

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 10ης Νοεμβρίου 2011 *

Στην υπόθεση C-126/10,

με αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία) με απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Μαρτίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

κατά

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

παρισταμένου του:

Ministério Público,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Safjan, πρόεδρο τμήματος, J.-J. Kasel (εισηγητή) και M. Berger, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Ιουλίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA, εκπροσωπούμενη από τον F. Castro Silva, advogado,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και J. Menezes Leitão,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Muñoz Pérez,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. Wissels και M. de Ree,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τη F. Penlington,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την M. Afonso,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Αντικείμενο της παρούσας αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως είναι η ερμηνεία του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ.1).
- ² Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA (στο εξής: Foggia – SGPS) και του Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (Υφυπουργού Φορολογικών Υποθέσεων, στο εξής: Secretário de Estado) με αντικείμενο την απόρριψη από αυτόν της αιτήσεως

μεταφοράς των φορολογικών ζημιών κατόπιν συγχωνεύσεως επιχειρήσεων που ανήκαν στον ίδιο όμιλο.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά την ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 90/434, «πρέπει να προβλεφθεί η δυνατότητα για τα κράτη μέλη να αρνηθούν την εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας όταν η πράξη συγχώνευσης, διάσπασης, εισφοράς ενεργητικού ή ανταλλαγής μετοχών έχει ως σκοπό τη φοροαπάτη ή τη φοροδιαφυγή [...]».
- 4 Το άρθρο 6 της οδηγίας 90/434, το οποίο ανήκει στον τίτλο II αυτής σχετικά με τους κανόνες που ισχύουν στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις και ανταλλαγές μετοχών, ορίζει:

«Εφόσον τα κράτη μέλη εφαρμόζουν, σε περίπτωση που οι πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 γίνονται μεταξύ εταιρειών του κράτους της εισφέρουσας εταιρείας, διατάξεις που επιτρέπουν να αναλαμβάνει η λήπτρια εταιρεία ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας που δεν έχουν ακόμα αποσβεσθεί από φορολογική άποψη, επεκτείνουν το ευεργέτημα των διατάξεων αυτών ώστε να επιτρέπεται η ανάληψη, από τις μόνιμες εγκαταστάσεις της λήπτριας εταιρείας οι οποίες βρίσκονται στο έδαφός τους, των ζημιών της εισφέρουσας εταιρείας που δεν έχουν ακόμα αποσβεσθεί από φορολογική άποψη.»

- 5 Το άρθρο 11 της οδηγίας 90/434, που περιλαμβάνεται στον τίτλο V αυτής, επιγραφόμενο «Τελικές διατάξεις», προβλέπει στην πρώτη του παράγραφο:

«Ένα κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί να εφαρμόσει το σύνολο ή μέρος των διατάξεων των τίτλων II, III, και IV ή να άρει τα προκύπτοντα από τις διατάξεις αυτές ευεργετήματα όταν η πράξη της συγχώνευσης, της διάσπασης, της εισφοράς ενεργητικού ή της ανταλλαγής μετοχών:

- α) έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κυρίους στόχους τη φοροαπάτη ή τη φοροδιαφυγή. Το γεγονός ότι μία από τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 δεν πραγματοποιείται για οικονομικά βιώσιμους λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροαπάτη ή η φοροδιαφυγή

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

- 6 Ο κώδικας φορολογίας εταιριών (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), ως είχε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: CIRC), περιλαμβάνει το άρθρο 67 περί δυνατότητας μεταφοράς των φορολογικών ζημιών, οι παράγραφοι 6, 7 και 10 του οποίου έχουν ως εξής:

«6. Για τους σκοπούς εφαρμογής των άρθρων 68 και 70 [του CIRC], στο σχετικό με τις συγχωνεύσεις και τις διασπάσεις εταιριών διαφορετικών κρατών της Ευρωπαϊκής Ένωσης τμήμα, ο όρος “εταιρία” έχει την έννοια του παραρτήματος της οδηγίας 90/434.

