ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 25ης Ιουλίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών – Φορολόγηση των εταιριών – Καταβολές από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία σε εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες για τη μίσθωση σιδηροδρομικών βυτίων – Υποχρέωση παρακρατήσεως φόρου στην πηγή επί των εισοδημάτων από εθνική πηγή που καταβάλλονται σε εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία – Μη τήρηση – Συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας – Είσπραξη τόκων υπερημερίας από την εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία λόγω μη πληρωμής του φόρου που παρακρατείται στην πηγή – Τόκοι οφειλόμενοι από της λήξεως της νόμιμης προθεσμίας πληρωμής μέχρι της ημερομηνίας συγκεντρώσεως των αποδεικτικών στοιχείων για την εφαρμογή της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας – Μη ανακτήσιμοι τόκοι»

Στην υπόθεση C-553/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) με απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Νοεμβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

«TTL» EOOD

κατά

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

παρισταμένης της:

Varhovna administrativna prokuratura,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, A. Prechal και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: M. Aleksejev, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Ιανουαρίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η «TTL» EOOD, εκπροσωπούμενη από τον V. Terzieva, advokat,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

– ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia, εκπροσωπούμενος από τον A. Georgiev και την S. Atanasova,

– η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Petranova, M. Georgieva και T. Mitova,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και R. Kanitz,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και R. Lyal καθώς και από την P. Mihaylova,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49, 54 και 63, καθώς και του άρθρου 65, παράγραφοι 1 και 3, ΣΛΕΕ, του άρθρου 5, παράγραφος 4, και του άρθρου 12, στοιχείο β′, ΣΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της «TTL» EOOD και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (προϊσταμένου της διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφαλίσεως» της Σόφιας, Βουλγαρία) (στο εξής: καθής στην κύρια δίκη διοικητική αρχή) με αντικείμενο την πληρωμή, από την TTL, μη ανακτήσιμων τόκων υπερημερίας λόγω μη τηρήσεως της υποχρεώσεώς της να προβεί σε παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των καταβολών διασυνοριακών εισοδημάτων εισπραχθέντων από μη συνδεδεμένες εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτος μέλος διαφορετικό από τη Δημοκρατία της Βουλγαρίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 5, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, ΣΕΕ ορίζει τα εξής:

«Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, το περιεχόμενο και η μορφή της δράσης της Ένωσης δεν υπερβαίνουν τα απαιτούμενα για την επίτευξη των στόχων των Συνθηκών.»

4 Το άρθρο 12, στοιχείο β′, ΣΕΕ προβλέπει τα εξής:

«Τα εθνικά κοινοβούλια συμβάλλουν ενεργά στην καλή λειτουργία της Ένωσης:

[…]

β) μεριμνώντας ώστε να τηρείται η αρχή της επικουρικότητας σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται στο Πρωτόκολλο σχετικά με την εφαρμογή των αρχών της επικουρικότητας και της αναλογικότητας».

Το βουλγαρικό δίκαιο

5 Κατά το άρθρο 195, παράγραφος 1, του Zakon za korporativnoto oblagane (νόμου περί φόρου εταιριών) (DV αριθ. 105, της 22ας Δεκεμβρίου 2006), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, τα εισοδήματα αλλοδαπών νομικών προσώπων από ημεδαπή πηγή υπόκεινται, εφόσον δεν έχουν αποκτηθεί μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως στο βουλγαρικό έδαφος, σε παρακράτηση φόρου στην πηγή διά της οποίας αποσβέννυται οριστικά η φορολογική οφειλή. Κατά το άρθρο 195, παράγραφος 2, του νόμου αυτού, ο φόρος παρακρατείται στην πηγή δυνάμει της παραγράφου 1 από τα βουλγαρικά νομικά πρόσωπα, τα οποία καταβάλλουν εισοδήματα στα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα. Σύμφωνα με το άρθρο 200 του νόμου αυτού, ο συντελεστής της εν λόγω παρακρατήσεως στην πηγή είναι 10 %.

6 Το άρθρο 202, παράγραφος 2, του νόμου περί φόρου εταιριών προβλέπει ότι οι οντότητες που καταβάλλουν τα υποκείμενα, κατά το άρθρο 195 του νόμου αυτού, σε παρακράτηση φόρου στην πηγή εισοδήματα υποχρεούνται να καταβάλλουν τον παρακρατούμενο φόρο εντός τριών μηνών από την αρχή του μήνα που έπεται εκείνου κατά τη διάρκεια του οποίου καταβλήθηκαν τα εισοδήματα.

7 Ο Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (κώδικας φορολογικής διαδικασίας και διαδικασίας κοινωνικών ασφαλίσεων), της 1ης Ιανουαρίου 2006 (DV αριθ. 105, της 29ης Δεκεμβρίου 2005, στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, ορίζει στο άρθρο 18, το οποίο τιτλοφορείται «Ευθύνη των προσώπων τα οποία πρέπει να παρακρατούν και να αποδίδουν φόρους ή εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως»:

«1) Πρόσωπο υποχρεούμενο εκ του νόμου να παρακρατεί και να αποδίδει φόρο ή υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως το οποίο δεν παρακρατεί και δεν αποδίδει τον φόρο ή τις εισφορές υπέχει ευθύνη εις ολόκληρον με τον υπόχρεο καταβολής του φόρου ή των κοινωνικών εισφορών που δεν έχουν παρακρατηθεί και αποδοθεί.

