

Υπόθεση C-558/19

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

23 Ιουλίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunalul Cluj (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

3 Ιουλίου 2019

Προσφεύγουσα:

Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj

Καθής:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

[παραλειπόμενα]

TRIBUNALUL CLUJ

**SECȚIA MIXTĂ DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL, DE
CONFLICTE DE MUNCĂ ȘI ASIGURĂRI SOCIALE (πρωτοβάθμιο
δικαστήριο του Cluj, Ρουμανία - μεικτό τμήμα διοικητικών και
φορολογικών, εργατικών και κοινωνικοασφαλιστικών διαφορών· στο εξής:
Tribunalul)**

[παραλειπόμενα]

Δημόσια συνεδρίαση της 3ης Ιουλίου 2018

[παραλειπόμενα]

Στο πινάκιο είναι εγγεγραμμένη η διοικητική και φορολογική διαφορά μεταξύ της IMPRESA PIZZAROTTI & C SPA ITALIA SUCURSALA CLUJ (Impresa Pizzarotti & C SPA Italia, υποκατάστημα Cluj), προσφεύγουσας, και της AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ – DIRECȚIA

GENERALĂ DE ADMINISTRARE A MARILOR CONTRIBUABILI (εθνικής φορολογικής αρχής - γενικής διεύθυνσης φορολογουμένων υψηλού εισοδήματος, Ρουμανία), καθής, με αντικείμενο προσφυγή κατά διοικητικής φορολογικής πράξης.

[παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα] Στις 2 Ιουλίου 2018, η προσφεύγουσα κατέθεσε υπομνήματα απαντώντας στην καθής, η οποία ζήτησε να απορριφθεί το αίτημα προδικαστικής παραπομπής στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η προσφεύγουσα διευκρινίζει ότι αναδιατύπωσε το ερώτημα υπό την έννοια ότι, αν ερμηνευθούν όπως υποστηρίζει η φορολογική αρχή, οι διατάξεις του άρθρου 11, παράγραφος 2, και του άρθρου 29, παράγραφος 3, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) θα αντίκεινται στο άρθρο 49 και στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ [παραλειπόμενα], καθόσον θα θεωρηθεί ότι οι μεταβιβάσεις χρημάτων μεταξύ υποκαταστήματος εγκαταστημένου σε ένα κράτος μέλος και της εγκαταστημένης σε άλλο κράτος μέλος μητρικής εταιρίας συνιστούν πράξεις οι οποίες μπορούν να υπόκεινται στους κανόνες περί ενδοομιλικής τιμολόγησης.

TO TRIBUNALUL

Αποφαινόμενο επί του αιτήματος προδικαστικής παραπομπής στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αφού μελέτησε τη δικογραφία, επισημαίνει τα εξής:

1. Ιστορικό της διαφοράς. Πλαίσιο της διαδικασίας. Πραγματικά περιστατικά.

Το Tribunalul έχει επιληφθεί, σε πρώτο βαθμό, προσφυγής ακυρώσεως της απόφασης [παραλειπόμενα] της 23ης Νοεμβρίου 2017, σχετικά με τη διοικητική προσφυγή που ασκήθηκε κατά της βεβαίωσης φόρου [παραλειπόμενα] της 20ής Σεπτεμβρίου 2017, [παραλειπόμενα] [και ακυρώσεως] της βεβαίωσης φόρου [παραλειπόμενα] της 20ής Σεπτεμβρίου 2017, που εξέδωσε η Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (γενική διεύθυνση φορολογουμένων υψηλού εισοδήματος), η οποία προσδιόρισε εις βάρος της προσφεύγουσας πρόσθετο φόρο εισοδήματος εταιριών, ύψους 297 141,92 ρουμανικών λεί (RON), και πρόσθετη φορολογητέα βάση ύψους 1 857 137 RON. **[σελ. 1 του πρωτοτύπου]**

Επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρία υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος εταιριών, για το διάστημα από τις 29 Ιουλίου 2016 έως τις 11 Σεπτεμβρίου 2017, από την Activitatea de Inspectie Fiscală (υπηρεσία φορολογικού ελέγχου) της Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (γενικής διεύθυνσης φορολογουμένων υψηλού εισοδήματος), σε σχέση με τον οποίο καταρτίστηκε έκθεση [της] [παραλειπόμενα] 20ής Σεπτεμβρίου 2017, βάσει της οποίας εκδόθηκε η βεβαίωση φόρου [της] [παραλειπόμενα] 20ής Σεπτεμβρίου 2017, με την οποία προσδιορίστηκαν εις

βάρος της προσφεύγουσας πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις ύψους 297 141,92 RON και πρόσθετη φορολογητέα βάση ύψους 1 857 137 RON.

