Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

24 Φεβρουαρίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Παρακράτηση στην πηγή επί πλασματικών τόκων από άτοκο δάνειο το οποίο χορήγησε σε ημεδαπή θυγατρική η εδρεύουσα στην αλλοδαπή μητρική της – Οδηγία 2003/49/ΕΚ – Πληρωμές τόκων μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών – Άρθρο 1, παράγραφος 1 – Απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή – Άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ′ – Εξαίρεση ορισμένων πληρωμών – Οδηγία 2011/96/ΕΕ – Φόρος εταιριών – Άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β′ – Διανομή κερδών από ημεδαπή θυγατρική στην εδρεύουσα στην αλλοδαπή μητρική της – Άρθρο 5 – Απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή – Οδηγία 2008/7/ΕΚ – Συγκεντρώσεις κεφαλαίων – Άρθρο 3 – Εισφορές κεφαλαίου – Άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α′ – Απαλλαγή από άμεσο φόρο – Άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ – Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων – Φορολόγηση του ακαθάριστου ποσού των πλασματικών τόκων – Διαδικασία ανάκτησης προς έκπτωση των εξόδων που συνδέονται με τη χορήγηση του δανείου και προς ενδεχόμενη επιστροφή – Διαφορετική μεταχείριση – Δικαιολόγηση – Ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών – Αποτελεσματικότητα της είσπραξης του φόρου – Καταπολέμηση της φοροαποφυγής»

Στην υπόθεση C-257/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) με απόφαση της 4ης Μαΐου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Ιουνίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

«Viva Telecom Bulgaria» EOOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia,

παρισταμένης της:

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts, Πρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του πέμπτου τμήματος, K. Λυκούργο, πρόεδρο του τέταρτου τμήματος, I. Jarukaitis και M. Ilešič, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

γενικός εισαγγελέας: A. Ράντος

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 30ής Ιουνίου 2021,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η «Viva Telecom Bulgaria» EOOD, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τους D. Yordanov, M. Emanuilov και S. Hristozova-Yordanova, και στη συνέχεια από τους Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov και D. Dimitrova, advokati,

– ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia, εκπροσωπούμενος από τον N. Kalistratov και την M. Bakalova,

– η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις T. Tsingileva και L. Zaharieva,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Roels και την Y. Marinova,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 4, και του άρθρου 12, στοιχείο β', ΣΕΕ, του άρθρου 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής (στο εξής: Χάρτης), των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ, του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', 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 (ΕΕ 2003, L 157, σ. 49), του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο β', και παράγραφος 3, καθώς και του άρθρου 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 (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), του άρθρου 3, στοιχεία η' έως ι', του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', του άρθρου 7, παράγραφος 1, και του άρθρου 8 της οδηγίας 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ 2008, L 46, σ. 11), του παραρτήματος VI, τμήμα 6, σημείο 3, του Πρωτοκόλλου σχετικά με τους όρους και τις λεπτομέρειες της προσχώρησης της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 2005, L 157, σ. 29, στο εξής: Πρωτόκολλο Προσχωρήσεως) και του παραρτήματος VI, τμήμα 6, σημείο 3, 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 (ΕΕ 2005, L 157, σ. 203, στο εξής: Πράξη Προσχωρήσεως).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «Viva Telecom Bulgaria» EOOD, εταιρίας με έδρα τη Σόφια (Βουλγαρία), και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (διευθυντή της Διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφαλίσεως» της Σόφιας, Βουλγαρία), σχετικά με τη φορολόγηση, μέσω παρακράτησης στην πηγή, των πλασματικών τόκων που αφορούν άτοκο δάνειο που χορηγήθηκε στη Viva Telecom Bulgaria από τη μητρική της εταιρεία, που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η προσχώρηση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση

3 Το άρθρο 20 του Πρωτοκόλλου Προσχωρήσεως και το άρθρο 23 της Πράξης Προσχωρήσεως, τα οποία ρυθμίζουν τα μεταβατικά μέτρα, προβλέπουν ότι τα μέτρα που απαριθμούνται στο παράρτημα VI, αντιστοίχως, του ως άνω Πρωτοκόλλου και της ως άνω Πράξης εφαρμόζονται για τη Δημοκρατία της Βουλγαρίας υπό τους όρους που προβλέπονται στα παραρτήματα αυτά.

4 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 τους 6, την οδηγία 2003/49, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/76/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004 (ΕΕ 2004, L 157, σ. 106), 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.»

Η οδηγία 2003/49

5 Οι αιτιολογικές σκέψεις 1 έως 4 της οδηγίας 2003/49 έχουν ως εξής:

«(1) Σε μια ενιαία αγορά που έχει τα χαρακτηριστικά εγχώριας αγοράς, οι συναλλαγές μεταξύ εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών δεν πρέπει να υπόκεινται σε φορολογικό καθεστώς λιγότερο ευνοϊκό από αυτό που ισχύει για τις ίδιες πράξεις όταν αυτές εκτελούνται μεταξύ εταιρειών του ίδιου κράτους μέλους.

(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.

(3) Είναι ανάγκη να εξασφαλισθεί ότι οι πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων θα φορολογούνται μόνον μία φορά, σε ένα κράτος μέλος.

(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.»

6 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.

[…]»

7 Το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ορισμός των τόκων και των δικαιωμάτων», ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας:

α) 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.

[…]»

8 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.»

Η οδηγία 2008/7

9 Το άρθρο 3 της οδηγίας 2008/7, 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.»

10 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·

[…]».

Η οδηγία 2011/96

11 Οι αιτιολογικές σκέψεις 3 έως 6 της οδηγίας 2011/96 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.

(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.

(6) Πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 1990, L 225, σ. 6),] οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που ρυθμίζουν τις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών σε διαφορετικά κράτη μέλη διέφεραν αισθητά από ένα κράτος μέλος σε άλλο και ήταν, γενικά, λιγότερο ευνοϊκές από τις εφαρμοζόμενες στις σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιρειών ευρισκομένων στο ίδιο κράτος μέλος. Συνεπεία του γεγονότος αυτού, η συνεργασία μεταξύ εταιρειών που βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη τίθετο σε μειονεκτική θέση σε σύγκριση με τη συνεργασία εταιρειών ευρισκομένων στο ίδιο κράτος μέλος. Ήταν αναγκαίο να εξαλειφθεί αυτό το μειονέκτημα με τη θέσπιση ενός κοινού καθεστώτος και να διευκολυνθούν έτσι οι συνενώσεις εταιρειών σε κλίμακα Ένωσης.»

12 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/96 ορίζει τα ακόλουθα:

«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·

[…]».

13 Το άρθρο 5 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

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

Το βουλγαρικό δίκαιο

14 Το άρθρο 1 παράγραφος 4, του Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, DV αριθ. 105, της 22ας Δεκεμβρίου 2006), ο οποίος ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2007 (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.»

15 Το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 2, 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.»

16 Το άρθρο 12, παράγραφος 5, του ZKPO ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κάτωθι εισοδήματα, εφόσον καταβάλλονται 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·

[…]».

17 Το άρθρο 16 του ΖΚΡΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Φοροαποφυγή», όπως ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2010, προβλέπει τα εξής:

«1. […] 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·

[…]».

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

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

19 Το άρθρο 195 του ΖΚΡΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Παρακράτηση φόρου στην πηγή όσον αφορά αλλοδαπά νομικά πρόσωπα», όπως ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2015, προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. […] 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) τα εισοδήματα από τόκους, αμοιβές δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και αδειών χρήσεως, υπό τις προϋποθέσεις των παραγράφων 7 έως 12·

[…]

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

[…]

11. […] 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.»

20 Το άρθρο 199 του ZKPO, 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 […]».