2) Όταν το πρόσωπο της παραγράφου 1 έχει παρακρατήσει τον φόρο ή τις υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, αλλά δεν έχει προβεί στην απόδοσή τους, οφείλει τον φόρο αυτόν ή τις υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, πλην όμως η ευθύνη του υπόχρεου καταβολής του φόρου ή των εισφορών αποσβέννυται».

8 Το άρθρο 175, παράγραφοι 1 και 2, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας ορίζει τα εξής:

«1) Επί οφειλών έναντι του κράτους, οι οποίες δεν εξοφλούνται εντός των οριζόμενων διά νόμου προθεσμιών, οφείλονται τόκοι, υπολογιζόμενοι με το νόμιμο επιτόκιο.

2) Τόκοι οφείλονται επίσης:

1. επί δημοσίων απαιτήσεων που δεν εξοφλούνται ή καταλογίζονται προσηκόντως, συμπεριλαμβανομένων όλων των πληρωμών που εισπράχθηκαν βάσει αιτήσεως επιστροφής σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογικών επιβαρύνσεων και κοινωνικών εισφορών·

2. επί προκαταβολής που δεν έχει καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, την 31η Δεκεμβρίου του οικείου έτους·

3. επί των υποκείμενων σε παρακράτηση στην πηγή φόρων κατοίκου αλλοδαπής –από τον χρόνο λήξεως της τασσόμενης από το βουλγαρικό δίκαιο προθεσμίας καταβολής τους έως την ημερομηνία κατά την οποία ο κάτοικος αλλοδαπής αποδεικνύει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής συναφθείσας από τη Δημοκρατία της Βουλγαρίας συμβάσεως περί αποφυγής διπλής φορολογίας, περιλαμβανομένων των περιπτώσεων στις οποίες η οικεία σύμβαση προβλέπει ότι δεν οφείλεται φόρος ή ότι ο οφειλόμενος φόρος είναι μικρότερος.»

9 Ο κώδικας φορολογικής διαδικασίας προβλέπει, στα άρθρα του 135 έως 142, ειδική διαδικασία για την εφαρμογή των φορολογικών απαλλαγών που προβλέπονται σε σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

10 Σύμφωνα με τη διαδικασία αυτή, οι φορολογικές απαλλαγές εφαρμόζονται αφού αποδειχθεί η συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

11 Για τον σκοπό αυτόν, σύμφωνα με το άρθρο 136 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, ο κάτοικος αλλοδαπής πρέπει, μεταξύ άλλων, να αποδείξει ότι, όταν γεννήθηκε η φορολογική οφειλή που αντιστοιχεί στα εισοδήματα που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή στο βουλγαρικό έδαφος, είχε τη φορολογική κατοικία του στο άλλο κράτος, κατά την έννοια της σχετικής συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, διέθετε εισοδήματα των οποίων η πηγή βρισκόταν στη Βουλγαρία και δεν διέθετε μόνιμη εγκατάσταση ούτε σταθερό κέντρο δραστηριοτήτων στο βουλγαρικό έδαφος με το οποίο να συνδέονται πραγματικά τα εν λόγω εισοδήματα.

12 Κατά το άρθρο 139 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, πέραν ενός ποσού ετήσιων εισοδημάτων που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, το οποίο αντιστοιχεί σε 100 000 βουλγαρικά λεβ (BGN) (περίπου 51 000 ευρώ), ο κάτοικος αλλοδαπής πρέπει να αποδεικνύει τη συνδρομή των προϋποθέσεων που επιτρέπουν την εφαρμογή της σχετικής συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 139 έως 141 του κώδικα αυτού, στην Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (περιφερειακή διεύθυνση της εθνικής υπηρεσίας φορολογίας, Βουλγαρία) του τόπου όπου έχει την έδρα της η εταιρία που καταβάλλει τα εισοδήματα. Σύμφωνα με το άρθρο 139 του εν λόγω κώδικα, τα έγγραφα που αποδεικνύουν τη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της συμβάσεως αυτής πρέπει να προσκομίζονται μαζί με την αίτηση εφαρμογής της εν λόγω συμβάσεως.

13 Ωστόσο, δυνάμει του άρθρου 142 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, με τίτλο «Ειδική περίπτωση», όταν το ποσό των ετήσιων εισοδημάτων που υπόκειται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή είναι μικρότερο των 100 000 BGN, η απόδειξη περί συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής της σχετικής συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας χωρεί έναντι του προσώπου που κατέβαλε τα εισοδήματα. Στην περίπτωση αυτή, το πρόσωπο που κατέβαλε τα εισοδήματα πιστοποιεί τη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της σχετικής συμβάσεως.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Κατά τη διάρκεια των ετών 2007 έως 2010, η TTL, εταιρία εγγεγραμμένη στα βουλγαρικά μητρώα εταιριών και εγκατεστημένη στη Βουλγαρία, συνήψε με τις εταιρίες GATX Dutch Holding, εγγεγραμμένη στα μητρώα εταιριών των Κάτω Χώρων, VTG Austria GmbH, εγγεγραμμένη στα μητρώα εταιριών της Αυστρίας, και GATX REIL Poland sp. z.o.o., εγγεγραμμένη στα μητρώα εταιριών της Πολωνίας (στο εξής: τρεις αλλοδαπές εταιρίες), συμβάσεις που είχαν ως αντικείμενο τη μίσθωση σιδηροδρομικών βυτίων και τους κατέβαλε εισοδήματα ως αντιπαροχή για τη μίσθωση αυτή. Οι εταιρίες αυτές δεν συνδέονται με την TTL.

