

Υπόθεση C-601/23

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

29 Σεπτεμβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Ισπανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

19 Σεπτεμβρίου 2023

Προσφεύγουσα:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Καθού:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Ένδικη διαδικασία διοικητικής φύσης – Φορολόγηση των εισοδημάτων που προέρχονται από τη διανομή κερδών – Προσφυγή εταιρίας που δεν έχει την έδρα της στην Ισπανία – Ενδεχόμενη διαφορετική μεταχείριση σε σύγκριση με εταιρίες που έχουν την έδρα τους στην Ισπανία – Εταιρία με έδρα στην αλλοδαπή, η οποία κατέγραψε ζημίες κατά τη διάρκεια οικονομικού έτους, ΔΕΝ μπορεί να ανακτήσει τα ποσά που παρακρατήθηκαν στην πηγή ως Φόρος Εισοδήματος Κατοίκων Αλλοδαπής, ενώ εταιρία με έδρα στην ημεδαπή, η οποία κατέγραψε ζημίες κατά τη διάρκεια οικονομικού έτους, ΜΠΟΡΕΙ να ανακτήσει τα ποσά που παρακρατήθηκαν στην πηγή ως Φόρος Εταιριών

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περί ερμηνείας – Άρθρο 267 ΣΛΕΕ – Συμβατότητα εθνικών διατάξεων με το άρθρο 63 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

«Έχει το άρθρο 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σχετικά με την ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων, την έννοια ότι είναι αντίθετο προς τη ρύθμιση του Βασιλείου της Ισπανίας, και ειδικότερα της φορολογικά αυτόνομης Ιστορικής Περιοχής της Bizkaia, σύμφωνα με την οποία δεν επιστρέφεται στους κατοίκους αλλοδαπής ο παρακρατηθείς στην πηγή φόρος επί των μερισμάτων τα οποία τους καταβλήθηκαν από ημεδαπή οντότητα, καίτοι αυτοί φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή με τους κατοίκους ημεδαπής –και δεν μπορούν να αντισταθμίσουν αυτή τη διαφορετική μεταχείριση μέσω της σύμβασης για την αποτροπή της διπλής φορολόγησης–, ενώ στους κατοίκους ημεδαπής που επίσης κατέγραψαν ζημίες κατά το οικείο οικονομικό έτος επιστρέφεται εξ ολοκλήρου το εν λόγω παρακρατηθέν ποσό;»

Σχετικές διατάξεις του διεθνούς δικαίου

Σύμβαση που υπογράφηκε στο Λονδίνο στις 14 Μαρτίου 2013 μεταξύ του Βασιλείου της Ισπανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και την πρόληψη της φοροαποφυγής στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος και περιουσίας, καθώς και Πρωτόκολλο αυτής. Σύμφωνα με το άρθρο 10 της Σύμβασης τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία με έδρα στο ένα από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη σε κάτοικο του άλλου συμβαλλόμενου κράτους μπορούν επίσης να φορολογούνται στο πρώτο εξ αυτών σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού, αλλά με τον ακόλουθο περιορισμό: αν ο πραγματικός δικαιούχος των μερισμάτων είναι κάτοικος του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, αυτός ο φόρος δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να υπερβαίνει το 10 % του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Εξάλλου, το άρθρο 22 θεσπίζει ορισμένους κανόνες για την αποτροπή της διπλής φορολόγησης. Ειδικότερα, από την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προκύπτει ότι, προκειμένου να εκπέσει η παρακράτηση φόρου, πρέπει να υφίστανται φορολογητέα κέρδη.

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ιδίως της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ. (C-575/17, EU:C:2018:943), και της 16ης Ιουνίου 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (νόμος 12/2002, της 23ης Μαΐου, με τον

