Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΡΑΝΤΟΥ
της 30ής Σεπτεμβρίου 2021 [1]

Υπόθεση C-257/20

«Viva Telecom Bulgaria» EOOD
κατά
Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia,
παρισταμένης της
Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria

[αίτηση του Varhoven administrativen sad
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Άμεση φορολογία – Κοινό σύστημα φορολογήσεως των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών – Άρθρο 63 ΣΛΕΕ – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Άρθρο 49 ΣΛΕΕ – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Οδηγία 2003/49/ΕΚ – Εξαίρεση των πληρωμών για τόκους ή δικαιώματα – Πληρωμές από άτοκα δάνεια – Οδηγία 2011/96/ΕΕ – Οδηγία 2008/7/ΕΚ – Αρχή των ίσων αποστάσεων – Παρακράτηση φόρου στην πηγή επί μη καταβληθέντων τόκων – Φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και φορολογική κατάχρηση»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά το ζήτημα κατά πόσον το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει, κατ' εφαρμογήν της «αρχής των ίσων αποστάσεων» και προς τον σκοπό καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής, τη φορολόγηση, υπό μορφή παρακράτησης στην πηγή, πλασματικών τόκων τους οποίους ημεδαπή θυγατρική εταιρία, στην οποία χορηγήθηκε άτοκο δάνειο από την αλλοδαπή μητρική της εταιρία, θα όφειλε, σύμφωνα με τους όρους της αγοράς, να καταβάλει στην εν λόγω μητρική εταιρία. Στο πλαίσιο αυτό, η ως άνω υπόθεση εγείρει ζήτημα που έχει απασχολήσει το Δικαστήριο και το οποίο ανάγεται συγκεκριμένα στη συμβατότητα, προς τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας, εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων που έχουν θεσπιστεί στον τομέα της άμεσης φορολογίας με σκοπό την καταπολέμηση των καταχρήσεων.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο βουλγαρικής φορολογικής διαφοράς σχετικά με άτοκο δάνειο μετατρέψιμο, το οποίο χορηγήθηκε σε εταιρία εγκατεστημένη στη Βουλγαρία, τη «Viva Telecom Bulgaria» (στο εξής: αναιρεσείουσα), από τη μοναδική της μέτοχο, την εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο εταιρία InterV Investment Sàrl (στο εξής: InterV Investment).

3. Η υπό κρίση υπόθεση θα παράσχει στο Δικαστήριο την ευκαιρία να αποφανθεί επί της συμβατότητας εθνικής φορολογικής νομοθεσίας που αποσκοπεί στην καταπολέμηση της απάτης με το πρωτογενές και το παράγωγο δίκαιο της Ένωσης στον ιδιαιτέρως ευαίσθητο τομέα της φορολογήσεως των ενδοομιλικών συναλλαγών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

II. Το νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Η προσχώρηση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση

4. Το άρθρο 20 του Πρωτοκόλλου σχετικά με τους όρους και τις λεπτομέρειες της προσχώρησης της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση [2] και το άρθρο 23 της Πράξης περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας και των προσαρμογών των συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση [3], τα οποία ρυθμίζουν τα μεταβατικά μέτρα, προβλέπουν ότι τα μέτρα που απαριθμούνται στο παράρτημα VI, αντιστοίχως, του ως άνω Πρωτοκόλλου και της ως άνω Πράξεως εφαρμόζονται για τη Δημοκρατία της Βουλγαρίας υπό τους όρους που προβλέπονται στα παραρτήματα αυτά.

5. Τα εν λόγω παραρτήματα, τα οποία επιγράφονται αντιστοίχως «Κατάλογος του άρθρου 20 του Πρωτοκόλλου: Μεταβατικά μέτρα, Βουλγαρία» και «Κατάλογος του άρθρου 23 της Πράξης Προσχώρησης: Μεταβατικά μέτρα, Βουλγαρία», μνημονεύουν έκαστο, στο σημείο 3 του τιτλοφορούμενου «Φορολογία» τμήματός του 6, την οδηγία 2003/49/ΕΚ [4], όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/76/ΕΚ [5], και διευκρινίζουν τα ακόλουθα:

«Η Βουλγαρία έχει τη δυνατότητα να μην εφαρμόζει τις διατάξεις του άρθρου 1 της οδηγίας [2003/49] έως τις 31 Δεκεμβρίου 2014. Κατά τη μεταβατική περίοδο, ο συντελεστής του φόρου επί των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται προς συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους μέλους ή προς μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος συνδεδεμένης εταιρείας κράτους μέλους δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10 % έως τις 31 Δεκεμβρίου 2010 και δεν μπορεί να υπερβαίνει το 5 % για τα επόμενα χρόνια μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014.»

[2] ΕΕ 2005, L 157, σ. 29.

[3] ΕΕ 2005, L 157, σ. 203, στο εξής: Πράξη Προσχωρήσεως.

[4] Οδηγία του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2003, L 157, σ. 49).

[5] Οδηγία του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για την τροποποίηση της οδηγίας 2003/49 (ΕΕ 2004, L 157, σ. 106).

2. Η οδηγία 2003/49

6. Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 και 4 της οδηγίας 2003/49 έχουν ως εξής:

«(2) Η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται προς το παρόν όσον αφορά τις καταβολές τόκων και δικαιωμάτων. Οι εθνικές φορολογικές νομοθεσίες, σε συνδυασμό, κατά περίπτωση, με διμερείς ή πολυμερείς συμφωνίες, ενδέχεται να μ[η] διασφαλίζουν την εξάλειψη των φαινομένων διπλής φορολογίας και [η] εφαρμογή τους συνεπάγεται συχνά επαχθείς διοικητικές διατυπώσεις και ταμειακές επιβαρύνσεις για τις οικείες επιχειρήσεις.

[...]

(4) Η κατάργηση της φορολόγησης των πληρωμών τόκων και δικαιωμάτων στα κράτη μέλη όπου προκύπτουν, είτε με παρακράτηση στην πηγή είτε με είσπραξη έπειτα από βεβαίωση, αποτελεί την πλέον ενδεδειγμένη μέθοδο για την εξάλειψη των προαναφερθεισών διατυπώσεων και επιβαρύνσεων και για τη διασφάλιση της ίσης φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ εθνικών και διασυνοριακών συναλλαγών. Παρίσταται ιδιαίτερη ανάγκη να καταργηθούν οι φόροι αυτοί για τις πληρωμές που πραγματοποιούνται τόσο μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών, όσο και μεταξύ μονίμων εγκαταστάσεων τέτοιων εταιρειών.»

7. Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής, το οποίο φέρει τον τίτλο «Πεδίο εφαρμογής και διαδικασία», προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Οι πληρωμές τόκων ή δικαιωμάτων που ανακύπτουν σε ένα κράτος μέλος απαλλάσσονται από ενδεχόμενους φόρους επ' αυτών στο εν λόγω κράτος (είτε παρακρατούνται είτε εισπράττονται κατόπιν βεβαιώσεως) εφόσον ο δικαιούχος των τόκων ή των δικαιωμάτων είναι εταιρεία άλλου κράτους μέλους ή μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας κράτους μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος.

2. Η πληρωμή που πραγματοποιείται από εταιρεία κράτους μέλους ή μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας άλλου κράτους μέλους ευρισκόμενη στο εν λόγω κράτος μέλος λογίζεται ότι διενεργείται στο συγκεκριμένο κράτος μέλος ("κράτος της παρακράτησης στην πηγή").

[...]

4. Εταιρεία ενός κράτους μέλους λογίζεται ως δικαιούχος τόκων ή δικαιωμάτων μόνον εφόσον δέχεται τις πληρωμές για δικό της λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου, όπως του καταπιστευτικού διαχειριστή ή του εξουσιοδοτημένου υπογράφοντα εξ ονόματος άλλου προσώπου.

[...]»

8. Το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ορισμός των τόκων και των δικαιωμάτων», ορίζει στο στοιχείο α′ τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας:

με τον όρο “τόκος” νοείται εισόδημα από πάσης φύσεως απαιτήσεις, ασφαλισμένες ή μη με υποθήκη και παρέχουσες ή μη δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη, και ιδίως εισόδημα από τίτλους και εισόδημα από ομολογίες ή χρεόγραφα, συμπεριλαμβανομένων ενδεχόμενων πρόσθετων ωφελημάτων και ανταμοιβών που απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή άλλα χρεόγραφα· επιβαρύνσεις λόγω υπερημερίας δεν θεωρούνται τόκοι.»

9. Το άρθρο 4 της ίδιας οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Εξαίρεση των πληρωμών για τόκους ή δικαιώματα», ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Το κράτος της παρακράτησης στην πηγή δεν υποχρεούται να υπάγει στην εφαρμογή της παρούσας οδηγίας τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) πληρωμές οι οποίες θεωρούνται διανομή κερδών ή επιστροφή κεφαλαίου σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους της παρακράτησης στην πηγή·

[...]

δ) πληρωμές λόγω απαιτήσεων που δεν περιλαμβάνουν πρόβλεψη για την εξόφληση του βασικού ποσού ή στις οποίες η εξόφληση προβλέπεται μετά την πάροδο πλέον των 50 ετών από την ημερομηνία γένεσης της απαίτησης.

2. Οσάκις, λόγω της ειδικής σχέσης που υπάρχει μεταξύ του οφειλέτη και του δικαιούχου των τόκων ή των δικαιωμάτων ή μεταξύ ενός εξ αυτών και κάποιου άλλου προσώπου, το ποσό των τόκων ή των δικαιωμάτων υπερβαίνει το ποσό το οποίο θα είχε συμφωνηθεί από τον οφειλέτη και τον δικαιούχο εάν δεν υπήρχε η ειδική αυτή σχέση, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας εφαρμόζονται μόνον ως προς το τελευταίο αυτό ποσό, εάν υφίσταται.»

10. Το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/49, το οποίο φέρει τον τίτλο «Απάτη και κατάχρηση», έχει ως εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία δεν αποκλείει την εφαρμογή εσωτερικών ή βασιζομένων σε συμφωνίες διατάξεων που απαιτούνται για την πρόληψη της απάτης και των καταχρήσεων.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν, σε περιπτώσεις συναλλαγών που έχουν ως κύριο κίνητρο, ή ως ένα από τα κύρια κίνητρα, τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή ή την κατάχρηση, να άρουν το ευεργέτημα της παρούσας οδηγίας ή να αρνηθούν την εφαρμογή της.»

3. Η οδηγία 2008/7/ΕΚ

11. Το άρθρο 3 της οδηγίας 2008/7/ΕΚ[6], το οποίο φέρει τον τίτλο «Εισφορές κεφαλαίου», έχει ως εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας και με την επιφύλαξη του άρθρου 4, οι ακόλουθες πράξεις θεωρούνται ως "εισφορές κεφαλαίου":

[...]

η) η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρείας διά παροχών πραγματοποιουμένων από ένα[ν] εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων·

θ) το δάνειο, το οποίο συνάπτει μια κεφαλαιουχική εταιρεία, εφόσον ο πιστωτής έχει δικαίωμα επί ενός ποσοστού των εταιρικών κερδών·

ι) το δάνειο το οποίο συνάπτει μια κεφαλαιουχική εταιρεία με ένα[ν] εταίρο, με τη σύζυγο ή τέκνο ενός εταίρου, καθώς επίσης το δάνειο που συνάπτεται με τρίτο πρόσωπο, εάν τούτο είναι εγγυημένο από έναν εταίρο, υπό τον όρο ότι τα δάνεια αυτά έχουν την ίδια λειτουργία με την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.»

12. Το άρθρο 5 της ως άνω οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Πράξεις οι οποίες δεν υπόκεινται σε έμμεσο φόρο», προβλέπει στην παράγραφο 1 τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη δεν επιβάλλουν στις κεφαλαιουχικές εταιρίες έμμεσο φόρο οποιασδήποτε μορφής για τις ακόλουθες πράξεις:

α) εισφορές κεφαλαίου·

β) δάνεια ή παροχή υπηρεσιών που λαμβάνουν χώρα ως μέρος των εισφορών κεφαλαίου·

[...]».

4. Η οδηγία 2011/96/ΕΕ

13. Οι αιτιολογικές σκέψεις 3 έως 5 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ[7] έχουν ως εξής:

«(3) Ο στόχος της παρούσας οδηγίας είναι να απαλλάσσει τα μερίσματα και τις άλλες διανομές κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρείες στις μητρικές τους εταιρείες από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή και να καταργήσει τη διπλή φορολογία αυτών των εισοδημάτων σε επίπεδο μητρικής εταιρείας.

[6] Οδηγία του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ 2008, L 46, σ. 11).

[7] Οδηγία του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2011, L 345, σ. 8), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2015/121 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 2015 (ΕΕ 2015, L 21, σ. 1) (στο εξής: οδηγία 2011/96).

(4) Οι συνενώσεις εταιρειών που βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη μπορεί να είναι αναγκαίες για να δημιουργηθούν στην Ένωση συνθήκες ανάλογες με τις επικρατούσες σε μια εσωτερική αγορά και να εξασφαλισθεί έτσι η ομαλή λειτουργία μιας τέτοιας εσωτερικής αγοράς. Οι πράξεις αυτές δεν θα πρέπει να εμποδίζονται από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που να απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών. Κατά συνέπεια, γι' αυτές τις συνενώσεις εταιρειών επιβάλλεται να προβλέπονται φορολογικοί κανόνες ουδέτεροι ως προς τον ανταγωνισμό, ώστε οι επιχειρήσεις να μπορούν να προσαρμόζονται στις απαιτήσεις της εσωτερικής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς.

(5) Συνενώσεις τέτοιου είδους μπορούν να οδηγήσουν στη δημιουργία ομίλων μητρικών και θυγατρικών εταιρειών.»

14. Το άρθρο 1 της ως άνω οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα οδηγία:

[...]

β) στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρείες του εν λόγω κράτους μέλους προς εταιρείες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές·

[...]

2. Τα κράτη μέλη δεν παρέχουν τα οφέλη της παρούσας οδηγίας σε ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οι οποίες, έχοντας τεθεί σε εφαρμογή με κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που παρακωλύει το αντικείμενο ή τον σκοπό της παρούσας οδηγίας, δεν είναι γνήσιες ως προς όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες.

Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 2, μια ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

4. Η παρούσα οδηγία δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων ή βασισμένων σε διεθνείς συμφωνίες διατάξεων που είναι αναγκαίες για την αποτροπή της φοροδιαφυγής, της φορολογικής απάτης ή των καταχρήσεων».

15. Το άρθρο 5 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στη[ν] πηγή.»