15 Από τις γραπτές παρατηρήσεις της Βουλγαρικής Κυβερνήσεως προκύπτει ότι τα εισοδήματα από βουλγαρική πηγή που εισέπραξαν, κατ' έτος για την περίοδο από 2007 έως 2010, οι εταιρίες GATX Dutch Holding και GATX Reil Poland υπολείπονταν των 100 000 BGN, ενώ τα εισοδήματα που εισέπραξε η εταιρία VTG Austria υπερέβαιναν το ποσό αυτό.

16 Δεδομένου ότι η TTL θεώρησε ότι τα εν λόγω εισοδήματα ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί μεταξύ της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και εκάστου των οικείων κρατών μελών, ήτοι του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, της Δημοκρατίας της Αυστρίας και της Δημοκρατίας της Πολωνίας, δεν προέβη σε παρακράτηση φόρου στην πηγή.

17 Οι τρεις αλλοδαπές εταιρίες δεν υπέβαλαν αίτηση για την έκδοση αποφάσεως σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των σχετικών συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, αλλά κατέθεσαν στην TTL τα αποδεικτικά στοιχεία περί της τηρήσεως των προϋποθέσεων εφαρμογής των συμβάσεων αυτών. Δεδομένου ότι τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία προσκομίσθηκαν στην TTL εντός διαστήματος που δεν υπερέβαινε ένα έως τέσσερα έτη από τις γενόμενες καταβολές των εισοδημάτων, ήτοι στις 21 Μαρτίου 2011 όσον αφορά την πολωνική εταιρία, στις 28 Μαρτίου 2011 όσον αφορά την αυστριακή εταιρία, και στις 24 Αυγούστου 2011 όσον αφορά την ολλανδική εταιρία, η TTL μπόρεσε να πιστοποιήσει ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

18 Με απόφαση της 26ης Μαΐου 2011, διατάχθηκε η διενέργεια φορολογικού ελέγχου της TTL για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2007 έως 31ης Δεκεμβρίου 2010 σε σχέση με την ύπαρξη ενδεχομένων οφειλών κατά την έννοια του άρθρου 195 του νόμου περί φόρου εταιριών.

19 Η Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia (περιφερειακή διεύθυνση της εθνικής υπηρεσίας δημοσίων εσόδων της Σόφιας, Βουλγαρία) εξέδωσε την από 22 Οκτωβρίου 2013 διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, η οποία κοινοποιήθηκε στην TTL στις 30 Οκτωβρίου 2013.

20 Η εν λόγω πράξη διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογικής οφειλής δυνάμει του άρθρου 195 του νόμου περί φόρου εταιριών για το οικονομικό έτος 2010, πλέον τόκων. Στην πράξη αυτή επισημαίνεται ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας για τις τρεις αλλοδαπές εταιρίες, ότι η GATX Dutch Holding και η VTG Austria δεν οφείλουν κανένα φόρο στη Βουλγαρία και ότι, σύμφωνα με το άρθρο 12 της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Δημοκρατίας της Πολωνίας, τα εισοδήματα που καταβλήθηκαν από την TTL στην GATX Reil Poland για τη μίσθωση σιδηροδρομικών βυτίων, θα έπρεπε να είχαν υποβληθεί σε παρακράτηση φόρου στην πηγή στη Βουλγαρία με συντελεστή μόνον 5 %, η οποία αντιστοιχεί σε 2 231,11 BGN (περίπου 1 140 ευρώ).

21 Η εν λόγω πράξη διευκρινίζει επίσης ότι οφείλονται τόκοι λόγω μη καταβολής του φόρου που παρακρατείται στην πηγή βάσει του άρθρου 175, παράγραφος 2, σημείο 3, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, για την περίοδο από την ημερομηνία λήξεως της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του παρακρατηθέντος φόρου στην πηγή βάσει του άρθρου 195 του νόμου περί φόρου εταιριών έως την ημερομηνία κατά την οποία οι τρεις αλλοδαπές εταιρίες απέδειξαν τη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί μεταξύ της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και εκάστου των οικείων κρατών μελών.

22 Η ίδια διορθωτική πράξη επιβολής φόρου καθόρισε το συνολικό ποσό των τόκων σε 71 473,42 BGN (περίπου 36 500 ευρώ). Μολονότι αποδείχθηκε εν συνεχεία ότι ο φόρος δεν οφειλόταν, οι τόκοι αυτοί δεν επεστράφησαν.

23 Η TTL άσκησε προσφυγή κατά της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου ενώπιον του Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας, Βουλγαρία), η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 2014.

24 Η TTL άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Varhoven administrativen sad (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία).

25 Το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι, δυνάμει του άρθρου 175, παράγραφος 2, σημείο 3, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που καταβάλλει εισοδήματα υποκείμενα σε παρακράτηση φόρου στην πηγή υποχρεούται να καταβάλει τόκους στην περίπτωση που η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος εταιρία που εισπράττει τα εισοδήματα αυτά δεν απέδειξε τη συνδρομή των προϋποθέσεων που επιτρέπουν την εφαρμογή της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και του κράτους μέλους της έδρας της, ακόμη και όταν, σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή, η εν λόγω εδρεύουσα στην

αλλοδαπή εταιρία δεν οφείλει φόρο στη Βουλγαρία ή και όταν το ποσό του φόρου που οφείλει είναι χαμηλότερο από το κατά κανόνα οφειλόμενο βάσει της βουλγαρικής φορολογικής νομοθεσίας. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι οι τόκοι αυτοί εισπράττονται για την περίοδο μεταξύ της λήξεως της προθεσμίας καταβολής του φόρου εισοδήματος και της ημερομηνίας κατά την οποία η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία που εισπράττει τα εισοδήματα αποδεικνύει τη συνδρομή των προϋποθέσεων που επιτρέπουν την εφαρμογή της σχετικής συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, καθώς και ότι δεν μπορούν να επιστραφούν, μολονότι, σύμφωνα με την εν λόγω σύμβαση, η καταβολή εισοδημάτων από βουλγαρική πηγή θα απαλλασσόταν, στη Βουλγαρία, από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή.