Επ' ευκαιρία του φορολογικού ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj συνήψε, ως δανειστής, δύο συμβάσεις δανείου με τη SC Impresa Pizzarotti&C SPA Italia [ως οφειλέτη]: τη σύμβαση [παραλειπόμενα] [της] 6ης Φεβρουαρίου 2012, με αντικείμενο τη χορήγηση δανείου, από [τον δανειστή], ύψους 11 400 000 ευρώ, και τη σύμβαση [παραλειπόμενα] [της] 9ης Μαρτίου 2012, με αντικείμενο τη χορήγηση δανείου, από [τον δανειστή], ύψους 2 300 000 ευρώ. Τα δάνεια χορηγήθηκαν για αρχική διάρκεια ενός έτους, η οποία μπορούσε να παραταθεί με προσθήκη στη σύμβαση. Οι συμβάσεις δανείου δεν περιέχουν καμία ρήτρα περί είσπραξης τόκων από την προσφεύγουσα. Την 1η Ιανουαρίου 2013, το ανεξόφλητο υπόλοιπο του δανείου ήταν 11 250 000 ευρώ. Τα δύο εν λόγω δάνεια εξοφλήθηκαν πλήρως έως τις 9 Απριλίου 2014.

Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, καθώς και του άρθρου 11, παράγραφος 2, και του άρθρου 29, παράγραφος 3, του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως φορολογικού κώδικα), οι φορολογικοί ελεγκτές κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα εταιρία είναι οντότητα συνδεδεμένη με τη μητρική εταιρία, ότι τα χορηγηθέντα δάνεια συνιστούν μεταβιβάσεις οι οποίες έπρεπε, βάσει των κανόνων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης, να πραγματοποιηθούν στην αγοραία τιμή, ήτοι βάσει του μέσου επιτοκίου που εφαρμόζει η Banca Națională a României (κεντρική τράπεζα της Ρουμανίας), ότι, ως εκ τούτου, πρέπει να καταβληθεί πρόσθετος φόρος ύψους 297 141,92 RON και ότι πρέπει να προσδιοριστεί πρόσθετη φορολογητέα βάση ύψους 1 857 137 RON.

Με την απόφαση υπ' αριθ. 114/23.11.2017, η Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (γενική διεύθυνση φορολογουμένων υψηλού εισοδήματος) απέρριψε ως αβάσιμη τη διοικητική προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα με αντικείμενο το αμφισβητούμενο ποσό, και η ένδικη προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα κατά της απόφασης αυτής ενεγράφη στο πινάκιο του Tribunalul στις 15 Δεκεμβρίου 2017.

Η προσφεύγουσα διατείνεται ότι οι διατάξεις του νόμου που επικαλείται η φορολογική αρχή αντίκεινται στο άρθρο 49 και στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ, καθόσον προβλέπουν ότι οι μεταβιβάσεις χρημάτων μεταξύ υποκαταστήματος εγκαταστημένου σε ένα κράτος μέλος και της εγκαταστημένης σε άλλο κράτος μέλος μητρικής εταιρίας συνιστούν πράξεις που μπορούν να υπόκεινται στους κανόνες περί ενδοομιλικής τιμολόγησης, δεδομένου ότι οι κανόνες αυτοί δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που το υποκατάστημα και η μητρική εταιρία βρίσκονται στο έδαφος του ίδιου κράτους.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα εκτιμά ότι η συμπεριφορά των αρχών αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης.

2. *Επί της ουσίας*

Το Tribunalul εκτιμά ότι το επίμαχο στην ένδικη διαδικασία νομικό ζήτημα αφορά τη νομιμότητα των διοικητικών φορολογικών πράξεων που προσδιορίζουν τον φόρο εισοδήματος εταιριών για τις πράξεις μεταβίβασης χρηματοοικονομικών πόρων μεταξύ υποκαταστήματος και μητρικής εταιρίας, στην περίπτωση που οι οντότητες είναι εγκαταστημένες σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη.

Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να διευκρινιστεί αν ο συγκεκριμένος τρόπος καθορισμού της υποχρέωσης πληρωμής του φόρου συνιστά ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ.

3. Αφού εξέτασε τα υποβληθέντα αιτήματα προδικαστικής παραπομπής, το Tribunalul κατέληξε στο συμπέρασμα, ότι για την έκδοση δίκαιης απόφασης επί της προσφυγής [παραλειπόμενα], είναι αναγκαίο να υποβληθούν στην κρίση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ζητήματα αρχής τα οποία ανακύπτουν στο πλαίσιο του προδικαστικού ερωτήματος. **[σελ. 2 του πρωτοτύπου]**

4. [παραλειπόμενα]

5. *Κρίσιμες νομικές διατάξεις και νομολογία*

A. *Εφαρμοστές στην υπόθεση διατάξεις του εθνικού δικαίου*

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί θεσπίσεως φορολογικού κώδικα)

– άρθρο 7 – Ορισμοί των γενικών όρων

(1) Κατά την έννοια του παρόντος κώδικα, εξαιρουμένου του τίτλου VI, οι όροι και οι φράσεις που παρατίθενται κατωτέρω έχουν την ακόλουθη έννοια:

[...]