Β. Το βουλγαρικό δίκαιο

16. Το άρθρο 1, σημείο 4, του zakon za korporativnoto podohodno oblagane (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων)[8] (στο εξής: ZKPO) ορίζει τα εξής:

«Ο παρών νόμος ρυθμίζει τη φορολογία των καθοριζόμενων σε αυτόν εισοδημάτων τα οποία αποκτώνται στη Δημοκρατία της Βουλγαρίας από ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.»

17. Το άρθρο 5 του ZKPO έχει ως εξής:

«1. Τα κέρδη υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων.

2. Τα καθοριζόμενα στον παρόντα νόμο εισοδήματα των ημεδαπών ή αλλοδαπών νομικών προσώπων υπόκεινται σε φόρο ο οποίος παρακρατείται στην πηγή.»

18. Το άρθρο 12, παράγραφος 5, του ZKPO ορίζει τα εξής:

«Τα κάτωθι εισοδήματα, εφόσον αποκτώνται από ημεδαπά νομικά πρόσωπα, ημεδαπές ατομικές επιχειρήσεις ή από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές ατομικές επιχειρήσεις μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως ή σταθερής βάσεως στην ημεδαπή ή εφόσον καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα από φυσικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους ημεδαπής ή από φυσικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους αλλοδαπής που διαθέτουν σταθερή βάση στην ημεδαπή, προέρχονται από ημεδαπή πηγή:

1) τόκοι, συμπεριλαμβανομένων των τόκων που ενσωματώνονται στις καταβολές στο πλαίσιο συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως·

[...]».

19. Το άρθρο 16 του ZKPO, το οποίο φέρει τον τίτλο «Φοροαποφυγή», προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. ([...] σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2010) Αν μία ή περισσότερες συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένων των συναλλαγών μεταξύ προσώπων που δεν έχουν συγγενικούς δεσμούς, πραγματοποιούνται υπό όρους που οδηγούν σε φοροαποφυγή, η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι συναλλαγές αυτές, κάποιοι από τους όρους τους ή η νομική τους μορφή, λαμβάνεται δε ως βάση επιβολής του φόρου εκείνη που θα προέκυπτε αν είχε λάβει χώρα μια συνήθης συναλλαγή του συγκεκριμένου τύπου, βάσει των τιμών της αγοράς και αποσκοπούσα στο ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα, αλλά χωρίς να οδηγεί σε φοροαποφυγή.

2. Ως φοροαποφυγή θεωρούνται επίσης:

[...]

3) η λήψη ή η χορήγηση πιστώσεων με επιτόκιο που διαφέρει από το επιτόκιο της αγοράς κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων άτοκων δανείων ή άλλης χρονικά περιορισμένης δωρεάν χρηματοδοτικής βοήθειας, καθώς και η διαγραφή χρεών ή η εξόφληση μη επιχειρηματικών χρεών για ίδιο λογαριασμό·

[8] DV αριθ. 105 της 22ας Δεκεμβρίου 2006.

[...]».

20. Το άρθρο 20 του ΖΚΡΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Φορολογικός συντελεστής», ορίζει τα εξής:

«Ο συντελεστής του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων είναι 10 %.»

21. Το τρίτο μέρος του ΖΚΡΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Παρακράτηση φόρου στην πηγή», περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 195 έως 202a.

22. Το άρθρο 195 του ΖΚΡΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Παρακράτηση φόρου στην πηγή όσον αφορά αλλοδαπά νομικά πρόσωπα», προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. ([...] σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2011) Τα εισοδήματα που αποκτούν αλλοδαπά νομικά πρόσωπα από πηγή στην ημεδαπή [...] υπόκεινται σε οριστική παρακράτηση φόρου στην πηγή.

2. Ο κατά την παράγραφο 1 φόρος παρακρατείται στην πηγή από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα [...] τα οποία καταβάλλουν τα εισοδήματα στα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα [...].

[...]

6. Δεν υπόκεινται σε φορολόγηση στην πηγή:

[...]

3) ([...] σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2015) τα εισοδήματα από τόκους, αμοιβές δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και αδειών χρήσεως, υπό τις προϋποθέσεις των παραγράφων 7 έως 12·

[...]

7. ([…] σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2015) Τα εισοδήματα από τόκους, αμοιβές δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και αδειών χρήσεως δεν υπόκειται σε φορολόγηση στην πηγή εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

[...]

11. ([...] σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2015) Οι παράγραφοι 7, 8, 9 και 10 δεν ισχύουν για:

1) εισοδήματα που αποτελούν διανομή κερδών ή επιστροφή κεφαλαίου·

[...]

4) εισοδήματα από απαιτήσεις οι οποίες δεν περιέχουν πρόβλεψη για την εξόφληση του κεφαλαίου ή στις οποίες η εξόφληση προβλέπεται μετά την πάροδο πλέον των 50 ετών από την ημερομηνία γένεσης της απαίτησης·

[...]

7) εισοδήματα από συναλλαγές που έχουν ως βασικό κίνητρο ή ως ένα από τα βασικά κίνητρα τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.»

23. Το άρθρο 199 του ΖΚΡΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Βάση επιβολής του φόρου που παρακρατείται στην πηγή επί των εισοδημάτων αλλοδαπών προσώπων», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Η φορολογική βάση για τον καθορισμό του φόρου που παρακρατείται στην πηγή όσον αφορά τα εισοδήματα του άρθρου 195, παράγραφος 1, είναι το ακαθάριστο ποσό των εν λόγω εισοδημάτων [...].»

24. Το άρθρο 200 του ΖΚΡΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Φορολογικός συντελεστής», όριζε στην παράγραφο 2, ως ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2011, τα εξής:

«[...] Τα εισοδήματα του άρθρου 195 υπόκεινται σε φορολογικό συντελεστή 10 %, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 200a.»

25. Από 1ης Ιανουαρίου 2015, η διάταξη αυτή τροποποιήθηκε ως ακολούθως:

«[...] Τα εισοδήματα του άρθρου 195 υπόκεινται σε φορολογικό συντελεστή 10 %.»

26. Το άρθρο 200a του ΖΚΡΟ, ως ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2011 και όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2014, προέβλεπε, μέχρι την κατάργησή του από 1ης Ιανουαρίου 2015, τα ακόλουθα:

«1. Τα εισοδήματα από τόκους, αμοιβές δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και αδειών χρήσεως υπόκεινται σε φορολογικό συντελεστή 5 % εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

[...]

5. Οι παράγραφοι 1 έως 4 δεν ισχύουν για:

1) εισοδήματα που αποτελούν διανομή κερδών ή επιστροφή κεφαλαίου·

[...]

4) εισοδήματα από απαιτήσεις οι οποίες δεν περιέχουν πρόβλεψη για την εξόφληση του κεφαλαίου ή στις οποίες η εξόφληση προβλέπεται μετά την πάροδο πλέον των 50 ετών από την ημερομηνία γένεσης της απαίτησης·

[...]».

27. Το άρθρο 202a, το οποίο φέρει τον τίτλο «Επανυπολογισμός του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου», όπως ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2010, ορίζει στις παραγράφους 1 έως 4 τα εξής[9]:

«1. [...] Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα με φορολογική κατοικία σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε άλλο κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου έχουν το δικαίωμα να επιλέξουν τον επανυπολογισμό του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου όσον αφορά τα εισοδήματα που παρατίθενται στο άρθρο 12, παράγραφοι 2, 3, 5 και 8. Όταν το αλλοδαπό πρόσωπο επιλέγει τον επανυπολογισμό του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου, ο

[9] Το περιεχόμενο της διατάξεως αυτής δεν γνωστοποιήθηκε από το αιτούν δικαστήριο, αλλά (εν μέρει) από τη φορολογική αρχή και (στο σύνολό του) από τη Βουλγαρική Κυβέρνηση, με τις γραπτές παρατηρήσεις τους.

επανυπολογισμός αφορά όλα τα εισοδήματα που παρατίθενται στο άρθρο 12, παράγραφοι 2, 3, 5 και 8, τα οποία έχει αποκτήσει κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Όταν το αλλοδαπό πρόσωπο επιλέγει τον επανυπολογισμό του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου για τα εισοδήματα που αποκτά, ο φόρος που προκύπτει από τον επανυπολογισμό αντιστοιχεί στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ο οποίος θα οφειλόταν για τα εισοδήματα αυτά εάν είχαν αποκτηθεί από ημεδαπό νομικό πρόσωπο. Όταν το αλλοδαπό πρόσωπο έχει πραγματοποιήσει δαπάνες σε σχέση με τα προβλεπόμενα στην πρώτη περίοδο εισοδήματα, για τις οποίες θα οφειλόταν φόρος δαπανών εάν είχαν πραγματοποιηθεί από ημεδαπό νομικό πρόσωπο, το ποσό του φόρου που προκύπτει από τον επανυπολογισμό προσαυξάνεται κατά το ποσό του φόρου δαπανών.

3. Όταν το ποσό της παρακράτησης στην πηγή που προβλέπεται στο άρθρο 195, παράγραφος 1, υπερβαίνει το ποσό του φόρου που προκύπτει από τον επανυπολογισμό σύμφωνα με την παράγραφο 2, πρέπει να επιστραφεί η διαφορά μέχρι του προβλεπόμενου στο άρθρο 195, παράγραφος 1, ποσού της παρακράτησης στην πηγή, το οποίο το αλλοδαπό πρόσωπο δεν μπορεί να εκπέσει από τον οφειλόμενο φόρο στο κράτος κατοικίας του.

4. Στην υποβαλλόμενη ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος αναφέρεται αν επιλέγεται ο επανυπολογισμός του παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου. Το αλλοδαπό πρόσωπο υποβάλλει τη δήλωσή του φόρου εισοδήματος στην Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia [περιφερειακή διεύθυνση Σόφιας της Εθνικής Αρχής Δημοσίων Εσόδων, Βουλγαρία] μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του έτους που έπεται του έτους αποκτήσεως του εισοδήματος.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

28. Στις 22 Νοεμβρίου 2013 η αναιρεσείουσα συνήψε, ως δανειολήπτρια, σύμβαση δανείου με τη μοναδική της μέτοχο, την InterV Investment, με την οποία η δεύτερη, ως δανείστρια, της χορήγησε άτοκο μετατρέψιμο δάνειο, εξοφλητέο 60 έτη μετά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της συμβάσεως αυτής (στο εξής: επίμαχο δάνειο). Η εν λόγω σύμβαση προέβλεπε δυνατότητα αποσβέσεως της υποχρεώσεως της δανειολήπτριας προς εξόφληση του δανείου οποτεδήποτε μετά την ημερομηνία χορηγήσεως της χρηματοδοτήσεως εφόσον η δανειολήπτρια αποφάσιζε να εισφέρει το οφειλόμενο ποσό του δανείου στο κεφάλαιό της ως εισφορά σε είδος.

29. Με απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2017, η Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (περιφερειακή διεύθυνση της Εθνικής Αρχής Δημοσίων Εσόδων, Βουλγαρία) (στο εξής: φορολογική αρχή) προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου όσον αφορά την αναιρεσείουσα, επιβάλλοντάς της, δυνάμει του άρθρου 195, παράγραφος 2, του ZKPO, υποχρέωση καταβολής φόρου στην πηγή για ορισμένα εισοδήματα από τόκους που είχαν καταβληθεί στην InterV Investment κατά την περίοδο μεταξύ 14ης Φεβρουαρίου 2014 και 31ης Μαρτίου 2015.

30. Αφού διαπίστωσε ότι, κατά τον χρόνο του φορολογικού ελέγχου, το επίμαχο δάνειο δεν κεφαλαιοποιηθεί[10] και ότι η δανειολήπτρια δεν είχε εξοφλήσει το δάνειο ούτε είχε καταβάλει τόκους, η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υφίστατο συναλλαγή συνεπαγόμενη «φοροαποφυγή», κατά την έννοια του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ZKPO, το οποίο

[10] Η κεφαλαιοποίηση πραγματοποιήθηκε στις 31 Οκτωβρίου 2018.

χαρακτηρίζει ως φοροαποφυγή τη λήψη ή τη χορήγηση πιστώσεων με επιτόκιο που διαφέρει από το επιτόκιο της αγοράς κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων άτοκων δανείων. Με την απόφασή της, η φορολογική αρχή καθόρισε το επιτόκιο της αγοράς το οποίο έπρεπε να εφαρμόσει στο δάνειο προκειμένου να υπολογίσει τους μη καταβληθέντες από τη δανειολήπτρια τόκους, επί των οποίων παρακράτησε φόρο στην πηγή με συντελεστή 10 %.

31. Με απόφαση της 29ης Μαρτίου 2019, το Administrativen sad Sofia (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας, Βουλγαρία), ενώπιον του οποίου η αναιρεσείουσα άσκησε προσφυγή αμφισβητώντας τη νομιμότητα της επίμαχης αποφάσεως, απέρριψε την προσφυγή κρίνοντας ότι το επίμαχο δάνειο ήταν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο της εν λόγω εταιρίας από το οποίο αυτή είχε αποκομίσει κέρδος λόγω της μη καταβολής τόκων, ενώ η δανείστρια, από την πλευρά της, είχε υποστεί οικονομική ζημία λόγω της μη εισπράξεως τόκων. Κατά το δικαστήριο αυτό, το ποσό του δανείου χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση ορισμένων οικονομικών υποχρεώσεων της δανειολήπτριας που προβλέπονταν στη σύμβαση δανείου και, επομένως, δεν προσμετράτο στο ίδιο κεφάλαιο.

32. Κατά της αποφάσεως αυτής η αναιρεσείουσα άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Varhoven administrativen sad (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία).

33. Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα προβάλλει ότι η παρακράτηση φόρου στην πηγή επιβλήθηκε επί πλασματικού εισοδήματος από τόκους χωρίς να ληφθεί υπόψη η αποδεδειγμένη ύπαρξη εμπορικού συμφέροντος για τη χορήγηση άτοκου δανείου. Υποστηρίζει επίσης ότι δεν διέθετε τα μέσα για την καταβολή των τόκων του επίμαχου δανείου και ότι το κεφάλαιό της ανήκε κατ' αποκλειστικότητα στην InterV Investment κατά τον χρόνο συνάψεως της συμβάσεως του δανείου. Τονίζει επίσης ότι το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ZKPO είναι αντίθετο προς τη νομολογία του Δικαστηρίου, διότι δεν παρέχει τη δυνατότητα στα συμβαλλόμενα μέρη συμβάσεως άτοκου δανείου να αποδείξουν ότι συντρέχουν θεμιτοί οικονομικοί λόγοι για τη χορήγηση του δανείου.