26 Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται αν μια τέτοια διάταξη καθώς και η φορολογική πρακτική στην οποία η διάταξη αυτή οδηγεί συνιστούν περιορισμό ασυμβίβαστο προς το δίκαιο της Ένωσης, υπό το πρίσμα, ιδίως, των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως (άρθρα 49 και 54) και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρο 63 και άρθρο 65, παράγραφοι 1 και 3) στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

27 Επιπλέον, το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι το γεγονός ότι η εταιρία που καταβάλλει εισοδήματα που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του φόρου τον οποίο δεν οφείλει η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος εταιρία έρχεται σε αντίθεση με τον παρεπόμενο χαρακτήρα της οφειλής τόκων. Κατά το δικαστήριο αυτό, στη βουλγαρική έννομη τάξη δεν υπάρχει άλλη διάταξη η οποία να επιτάσσει, σε περίπτωση μη τηρήσεως της εκ του νόμου υποχρεώσεως προσκομίσεως αποδεικτικών στοιχείων σε σχέση με την ύπαρξη δικαιώματος, την είσπραξη από άλλο πρόσωπο τόκων επί μη οφειλόμενου φόρου.

28 Το δικαστήριο αυτό διερωτάται, συνεπώς, αν το άρθρο 5, παράγραφος 4, και το άρθρο 12, στοιχείο β′, ΣΕΕ, καθώς και η αρχή της αναλογικότητας που καθιερώνεται με αυτά αποκλείουν εθνική διάταξη όπως αυτή του άρθρου 175, παράγραφος 2, σημείο 3, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συνάδει προς το άρθρο 5, παράγραφος 4, ΣΕΕ και το άρθρο 12, στοιχείο β′, ΣΕΕ εθνική διάταξη, όπως είναι το άρθρο 175, παράγραφος 2, σημείο 3, του [κώδικα φορολογικής διαδικασίας], η οποία προβλέπει ότι εταιρία εδρεύουσα στην ημεδαπή, η οποία καταβάλλει εισοδήματα που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, έχει την υποχρέωση καταβολής τόκων για το χρονικό διάστημα από την παρέλευση της προθεσμίας καταβολής του φόρου επί του εισοδήματος έως την ημερομηνία κατά την οποία η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος αλλοδαπή οντότητα αποδεικνύει τη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής συναφθείσας με τη Δημοκρατία της Βουλγαρίας συμβάσεως αποφυγής διπλής φορολογίας ακόμη και όταν, σύμφωνα με την εν λόγω σύμβαση, δεν οφείλεται φόρος ή ο οφειλόμενος φόρος είναι μικρότερος;

2) Συνάδουν προς τα άρθρα 49, 54, 63 και [το άρθρο] 65, παράγραφοι 1 και 3, ΣΛΕΕ διάταξη, όπως είναι το άρθρο 175, παράγραφος 2, σημείο 3, του [κώδικα φορολογικής διαδικασίας], και φορολογική πρακτική βάσει των οποίων σε εταιρία η οποία καταβάλλει εισοδήματα που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή επιβάλλεται η καταβολή τόκων για το χρονικό διάστημα από την παρέλευση της προθεσμίας καταβολής του φόρου επί του εισοδήματος έως την ημερομηνία κατά την οποία η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος αλλοδαπή οντότητα αποδεικνύει τη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της συναφθείσας με τη Δημοκρατία της Βουλγαρίας συμβάσεως αποφυγής διπλής φορολογίας ακόμη και όταν, σύμφωνα με την εν λόγω σύμβαση, δεν οφείλεται φόρος ή ο οφειλόμενος φόρος είναι μικρότερος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

30 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 5, παράγραφος 4, και το άρθρο 12, στοιχείο β', ΣΕΕ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αποκλείουν κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία επιβάλλει σε εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, η οποία καταβάλλει σε εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος εταιρία εισοδήματα υποκείμενα σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, εκτός εάν άλλως προβλέπεται στη σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών, την πληρωμή τόκων για το χρονικό διάστημα μεταξύ της λήξεως της προθεσμίας καταβολής του φόρου επί του εισοδήματος και της ημερομηνίας κατά την οποία η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία αποδεικνύει τη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της συμβάσεως αυτής, ακόμη και όταν, σύμφωνα με την εν λόγω σύμβαση, ουδείς φόρος οφείλεται στο πρώτο κράτος μέλος ή το ύψος του οφειλόμενου φόρου είναι χαμηλότερο από το κατά κανόνα οφειλόμενο δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του εν λόγω κράτους μέλους.

31 Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο 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 (αποφάσεις της 20ής Μαρτίου 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, σκέψη 41, και της 30ής Ιουνίου 2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, σκέψη 20).

32 Εν προκειμένω, οι κανόνες του δικαίου της Ένωσης των οποίων ζητείται η ερμηνεία με το πρώτο ερώτημα δεν έχουν εφαρμογή σε κατάσταση όπως είναι η επίμαχη στην κύρια δίκη.