οποίο κυρώθηκε η Οικονομική Συμφωνία με την Αυτόνομη Κοινότητα της Χώρας των Βάσκων). Το άρθρο 21 του νόμου αυτού προβλέπει ότι ο Φόρος Εισοδήματος Κατοίκων Αλλοδαπής εμπίπτει στη φορολογική αρμοδιότητα των Ιστορικών Περιοχών/περιφερειών της Χώρας των Βάσκων (δηλαδή οι εν λόγω Ιστορικές Περιοχές ρυθμίζουν, διαχειρίζονται και εισπράττουν τον εν λόγω φόρο), διέπεται δε από τους ίδιους ουσιαστικούς και τυπικούς κανόνες με τους εκάστοτε θεσπιζόμενους από το κράτος.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) (περιφερειακός νόμος 12/2013, της 5ης Δεκεμβρίου, σχετικά με τον Φόρο Εισοδήματος Κατοίκων Αλλοδαπής). Το άρθρο 1 του εν λόγω νόμου ορίζει ότι ο φόρος αυτός επιβάλλεται επί των εισοδημάτων που αποκτούν στην Ιστορική Περιοχή της Bizkaia φυσικά πρόσωπα ή οντότητες που δεν κατοικούν ή δεν εδρεύουν στην Ισπανία και δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση. Το άρθρο 4 προβλέπει ότι οι διατάξεις του Norma Foral (περιφερειακού νόμου) δεν θίγουν τις διατάξεις των συνθηκών και των διεθνών συμβάσεων που αποτελούν μέρος της ισπανικής εσωτερικής έννομης τάξης. Το άρθρο 13 ορίζει ως εισόδημα που αποκτήθηκε στην Bizkaia, μεταξύ άλλων, τα μερίσματα και άλλα εισοδήματα που προέρχονται από τη συμμετοχή στο κεφάλαιο οντοτήτων ιδιωτικού δικαίου. Το άρθρο 25 ορίζει ενιαίο φορολογικό συντελεστή για τον IRNR στο 24 %. Ωστόσο, ο συντελεστής αυτός ορίζεται στο 19 %, όταν πρόκειται για φορολογουμένους που είναι κάτοικοι άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Το δε άρθρο 31 επιβάλλει παρακράτηση ή προκαταβολή φόρου στις οντότητες με έδρα στην Ισπανία που εισπράττουν φορολογητέα εισοδήματα. Η εν λόγω παρακράτηση ή προκαταβολή φόρου ισούται με το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων βάσει των οποίων καθορίζεται η φορολογική οφειλή.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS) (περιφερειακός νόμος 11/2013, της 5ης Δεκεμβρίου, σχετικά με τον Φόρο Εταιριών). Το άρθρο 68 προβλέπει ότι από το πραγματικό ποσό του φόρου εκπίπτουν οι παρακρατήσεις και οι προκαταβολές φόρου. Αν το ποσό των παρακρατήσεων και των προκαταβολών φόρου υπερβαίνει το ποσό του πραγματικού φόρου, η φορολογική αρχή υποχρεούται να επιστρέψει αυτεπαγγέλτως το υπερβαίνον ποσό. Το δε άρθρο 130 ορίζει ότι οι οντότητες που εισπράττουν φορολογητέο εισόδημα υποχρεούνται σε παρακράτηση ή προκαταβολή ως φόρου του ποσού που καθορίζεται με κανονιστική πράξη, υποχρεούνται δε να καταβάλουν το ποσό αυτό στην Περιφερειακή Φορολογική Αρχή.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η εταιρία CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, η οποία εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο και δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην ιστορική περιοχή της Bizkaia, εισέπραξε κατά το οικονομικό έτος 2017 το

συνολικό ποσό των **2 763 848,73 ευρώ** για μερίσματα που διανεμήθηκαν από την εταιρία «**Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A**», η οποία εδρεύει στην Bizkaia. Σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία η Siemens Gamesa Renewable Energy υπολόγισε στις αυτοεκκαθαρίσεις φόρου της παρακράτηση στην πηγή Φόρου Εισοδήματος Κατοίκων Αλλοδαπής εις βάρος της Credit Suisse Securities (Europe) για τα μερίσματα που διανεμήθηκαν στην τελευταία. Σύμφωνα με την εσωτερική φορολογική νομοθεσία η παρακράτηση αυτή είχε καθοριστεί στο 19 %, συντελεστή ίσο προς τον εφαρμοζόμενο στους κατοίκους ημεδαπής, ωστόσο, μειώθηκε κατά 9 % λόγω της εφαρμογής στην περίπτωση της Credit Suisse Securities (Europe) της ισπανοβρετανικής σύμβασης για την αποτροπή της διπλής φορολόγησης –CDI– βάσει της οποίας ο συντελεστής περιορίζεται στο 10 %, με αποτέλεσμα να προκύψει ποσό **276 384,87 ευρώ**.