34. Επικουρικώς, η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι, δεδομένου ότι η Δημοκρατία της Βουλγαρίας έκανε χρήση της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2003/49, βάσει της οποίας τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρέσουν από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής τους τόκους δανείων τους οποίους εξομοιώνουν φορολογικώς με εισοδήματα προερχόμενα από μέσα ιδίων κεφαλαίων, έχει εφαρμογή η οδηγία 2011/96, η οποία αφορά το εν λόγω είδος εισοδημάτων. Κατά το άρθρο 5 της ως άνω οδηγίας, τα κέρδη τα οποία η ημεδαπή θυγατρική εταιρία καταβάλλει στην αλλοδαπή μητρική εταιρία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Πρόσθεσε επίσης ότι το επίμαχο δάνειο συνιστά εισφορά κεφαλαίου, κατά την έννοια του άρθρου 3, στοιχεία η' έως ι', της οδηγίας 2008/7, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 5 της ίδιας οδηγίας, δεν υπόκειται σε έμμεσο φόρο.

35. Στο πλαίσιο αυτό, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας κατά το άρθρο 5, παράγραφος 4, και το άρθρο 12, στοιχείο β', [ΣΕΕ] και στο δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου κατά το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης [στο εξής: Χάρτης] εθνική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του [ZKPO];

2) Αποτελεί η πληρωμή τόκων κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας [2003/49] διανομή κερδών για την οποία ισχύει το άρθρο 5 της οδηγίας [2011/96];

3) Εφαρμόζεται η ρύθμιση του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο β′, και παράγραφος 3, καθώς και του άρθρου 5 της οδηγίας [2011/96] σε πληρωμές από άτοκο δάνειο που εμπίπτει στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας [2003/49] και καθίσταται ληξιπρόθεσμο 60 έτη μετά τη σύναψη της σχετικής συμβάσεως;

4) Αντιβαίνουν στο άρθρο 49 και στο άρθρο 63, παράγραφοι 1 και 2, [ΣΛΕΕ], στο άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β′, και παράγραφος 3, καθώς και στο άρθρο 5 της οδηγίας [2011/96] και στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας [2003/49] εθνικές ρυθμίσεις όπως αυτές του άρθρου 195, παράγραφος 1, του άρθρου 200, παράγραφος 2, [...] και του άρθρου 200a, παράγραφος 1 και παράγραφος 5, σημείο 4, του ΖΚΡΟ (καταργηθέν), όπως ίσχυαν έκαστο από 1ης Ιανουαρίου 2011 έως την 1η Ιανουαρίου 2015, και του άρθρου 195, παράγραφος 1, παράγραφος 6, σημείο 3, και παράγραφος 11, σημείο 4, του ΖΚΡΟ, όπως ίσχυσε μετά την 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και φορολογική πρακτική κατά την οποία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή οι μη καταβληθέντες τόκοι από άτοκο δάνειο που χορήγησε μητρική εταιρία με έδρα σε άλλο κράτος μέλος σε εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική εταιρία, το οποίο καθίσταται ληξιπρόθεσμο 60 χρόνια μετά τις 22 Νοεμβρίου 2013;

5) Αντιβαίνει στο άρθρο 3, στοιχεία η′ έως ι′, στο άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, στο άρθρο 7, παράγραφος 1, και στο άρθρο 8 της οδηγίας [2008/7] εθνική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 16, παράγραφος 1, και παράγραφος 2, σημείο 3, και του άρθρου 195, παράγραφος 1, του ΖΚΡΟ, περί φορολογήσεως στην πηγή πλασματικού εισοδήματος από τόκους στο πλαίσιο άτοκου δανείου χορηγηθέντος σε ημεδαπή εταιρία από εταιρία άλλου κράτους μέλους στην οποία ανήκει κατ' αποκλειστικότητα το κεφάλαιο της δανειολήπτριας εταιρίας;

6) Παραβιάζει τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης η μεταφορά στην εσωτερική έννομη τάξη της οδηγίας [2003/49], με το άρθρο 200, παράγραφος 2, και το άρθρο 200a, παράγραφος 1 και παράγραφος 5, σημείο 4, του ΖΚΡΟ, η οποία έλαβε χώρα κατά το έτος 2011, πριν από την πάροδο της καθορισθείσας στο παράρτημα VI, τμήμα "Φορολογία", σημείο 3, της Πράξεως [Προσχωρήσεως] μεταβατικής προθεσμίας, με καθορισμό του φορολογικού συντελεστή στο 10 %, αντί για τον προβλεπόμενο στην Πράξη [Προσχωρήσεως] και στο Πρωτόκολλο [Προσχωρήσεως] ανώτατο συντελεστή 5 %;»

36. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η αναιρεσείουσα, η φορολογική αρχή, η Βουλγαρική Κυβέρνηση καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Επιπλέον, οι εν λόγω μετέχουσες στη διαδικασία ανέπτυξαν προφορικώς τις απόψεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Ιουνίου 2021.

IV. Ανάλυση

A. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

37. Με τα έξι προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η φορολόγηση στην πηγή αντιβαίνει, αφενός, στο πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης που απορρέει από το άρθρο 5, παράγραφος 4, και το άρθρο 12, στοιχείο β′, ΣΕΕ, το άρθρο 47 του Χάρτη, καθώς

και τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ (πρώτο και τέταρτο προδικαστικό ερώτημα) και/ή, αφετέρου, στο παράγωγο δίκαιο της Ένωσης το οποίο προκύπτει, αντιστοίχως, από την οδηγία 2003/49 (δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και έκτο προδικαστικό ερώτημα), την οδηγία 2011/96 (δεύτερο, τρίτο και τέταρτο προδικαστικό ερώτημα) καθώς και την οδηγία 2008/7 (πέμπτο προδικαστικό ερώτημα).

38. Πριν προχωρήσω στη νομική ανάλυση των ερωτημάτων που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να προβώ στις ακόλουθες προκαταρκτικές παρατηρήσεις.

1. Η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών και το δίκαιο της Ένωσης

39. Υπενθυμίζω ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών και δεν απαιτείται εναρμονισμένη προσέγγιση της εν λόγω φορολογίας, τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης [11]. Η νομολογία αυτή δέχεται επίσης ότι οι σχετικές με τις ελευθερίες διατάξεις των Συνθηκών μπορούν να περιορίσουν το δικαίωμα κράτους μέλους να καθορίζει τις προϋποθέσεις και τον τρόπο φορολογήσεως των εισοδημάτων των υπηκόων άλλων κρατών μελών τα οποία προκύπτουν από δραστηριότητα εντός του εδάφους του κράτους μέλους φορολογήσεως [12].

40. Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι, μολονότι τα κράτη μέλη διαθέτουν αυτονομία ως προς τη διαπίστωση απάτης, το Δικαστήριο έχει εκτιμήσει ότι, για να θεωρηθεί μια εθνική νομοθεσία ως αποβλέπουσα στην αποτροπή απάτης και καταχρήσεων, ο ειδικός της σκοπός θα πρέπει να είναι η παρεμπόδιση συμπεριφορών που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων, οι οποίες δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και αποσκοπούν στην απόσπαση αδικαιολόγητου φορολογικού πλεονεκτήματος [13].

2. Η διεθνής φορολογική πρακτική και το δίκαιο της Ένωσης

α) Οι διατάξεις κατά των καταχρήσεων

41. Η εξάλειψη της διπλής φορολογίας χωρίς να δημιουργείται δυνατότητα μη φορολογήσεως ή επιβολής μειωμένης φορολογίας λόγω φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής –ιδίως μέσω μηχανισμών αναζητήσεως της πλέον ευνοϊκής φορολογικής νομοθεσίας– είναι στόχος της φορολογικής πολιτικής επιδιωκόμενος σε διεθνές επίπεδο.

42. Ο στόχος αυτός εξειδικεύεται ιδίως στο πλαίσιο διεθνών φορολογικών συμβάσεων στις οποίες απαντώνται διατάξεις κατά των καταχρήσεων σκοπούσες στο να αποκλείσουν, σε περίπτωση απάτης ή καταχρήσεως, την εφαρμογή των διατάξεων που απονέμουν δικαιώματα στον φορολογούμενο. Τέτοιες ρήτρες έχουν περιληφθεί τόσο στη νομοθεσία της Ένωσης όσο και στην εσωτερική έννομη τάξη πλειόνων κρατών μελών, όπως μαρτυρεί η υπό κρίση υπόθεση.

[11] Βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 21), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 29).

[12] Βλ. απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 24).

[13] Βλ. απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Deister Holding και Juhler Holding (C-504/16 και C-613/16, EU:C:2017:1009, σκέψη 60).

43. Υπενθυμίζω, συναφώς, ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλεστεί δικαίωμα ή πλεονέκτημα που απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης οσάκις η επίμαχη πράξη είναι αμιγώς τεχνητή σε οικονομικό επίπεδο και αποσκοπεί στην αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους [14].

44. Επισημαίνω ακόμη ότι οι οδηγίες 2003/49 και 2011/96, οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο των προδικαστικών ερωτημάτων, έχουν ως κοινό σκοπό την αποτροπή της φοροαποφυγής, παρέχουν δε στα κράτη μέλη τη δυνατότητα όχι μόνο να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για την πρόληψη της απάτης αυτού του είδους, αλλά και να αίρουν τα ευεργετήματα των οδηγιών αυτών ή να αρνούνται την εφαρμογή τους σε περιπτώσεις απάτης ή καταχρήσεως.

β) Η αρχή των ίσων αποστάσεων

45. Η «αρχή των ίσων αποστάσεων» (arm's length principle) –που περιέχεται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) [15] η οποία απηχεί την κοινή αντίληψη των μελών του Οργανισμού– αποσκοπεί να διασφαλίσει ότι οι φορολογούμενοι που δραστηριοποιούνται εντός ομίλου επιχειρήσεων θα τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως με τους φορολογουμένους που συναλλάσσονται αυτόνομα στην αγορά στο πλαίσιο του γενικού καθεστώτος φορολογίας των εταιριών.

46. Την αρχή αυτή αναγνωρίζει και το Δικαστήριο, το οποίο έχει κρίνει, τόσο στον τομέα της φορολογίας όσο και σε άλλους μη φορολογικούς τομείς, ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων αποτελεί κατάλληλο κριτήριο για τη διάκριση μεταξύ τεχνητών μεθοδεύσεων και πραγματικών οικονομικών συναλλαγών και συνιστά, στο πλαίσιο αυτό, αντικειμενικό στοιχείο μέσω του οποίου είναι εφικτό να εκτιμηθεί αν κύριος σκοπός της επίμαχης συναλλαγής είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος [16].

Β. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

47. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ΖΚΡΟ αντιβαίνει στο άρθρο 5, παράγραφος 4, και στο άρθρο 12, στοιχείο β', ΣΕΕ, καθώς και στο δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και προσβάσεως σε αμερόληπτο δικαστήριο, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη.

48. Επισημαίνεται κατ' αρχάς ότι, βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 4, ΣΕΕ, η αρχή της αναλογικότητας εφαρμόζεται στο «περιεχόμενο και [στ]η μορφή της δράσης της Ένωσης», ενώ το άρθρο 12, στοιχείο β', ΣΕΕ αφορά τον ρόλο των εθνικών κοινοβουλίων ως προς την τήρηση της αρχής της επικουρικότητας. Επομένως, οι διατάξεις αυτές θεσπίζουν τις αρχές που πρέπει να διέπουν την εφαρμογή της νομοθετικής διαδικασίας της Ένωσης και όχι εκείνης των κρατών μελών. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι παρέλκει η απάντηση σε παρόμοιο ερώτημα

[14] Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψη 109 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[15] *Modèle de convention fiscale relative au revenu et la fortune 2017 [Υπόδειγμα συμβάσεως για τη φορολογία του εισοδήματος και του κεφαλαίου του 2017]*, αποβλέπουσα στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας στον τομέα των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου χωρίς να δημιουργούνται δυνατότητες μη φορολογήσεως ή μειωμένης φορολογήσεως λόγω φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής, όπως δημοσιεύθηκε από τον ΟΟΣΑ στις 21 Νοεμβρίου 2017.

[16] Βλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 86), και της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 81).

υποβληθέν από το ίδιο αιτούν δικαστήριο σε άλλη σχετικά πρόσφατη υπόθεση, δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν αφορούν τις εθνικές νομοθεσίες και δεν εφαρμόζονται σε κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη [17].

49. Όσον αφορά, εν συνεχεία, το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής που θεσπίζεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, κατά πάγια νομολογία, οι επιταγές που απορρέουν από την προάσπιση των θεμελιωδών δικαιωμάτων δεσμεύουν τα κράτη μέλη μόνον όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης [18].

50. Το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ΖΚΡΟ προβλέπει ότι η λήψη ή η χορήγηση πιστώσεων με επιτόκιο που διαφέρει από το επιτόκιο της αγοράς κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων άτοκων δανείων, συνιστά φοροαποφυγή. Η διάταξη αυτή της βουλγαρικής νομοθεσίας δεν αποτελεί ούτε μεταφορά οδηγίας της Ένωσης στο εσωτερικό δίκαιο ούτε εφαρμογή ή εκτέλεση οποιασδήποτε άλλης διατάξεως του δικαίου της Ένωσης.

51. Για τους λόγους αυτούς και υπό το πρίσμα του άρθρου 51 του Χάρτη, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις του Χάρτη δεν τυγχάνουν εφαρμογής σε μια τέτοια ρύθμιση του βουλγαρικού φορολογικού δικαίου η οποία δεν συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης.

52. Κατά συνέπεια, επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προτείνω να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 4, και το άρθρο 12, στοιχείο β', ΣΕΕ, καθώς και το άρθρο 47 του Χάρτη έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται σε σχέση με την ερμηνεία του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ΖΚΡΟ, δεδομένου ότι η τελευταία αυτή διάταξη δεν συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης.

Γ. Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

53. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν οι πληρωμές τόκων του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2003/49 μπορούν να συνιστούν διανομή κερδών εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 5 της οδηγίας 2011/96.

54. Όσον αφορά την οδηγία 2003/49, υπενθυμίζω ότι η οδηγία αυτή, με την οποία πραγματοποιείται εναρμόνιση στον τομέα της άμεσης φορολογίας ώστε να παρασχεθεί στους οικονομικούς φορείς η δυνατότητα να επωφεληθούν από την εσωτερική αγορά, αποβλέπει, κατά τις αιτιολογικές σκέψεις της 2 έως 4, στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας όσον αφορά τις καταβολές τόκων μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών και στην υπαγωγή των εν λόγω καταβολών σε φορολόγηση μόνο μία φορά σε ένα κράτος μέλος, απαγορεύοντας τη φορολόγηση των τόκων στο κράτος μέλος της παρακράτησης στην πηγή εις βάρος του δικαιούχου τους [19].

[17] Βλ. απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, σκέψεις 30 έως 35).

[18] Βλ. απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2013, Betriu Montull (C-5/12, EU:C:2013:571, σκέψη 70 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[19] Βλ. αποφάσεις της 21ης Ιουλίου 2011, Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, σκέψεις 24, 25 και 28), και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψεις 85, 86 και 108).