7. Το ειδικό καθεστώς που θεσπίζει το παρόν υπό-τμήμα εφαρμόζεται σε πράξεις συγχωνεύσεως και διασπάσεως εταιριών και σε εισφορές ενεργητικού, όπως αυτές ορίζονται στις παραγράφους 1 έως 3, στις οποίες ενέχονται:

- α) εταιρίες που έχουν την πραγματική ή καταστατική τους έδρα σε πορτογαλικό έδαφος, υπόκεινται στον IRC και δεν απαλλάσσονται από τον φόρο, το φορολογητέο εισόδημα των οποίων δεν καθορίζεται από το απλοποιημένο καθεστώς
- β) μία ή περισσότερες εταιρίες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον όλες οι εταιρίες πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 3 της οδηγίας 90/434

[...]

10. Το προβλεπόμενο ειδικό καθεστώς δεν εφαρμόζεται ούτε ολικώς ούτε μερικώς σε περίπτωση που είναι προφανές ότι κύριος ή ένας εκ των κύριων σκοπών των εμπιπτουσών στο εν λόγω καθεστώς πράξεων είναι η φοροαπάτη, το οποίο λογίζεται ως αποδειχθέν αν τα εισοδήματα των οικείων εταιριών δεν υπόκεινται συνολικώς στο ίδιο φορολογικό καθεστώς εταιριών ή οι πράξεις δεν έλαβαν χώρα για οικονομικώς βάσιμους λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των ενεχόμενων εταιριών, περίπτωση κατά την οποία διενεργούνται, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, οι αντίστοιχες επιπρόσθετες εκκαθαρίσεις φόρου.»

7 Το άρθρο 69, παράγραφοι 1 και 2, του CIRC ορίζει:

«1. Από τα φορολογητέα κέρδη της νέας εταιρίας ή της απορροφούσας εταιρίας είναι δυνατό να εκπίπτουν οι φορολογικές ζημίες των συγχωνευόμενων εταιριών

έως την παρέλευση της προθεσμίας του άρθρου 47, παράγραφος 1, η οποία αρχίζει να τρέχει από το οικείο οικονομικό έτος, εφόσον ο Υπουργός Οικονομικών χορηγεί άδεια κατόπιν αιτήσεως των ενδιαφερομένων προς τη γενική διεύθυνση φορολογίας πριν το πέρας του μηνός που έπεται της καταχώρισεως της συγχωνεύσεως στο εμπορικό αρχείο.

2. Η άδεια χορηγείται μόνο υπό τον όρο ότι αποδεικνύεται ότι η συγχώνευση πραγματοποιείται για οικονομικώς βάσιμους λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των ενεχόμενων εταιριών και εντάσσεται σε επωφελή για τη δομή της παραγωγής μεσοπρόθεσμη ή μακροπρόθεσμη στρατηγική αναδιοργανώσεως και επεκτάσεως των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως, εφόσον προσκομισθούν όλα τα αναγκαία ή κατάλληλα προς τούτο στοιχεία, ώστε να καθίστανται απολύτως γνωστές οι λεπτομέρειες της επίμαχης πράξεως τόσο από νομικής όσο και από οικονομικής απόψεως.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Με την από 29 Σεπτεμβρίου 2003 πράξη συγχωνεύσεως, η Foggia – SGPS, εταιρία πορτογαλικού δικαίου δραστηριοποιούμενη στον τομέα της διαχειρίσεως εταιρικών συμμετοχών, απορρόφησε τρεις εταιρίες διαχειρίσεως εταιρικών συμμετοχών που ανήκαν στον ίδιο όμιλο.

- 9 Με την από 28 Νοεμβρίου 2003 αίτησή της προς τον Secretário de Estado, η Foggia – SGPS ζήτησε, κατά το άρθρο 69, παράγραφος 1, του CIRC, να της επιτραπεί να εκπέσει από τα φορολογήσιμα κέρδη της τις φορολογικώς βεβαιωθείσες ζημίες των απορροφούμενων εταιριών διαχειρίσεως εταιρικών συμμετοχών που δεν είχαν ακόμη αποσβεσθεί, κατά τα οικονομικά έτη 1997 έως 2002 συμπεριλαμβανομένου.