- 2 Στις 10 Φεβρουαρίου 2021 η Credit Suisse Securities (Europe) υπέβαλε αίτηση προς την Servicio de Tributos directos de la Hacienda Foral de Bizkaia (Υπηρεσία Άμεσων Φόρων της Περιφερειακής Φορολογικής Αρχής της Bizkaia) περί διόρθωσης των αυτοεκκαθαρίσεων φόρου που πραγματοποίησε η εταιρία η οποία διενήργησε την παρακράτηση («Siemens Gamesa Renewable Energy») και περί επιστροφής του ποσού που αντιστοιχούσε στο 9 %, για τον λόγο ότι επρόκειτο για αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό. Συναφώς, η Credit Suisse Securities (Europe) αρχικώς επισήμανε ότι κατά τη διάρκεια του εν λόγω οικονομικού έτους είχε καταγράψει ζημίες. Υποστήριξε ότι, αντιθέτως προς τις εταιρίες που έχουν έδρα στην Bizkaia και παρουσιάζουν επίσης ζημίες –οι οποίες πράγματι θα ανακτούσαν τη διαφορά αυτή του 9 % μέσω του Φόρου Εταιριών (στον οποίο υπόκεινται οι ημεδαπές εταιρίες), δεδομένου ότι για τις τελευταίες η παρακράτηση έχει χαρακτήρα «προκαταβολής» του πραγματικού οφειλόμενου φόρου, κατά τρόπο ώστε μετά τον υπολογισμό της πραγματικής φορολογικής οφειλής, αν το παρακρατηθέν ποσό υπερβαίνει τον προκύπτοντα φόρο, το υπερβαίνον ποσό επιστρέφεται στις ημεδαπές εταιρίες αυτεπαγγέλτως– η Credit Suisse Securities (Europe) δεν θα μπορούσε να ανακτήσει τη διαφορά του 9% στη χώρα εγκατάστασής της (Ηνωμένο Βασίλειο). Με απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2021 η αίτηση αυτή απορρίφθηκε από την Hacienda Foral de Bizkaia (Περιφερειακή Φορολογική Αρχή της Bizkaia).
- 3 Στις 18 Μαρτίου 2021 η Credit Suisse Securities (Europe) άσκησε διοικητική ένσταση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον της Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB) (Περιφερειακής Δικαστικής Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων της Bizkaia). Τα επιχειρήματά της στηρίζονταν στην παραδοχή ότι ο Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (περιφερειακός νόμος 12/2013, της 5ης Δεκεμβρίου, σχετικά με τον Φόρο Εισοδήματος Κατοίκων Αλλοδαπής), καταλήγει σε δυσμενή μεταχείριση των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής, στις περιπτώσεις που αυτοί εμφανίζουν φορολογική ζημία: ενώ ο φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής ανακτά την παρακράτηση, αν εμφανίζει φορολογική ζημία, αντιθέτως στην ίδια δεν επιστρέφεται φόρος, επειδή συνιστά οντότητα εδρεύουσα στην αλλοδαπή. Επικαλέστηκε δε ιδίως την απόφαση του ΔΕΕ της 22ας Νοεμβρίου 2018 στην υπόθεση C-575/17.