55. Πρώτον, τίθεται το ζήτημα κατά πόσον πλασματικοί τόκοι, όπως αυτοί που προσδιορίστηκαν στην υπό κρίση υπόθεση από τη φορολογική αρχή, μπορούν να εμπίπτουν στην οδηγία 2003/49 και να θεωρούνται «πληρωμές τόκων», κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, και του άρθρου 2, στοιχείο α′, της ως άνω οδηγίας, και μάλιστα στην ειδική περίπτωση της υπό κρίση υποθέσεως, στην οποία δεν πραγματοποιήθηκε καμία διακριτή πληρωμή.

56. Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η οδηγία 2003/49, όπως προκύπτει από την αιτιολογική της σκέψη 5, εφαρμόζεται σε «[πληρωμές]». Επισημαίνω ακόμη ότι στο άρθρο 1, το οποίο φέρει τον τίτλο «Πεδίο εφαρμογής και διαδικασία», η οδηγία αυτή κάνει σαφώς λόγο για εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος «δικαιούχο των τόκων» ο οποίος είναι αποδέκτης «πληρωμή[ς] που πραγματοποιείται» από εταιρία εγκατεστημένη στο κράτος της παρακράτησης στην πηγή.

57. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι, δεδομένου ότι το άρθρο 2, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/49 ορίζει τους τόκους ως «εισόδημα από πάσης φύσεως απαιτήσεις», μόνον ο «[πραγματικός]» δικαιούχος μπορεί να εισπράττει τόκους που συνιστούν το εισόδημα από τέτοιες απαιτήσεις και ότι, συνεπώς, η κατά την ως άνω οδηγία έννοια του όρου «δικαιούχος των τόκων» πρέπει να ερμηνεύεται ως δηλώνουσα οντότητα που «πράγματι» καρπώνεται, από οικονομικής απόψεως, τους τόκους «που της καταβάλλονται» και έχει, ως εκ τούτου, την εξουσία να καθορίζει ελεύθερα πώς θα χρησιμοποιηθούν [20].

58. Όταν, όμως, η φορολογική αρχή προσδιορίζει και φορολογεί πλασματικούς τόκους για άτοκο δάνειο [21], ο δανειστής δεν εισπράττει τόκους και δεν μπορεί, επομένως, να θεωρηθεί, κατ' εμέ, «[πραγματικός] δικαιούχος» των τόκων αυτών.

59. Δεύτερον, υπογραμμίζω ότι, εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι οι πλασματικοί τόκοι μπορούν να θεωρηθούν «πληρωμές τόκων», κατά την έννοια της οδηγίας 2003/49, οι πληρωμές αυτές, εφόσον αφορούν άτοκο δάνειο που καθίσταται ληξιπρόθεσμο 60 έτη μετά τη σύναψή του, εμπίπτουν στην παρέκκλιση του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας αυτής, η οποία εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας τις «πληρωμές λόγω απαιτήσεων που δεν περιλαμβάνουν πρόβλεψη για την εξόφληση του βασικού ποσού ή στις οποίες η εξόφληση προβλέπεται μετά την πάροδο πλέον των 50 ετών από την ημερομηνία γένεσης της απαίτησης». Η διάρκεια όμως του επίδικου δανείου ήταν 60 έτη, γεγονός που συνεπάγεται τη μη εφαρμογή εν προκειμένω της οδηγίας 2003/49.

60. Τρίτον και τελευταίον, χάριν πληρότητας, εκτιμώ ότι πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η οδηγία 2003/49 επιδιώκει διττό σκοπό, ήτοι, αφενός, την αποφυγή της διπλής φορολογίας [22] και, αφετέρου, την καταπολέμηση των φορολογικών καταχρήσεων και της φοροδιαφυγής [23].

61. Επομένως, προς τον σκοπό της αποφυγής της διπλής φορολογήσεως των διασυνοριακών καταβολών τόκων, απαγορεύεται η φορολόγηση των τόκων στο κράτος παρακράτησης στην πηγή εις βάρος του δικαιούχου τους [24]. Πάντως, το ενδεχόμενο διπλής φορολογήσεως που θα μπορούσε να αντιβαίνει στην οδηγία 2003/49 δεν υφίσταται εν προκειμένω, λαμβανομένου

[20] Βλ. απόφαση της 21ης Ιουλίου 2011, Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, σκέψη 27).

[21] Επισημαίνω ότι ο προσδιορισμός και η φορολόγηση πλασματικών τόκων αποβλέπουν στην υπαγωγή σε φόρο του πλεονεκτήματος που προκύπτει για τον δανειολήπτη από τη χορήγηση άτοκου δανείου.

[22] Βλ. αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 4 της οδηγίας 2003/49.

[23] Βλ. άρθρο 5 της οδηγίας 2003/49.

[24] Βλ. απόφαση της 21ης Ιουλίου 2011, Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, σκέψεις 24, 25 και 28).

υπόψη του γεγονότος ότι οι πλασματικοί τόκοι που προσδιορίζονται από τη φορολογική αρχή δεν μπορούν να φορολογηθούν στο Λουξεμβούργο, καθόσον τα ποσά αυτά δεν έχουν πιστωθεί στη μητρική εταιρία.

62. Όσον αφορά τον κίνδυνο φορολογικής καταχρήσεως ή φοροδιαφυγής, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49 δεν αποκλείει την εφαρμογή εθνικών διατάξεων που είναι απαραίτητες για την πρόληψη της απάτης ή των καταχρήσεων. Επισημαίνω, εξάλλου, ότι αποδοχή της ερμηνείας της αναιρεσείουσας θα οδηγούσε σε αποδοχή καταστρατηγήσεως της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας. Στην πράξη, τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα να επιτρέπεται σε συνδεδεμένες εταιρίες να συνάπτουν δάνεια (ή να καταρτίζουν άλλα είδη ενδοομιλικών συναλλαγών) κατά παράβαση του εθνικού δικαίου, επικαλούμενες στη συνέχεια το δίκαιο της Ένωσης προκειμένου να αποφύγουν την εφαρμογή της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας (και ενδεχομένως και την επιβολή του φόρου). Πλην όμως μια τέτοια ερμηνεία θα αντέβαινε στους σκοπούς της οδηγίας, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής [25].

63. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι οι διατάξεις της οδηγίας 2003/49 δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής σε υπόθεση όπως αυτή της κύριας δίκης.

64. Συνεπώς, προτείνω να δοθεί στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 4 της οδηγίας 2003/49 έχει την έννοια ότι δεν επιβάλλει οι πληρωμές τόκων, όπως οι προβλεπόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της ως άνω οδηγίας, να χαρακτηρίζονται ως «διανομές κερδών» εμπίπτουσες στο άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96.

Δ. Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

65. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β′, και παράγραφος 3, καθώς και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96 έχουν εφαρμογή σε πληρωμές από άτοκο δάνειο, ληξιπρόθεσμο 60 έτη μετά τη σύναψή του, το οποίο εμπίπτει στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2003/49.

66. Όσον αφορά την οδηγία 2011/96, υπενθυμίζω ότι σκοπός της είναι να απαλλάσσει τα μερίσματα και τις άλλες διανομές κερδών που καταβάλλονται από τις εγκατεστημένες σε ένα κράτος μέλος θυγατρικές εταιρίες στις εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος μητρικές τους εταιρίες από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, καθώς και να εξαλείψει τη διπλή φορολογία των εισοδημάτων αυτών σε επίπεδο μητρικής εταιρίας, προκειμένου να διευκολυνθούν οι συνενώσεις εταιριών σε ολόκληρη την Ένωση [26].

67. Υπό το πρίσμα αυτό, το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2011/96 προβλέπει ότι αυτή εφαρμόζεται στις «διανομές κερδών» που πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο διασυνοριακής σχέσεως, από θυγατρική προς τη μητρική της εταιρία.

68. Επισημαίνω ότι η έννοια της «διανομής κερδών» δεν ορίζεται αυτή καθ' εαυτήν στην εν λόγω οδηγία.

[25] Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψη 109 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[26] Βλ. απόφαση της 2ας Απριλίου 2020, GVC Services (Bulgaria) (C-458/18, EU:C:2020:266, σκέψη 31).

69. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μιας εταιρίας μπορεί νομίμως να χαρακτηρίσει την καταβολή τόκων από την εταιρία αυτή στην εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία ως διανομή κερδών [27]. Ωστόσο, το συμπέρασμα αυτό εφαρμόστηκε σε περίπτωση στην οποία η θυγατρική εταιρία είχε πράγματι καταβάλει τόκους ως αντάλλαγμα για το δάνειο, περίσταση η οποία δεν συντρέχει στην υπό κρίση υπόθεση.

70. Εκτιμώ, επομένως, ότι οι πλασματικοί τόκοι, που έχουν προσδιοριστεί από τη φορολογική αρχή αποκλειστικά προς τον σκοπό υπαγωγής σε φορολόγηση μιας συναλλαγής που θεωρείται ως υποκρυπτόμενη κατά το εθνικό δίκαιο, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «διανομή κερδών», κατά την έννοια της οδηγίας 2011/96, ιδίως ελλείψει πραγματικής καταβολής τόκων μεταξύ των δύο αυτών εταιριών του ίδιου ομίλου.

71. Επισημαίνω ακόμη ότι, όπως συμβαίνει και με την οδηγία 2003/49, στους κύριους σκοπούς της οδηγίας 2011/96 συγκαταλέγεται η πρόληψη τόσο της διπλής φορολογίας όσο και των φορολογικών καταχρήσεων και της φοροδιαφυγής. Συναφώς, παραπέμπω στη συλλογιστική που ανέπτυξα στα σημεία 61 και 62 των παρουσών προτάσεων, η οποία εφαρμόζεται mutatis mutandis ως προς την οδηγία 2011/96.

72. Για τους προεκτεθέντες λόγους, φρονώ ότι η οδηγία 2011/96 δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης.

73. Επομένως, προτείνω να δοθεί στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι η οδηγία 2011/96 έχει την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή επί πλασματικού εισοδήματος από τόκους στο πλαίσιο άτοκου δανείου χορηγηθέντος από τη μητρική εταιρία στη θυγατρική της.

Ε. Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

74. Το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα περιλαμβάνει δύο βασικά σκέλη μεταξύ των οποίων πρέπει να γίνει διάκριση.

75. Το πρώτο σκέλος αφορά το ζήτημα αν η φορολόγηση στην πηγή των φερόμενων ως καταβολών τόκων άτοκου δανείου συνάδει με την οδηγία 2003/49 και με την απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου στην πηγή σύμφωνα με την οδηγία 2011/96. Το δεύτερο σκέλος θέτει το ίδιο ερώτημα, πλην όμως υπό το πρίσμα των απαιτήσεων του άρθρου 49 και του άρθρου 63, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ.

76. Συναφώς, σύμφωνα με την πρόσφατη απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις N Luxembourg 1 κ.λπ. [28], πρέπει κατ' αρχάς να γίνει διάκριση μεταξύ δύο περιπτώσεων.

77. Η πρώτη περίπτωση είναι αυτή κατά την οποία η μη εφαρμογή του προβλεπόμενου στην οδηγία 2003/49 καθεστώτος απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου στην πηγή οφείλεται στη διαπίστωση της υπάρξεως απάτης ή καταχρήσεως, κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας αυτής. Σε μια τέτοια περίπτωση, εταιρία που εδρεύει σε κράτος μέλος δεν μπορεί, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που υπομνήσθηκε στο σημείο 43 των παρουσών προτάσεων, να

[27] Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 89).

[28] Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψη 155).

επικαλεστεί ελευθερίες που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη ΛΕΕ προκειμένου να αμφισβητήσει την εθνική ρύθμιση η οποία διέπει τη φορολόγηση των τόκων που καταβάλλονται σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος. Δεδομένου ότι η οδηγία 2011/96 περιέχει, στο άρθρο 1, παράγραφος 2, διάταξη παρόμοια με το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/49 όσον αφορά τη μη εφαρμογή της σε περίπτωση απάτης ή καταχρήσεως, φρονώ ότι τα ανωτέρω πρέπει να ισχύσουν mutatis mutandis όσον αφορά την οδηγία 2011/96.

78. Η δεύτερη περίπτωση είναι αυτή κατά την οποία η μη εφαρμογή του προβλεπόμενου στην οδηγία 2003/49 καθεστώτος απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου στην πηγή (και η κατ' αναλογίαν μη εφαρμογή της οδηγίας 2011/96) οφείλεται στο γεγονός ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος απαλλαγής δεν πληρούνται, χωρίς όμως να έχει διαπιστωθεί απάτη ή κατάχρηση κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας 2003/49 (ή του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/96). Σε μια τέτοια περίπτωση, πρέπει να εξακριβωθεί αν το άρθρο 49 και το άρθρο 63, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που αφορά τη φορολόγηση των εν λόγω τόκων [29].

79. Επισημαίνω ευθύς εξαρχής ότι το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά αποκλειστικώς τη συμβατότητα με το άρθρο 49 και το άρθρο 63, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ των άρθρων 195, 200 και 200a του ΖΚΡΟ, τα οποία προβλέπουν, αντιστοίχως, τις λεπτομέρειες εφαρμογής της παρακράτησης φόρου στην πηγή και της διαδικασίας επανεκκαθαρίσεως και επιστροφής του φόρου σε φορολογικούς κατοίκους αλλοδαπής.

80. Εντούτοις, φρονώ ότι η ανάλυση του ζητήματος αυτού δεν πρέπει να περιοριστεί μόνο στις προπαρατεθείσες διατάξεις του εθνικού δικαίου, αλλά πρέπει να ληφθεί υπόψη το σύνολο του βουλγαρικού φορολογικού καθεστώτος που εφαρμόζεται στις αλλοδαπές εταιρίες [30]. Επομένως, προτείνω να συμπεριληφθούν στην ανάλυση που ακολουθεί τόσο το άρθρο 16 του ΖΚΡΟ (το οποίο προβλέπει τον τρόπο φορολογήσεως των αλλοδαπών εταιριών σε περίπτωση παραβιάσεως της αρχής των ίσων αποστάσεων) όσο και το άρθρο 199 του ΖΚΡΟ (το οποίο αφορά τη βάση επιβολής του φόρου που παρακρατείται στην πηγή επί των εισοδημάτων των αλλοδαπών εταιριών) και το άρθρο 202a (το οποίο προβλέπει το καθεστώς επανυπολογισμού και επιστροφής του παρακρατούμενου στην πηγή φόρου στο οποίο μπορούν να υπαχθούν οι αλλοδαπές εταιρίες).

81. Πράγματι, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι δεν πρέπει να ελέγχεται μόνον η απαλλαγή ορισμένου είδους φόρου από αμιγώς τυπικής απόψεως, αλλά πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το συνολικό πλαίσιο φορολογήσεως των αλλοδαπών εταιριών και, επομένως, πρέπει να διενεργείται πλήρης έλεγχος (από ουσιαστικής απόψεως) [31].