20. *πρόσωπο – κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο·*

21. *συνδεδεμένες οντότητες – οντότητα είναι συνδεδεμένη με άλλη οντότητα όταν η μεταξύ τους σχέση καθορίζεται από μία τουλάχιστον από τις ακόλουθες περιστάσεις:*

[...]

c) *νομικό πρόσωπο είναι συνδεδεμένο με άλλο νομικό πρόσωπο αν, τουλάχιστον:*

(i) *το πρώτο νομικό πρόσωπο κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, λαμβανομένων υπόψη των ποσοστών που κατέχουν συνδεδεμένες οντότητες, τουλάχιστον 25 % της*

αξίας/του αριθμού των μεριδίων του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του άλλου νομικού προσώπου, ή ελέγχει το εν λόγω νομικό πρόσωπο·

(ii) το δεύτερο νομικό πρόσωπο κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, λαμβανομένων υπόψη των ποσοστών που κατέχουν συνδεδεμένες οντότητες, τουλάχιστον 25 % της αξίας/του αριθμού των μεριδίων του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του πρώτου νομικού προσώπου·

(iii) τρίτο νομικό πρόσωπο κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, λαμβανομένων υπόψη των ποσοστών που κατέχουν συνδεδεμένες οντότητες, τουλάχιστον 25 % της αξίας/του αριθμού των μεριδίων του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου τόσο του πρώτου όσο και του δεύτερου νομικού προσώπου·

[...]

32. μεταβίβαση – κάθε πώληση, εκχώρηση ή εκποίηση του δικαιώματος κυριότητας, η ανταλλαγή δικαιώματος κυριότητας με υπηρεσίες ή με άλλο δικαίωμα ιδιοκτησίας, καθώς και η μεταβίβαση της περιουσίας στο πλαίσιο πράξης σύστασης καταπιστεύματος κατά την έννοια του αστικού κώδικα.

– **άρθρο [11] – Ειδικές διατάξεις για την εφαρμογή του φορολογικού κώδικα**

(2) Στο πλαίσιο συναλλαγής μεταξύ ρουμανικών οντοτήτων και συνδεδεμένων οντοτήτων μη εγκαταστημένων στη Ρουμανία, καθώς και μεταξύ ρουμανικών συνδεδεμένων οντοτήτων, οι φορολογικές αρχές μπορούν να αναπροσαρμόζουν το ποσό των εσόδων ή των εξόδων κάθε οντότητας, όπως απαιτείται, ώστε να αντικατοπτρίζει την αγοραία τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται στο πλαίσιο της συναλλαγής. Για τον καθορισμό της αγοραίας τιμής στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων οντοτήτων χρησιμοποιείται η καταλληλότερη από τις ακόλουθες μεθόδους: [...]

– **άρθρο 29 – Εισόδημα μόνιμης εγκατάστασης**

(3) Το φορολογητέο κέρδος μόνιμης εγκατάστασης καθορίζεται λαμβανομένης αυτής υπόψη ως διακριτής οντότητας και κατ' εφαρμογήν των κανόνων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης κατά τον καθορισμό της αγοραίας τιμής μεταβίβασης μεταξύ τρίτου νομικού προσώπου και της μόνιμης εγκατάστασής του. Εάν η μόνιμη εγκατάσταση δεν διαθέτει τιμολόγιο για τα έξοδα που καταλογίζει σε αυτήν η κύρια [σελ. 3 του πρωτοτύπου] εγκατάσταση, τα λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα πρέπει να περιέχουν στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν την πραγματική ανάληψη του κόστους από τη μόνιμη εγκατάσταση και τον εύλογο καταλογισμό του κόστους αυτού στη μόνιμη εγκατάσταση κατ' εφαρμογήν των κανόνων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης.

II. Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

*Άρθρο 49**(πρώην άρθρο 43 ΣΕΚ)*

Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους μέλους στην επικράτεια ενός άλλου κράτους μέλους απαγορεύονται. Η απαγόρευση αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους που είναι εγκατεστημένοι στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους.

Η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιρειών κατά την έννοια του άρθρου 54, δεύτερη παράγραφος, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους, με την επιφύλαξη των διατάξεων του κεφαλαίου της παρούσας Συνθήκης που αναφέρονται στην κυκλοφορία κεφαλαίων.

