

Υπόθεση C-287/23**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως****Ημερομηνία κατάθεσης:**

4 Μαΐου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

2 Μαΐου 2023

Αναιρεσείουσα:

«Entain Services (Bulgaria)» EOOD

Αναιρεσίβλητος:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

ΔΙΑΤΑΞΗ**Σόφια, 2 Μαΐου 2023**

Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας [παραλειπόμενα] στο πλαίσιο της υπ' αριθ. 10134/2022 διοικητικής διαδικασίας

Η διαδικασία κινήθηκε με την αίτηση αναίρεσης που άσκησε η «Entain Services (Bulgaria)» EOOD [παραλειπόμενα] κατά της υπ' αριθ. 3980/14.06.2022 απόφασης του Administrativen sad Sofia-Grad (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας, Βουλγαρία) η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο της υπ' αριθ. 916/2022 διοικητικής διαδικασίας και με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή της εταιρίας κατά τη διαδικασία του άρθρου 226 του Administrativeno protsesualen kodeks (βουλγαρικού κώδικα διοικητικής δικονομίας, στο εξής: APK). Η προσφυγή αυτή στρεφόταν κατά της υπ' αριθ. R-29002917004916-091-001/01.12.2017 πράξης επιβολής φόρου της υπηρεσίας εσόδων της Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Sofia (Περιφερειακής Διεύθυνσης Σόφιας, της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων), η οποία διορθώθηκε με τις υπ' αριθ. P-

29002917210282-003-001/07.12.2017 και P-29002917224182-003-002/22.12.2017 διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου και επικυρώθηκε με την υπ' αριθ. 264/19.02.2018 απόφαση του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Διευθυντή της Διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» Σόφιας, της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, Βουλγαρία) κατά το μέρος που βεβαιώνει περαιτέρω οφειλόμενους φόρους για μερίσματα και προϊόντα εκκαθάρισης νομικών προσώπων για τις φορολογικές περιόδους από τον Ιούλιο έως τον Σεπτέμβριο του 2012, από τον Ιούλιο έως τον Σεπτέμβριο του 2013, από τις 4 Απριλίου έως τον Ιούλιο του 2014, από τον Ιούλιο έως τον Σεπτέμβριο του 2015 και από τον Απρίλιο έως τον Ιούνιο του 2016, συνολικού ποσού 546 721,82 λέβα (BGN) και τόκων ύψους 193 721,82 BGN.

Η αναιρεσείουσα μέμφεται την απόφαση για εσφαλμένη εφαρμογή του ουσιαστικού δικαίου και για ουσιώδη παράβαση των δικονομικών κανόνων και έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας (λόγοι αναίρεσης σύμφωνα με το άρθρο 209, σημείο 3, APK). Ζητεί την εξαφάνιση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης εκθέτοντας λεπτομερώς τους ισχυρισμούς της στους οποίους στηρίζει τους λόγους αναίρεσης [παραλείπόμενα]. Υποβάλλει αίτημα περί καταβολής δικαστικών εξόδων.

Ο αναιρεσίβλητος, Διευθυντής της Διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» Σόφιας, θεωρεί την αίτηση αναίρεσης αβάσιμη. Υποβάλλει αίτημα περί καταβολής δικαστικών εξόδων.

Ο εισαγγελέας της Varhovna administrativna prokuratura (Εισαγγελίας του Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου) εκθέτει στην εισήγησή του ότι η αίτηση αναίρεσης είναι αβάσιμη.

Το αιτούν δικαστήριο επιλαμβάνεται της υπόθεσης που εκκρεμεί ενώπιόν του, στην οποία έχουν εφαρμογή διατάξεις της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως δικαστήριο, η απόφαση του οποίου δεν υπόκειται σε ένδικα μέσα, οπότε οφείλει να απευθυνθεί στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφορικά με την ορθή ερμηνεία των διατάξεων αυτών, σύμφωνα με την υποχρέωση που απορρέει από το άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

Διάδοχοι στην υπόθεση της κύριας δίκης

1.1 Προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα: «Entain Services (Bulgaria)» EOOD [παραλείπόμενα], πρώην: «GVC Services (Bulgaria)» EOOD

1.2 Καθού και αναιρεσίβλητος: Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Διευθυντής της Διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτικές στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» Σόφιας, της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, Βουλγαρία)

1.3 Varhovna administrativna prokuratura (Εισαγγελία του Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου) Σόφιας [παραλειπόμενα].