[29] Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψη 156).

[30] Η διαπίστωση αυτή γίνεται με την επιφύλαξη του ερμηνευτικού μονοπωλίου του εθνικού δικαστή όσον αφορά την εθνική νομοθεσία.

[31] Βλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψεις 29 επ.).

1. Επί των οδηγιών 2003/49 και 2011/96

82. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό όσον αφορά τις οδηγίες 2003/49 και 2011/96 δόθηκε στο πλαίσιο των απαντήσεων που πρότεινα για το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, στο πλαίσιο των οποίων κατέληξα στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω οδηγίες δεν τυγχάνουν εφαρμογής στα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως [32].

2. Επί των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ

83. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, πρέπει, κατ' αρχάς, να εξεταστεί αν τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας το καθεστώς που εφαρμόζεται αυτομάτως στις αλλοδαπές εταιρίες, σε αντίθεση με τις ημεδαπές εταιρίες, δεν τους επιτρέπει να εκπίπτουν τις σχετικές με το επίμαχο δάνειο δαπάνες. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πρέπει να εξεταστεί αν μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση μπορεί, αφενός, να αρθεί μέσω μηχανισμού επανεκκαθαρίσεως και επιστροφής του φόρου, στον οποίο μπορούν να υπαχθούν οι αλλοδαπές εταιρίες, και, αφετέρου, να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, σε μια τέτοια περίπτωση, η εφαρμογή του περιορισμού πρέπει να είναι πρόσφορη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

α) Επί των σχετικών διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ

84. Στον βαθμό που το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο ως προς τη συμβατότητα της επίμαχης βουλγαρικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ), τίθεται το ερώτημα, πρώτον, με βάση ποια εκ των διατάξεων αυτών πρέπει να αξιολογηθεί η ως άνω νομοθεσία.

85. Επισημαίνω ότι, κατ' αρχήν, τα ζητήματα σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των τόκων και του εισοδήματος από κεφάλαιο που καταβάλλεται μεταξύ εταιριών δύο κρατών μελών ενδέχεται να εμπίπτουν τόσο στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων [33] όσο και στην ελευθερία εγκαταστάσεως, ιδίως, όσον αφορά τη δεύτερη, όταν συνάπτεται δάνειο μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών που χαρακτηρίζονται από το ότι εταιρία κράτους μέλους κατέχει, στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, συμμετοχή η οποία της επιτρέπει να ασκεί αδιαμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της δεύτερης εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της [34].

86. Εντούτοις, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, προκειμένου να εξακριβωθεί αν μια εθνική νομοθετική ρύθμιση εμπίπτει στη μία ή στην άλλη από τις ελευθερίες κυκλοφορίας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της εν λόγω ρυθμίσεως [35].

87. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ZKPO έχει εφαρμογή σε όλες τις περιπτώσεις χορηγήσεως άτοκου δανείου, πέραν της περιπτώσεως των συνδεδεμένων εταιριών και ανεξαρτήτως της εκτάσεως της συμμετοχής της

[32] Βλ. σημεία 53 έως 73 των παρουσών προτάσεων.

[33] Βλ. απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, σκέψη 14 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[34] Βλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[35] Βλ. απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

εταιρίας που χορηγεί το δάνειο στο κεφάλαιο του δανειολήπτη. Εκ πρώτης όψεως, το στοιχείο αυτό θα έπρεπε να μας οδηγήσει στην εξέταση του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος υπό την οπτική γωνία της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

88. Εντούτοις, φρονώ ότι το πραγματικό πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως μας οδηγεί στην εξέταση της επίμαχης βουλγαρικής ρυθμίσεως υπό το πρίσμα της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Πράγματι, πέραν του γεγονότος ότι η InterV Investment ήταν ο μοναδικός μέτοχος της αναιρεσείουσας κατά τον χρόνο συνάψεως του επίμαχου δανείου, τα χαρακτηριστικά του δανείου, ιδίως δε η διάρκειά του καθώς και οι όροι εξοφλήσεώς του, δείχνουν ότι θα μπορούσε να έχει συνομολογηθεί μόνο μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών. Επομένως, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι μεταξύ των εταιριών αυτών υφίσταται δεσμός αλληλεξαρτήσεως ο οποίος παρέχει στην InterV Investment, βάσει της συμμετοχής της στο κεφάλαιο της αναιρεσείουσας, αδιαμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της δεύτερης επιτρέποντάς της συγχρόνως να καθορίζει τις δραστηριότητές της.

89. Μια τέτοια προσέγγιση θα ήταν εξάλλου σύμφωνη με τη νομολογία του Δικαστηρίου σε σειρά υποθέσεων στις οποίες οι επίμαχες εθνικές ρυθμίσεις έχουν κοινά χαρακτηριστικά με τη βουλγαρική νομοθεσία. Επισημαίνω συναφώς ότι στην υπόθεση SGI το Δικαστήριο εξέτασε, με γνώμονα την ελευθερία εγκαταστάσεως, τη βελγική νομοθεσία η οποία επέτρεπε στη φορολογική αρχή να ενσωματώσει στα κέρδη ημεδαπής εταιρίας, για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος, τους πλασματικούς τόκους άτοκου δανείου χορηγηθέντος σε αλλοδαπή θυγατρική εταιρία, με το σκεπτικό ότι, έστω και αν η νομοθεσία αυτή εφαρμοζόταν και πέραν των συνδεδεμένων εταιριών, η επίμαχη στην υπόθεση εκείνη κατάσταση αφορούσε συνδεδεμένες εταιρίες [36].

90. Καίτοι κλίνω προς την άποψη ότι το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα είναι προσφορότερο να εξεταστεί υπό το πρίσμα της ελευθερίας εγκαταστάσεως, θα ήταν ασφαλώς εύλογη η εξέταση της επίμαχης εθνικής ρυθμίσεως με γνώμονα την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

91. Σε κάθε περίπτωση, παρά την επιλογή να αναλυθεί η συμβατότητα των επίμαχων εθνικών μέτρων υπό το πρίσμα της ελευθερίας εγκαταστάσεως, τα ίδια συμπεράσματα με εκείνα που ακολουθούν προκύπτουν επίσης από την ανάλυση του ζητήματος με βάση την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Πράγματι, όπως και η ελευθερία εγκαταστάσεως, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων απαγορεύει μέτρα που μπορούν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη [37].

92. Τέλος, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, οι περιορισμοί αυτοί αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια ενδεχόμενου εμποδίου στην ελευθερία εγκαταστάσεως και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογούν την αυτοτελή εξέταση της ίδιας ρυθμίσεως υπό το πρίσμα του άρθρου 63 ΣΛΕΕ [38].

[36] Βλ. απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, σκέψεις 25 έως 37).

[37] Βλ. απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[38] Βλ. διάταξη της 10ης Μαΐου 2007, Lasertec (C-492/04, EU:C:2007:273, σκέψη 25).

β) Εισάγουν τα άρθρα 195 και 199 του ΖΚΡΟ δυσμενή διάκριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών;

93. Κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει ως σκοπό να εξασφαλίζει για τις εταιρίες την ίση με τους ημεδαπούς μεταχείριση εντός του κράτους μέλους υποδοχής και απαγορεύει κάθε δυσμενή διάκριση που βασίζεται στον τόπο της έδρας τους [39] καθώς και, εν γένει, κάθε αδικαιολόγητο περιορισμό στην άσκηση της ελευθερίας αυτής [40].

94. Από την ανάγνωση του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ΖΚΡΟ προκύπτει ότι η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή σε κάθε συναπτόμενο άτοκο δάνειο, ανεξαρτήτως του αν αφορά αποκλειστικώς ημεδαπές εταιρίες ή και αλλοδαπές εταιρίες. Επιπλέον, δεν αμφισβητείται ότι εφαρμόζεται ο ίδιος φορολογικός συντελεστής 10 %, είτε ο δανειστής είναι ημεδαπή εταιρία είτε είναι αλλοδαπή εταιρία.

95. Εντούτοις, από το γράμμα των άρθρων 195 και 199 του ΖΚΡΟ προκύπτει ότι επιφυλάσσεται διαφορετική φορολογική μεταχείριση στις αλλοδαπές εταιρίες που πραγματοποιούν τέτοιου είδους συναλλαγές. Πράγματι, ενώ οι πλασματικοί τόκοι δανείου χορηγηθέντος από αλλοδαπή εταιρία υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή, με την οποία επιβάλλεται αμέσως οριστικός φόρος χωρίς να είναι δυνατή η έκπτωση των δαπανών που συνδέονται με τη χορήγηση του δανείου, η φορολόγηση που επιβάλλεται σε πλασματικούς τόκους δανείου χορηγηθέντος από ημεδαπή εταιρία εξαρτάται, στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, από το αν η εταιρία αυτή παρουσιάζει κέρδη ή ζημίες, αφού ληφθούν υπόψη οι ενδεχόμενες δαπάνες που συνδέονται με τη χορήγηση του δανείου.

96. Σε αυτό το στάδιο της αναλύσεώς μου, υπογραμμίζω ότι το συγκεκριμένο ζήτημα έχει εξεταστεί σε πληθώρα αποφάσεων του Δικαστηρίου, τόσο από την άποψη της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων όσο και από την άποψη της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Ειδικότερα, σε μια σειρά υποθέσεων των οποίων τα πραγματικά περιστατικά προσομοιάζουν με την υπόθεση της κύριας δίκης, το Δικαστήριο έκρινε ότι εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας αλλοδαπή εταιρία φορολογείται, μέσω παρακράτησης φόρου στην πηγή από ημεδαπή εταιρία, επί των τόκων που της καταβάλλει η εν λόγω ημεδαπή εταιρία, χωρίς να είναι δυνατή η έκπτωση των εξόδων, όπως οι δαπάνες για τόκους, τα οποία σχετίζονται άμεσα με την επίμαχη δανειοδοτική δραστηριότητα, ενώ μια τέτοια δυνατότητα εκπτώσεως αναγνωρίζεται στις ημεδαπές εταιρίες που λαμβάνουν τόκους από έτερη ημεδαπή εταιρία, συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως [41]. Το ίδιο συμπέρασμα συνάγεται και όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων [42].

97. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι μια τέτοια διαφορά όσον αφορά τον τρόπο υπολογισμού του φόρου μπορεί να συνιστά περιορισμό εμπίπτοντα στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

98. Ωστόσο, η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει από τις ανωτέρω υποθέσεις, στην έκταση που το βουλγαρικό δίκαιο φαίνεται να προβλέπει, στο άρθρο 202a του ΖΚΡΟ, διαδικασία παρέχουσα στις αλλοδαπές εταιρίες τη δυνατότητα να τύχουν της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως με τις ημεδαπές εταιρίες. Επομένως, πριν από την εξέταση ενδεχόμενης δικαιολογήσεως του

[39] Βλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[40] Βλ. απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[41] Βλ. αποφάσεις της 12ης Ιουνίου 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, σκέψεις 29 και 55), της 3ης Οκτωβρίου 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, σκέψη 42), και της 15ης Φεβρουαρίου 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, σκέψη 23).

[42] Βλ. αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, Miljoen κ.λπ. (C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψη 57), και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψη 17).

εισάγοντος δυσμενή διάκριση μέτρου που θεσπίζεται με τα άρθρα 195 και 199 του ΖΚΡΟ, πρέπει να εξεταστεί αν το άρθρο 202a του νόμου αυτού καθιστά δυνατή την εξάλειψη της ανωτέρω διαπιστωθείσας διαφορετικής μεταχειρίσεως μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών.

γ) Επιτρέπει το άρθρο 202a του ΖΚΡΟ να αρθούν τα εισάγοντα δυσμενή διάκριση χαρακτηριστικά του φορολογικού καθεστώτος που ισχύει για τους κατοίκους αλλοδαπής σύμφωνα με τα άρθρα 195 και 199 του ως άνω νόμου;

1) Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 202a του ΖΚΡΟ

99. Από τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν η φορολογική αρχή και η Βουλγαρική Κυβέρνηση προκύπτει ότι το άρθρο 202a του ΖΚΡΟ προβλέπει μηχανισμό ο οποίος επιτρέπει στις αλλοδαπές εταιρίες να επιλέξουν το φορολογικό καθεστώς που ισχύει για τις ημεδαπές εταιρίες. Η διαδικασία αυτή τους παρέχει επομένως τη δυνατότητα, αφενός, να εκπέσουν έξοδα, όπως οι δαπάνες για τόκους, τα οποία σχετίζονται άμεσα με την επίμαχη δανειοδοτική δραστηριότητα και, αφετέρου, να τους επιστραφεί ο παρακρατηθείς στην πηγή φόρος ή να απαλλαγούν από την παρακράτηση αυτή σε περίπτωση ζημιογόνου αποτελέσματος.

100. Η φορολογική αρχή και η Βουλγαρική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι, αν η αναιρεσείουσα είχε, εν προκειμένω, επιλέξει το καθεστώς αυτό, δεν θα της είχε επιβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στη Βουλγαρία, δεδομένου ότι (σύμφωνα με τα όσα υποστηρίζει η αναιρεσείουσα) παρουσίαζε ζημιογόνο αποτέλεσμα κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης περιόδου.

101. Από την πλευρά της, η αναιρεσείουσα διατυπώνει αμφιβολίες ως προς την καταλληλότητα της διαδικασίας του άρθρου 202a του ΖΚΡΟ να αμβλύνει τη δυσμενή διάκριση που θα εξακολουθούσε να υφίσταται ακόμη και αν μια αλλοδαπή επιχείρηση είχε επιλέξει την εφαρμογή της διάταξης αυτής, λαμβανομένου υπόψη του ότι η διαδικασία επιστροφής φόρου δεν θα ήταν άμεση.

102. Βάσει των διευκρινίσεων που παρασχέθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση από την αναιρεσείουσα, τη φορολογική αρχή και τη Βουλγαρική Κυβέρνηση, η διαδικασία επανεκκαθαρίσεως και επιστροφής του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 202a του ΖΚΡΟ μπορεί να συνοψισθεί ως ακολούθως.

103. Η διαδικασία του άρθρου 202a του ΖΚΡΟ δεν εφαρμόζεται αυτοδικαίως. Προκειμένου να υπαχθεί σε αυτήν, η αλλοδαπή εταιρία πρέπει να την επιλέξει ρητώς με σχετική ένδειξη στη φορολογική της δήλωση. Ακόμη πάντως και αν μια εταιρία αποφασίσει να προβεί στην επιλογή αυτή, η παρακράτηση φόρου στην πηγή θα πραγματοποιηθεί σύμφωνα με το καθεστώς των άρθρων 195 και 199 του ΖΚΡΟ, ήτοι ο φόρος θα παρακρατηθεί απευθείας στην πηγή επί των ακαθάριστων εισοδημάτων της. Μόνο σε δεύτερο στάδιο η αλλοδαπή εταιρία θα μπορέσει να τύχει επιστροφής του φόρου εάν αποδεδειγμένα, κατόπιν επαναξιολογήσεως του αποτελέσματός της από τη φορολογική αρχή, το αποτέλεσμα αυτό είναι ζημιογόνο.

