

Υπόθεση C-318/22

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

12 Μαΐου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Fővárosi Törvényszék (πρωτοδικείο Βουδαπέστης, Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

27 Απριλίου 2022

Προσφεύγουσα:

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

Καθής:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνση
προσφυγών της εθνικής αρχής φόρων και τελωνείων, Ουγγαρία)

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προσφυγή κατά απόφασης της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της εθνικής αρχής φόρων και τελωνείων, Ουγγαρία· στο εξής: καθής), με την οποία επικυρώθηκε απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής περί απόρριψης της μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών μετά από αίτημα της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (στο εξής: προσφεύγουσα) σχετικά με τα έσοδα που εγγράφηκαν λογιστικά κατόπιν μετατροπής εταιρίας.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Αντικείμενο: Ερμηνεία εθνικής νομοθεσίας η οποία προβλέπει για αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις διατάξεις όμοιες με τις διατάξεις οδηγίας της Ένωσης που ρυθμίζει περιπτώσεις διασυννοριακού χαρακτήρα. Εφαρμογή του άρθρου 8, παράγραφος 2, της οδηγίας 2009/133, σε περίπτωση μετατροπής μονοπρόσωπης εταιρίας και, ενδεχομένως, εξάρτηση της εφαρμογής της διάταξης αυτής από

ορισμένες προϋποθέσεις.

Νομική βάση: Άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

- (α) Συνάδει με την αιτιολογική σκέψη 2 και με το άρθρο 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2009/133/EK του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο (στο εξής: οδηγία), εθνική νομοθεσία (ή διάταξη) ή η ερμηνεία και η εφαρμογή στην πράξη της νομοθεσίας (ή της διάταξης) αυτής, με βάση την οποία η οδηγία δεν διέπει τις ενδοκρατικές μετατροπές, αλλά μόνο τις διεθνείς και διασυνοριακές μετατροπές, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι διατάξεις της μεταφέρθηκαν στο εθνικό δίκαιο με τον *a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény* (νόμο LXXXI του 1996, περί φόρου εταιριών και φόρου μερισμάτων· στο εξής: νόμος περί φόρου εταιριών), κατά τρόπον ώστε, μολονότι το δίκαιο της Ένωσης δεν ρυθμίζει ευθέως το ζήτημα αυτό, ο εθνικός νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 31, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου αυτού ότι αποσκοπεί στη μεταφορά των πράξεων του δικαίου της Ένωσης, μεταξύ άλλων δε και της οδηγίας;
- (β) Συνάδει με το άρθρο 8, παράγραφος 2, της οδηγίας εθνική νομοθεσία (ή διάταξη) ή η ερμηνεία και η εφαρμογή στην πράξη της νομοθεσίας (ή της διάταξης) αυτής με βάση την οποία, στο πλαίσιο μερικής διάσπασης επιχειρήσεων εγκατεστημένων στο ίδιο κράτος μέλος, ο εταίρος της εισφέρουσας εταιρίας υποχρεούται να μειώσει την ονομαστική αξία της συμμετοχής του στην εισφέρουσα εταιρία (καλυφθέν κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρίας), προκειμένου να μειώσει στα λογιστικά βιβλία την αξία της συμμετοχής του (των εταιρικών μεριδίων του) στην εισφέρουσα εταιρία, καθόσον μια τέτοια μείωση της λογιστικής αξίας απαιτείται από τη φορολογική αρχή ως προϋπόθεση για να τύχει ο εταίρος της εισφέρουσας εταιρίας της φορολογικής μεταχείρισης που προβλέπεται στο άρθρο 8, παράγραφος 2, της οδηγίας, ακόμη και στην περίπτωση που η μερική διάσπαση συνεπάγεται ζημίες γι' αυτόν;
- (γ) Συνάδει με το άρθρο 8, παράγραφος 2, της οδηγίας εθνική νομοθεσία (ή διάταξη) ή η ερμηνεία και η εφαρμογή στην πράξη της νομοθεσίας (ή της διάταξης) αυτής σύμφωνα με την οποία η φορολογική μεταχείριση που προβλέπεται στο άρθρο αυτό σχετικά με τον φόρο εταιριών δεν ισχύει σε περίπτωση μερικής διάσπασης, όταν η εν λόγω εισφέρουσα εταιρία είναι μονοπρόσωπη εμπορική εταιρία, δηλαδή, όταν ως αποτέλεσμα της μερικής διάσπασης το ιδρυτικό μέλος της εισφέρουσας εταιρίας διατηρεί

