

Υπόθεση C-28/95

A. Leur-Bloem
κατά

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2

(αίτηση του Gerechtshof te Amsterdam
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Άρθρο 177 — Αρμοδιότητα του Δικαστηρίου — Εθνική νομοθεσία
υιοθετούσα κοινοτικές διατάξεις — Μεταφορά στο εθνικό δίκαιο —
Οδηγία 90/434/ΕΟΚ — Έννοια της συγχωνεύσεως μέσω
ανταλλαγής μετοχών — Φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή»

Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F.G. Jacobs της 17ης Σεπτεμβρίου
1996 1 - 4165
Απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Ιουλίου 1997 1 - 4190

Περίληψη της αποφάσεως

1. Προδικαστικά ερωτήματα — Αρμοδιότητα του Δικαστηρίου — Όρια — Υποβολή αιτήσεως ερμηνείας λόγω της εφαρμογής σε καθαρά εσωτερικές καταστάσεις των διατάξεων μιας οδηγίας, κατόπιν της μεταφοράς τους στο εθνικό δίκαιο, αποτέλεσμα της οποίας είναι η εξομοίωση της μεταχειρίσεως των εσωτερικών καταστάσεων προς τη μεταχείριση των καταστάσεων που διέπει το κοινοτικό δίκαιο — Αρμοδιότητα για την παροχή της ερμηνείας αυτής — Εκτίμηση της επακριβούς εκτάσεως της βάσει του εθνικού δικαίου παραπομπής στο κοινοτικό δίκαιο — Αποκλειστική αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου
(Συνθήκη ΕΟΚ, άρθρο 177)

2. Προσέγγιση των νομοθεσιών — Κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών — Οδηγία 90/434 — Συγχώνευση μέσω ανταλλαγής μετοχών — Έννοια — Δημοσιονομικοί, οικονομικοί ή φορολογικοί λόγοι για την πραγματοποίηση της πράξεως συγχωνεύσεως — Δεν λαμβάνονται υπόψη (Οδηγία 90/434 του Συμβουλίου, άρθρο 2, στοιχ. δ'και η')
3. Προσέγγιση των νομοθεσιών — Κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών — Οδηγία 90/434 — Πράξεις που αποσκοπούν σε φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή — Εξακριβωση από τις εθνικές αρχές, υποκειμένη σε δικαστικό έλεγχο — Δυνατότητα των εθνικών αρχών να θεσπίζουν τεκμήριο περί υπάρξεως φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής — Προϋποθέσεις και όρια (Οδηγία 90/434 του Συμβουλίου, άρθρο 11 § 1, στοιχ. α')
4. Προσέγγιση των νομοθεσιών — Κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών — Οδηγία 90/434 — Πράξεις που αποσκοπούν σε φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή — Δυνατότητα τεκμηρίων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής σε περίπτωση πράξεων που δεν πραγματοποιούνται για οικονομικά βάσιμους λόγους — Έννοια του «οικονομικά βάσιμου λόγου» — Οριζόντιος συμψηφισμός των ζημιών μεταξύ των συμμετεχουσών εταιριών — Δεν εμπίπτει (Οδηγία 90/434 του Συμβουλίου, άρθρο 11)

1. Το Δικαστήριο είναι αρμόδιο, βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης, να ερμηνεύει το κοινοτικό δίκαιο, όταν το δίκαιο αυτό δεν ρυθμίζει άμεσα την υπό κρίση περίπτωση, αλλά ο εθνικός νομοθέτης αποφάσισε, επ' ευκαιρία της μεταφοράς των διατάξεων μιας οδηγίας στο εθνικό δίκαιο, την εφαρμογή της ίδιας μεταχειρίσεως σε καταστάσεις καθαρά εσωτερικές και σε καταστάσεις που εμπίπτουν στην οδηγία, δηλαδή την ευθυγράμμιση της νομοθεσίας του προς το κοινοτικό δίκαιο.

η δημιουργία διακρίσεων σε βάρος των ημεδαπών ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, υφίσταται οπωσδήποτε κοινοτικό συμφέρον για ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων ή των εννοιών που συμπίπτουν με διατάξεις ή έννοιες του κοινοτικού δικαίου, ανεξάρτητα από τις συνθήκες υπό τις οποίες εφαρμόζονται, προκειμένου να αποφευχθούν στο μέλλον ερμηνευτικές αποκλίσεις.