- 10 Ο Secretário de Estado έκανε δεκτή την εν λόγω αίτηση, καθόσον αφορούσε τις δύο εκ των τριών εταιριών, αλλά, με την από 6 Οκτωβρίου 2004 απόφαση, αρνήθηκε τη μεταφορά των φορολογικών ζημιών της εταιρίας Riguadiana – SGPS SA (στο εξής: Riguadiana), με το αιτιολογικό ότι η πράξη συγχωνεύσεως αυτής με τη Foggia – SGPS δεν παρουσιάζει κανένα οικονομικό ενδιαφέρον για αυτήν.
- 11 Συναφώς, οι υπηρεσίες του Secretário de Estado υπογράμμισαν ότι όσον αφορά τα κρίσιμα έτη η Riguadiana δεν κατείχε πλέον χαρτοφυλάκιο εταιρικών μεριδίων, ότι στην πράξη δεν αντλούσε εισοδήματα από τη δραστηριότητά της και ότι είχε επενδύσει αποκλειστικώς σε τίτλους. Εξάλλου, δεν είναι σαφής η αιτία των φορολογικών ζημιών της εταιρίας αυτής, ύψους περίπου δύο εκατομμυρίων ευρώ, που ενεγράφησαν στη φορολογική δήλωση του 2002. Καίτοι η διαγραφή της Riguadiana από τη δομή του ομίλου ενδέχεται ασφαλώς να συνεπάγεται μείωση των διοικητικών εξόδων και των εξόδων διαχείρισεως αυτής, το συγκεκριμένο θετικό αποτέλεσμα όσον αφορά τη δομή κόστους του ομίλου αυτού δεν μπορεί να θεωρηθεί, κατά τον Secretário de Estado, ότι παρουσιάζει οικονομικό ενδιαφέρον για τη Foggia – SGPS.
- 12 Στις 24 Ιανουαρίου 2005 η Foggia – SGPS άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunal Central Administrativo Sul, ζητώντας την ακύρωση της εν λόγω αποφάσεως και την έκδοση διοικητικής πράξεως εγκριτικής της μεταφοράς των επίμαχων φορολογικών απωλειών, την οποία απέρριψε το εν λόγω δικαστήριο.
- 13 Στις 3 Δεκεμβρίου 2008 η Foggia – SGPS προσέφυγε ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo, δικαστηρίου αποφαινόμενου σε τελευταίο βαθμό.
- 14 Στην απόφασή του περί παραπομπής το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι η ύπαρξη «οικονομικώς βάσιμων λόγων» είναι μία από τις δύο προϋποθέσεις του άρθρου 69, παράγραφος 2, του CIRC και ότι εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του Secretário

de Estado να κρίνει αν πληρούται τέτοιου είδους προϋπόθεση. Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί, εντούτοις, αμφιβολίες όσον αφορά το κατά πόσον είναι συμβατός με την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 ο τρόπος κατά τον οποίο αντιλαμβάνεται ο Secretário de Estado τους όρους «οικονομικώς βάσιμοι λόγοι».

- 15 Υπό τις συνθήκες αυτές το Supremo Tribunal Administrativo αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Ποια είναι η έννοια της διατάξεως του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας [90/434] και ειδικότερα η έννοια των εκφράσεων “οικονομικώς [βάσιμοι] λόγοι” και “αναδιάρθρωση ή ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων” εταιριών που συμμετέχουν σε πράξεις εμπίπτουσες στην οδηγία [90/434];