104. Όσον αφορά τη διάρκεια της διαδικασίας επανεκκαθαρίσεως και επιστροφής φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 202a του ΖΚΡΟ, από την επ' ακροατηρίου συζήτηση προέκυψε διάσταση απόψεων μεταξύ, αφενός, της αναιρεσείουσας, η οποία υποστηρίζει ότι η διαδικασία αυτή μπορεί

να είναι ιδιαιτέρως χρονοβόρα και, αφετέρου, της φορολογικής αρχής και της Βουλγαρικής Κυβερνήσεως, οι οποίες αμφισβητούν την ύπαρξη υπερβολικής καθυστερήσεως όσον αφορά την εν λόγω διαδικασία.

105. Στο πλαίσιο της περιγραφής του καθεστώτος επιστροφής του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 202a του ZKPO πρέπει να γίνουν οι ακόλουθες παρατηρήσεις.

106. Πρώτον, από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 202a, παράγραφοι 1 έως 4, του ZKPO προκύπτει ότι το καθεστώς αυτό παρέχει πράγματι τη δυνατότητα στις αλλοδαπές εταιρίες να υποβάλλουν αίτηση επανεκκαθαρίσεως του φόρου που έχει παρακρατηθεί στην πηγή, σύμφωνα με το καθεστώς που ισχύει για τις ημεδαπές εταιρίες. Η διάταξη αυτή φαίνεται να επιδιώκει να ευθυγραμμίσει –ή τουλάχιστον να προσεγγίσει– τη φορολογική μεταχείριση των αλλοδαπών εταιριών με εκείνη των εταιριών που έχουν την έδρα τους στη Βουλγαρία.

107. Συναφώς, επισημαίνω ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως μπορεί επίσης να υλοποιηθεί μετά την παρακράτηση στην πηγή διά της επιστροφής ενός μέρους του παρακρατηθέντος φόρου [43].

108. Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, παρά τη δυνατότητα αυτή που παρέχεται στις αλλοδαπές εταιρίες, εξακολουθεί να υφίσταται ο κίνδυνος παροχής φορολογικού πλεονεκτήματος στις ημεδαπές εταιρίες. Πράγματι, από τα ανωτέρω φαίνεται να προκύπτει ότι οι ημεδαπές εταιρίες ενδέχεται να αποκομίσουν ταμειακό πλεονέκτημα, καθόσον, σε περίπτωση που είναι ζημιογόνες, οι εταιρίες αυτές δεν υποχρεούνται σε καταβολή φόρου επί πλασματικών τόκων σε αντίθεση με τις αλλοδαπές εταιρίες.

109. Ειδικότερα, για μια ζημιογόνο αλλοδαπή εταιρία, το συγκεκριμένο «ταμειακό μειονέκτημα» αφορά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας της παρακράτησης στην πηγή και της ημερομηνίας επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου από τη φορολογική αρχή.

110. Φρονώ ότι η έκταση του ταμειακού πλεονεκτήματος που απορρέει από τη διαφορετική αυτή μεταχείριση και το οποίο ενδέχεται να συνιστά στοιχείο που εισάγει διάκριση εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τους εθνικούς δικονομικούς κανόνες καθώς και από την πρακτική που ακολουθεί η φορολογική αρχή κατά την εκτέλεση της διαδικασίας του άρθρου 202a του ZKPO. Συνακόλουθα, αν η διάρκεια της διαδικασίας επανυπολογισμού και ενδεχόμενης επιστροφής του φόρου υπερβαίνει ένα εύλογο χρονικό διάστημα, όπως υποστήριξε η αναιρεσείουσα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το ταμειακό πλεονέκτημα του οποίου απολαύει μια ημεδαπή εταιρία σε σχέση με μια αλλοδαπή εταιρία μπορεί να είναι σημαντικό και, ως εκ τούτου, να στοιχειοθετείται δυσμενής διάκριση ή εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Αντιθέτως, αν το χρονικό αυτό διάστημα είναι εύλογο, ένα τέτοιο μέτρο μπορεί να αμβλύνει ή να θεραπεύσει τη διακριτική μεταχείριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών. Επισημαίνω ότι το γεγονός ότι η βουλγαρική νομοθεσία προβλέπει τόκους υπερημερίας καθιστά ενδεχομένως δυνατή την άμβλυνση της εν λόγω ταμειακής δυσμενούς διακρίσεως, εφόσον το ως άνω χρονικό διάστημα δεν είναι μακρό.

[43] Βλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 2016, Brisal και KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, σκέψη 42).

111. Συναφώς, υπογραμμίζω ότι η εκτίμηση κατά πόσον υφίσταται δυσμενής μεταχείριση των τόκων που καταβάλλονται σε αλλοδαπές εταιρίες πρέπει να πραγματοποιείται μεμονωμένα για το κάθε φορολογικό έτος [44].

112. Δεύτερον, πρέπει επίσης να διευκρινιστεί ότι, πέραν του ζητήματος της διάρκειας της διαδικασίας επιστροφής φόρου, κατά την εξέταση της εφαρμογής του άρθρου 202a του ZKPO πρέπει να ληφθούν υπόψη όλα τα στοιχεία που μπορούν να οδηγήσουν σε διαφορετική μεταχείριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών. Μολονότι το άρθρο αυτό αποσκοπεί στην επίτευξη ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών εταιριών, πράγμα το οποίο, κατ' αρχήν, θα έπρεπε να αποκλείει το ενδεχόμενο άνισης μεταχειρίσεως (πλην του ταμειακού πλεονεκτήματος που διαπιστώθηκε ανωτέρω), πρέπει να διασφαλιστεί ότι η εφαρμογή του δεν δημιουργεί άλλες μορφές δυσμενούς διακρίσεως. Επομένως, το ζήτημα αυτό συνδέεται στενά με τις ρυθμίσεις καταβολής που προβλέπει το βουλγαρικό δίκαιο στον τομέα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένης της περιοδικότητας και της δυνατότητας μεταθέσεως του χρόνου πληρωμής του φόρου ή της παροχής άλλων διευκολύνσεων δυνάμενων να αυξήσουν το διαπιστωθέν ταμειακό πλεονέκτημα. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που το βουλγαρικό δίκαιο επιτρέπει σε ζημιογόνο ημεδαπή εταιρία να προσαρμόσει ή να μεταθέσει τη φορολόγησή της σε μεταγενέστερη κερδοφόρο χρήση, τούτο θα ενέχει τον κίνδυνο αυξήσεως του ταμειακού της πλεονεκτήματος έναντι αλλοδαπής εταιρίας [45].

113. Τρίτον και τελευταίον, φρονώ ότι, από πρακτικής απόψεως, ο βαθμός στον οποίο η ως άνω διάταξη μπορεί να αμβλύνει τη δυσμενή αυτή διάκριση εξαρτάται επίσης από τη δυνατότητα της μεν αλλοδαπής εταιρίας να αποδείξει τα εκπεστέα έξοδα τα οποία επικαλείται, της δε φορολογικής αρχής του κράτους φορολογικής κατοικίας της δανειολήπτριας εταιρίας, εν προκειμένω της Βουλγαρίας, να ασκήσει πραγματικό έλεγχο. Συναφώς, επισημαίνω ότι ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε οι λοιποί διάδικοι της κύριας δίκης επικαλέστηκαν την ύπαρξη διμερούς συμφωνίας μεταξύ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας η οποία να καλύπτει τέτοιου είδους περιπτώσεις.

114. Πάντως, μια διαδικασία που διασφαλίζει την απουσία δυσμενούς διακρίσεως εις βάρος των αλλοδαπών εταιριών και συγχρόνως κατοχυρώνει τη δυνατότητα των φορολογικών αρχών να ελέγχουν αν τα πραγματοποιηθέντα έξοδα δικαιολογούν επιστροφή φόρου μπορεί να στηρίζεται μόνο στη συνεργασία και στην ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των ενδιαφερόμενων κρατών μελών ή τρίτων κρατών. Επισημαίνω εξάλλου ότι, πέραν των διμερών συμβάσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών, μια τέτοια συνεργασία προβλέπεται επίσης από την οδηγία 2011/16/ΕΕ [46], η οποία αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην αποφυγή τόσο της διπλής φορολογήσεως όσο και της μη φορολογήσεως που μπορεί να προκύψει από περιπτώσεις απάτης ή καταχρήσεων [47].

[44] Βλ. αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψη 41), και της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ. (C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψεις 30 και 52).

[45] Βλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ. (C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 34).

[46] Οδηγία του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1).

[47] Πράγματι, όπως αποδεικνύεται από τη διεθνή φορολογική πρακτική, ένας τέτοιος μηχανισμός είναι κατάλληλος να εμποδίσει τη διπλή συνεκτίμηση των εκπεστέων εξόδων, διότι, όταν εφαρμόζεται από το πρώτο κράτος, το κράτος αυτό μπορεί να ελέγξει τα επαγγελματικά έξοδα που ελήφθησαν υπόψη κατά τον υπολογισμό του καταβληθέντος στο δεύτερο κράτος φόρου. Είναι επίσης σύνηθες, στο πλαίσιο ενός τέτοιου μηχανισμού, οι φορολογικές αρχές ενός κράτους να μπορούν να ενημερώνουν το κράτος κατοικίας του υπέχοντος περιορισμένη φορολογική υποχρέωση φορολογουμένου σχετικά με την υποβληθείσα από αυτόν αίτηση επιστροφής φόρου.

115. Επομένως, εναπόκειται, κατ' αρχήν, στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει, υπό το φως των διευκρινίσεων που παρασχέθηκαν ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τους διαδικαστικούς κανόνες και την εθνική διοικητική πρακτική στον τομέα της φορολογίας, αν η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ ημεδαπών εταιριών και αλλοδαπών εταιριών που κάνουν χρήση του άρθρου 202a του ΖΚΡΟ μπορεί να παράσχει ταμειακό πλεονέκτημα.

2) Επί της αντικειμενικής συγκρισιμότητας της φορολογικής καταστάσεως ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών

116. Κατά πάγια νομολογία, δυσμενής διάκριση γεννάται μόνον από την εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή από την εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις [48].

117. Όσον αφορά, κατ' αρχάς, το άρθρο 16 του ΖΚΡΟ, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η διάταξη αυτή εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στις ημεδαπές όσο και στις αλλοδαπές εταιρίες.

118. Ωστόσο, όπως αναπτύχθηκε ανωτέρω, ενώ οι ημεδαπές και οι αλλοδαπές εταιρίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, ο τρόπος υπολογισμού του φόρου για τις δύο αυτές κατηγορίες εταιριών διαφέρει. Ειδικότερα, η βουλγαρική φορολογική νομοθεσία καθιερώνει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των αλλοδαπών εταιριών που φορολογούνται στην πηγή επί του ακαθάριστου εισοδήματός τους, δυνάμει των άρθρων 195 και 199 του ΖΚΡΟ (τα οποία αποτελούν, άλλωστε, το αυτοδικαίως εφαρμοστέο καθεστώς), και των ημεδαπών εταιριών που φορολογούνται στην πηγή επί του καθαρού εισοδήματός τους.

119. Μολονότι το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση Truck Center, ότι διαφορετική μεταχείριση, συνιστάμενη στη διαφορετική μέθοδο φορολογήσεως αναλόγως του τόπου κατοικίας του υποκειμένου στον φόρο, αφορά καταστάσεις οι οποίες δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες [49], πρέπει να σημειωθεί ότι, σε αντίθεση με την προαναφερθείσα υπόθεση στην οποία η επίμαχη προκαταβολή του φόρου κινητών αξιών είχε εισπραχθεί μόνον επί των τόκων που καταβάλλονταν προς εγκατεστημένες στην αλλοδαπή εταιρίες, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η εθνική νομοθεσία επιβάλλει τον ίδιο τρόπο εισπράξεως του φόρου μερισμάτων τόσο στους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής όσο και στους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής, δηλαδή μέσω παρακράτησης στην πηγή [50].

120. Επομένως, από τη στιγμή που ένα κράτος μέλος επιβάλλει τον ίδιο φόρο όχι μόνο στις ημεδαπές εταιρίες αλλά και στις αλλοδαπές εταιρίες, όσον αφορά τους τόκους που λαμβάνουν από εταιρία εγκατεστημένη στο κράτος αυτό, οι καταστάσεις των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων είναι παρεμφερείς και οι εταιρίες αυτές πρέπει, ως εκ τούτου, να έχουν ισότιμη φορολογική μεταχείριση [51].

121. Πάντως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως προκύπτει από την ανάγνωση των άρθρων 195 και 199 του ΖΚΡΟ, το ταμειακό πλεονέκτημα που χορηγείται στις ημεδαπές εταιρίες δεν εκτείνεται στις αλλοδαπές εταιρίες. Εντούτοις, η επιλογή που παρέχεται με το άρθρο 202a του ΖΚΡΟ, υπό την επιφύλαξη των διαπιστώσεων που εκτίθενται στα σημεία 109 έως 115 των παρουσών προτάσεων, θα μπορούσε να επιτύχει τον σκοπό αυτό.

48 Βλ. απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 30).

49 Βλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, σκέψη 41).

50 Βλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, Miljoen κ.λπ. (C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψη 72).

51 Βλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, σκέψεις 38 και 39), και διάταξη της 12ης Ιουλίου 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2012:463, σκέψεις 31 και 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

3) Επί του προαιρετικού χαρακτήρα του άρθρου 202a του ΖΚΡΟ

122. Κατά πάγια νομολογία, εθνικό σύστημα που περιορίζει την ελευθερία κυκλοφορίας δεν παύει να είναι ασύμβατο με το δίκαιο της Ένωσης ακόμη και αν η εφαρμογή του είναι προαιρετική, δεδομένου ότι η ύπαρξη δυνατότητας επιλογής, η οποία θα καθιστούσε ενδεχομένως συμβατή μια κατάσταση με το δίκαιο της Ένωσης, δεν αρκεί αφ' εαυτής για τη θεραπεία του παράνομου χαρακτήρα συστήματος που εξακολουθεί να περιλαμβάνει φορολογικό μηχανισμό ασύμβατο προς το εν λόγω δίκαιο [52].

123. Τίθεται, επομένως, το ερώτημα αν το καθεστώς του άρθρου 202a του ΖΚΡΟ πρέπει να θεωρηθεί προαιρετικό, οπότε δεν δύναται να άρει τις δυσμενείς διακρίσεις που συνεπάγεται το καθεστώς των άρθρων 195 και 199 του ΖΚΡΟ.