*Άρθρο 63**(πρώην άρθρο 56 ΣΕΚ)*

1. Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

2. Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύονται όλοι οι περιορισμοί στις πληρωμές μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

6. Λόγοι που οδήγησαν το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει τα προδικαστικά ερωτήματα

[παραλειπόμενα]

Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο καλείται να εξακριβώσει τη νομιμότητα των διοικητικών φορολογικών πράξεων της φορολογικής αρχής με τις οποίες προσδιορίστηκαν εις βάρος της προσφεύγουσας πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις υπό τη μορφή φόρου εισοδήματος εταιριών, επειδή αυτή μεταβίβασε χρήματα στη μητρική εταιρεία στην Ιταλία και η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι, λαμβανομένης υπόψη της προμνησθείσας εθνικής νομοθεσίας, τέτοιες πράξεις έπρεπε να θεωρηθούν πράξεις μεταξύ συνδεδεμένων οντοτήτων στις οποίες εφαρμόζονται οι κανόνες περί ενδοομιλικής τιμολόγησης. Η φορολογική αρχή αποφάσισε να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο, καθόσον το προμνησθέν άρθρο 11, παράγραφος 2, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) προβλέπει ότι οι συναλλαγές μεταξύ ρουμανικών οντοτήτων και συνδεδεμένων οντοτήτων μη εγκαταστημένων στη Ρουμανία υπόκεινται στους κανόνες περί ενδοομιλικής τιμολόγησης, η δε έννοια της «ρουμανικής οντότητας» καταλαμβάνει το

υποκατάστημα που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση οντότητας μη εγκαταστημένης στη Ρουμανία, βάσει του άρθρου 29, παράγραφος 3, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα).

Τουναντίον, όταν πραγματοποιούνται μεταξύ υποκαταστήματος και μητρικής εταιρίας στη Ρουμανία, οι πράξεις αυτές δεν θα μπορούν να χαρακτηριστούν πράξεις υποκείμενες στους κανόνες περί ενδοομιλικής τιμολόγησης, δεδομένου ότι ο Codul fiscal (φορολογικός κώδικας) δεν θεωρεί τα υποκαταστήματα διακριτές οντότητες όταν δεν συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση νομικού προσώπου εγκαταστημένου στο εξωτερικό.

Το Tribunalul εκτιμά ότι, στην επίδικη περίπτωση, περιορίζεται το δικαίωμα εγκατάστασης που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, καθόσον οι μεταβιβάσεις χρημάτων μεταξύ υποκαταστήματος εγκαταστημένου σε ένα κράτος μέλος και της μη εγκαταστημένης στο ίδιο κράτος μέλος μητρικής εταιρίας [σελ. 4 του πρωτοτύπου] πραγματοποιούνται υπό όρους επαχθέστερους σε σχέση με εκείνους που ισχύουν για το ίδιο είδος μεταβιβάσεων οι οποίες πραγματοποιούνται μεταξύ υποκαταστήματος και της μητρικής εταιρίας που βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος.

Για τους λόγους αυτούς, δεδομένου ότι το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν έχει ακόμη αποφανθεί επί του ζητήματος, το αιτούν δικαστήριο, το οποίο καλείται να επιλύσει τη διαφορά σε πρώτο βαθμό, κρίνει αναγκαίο, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, να απευθυνθεί στο Δικαστήριο [παραλειπόμενα].

[παραλειπόμενα]

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ

ΑΠΟΦΑΣΙΖΕΙ:

Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με το άρθρο 276 ΣΛΕΕ, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Αντιβαίνει στο άρθρο 49 και στο άρθρο 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση [άρθρο 11, παράγραφος 2, και άρθρο 29, παράγραφος 3, του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως φορολογικού κώδικα)], η οποία προβλέπει τη δυνατότητα επαναχαρακτηρισμού τραπεζικής μεταβίβασης χρημάτων από υποκατάστημα εγκαταστημένο σε κράτος μέλος στην εγκαταστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία ως πράξης παράγουσας εισοδήματα με συνακόλουθη υποχρέωση εφαρμογής των κανόνων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης, ενώ, όταν η ίδια πράξη πραγματοποιείται μεταξύ υποκαταστήματος και μητρικής εταιρίας οι οποίες είναι οντότητες εγκαταστημένες αμφότερες στο ίδιο κράτος

μέλος, αυτή δεν μπορεί να επαναχαρακτηρισθεί με τον ίδιο τρόπο και δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση αυτή οι κανόνες περί ενδοομιλικής τιμολόγησης;

[παραλειπόμενα]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