2) Συμβαδίζει με την προαναφερθείσα κοινοτική διάταξη η άποψη της φορολογικής αρχής ότι δεν συνέτρεχαν σοβαροί οικονομικοί λόγοι δικαιολογούντες το αίτημα της απορροφούσας εταιρίας περί μεταφοράς φορολογικώς βεβαιωθεισών ζημιών, διότι, από τη σκοπιά της απορροφούσας εταιρίας, δεν ήταν προφανές το οικονομικό συμφέρον της ενσωμάτωσης, αν ληφθεί υπόψη ότι η απορροφούμενη εταιρία δεν ασκούσε καμία δραστηριότητα διαχείρισης εταιρικών συμμετοχών, ούτε κατείχε χρηματοπιστωτικές συμμετοχές, και, επομένως, θα μετέφερε απλώς τις υψηλές της ζημίες, παρ' όλων ότι δέχτηκε ότι η συγχώνευση μπορούσε να επιφέρει θετικά αποτελέσματα στη δομή κόστους του ομίλου;»

Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου και του παραδεκτού της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 16 Στις γραπτές της παρατηρήσεις η Πορτογαλική Κυβέρνηση προέβαλε, αφενός, ότι το Δικαστήριο είναι αναρμόδιο να αποφανθεί επί της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, και, αφετέρου, ότι η αίτηση είναι απαράδεκτη, αμφισβητώντας το λυσιτελές των ερωτημάτων που έθεσε το αιτούν δικαστήριο.
- 17 Πρώτον, η ως άνω Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η διαφορά της κύριας δίκης εντάσσεται σε αμιγώς εθνικό πλαίσιο. Ευλόγως αμφισβητείται ότι η υπό κρίση ένδικη διαφορά εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 90/434 και, συνεπώς, στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου, εφόσον το δικαιο της Ένωσης δεν διέπει ούτε άμεσα ούτε έμμεσα την υπό κρίση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατάσταση.
- 18 Επιβάλλεται, συναφώς, η υπόμνηση ότι, δυνάμει του άρθρου 267, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο είναι, μεταξύ άλλων, αρμόδιο να αποφαινεται προδικαστικώς «επί της ερμηνείας των Συνθηκών» καθώς και επί της «ερμηνείας των πράξεων των θεσμικών οργάνων [...] της Ένωσης».
- 19 Είναι, βεβαίως, αναντίρρητο ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά διάταξη του εθνικού δικαίου που εφαρμόζεται εντός αμιγώς εθνικού πλαισίου.
- 20 Εντούτοις, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι οι δομικές εταιρικές μεταβολές σε εθνικό και διασυνοριακό επίπεδο διέπονται κατά το άρθρο 67 του CIRC από το ίδιο φορολογικό καθεστώς που ισχύει για τις συγχωνεύσεις και ότι ο προβλεπόμενος από το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 κανόνας που επιτρέπει να μην χορηγείται το ευεργέτημα του εν λόγω φορολογικού

καθεστώτος σε περίπτωση ελλείψεως οικονομικώς βάσιμων λόγων τυγχάνει εφαρμογής και σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις.

- 21 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, όμως, όταν η εθνική νομοθεσία εναρμονίζει τις προβλεπόμενες για τις αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις λύσεις προς τις λύσεις που έχουν γίνει δεκτές στο δίκαιο της Ένωσης, προκειμένου, ιδίως, να αποφευχθεί η δημιουργία διακρίσεων εις βάρος των ημεδαπών ή η δημιουργία ενδεχόμενων στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, υφίσταται οπωσδήποτε συμφέρον της Ένωσης για ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων ή των εννοιών που συμπίπτουν με διατάξεις ή έννοιες του δικαίου της Ένωσης, ανεξάρτητα από τις συνθήκες υπό τις οποίες εφαρμόζονται, προκειμένου να αποφευχθούν στο μέλλον ερμηνευτικές αποκλίσεις (βλ. αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Συλλογή 1997, σ. I-4161, σκέψη 32, της 15ης Ιανουαρίου 2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*, Συλλογή 2002, σ. I-379, σκέψη 18, καθώς και της 20ής Μαΐου 2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, Συλλογή 2010, σ. I-4303, σκέψη 33).
- 22 Σκόπιμο είναι να προστεθεί ότι εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει την ακριβή έκταση της προαναφερθείσας παραπομπής στο δίκαιο της Ένωσης, καθόσον η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου περιορίζεται στην εξέταση και την ερμηνεία αποκλειστικώς και μόνον των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Leur-Bloem*, σκέψη 33, και *Modehuis A. Zwijnenburg*, σκέψη 34).
- 23 Από τις προεκτεθείσες σκέψεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να δώσει απάντηση στα ερωτήματα που έθεσε το *Supremo Tribunal Administrativo* αναφορικά με την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 90/434, έστω και αν δεν διέπουν άμεσα την υπό κρίση στην κύρια δίκη κατάσταση.
- 24 Δεύτερον, η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη λόγω της ανυπαρξίας σχέσεως μεταξύ της αιτούμενης ερμηνείας του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434, το οποίο αναπαράγει το άρθρο 67, παράγραφος 10, του CIRC, και του αντικειμένου

