

Υπόθεση C-321/05

Hans Markus Kofoed

κατά

Skatteministeriet

(αίτηση του Østre Landsret
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Οδηγία 90/434/ΕΟΚ — Κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών — Εθνική απόφαση περί φορολογήσεως ανταλλαγής εταιρικών μεριδίων — Ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων — Χρονικά αμέσως μεταγενέστερη διανομή μερίσματος — Κατάχρηση δικαιώματος»

Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott της 8ης Φεβρουαρίου 2007 . . . I - 5798

Απόφαση του Δικαστηρίου (πρώτο τμήμα) της 5ης Ιουλίου 2007 I - 5818

Περίληψη της αποφάσεως

1. Προσέγγιση των νομοθεσιών — Κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών — Οδηγία 90/434
(Οδηγία 90/434 του Συμβουλίου, άρθρο 2, στοιχείο δ')

2. *Πράξεις των οργάνων — Οδηγίες — Εκτέλεση από τα κράτη μέλη*
(Άρθρο 249, εδ. 3, ΕΚ)
3. *Προσέγγιση των νομοθεσιών — Κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών — Οδηγία 90/434*
(Οδηγία 90/434 του Συμβουλίου, άρθρο 11 § 1, στοιχείο α')

1. Η οδηγία 90/434, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι το κοινό φορολογικό καθεστώς που θεσπίζει και το οποίο περιλαμβάνει διάφορα φορολογικά πλεονεκτήματα εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλες τις πράξεις συγχωνεύσεως, διασπάσεως, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγής μετοχών, ανεξαρτήτως των λόγων για τους οποίους πραγματοποιούνται και του αν οι λόγοι αυτοί έχουν δημοσιονομικό, οικονομικό ή καθαρά φορολογικό χαρακτήρα.

Συναφώς, η έννοια του «συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά», το οποίο καταβάλλεται στους εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας στο πλαίσιο ανταλλαγής μετοχών κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής, αφορά τις χρηματικές παροχές οι οποίες έχουν τον χαρακτήρα γνήσιας αντιπαροχής της πράξεως αποκτήσεως, δηλαδή τις παροχές που κατά τρόπο δεσμευτικό συμφωνήθηκε να καταβληθούν συμπληρωματικώς προς την απονομή τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της αποκτώσας εταιρείας και τούτο

ανεξαρτήτως των ενδεχόμενων λόγων στους οποίους στηρίζεται η πράξη. Συνεπώς, δεν μπορεί να χαρακτηρίζεται ως «συμψηφιστικό ποσό σε μετρητά», κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, χρηματική παροχή την οποία καταβάλλει η αποκτώσα εταιρεία στους εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας για μόνον τον λόγο ότι υφίσταται κάποια χρονική ή άλλη σχέση με την πράξη αποκτήσεως ή ενδεχόμενη πρόθεση φορολογικής απάτης. Αντίθετα, πρέπει να ελέγχεται σε κάθε κρινόμενη περίπτωση, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των περιστάσεων, αν η επίμαχη παροχή έχει τον χαρακτήρα δεσμευτικώς συμφωνηθείσας αντιπαροχής της πράξεως αποκτήσεως.

Ως εκ τούτου, ένα μέρος του οποίου η αποκτώσα εταιρεία καταβάλλει στους εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας αμέσως μετά την ανταλλαγή των εταιρικών μεριδίων, αλλά το οποίο δεν αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της οφειλόμενης από την αποκτώσα εταιρεία αντιπαροχής, δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στον υπολογισμό του «συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά» που προβλέπεται στο άρθρο 2, στοιχείο δ', της οδηγίας.

(βλ. σκέψεις 27-31, 33, 48 και διατακτ.)

2. Όλες οι αρχές των κρατών μελών, όταν εφαρμόζουν το εθνικό δίκαιο, οφείλουν να το ερμηνεύουν στο μέτρο του δυνατού υπό το φως του κειμένου και του σκοπού των κοινοτικών οδηγιών, ώστε να επιτευχθεί το αποτέλεσμα που επιδιώκεται με αυτές. Μολονότι είναι αληθές ότι η απαίτηση αυτή σύμφωνης ερμηνείας δεν επιτρέπεται να εκτείνεται μέχρι του σημείου να δημιουργεί η οδηγία, αυτή καθαυτή και ανεξαρτήτως εσωτερικού νόμου περί μεταφοράς της, υποχρεώσεις για τους ιδιώτες ή να στοιχειοθετεί ή επιτείνει την ποινική ευθύνη όσων ενεργούν κατά παράβαση των διατάξεών της, ωστόσο, το κράτος δύναται, καταρχήν, να αντιτάξει στους ιδιώτες μια σύμφωνη ερμηνεία του εθνικού δικαίου.

(βλ. σκέψεις 45)

3. Δυνάμει του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, τα κράτη μέλη δύνανται

να αρνηθούν να εφαρμόσουν, κατ' εξαίρεση και σε ειδικές περιπτώσεις, το σύνολο ή μέρος των διατάξεων της οδηγίας αυτής, ή να ανακαλούν το πλεονέκτημα που προκύπτει από τις διατάξεις της όταν η πράξη της ανταλλαγής μετοχών έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή.

Όταν υπάρχουν ορισμένες ενδείξεις που θα μπορούσαν ενδεχομένως να δικαιολογήσουν την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου, αλλά το εθνικό δίκαιο του οικείου κράτους μέλους δεν περιλαμβάνει καμία ειδική διάταξη περί μεταφοράς του άρθρου αυτού, η φορολόγηση της επίμαχης ανταλλαγής εταιρικών μεριδίων μπορεί να δικαιολογηθεί εφόσον υπάρχει στο εθνικό δίκαιο κάποια διάταξη ή γενική αρχή που να απαγορεύει την κατάχρηση δικαιώματος ή άλλες διατάξεις σχετικά με τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή, οι οποίες θα μπορούσαν να ερμηνευθούν κατά τρόπο σύμφωνο με το εν λόγω άρθρο.

(βλ. σκέψεις 37, 39, 46, 48 και διατακτ.)