Δίκαιο της Ένωσης

2.1 Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Άρθρο 49

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 εταιρειών 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

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.

Άρθρο 355

[...]

3. | Οι διατάξεις των Συνθηκών εφαρμόζονται στα ευρωπαϊκά εδάφη, για τις εξωτερικές σχέσεις των οποίων υπεύθυνο είναι ένα κράτος μέλος.

2.2. Πράξη Προσχωρήσεως του 1972

Άρθρο 28

Οι πράξεις των οργάνων της [Ευρωπαϊκής Ένωσης] οι σχετικές με τα προϊόντα του παραρτήματος II της συνθήκης ΕΟΚ και με τα προϊόντα τα οποία κατά την εισαγωγή τους στην [Ένωση] υπόκεινται σε ειδική ρύθμιση συνεπεία της εφαρμογής της κοινής γεωργικής πολιτικής, καθώς επίσης και οι πράξεις οι

σχετικές με την εναρμόνιση των νομοθεσιών των Κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών δεν εφαρμόζονται στο Γιβραλτάρ, εκτός αν το Συμβούλιο αποφασίζοντας ομοφώνως προτάσει της Επιτροπής ορίσει άλλως.

2.3 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 2

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας εφαρμόζονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

- α) ως «εταιρεία κράτους μέλους» νοείται κάθε εταιρεία:
- i) η οποία έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους που παρατίθενται στο παράρτημα I μέρος Α·
 - ii) η οποία, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο εν λόγω κράτος μέλος και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός Ένωσης, δυνάμει συμβάσεως με τρίτο κράτος σχετικής με τη διπλή φορολογία·
 - iii) η οποία, επιπλέον, υπόκειται σε έναν από τους παρατιθέμενους στο παράρτημα I μέρος Β φόρους, χωρίς δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως θα αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς·
- β) ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται ένας καθορισμένος τύπος επιχειρησιακών δραστηριοτήτων σε κράτος μέλος, μέσω του οποίου διεξάγεται, εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, η επιχειρηματική δραστηριότητα εταιρείας άλλου κράτους μέλους, στον βαθμό που τα κέρδη από αυτήν τη μόνιμη εγκατάσταση υπόκεινται σε φορολογία στο κράτος μέλος στο οποίο αυτή βρίσκεται, δυνάμει σχετικής διμερούς φορολογικής σύμβασης, ή, εάν δεν υφίσταται τέτοια σύμβαση, δυνάμει του εθνικού δικαίου.

Βουλγαρικό δίκαιο

3. Zakon za korporativnoto rodohodno oblagane (νόμος περί φορολογίας νομικών προσώπων, στο εξής: ΖΚΡΟ)

Φόρος επί μερισμάτων και προϊόντων εκκαθάρισης

Άρθρο 194 (1) Σε φορολόγηση στην πηγή υπόκεινται μερίσματα και προϊόντα εκκαθαρίσεως που διανέμονται από ημεδαπά νομικά πρόσωπα προς όφελος:

1. αλλοδαπών νομικών προσώπων, εξαιρουμένων των περιπτώσεων στις οποίες τα μερίσματα εισπράττονται από αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μέσω ημεδαπής μόνιμης εγκαταστάσεως·

2. ημεδαπών νομικών προσώπων που δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, συμπεριλαμβανομένων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως.

(2) Ο επιβαλλόμενος δυνάμει της παραγράφου 1 φόρος είναι οριστικός και παρακρατείται από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που διανέμουν μερίσματα ή προϊόντα εκκαθαρίσεως.

(3) Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται όταν τα μερίσματα και προϊόντα εκκαθαρίσεως διανέμονται προς όφελος των ακόλουθων προσώπων ή εγκαταστάσεων:

1. ενός ημεδαπού νομικού προσώπου που συμμετέχει ως αντιπρόσωπος του Δημοσίου στο κεφάλαιο εταιρίας·

2. ενός επενδυτικού κεφαλαίου·

3. [παραλειπόμενα] ενός αλλοδαπού νομικού προσώπου που διατηρεί τη φορολογική του έδρα σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, εξαιρουμένων των περιπτώσεων κρυφής διανομής κερδών.