αμετάβλητο το 100 % του εταιρικού του μεριδίου στην εταιρία αυτή ή όταν το καλυφθέν κεφάλαιο της εισφέρουσας εμπορικής εταιρίας παραμένει αμετάβλητο;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2009/133/EK του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο: αιτιολογική σκέψη 2· άρθρο 1, στοιχείο α· άρθρο 2, στοιχείο γ· άρθρο 8, παράγραφοι 2 και 5.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (νόμος LXXXI του 1996, περί φόρου εταιριών και φόρου μερισμάτων· στο εξής: νόμος περί φόρου εταιριών): άρθρο 1, παράγραφος 5· άρθρο 4, σημείο 23/α· άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο gy, σημείο 1· άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο m, σημείο mb· άρθρο 31, παράγραφος 1, στοιχείο a.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (νόμος C του 2000, περί λογιστικής· στο εξής: νόμος περί λογιστικής): άρθρο 85, παράγραφος 1, στοιχείο d.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα είχε συμμετοχή 100% στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης GE Hungary Kft. (στο εξής: GE Hungary), η οποία με τη σειρά της είχε συμμετοχή 100% στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης GE Aviation Hungary Kft. (στο εξής: GE Aviation). Οι τρεις αυτές εταιρίες συνήψαν το 2017 συμφωνία περί «μερικής διάσπασης και συγχώνευσης με απορρόφηση».
- 2 Στο πλαίσιο της μετατροπής αυτής πραγματοποιήθηκε διάσπαση δύο κλάδων δραστηριότητας της GE Hungary, οι οποίοι συγχωνεύθηκαν με απορρόφηση από την GE Aviation. Η διάσπαση των εν λόγω κλάδων δραστηριότητας εγγράφηκε λογιστικά στην GE Hungary βάσει μείωσης των αποθεματικών, χωρίς να μεταβληθεί το καλυφθέν κεφάλαιο της εν λόγω εταιρίας.
- 3 Ταυτόχρονα, η προσφεύγουσα έγινε άμεσος εταίρος της GE Aviation με συμμετοχή 99,6 %. Για τον σκοπό αυτό το καλυφθέν κεφάλαιο της τελευταίας αυτής εταιρίας αυξήθηκε από τα αποθεματικά. Επιπλέον, η αξία της συμμετοχής

της GE Hungary στην GE Aviation μειώθηκε, πράγμα που επίσης εγγράφηκε λογιστικά βάσει μείωσης των αποθεματικών.

- 4 Η προσφεύγουσα διατήρησε το ποσοστό συμμετοχής της ύψους 100 % στην GE Hungary.
- 5 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε το 2019 η προσφεύγουσα ζήτησε μείωση κατά 83 331 000 000 φιορίνια Ουγγαρίας στη βάση επιβολής του φόρου εταιριών λόγω της εν λόγω μερικής διάσπασης κλάδων δραστηριότητας της GE Hungary. Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επισημαίνοντας ότι το ποσό της ζητηθείσας μείωσης της βάσης επιβολής φόρου δεν αντιστοιχούσε σε μείωση της συμμετοχής, δηλαδή η μετατροπή δεν επέφερε καμία μεταβολή ούτε στη συμμετοχή της προσφεύγουσας στην GE Hungary ούτε στο καλυφθέν κεφάλαιο της τελευταίας αυτής εταιρίας.
- 6 Η απόφαση αυτή επικυρώθηκε σε δεύτερο βαθμό από την καθής, η οποία θεώρησε ότι λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων δεν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο gy, σημείο 1, του νόμου περί φόρου εταιριών. Εξάλλου, επισήμανε ότι η προσφεύγουσα δεν μπορεί να επικαλεστεί την οδηγία, δεδομένου ότι αυτή τυγχάνει εφαρμογής μόνο στις περιπτώσεις διάσπασης μεταξύ εταιριών δύο ή περισσότερων κρατών μελών, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, αυτής. Η καθής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων δεν συντρέχει λόγος μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου εταιριών της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2017 βάσει της προβαλλόμενης νομικής βάσης.
- 7 Η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά της απόφασης της καθής.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 8 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επίμαχη πράξη συνιστά μερική διάσπαση κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο γ', της οδηγίας. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου η οδηγία τυγχάνει εφαρμογής και ισχύει σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες το εθνικό δίκαιο, ως προς τις προβλεπόμενες για αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις λύσεις, συμμορφώνεται προς τις λύσεις που έχουν γίνει δεκτές στο δίκαιο της Ένωσης. Όσον αφορά την επίμαχη πράξη η καθής όφειλε να λάβει υπόψη τη σύμφωνη προς την οδηγία συνδυασμένη ερμηνεία του νόμου περί λογιστικής και του νόμου περί φόρου εταιριών, βάσει της οποίας η μετατροπή αυτή ουδόλως δημιουργεί για την εταιρία υποχρέωση καταβολής φόρου εταιριών.
- 9 Συγκεκριμένα, κατά την άποψη της προσφεύγουσας οι διατάξεις της οδηγίας περί μη φορολόγησης μεταφέρθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο gy, του νόμου περί φόρου εταιριών, για την περίπτωση μείωσης της συμμετοχής, με βάση την έννοια που προβλέπει το άρθρο, 85 παράγραφος 1, στοιχείο d, του νόμου περί λογιστικής. Εντούτοις, από την έννοια

της μερικής διάσπασης του άρθρου 2, στοιχείο γ', της οδηγίας, δεν προκύπτει υποχρέωση της εισφέρουσας εταιρίας προς μείωση του καλυφθέντος κεφαλαίου της. Αυτό δεν συμβαίνει κατ' ανάγκη ούτε στην πράξη, εξάλλου, είναι δυνατή μια σύμφωνη προς τη νομοθεσία της Ένωσης ερμηνεία των εθνικών διατάξεων.