124. Διευκρινίζεται ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποστήριξε ότι το προβλεπόμενο στο άρθρο 202a του ΖΚΡΟ καθεστώς δεν πρέπει να θεωρηθεί ως προαιρετικό υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου και ιδίως των αποφάσεων Gielen [53] και Autoridade Tributária e Aduaneira (Φόρος υπεραξίας ακινήτων) [54], αλλά μάλλον ως μηχανισμός επιστροφής του φόρου.

125. Επισημαίνω ότι οι δύο αυτές υποθέσεις διαφέρουν από την υπόθεση της κύριας δίκης, μεταξύ άλλων, σε δύο σημεία. Κατ' αρχάς, είναι αληθές ότι, αντιθέτως προς το επίμαχο βουλγαρικό καθεστώς, η επιλογή των υποκειμένων στον φόρο στις δύο αυτές υποθέσεις είχε άμεση επίπτωση στον φόρο που τους καταλογίστηκε. Αντιθέτως, βάσει του επίμαχου βουλγαρικού καθεστώτος, ανεξαρτήτως της επιλογής από την αλλοδαπή εταιρία του ενός από τα δύο προβλεπόμενα καθεστώτα, η εταιρία αυτή θα φορολογηθεί στην πηγή επί του ακαθάριστου εισοδήματός της. Μόνο σε δεύτερο στάδιο θα γίνει επανέλεγχος της καταστάσεώς της και θα είναι ενδεχομένως δυνατή η επιστροφή του φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρία έχει επιλέξει το καθεστώς του άρθρου 202a του ΖΚΡΟ. Πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί ότι, αντιθέτως προς την υπό κρίση υπόθεση, οι προπαρατεθείσες υποθέσεις δεν εντάσσονταν στο πλαίσιο ενδεχόμενης καταχρήσεως ή φοροδιαφυγής.

126. Εντούτοις, φρονώ ότι ο προαιρετικός χαρακτήρας του άρθρου 202a του ΖΚΡΟ δεν μπορεί να αμφισβητηθεί.

127. Πράγματι, το γεγονός και μόνον ότι ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο διαφορετικών καθεστώτων, ανεξαρτήτως της φορολογικής μεταχειρίσεως που του επιφυλάσσεται με αυτά, καταδεικνύει τον προαιρετικό χαρακτήρα του. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο όταν, όπως φαίνεται να συμβαίνει εν προκειμένω, ο ασύμβατος με το δίκαιο της Ένωσης μηχανισμός είναι ο αυτομάτως εφαρμοστέος ελλείψει επιλογής του φορολογουμένου.

128. Φρονώ επίσης ότι το γεγονός ότι ο μηχανισμός που τίθεται σε εφαρμογή με το άρθρο 202a του ΖΚΡΟ προσομοιάζει περισσότερο με μηχανισμό επιστροφής φόρου στο πλαίσιο παρακράτησης στην πηγή δεν αναιρεί τον προαιρετικό χαρακτήρα του για τον φορολογούμενο.

[52] Βλ. απόφαση της 8ης Ιουνίου 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[53] Βλ. απόφαση της 18ης Μαρτίου 2010 (C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[54] Βλ. απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021 (C-388/19, EU:C:2021:212, σκέψη 45).

δ) Επί των δικαιολογητικών λόγων

129. Το τελευταίο ζήτημα που τίθεται είναι αν μπορεί να δικαιολογηθεί η διαφορετική μεταχείριση των αλλοδαπών εταιριών. Προς τούτο, πρέπει να εξεταστεί α) αν η βουλγαρική νομοθεσία επιδιώκει θεμιτό σκοπό συμβατό με τη Συνθήκη και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, β) αν είναι πρόσφορη για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού και γ) αν δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

130. Συναφώς, η φορολογική αρχή και η Βουλγαρική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η επίμαχη νομοθεσία επιδιώκει με σύνεση θεμιτούς πολιτικούς σκοπούς οι οποίοι ανάγονται, ιδίως, στη διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών (1) και στην πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής (2).

1) Επί του δικαιολογητικού λόγου που αντλείται από τη διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών

131. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών μπορεί να γίνει δεκτή ως δικαιολογητικός λόγος περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών, ιδίως όταν το επίμαχο καθεστώς σκοπεί να αποτρέψει συμπεριφορές δυνάμενες να υπονομεύσουν το δικαίωμα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα σε σχέση με τις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα στο έδαφός του [55].

132. Υπενθυμίζω ότι ο σκοπός αυτός αποτελεί έκφραση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών. Αυτή περιλαμβάνει το δικαίωμα του κράτους να προστατεύει τα φορολογικά του έσοδα, ιδίως σε σχέση με τα κέρδη που πραγματοποιούνται στο έδαφός του (αρχή της εδαφικότητας), και να διαμορφώνει αυτόνομα το φορολογικό του καθεστώς (αρχή της αυτονομίας) [56].

133. Ελλείψει εναρμονίσεως, η είσπραξη των άμεσων φόρων υπάγεται, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ένωσης, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Εναπόκειται επίσης στα κράτη μέλη να καθορίζουν τα κριτήρια για τη μεταξύ τους κατανομή της φορολογικής τους εξουσίας με τη σύναψη συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή με μονομερή μέτρα [57].

134. Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας J. Kokott στην υπόθεση N Luxembourg 1 κ.λπ. [58], σε περιπτώσεις με στοιχείο αλλοδαπότητας, δεν είναι πάντοτε βέβαιο ότι ο λήπτης θα υποβάλει δεόντως σε φόρο το εισόδημά του. Πράγματι, κατά κανόνα, το κράτος της κατοικίας του λήπτη των τόκων σπανίως ενημερώνεται για τα εισοδήματα αλλοδαπής προελεύσεως εάν δεν υφίστανται λειτουργικά συστήματα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών. Επομένως, σε μια τέτοια περίπτωση, η παρακράτηση φόρου στην πηγή στο κράτος κατοικίας του οφειλέτη των τόκων συνιστά ιδιαίτερη μέθοδο φορολογήσεως, η οποία αποβλέπει, κατ' ουσίαν, στο να εξασφαλίσει μια (ελάχιστη) φορολόγηση του λήπτη των τόκων.

135. Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, εθνική φορολογική νομοθεσία όπως αυτή των άρθρων 195 και 199 του ZKPO, η οποία λαμβάνει υπόψη, κατά τη φορολόγηση των κατοίκων αλλοδαπής, τα ακαθάριστα εισοδήματα χωρίς έκπτωση των επαγγελματικών εξόδων, ενώ οι

[55] Βλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 45).

[56] Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Allianzgi-Fonds Aevn (C-545/19, EU:C:2021:372).

[57] Βλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2005, D. (C-376/03, EU:C:2005:424, σκέψεις 50 και 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[58] Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143).

ημεδαποί φορολογούνται επί των καθαρών τους εισοδημάτων κατόπιν εκπτώσεως των εξόδων αυτών, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τον σκοπό της διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών [59]. Το ίδιο ισχύει αν από την εφαρμογή του άρθρου 202a του ZKPO, παρά τον προαιρετικό χαρακτήρα του, προκύπτει δυσμενής διάκριση υπό τη μορφή ταμειακού πλεονεκτήματος υπέρ των ημεδαπών εταιριών [60].

136. Επομένως, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου [61], εκτιμώ ότι πρέπει να εξεταστεί εν συνόλω η βουλγαρική φορολογική νομοθεσία που εφαρμόζεται στις αλλοδαπές εταιρίες, λαμβανομένου υπόψη και του άρθρου 16 του ZKPO, συνεπεία δε τούτου, δεδομένων των σκοπών που επιδιώκει η διάταξη αυτή, οδηγούμαι στην εξέταση του δικαιολογητικού λόγου που στηρίζεται στην καταπολέμηση της απάτης και των καταχρηστικών πρακτικών.

2) Επί του δικαιολογητικού λόγου που στηρίζεται στην καταπολέμηση της απάτης και των καταχρηστικών πρακτικών

137. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής αποτελεί επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, δυνάμενο να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως των ελευθεριών κυκλοφορίας που διασφαλίζει η Συνθήκη [62].

138. Η διαπίστωση καταχρήσεως εξαρτάται από τη συνολική εκτίμηση των περιστάσεων της εκάστοτε συγκεκριμένης περιπτώσεως, η οποία εναπόκειται στις αρμόδιες εθνικές αρχές και επί της οποίας πρέπει να μπορεί να ασκηθεί δικαστικός έλεγχος [63]. Μολονότι εναπόκειται, βεβαίως, στο αιτούν δικαστήριο να προβεί στη συνολική αυτή εκτίμηση [64], το Δικαστήριο μπορεί, ωστόσο, να του παράσχει χρήσιμα στοιχεία προκειμένου να κρίνει αν οι πράξεις διενεργούνται εντός του πλαισίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών ή με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης [65].

139. Υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι το γεγονός και μόνον ότι σε μια ημεδαπή εταιρία χορηγείται δάνειο από συνδεδεμένη εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να στηρίξει γενικό τεκμήριο περί υπάρξεως καταχρηστικών πρακτικών και να δικαιολογήσει μέτρο που θίγει μια θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ [66]. Από την άλλη πλευρά, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλεστεί δικαίωμα ή πλεονέκτημα που απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης οσάκις η επίμαχη πράξη είναι αμιγώς τεχνητή σε οικονομικό επίπεδο και αποσκοπεί στην αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους [67].

59 Βλ. νομολογία μνημονευόμενη στο σημείο 96 των παρουσών προτάσεων.

60 Βλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ. (C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 34).

61 Βλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψεις 29 επ.).

62 Βλ. απόφαση της 8ης Μαρτίου 2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, σκέψη 65).

63 Βλ. απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, σκέψη 41).

64 Βλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ. (C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

65 Βλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

66 Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 73 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

67 Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψη 109 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

140. Συναφώς, επισημαίνω ότι σκοπός του άρθρου 16 του ΖΚΡΟ είναι η καταπολέμηση της φοροαποφυγής με τη μεταφορά στο βουλγαρικό δίκαιο της αρχής των «ίσων αποστάσεων», η οποία αναγνωρίζεται τόσο από τη διεθνή φορολογική πρακτική όσο και από τη νομολογία του Δικαστηρίου ως πρόσφορο μέσο για την αποτροπή τεχνητών μεθοδεύσεων στις διασυνοριακές συναλλαγές[68].

141. Φρονώ, επομένως, ότι, λαμβανομένης υπόψη της συνολικής αναλύσεως του φορολογικού πλαισίου στην υπό κρίση υπόθεση, η φορολογική μεταχείριση που προβλέπεται από την επίμαχη νομοθεσία –και ιδίως από το άρθρο 16 του ΖΚΡΟ– δικαιολογείται από τον κίνδυνο μη φορολογήσεως, ο οποίος προκύπτει, αφενός, από τη μη υπαγωγή σε φορολόγηση του εισοδήματος από τόκους στο κράτος μέλος το οποίο είχε δικαίωμα φορολογήσεως (ήτοι στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου), λόγω των χαρακτηριστικών του επίμαχου δανείου (και, ειδικότερα, της απουσίας πραγματικού δικαιούχου των τόκων, δεδομένου ότι το δάνειο είχε συναφθεί ατόκως) και, αφετέρου, από το γεγονός ότι μέχρι την κατάρτιση της διορθωτικής πράξης προσδιορισμού φόρου και, συνεπώς, κατά την περίοδο την οποία αφορούσε η υπό κρίση διαφορά, η αναιρεσείουσα δεν είχε κεφαλαιοποιήσει το επίμαχο δάνειο (και, ως εκ τούτου, δεν μπορούσε να φορολογηθεί στη Βουλγαρία ως εισφορά κεφαλαίου)[69]. Φρονώ, επομένως, ότι το άρθρο 16 του ΖΚΡΟ, ως διάταξη που αποσκοπεί στην καταπολέμηση των καταχρήσεων, διασφαλίζει την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου.

142. Επομένως, αν το αιτούν δικαστήριο κατέληγε στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για καταχρηστική μεθόδευση, εφαρμόζοντας τις αρχές του εσωτερικού δικαίου σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, θα ήταν δυνατή η φορολόγηση στην πηγή, όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση. Εντούτοις, το ζήτημα δεν τίθεται πλέον εν προκειμένω, δεδομένου ότι η φορολόγηση αυτή αποτελεί συνέπεια της καταχρήσεως και, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται δολίως ή καταχρηστικώς τους κανόνες δικαίου της Ένωσης[70].

143. Όπως αναπτύχθηκε στα σημεία 41 έως 44 των παρουσών προτάσεων, η προσέγγιση αυτή συνάδει τόσο με τη διεθνή φορολογική πρακτική όσο και με το δίκαιο της Ένωσης και με τη νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα των καταχρήσεων και της απάτης.

144. Τέλος, επισημαίνω ότι η προεκτεθείσα συλλογιστική μπορεί να ευδοκιμήσει όχι μόνον αν ο θεμιτός σκοπός της αποτροπής της απάτης και των καταχρήσεων λαμβάνεται υπόψη μεμονωμένα, αλλά και αν ο σκοπός αυτός εξετάζεται από κοινού με τον σκοπό της διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

145. Συναφώς, υπογραμμίζω ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι είναι αλληλένδετοι οι σκοποί διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών και αποτροπής της φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έκρινε ότι μεθοδεύσεις που συνίστανται στη δημιουργία καθαρώς τεχνητών σχημάτων, χωρίς οικονομική υπόσταση, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που θα έπληττε κανονικά τα κέρδη που προέρχονται από

[68] Βλ. σημείο 46 των παρουσών προτάσεων.

[69] Συναφώς, υπενθυμίζω ότι το δάνειο κεφαλαιοποιήθηκε μετά την έκδοση της διορθωτικής πράξεως προσδιορισμού φόρου από τη φορολογική αρχή.

[70] Βλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 68), και της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ. (C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 27).

δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή, δύνανται να υπονομεύσουν το δικαίωμα των κρατών μελών να ασκούν τη φορολογική αρμοδιότητά τους ως προς τις δραστηριότητες αυτές και να πλήξουν την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών [71].

146. Πρέπει, βεβαίως, να υπογραμμιστεί ότι η από κοινού συνεκτίμηση των δικαιολογητικών αυτών λόγων έγινε δεκτή από το Δικαστήριο σε όλως ιδιαίτερες περιπτώσεις, ήτοι όταν η καταπολέμηση της φοροαποφυγής συνιστά ιδιαίτερη πτυχή του γενικού συμφέροντος συνδεόμενη με την ανάγκη διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών. Επ' αυτής της βάσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της ανάγκης διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, παρά το γεγονός ότι τα επίμαχα μέτρα δεν αφορούν ειδικά αμιγώς τεχνητά σχήματα, χωρίς οικονομική υπόσταση, που δημιουργήθηκαν με σκοπό την αποφυγή του φόρου ο οποίος θα έπληττε κανονικά τα κέρδη που προέρχονται από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή, τα μέτρα αυτά μπορούν πάντως να δικαιολογηθούν [72].