21 Το άρθρο 200 του ZKPO, 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».

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

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

23 Το άρθρο 200a του ZKPO, 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·

[…]».

24 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:

«1. […] Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα με φορολογική κατοικία σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο[, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3),] 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 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.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

25 Στις 22 Νοεμβρίου 2013 η «Viva Telecom Bulgaria» EAD, την οποία διαδέχθηκε η «Viva Telecom Bulgaria» EOOD, συνήψε, ως δανειολήπτρια, σύμβαση δανείου με τη μοναδική της μέτοχο, την InterV Investment Sàrl, εταιρία εδρεύουσα στο Λουξεμβούργο, με την οποία η δεύτερη, ως δανείστρια, χορήγησε στην πρώτη άτοκο μετατρέψιμο δάνειο, εξοφλητέο 60 έτη μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της συμβάσεως αυτής. Η εν λόγω σύμβαση προέβλεπε δυνατότητα αποσβέσεως της υποχρέωσης της δανειολήπτριας προς εξόφληση του δανείου οποτεδήποτε μετά

την ημερομηνία χορήγησης της χρηματοδότησης εφόσον αποφάσιζε να εισφέρει το οφειλόμενο ποσό του δανείου στο κεφάλαιο της δανείστριας ως εισφορά σε είδος, τηρουμένων των προϋποθέσεων που προέβλεπε η ίδια σύμβαση.

26 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 φόρου για τη Viva Telecom Bulgaria, επιβάλλοντάς της, σε σχέση με το δάνειο που της είχε χορηγήσει η InterV Investment, υποχρέωση καταβολής φόρου στην πηγή δυνάμει του άρθρου 195 του ZKPO, για την περίοδο μεταξύ 14ης Φεβρουαρίου 2014 και 31ης Μαρτίου 2015.

27 Η φορολογική αρχή, έχοντας διαπιστώσει ότι κατά τον χρόνο του φορολογικού ελέγχου το δάνειο δεν είχε κεφαλαιοποιηθεί και ότι η δανειολήπτρια δεν είχε εξοφλήσει το δάνειο ούτε είχε καταβάλει τόκους, συμπέρανε ότι επρόκειτο για συναλλαγή συνεπαγόμενη φοροαποφυγή, κατά την έννοια του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ZKPO. Με την εκδοθείσα απόφαση, 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 %.

28 Στις 20 Δεκεμβρίου 2017 ο αναιρεσίβλητος της κύριας δίκης απέρριψε τη διοικητική προσφυγή που άσκησε η Viva Telecom Bulgaria κατά της ως άνω αποφάσεως.

29 Με απόφαση της 29ης Μαρτίου 2019, το Administrativen sad Sofia (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας, Βουλγαρία), ενώπιον του οποίου η εν λόγω εταιρία άσκησε ένδικη προσφυγή αμφισβητώντας τη νομιμότητα της αποφάσεως της 16ης Οκτωβρίου 2017, απέρριψε την προσφυγή αυτή κρίνοντας ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη 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 είχε χρησιμοποιηθεί για την εξόφληση ορισμένων οικονομικών υποχρεώσεων της δανειολήπτριας που προβλέπονταν στη σύμβαση δανείου και, επομένως, δεν προσμετράτο στα ίδια κεφάλαια.

30 Η Viva Telecom Bulgaria άσκησε αναίρεση ενώπιον του Varhoven administrativen sad (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία) με αίτημα την εξαφάνιση της ως άνω αποφάσεως.

31 Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως, η εν λόγω εταιρία προβάλλει ότι η παρακράτηση φόρου στην πηγή επιβλήθηκε επί εισοδήματος από πλασματικούς 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 στην κύρια δίκη δανείου και ότι το κεφάλαιό της ανήκε κατ' αποκλειστικότητα στην InterV Investment κατά τον χρόνο συνάψεως της σύμβασης του δανείου. Εκτιμά 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.

32 Επικουρικώς, η Viva Telecom Bulgaria 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 οδηγίας αυτής, τα κέρδη τα οποία η ημεδαπή θυγατρική εταιρία καταβάλλει στην αλλοδαπή μητρική εταιρία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Ισχυρίζεται επίσης ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη 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.

33 Το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) διερωτάται, πρώτον, αν το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ZKPO συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 4, και του άρθρου 12, στοιχείο β΄, ΣΕΕ, καθώς και με το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη. Ειδικότερα, η εν λόγω εθνική διάταξη προβλέπει αμάχητο τεκμήριο περί φοροαποφυγής στην περίπτωση χορήγησης άτοκου δανείου, είτε μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων είτε μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων, χωρίς ο δανειστής ή ο δανειολήπτης να μπορούν να ανατρέψουν το τεκμήριο αυτό. Στην περίπτωση, όμως, συνδεδεμένων εταιριών, λόγοι που άπτονται των οικονομικών συμφερόντων του οικείου ομίλου θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν τη σύναψη τέτοιου δανείου.

34 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς το περιεχόμενο των οδηγιών 2003/49 και 2011/96. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 2003/49, το οποίο η Δημοκρατία της Βουλγαρίας ενσωμάτωσε στην εθνική της νομοθεσία, πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, κατ' ουσίαν, στο άρθρο 200a, παράγραφος 1 και παράγραφος 5, σημείο 4, του ZKPO και, μετά την ημερομηνία αυτή, στο άρθρο 195, παράγραφος 6, σημείο 3, και παράγραφος 11, σημείο 4, του ZKPO, το κράτος της παρακράτησης στην πηγή δεν υποχρεούται να υπάγει στην εφαρμογή 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. Επομένως, τίθεται το ζήτημα αν οι πληρωμές αυτές πρέπει να θεωρηθούν διανομή κερδών η οποία, εφόσον πραγματοποιείται από ημεδαπή θυγατρική προς την εδρεύουσα στην αλλοδαπή μητρική της εταιρία, πρέπει, κατ' εφαρμογήν των άρθρων 1 και 5 της οδηγίας 2011/96, να απαλλάσσεται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή.

35 Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η χορήγηση σε ημεδαπή εταιρία από εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία άτοκου δανείου το οποίο υπόκειται στην εφαρμογή, από 1ης Ιανουαρίου 2010, φόρου στην πηγή, δυνάμει του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, καθώς και του άρθρου 195 του ZKPO, πρέπει να θεωρηθεί εισφορά κεφαλαίου, κατά την έννοια του άρθρου 3, στοιχεία η΄ έως ι΄, της οδηγίας 2008/7, η οποία, κατά συνέπεια, υπάγεται στις διατάξεις της οδηγίας αυτής και ιδίως στο άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ και β΄, στο άρθρο 7, παράγραφος 1, και στο άρθρο 8 της οδηγίας.

36 Τέταρτον και τελευταίον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τις συνέπειες των μεταβατικών μέτρων που περιέχονται στο Πρωτόκολλο Προσχωρήσεως και στην Πράξη Προσχωρήσεως, των οποίων οι διατάξεις των παραρτημάτων VI, τμήματα 6, σημεία 3, αντιστοίχως, προβλέπουν ότι η Δημοκρατία της Βουλγαρίας μπορούσε να μην εφαρμόσει το άρθρο 1 της οδηγίας 2003/49 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2014, διευκρινιζομένου ταυτόχρονα ότι, κατά τη μεταβατική αυτή περίοδο, ο συντελεστής του φόρου επί των τόκων που καταβάλλονταν, μεταξύ άλλων, υπέρ συνδεδεμένης εταιρίας άλλου κράτους μέλους δεν μπορούσε να υπερβαίνει το 5 % κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της 31ης Δεκεμβρίου 2010 και της 31ης Δεκεμβρίου 2014. Ειδικότερα, το άρθρο 200, παράγραφος 2, και το άρθρο 200a, παράγραφος 1 και παράγραφος 5, σημείο 4, του ZKPO, όπως ίσχυαν το 2014, αντιβαίνουν στις διατάξεις αυτές, καθόσον προέβλεπαν παρακράτηση στην πηγή ύψους 10 %.