- 4 Με απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2022 η TEAFB απέρριψε την προαναφερθείσα διοικητική ένσταση. Στο σκεπτικό της η TEAFB αναφέρθηκε εκτενώς στη νομολογία του ΔΕΕ και στην ισχύουσα περιφερειακή νομοθεσία καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι δεν έπρεπε να επιστραφεί το παρακρατηθέν ποσό. Συναφώς, έκρινε ότι υπήρχαν διαφορές μεταξύ της υπό κρίση υπόθεσης και της υπόθεσης Sofina, την οποία είχε εξετάσει το ΔΕΕ, διότι στην τελευταία υπόθεση είχε εφαρμοστεί παρακράτηση φόρου στην πηγή με συντελεστή 25 % επί των μερισμάτων που κατέβαλε γαλλική εταιρία στις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες, με δυνατότητα μείωσης του οικείου συντελεστή βάσει σύμβασης για την αποτροπή της διπλής φορολόγησης (CDI). Αντιθέτως, εν προκειμένω τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή εταιρία ενσωματώνονται στη βάση επιβολής του Φόρου Εταιριών και σε περίπτωση ζημιών η επιβολή του φόρου μεταφέρεται στο επόμενο οικονομικό έτος που θα εμφανίσει θετικό αποτέλεσμα (πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα ένα ταμειακό πλεονέκτημα ή και μηδενικό φόρο, στην περίπτωση που δεν προκύψουν επαρκή θετικά αποτελέσματα πριν από την παύση της δραστηριότητας της εταιρίας), ενώ επί των μερισμάτων που εισπράττει αλλοδαπή εταιρία εφαρμόζεται άμεσος και οριστικός φόρος.
- 5 Η TEAFB τόνισε ότι εν προκειμένω δεν υφίσταται η διαφορετική μεταχείριση την οποία είχε διαπιστώσει το ΔΕΕ στην υπόθεση Sofina, δεδομένου ότι η εφαρμοστέα στην υπό κρίση υπόθεση περιφερειακή νομοθεσία προβλέπει ίσα ποσοστά παρακράτησης τόσο για κατοίκους ημεδαπής όσο και αλλοδαπής (δηλαδή 19 % και στις δύο περιπτώσεις), συνεπώς στην υπό κρίση υπόθεση διαμορφώνεται διαφορετικό φορολογικό σενάριο. Συναφώς, η TEAFB παρέθεσε τα σημεία 40 και 41 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Melchior Wathelet επί της εν λόγω υπόθεσης C-575/2017. Υπογράμμισε ιδίως την άποψη ότι η ισόρροπη κατανομή της εξουσίας φορολόγησης μπορεί να επιτευχθεί με τη λήψη μέτρων που δεν εισάγουν διακρίσεις, όπως με την επιβολή παρακράτησης στην πηγή τόσο για τα μερίσματα που καταβάλλονται σε εταιρίες που εδρεύουν στην ημεδαπή όσο και για εκείνα που καταβάλλονται σε εταιρίες εδρεύουσες στην αλλοδαπή, καθώς και το γεγονός ότι αυτό ακριβώς το μέτρο προβλέπει η εφαρμοστέα εν προκειμένω περιφερειακή νομοθεσία. Η TEAFB προσέθεσε ότι η κρίση περί ίσης μεταχείρισης δε συνδέεται με τη φορολογία που εφαρμόζει το Ηνωμένο Βασίλειο, πρέπει δε να στηρίζεται αποκλειστικά στη φορολογία που εφαρμόζει η Ιστορική Περιοχή της Bizkaia, συνεπώς η ενδεχομένως υψηλότερη συνολική φορολόγηση του μετόχου δεν επιδρά στην κρίση αυτή, αν η χώρα προέλευσης του μερίσματος έχει προβλέψει ίση μεταχείριση σε σχέση με τον κάτοικο ημεδαπής. Επίσης, η TEAFB έκρινε ότι η ενιστάμενη εταιρία [Credit Suisse Securities (Europe)] δεν είχε αποδείξει αξιόπιστα τη φορολογική της ζημία κατά το οικονομικό έτος 2017.
- 6 Στις 4 Μαΐου 2022 η Credit Suisse Securities (Europe) άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της προεκτεθείσας απόφασης της TEAFB ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Τα επιχειρήματα της προσφεύγουσας και η απάντηση του καθού παρατίθενται στο επόμενο κεφάλαιο.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 7 Με το εισαγωγικό δικόγραφο της ένδικης προσφυγής της η Credit Suisse Securities (Europe) ζητεί την ακύρωση της εν λόγω απόφασης της TEAFB και την αναγνώριση του δικαιώματός της για επιστροφή του συνολικού ποσού των 276 384,87 ευρώ, πλέον τόκων υπερημερίας. Η νομική βάση της εν λόγω προσφυγής αφορά αποκλειστικά το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπό το πρίσμα του οποίου, κατά την άποψή της προσφεύγουσας, υπήρξε άνιση μεταχείριση, για τον λόγο ότι ο παρακρατούμενος φόρος που βαρύνει τις αλλοδαπές οντότητες διαμορφώνεται ως οριστικός φόρος, χωρίς να προβλέπεται ο παραμικρός μηχανισμός επιστροφής σε περίπτωση ζημιών. Αντιθέτως, για τις ημεδαπές εταιρίες, οι οποίες υπόκεινται στον Φόρο Εταιριών, η παρακράτηση αποτελεί απλώς προκαταβολή του φόρου αυτού, συνεπάγεται δε πραγματική φορολόγηση, μόνον αν η εταιρία αυτή εμφανίζει θετικό φορολογικό αποτέλεσμα κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους, καθόσον σε περίπτωση αρνητικού φορολογικού αποτελέσματος οι παρακρατήσεις δεν υπολογίζονται ως φόρος και επιστρέφονται.
- 8 Η προσφεύγουσα επικαλείται επίσης τη νομολογία του ΔΕΕ στην υπόθεση C-575/2017, της 22ας Νοεμβρίου 2018, και στην υπόθεση C-572/2020, της οποίας παραθέτει τις σκέψεις 46 έως 49, όπου μνημονεύεται περαιτέρω νομολογία για τη φορολόγηση στη Γερμανία. Αφού η προσφεύγουσα εξέτασε την ενδεχόμενη εξουδετέρωση της διαφορετικής μεταχείρισης βάσει της σύμβασης Ισπανίας-Ηνωμένου Βασιλείου για την αποτροπή της διπλής φορολόγησης, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω σύμβαση δεν επιτρέπει την αντιστάθμιση του μειονεκτήματος σε περίπτωση ζημιών, δεδομένου ότι το άρθρο 22.2 της σύμβασης αυτής απαιτεί, προκειμένου να εκπέσει ο παρακρατούμενος φόρος, την ύπαρξη φορολογητέων κερδών. Το Ηνωμένο Βασίλειο δεν υποχρεούται να επιστρέψει το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου που επιβλήθηκε στην Ισπανία, αναγνωρίζει δε σε περίπτωση θετικού φορολογικού αποτελέσματος απλώς μια πίστωση φόρου, χωρίς να παρέχει δικαίωμα έκπτωσης της παρακράτησης ούτε κατά τα επόμενα οικονομικά έτη. Η προσφεύγουσα προσθέτει ότι, σύμφωνα με τη νομολογία των ισπανικών δικαστηρίων, η διοίκηση φέρει το βάρος απόδειξης της εξουδετέρωσης της διαφορετικής μεταχείρισης.
- 9 Όσον αφορά την απόδειξη της φορολογικής ζημίας κατά το 2017 η προσφεύγουσα παραπέμπει σε διάφορες φορολογικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν ως παραρτήματα, μεταξύ άλλων εγγράφων. Αναφέρεται επίσης σε εσωτερικές συνταγματικές αρχές (οικονομική ικανότητα) ή στη νομολογία σχετικά με τους περιορισμούς στην ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων αναφορικά με τον IRNR.
- 10 Τέλος, η προσφεύγουσα προτείνει στο αιτούν δικαστήριο την υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως ενώπιον του ΔΕΕ ή αιτήσεως ελέγχου συνταγματικότητας ενώπιον του Tribunal Constitucional español (ισπανικού Συνταγματικού Δικαστηρίου).