4. Πραγματικά περιστατικά και νομικά επιχειρήματα των διαδικών επί των πραγματικών περιστατικών που έχουν αποδειχθεί:

4.1. Η εταιρία «Bwin.party Services (Bulgaria)» EOOD ανήκει στην αποκλειστική κυριότητα της εταιρίας PGB Limited – Gibraltar, η οποία με τη σειρά της ανήκε στην εταιρία Bwin Digital Entertainment PLC έως την 1η Φεβρουαρίου 2016. Κατά την ημερομηνία αυτή, ο όμιλος επιχειρήσεων της τελευταίας αυτής εταιρίας εξαγοράστηκε από την εταιρία GVC Holding PLC, μια εταιρία εισηγμένη στο χρηματιστήριο που έχει συσταθεί στη νήσο του Μαν. Η εταιρία «Bwin.party Services (Bulgaria)» EOOD, κατόπιν αποφάσεως της εταιρίας PGB Limited – Gibraltar, της 8ης Νοεμβρίου 2017 άλλαξε την επωνυμία από «Bwin.party Services (Bulgaria)» EOOD σε «GVC Services (Bulgaria)» EOOD, ήδη: «Entain Services (Bulgaria)» EOOD. Η εταιρία παρέχει υπηρεσίες στον τομέα των τεχνολογιών πληροφορικής (υπηρεσιών IT).

4.2 Για καθένα από τα έτη 2011 έως 2016, η «Bwin.party Services (Bulgaria)» EOOD κατένειμε στη μητρική εταιρία PGB Limited – Gibraltar, μερίσματα και τα κατέβαλε χωρίς να παρακρατήσει επ' αυτών φόρους στη Βουλγαρία, σύμφωνα με το άρθρο 194 ΖΚΡΟ, και να τους αποδώσει, διότι θεωρούσε ότι η εταιρία PGB Limited – Gibraltar μπορεί να θεωρηθεί ως αλλοδαπό νομικό πρόσωπο με φορολογική έδρα σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια του άρθρου 194, παράγραφος 3, σημείο 3, ΖΚΡΟ.

4.3 Οι φορολογικές αρχές, λαμβάνοντας υπόψη την οδηγία 2011/96, απέρριψαν τον ισχυρισμό της εταιρίας ότι έχει εφαρμογή το άρθρο 194, παράγραφος 3, σημείο 3, ΖΚΡΟ και ότι, επομένως, τα μερίσματα υπέρ της μητρικής εταιρίας

απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, καθώς αυτό δεν έχει εφαρμογή επί εταιριών που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ.

4.4 Λόγω του ειδικού καθεστώτος του Γιβραλτάρ, κατά την αρχική εκδίκαση της διαφοράς ενώπιον Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας) υποβλήθηκε στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής απόφασεως με δύο προδικαστικά ερωτήματα:

1. Έχει το άρθρο 2, στοιχείο α', σημείο i, σε συνδυασμό με το παράρτημα I, μέρος A, στοιχείο κη', της οδηγίας 2011/96/ΕΕ την έννοια ότι η φράση «εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου» καλύπτει και τις εταιρίες που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ;

2. Έχει το άρθρο 2, στοιχείο α', σημείο iii, σε συνδυασμό με το παράρτημα I, μέρος B, της οδηγίας 2011/96/ΕΕ την έννοια ότι η φράση «corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο» καλύπτει και τον φόρο νομικών προσώπων που πρέπει να καταβάλλεται στο Γιβραλτάρ;

4.5 Με απόφαση της 2ας Απριλίου 2020 στην υπόθεση C-458/18, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έκρινε τα εξής:

Κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 2, στοιχείο α', σημεία i και iii, 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, σε συνδυασμό με το παράρτημα I, μέρος A, στοιχείο κη', και μέρος B, τελευταία περίπτωση, της οδηγίας αυτής, οι έννοιες «εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου» και «corporation tax στο Ηνωμένο Βασίλειο», οι οποίες περιέχονται στις διατάξεις αυτές, δεν αφορούν τις εταιρίες που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ και υπόκεινται στον εκεί φόρο εταιριών.