33 Συγκεκριμένα, αφενός, το άρθρο 5, παράγραφος 4, ΣΕΕ αναφέρεται στη δράση των θεσμικών οργάνων της Ένωσης. Κατά το πρώτο εδάφιο της διατάξεως αυτής, 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. Το δε δεύτερο εδάφιο της ίδιας διατάξεως αφορά τα θεσμικά όργανα της Ένωσης και τους επιβάλλει την υποχρέωση να συμμορφώνονται προς την αρχή της αναλογικότητας, όταν ενεργούν στο πλαίσιο της ασκήσεως αρμοδιότητας. Εν προκειμένω, όμως, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική διάταξη προέρχεται από τον κώδικα φορολογικής διαδικασίας που έχει θεσπισθεί από τον Βούλγαρο νομοθέτη και αφορά τη διαδικαστική μεταχείριση των φορολογουμένων στη Βουλγαρία.

34 Αφετέρου, το άρθρο 12, στοιχείο β', ΣΕΕ, δυνάμει του οποίου τα εθνικά κοινοβούλια συμβάλλουν στην καλή λειτουργία της Ένωσης μεριμνώντας ώστε να τηρείται η αρχή της επικουρικότητας, εξουσιοδοτεί τα εθνικά κοινοβούλια να μεριμνούν για την τήρηση της αρχής αυτής κατά την άσκηση αρμοδιότητας εκ μέρους των θεσμικών οργάνων της Ένωσης καθώς και για την καλή λειτουργία της Ένωσης. Η διάταξη αυτή δεν αφορά τις εθνικές νομοθεσίες, αλλά τα σχέδια νομοθετικών πράξεων της Ένωσης.

35 Κατά συνέπεια, παρέλκει η απάντηση στο πρώτο ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 4, και του άρθρου 12, στοιχείο β', ΣΕΕ, δεδομένου ότι οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται σε κατάσταση όπως είναι η επίμαχη στην κύρια δίκη.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

36 Η TTL, η καθής στην κύρια δίκη διοικητική αρχή, η Βουλγαρική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζουν ότι οι σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων διατάξεις, οι οποίες περιέχονται στα άρθρα 49, 54 και 63, καθώς και στο άρθρο 65, παράγραφοι 1 και 3, ΣΛΕΕ και στις οποίες αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο με το δεύτερο ερώτημά του, δεν ασκούν επιρροή, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, και δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση.

37 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, κατά πάγια νομολογία, η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, σκέψη 37, και της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 32).

38 Όπως επισημαίνει, μεταξύ άλλων, η Βουλγαρική Κυβέρνηση, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, η TTL δεν κάνει χρήση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, δεδομένου ότι δεν ασκεί δραστηριότητα μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου, στις επικράτειες του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, της Δημοκρατίας της Πολωνίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας. Οι δε τρεις αλλοδαπές εταιρίες δεν ασκούν δραστηριότητα στο βουλγαρικό έδαφος μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Επιπλέον, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι αυτές οι τρεις αλλοδαπές εταιρίες ουδόλως συνδέονται με την TTL.

39 Εξάλλου, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο έχει ορίσει ως περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, που απαγορεύονται από τη διάταξη αυτή, αυτούς που περιλαμβάνουν μέτρα δυνάμενα 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 (αποφάσεις της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 50, καθώς και της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, Miljoen κ.λπ., C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψη 44).

40 Ωστόσο, εν προκειμένω δεν προβλήθηκε τέτοιος ισχυρισμός. Συγκεκριμένα, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά την υποχρέωση καταβολής φόρου παρακρατούμενου στην πηγή και εξοφλήσεως οφειλόμενων τόκων υπερημερίας επί του φόρου αυτού ο οποίος δεν παρακρατήθηκε ή δεν καταβλήθηκε εμπροθέσμως. Η εν λόγω φορολογική οφειλή γεννήθηκε κατόπιν εμπορικών συμβάσεων που συνήφθησαν μεταξύ φορολογικού κατοίκου Βουλγαρίας και κατοίκων αλλοδαπής, δυνάμει των οποίων ο κάτοικος Βουλγαρίας πραγματοποίησε πληρωμές υπέρ αυτών των κατοίκων αλλοδαπής, οι οποίοι, ως εκ τούτου, εισέπραξαν εισοδήματα.

41 Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, το γεγονός ότι το αιτούν δικαστήριο περιόρισε το ερώτημά του στην ερμηνεία ορισμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που ενδέχεται να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί ανεξαρτήτως του αν το δικαστήριο αυτό έχει κάνει σχετική μνεία κατά τη διατύπωση του εν λόγω ερωτήματος (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, σκέψη 28, καθώς και της 30ής Ιανουαρίου 2018, X και Visser, C-360/15 και C-31/16, EU:C:2018:44, σκέψη 55).

42 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία που περιέχονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξη είναι η εκμίσθωση σιδηροδρομικών βυτίων. Δεδομένου ότι η εκμίσθωση οχημάτων συνιστά παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 57 ΣΛΕΕ (αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, σκέψη 19, και της 4ης Δεκεμβρίου 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, σκέψη 22), η υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

43 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να θεωρηθεί ότι, με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, το οποίο κατοχυρώνει την ελεύθερη παροχή των υπηρεσιών, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στο πλαίσιο της οποίας η καταβολή εισοδημάτων από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία σε εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος εταιρία υπόκειται, κατ' αρχήν, σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, εκτός εάν άλλως προβλέπεται στη σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών, εάν η ρύθμιση αυτή επιβάλλει στην εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που δεν εισπράττει ούτε αποδίδει την εν λόγω παρακράτηση φόρου στις φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μέλους την καταβολή μη δυνάμενων να ανακτηθούν τόκων υπερημερίας για το χρονικό διάστημα μεταξύ της λήξεως της προθεσμίας καταβολής του φόρου επί του εισοδήματος και της ημερομηνίας κατά την οποία η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία αποδεικνύει τη συνδρομή των προϋποθέσεων που επιτρέπουν την εφαρμογή της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, μολονότι, σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή, η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία δεν οφείλει φόρο στο πρώτο κράτος μέλος ή μολονότι το ύψος του φόρου που οφείλει είναι χαμηλότερο από το κατά κανόνα οφειλόμενο βάσει της φορολογικής νομοθεσίας του εν λόγω κράτους μέλους.