- 11 Με το υπόμνημά του αντικρούσεως το καθού Diputación Foral de Bizkaia (περιφερειακό συμβούλιο της Bizkaia) αναφέρεται εκτενώς στην εφαρμοστέα νομοθεσία και απορρίπτει την ύπαρξη της προβαλλόμενης δυσμενούς διάκρισης σε σύγκριση με τις ημεδαπές οντότητες, τονίζοντας εκ νέου το γεγονός ότι η παρακράτηση φόρου επιβάλλεται εξίσου, μειούμενη κατά 9 % κατ' εφαρμογή της συμφωνίας μεταξύ Ισπανίας και Ηνωμένου Βασιλείου. Το καθού υποστηρίζει ότι τα πραγματικά περιστατικά της νομολογίας που επικαλείται η προσφεύγουσα οντότητα σχετικά με τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων –ΟΣΕ–, σύμφωνα με την οδηγία 2009/65/EK, διαφέρουν ουσιωδώς από αυτά της υπό κρίση διαφοράς (δεδομένου ότι σε εκείνη την περίπτωση επρόκειτο για φορολόγηση με συντελεστή 1 % έναντι 15 ή 18 % και όχι για ίση φορολόγηση, όπως εν προκειμένω), παραθέτει δε, μεταξύ άλλων, την απόφαση του Tribunal Supremo (Ανώτατου Δικαστηρίου, Ισπανία) της 5ης Ιανουαρίου 2021. Περαιτέρω, επαναλαμβάνονται οι απόψεις της TEAFB σχετικά με τη νομολογία του ΔΕΕ επί της υπόθεσης C-575/2017 «Sofina κ.λπ.». Το καθού, πέραν του ότι αμφισβητεί ότι είναι δικαιολογημένη η ενδεχόμενη υποβολή αίτησης ελέγχου συνταγματικότητας, αρνείται την προβαλλόμενη από την προσφεύγουσα απόδειξη της φορολογικής της ζημίας κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους.
- 12 Στις 13 Ιουνίου 2023 το αιτούν δικαστήριο χορήγησε στους διαδίκους προθεσμία για την υποβολή παρατηρήσεων επί του ενδεχομένου υποβολής αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως. Με τα υπομνήματα της 28ης και της 29ης Ιουνίου 2023, αντιστοίχως, οι διάδικοι επανέλαβαν τις αντιπαρατιθέμενες θέσεις τους όσον αφορά την υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως. Ενώ η προσφεύγουσα αναφέρθηκε στην πλέον πρόσφατη εσωτερική νομολογία [μνημονεύοντας την απόφαση του Tribunal Supremo (Ανώτατου Δικαστηρίου, Ισπανία) της 5ης Απριλίου 2023, καθώς και πλείονες άλλες αποφάσεις που υιοθέτησαν το ίδιο κριτήριο], παραπέμποντας εκ νέου στις αποφάσεις του ΔΕΕ επί των υποθέσεων «Silicones» ή «Sofina», το καθού εξέθεσε την άποψή του σχετικά με τις πρόσφατες αποφάσεις του ισπανικού Tribunal Supremo (Ανώτατου Δικαστηρίου) και τις διαφορές που παρουσιάζουν σε σχέση με την υπό κρίση υπόθεση, εμμένοντας στον ισχυρισμό ότι δεν έχει αποδειχθεί η ύπαρξη ζημιών της προσφεύγουσας.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 13 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι πρέπει να υποβάλει την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως την οποία ζητεί η προσφεύγουσα, λαμβανομένων υπόψη των ακόλουθων αμφιβολιών.
- 14 Πρώτον, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι δεν πρέπει να λησμονείται ότι στην νομολογία των ισπανικών δικαστηρίων υπάρχουν πλείονα νομολογιακά προηγούμενα σχετικά με τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των κατοίκων αλλοδαπής όσον αφορά τα εισοδήματα που αποκτώνται στην Ισπανία. Πρόσφατο παράδειγμα της νομολογίας αυτής είναι η απόφαση του Tribunal Supremo (Ανώτατου Δικαστηρίου, Ισπανία) της 5ης Απριλίου 2023, επί της οποίας οι