4.6 Απόφαση σε πρώτο βαθμό

Το Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας) έκρινε ότι δεν πληρούται η προϋπόθεση για την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή σύμφωνα με το άρθρο 194, παράγραφος 3, σημείο 3, ΖΚΡΟ, δεδομένου ότι ο αποδέκτης του μερίσματος, ήτοι η μητρική εταιρία, είναι πρόσωπο εγκατεστημένο στο Γιβραλτάρ και δεν είναι νομικό πρόσωπο με φορολογική κατοικία σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε άλλο κράτος που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο. Σύμφωνα με το άρθρο 194, παράγραφος 1, σημείο 1, ΖΚΡΟ, τα μερίσματα που διανέμονται από ημεδαπό νομικό πρόσωπο σε πρόσωπο εγκατεστημένο στο Γιβραλτάρ, όπως αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα πιστοποιητικά, υπόκεινται σε φορολόγηση.

Κατά το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, το άρθρο 194, παράγραφος 3, σημείο 3, ΖΚΡΟ δεν εισάγει διακρίσεις εις βάρος εταιριών που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ.

Ούτε εφαρμόζεται από τα δικαστήρια και τις φορολογικές αρχές στη Βουλγαρία κατά τρόπο δυσανάλογο.

4.7 Η εταιρία «Entain Services (Bulgaria)» ΕΟΟΔ ισχυρίζεται ότι η απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου δεν έλαβε υπόψη τις σαφείς κατευθύνσεις που δόθηκαν από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην απόφαση C-458/18 (σκέψη 41) σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, ήτοι ότι η μη εφαρμογή της οδηγίας 2011/96 επί των εταιριών που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ δεν σημαίνει ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται στις εταιρίες στο Γιβραλτάρ υπόκεινται σε παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Το εθνικό δικαστήριο οφείλει να εξετάσει αν η φορολόγηση των μερισμάτων που διανέμονται στη μητρική εταιρία που έχει συσταθεί στο Γιβραλτάρ, συνιστά περιορισμό από την άποψη του δικαιώματος εγκατάστασης ή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται από τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ αντίστοιχα και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, αν ένας τέτοιος περιορισμός είναι δικαιολογημένος.

5. Νομολογία

5.1 Το ζήτημα της συμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης της παρακράτησης φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε μητρική εταιρία που έχει συσταθεί στο Γιβραλτάρ, δεν έχει ακόμη κριθεί από τα εθνικά δικαστήρια.

5.2 Νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Διάταξη του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 12ης Οκτωβρίου 2017, C-192/16, Fisher, σκέψη 26: «Τρίτον, τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ έχουν εφαρμογή, όπως και το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, περί του οποίου επρόκειτο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 13ης Ιουνίου 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449), στο έδαφος του Γιβραλτάρ δυνάμει του άρθρου 355, σημείο 3, ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, οι προβλεπόμενες με την Πράξη Προσχωρήσεως του 1972 εξαιρέσεις του εδάφους του Γιβραλτάρ από τη δυνατότητα εφαρμογής των πράξεων της Ένωσης σε ορισμένους τομείς του δικαίου δεν αφορούν ούτε την ελευθερία εγκαταστάσεως ούτε την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων, οι οποίες κατοχυρώνονται από τα εν λόγω άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ.»

Απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 13ης Ιουνίου 2017, C-591/15, The Gibraltar Betting and Gaming Association, σκέψη 30: «Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 355, σημείο 3, ΣΛΕΕ, οι πράξεις της Ένωσης σε ορισμένους τομείς του δικαίου της Ένωσης δεν έχουν, όπως ορίζεται στην Πράξη Προσχωρήσεως του 1972, εφαρμογή στο Γιβραλτάρ, αφού κρίθηκε απαραίτητο να προβλεφθούν κάποιες εξαιρέσεις λόγω της ειδικής νομικής καταστάσεως του Γιβραλτάρ και, κυρίως, του καθεστώτος του ως ελεύθερου λιμένα (βλ., σχετικά, απόφαση της 21ης Ιουλίου 2005, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-349/03, EU:C:2005:488, σκέψη 41). Οι εν λόγω εξαιρέσεις δεν αφορούν, πάντως, την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, στην οποία αναφέρεται το άρθρο 56 ΣΛΕΕ.»

Σκέψη 31: «Επιβάλλεται επομένως το συμπέρασμα ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει εφαρμογή στο Γιβραλτάρ δυνάμει του άρθρου 355, σημείο 3, ΣΛΕΕ.»

Απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 22ας Οκτωβρίου 2014, Blanco και Fabretti, C-344/13 και C-367/13, σκέψη 40: «Ο προσδιορισμός των σκοπών τους οποίους όντως επιδιώκει η εθνική ρύθμιση εμπίπτει, στο πλαίσιο υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί το Δικαστήριο δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, στην αρμοδιότητα του αιτούντος δικαστηρίου. Επιπροσθέτως, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται επίσης να εξακριβώσει, λαμβάνοντας βεβαίως υπόψη τις δοθείσες από το Δικαστήριο κατευθύνσεις, αν οι επιβληθέντες από το οικείο κράτος μέλος περιορισμοί πληρούν τις προϋποθέσεις αναλογικότητας (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Pflieger κ.λπ., EU:C:2014:281, σκέψεις 47 και 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).»

6. Αιτιολόγηση της αναγκαιότητας της προδικαστικής παραπομπής

6.1. Στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα G. Hogan της 24ης Οκτωβρίου 2019 στην υπόθεση C-458/18 (σημεία 51 έως 53), υπογραμμίζεται ότι η θέσπιση εθνικής νομοθεσίας που προβλέπει παρακράτηση φόρου στην πηγή επί των μερισμάτων όλων των εταιριών που έχουν συσταθεί στο Γιβραλτάρ, χωρίς να γίνεται αναφορά συγκεκριμένου λόγου, δημιουργεί γενεσιουργό δυσμενούς διακρίσεως περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ. Ήδη στην εισαγωγή των προτάσεων (σημείο 3), ο γενικός εισαγγελέας G. Hogan επισημαίνει τα εξής: «Αν [...] το Δικαστήριο ακολουθήσει την ερμηνεία που δίνω στον όρο “εταιρία κράτους μέλους” κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, φρονώ ότι το Δικαστήριο δεν θα μπορέσει να αποφύγει την εξέταση ζητημάτων που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως. Πράγματι, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει τη φορολογία των καταβολών μερισμάτων όταν η εν λόγω οικονομική πράξη δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2011/96, εκτός αν η ίδια η νομοθετική διάταξη που θεσπίστηκε για τον σκοπό αυτόν από κράτος μέλος αντίκειται στην ελεύθερη κυκλοφορία την οποία εγγυάται η Συνθήκη.»

Στα σημεία 56 έως 66 των προτάσεων εκτίθενται οι πιθανοί λόγοι που μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμούς από το κράτος μέλος, ήτοι λόγοι δημόσιας τάξης, δημόσιας ασφάλειας και δημόσιας υγείας, συνάγεται δε το συμπέρασμα ότι η εξαίρεση, γενικώς, από τον κύκλο των απαλλασσόμενων προσώπων βάσει εδαφικού κριτηρίου (για παράδειγμα όσον αφορά το Γιβραλτάρ) συνιστά παραβίαση των ελευθεριών που κατοχυρώνονται στα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ.

Το μέρος αυτό των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα δεν μνημονεύθηκε στην απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-458/18, οπότε δεν υπάρχει σαφήνεια ως προς τη θέση του Δικαστηρίου επί των ζητημάτων που εγείρονται και είναι ουσιώδη για τη διαφορά της κύριας δίκης.

6.2 Η διάταξη του άρθρου 194, παράγραφος 3, σημείο 3, ΖΚΡΟ, σύμφωνα με την οποία μερίσματα που καταβάλλονται σε εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτος

μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή, δημοσιεύθηκε επί τη βάσει σχεδίου νόμου του Ministerski savet (Υπουργικού Συμβουλίου, Βουλγαρία) για την τροποποίηση του Zakon za schetovodstvoto (βουλγαρικού νόμου περί λογιστικής), στο άρθρο 6 των μεταβατικών και τελικών διατάξεων του οποίου προτάθηκε η τροποποίηση του άρθρου 194 ΖΚΡΟ, στη Darzhaven vestnik (επίσημη εφημερίδα) αριθ. 69 του 2008 και τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2009.