37 Υπό τις συνθήκες αυτές, 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] εθνική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ΖΚΡΟ;

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 %;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

38 Με τα έξι προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία εν μέρει αλληλεπικαλύπτονται, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, ως προς την ερμηνεία, αφενός, του παράγωγου δικαίου της Ένωσης που προκύπτει από τις οδηγίες 2003/49 (δεύτερο, τρίτο και έκτο προδικαστικό ερώτημα), 2011/96 (δεύτερο και τέταρτο προδικαστικό ερώτημα) και 2008/7 (πέμπτο προδικαστικό ερώτημα) και, αφετέρου, από το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης που ενσωματώνεται στα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ (τέταρτο προδικαστικό ερώτημα), στο άρθρο 5, παράγραφος 4, και στο άρθρο 12, στοιχείο β', ΣΕΕ, καθώς και στο άρθρο 47 του Χάρτη (πρώτο προδικαστικό ερώτημα).

Επί του παραδεκτού

39 Ο αναιρεσίβλητος της κύριας δίκης εκτιμά ότι το δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτα. Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι τα εν λόγω ερωτήματα αφορούν διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, ήτοι το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2003/49, καθώς και το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β', και παράγραφος 3, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96, οι οποίες δεν στερούνται σαφήνειας. Επιπλέον, οι διατάξεις αυτές δεν συνδέονται με κανέναν τρόπο με τον νομικό χαρακτηρισμό στον οποίο προέβη η φορολογική αρχή στην επίμαχη στην κύρια δίκη απόφαση. Ειδικότερα, η εν λόγω απόφαση επιβάλλει παρακράτηση στην πηγή όχι λόγω διανομής μερισμάτων ή κερδών, κατά την έννοια της οδηγίας 2011/96, αλλά λόγω συνδρομής περίπτωσης φοροαποφυγής συνεπεία συνάψεως άτοκου δανείου. Επιπλέον, το άρθρο 200a, παράγραφος 3, σημείο 4, του ΖΚΡΟ, νυν, από 1ης Ιανουαρίου 2011, άρθρο 200a, παράγραφος 5, σημείο 4, του ΖΚΡΟ, συνιστά ορθή μεταφορά του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2003/49.

40 Η δε Βουλγαρική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτα, διότι δεν έχουν σχέση με τις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης. Ειδικότερα, η απόφαση περί παραπομπής δεν αναφέρει τους λόγους για τους οποίους είναι χρήσιμη για την επίλυση της διαφοράς η ερμηνεία των οδηγιών 2003/49 και 2011/96.

41 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο εθνικός δικαστής, ο οποίος έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη για τη δικαστική απόφαση που πρόκειται να εκδοθεί, είναι αποκλειστικώς αρμόδιος να εκτιμήσει, με γνώμονα τις ιδιαιτερότητες της υπόθεσης, τόσο αν η προδικαστική απόφαση είναι αναγκαία για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και αν τα ερωτήματα που υποβάλλει στο Δικαστήριο είναι λυσιτελή. Συνεπώς, εφόσον τα υποβαλλόμενα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία ή το κύρος κανόνα του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο οφείλει κατ' αρχήν να απαντήσει. Επομένως, τα ερωτήματα τα οποία υποβάλλονται από τα εθνικά δικαστήρια θεωρούνται, κατά τεκμήριο, λυσιτελή. Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα εθνικού δικαστηρίου μόνον όταν προκύπτει ότι η ερμηνεία την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, αν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη αν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα εν λόγω ερωτήματα (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2020, Facebook Ireland και Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, σκέψη 73 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

42 Εν προκειμένω, υπογραμμίζεται ευθύς εξαρχής ότι, όσον αφορά τον ισχυρισμό περί σαφήνειας των διατάξεων των οδηγιών 2003/49 και 2011/96 που αποτελούν το αντικείμενο του δεύτερου, του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος, ουδόλως εμποδίζεται εθνικό δικαστήριο να

υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα, για την απάντηση των οποίων, κατά την άποψη των διαδίκων της κύριας δίκης, δεν υπάρχει περιθώριο για καμία εύλογη αμφιβολία. Συνεπώς, ακόμη και αν υποτεθεί ότι ο ως άνω ισχυρισμός ευσταθεί, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που περιέχει τα ερωτήματα αυτά δεν καθίσταται εξ αυτού του λόγου απαράδεκτη (απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Επιπλέον, διαπιστώνεται ότι από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η ζητούμενη ερμηνεία των οδηγιών 2003/49 και 2011/96 δεν έχει σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ή ότι είναι υποθετικής φύσεως επειδή δεν υπήρξε εφαρμογή των διατάξεων των οδηγιών αυτών στην επίμαχη στην κύρια δίκη απόφαση ή επειδή το εθνικό δίκαιο είναι σύμφωνο προς αυτές. Ειδικότερα, στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο εξέθεσε με όλη την απαιτούμενη σαφήνεια τους λόγους για τους οποίους εκτιμά ότι η απάντηση στο δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα περί της ερμηνείας των οικείων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, δεδομένου ότι η παρακράτηση στην πηγή που επιβλήθηκε με την επίμαχη απόφαση ενδέχεται, κατά το αιτούν δικαστήριο, να αντιβαίνει στις εν λόγω οδηγίες.

44 Επομένως, το δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα είναι παραδεκτά.

Επί της ουσίας

45 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κάθε εθνικό μέτρο σε τομέα που έχει αποτελέσει αντικείμενο πλήρους εναρμόνισης σε επίπεδο Ένωσης πρέπει να εκτιμάται υπό το πρίσμα των διατάξεων του συγκεκριμένου μέτρου εναρμόνισης και όχι των διατάξεων του πρωτογενούς δικαίου (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Επομένως, τα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξεταστούν, κατ' αρχάς, στο μέτρο που αφορούν την ερμηνεία των οδηγιών 2003/49, 2011/96 και 2008/7, και εν συνεχεία, εφόσον δεν υφίσταται πλήρης εναρμόνιση, στο μέτρο που αφορούν, αφενός, τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ και, αφετέρου, το άρθρο 5, παράγραφος 4, και το άρθρο 12, στοιχείο β′, ΣΕΕ καθώς και το άρθρο 47 του Χάρτη.

Επί της ερμηνείας των οδηγιών 2003/49, 2011/96 και 2008/7

47 Με τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν πρέπει να θεωρηθεί ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας αυτής, καθώς και με τα παραρτήματα VI, τμήματα 6, σημεία 3, αντιστοίχως, του Πρωτοκόλλου Προσχωρήσεως και της Πράξης Προσχωρήσεως, το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96 καθώς και τα άρθρα 3 και 5 της οδηγίας 2008/7 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη φορολόγηση, υπό μορφή παρακράτησης στην πηγή, των πλασματικών τόκων τους οποίους θυγατρική εταιρία της ημεδαπής, που έλαβε άτοκο δάνειο χορηγηθέν από την εδρεύουσα στην αλλοδαπή μητρική της εταιρία, θα υποχρεούνταν, σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς, να καταβάλει στην τελευταία.

– *Επί της οδηγίας 2003/49*

48 Όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 4, η οδηγία 2003/49 αποβλέπει στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας όσον αφορά τις καταβολές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη και στην υπαγωγή των εν λόγω καταβολών σε φορολόγηση μόνο μία φορά, σε ένα κράτος μέλος, η δε κατάργηση της φορολόγησης των εν λόγω καταβολών στα κράτη μέλη όπου προκύπτουν αποτελεί την πλέον ενδεδειγμένη μέθοδο για τη διασφάλιση της ίσης φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ εθνικών και διασυνοριακών συναλλαγών (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 85 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49 Το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/49, όπως οριοθετείται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, αφορά, επομένως, την απαλλαγή των πληρωμών τόκων και δικαιωμάτων που προκύπτουν στο κράτος μέλος της παρακράτησης στην πηγή, όταν ο δικαιούχος αυτών είναι εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ή μόνιμη εγκατάσταση, ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος, η οποία ανήκει σε εταιρία κράτους μέλους (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 86 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

50 Υπό το πρίσμα αυτό, το άρθρο 1, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι οι πληρωμές τόκων απαλλάσσονται από κάθε παρακράτηση στην πηγή στο κράτος που θα προέβαινε στην οικεία παρακράτηση, όταν ο δικαιούχος των τόκων είναι εταιρία άλλου κράτους μέλους.

51 Πλην όμως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, δεδομένου ότι το άρθρο 2, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τους τόκους ως «εισόδημα από πάσης φύσεως απαιτήσεις», μόνον ο πραγματικός δικαιούχος μπορεί να εισπράττει τόκους που συνιστούν το εισόδημα από τέτοιες απαιτήσεις (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 87 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

52 Κατά συνέπεια, ο όρος «δικαιούχος των τόκων», κατά την οδηγία 2003/49, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι πρόκειται για την 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 (πρβλ. 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, EU:C:2019:134, σκέψεις 88, 89 και 122).

53 Επομένως, ο όρος αυτός δεν πρέπει να ερμηνεύεται υπό την τεχνική του έννοια (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 92).

54 Όπως όμως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 58 των προτάσεών του, όταν η φορολογική αρχή προσδιορίζει και φορολογεί πλασματικούς τόκους για άτοκο δάνειο, ο δανειστής δεν εισπράττει τόκους και δεν μπορεί, επομένως, να θεωρηθεί «[πραγματικός] δικαιούχος» των τόκων αυτών, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως.

55 Συνεπώς, πλασματικοί τόκοι προσδιορισθέντες από τη φορολογική αρχή, όπως οι επίμαχοι στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως πληρωμές τόκων, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, και του άρθρου 2, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/49, αφ' ης στιγμής, ακριβώς, ουδεμία πληρωμή πραγματοποιήθηκε.

56 Για τον ίδιο λόγο, τέτοιοι τόκοι δεν εμπίπτουν ούτε στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας αυτής, δεδομένου ότι η συγκεκριμένη διάταξη αφορά 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.

57 Επομένως, η οδηγία 2003/49 δεν έχει εφαρμογή σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

58 Υπό τις συνθήκες αυτές, παρέλκει η απόφανση επί της ερμηνείας των μεταβατικών διατάξεων που περιέχονται στα παραρτήματα VI, τμήματα 6, σημεία 3, αντιστοίχως, του Πρωτοκόλλου Προσχωρήσεως και της Πράξης Προσχωρήσεως και αφορούν την εφαρμογή της συγκεκριμένης οδηγίας στη Βουλγαρία.

– *Επί της οδηγίας 2011/96*

59 Κατά τις αιτιολογικές της σκέψεις 3 έως 6, σκοπός της οδηγίας 2011/96 είναι η απαλλαγή των μερισμάτων και των άλλων διανομών κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρείες στις μητρικές τους εταιρείες από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή και η κατάργηση της διπλής φορολογίας αυτών των εισοδημάτων σε επίπεδο μητρικής εταιρείας, προκειμένου να διευκολυνθούν οι συνενώσεις εταιριών σε επίπεδο Ένωσης [απόφαση της 2ας Απριλίου 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

60 Η οδηγία αυτή σκοπεί επίσης στη διασφάλιση της ουδετερότητας, από φορολογικής απόψεως, της διανομής μερισμάτων από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος στη μητρική της εταιρία, η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος (πρβλ. απόφαση της 8ης Μαρτίου 2017, Wereldhave Belgium κ.λπ., C-448/15, EU:C:2017:180, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

61 Προς τούτο, το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι αυτή εφαρμόζεται στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο διασυνοριακής σχέσεως, από θυγατρική προς τη μητρική της εταιρία, ενώ το άρθρο 5 της ίδιας οδηγίας προβλέπει την απαλλαγή τους από την παρακράτηση φόρου στην πηγή.

62 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως μιας εταιρίας μπορεί νομίμως να χαρακτηρίσει την πληρωμή τόκων από την εταιρία αυτή στην εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία ως διανομή κερδών όταν το ποσό των τόκων αυτών υπερβαίνει αυτό που θα καταβαλλόταν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψεις 87 έως 89).

63 Αντιθέτως, πλασματικοί τόκοι προσδιορισθέντες από τη φορολογική αρχή ημεδαπής εταιρίας για άτοκο δάνειο που συνήφθη μεταξύ αυτής και της εγκατεστημένης στην αλλοδαπή μητρικής εταιρίας δεν μπορούν να θεωρηθούν ως διανεμόμενα κέρδη, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή, κανένα ποσό δεν καταβάλλεται όντως ως τόκοι μεταξύ των εταιριών αυτών.

64 Επομένως, η οδηγία 2011/96 δεν έχει εφαρμογή σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

– *Επί της οδηγίας 2008/7*

65 Όπως έχει τονίσει επανειλημμένως το Δικαστήριο, η οδηγία 2008/7 προβαίνει σε πλήρη εναρμόνιση των περιπτώσεων κατά τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν έμμεσους φόρους στις συγκεντρώσεις κεφαλαίων (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

66 Με την εναρμόνιση αυτή σκοπείται να εξαλειφθούν, στο μέτρο του δυνατού, οι παράγοντες οι οποίοι ενδέχεται να στρεβλώνουν τους όρους του ανταγωνισμού ή να παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων και να διασφαλιστεί έτσι η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (πρβλ. απόφαση της 22ας Απριλίου 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, σκέψη 31).

67 Προς τον σκοπό αυτό, το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη δεν επιβάλλουν στις κεφαλαιουχικές εταιρίες κανενός είδους έμμεσο φόρο σε σχέση με τις εισφορές κεφαλαίου.

68 Κατά το άρθρο 3, στοιχείο η′, της ίδιας οδηγίας, η έννοια του όρου «εισφορά κεφαλαίου» καλύπτει την αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρείας διά παροχών πραγματοποιούμενων από έναν εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων.

69 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η χορήγηση άτοκου δανείου μπορεί να συνιστά εισφορά κεφαλαίου, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, αφ’ ης στιγμής ένα τέτοιο δάνειο παρέχει στη δανειολήπτρια εταιρία τη δυνατότητα να διαθέτει κεφάλαια χωρίς να φέρει το σχετικό κόστος, ότι η εξ αυτού απορρέουσα εξοικονόμηση τόκων επιφέρει αύξηση της εταιρικής της περιουσίας, καθόσον παρέχει στην εν λόγω εταιρία τη δυνατότητα να αποφύγει μια δαπάνη στην οποία θα έπρεπε διαφορετικά να υποβληθεί και ότι, στο μέτρο που την απαλλάσσει από αυτή τη δαπάνη, η χορήγηση ενός τέτοιου δανείου συμβάλλει στην ενδυνάμωση της οικονομικής της ισχύος και πρέπει, κατά συνέπεια, να θεωρείται ως ικανή να αυξήσει την αξία των εταιρικών μεριδίων της επωφελούμενης από το δάνειο εταιρίας (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).

70 Εντούτοις, κατά τον ίδιο τον τίτλο της οδηγίας 2008/7 και το γράμμα του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α′, αυτής, η συγκεκριμένη οδηγία απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν μόνον «έμμεσο φόρο» στις εισφορές κεφαλαίου. Όπως ιδίως έχει τονίσει το Δικαστήριο, η προβλεπόμενη στην εν λόγω οδηγία εναρμόνιση δεν αφορά τους άμεσους φόρους οι οποίοι, όπως ο φόρος εισοδήματος εταιριών, εμπίπτουν, κατ’ αρχήν, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τηρουμένου του δικαίου της Ένωσης (αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, σκέψη 21, και της 18ης Ιανουαρίου 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, σκέψη 24).

71 Συνεπώς, το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2008/7 δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να απαλλάσσουν τις εισφορές κεφαλαίου από κάθε μορφή άμεσου φόρου.

72 Όπως επισήμανε λοιπόν ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 168 των προτάσεών του, η επίμαχη στην κύρια δίκη παρακράτηση στην πηγή πρέπει να θεωρηθεί άμεσος φόρος.

73 Ειδικότερα, ο φόρος αυτός, ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας περί φόρου εισοδήματος εταιριών, έχει ως γενεσιουργό αιτία και ως βάση υπολογισμού το εισόδημα που θα έπρεπε να αποκτήσει η αλλοδαπή μητρική εταιρία υπό συνθήκες αγοράς. Κατά την έννοια αυτή, ομοιάζει προς άμεσο φόρο εισοδήματος (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, σκέψη 26, και της 10ης Μαρτίου 2005, Optiver κ.λπ., C-22/03, EU:C:2005:143, σκέψη 33).

74 Επομένως, η οδηγία 2008/7 δεν έχει εφαρμογή σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

– Απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία των οδηγιών 2003/49, 2011/96 και 2008/7

75 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/49, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής, το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96 καθώς και τα άρθρα 3 και 5 της οδηγίας 2008/7 έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη φορολόγηση, υπό μορφή παρακράτησης στην πηγή, των πλασματικών τόκων τους οποίους θυγατρική εταιρία της ημεδαπής, που έλαβε άτοκο δάνειο χορηγηθέν από την εδρεύουσα στην αλλοδαπή μητρική της εταιρία, θα υποχρεούνταν, σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς, να καταβάλει στην τελευταία.

Επί της ερμηνείας των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ, του άρθρου 5, παράγραφος 4, και του άρθρου 12, στοιχείο β', ΣΕΕ, καθώς και του άρθρου 47 του Χάρτη

76 Με τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ, αφενός, το άρθρο 5, παράγραφος 4, και το άρθρο 12, στοιχείο β', ΣΕΕ, καθώς και το άρθρο 47 του Χάρτη, αφετέρου, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη φορολόγηση, υπό μορφή παρακράτησης στην πηγή, των πλασματικών τόκων τους οποίους θυγατρική εταιρία της ημεδαπής, που έλαβε άτοκο δάνειο χορηγηθέν από την εδρεύουσα στην αλλοδαπή μητρική της εταιρία, θα υποχρεούνταν, σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς, να καταβάλει στην τελευταία, όταν η εν λόγω παρακράτηση στην πηγή εφαρμόζεται στο ακαθάριστο ποσό των τόκων, χωρίς να υφίσταται στο στάδιο αυτό δυνατότητα εκπτώσεως των εξόδων που συνδέονται με το ληφθέν δάνειο, δεδομένου ότι η μεταγενέστερη υποβολή σχετικής αίτησης είναι αναγκαία για τον επανυπολογισμό της παρακράτησης και την ενδεχόμενη επιστροφή.

– Επί των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ

77 Αφ' ης στιγμής το προδικαστικό ερώτημα αφορά τόσο την ελευθερία εγκαταστάσεως όσο και την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων οι οποίες κατοχυρώνονται, αντιστοίχως, στα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ, πρέπει κατ' αρχάς να προσδιοριστεί ποια από τις δύο αυτές ελευθερίες ενδέχεται να θίγεται από εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

78 Συναφώς, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της επίμαχης ρύθμισης (απόφαση της 10ης Ιουνίου 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, σκέψη 17 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

79 Συνεπώς, εθνική ρύθμιση η οποία εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα άσκησης αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως (απόφαση της 10ης Ιουνίου 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

80 Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση χρηματικής επένδυσης, χωρίς πρόθεση άσκησης επιρροής στη διαχείριση και στον έλεγχο της επιχείρησης, πρέπει να εξετάζονται αποκλειστικώς από την άποψη της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (απόφαση της 10ης Ιουνίου 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

81 Όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, το ίδιο το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ότι το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ZKPO εφαρμόζεται στα άτοκα δάνεια που χορηγούνται τόσο μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών όσο και μεταξύ μη συνδεδεμένων εταιριών και, επομένως, εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της δυνατότητας μιας εταιρίας να ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις και τη δραστηριότητα άλλης εταιρίας, όπερ επιβεβαιώνεται, κατά τα λοιπά, από το γράμμα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού η οποία αφορά ρητώς τις μη συνδεδεμένες εταιρίες.

82 Σε μια τέτοια περίπτωση, τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης της κύριας δίκης, από τα οποία προκύπτει ότι η δανείστρια εταιρία ήταν, κατά τον χρόνο των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, μοναδική μέτοχος της δανειολήπτριας εταιρίας, δεν ασκούν επιρροή προκειμένου να προσδιοριστεί αν η περίπτωση της εν λόγω διαφοράς αφορά τη μία ή την άλλη θεμελιώδη ελευθερία (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, σκέψεις 22 και 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

83 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, ως εκ του ίδιου του αντικειμένου της, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση αφορά πρωτίστως την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων την οποία προβλέπει το άρθρο 63 ΣΛΕΕ (πρβλ. 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 158 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

84 Υπό τις συνθήκες αυτές, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η εν λόγω εθνική ρύθμιση περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως, οι οικείοι περιορισμοί αποτελούν αναπόφευκτη συνέπεια ενδεχόμενου εμποδίου στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογούν την αυτοτελή εξέταση της ρύθμισης αυτής υπό το πρίσμα του άρθρου 49 ΣΛΕΕ (απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, σκέψη 51).

85 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν η συγκεκριμένη εθνική ρύθμιση συνεπάγεται περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, και, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, αν ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί υπό το πρίσμα της συγκεκριμένης διάταξης.

86 Κατά πρώτον, όσον αφορά την ύπαρξη περιορισμού, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει, καθόσον συνιστούν περιορισμούς της κίνησης κεφαλαίων, τα 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 (απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

87 Συναφώς, υπό την επιφύλαξη της ερμηνείας που δίδεται στο εθνικό δίκαιο, ακόμη και αν υποτεθεί ότι το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ΖΚΡΟ θεσπίζει αμάχητο τεκμήριο περί φοροαποφυγής, χωρίς να παρέχεται στους ενδιαφερομένους, μεταξύ άλλων στο πλαίσιο ένδικης προσφυγής, η δυνατότητα να προσκομίσουν στοιχεία σχετικά με τους εμπορικούς λόγους που δικαιολογούν τη σύναψη άτοκων δανείων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο κανόνας αυτός εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο σε όλα τα άτοκα δάνεια, ανεξαρτήτως του αν αφορούν αλλοδαπές εταιρίες. Ως εκ τούτου, όσον αφορά τον εν λόγω κανόνα, η συγκεκριμένη διάταξη δεν συνεπάγεται κανέναν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.

88 Αντιθέτως, το Δικαστήριο έχει κρίνει 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 (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 175 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

89 Εν προκειμένω, όμως, μολονότι εφαρμόζεται ο ίδιος φορολογικός συντελεστής ύψους 10 % ανεξαρτήτως του αν το άτοκο δάνειο αφορά αποκλειστικώς ημεδαπές ή και αλλοδαπές εταιρίες, οι εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες φορολογούνται, στο πλαίσιο της φορολόγησης εταιριών, επί του καθαρού ποσού των εισοδημάτων τους από πλασματικούς τόκους, κατόπιν αφαιρέσεως ενδεχόμενων εξόδων που συνδέονται ευθέως με τη χορήγηση του δανείου, ενώ, σύμφωνα με το άρθρο 195, παράγραφοι 1 και 2, καθώς και με το άρθρο 199 του ΖΚΡΟ, οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή επί του ακαθάριστου ποσού των εισοδημάτων τους από πλασματικούς τόκους, χωρίς να είναι δυνατό, στο στάδιο αυτό, να προβούν σε έκπτωση τέτοιων εξόδων.

90 Δεν αμφισβητείται βέβαια ότι, δυνάμει του άρθρου 202a του ΖΚΡΟ, οι εν λόγω εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες μπορούν να υποβάλουν αίτηση εντός του έτους που έπεται εκείνου της είσπραξης του παρακρατηθέντος στην πηγή ποσού, προκειμένου ο φόρος να υπολογιστεί εκ νέου κατά τρόπον ώστε να αντιστοιχεί στο ποσό εκείνο που θα όφειλε ημεδαπή εταιρία. Η εν λόγω διαδικασία ανάκτησης παρέχει επομένως στις αλλοδαπές εταιρίες τη δυνατότητα, αφενός, να προβούν σε έκπτωση των εξόδων που συνδέονται ευθέως με την επίμαχη δανειοδοτική δραστηριότητα και, αφετέρου, να τους επιστραφεί ο παρακρατηθείς στην πηγή φόρος ή να απαλλαγούν από την παρακράτηση σε περίπτωση καταγραφής ζημιογόνου αποτελέσματος.

91 Εντούτοις, γεγονός παραμένει ότι, μολονότι μια ημεδαπή εταιρία μπορεί να προβεί εξαρχής σε έκπτωση των εξόδων που συνδέονται ευθέως με τα εισοδήματά της από πλασματικούς τόκους προκειμένου το ποσό του φόρου που παρακρατεί η φορολογική αρχή να αντιστοιχεί αμέσως στο ακριβές ποσό του οφειλόμενου φόρου, μια αλλοδαπή εταιρία, αντιθέτως, μπορεί να ζητήσει να ληφθεί υπόψη μια τέτοια δαπάνη στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας ανάκτησης μόνο σε μεταγενέστερο στάδιο, με υποβολή σχετικής αίτησης, αφού προηγουμένως καταβάλει τον παρακρατούμενο στην πηγή φόρο που υπολογίστηκε επί του ακαθάριστου ποσού των πλασματικών τόκων της.

92 Επομένως, η τακτοποίηση της φορολογικής κατάστασης αλλοδαπής εταιρίας γίνεται κατ' ανάγκην με καθυστέρηση σε σχέση με τον χρόνο κατά τον οποίο μια εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία οφείλει να καταβάλει, κατόπιν υποβολής της φορολογικής της δήλωσης, τον φόρο επί του καθαρού ποσού των πλασματικών τόκων της.

93 Συνεπώς, εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι, αν η εταιρία που χορήγησε το επίμαχο στην κύρια δίκη δάνειο ήταν ημεδαπή εταιρία, δεν θα της είχε επιβληθεί, στην περίπτωση που η οικονομική της κατάσταση παρουσίαζε ζημιογόνο αποτέλεσμα, φόρος επί των πλασματικών τόκων σε σχέση με το δάνειο αυτό και, ως εκ τούτου, θα απαλλασσόταν εξαρχής από την καταβολή του φόρου χωρίς να υποχρεούται να ζητήσει μεταγενέστερα τον εκ νέου υπολογισμό του.

94 Διαπιστώνεται λοιπόν ότι μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση είναι δυνατό να δημιουργήσει πλεονέκτημα υπέρ των εδρευουσών στην ημεδαπή εταιριών, αφ' ης στιγμής συνεπάγεται, τουλάχιστον, ταμειακό πλεονέκτημα για αυτές σε σχέση με τις εταιρίες που εδρεύουν στην αλλοδαπή (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψεις 28 έως 34).

95 Κατά συνέπεια, εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, ο οποίος απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

96 Επομένως, πρέπει να εξακριβωθεί, κατά δεύτερον, αν ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαιολογείται αντικειμενικώς, υπό το πρίσμα του άρθρου 65, παράγραφοι 1 και 3, ΣΛΕΕ.

97 Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι τα κράτη μέλη, με την εθνική τους νομοθεσία, μπορούν να διακρίνουν μεταξύ των φορολογούμενων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογούμενων κατοίκων αλλοδαπής, εφόσον η διάκριση αυτή δεν αποτελεί μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ή συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων [απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Φόρος υπεραξίας ακινήτων), C-388/19, EU:C:2021:212, σκέψη 34].

98 Επομένως, επιβάλλεται να γίνει διάκριση μεταξύ επιτρεπόμενης από το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ άνισης μεταχείρισης και απαγορευόμενων από την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου αυθαίρετων διακρίσεων. Συναφώς, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να μπορεί μια εθνική φορολογική νομοθεσία να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος [πρβλ. απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Φόρος υπεραξίας ακινήτων), C-388/19, EU:C:2021:212, σκέψη 35].

99 Όσον αφορά, πρώτον, το κατά πόσον είναι συγκρίσιμες οι επίμαχες στην κύρια δίκη καταστάσεις, ο αναιρεσίβλητος της κύριας δίκης, με τις γραπτές παρατηρήσεις του, και η Βουλγαρική Κυβέρνηση, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, υποστήριξαν ότι η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από το γεγονός ότι μια αλλοδαπή και μια ημεδαπή εταιρία βρίσκονται σε αντικειμενικά διαφορετικές καταστάσεις ως προς τον φόρο εταιριών, αφ' ης στιγμής η πρώτη, σε αντίθεση με τη δεύτερη, δεν παράγει χρηματοοικονομικό, λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα που να καθιστά δυνατή την υπαγωγή της στον φόρο αυτό στη Βουλγαρία.

100 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, στον τομέα των άμεσων φόρων, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι, κατά γενικό κανόνα, συγκρίσιμη με την κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής (απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 31).

101 Εντούτοις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, εφόσον κράτος μέλος επιβάλλει φόρο, μονομερώς ή βάσει συμβάσεως, επί του εισοδήματος όχι μόνον των φορολογούμενων κατοίκων ημεδαπής, αλλά και των φορολογούμενων κατοίκων αλλοδαπής, όσον αφορά τα μερίσματα που εισπράττουν από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, η κατάσταση των εν λόγω φορολογούμενων κατοίκων αλλοδαπής καθίσταται ανάλογη με εκείνη των φορολογούμενων κατοίκων ημεδαπής (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 47).

102 Όσον αφορά ιδίως τον προσδιορισμό, προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος επί των εισοδημάτων, των εξόδων που συνδέονται ευθέως με δραστηριότητες από τις οποίες προέκυψαν φορολογητέα σε κράτος μέλος εισοδήματα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι ημεδαπές και οι αλλοδαπές εταιρίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση (πρβλ. απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψη 74 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

103 Πλην όμως, διαπιστώνεται εν προκειμένω ότι η Δημοκρατία της Βουλγαρίας επέλεξε, με την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, να ασκήσει τη φορολογική της αρμοδιότητα επί των άτοκων δανείων που συνάπτονται μεταξύ ημεδαπών δανειοληπτριών και αλλοδαπών δανειστριών εταιριών και ότι, κατά συνέπεια, οι αλλοδαπές εταιρίες πρέπει να θεωρηθούν, όσον αφορά τα έξοδα που συνδέονται ευθέως με τα δάνεια αυτά, σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη των ημεδαπών εταιριών.