Επί της υπάρξεως περιορισμού της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών

44 Κατά πάγια νομολογία, τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητά τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και, ιδίως, τις θεμελιώδεις ελευθερίες τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ (αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-179/14, EU:C:2016:108, σκέψη 171, και της 2ας Μαρτίου 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, σκέψη 45).

45 Συναφώς πρέπει να επισημανθεί ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ αποκλείει την εφαρμογή οποιασδήποτε εθνικής ρυθμίσεως η οποία έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται η παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών δυσκολότερη από ό,τι είναι η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται αποκλειστικώς στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους. Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 56 ΣΛΕΕ απαιτεί την κατάργηση παντός περιορισμού της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών ο οποίος επιβάλλεται λόγω του ότι ο παρέχων είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο εντός του οποίου παρέχεται η υπηρεσία (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψεις 20 και 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

46 Συνιστούν περιορισμούς της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών τα εθνικά μέτρα που απαγορεύουν, παρακωλύουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (αποφάσεις της 4ης Δεκεμβρίου 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, σκέψη 19, καθώς και της 18ης Ιανουαρίου 2018, Wind 1014 και Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, σκέψη 21).

47 Εν προκειμένω, υπενθυμίζεται ότι, αφενός, κατά το άρθρο 195, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου εταιριών, τα εισοδήματα που αντλούν τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα από εθνικές πηγές, εφόσον δεν έχουν αποκτηθεί μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως στο βουλγαρικό έδαφος, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή η οποία επιφέρει οριστική απόσβεση της φορολογικής οφειλής. Αφετέρου, κατά το άρθρο 175, παράγραφος 2, σημείο 3, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που καταβάλλει εισοδήματα σε κάτοικο αλλοδαπής πρέπει, για κάθε φόρο κατοίκου αλλοδαπής που υπόκειται κατ' αρχήν σε παρακράτηση στην πηγή, να καταβάλλει τόκους

υπερημερίας σε περίπτωση μη καταβολής από της λήξεως της προθεσμίας που ορίζει το βουλγαρικό δίκαιο για την καταβολή του φόρου αυτού μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία ο κάτοικος αλλοδαπής προσκομίζει την απόδειξη ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Δημοκρατία της Βουλγαρίας με το κράτος μέλος στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος, ακόμη και όταν, σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή, ο εν λόγω κάτοικος αλλοδαπής δεν οφείλει φόρο στη Βουλγαρία ή το ύψος του φόρου που οφείλει είναι χαμηλότερο από το κατά κανόνα οφειλόμενο βάσει της βουλγαρικής φορολογικής νομοθεσίας.

48 Από την απόφαση περί παραπομπής καθώς και από τις παρατηρήσεις που κατέθεσε η Βουλγαρική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει ότι η καταβολή τέτοιων τόκων υπερημερίας οφείλεται μόνο στην περίπτωση διασυνοριακών συναλλαγών και ότι οι τόκοι αυτοί δεν μπορούν να ανακτηθούν.

49 Υφίσταται, συνεπώς, στο βουλγαρικό δίκαιο, διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εδρευουσών στην ημεδαπή εταιριών που καταβάλλουν εισοδήματα εισπραττόμενα ως αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών, όπως είναι, εν προκειμένω, η εκμίσθωση σιδηροδρομικών βυτίων, ανάλογα με το αν η εταιρία που εισπράττει τα εν λόγω εισοδήματα είναι άλλη εταιρία εγκατεστημένη στη Βουλγαρία ή εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος. Επομένως, μια διασυνοριακή κατάσταση στο πλαίσιο της οποίας εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία κάνει χρήση της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δυνάμει του άρθρου 56 ΣΛΕΕ τυγχάνει λιγότερο ευνοϊκής μεταχειρίσεως απ' ό,τι μια εθνική κατάσταση.

50 Μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη μπορεί να αποθαρρύνει τις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες να προσφεύγουν στις υπηρεσίες εκμισθώσεως που παρέχουν εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη και, ως εκ τούτου, να συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

51 Υπό το φως των ανωτέρω σκέψεων, διαπιστώνεται ότι εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη συνιστά περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών τον οποίον κατ' αρχήν απαγορεύει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ. Συνεπώς, πρέπει να εξεταστεί αν ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί αντικειμενικώς.

Επί της ενδεχόμενης δικαιολογήσεως του περιορισμού της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών

52 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν μπορεί να γίνει δεκτός παρά μόνον αν με αυτόν επιδιώκεται θεμιτός σκοπός συμβατός προς τη Συνθήκη ΛΕΕ και αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, εφόσον, σε μια τέτοια περίπτωση, είναι κατάλληλος για την εξασφάλιση της υλοποιήσεως του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξή του [αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, σκέψη 101· της 4ης Δεκεμβρίου 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, σκέψη 27, και της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 58].

53 Συναφώς, η Βουλγαρική Κυβέρνηση και η καθής στην κύρια δίκη διοικητική αρχή ισχυρίζονται ότι ο περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών που απορρέει από το άρθρο 175, παράγραφος 2, σημείο 3, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας είναι δικαιολογημένος. Η Βουλγαρική Κυβέρνηση επικαλείται την ανάγκη να διασφαλισθεί η αποτελεσματική είσπραξη του φόρου καθώς και η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων που συνιστούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος ικανούς να δικαιολογήσουν περιορισμό της ασκήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών που διασφαλίζει η Συνθήκη [βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 2011, Meilicke κ.λπ., C-262/09, EU:C:2011:438, σκέψη 41· της 9ης Οκτωβρίου 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 59].

54 Στο πλαίσιο αυτό, η Βουλγαρική Κυβέρνηση και η καθής στην κύρια δίκη διοικητική αρχή υπενθυμίζουν τους σκοπούς και τις λειτουργίες της επίμαχης στην κύρια δίκη ρυθμίσεως. Κατά το άρθρο 202, παράγραφος 2, του νόμου περί φόρου εταιριών, η εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που καταβάλλει εισοδήματα που υπόκεινται σε παρακράτηση του φόρου στην πηγή σύμφωνα με το άρθρο 195 του νόμου αυτού υποχρεούται να αποδώσει τον οφειλόμενο φόρο εντός τριών μηνών από την αρχή του μήνα που έπεται εκείνου κατά τη διάρκεια του οποίου καταβλήθηκαν τα εισοδήματα αυτά, όταν ο αποδέκτης των εν λόγω εισοδημάτων είναι πρόσωπο εγκατεστημένο σε κράτος μέλος με το οποίο η Δημοκρατία της Βουλγαρίας έχει συνάψει σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας. Μετά την πάροδο της προθεσμίας αυτής, η εταιρία που έχει καταβάλει τα εισοδήματα, χωρίς να παρακρατήσει τον φόρο στην πηγή και να τον αποδώσει, έχει παραλείψει να καταβάλει τον φόρο. Κατά το άρθρο 203 του εν λόγω νόμου, αυτή ευθύνεται επίσης εις ολόκληρον για την καταβολή του φόρου που παρακρατείται στην πηγή. Μέχρις ότου αποδειχθεί ότι εφαρμόζεται η σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, ο φόρος θα πρέπει να θεωρείται οφειλόμενος, σύμφωνα με τη βουλγαρική νομοθεσία.

55 Κατά την καθής στην κύρια δίκη διοικητική αρχή, η παράλειψη εμπρόθεσμης καταβολής του οφειλόμενου φόρου επισύρει ως κύρωση την πληρωμή, από την εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, τόκων κατά την έννοια του άρθρου 175, παράγραφος 2, σημείο 3, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας. Η καθής διευκρινίζει ότι οι τόκοι αυτοί οφείλονται ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, δυνάμει της σχετικής συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, το εισόδημα δεν φορολογείται στη Βουλγαρία. Η καταβολή των τόκων αυτών συνιστά κύρωση για τη μη έγκαιρη προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με την εφαρμογή της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, η οποία αποκλείει την εφαρμογή του βουλγαρικού δικαίου.

56 Κατά τη Βουλγαρική Κυβέρνηση, διάταξη όπως το άρθρο 175, παράγραφος 2, σημείο 3, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας καθιστά δυνατή την επίτευξη του επιδιωκόμενου από το εθνικό δίκαιο σκοπού, που είναι η έγκαιρη είσπραξη των φόρων των φορολογουμένων, χωρίς να υπονομεύει τους σκοπούς και τις αρχές που τάσσει το δίκαιο της Ένωσης. Συνεπώς, σκοπός της διατάξεως αυτής είναι να παράσχει στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να σχεδιάζουν και να προβλέπουν τα έσοδα από τη φορολόγηση των εταιριών, καθώς και να διασφαλίσει την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου. Επιπλέον, το άρθρο 175, παράγραφος 2, σημείο 3, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας συνιστά κίνητρο για τους υποκειμένους στον φόρο προκειμένου να αποδεικνύουν εμπροθέσμως τη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της σχετικής συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, όταν, σύμφωνα με την εν λόγω σύμβαση, δεν οφείλεται φόρος ή όταν το ύψος του οφειλόμενου φόρου είναι χαμηλότερο από το κατά κανόνα οφειλόμενο βάσει της βουλγαρικής φορολογικής νομοθεσίας.

57 Όσον αφορά τους λόγους που προβλήθηκαν για να δικαιολογήσουν τον περιορισμό της ελεύθερης παροχής των υπηρεσιών, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 53 της παρούσας αποφάσεως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικής εισπράξεως του φόρου καθώς και η ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων μπορούν να συνιστούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος ικανούς να δικαιολογήσουν τον περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Το Δικαστήριο έχει επίσης αποφανθεί ότι η επιβολή κυρώσεων, συμπεριλαμβανομένων των ποινικών κυρώσεων, μπορεί να θεωρηθεί αναγκαία για τη διασφάλιση της αποτελεσματικής τηρήσεως εθνικής ρυθμίσεως, υπό την προϋπόθεση εντούτοις ότι η φύση και το ύψος της επιβαλλόμενης κυρώσεως είναι σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ανάλογα προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως την οποία αφορά [βλ., συναφώς, απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 59 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία].

58 Εν προκειμένω, η ανάγκη να διασφαλισθεί η είσπραξη του φόρου που παρακρατείται στην πηγή επί των διασυνοριακών πληρωμών καθώς και η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων σε διασυνοριακές καταστάσεις, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, φαίνεται να δικαιολογούν την επιβολή κυρώσεων στις εταιρίες οι οποίες δεν καταβάλλουν τους φόρους εμπροθέσμως και οι οποίες προσκομίζουν με καθυστέρηση τα έγγραφα με τα οποία αποδεικνύεται ότι μπορούν να επικαλεσθούν απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής των εν λόγω φόρων.

59 Εντούτοις, εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ως κύρωση την καταβολή μη δυνάμενων να ανακτηθούν τόκων, οι οποίοι υπολογίζονται αναλόγως του ποσού του οφειλόμενου στην πηγή φόρου βάσει της εθνικής νομοθεσίας για την περίοδο από την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός έως την ημερομηνία κατά την οποία προσκομίζονται στις φορολογικές αρχές τα έγγραφα που αποδεικνύουν ότι εφαρμόζεται η σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, δεν είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη των σκοπών που αναφέρονται στην προηγούμενη σκέψη, στην περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι ο φόρος δεν οφείλεται δυνάμει της σχετικής συμβάσεως. Πράγματι, σε μια κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, ουδεμία σχέση υφίσταται μεταξύ του ποσού των τόκων που ζητούνται, αφενός, και του ποσού του οφειλόμενου φόρου, ο οποίος είναι ανύπαρκτος, ή της σοβαρότητας της καθυστερήσεως στην προσκόμιση των εν λόγω εγγράφων στις φορολογικές αρχές, αφετέρου.

60 Εξάλλου, η κύρωση αυτή υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών, δεδομένου ότι το ποσό των οφειλομένων τόκων μπορεί να αποδειχθεί υπερβολικά υψηλό σε σχέση με το ποσό του οφειλόμενου φόρου και δεδομένου ότι δεν προβλέπεται δυνατότητα επιστροφής των τόκων αυτών.

61 Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε η Επιτροπή, το ποσό των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου είναι το ίδιο είτε δεν οφείλεται εν τέλει ο φόρος είτε οφείλεται ο φόρος που έχει παρακρατηθεί στην πηγή, αλλά δεν έχει καταβληθεί εγκαίρως. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η οποία είναι διαφορετική από αυτήν της υποθέσεως της κύριας δίκης, η βουλγαρική φορολογική αρχή υφίσταται απώλεια εσόδων κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία ο φόρος δεν καταβάλλεται. Αντιθέτως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η κύρωση επιβάλλεται για μόνο τον λόγο της καθυστερήσεως στην προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων.

62 Κατά τα λοιπά, πρέπει να επισημανθεί ότι και με άλλους τρόπους θα ήταν δυνατή η επίτευξη των ίδιων σκοπών. Αυτό θα συνέβαινε εάν προβλεπόταν η επιστροφή στην εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία των τόκων που καταβλήθηκαν λόγω καθυστερήσεως στην πληρωμή στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική οφειλή υπολογιζόταν εκ νέου και διαπιστωνόταν ότι ουδείς φόρος οφείλεται στη Βουλγαρία για τα εισοδήματα που καταβλήθηκαν στην εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία.

63 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αποκλείει ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στο πλαίσιο της οποίας η καταβολή εισοδημάτων από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία σε εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος εταιρία υπόκειται, κατ' αρχήν, σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, εκτός εάν άλλως προβλέπεται στη σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών, εάν η ρύθμιση αυτή επιβάλλει στην εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που δεν εισπράττει ούτε αποδίδει την εν λόγω παρακράτηση φόρου στις φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μέλους την πληρωμή μη δυνάμενων να ανακτηθούν τόκων υπερημερίας για την περίοδο μεταξύ της λήξεως της προθεσμίας καταβολής του φόρου επί του εισοδήματος και της ημερομηνίας κατά την οποία η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία αποδεικνύει τη συνδρομή των προϋποθέσεων που επιτρέπουν την εφαρμογή της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, μολονότι, σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή, η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία δεν οφείλει φόρο στο πρώτο κράτος μέλος ή μολονότι το ύψος του φόρου που οφείλει είναι χαμηλότερο από το κατά κανόνα οφειλόμενο βάσει της φορολογικής νομοθεσίας του εν λόγω κράτους μέλους.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αποκλείει ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στο πλαίσιο της οποίας η καταβολή εισοδημάτων από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία σε εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος εταιρία υπόκειται, κατ' αρχήν, σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, εκτός εάν άλλως προβλέπεται στη σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ των δύο αυτών κρατών μελών, εάν η ρύθμιση αυτή επιβάλλει στην εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία που δεν εισπράττει ούτε αποδίδει την εν λόγω παρακράτηση φόρου στις φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μέλους την πληρωμή μη δυνάμενων να ανακτηθούν τόκων υπερημερίας για την περίοδο μεταξύ της λήξεως της προθεσμίας καταβολής του φόρου επί του εισοδήματος και της ημερομηνίας κατά την οποία η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία αποδεικνύει τη συνδρομή των προϋποθέσεων που επιτρέπουν την εφαρμογή της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, μολονότι, σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή, η εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία δεν οφείλει φόρο στο πρώτο κράτος μέλος ή μολονότι το ύψος του φόρου που οφείλει είναι χαμηλότερο από το κατά κανόνα οφειλόμενο βάσει της φορολογικής νομοθεσίας του εν λόγω κράτους μέλους.

(υπογραφές)