Οι τροποποιήσεις του ΖΚΡΟ που προτάθηκαν από το Υπουργικό Συμβούλιο οφείλονται σε διαδικασία επί παραβάσει (AZ 2007/4333) της Ευρωπαϊκής Επιτροπής κατά της Βουλγαρίας για παραβίαση των άρθρων 56 και 43 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (δελτίο τύπου της Επιτροπής IP/08/712 της Επιτροπής του Μαΐου 2008). Κατά την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το διαφορετικό καθεστώς φορολόγησης μερισμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες εγκατεστημένες στην ημεδαπή ή σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες στα κράτη μέλη συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του σχεδίου νόμου, οι τροποποιήσεις του ΖΚΡΟ εισάγουν ενιαίο φορολογικό καθεστώς για την απαλλαγή από τη φορολόγηση των μερισμάτων των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή και των επιχειρήσεων στα κράτη μέλη. Η αιτιολογική έκθεση καλύπτει όλες τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στα κράτη μέλη, χωρίς να αναφέρει ειδικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογούν την ανάγκη να εξαιρεθούν ορισμένες επιχειρήσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση (όπως, για παράδειγμα, οι εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ) από το καθεστώς απαλλαγής από τη φορολόγηση μερισμάτων.

6.3. Το αιτούν δικαστήριο εξετάζει τη διαφορά ως εκκρεμούσα ενώπιον δικαστηρίου, του οποίου η απόφαση δεν υπόκειται σε ένδικα μέσα. Για τον λόγο αυτό, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, λαμβανομένης υπόψη της ασάφειας και των δυσχερειών σχετικά με την ερμηνεία των επίμαχων κοινοτικών διατάξεων, είναι υποχρεωμένο να προσφύγει στον μηχανισμό συνεργασίας και να υποβάλει προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προκειμένου να αποφευχθεί η εσφαλμένη εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων και η αντιφατική νομολογία.

7. Προδικαστικά ερωτήματα

7.1. Δημιουργεί εθνική ρύθμιση και εθνική ερμηνευτική πρακτική, σύμφωνα με τις οποίες τα μερίσματα που διανέμονται σε εταιρίες εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ φορολογούνται στην πηγή (ενώ τα μερίσματα που διανέμονται σε εταιρίες εγκατεστημένες στη Βουλγαρία ή σε άλλα κράτη μέλη απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή, χωρίς οι εταιρίες αυτές να υπόκεινται σε οποιαδήποτε προϋπόθεση), γενεσιουργό δυσμενούς διακρίσεως περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται στο δίκαιο της Ένωσης σύμφωνα

με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ και στην ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο δίκαιο της Ένωσης σύμφωνα με το άρθρο 63 ΣΛΕΕ;

7.2 Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, είναι συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης ο εν λόγω γενεσιουργός δυσμενούς διακρίσεως περιορισμός, εάν ο νομοθέτης, κατά τη θέσπιση της οικείας εθνικής ρύθμισης, δεν έχει παραθέσει κανένα λόγο δημόσιας τάξης, δημόσιας ασφάλειας και δημόσιας υγείας που να δικαιολογεί την αναγκαιότητα εισαγωγής των περιορισμών αυτών σε σχέση με τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ;

Για τους λόγους αυτούς, το Varhoven Administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) εξέδωσε, δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης [παραλειπόμενα] την ακόλουθη

ΔΙΑΤΑΞΗ:

[παραλειπόμενα] ΥΠΟΒΑΛΛΕΙ στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Δημιουργεί εθνική ρύθμιση και εθνική ερμηνευτική πρακτική σύμφωνα με τις οποίες τα μερίσματα που διανέμονται σε εταιρίες εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ φορολογούνται στην πηγή (ενώ τα μερίσματα που διανέμονται σε εταιρίες εγκατεστημένες στη Βουλγαρία ή σε άλλα κράτη μέλη απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή, χωρίς οι εταιρίες αυτές να υπόκεινται σε οποιαδήποτε προϋπόθεση) γενεσιουργό δυσμενούς διακρίσεως περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται στο δίκαιο της Ένωσης σύμφωνα με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ και στην ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο δίκαιο της Ένωσης σύμφωνα με το άρθρο 63 ΣΛΕΕ;

2. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, είναι συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης ο εν λόγω γενεσιουργός δυσμενούς διακρίσεως περιορισμός, εάν ο νομοθέτης, κατά τη θέσπιση της οικείας εθνικής ρύθμισης, δεν έχει παραθέσει κανένα λόγο δημόσιας τάξης, δημόσιας ασφάλειας και δημόσιας υγείας που να δικαιολογεί την αναγκαιότητα εισαγωγής των περιορισμών αυτών σε σχέση με τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ;

[παραλειπόμενα]