διάδικοι έχουν διατυπώσει διστάμενες απόψεις. Από την απόφαση αυτή –στην περίπτωση των αλλοδαπών αμοιβαίων κεφαλαίων αντιστάθμισης κινδύνου («FIL ή Hedge Fund») και των αντίστοιχων ημεδαπών αμοιβαίων κεφαλαίων– προκύπτει σαφώς ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, η εξουδετέρωση των επιπτώσεων του περιορισμού της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων που απορρέει από την εθνική νομοθεσία μπορεί να επιτευχθεί βάσει των διατάξεων των συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολόγησης, μόνο εφόσον οι διατάξεις αυτές επιτρέπουν να εκπέσει το ποσό που βάσει της εθνικής νομοθεσίας παρακρατήθηκε στην πηγή από τον φόρο που οφείλεται στο άλλο κράτος μέλος, μέχρι του ορίου της διαφορετικής μεταχείρισης που απορρέει από την εθνική νομοθεσία. Ωστόσο, αυτό που προσδιορίζει τις αλλοδαπές εταιρίες σε σχέση με τις ημεδαπές εταιρίες, όσον αφορά τον Φόρο Εισοδήματος Κατοίκων Αλλοδαπής κατά την είσπραξη εταιρικών μερισμάτων, είναι το γεγονός ότι και οι δύο κατηγορίες (κάτοικοι ημεδαπής και κάτοικοι αλλοδαπής) υπόκεινται στον ίδιο φορολογικό συντελεστή, ο οποίος αρχικά διαμορφώνεται στο 19%, αυτό άλλωστε είναι και το στοιχείο που εξομοιώνει τις δύο κατηγορίες οδηγώντας το καθού όργανο της διοίκησης στην υποστήριξη του ισχυρισμού ότι δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων, έστω και αν οι δύο υποκείμενοι στον φόρο καταλήγουν να υφίστανται εμμέσως διαφορετική φορολογική μεταχείριση. Ειδικότερα, στην περίπτωση των οικονομικών ετών κατά τη διάρκεια των οποίων καταγράφονται ζημίες, ο μηχανισμός του Φόρου Εταιριών οδηγεί σε κάθε περίπτωση στην πλήρη επιστροφή στην ημεδαπή εταιρία του ποσού του παρακρατηθέντος φόρου –άρθρο 68.2 του NFIS– αντιθέτως, για τους κατοίκους αλλοδαπής, το ποσό αυτό της παρακράτησης φόρου μόνο υποθετικώς αντισταθμίζεται μέσω των συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολόγησης, δυνατότητα που εν προκειμένω δεν παρέχεται βάσει της ισπανοβρετανικής συμφωνίας του 2013 – Άρθρο 22.2.