104 Πράγματι, στην απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), το Δικαστήριο έκρινε ότι, υπό τις περιστάσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση αυτή, η διαφορετική μεταχείριση που συνίστατο σε εφαρμογή διαφορετικής μεθόδου φορολογήσεως αναλόγως του τόπου κατοικίας ή εγκαταστάσεως του φορολογουμένου αφορούσε καταστάσεις που δεν ήταν αντικειμενικά συγκρίσιμες, με αποτέλεσμα η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση, η οποία επιπλέον δεν παρείχε οπωσδήποτε πλεονέκτημα στους δικαιούχους κατοίκους ημεδαπής, δεν συνιστούσε περιορισμό, μεταξύ άλλων, της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (πρβλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, σκέψεις 41 και 49 έως 51· πρβλ., επίσης, απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, Miljoen κ.λπ., C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψη 70).

105 Εντούτοις, αντιθέτως προς την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), στην υπό κρίση υπόθεση οι εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες που χορηγούν άτοκο δάνειο απολαύουν, όπως προκύπτει από τη σκέψη 94 της παρούσας αποφάσεως, ταμειακού πλεονεκτήματος σε σχέση με τις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες που χορηγούν τέτοιο δάνειο, πλεονέκτημα το οποίο προκύπτει λόγω του διαφορετικού χρονικού σημείου κατά το οποίο οι εταιρίες αυτές μπορούν να προβούν στην έκπτωση των εξόδων που συνδέονται ευθέως με το οικείο δάνειο.

106 Όπως προκύπτει δε από τις σκέψεις 91 έως 93 της παρούσας αποφάσεως, η έκταση του πλεονεκτήματος καθορίζεται από τη διάρκεια της διαδικασίας ανάκτησης που προβλέπει η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση προκειμένου να δυνηθούν οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες να ζητήσουν τον εκ νέου υπολογισμό του παρακρατούμενου στην πηγή

φόρου επί του ακαθάριστου ποσού των πλασματικών τόκων του άτοκου δανείου, ώστε ο φόρος αυτός να αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου εταιριών που θα είχε καταβληθεί από ημεδαπή εταιρία που χορήγησε τέτοιο δάνειο.

107 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η διαφορετική μεταχείριση κατά τη φορολόγηση πλασματικών τόκων για άτοκο δάνειο αναλόγως του αν το δάνειο αυτό χορηγείται από ημεδαπή ή από αλλοδαπή εταιρία περιορίζεται στον τρόπο εισπράξεως του φόρου (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις 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 164 και 165, και της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψεις 71 έως 73).

108 Ως εκ τούτου, η διαφορετική αυτή μεταχείριση αφορά καταστάσεις που είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες.

109 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί, δεύτερον, αν η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση μπορεί να δικαιολογηθεί από τους λόγους που προβάλλουν εν προκειμένω ορισμένοι διάδικοι.

110 Συναφώς, ο αναιρεσίβλητος της κύριας δίκης ισχυρίζεται ότι, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας, τα κράτη μέλη δικαιούνται να φορολογούν τα εισοδήματα που αποκτώνται στο έδαφός τους προκειμένου να διασφαλίσουν την ισόρροπη κατανομή των φορολογικών εξουσιών. Ειδικότερα, ελλείψει μέτρων εναρμόνισης θεσπισθέντων από την Ένωση, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων κατανομής της φορολογικής εξουσίας τους. Η δε Βουλγαρική Κυβέρνηση τονίζει ότι σκοπός της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής ρύθμισης είναι η καταπολέμηση της φοροαποφυγής.

111 Διαπιστώνεται, επομένως, ότι με την επιχειρηματολογία αυτή επιδιώκεται, κατ' ουσίαν, να δικαιολογηθεί η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση από την ανάγκη διαφυλάξεως ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και από την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας της είσπραξης του φόρου, προκειμένου να αποτραπεί, όπως προκύπτει από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 16 του ΖΚΡΟ, η φοροαποφυγή.

112 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μέτρο που περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων επιτρέπεται μόνον υπό την προϋπόθεση ότι δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος και ότι τηρεί την αρχή της αναλογικότητας, πράγμα που προϋποθέτει ότι είναι κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και ότι δεν βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξή του [απόφαση της 21ης Μαΐου 2019, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Επικαρπία επί γεωργικών γαιών), C-235/17, EU:C:2019:432, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

113 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος δυνάμενοι να δικαιολογήσουν περιορισμό της άσκησης των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη ΛΕΕ, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, αποτελούν τόσο η ανάγκη διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών όσο και η καταπολέμηση της φοροαποφυγής (απόφαση της 8ης Μαρτίου 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, σκέψη 65). Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας της είσπραξης του φόρου (πρβλ. απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

114 Όσον αφορά την καταλληλότητα της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής ρύθμισης για την επίτευξη των προαναφερθέντων σκοπών, υπενθυμίζεται ότι η ανάγκη διαφυλάξεως ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση όταν το υπό εξέταση 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 (απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

115 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διαδικασία παρακρατήσεως φόρου στην πηγή συνιστά θεμιτό και κατάλληλο μέσο για να διασφαλισθεί η φορολόγηση των εισοδημάτων φορολογούμενου εγκατεστημένου εκτός του κράτους φορολογήσεως (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 68).

116 Εν προκειμένω, όμως, διαπιστώνεται ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, καθόσον προβλέπει τη φορολόγηση στην πηγή πλασματικών τόκων από άτοκα δάνεια χορηγηθέντα από αλλοδαπές εταιρίες σε ημεδαπές εταιρίες, παρέχει στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως τη δυνατότητα να ασκήσει τη φορολογική του αρμοδιότητα σε σχέση με δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός του, προκειμένου να αποτραπεί το ενδεχόμενο η χορήγηση τέτοιων δανείων να στοχεύει αποκλειστικά στην αποφυγή του φόρου που θα οφειλόταν κανονικά από εισοδήματα αποκτώμενα από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή.

117 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι μια τέτοια ρύθμιση είναι πρόσφορη για τη διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και για τη διασφάλιση της αποτελεσματικής είσπραξης του φόρου προς αποτροπή της φοροαποφυγής.

118 Όσον αφορά το ζήτημα αν η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών αυτών, η Viva Telecom Bulgaria υποστήριξε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η διάρκεια της διαδικασίας ανάκτησης του άρθρου 202a του ZKPO είναι υπερβολική, δεδομένου ότι το επιπλέον παρακρατηθέν στην πηγή ποσό που κατέβαλε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία επί του ακαθάριστου ποσού των πλασματικών τόκων για άτοκο δάνειο χορηγηθέν από αλλοδαπή εταιρία μπορεί να επιστραφεί μόνο μετά την παρέλευση τριών ετών.

119 Ωστόσο, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες πρέπει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, από τις διευκρινίσεις που παρέσχε ο αναιρεσίβλητος της κύριας δίκης κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει ότι η επιστροφή αυτή πραγματοποιείται, κατά κανόνα, εντός 30 ημερών από την υποβολή της αίτησης και ότι μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις η διάρκεια της διαδικασίας μπορεί να φθάσει τα τρία έτη. Επιπλέον, η Βουλγαρική Κυβέρνηση επισήμανε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, πράγμα που επίσης εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, ότι από την τριακοστή ημέρα μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης η Εθνική Αρχή Δημοσίων Εσόδων οφείλει να καταβάλει τόκους επί των οφειλόμενων ποσών.

120 Επομένως, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων αυτών, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση δεν φαίνεται, λαμβανομένης υπόψη της διάρκειας της διαδικασίας ανάκτησης, να υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει.