147. Λαμβανομένων υπόψη των δύο αυτών σκοπών, οι οποίοι αφορούν κυρίως την αποτροπή της φοροαποφυγής αλλά και, επικουρικώς, την ανάγκη διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών (από κοινού με τον πρώτο από τους προπαρατεθέντες σκοπούς), είμαι της γνώμης ότι κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη επιδιώκει θεμιτούς σκοπούς οι οποίοι συνάδουν με τη Συνθήκη ΛΕΕ και ανάγονται σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, είναι δε πρόσφορη να διασφαλίσει την επίτευξη των σκοπών αυτών.

3) Επί του ελέγχου της αναλογικότητας

148. Τέλος, τίθεται το ερώτημα αν η προβλεπόμενη από το βουλγαρικό δίκαιο διαδικασία φορολογήσεως στο πλαίσιο της διαπιστώσεως καταχρήσεως ή φοροδιαφυγής συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας.

149. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να εξακριβώσουν κατά πόσον μια πράξη αποβλέπει σε απάτη και σε καταχρήσεις, οι αρμόδιες εθνικές αρχές δεν είναι δυνατόν να περιορίζονται στην εφαρμογή προκαθορισμένων γενικών κριτηρίων, αλλά οφείλουν να προβαίνουν σε συνολική εξατομικευμένη εξέταση της οικείας πράξεως [73].

150. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η εθνική νομοθεσία, εφόσον προβλέπει ότι η διαπίστωση του αν μια συναλλαγή συνιστά αμιγώς τεχνητό σχήμα που εξυπηρετεί αποκλειστικά φορολογικούς σκοπούς πρέπει να στηρίζεται σε αντικειμενικά και ελέγξιμα στοιχεία, δεν υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την πρόληψη καταχρήσεων, υπό την προϋπόθεση ότι, όποτε η ύπαρξη τέτοιου τεχνητού σχήματος δεν μπορεί να αποκλειστεί, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα, χωρίς να υπόκειται σε υπερβολικούς διοικητικούς περιορισμούς, να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τους εμπορικούς λόγους που τον οδήγησαν στη σύναψη τέτοιας συναλλαγής [74].

[71] Βλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψη 62).

[72] Βλ. αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψεις 58, 59 και 63), καθώς και της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, σκέψεις 66 και 67).

[73] Βλ. απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Deister Holding και Juhler Holding (C-504/16 και C-613/16, EU:C:2017:1009, σκέψη 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[74] Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 82), και διάταξη της 23ης Απριλίου 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, σκέψη 84).

151. Επιπλέον, όταν από τον έλεγχο των στοιχείων αυτών προκύπτει ότι η οικεία συναλλαγή αποτελεί αμιγώς τεχνητό σχήμα μη στηριζόμενο σε πραγματικούς εμπορικούς λόγους, θα πρέπει, για να συνάδει η νομοθεσία αυτή με την αρχή της αναλογικότητας, η καταβολή τόκων να χαρακτηρίζεται ως διανομή κερδών μόνον κατά το μέρος που οι τόκοι υπερβαίνουν το ποσό που θα συμφωνούνταν αν δεν υπήρχαν οι ειδικές σχέσεις μεταξύ των μερών ή μεταξύ των μερών και τρίτου προσώπου [75].

152. Συναφώς, επισημαίνεται ότι το ότι σε μια ημεδαπή εταιρία χορηγήθηκε δάνειο από αλλοδαπή εταιρία υπό όρους που δεν αντιστοιχούν σε αυτούς τους οποίους οι εμπλεκόμενες εταιρίες θα συμφωνούσαν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού συνιστά για το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δανειολήπτριας εταιρίας ένα αντικειμενικό και ελέγξιμο από τρίτους στοιχείο βάσει του οποίου μπορεί να κριθεί κατά πόσον η επίμαχη συναλλαγή αποτελεί εν όλω ή εν μέρει αμιγώς τεχνητό σχήμα, κύριος σκοπός του οποίου είναι η μη υπαγωγή στη φορολογική νομοθεσία του συγκεκριμένου κράτους μέλους [76].

153. Επιπλέον, επισημαίνω ότι το άρθρο 16 του ΖΚΡΟ φαίνεται να πληροί και το δεύτερο κριτήριο που θέτει η νομολογία του Δικαστηρίου, υπό την έννοια ότι το διορθωτικό φορολογικό μέτρο που προβλέπει η διάταξη αυτή αποσκοπεί να διασφαλίσει ότι τα δάνεια μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών συνάπτονται υπό συνθήκες τηρήσεως «ίσων αποστάσεων», προβαίνοντας σε διόρθωση του εφαρμοστέου επιτοκίου και διασφαλίζοντας τη συμφωνία του με το επιτόκιο της αγοράς προκειμένου να υπολογιστούν οι μη καταβληθέντες τόκοι.

154. Όσον αφορά, τέλος, την πρακτική που ακολουθεί η βουλγαρική φορολογική αρχή, επισημαίνω ότι η άποψη της αναιρεσείουσας ότι ο φόρος αυτός οφείλεται «δυνάμει αμάχητου τεκμηρίου φοροαποφυγής», χωρίς τα μέρη της συναλλαγής να μπορούν να επικαλεστούν την ύπαρξη οικονομικών λόγων που να δικαιολογούν τη σύναψή της, δεν φαίνεται να επιβεβαιώνεται από το άρθρο 16 του ΖΚΡΟ, το οποίο εξαρτά οποιαδήποτε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου από τη συνολική εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζει ο υποκείμενος στον φόρο και εκείνων που έχει συλλέξει η φορολογική αρχή.

155. Υπό τις συνθήκες αυτές και υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες πρέπει να προβεί το αιτούν δικαστήριο ως προς τα προηγούμενα σημεία, φρονώ ότι η διαδικασία διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του άρθρου 16 του ΖΚΡΟ πληροί τις προϋποθέσεις αναλογικότητας που ορίζονται στη νομολογία του Δικαστηρίου και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών μέτρο.

156. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω να δοθεί στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 49 και το άρθρο 63, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται, κατ' αρχήν, σε εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία, κατ' εφαρμογήν της «αρχής των ίσων αποστάσεων» και προς τον σκοπό της καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής, προβλέπει τη φορολόγηση υπό τη μορφή παρακράτησης στην πηγή των πλασματικών τόκων τους οποίους ημεδαπή θυγατρική εταιρία, η οποία έλαβε άτοκο δάνειο χορηγηθέν από την αλλοδαπή μητρική της εταιρία, θα όφειλε, σύμφωνα με τους όρους της αγοράς, να της καταβάλει, υπό την προϋπόθεση ότι ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που προβλέπεται από την εν λόγω κανονιστική ρύθμιση βασίζεται σε ατομική εξέταση της συγκεκριμένης συναλλαγής και εφόσον παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο η ευχέρεια να προσκομίσει αποδείξεις για το ότι οδηγήθηκε στη σύναψη της επίμαχης συναλλαγής βάσει οικονομικών κινήτρων.

[75] Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 83).

[76] Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 81).

ΣΤ. Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

157. Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί αν το άρθρο 3, στοιχεία η′ έως ι′, το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, το άρθρο 7, παράγραφος 1, και το άρθρο 8 της οδηγίας 2008/7 αντιτίθενται σε διατάξεις του εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 16, παράγραφος 1, και παράγραφος 2, σημείο 3, και το άρθρο 195, παράγραφος 1, του ZKPO, σχετικά με τη φορολόγηση στην πηγή πλασματικού εισοδήματος από τόκους, καθοριζόμενου στο πλαίσιο του επίμαχου δανείου.

158. Κατ' αρχάς, όσον αφορά την οδηγία 2008/7, υπενθυμίζω ότι η οδηγία αυτή προβαίνει σε εξαντλητική εναρμόνιση των περιπτώσεων κατά τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν έμμεσους φόρους στις συγκεντρώσεις κεφαλαίων[77] προκειμένου να εξαλειφθούν, στο μέτρο του δυνατού, οι παράγοντες οι οποίοι ενδέχεται να στρεβλώνουν τους όρους του ανταγωνισμού ή να παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και να διασφαλιστεί έτσι η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς[78].

159. Υπό το πρίσμα αυτό, το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της ως άνω οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη δεν επιβάλλουν στις κεφαλαιουχικές εταιρίες «έμμεσο φόρο» οποιασδήποτε μορφής για τις «εισφορές κεφαλαίου».

160. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, πρέπει κατ' αρχάς να εξεταστεί κατά πόσον άτοκο δάνειο, όπως το χορηγηθέν εν προκειμένω από τη μοναδική μετέχουσα στο κεφάλαιο της λήπτριας εταιρίας, συνιστά «εισφορά κεφαλαίου», κατά την έννοια του άρθρου 3, στοιχείο η′, της οδηγίας 2008/7.

161. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό συνάγεται τόσο από το περιεχόμενο της προπαρατεθείσας διατάξεως όσο και από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

162. Ειδικότερα, το άρθρο 3, στοιχείο η′, της οδηγίας 2008/7 ορίζει την «εισφορά κεφαλαίου» ως «αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρείας διά παροχών πραγματοποιουμένων από ένα[ν] εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά [...] δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων».

163. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι η αύξηση της εταιρικής περιουσίας περιλαμβάνει, κατ' αρχήν, κάθε μορφή αυξήσεως της περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας[79]. Κατ' ακολουθίαν, το Δικαστήριο έκρινε ότι η χορήγηση άτοκου δανείου μπορεί να συνιστά «εισφορά κεφαλαίου»[80].

164. Φρονώ, τέλος, ότι τα χαρακτηριστικά του επίμαχου δανείου και, ειδικότερα, η μετατρεψιμότητά του και η μακρά του διάρκεια αποτελούν πρόσθετα στοιχεία καταδεικνύοντα ότι το εν λόγω δάνειο μπορεί να θεωρηθεί ως «εισφορά κεφαλαίου».

77 Βλ. απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Air Berlin (C-573/16, EU:C:2017:772, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

78 Βλ. απόφαση της 22ας Απριλίου 2015, Drukarnia Multipress (C-357/13, EU:C:2015:253, σκέψη 31).

79 Βλ. απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, σκέψη 34).

80 Βλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, EU:C:2002:500, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

165. Όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του ερωτήματος, το οποίο συνίσταται, μεταξύ άλλων, στο κατά πόσον ο φόρος που εισπράττεται δυνάμει των άρθρων 16 και 195 του ΖΚΡΟ εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2008/7 και, ειδικότερα, στο άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α′, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή προβλέπει ότι τα κράτη μέλη δεν επιβάλλουν στις κεφαλαιουχικές εταιρίες έμμεσο φόρο οποιασδήποτε μορφής για τις εισφορές κεφαλαίου.

166. Εντούτοις, η οδηγία 2008/7 δεν προβλέπει υποχρέωση των κρατών μελών να μην επιβάλλουν στις εισφορές κεφαλαίου άμεσο φόρο οποιασδήποτε μορφής.

167. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η οδηγία αυτή δεν αφορά τους άμεσους φόρους οι οποίοι, όπως ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, εμπίπτουν, κατ' αρχήν, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τηρουμένου του δικαίου της Ένωσης [81].

168. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη παρακράτηση στην πηγή αποτελεί άμεσο φόρο εισοδήματος και συγκεκριμένα μια μορφή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων.

169. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω να δοθεί στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι η οδηγία 2008/7 έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει παρακράτηση φόρου στην πηγή όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση.

Ζ. Επί του έκτου προδικαστικού ερωτήματος

170. Με το έκτο και τελευταίο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το άρθρο 200, παράγραφος 2, και το άρθρο 200a, παράγραφος 1, και παράγραφος 5, σημείο 4, του ΖΚΡΟ, ως ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 2011, καθορίζουν τον συντελεστή της παρακράτησης φόρου στην πηγή σε 10 %, ενώ ο ανώτατος συντελεστής που ίσχυε για τη χορηγηθείσα μεταβατική περίοδο ήταν 5 %. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν μια τέτοια απόκλιση προσκρούει στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

171. Από την ανάλυση του δεύτερου ερωτήματος που εκτίθεται στα σημεία 54 έως 63 των παρουσών προτάσεων προκύπτει ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη άτοκο δάνειο εμπίπτει, μεταξύ άλλων, στην εξαίρεση του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2003/49 και ότι η οδηγία αυτή δεν έχει εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως.

172. Βάσει των προεκτεθέντων, φρονώ ότι το έκτο προδικαστικό ερώτημα είναι άνευ αντικειμένου στο πλαίσιο της εκκρεμούς διαφοράς.

[81] Βλ. απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, P. P. Handelsgesellschaft (C-113/99, EU:C:2001:32, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

V. Πρόταση

173. Λαμβανομένων υπόψη των προπαρατεθεισών εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν από το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) ως εξής:

1) Το άρθρο 5, παράγραφος 4, και το άρθρο 12, στοιχείο β′, ΣΕΕ, καθώς και το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται σε σχέση με την ερμηνεία του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του zakon za korporativnoto podohodno oblagane (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων), δεδομένου ότι η τελευταία αυτή διάταξη δεν συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης.

2) Το άρθρο 4 της οδηγίας 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών, έχει την έννοια ότι δεν επιβάλλει οι πληρωμές τόκων, όπως οι προβλεπόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της ως άνω οδηγίας, να χαρακτηρίζονται ως διανομές κερδών εμπίπτουσες στο άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών.

3) Η οδηγία 2011/96 έχει την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή επί πλασματικού εισοδήματος από τόκους στο πλαίσιο άτοκου δανείου χορηγηθέντος από τη μητρική εταιρία στη θυγατρική της.

4) Το άρθρο 49 και το άρθρο 63, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται, κατ' αρχήν, σε εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία, κατ' εφαρμογήν της «αρχής των ίσων αποστάσεων» και προς τον σκοπό της καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής, προβλέπει τη φορολόγηση υπό τη μορφή παρακράτησης στην πηγή των πλασματικών τόκων τους οποίους ημεδαπή θυγατρική εταιρία, η οποία έλαβε άτοκο δάνειο χορηγηθέν από την αλλοδαπή μητρική της εταιρία, θα όφειλε, σύμφωνα με τους όρους της αγοράς, να της καταβάλει, υπό την προϋπόθεση ότι ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που προβλέπεται από την εθνική κανονιστική ρύθμιση βασίζεται σε ατομική εξέταση της συγκεκριμένης συναλλαγής και εφόσον παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο η ευχέρεια να προσκομίσει αποδείξεις για το ότι οδηγήθηκε στη σύναψη της επίμαχης συναλλαγής βάσει οικονομικών κινήτρων.

5) Η οδηγία 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει παρακράτηση φόρου στην πηγή όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση.