

Υπόθεση C-257/20

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

9 Ιουνίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

4 Μαΐου 2020

Αναιρεσείουσα:

«Viva Telekom Bulgaria» EOOD

Αναιρεσίβλητος:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (διευθυντής της Διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» της Σόφιας)

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αναίρεση κατά της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου που απέρριψε την προσφυγή κατά της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου με την οποία βεβαιώθηκαν φορολογικές οφειλές λόγω φοροδιαφυγής αναφορικά με άτοκο δάνειο που χορηγήθηκε σε εμπορική εταιρία από τον μοναδικό της μέτοχο. Η διαφορά μεταξύ των διαδίκων αφορά την καταχώριση του δανείου και το ζήτημα της φύσεώς του –κατά πόσο πρόκειται για χρηματοπιστωτικό παθητικό ή για κεφαλαιακό μέσο.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

Αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ για την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 4, του άρθρου 12, στοιχείου β', ΣΕΕ, των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ, του άρθρου 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών

Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 2003/49/ΕΚ, 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 άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, παράγραφος 3, και του άρθρου 5 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1 Αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας κατά το άρθρο 5, παράγραφος 4, και το άρθρο 12, στοιχείο β΄, της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και στο δικαίωμα για πραγματική προσφυγή ενώπιον δικαστηρίου κατά το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης εθνική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ΖΚΡΟ (Zakon za korporativno pridohodno oblagane [νόμου περί φορολογίας εταιριών]);
- 2 Αποτελεί η είσπραξη τόκων σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 2003/49/ΕΚ, διανομή κερδών για την οποία ισχύει το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ;
- 3 Εφαρμόζεται η ρύθμιση του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, παράγραφος 3, και του άρθρου 5 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ σε πληρωμές από άτοκο δάνειο που εμπίπτει στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 2003/49/ΕΚ, το οποίο καθίσταται ληξιπρόθεσμο 60 χρόνια μετά τη σύναψη της σχετικής συμβάσεως;
- 4 Αντιβαίνουν στο άρθρο 49 και στο άρθρο 63, παράγραφοι 1 και 2 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, παράγραφος 3, και στο άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ και στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 2003/49/ΕΚ, εθνική ρύθμιση, όπως αυτή του άρθρου 195, παράγραφος 1, του άρθρου 200, παράγραφος 2, του ΖΚΡΟ και του άρθρου 200a, παράγραφος 1, και παράγραφος 5, σημείο 4, του ΖΚΡΟ (καταργηθέν), όπως ίσχυαν αντίστοιχα από την 1η 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 σχετική φορολογική πρακτική, κατά τις οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή μη καταβληθέντες τόκοι που προέρχονται από άτοκο δάνειο χορηγηθέν από τη 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, παράγραφος 1, 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/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, εθνική ρύθμιση, όπως αυτή των άρθρων 16, παράγραφος 1, και παράγραφος 2, σημείο 3, και του άρθρου 195, παράγραφος 1, του ΖΚΡΟ, περί φορολογήσεως στην πηγή των πλασματικών εσόδων από φόρους βάσει ατόκου δανείου χορηγηθέντος σε

εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία από εταιρία άλλου κράτους μέλους που αποτελεί τον μοναδικό μέτοχο του κεφαλαίου 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/EK, στο άρθρο 200, παράγραφος 2 και στο άρθρο 200a, παράγραφος 1, και παράγραφος 5, σημείο 4, του ΖΚΡΟ, κατά το έτος 2011 πριν από την πάροδο της καθορισθείσας στο παράρτημα VI, κεφάλαιο «Φορολογία», σημείο 3, της Πράξεως και του Πρωτοκόλλου επί της Συμβάσεως προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση μεταβατικής προθεσμίας, με τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή στο 10 %, αντί για τον προβλεπόμενο στην Πράξη και το Πρωτόκολλο της Συμβάσεως προσχωρήσεως ανώτατο φορολογικό συντελεστή του 5 %;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και νομολογία

Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση: άρθρο 5, παράγραφος 4, άρθρο 12, στοιχείο β', άρθρο 19, παράγραφος 1

Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης: άρθρα 49 και 54, άρθρο 56, παράγραφος 1, άρθρο 63, άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο β', και παράγραφος 3.

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης: άρθρο 47, παράγραφος 1.

Πρωτόκολλο σχετικά με τους όρους και τις λεπτομέρειες της προσχώρησης της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση: άρθρο 20 και παράρτημα VI, κεφάλαιο 6, σημείο 3.

Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας και των προσαρμογών των συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση: άρθρο 23 και παράρτημα VI, κεφάλαιο 6, σημείο 3.

Οδηγία 2003/49/EK, 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: αιτιολογικές σκέψεις 1 και 10, άρθρο 1, παράγραφος 1, άρθρο 4, παράγραφος 1, και άρθρο 5.

Οδηγία 2008/7/EK, του Συμβουλίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων: αιτιολογικές σκέψεις 6 και 9, άρθρο 3, στοιχεία η' έως ι', άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 3, καθώς και άρθρο 8, παράγραφος 3.

Οδηγία 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: άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β', παράγραφοι 2 και 3, άρθρο 5 και άρθρο 9.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Φεβρουαρίου 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, ECLI:EU:C:1991:39.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Νοεμβρίου 1999, Henkel Hellas, C-350/98, ECLI:EU:C:1999:552.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 19ης Νοεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Ιουνίου 2011, Logstor, C-212/10, ECLI:EU:C:2011:404.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 31ης Μαΐου 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366

Σχετικές εθνικές διατάξεις

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (νόμος περί φορολογίας εταιριών, ZKPO)

«Άρθρο 16. (1) [...] Αν μία ή περισσότερες συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένων εκείνων μεταξύ προσώπων που δεν συνδέονται μεταξύ τους, πραγματοποιούνται υπό προϋποθέσεις που μπορούν να οδηγήσουν σε φοροδιαφυγή, η φορολογική βάση πρέπει να καθορίζεται χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εν λόγω συναλλαγές, κάποιες από τις προϋποθέσεις τους ή η νομική τους μορφή· ως φορολογική βάση λαμβάνεται υπόψη εκείνη που θα προέκυπτε αν είχε λάβει χώρα μια συνήθης συναλλαγή του αντίστοιχου είδους, στις συνήθεις τιμές της αγοράς και αποσκοπούσε στο ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα, χωρίς να οδηγεί σε φοροδιαφυγή.

(2) Ως φοροδιαφυγή θεωρούνται επίσης:

[...]

3. Η λήψη ή η χορήγηση πιστώσεων με επιτόκιο που διαφέρει από τον συνήθη τόκο της αγοράς κατά το χρονικό σημείο πραγματοποιήσεως της συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων απόκων δανείων ή άλλης χρονικά

περιορισμένης δωρεάν χρηματοδοτικής βοήθειας, καθώς και η παροχή πιστώσεων ή η επιστροφή πιστώσεων που δεν συνδέονται με τη δραστηριότητα για ίδιο λογαριασμό.»

«Άρθρο 20 Ο φορολογικός συντελεστής για τη φορολογία εταιριών ανέρχεται σε 10 %.»

«Άρθρο 195 (1) [...] Τα εισοδήματα αλλοδαπών νομικών προσώπων από ημεδαπή πηγή υπόκεινται [...] σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, διά της οποίας αποσβέννυται οριστικά η φορολογική οφειλή.

(2) Ο φόρος παρακρατείται στην πηγή δυνάμει της παραγράφου 1 από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα [...] τα οποία καταβάλλουν εισοδήματα στα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα [...].

[...]

(6) Δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή:

[...]

3. ([...] σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015) εισοδήματα από τόκους [...] υπό τις προϋποθέσεις των παραγράφων 7 έως 12:

[...]

(7) ([...] σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015) Τα εισοδήματα από τόκους [...] δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή αν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

[...]

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

1. εισοδήματα που αποτελούν διανομή κερδών ή επιστροφή κεφαλαίου:

[...]

4. εισοδήματα από απαιτήσεις 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 απαιτήσεως:

[...]

7. εισοδήματα από συναλλαγές που έχουν ως κύριο κίνητρο, ή ως ένα από τα κύρια κίνητρα, τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή.»

«Άρθρο 199. (1) Η φορολογική βάση για τον καθορισμό του φόρου που παρακρατείται στην πηγή για τα εισοδήματα σύμφωνα με το άρθρο 195, παράγραφος 1, είναι το ακαθάριστο ποσό των εν λόγω εισοδημάτων, [...]»

«Άρθρο 200. [...]

(2) [...] σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2011) Ο φορολογικός συντελεστής για τον φόρο στα εισοδήματα σύμφωνα με το άρθρο 195 ανέρχεται σε 10 %, εκτός από τις περιπτώσεις του άρθρου 200a.»

«Άρθρο 200. [...]

(2) [...] σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015) Ο φορολογικός συντελεστής για τον φόρο στα εισοδήματα σύμφωνα με το άρθρο 195 ανέρχεται σε 10 %».

«Άρθρο 200a. [...] σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2011, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε [...] σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2014) (1) Ο φορολογικός συντελεστής για τον φόρο στα εισοδήματα από τόκους [...] ανέρχεται σε 5 %, όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

[...]

(5) Οι παράγραφοι 1 έως 4 δεν ισχύουν για:

1. εισοδήματα που αποτελούν διανομή κερδών ή επιστροφή κεφαλαίου·
2. εισοδήματα από απαιτήσεις που παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη·
3. εισοδήματα από απαιτήσεις οι οποίες παρέχουν στον πιστωτή το δικαίωμα να ανταλλάξει το δικαίωμα είσπραξης τόκων το οποίο έχει με δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη·
4. εισοδήματα από απαιτήσεις 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 απαιτήσεως· [...]

«Άρθρο 200a. [...] καταργηθέν [...] από την 1η Ιανουαρίου 2015)».

Σύντομη έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 7 Στις 22 Νοεμβρίου 2013 οι «Viva Telekom Bulgaria» EAD (δανειολήπτρια) και ο μοναδικός της μέτοχος, η εταιρία «InterV Investment» S.a.r.l., νομικό πρόσωπο με έδρα στο Λουξεμβούργο (δανείστρια), συνήψαν συμφωνία για δάνειο ύψους 145 700 910,32 ευρώ (284 966 211 βουλγαρικών λέβια), που άρχισε να ισχύει την ίδια κιόλας μέρα. Στη συμφωνία προβλέφθηκε ότι η δανειολήπτρια θα χρησιμοποιήσει το ποσό για εξόφληση χρεών και πιστώσεων, καταβολές φόρων και για έξοδα από συναλλαγές.

- 8 Το δάνειο προβλέφθηκε άτοκο και ληξιπρόθεσμο 60 χρόνια μετά την έναρξη ισχύος της συμφωνίας. Οι συμβαλλόμενοι συμφώνησαν την πιθανότητα άρσεως της υποχρέωσης της δανειολήπτριας για επιστροφή του δανείου σε περίπτωση αποφάσεως της δανείστριας να εισφέρει το οφειλόμενο ποσό του δανείου στο κεφάλαιο της δανειολήπτριας ως εισφορά σε είδος, προβλέφθηκε δε η σχετική διαδικασία. Σύμφωνα με αυτήν, η δανειολήπτρια¹ πρέπει να δηλώσει την πρόθεσή της για εισφορά του δανείου ως εισφορά σε είδος στο κεφάλαιο, διαβιβάζοντας σχετική ενημέρωση στην δανείστρια² επί της εισφοράς σε είδος. Η τελευταία πρέπει να αποφασίσει επί της υποβολής αιτήσεως στο εμπορικό μητρώο και επί της αναθέσεως σε εμπειρογνώμονες της αποτιμήσεως του δανείου. Η ίδια πρέπει να υποβάλει έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι το δάνειο καταχωρίστηκε ως απαίτηση της δανείστριας και οφειλή της δανειολήπτριας. Μετά την ολοκλήρωση της αποτιμήσεως, η δανείστρια, που ενεργεί ως μοναδικός μέτοχος της δανειολήπτριας, πρέπει να αποφασίσει την αντίστοιχη προς την αποτίμηση αύξηση του καταχωρισθέντος κεφαλαίου της δανειολήπτριας μέσω της εκδόσεως νέων μετοχών, την καταχώριση της συνολικής εκδόσεως νέων μετοχών ως κεφαλαίου και την τροποποίηση του εταιρικού καταστατικού της δανειολήπτριας. Οι εν λόγω αποφάσεις καταχωρούνται στο εμπορικό μητρώο. Η ως άνω διαδικασία της εισφοράς της δανειακής απαιτήσεως ως εισφοράς δεν διενεργήθηκε μέχρι την έκδοση της παρακάτω αναφερόμενης διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου.
- 9 Στις 14 Φεβρουαρίου 2014 η δανειολήπτρια διαγράφηκε από το εμπορικό μητρώο ως διάδοχος της καταχωρίστηκε η εταιρία «Viva Telekom Bulgaria» EOOD με μοναδικό μέτοχο την «InterV Investment» S.a.r.l.
- 10 Με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 16ης Οκτωβρίου 2017 η Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite - Sofia (περιφερειακή διεύθυνση της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στη Σόφια) επέβαλε βάσει του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, και του άρθρου 195 του ΖΚΡΟ παρακράτηση φόρου στην πηγή ύψους 1 831 926,74 βουλγαρικών λέβα πλέον 544 079,86 βουλγαρικών λέβα για τόκους επί των εισοδημάτων από τόκους του αλλοδαπού νομικού προσώπου «InterV Investment» S.a.r.l. Η φορολογική αρχή υποστήριξε ότι κατά την εκπλήρωση της ανωτέρω περιγραφείσας δανειακής συμβάσεως έγινε φοροδιαφυγή, διότι η δανειολήπτρια δεν κατέβαλε ούτε δόσεις επιστροφής ούτε τόκους.
- 11 Η κατά τη διοικητική διαδικασία υποβληθείσα ένσταση κατά της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου απορρίφθηκε. Με απόφαση της 29ης Μαρτίου 2019 το Administrativen sad Sofia grad (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας, Βουλγαρία) απέρριψε ομοίως την κατά της ως άνω αποφάσεως στρεφόμενη προσφυγή και μάλιστα με την αιτιολογία ότι το χορηγηθέν δάνειο αποτελεί περιουσία και όχι ίδιο κεφάλαιο της δανειολήπτριας και ότι για τη δανειολήπτρια προέκυψε

¹ Προφανώς: «η δανείστρια».

² Προφανώς: «στη δανειολήπτρια».

οικονομικό όφελος λόγω της μη καταβολής τόκων δανείου, ενώ αντίθετα για τη δανείστρια προέκυψε οικονομική ζημία διότι δεν εισέπραξε τους εν λόγω τόκους. Το δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα της αναιρεσείουσας ότι, αφότου η δανειολήπτρια κατά τη διάρκεια των ελεγχθέντων δύο ετών είχε δηλώσει ζημία ως οικονομικό αποτέλεσμα, δεν έπρεπε να της γίνει παρακράτηση φόρου στην πηγή. Δεδομένου ότι το δάνειο δεν μετετρέπη σε κεφάλαιο σύμφωνα με τη δανειακή σύμβαση, ορθώς οι οικονομικές αρχές καθόρισαν, κατά την κρίση του εν λόγω δικαστηρίου, τον συνήθη τόκο της αγοράς βάσει του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ZKPO και τη βάση του ύψους του τόκου αυτού παρακράτηση φόρου στην πηγή που οφείλει η προσφεύγουσα σύμφωνα με το άρθρο 195 του ZKPO.

- 12 Η προσφεύγουσα προσέβαλε την απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 13 Η αναιρεσείουσα ισχυρίζεται ότι η παρακράτηση φόρου στην πηγή για τα πλασματικά εισοδήματα από τόκους καθορίστηκε χωρίς να ληφθούν υπόψη τα αποδειχθέντα κατά τη διαδικασία οικονομικά κίνητρα της χορηγήσεως του ατόκου δανείου. Κατά το χρονικό σημείο της χορηγήσεως του εν λόγω δανείου η δανείστρια αποτελούσε τον μοναδικό μέτοχο του κεφαλαίου, ενώ αντίθετα η δανειολήπτρια δεν διέθετε κανένα μέσο για την καταβολή τόκων. Κατά την άποψή της, το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ZKPO αντίκειται στη νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ, διότι δεν δίνει τη δυνατότητα στα συμβαλλόμενα στη δανειακή σύμβαση μέρη να αποδείξουν ότι συντρέχουν επιτρεπόμενοι οικονομικοί λόγοι για τη χορήγηση ατόκων δανείων.
- 14 Η αναιρεσείουσα στηρίζεται στην αιτιολογία που περιλαμβάνεται στις σκέψεις 11 έως 14 της αποφάσεως στην υπόθεση C-249/89, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η χορήγηση ατόκου δανείου θεωρείται ως εισφορά κεφαλαίου για τους σκοπούς της οδηγίας 2008/7/EK, διότι οδηγεί σε αύξηση της εταιρικής περιουσίας της εταιρίας υπέρ της οποίας γίνεται και αυξάνει την αξία των εταιρικών μεριδίων της. Η εταιρία υπέρ της οποίας γίνεται εξοικονομεί τόκους· αυτό αυξάνει την αξία των εταιρικών μεριδίων.
- 15 Επικουρικώς, η αναιρεσείουσα ισχυρίζεται ότι το επίμαχο δάνειο αποτελεί εισφορά κεφαλαίου κατά την έννοια του άρθρου 3, [στοιχεία] η' έως ι', της οδηγίας 2008/7/EK, και κατά το άρθρο 5 της ίδιας οδηγίας δεν υπόκειται σε έμμεσο φόρο οποιασδήποτε μορφής.
- 16 Κατά την άποψη του αναιρεσίβλητου, παρά το γεγονός ότι δεν επιτρέπονται περιορισμοί στην ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων και πληρωμών, στο άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ΣΛΕΕ, προβλέπεται ότι αυτό δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο

όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους. Στηρίζεται στη σκέψη 81 της αποφάσεως στην υπόθεση C-524/04, κατά την οποία το γεγονός ότι σε μια ημεδαπή εταιρεία χορηγήθηκε δάνειο από αλλοδαπή εταιρεία υπό όρους που δεν αντιστοιχούν σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, επιτρέπει στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δανειολήπτριας εταιρίας να ελέγξει αν η επίμαχη συναλλαγή αποτελεί εν όλω ή εν μέρει ένα αμιγώς τεχνητό σχήμα, κύριος σκοπός του οποίου είναι η μη υπαγωγή στη φορολογική νομοθεσία του συγκεκριμένου κράτους μέλους.

- 17 Ο αναιρεσίβλητος επικαλείται επιπροσθέτως την απόφαση στην υπόθεση C-382/16, στην οποία το Δικαστήριο αποφαινεται ότι είναι επιτρεπτή εθνική ρύθμιση, βάσει της οποίας τα εισοδήματα εδρεύουσας σε κράτος μέλος εταιρίας η οποία παρέσχε σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, με την οποία συνδέεται με σχέσεις αλληλεξαρτήσεως, οφέλη υπό όρους οι οποίοι αποκλίνουν από εκείνους που θα είχαν συμφωνήσει υπό τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες ανεξάρτητοι μεταξύ τους τρίτοι πρέπει να υπολογίζονται στο ύψος στο οποίο θα ανέρχονταν εάν είχαν εφαρμοστεί οι όροι που θα είχαν συμφωνήσει οι τρίτοι αυτοί.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 18 Το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ΖΚΡΟ, περιέχει το αμάχητο τεκμήριο φοροδιαφυγής, όταν χορηγείται άτοκο δάνειο μεταξύ συνδεδεμένων ή ανεξάρτητων μεταξύ τους προσώπων, χωρίς να παρέχεται η δυνατότητα στον δανειστή και στον δανειολήπτη να ανατρέψουν το εν λόγω τεκμήριο. Στη σκέψη 73 της αποφάσεως στην υπόθεση C-524/04 το Δικαστήριο επισημαίνει ότι το γεγονός και μόνον ότι σε μια ημεδαπή εταιρεία χορηγείται δάνειο από συνδεδεμένη εταιρεία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να στηρίξει ένα γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής και να δικαιολογήσει ένα μέτρο που θίγει μια θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη. Μεταξύ μη συνδεδεμένων μεταξύ τους προσώπων η χορήγηση ατόκου δανείου μπορεί να δικαιολογήσει ότι τεκμαίρεται η πρόθεση φοροδιαφυγής. Στην περίπτωση όμως συνδεδεμένων μεταξύ τους προσώπων, που είναι συμβαλλόμενα μέρη σε δανειακή σύμβαση, μπορεί να συντρέχουν οικονομικοί λόγοι σε συνδυασμό με τα συμφέροντα του ομίλου που να δικαιολογούν τη σύναψη ατόκου δανείου. Η εφαρμογή του άρθρου 16, παράγραφος 2, σημείο 3, του ΖΚΡΟ, αποκλείει τη νομική κρισιμότητα της αποδείξεως της υπάρξεως οικονομικών ή επιχειρηματικών λόγων για τη χορήγηση ατόκου δανείου. Το αμάχητο κριτήριο έχει την ίδια δικονομική σημασία και στην περίπτωση των ατόκων δανείων που συνήφθησαν από ανεξάρτητα μεταξύ τους πρόσωπα.

Επί του δεύτερου έως τέταρτου ερωτήματος

- 19 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 2003/49/EK, το κράτος της παρακράτησης στην πηγή δεν υποχρεούται να υπάγει στην εφαρμογή της εν λόγω οδηγίας «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». Το δάνειο καθίσταται εν προκειμένω ληξιπρόθεσμο 60 χρόνια μετά την έναρξη ισχύος της συμφωνίας και εμπίπτει συνεπώς στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 2003/49/EK.
- 20 Η εν λόγω οδηγία μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο με τροποποίηση του ΖΚΡΟ που τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2011 και με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 200, παράγραφος 1, του ΖΚΡΟ. Σύμφωνα με τη νέα μορφή της εν λόγω διατάξεως, ο φορολογικός συντελεστής για εισοδήματα σύμφωνα με το άρθρο 195 ανέρχεται σε 10 %· εξαιρούνται οι αναφερόμενες στο άρθρο 200α περιπτώσεις. Με την ίδια τροποποίηση εισήχθη νέο άρθρο 200α, κατά την παράγραφο 3 του οποίου, οι παράγραφοι 1 και 2 δεν εφαρμόζονται επί εισοδημάτων από απαιτήσεις 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. Οι περιπτώσεις του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ έως γ΄, της οδηγίας 2003/49/EK, περιλαμβάνονται στο άρθρο 200α, παράγραφος 3, του ΖΚΡΟ, στα σημεία 1 έως 3. Στη συνέχεια, το έτος 2014 επιβλήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 1, και παράγραφος 2, σημείο 3, το άρθρο 195, παράγραφος 1, το άρθρο 200, παράγραφος 2 και το άρθρο 200α, παράγραφος 1, και παράγραφος 5, σημείο 4, του ΖΚΡΟ, παρακράτηση φόρου στην πηγή ύψους 10 % σε εισοδήματα αλλοδαπής εταιρίας με έδρα σε άλλο κράτος μέλος, που αποκτά από συνδεδεμένο με αυτήν εγκατεστημένο στην ημεδαπή πρόσωπο από απαιτήσεις 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.
- 21 Από την 1η Ιανουαρίου 2015 τέθηκε σε ισχύ νέα τροποποίηση του ΖΚΡΟ, με την οποία το άρθρο 200α καταργήθηκε και το άρθρο 200, παράγραφος 2, τροποποιήθηκε και καθορίστηκε φορολογικός συντελεστής 10 % στα εισοδήματα σύμφωνα με το άρθρο 195. Επίσης, τροποποιήθηκε το άρθρο 195, παράγραφος 6 και προστέθηκε νέο σημείο 3, σύμφωνα με το οποίο τα εισοδήματα από τόκους δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις των νέων παραγράφων 7 έως 12. Η παράγραφος 7 απαριθμεί τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα εισοδήματα από τόκους δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή. Από την παράγραφο 11, σημείο 4, προκύπτει ότι η παράγραφος 7 δεν εφαρμόζεται σε εισοδήματα από απαιτήσεις 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. Οι λοιπές περιπτώσεις του άρθρου 4 της οδηγίας 2003/49/EK απαριθμούνται στην παράγραφο 11, σημεία 1 έως 3. Στη συνέχεια,

το έτος 2015 επιβλήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 195, παράγραφος 1, παράγραφος 6, σημείο 3, και παράγραφος 11, σημείο 4, καθώς και το άρθρο 200, παράγραφος 2, του ΖΚΡΟ, παρακράτηση φόρου στην πηγή ύψους 10 % σε εισοδήματα αλλοδαπής εταιρίας με έδρα σε άλλο κράτος μέλος, που αποκτά από συνδεδεμένη με αυτήν εγκατεστημένη στην ημεδαπή εταιρία από απαιτήσεις 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.

- 22 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2011/96/ΕΕ, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν την εν λόγω οδηγία στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρίες του εν λόγω κράτους μέλους προς εταιρίες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, τα κράτη μέλη δεν εφαρμόζουν την εν λόγω οδηγία σε ρυθμίσεις, οι οποίες έχοντας τεθεί σε εφαρμογή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, δεν είναι γνήσιες. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/96/ΕΕ, μια ρύθμιση θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Κατά το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ, τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στη πηγή.
- 23 Στη σκέψη 89 της απόφασης στην υπόθεση C-524/04 το Δικαστήριο απεφάνθη ότι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της εταιρίας που καταβάλλει τόκους από δάνειο στη μητρική εταιρία που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος μπορεί νομίμως να χαρακτηρίσει την καταβολή τόκων από την εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική εταιρία ως διανομή κερδών.
- 24 Το Δικαστήριο επισημαίνει στη σκέψη 54 της απόφασης στην υπόθεση C-382/16 ότι, όταν η ανάπτυξη των δραστηριοτήτων θυγατρικής εξαρτάται από την εισφορά συμπληρωματικών κεφαλαίων, λόγω του ότι δεν διαθέτει επαρκή ίδια κεφάλαια, εμπορικοί λόγοι μπορούν να δικαιολογήσουν την κινητοποίηση κεφαλαίων από τη μητρική εταιρία, υπό όρους που θα ήταν ασυνήθεις μεταξύ τρίτων.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

- 25 Κατά το άρθρο 3, στοιχεία η' [έως] ι', της οδηγίας 2008/7/ΕΚ, θεωρούνται ως εισφορές κεφαλαίου: «η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρείας διά παροχών πραγματοποιούμενων από ένα 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», «το δάνειο, το οποίο συνάπτει μια κεφαλαιουχική εταιρεία, εφόσον ο πιστωτής έχει δικαίωμα επί ενός ποσοστού των εταιρικών κερδών» και «το δάνειο το οποίο συνάπτει μια κεφαλαιουχική εταιρεία με ένα 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». Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της ίδιας οδηγίας, τα κράτη μέλη δεν επιβάλλουν στις κεφαλαιουχικές εταιρείες έμμεσο φόρο οποιασδήποτε μορφής για «εισφορές κεφαλαίου» και «δάνεια ή παροχή υπηρεσιών που λαμβάνουν χώρα ως μέρος των εισφορών κεφαλαίου».

- 26 Στη σκέψη 15 της αποφάσεως στην υπόθεση C-249/89 το Δικαστήριο απεφάνθη ότι κατά συνέπεια, πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα, ότι η χορήγηση ατόκου δανείου από εταίρο στην εταιρία αποτελεί πράξη όπως η εισφορά κεφαλαίου σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335, που αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2008/7/ΕΚ. Κατά τον πίνακα αντιστοιχίας, η τελευταία διάταξη αντιστοιχεί στο άρθρο 3, στοιχεία ζ' έως ι', της οδηγίας 2008/7/ΕΚ. Στη σκέψη [12] της ως άνω αποφάσεως το Δικαστήριο επεσήμανε ότι η χορήγηση ατόκου δανείου επιτρέπει στην εταιρία να διαθέτει κεφάλαια χωρίς να χρειάζεται να φέρει το σχετικό κόστος, και στη σκέψη 14 ότι η χορήγηση ατόκου δανείου επιτρέπει στην εταιρία να διαθέτει κεφάλαια χωρίς να χρειάζεται να φέρει το σχετικό κόστος και πρέπει επομένως να θεωρηθεί ότι είναι ικανή να αυξήσει την αξία των εταιρικών μεριδίων της εταιρίας.
- 27 Εν όψει της αναφερθείσας αποφάσεως το χορηγηθέν στην αναιρεσείουσα άτοκο δάνειο αντιστοιχεί στον ορισμό της εισφοράς κεφαλαίου κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' έως ι', της οδηγίας 2008/7/ΕΚ.
- 28 Στη σκέψη 20 της αποφάσεως της 11ης Νοεμβρίου 1999 στην υπόθεση C-350/98 ορίζεται ότι ο χαρακτηρισμός ενός φόρου, μιας επιβαρύνσεως, ενός τέλους ή μιας εισφοράς από το Δικαστήριο γίνεται με βάση τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά του οικείου φόρου και ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού του κατά το εθνικό δίκαιο.

Επί του έκτου ερωτήματος

- 29 Σύμφωνα με το Πρωτόκολλο σχετικά με τους όρους και τις λεπτομέρειες της προσχώρησης της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση και την Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας, η τελευταία έχει τη δυνατότητα να μην εφαρμόζει τις διατάξεις του άρθρου 1 της οδηγίας 2003/49/ΕΚ 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 ανωτέρω παρατεθείσα ρύθμιση των άρθρων 200, παράγραφος 2 και 200a, παράγραφος 1, και παράγραφος 5, σημείο 4, του ΖΚΡΟ, που ίσχυσε για το 2014, αντικείται στη ρύθμιση του ανώτατου φορολογικού συντελεστή του 5 % που ορίζεται στο παράρτημα VI, κεφάλαιο 6, σημείο 3, του προαναφερθέντος

Πρωτοκόλλου και στο παράρτημα VI, κεφάλαιο 6, σημείο 3, της προαναφερθείσας Πράξεως.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