121 Υπό τις συνθήκες αυτές, η εν λόγω εθνική ρύθμιση φαίνεται να μπορεί να δικαιολογηθεί από τους σκοπούς που συνίστανται στη διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της είσπραξης του φόρου προς αποτροπή της φοροαποφυγής.

– Επί του άρθρου 5, παράγραφος 4, και του άρθρου 12, στοιχείο β', ΣΕΕ καθώς και επί του άρθρου 47 του Χάρτη

122 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης ως προς την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 4, και του άρθρου 12, στοιχείο β', ΣΕΕ, καθώς και του άρθρου 47 του Χάρτη, για τον λόγο ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, όπως προκύπτει από το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ΖΚΡΟ, προβλέπει αμάχητο τεκμήριο περί φοροαποφυγής στην περίπτωση χορήγησης άτοκου δανείου.

123 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα να δώσει απάντηση σε προδικαστικό ερώτημα όταν είναι πρόδηλο ότι η διάταξη του δικαίου της Ένωσης που του υποβλήθηκε προς ερμηνεία δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής (απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, σκέψη 31).

124 Πλην όμως, κατά πρώτον, όσον αφορά το άρθρο 5, παράγραφος 4, ΣΕΕ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διάταξη αυτή αφορά τη δράση των θεσμικών οργάνων της Ένωσης, δεδομένου ότι το πρώτο εδάφιό της προβλέπει ότι, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, το περιεχόμενο και η μορφή της δράσεως της Ένωσης δεν υπερβαίνουν τα απαιτούμενα για την επίτευξη των στόχων των Συνθηκών, και το δεύτερο επιβάλλει στα θεσμικά όργανα της Ένωσης την υποχρέωση να συμμορφώνονται προς την αρχή της αναλογικότητας, όταν ενεργούν στο πλαίσιο της ασκήσεως αρμοδιότητας (πρβλ. απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, σκέψη 33).

125 Κατά δεύτερον, όσον αφορά το άρθρο 12, στοιχείο β', ΣΕΕ, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι η διάταξη αυτή, δυνάμει της οποίας τα εθνικά κοινοβούλια συμβάλλουν στην εύρυθμη λειτουργία της Ένωσης μεριμνώντας για την τήρηση της αρχής της επικουρικότητας, εξουσιοδοτεί αυτά να μεριμνούν για την τήρηση της εν λόγω αρχής κατά την άσκηση αρμοδιότητας εκ μέρους των θεσμικών οργάνων της Ένωσης καθώς και για την εύρυθμη λειτουργία της Ένωσης και, ως εκ τούτου, δεν αφορά τις εθνικές νομοθεσίες, αλλά τα σχέδια νομοθετικών πράξεων της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, σκέψη 34).

126 Κατά τρίτον, όσον αφορά το άρθρο 47 του Χάρτη, υπενθυμίζεται ότι το πεδίο εφαρμογής του, σε σχέση με τη δράση των κρατών μελών, καθορίζεται στο άρθρο 51, παράγραφος 1, αυτού, το οποίο προβλέπει ότι οι διατάξεις του Χάρτη απευθύνονται στα κράτη μέλη μόνον όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, σκέψη 30 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

127 Το εν λόγω άρθρο 51, παράγραφος 1, του Χάρτη επιβεβαιώνει την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης μπορούν να εφαρμόζονται σε όλες τις καταστάσεις που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης, αλλά όχι πέραν των καταστάσεων αυτών (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, σκέψη 31 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

128 Επομένως, όταν νομική κατάσταση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα να αποφανθεί επ' αυτής, οι δε διατάξεις του Χάρτη των οποίων ενδεχομένως γίνεται επίκληση δεν μπορούν να θεμελιώσουν, αυτές και μόνες, την αρμοδιότητα αυτή (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, σκέψη 32 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

129 Εν προκειμένω, για τους λόγους που εκτέθηκαν στις σκέψεις 48 έως 75 της παρούσας αποφάσεως, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των οδηγιών 2003/49, 2011/96 και 2008/7. Επιπλέον, το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ΖΚΡΟ, στο μέτρο που θεσπίζει αμάχητο τεκμήριο περί φοροαποφυγής, δεν εμπίπτει, όπως προκύπτει από τη σκέψη 87 της παρούσας αποφάσεως, στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ και βρίσκεται, επομένως, εκτός του πεδίου εφαρμογής του Χάρτη.

130 Συνεπώς, παρέλκει να δοθεί απάντηση στο αιτούν δικαστήριο αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 4, και του άρθρου 12, στοιχείο β', ΣΕΕ, καθώς και του άρθρου 47 του Χάρτη, καθόσον είναι πρόδηλο ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση που έχει ενώπιόν του το δικαστήριο αυτό.

– *Απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία του πρωτογενούς δικαίου*

131 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη φορολόγηση, υπό μορφή παρακράτησης στην πηγή, των πλασματικών τόκων τους οποίους θυγατρική εταιρία της ημεδαπής, που έλαβε άτοκο δάνειο χορηγηθέν από την εδρεύουσα στην αλλοδαπή μητρική της εταιρία, θα υποχρεούνταν, σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς, να καταβάλει στην τελευταία, όταν η εν λόγω παρακράτηση στην πηγή εφαρμόζεται στο ακαθάριστο ποσό των τόκων, χωρίς να υφίσταται δυνατότητα εκπτώσεως, στο στάδιο αυτό, των εξόδων που συνδέονται με το ληφθέν δάνειο, δεδομένου ότι για τον επανυπολογισμό της παρακράτησης και την ενδεχόμενη επιστροφή απαιτείται η μεταγενέστερη υποβολή σχετικής αίτησης, καθόσον, αφενός, η διάρκεια της διαδικασίας που προβλέπεται προς τον σκοπό αυτό από την εν λόγω ρύθμιση δεν είναι υπερβολική και, αφετέρου, τα προς επιστροφή ποσά καταβάλλονται εντόκως.

Επί των δικαστικών εξόδων

132 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω μερών, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 1, παράγραφος 1, 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, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής, το 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2015/121 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 2015, καθώς και τα άρθρα 3 και 5 της οδηγίας 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη φορολόγηση, υπό μορφή παρακράτησης στην πηγή, των πλασματικών τόκων τους οποίους θυγατρική εταιρία της ημεδαπής, που έλαβε άτοκο δάνειο χορηγηθέν από την εδρεύουσα στην αλλοδαπή μητρική της εταιρία, θα υποχρεούνταν, σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς, να καταβάλει στην τελευταία.

2) **Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη φορολόγηση, υπό μορφή παρακράτησης στην πηγή, των πλασματικών τόκων τους οποίους θυγατρική εταιρία της ημεδαπής, που έλαβε άτοκο δάνειο χορηγηθέν από την εδρεύουσα στην αλλοδαπή μητρική της εταιρία, θα υποχρεούνταν, σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς, να καταβάλει στην τελευταία, όταν η εν λόγω παρακράτηση στην πηγή εφαρμόζεται στο ακαθάριστο ποσό των τόκων, χωρίς να υφίσταται δυνατότητα εκπτώσεως, στο στάδιο αυτό, των εξόδων που συνδέονται με το ληφθέν δάνειο, δεδομένου ότι για τον επανυπολογισμό της παρακράτησης και την ενδεχόμενη επιστροφή απαιτείται η μεταγενέστερη υποβολή σχετικής αίτησης, καθόσον, αφενός, η διάρκεια της διαδικασίας που προβλέπεται προς τον σκοπό αυτό από την εν λόγω ρύθμιση δεν είναι υπερβολική και, αφετέρου, τα προς επιστροφή ποσά καταβάλλονται εντόκως.**

(υπογραφές)