Όταν η εθνική νομοθεσία εναρμονίζει τις λύσεις που προβλέπει για τις καθαρά εσωτερικές καταστάσεις προς τις λύσεις που έχουν γίνει δεκτές στο κοινοτικό δίκαιο, προκειμένου ιδίως να αποφευχθεί

Εντούτοις, στην περίπτωση αυτή, στο εθνικό δικαστήριο και μόνον εναπόκειται, στο πλαίσιο της κατανομής των δικαιοδοτικών καθηκόντων μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου κατά το άρθρο 177, να εκτιμήσει

την ακριβή έκταση της παραπομπής αυτής στο κοινοτικό δίκαιο, καθόσον η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου περιορίζεται στην εξέταση αποκλειστικώς και μόνον των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου. Ο σεβασμός των ορίων που προέβλεψε ο εθνικός νομοθέτης για την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου σε καθαρά εσωτερικές καταστάσεις εμπίπτει στο εσωτερικό δίκαιο και, κατά συνέπεια, στην αποκλειστική αρμοδιότητα των δικαστηρίων του κράτους μέλους.

2. Η οδηγία 90/434, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, έχει την έννοια ότι το κοινό φορολογικό καθεστώς που θεσπίζει και το οποίο περιλαμβάνει διάφορα φορολογικά πλεονεκτήματα εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλες τις πράξεις συγχωνεύσεως, διασπάσεως, εισφοράς ενεργητικού και ανταλλαγής μετοχών, ανεξαρτήτως του λόγου για τον οποίο πραγματοποιούνται και του αν ο λόγος αυτός έχει δημοσιονομικό, οικονομικό ή καθαρά φορολογικό χαρακτήρα.

Κατά συνέπεια, το άρθρο 2, στοιχείο δ', της οδηγίας, το οποίο ορίζει την έννοια της συγχωνεύσεως μέσω ανταλλαγής μετοχών, δεν απαιτεί να εκμεταλλεύεται η ίδια η αποκτώσα εταιρία, κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο η', της εν λόγω οδηγίας, μια επιχείρηση ούτε να υπάρχει μόνιμη συγχώνευση, από οικονομική και δημοσιονομική άποψη, της επιχειρήσεως δύο εταιριών σε ενιαία μονάδα. Ομοίως, το γεγονός ότι το ίδιο φυσικό πρόσωπο, το οποίο ήταν ο μόνος μέτοχος και διευθυντής των αποκτώμενων εταιριών, καθίσταται ο μόνος μέτοχος και διευθυντής της αποκτώσας εταιρίας δεν εμποδίζει τον χαρακτηρι-

σμό της εν λόγω πράξεως ως συγχωνεύσεως μέσω ανταλλαγής μετοχών.

3. Το άρθρο 11 της οδηγίας 90/434 έχει την έννοια ότι οι αρμόδιες εθνικές αρχές, προκειμένου να εξακριβώνουν αν η σχεδιαζόμενη πράξη έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή, πρέπει να προβαίνουν στη συνολική εξέταση της πράξεως σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Επί της εξετάσεως αυτής πρέπει να μπορεί να ασκηθεί δικαστικός έλεγχος.

Κατά το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν ότι το γεγονός ότι η σχεδιαζόμενη πράξη δεν πραγματοποιείται για οικονομικά βάσιμους λόγους συνιστά τεκμήριο φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Στα κράτη μέλη απόκειται να προσδιορίσουν τις αναγκαίες προς τούτο διαδικασίες του εσωτερικού δικαίου, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας.

Εντούτοις, η θέσπιση κανόνα γενικής ισχύος που να αποκλείει αυτόματα βάσει κριτηρίων όπως η εκμετάλλευση μιας επιχειρήσεως από την ίδια την αποκτώσα εταιρία, η συγχώνευση, από οικονομική και δημοσιονομική άποψη, της επιχειρήσεως δύο εταιριών σε ενιαία μονάδα ή το γεγονός ότι το ίδιο φυσικό πρόσωπο, το οποίο ήταν ο μόνος μέτοχος και διευθυντής των αποκτώμενων εταιριών, καθίσταται ο μόνος μέτοχος και διευθυντής της αποκτώσας εταιρίας, θα έβαινε πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής και θα παρακώλυε την επίτευξη του επιδιωκόμενου με την οδηγία 90/434 σκοπού, ο οποίος συνίσταται ακριβώς στη θέσπιση φορολογικών κανόνων ουδέτερων από άποψη

ανταγωνισμού και στην αποτροπή του ενδεχομένου να εμποδίζονται οι σχεδιαζόμενες πράξεις από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών.

4. Η έννοια «οικονομικά βάσιμος λόγος», ερμηνευόμενη στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οδηγίας 90/434, είναι ευρύτερη από την επιδίωξη ενός καθαρά φορολογικού πλεονεκτήματος, όπως είναι ο οριζόντιος συμψηφισμός των ζημιών.