- 10 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η οδηγία δεν παρέχει στα κράτη μέλη κανένα περιθώριο εκτίμησης κατά τη μεταφορά της οδηγίας, συνεπώς τα κράτη μέλη οφείλουν να μην εξαρτούν από καμία άλλη προϋπόθεση τη φορολογική ουδετερότητα που προβλέπεται υπέρ των εταίρων της αποκτώμενης εταιρίας. Η μη παροχή των οφελών που προσπορίζει η οδηγία είναι δυνατή μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η επίμαχη πράξη έχει ως κύριο στόχο τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή, ζήτημα το οποίο δεν προέβαλε η καθής ούτε τέθηκε υπό αμφισβήτηση στην υπό κρίση υπόθεση.
- 11 Επίσης, η προσφεύγουσα προβάλλει τη θεμελιώδη αρχή της υπεροχής της οικονομικής πραγματικότητας: το γεγονός ότι η καθής απαιτεί μείωση του καλυφθέντος κεφαλαίου, προκειμένου η οδηγία να αναπτύξει τα ευνοϊκά αποτελέσματά της, αποτελεί τυπική προϋπόθεση η οποία ουδόλως προκύπτει από την οδηγία ούτε από τον νόμο περί λογιστικής ούτε από τον νόμο περί φόρου εταιριών. Συγκεκριμένα, η αξία των εταιρικών μεριδίων δεν εξαρτάται αποκλειστικά από το καλυφθέν κεφάλαιο, αλλά επηρεάζεται και από άλλα στοιχεία του κεφαλαίου.
- 12 Η καθής διατείνεται ότι η εφαρμογή της οδηγίας είναι υποχρεωτική, μόνο όταν πραγματοποιείται πράξη μεταξύ εταιριών εγκατεστημένων σε δύο ή περισσότερα κράτη μέλη, ενώ εν προκειμένω η πράξη πραγματοποιήθηκε μεταξύ εμπορικών εταιριών που δραστηριοποιούνται σε ένα μόνο κράτος μέλος.
- 13 Από την άλλη πλευρά, η καθής φρονεί ότι η μείωση της βάσης επιβολής φόρου θα ήταν δυνατή μόνον αν είχε μειωθεί το καλυφθέν κεφάλαιο της GE Hungary, δηλαδή αν η πράξη δεν είχε εγγραφεί λογιστικά βάσει αποθεματικών και μόνο. Θεωρεί ότι η νομολογία του Δικαστηρίου την οποία παραθέτει η προσφεύγουσα δεν τυχάνει εφαρμογής, δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά εκείνης της υπόθεσης διαφέρουν από αυτά της υπό κρίση υπόθεσης. Επιπλέον, από τη νομολογία αυτή δεν προκύπτει ότι προσκρούει στην οδηγία το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο gy, σημείο 1, του νόμου περί φόρου εταιριών.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασεως περί παραπομπής

- 14 Το αιτούν δικαστήριο καλείται να αποφανθεί σχετικά με το αν, σε περίπτωση μετατροπής (μερικής διάσπασης) του άρθρου 2, στοιχείο γ', της οδηγίας, συνάδει με το άρθρο 8, παράγραφοι 2 και 5, της οδηγίας, ερμηνεία του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο gy, σημείο 1, του νόμου περί φόρου εταιριών, σύμφωνα με την οποία η προϋπόθεση της «μείωσης της συμμετοχής», προκειμένου να

μειωθεί η βάση επιβολής του φόρου εταιριών, πληρούται, μόνον αν μεταβληθεί το καλυφθέν κεφάλαιο, χωρίς να αρκεί η μεταβολή των αποθεματικών.

- 15 Η οδηγία μεταφέρθηκε στον νόμο περί φόρου εταιριών δυνάμει του άρθρου 31, παράγραφος 1, στοιχείο α', του νόμου αυτού. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η εθνική νομοθεσία προβλέπει διατάξεις όμοιες με αυτές της οδηγίας τόσο για τις διασυννοριακές όσο και για τις αμιγώς εγχώριες μετατροπές. Οι αρχές της ίσης μεταχείρισης και της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλουν τη σύμφωνη προς την οδηγία ερμηνεία της εθνικής αυτής νομοθεσίας. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στις αποφάσεις *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369), *Andersen og Jensen* (C-43/00, EU:C:2002:15) και *Dzodzi* (C-297/88, EU:C:1990:360).
- 16 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το άρθρο 2, στοιχείο γ', της οδηγίας δεν συνιστά συναφώς σαφή ή αποσαφηνισμένη πράξη.