- 15 Υπό το πρίσμα της νομολογίας αυτής το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι εξακολουθούν να υφίστανται σοβαρές αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον το μοναδικό κριτήριο για τη διαπίστωση παράβασης του άρθρου 63 ΣΛΕΕ πρέπει να είναι η διαφορά των φορολογικών συντελεστών ή της αντίστοιχης παρακράτησης μεταξύ των δύο συγκρινόμενων οντοτήτων, όπως υποστηρίζει το καθού όργανο της διοίκησης. Αντιθέτως, όλα συνηγορούν στο ότι δεν πρέπει να λαμβάνεται ως σημείο αναφοράς ούτε μεμονωμένα ούτε ειδικά το γεγονός και το χρονικό σημείο της παρακράτησης, αλλά της πραγματικής και οριστικής φορολόγησης, όπως προκύπτει, για παράδειγμα, από την απόφαση του ΔΕΕ της 16ης Ιουνίου 2022 στην υπόθεση C-572/2020 (σκέψη 49), στο μέτρο που, ακόμη και αν υπάρχει αβέβαιη δυνατότητα μελλοντικού συμψηφισμού ολόκληρου του παρακρατηθέντος ποσού στο κράτος εγκατάστασης –το Ηνωμένο Βασίλειο–, η διαφορετική μεταχείριση δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι εξουδετερώνεται από τη Σύμβαση για την Αποτροπή της Διπλής Φορολόγησης. Συνεπώς, το εσωτερικό δίκαιο δεν μπορεί να αγνοήσει το γεγονός ότι η εταιρία που υπόκειται σε παρακράτηση στην πηγή ενδέχεται να μην εξουδετερώσει μέσω της σύμβασης για την αποτροπή της διπλής φορολόγησης την τελική υπερφορολόγησή της σε σχέση με τον κάτοικο ημεδαπής, πράγμα το οποίο το καθού προβάλλει ως απλή υπόθεση εκτός της σφαίρας δράσης του. Αντιθέτως, οι δημόσιες αρχές του κράτους (ή του

φορολογικού συστήματος) που επιβάλλει την παρακράτηση θα πρέπει να εξακριβώσουν, κατόπιν αιτήματος της ενδιαφερομένης, αν, υπό το πρίσμα των κανόνων των Συνθηκών και του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επήλθε αυτό το αποτέλεσμα εξουδετέρωσης και, σε περίπτωση αρνητικής απάντησης, πρέπει να επιστρέψουν το υπερβαίνον ποσό ως αχρεωστήτως καταβληθέν.

- 16 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι διάδικοι δεν έθεσαν το ζήτημα αν πρόκειται για οντότητες υποκείμενες στον Φόρο Εισοδήματος Κατοίκων Αλλοδαπής οι οποίες εμφανίζουν αρνητικά αποτελέσματα. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου το γεγονός αυτό δεν είναι κρίσιμο για την υποβολή της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης, δεδομένου ότι, παρά τη διαφωνία μεταξύ των διαδίκων ως προς τα πραγματικά περιστατικά και ως προς την απόδειξη του εν λόγω ζητήματος, πρόκειται για ζήτημα το οποίο δεν πρέπει να υποβληθεί σε προδικαστική παραπομπή, καθόσον θα επιλυθεί με την οριστική απόφαση.

ΕΠΡΑΦΟ ΕΡΓΑΖΙΩΝ