της επίδικης διαφοράς, που αφορά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του ίδιου κώδικα, σχετικά με τη δυνατότητα μεταφοράς των φορολογικών ζημιών, που προβλέπει το άρθρο 6 της εν λόγω οδηγίας.

- 25 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, εναπόκειται αποκλειστικώς στον εθνικό δικαστή που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται, κατ' αρχήν, να απαντήσει (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Leur-Bloem*, σκέψη 24 της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves*, σ. I-10627, σκέψη 16, καθώς και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, C-78/08 έως C-80/08, *Paint Graphos* κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-7611, σκέψη 30).
- 26 Ειδικότερα, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου που αυτό προσδιόρισε με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, απολαύουν τεκμηρίου λυσιτελείας. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν (αποφάσεις της 7ης Ιουνίου 2007, C-222/05 έως C-225/05, *van der Weerd* κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-4233, σκέψη 22· *Les Vergers du Vieux Tauves*, προπαρατεθείσα, σκέψη 17, καθώς και *Paint Graphos* κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 31).
- 27 Εν προκειμένω, όμως, δεν είναι δυνατό να υποστηριχθεί βασίμως ότι η ερμηνεία της οδηγίας 90/434 δεν έχει καμία σχέση με πραγματική διαφορά ή ότι το πρόβλημα είναι υποθετικό, αφού η εν λόγω ζητηθείσα από το αιτούν δικαστήριο ερμηνεία αποσκοπεί

ακριβώς στο να παράσχει σ' αυτό τη δυνατότητα να απαντήσει σε ζήτημα σχετικό με τη συμβατότητα του τρόπου κατά τον οποίο αντιλαμβάνεται ο *Secretário de Estado* την έννοια των «οικονομικώς βάσιμων λόγων» με την ίδια έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.

- 28 Επομένως, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Πορτογαλική Κυβέρνηση, η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να κριθεί παραδεκτή.
- 29 Εντούτοις, λαμβανομένης υπόψη της διατυπώσεως του δεύτερου ερωτήματος, σκόπιμο είναι να επισημανθεί η πάγια νομολογία κατά την οποία, καίτοι δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο ούτε να αποφαινεται, στο πλαίσιο διαδικασίας δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, επί της συμβατότητας των κανόνων του εθνικού δικαίου με το δίκαιο της Ένωσης ούτε να ερμηνεύει τις εθνικές νομοθετικές ή κανονιστικές διατάξεις, είναι εντούτοις αρμόδιο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που άπτονται του δικαίου της Ένωσης και θα του δώσουν τη δυνατότητα να εκτιμήσει το συμβατό των κανόνων, προκειμένου να αποφανθεί επί της υποθέσεως της οποίας επελήφθη (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1993, C-292/92, Hünermund κ.λπ., Συλλογή 1993, σ. I-6787, σκέψη 8, καθώς και της 6ης Μαρτίου 2007, C-338/04, C-359/04 και C-360/04, Placanica κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-1891, σκέψη 36).
- 30 Κατόπιν των προεκτεθέντων, πρέπει να θεωρηθεί ότι με τα δύο του ερωτήματα τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσία αν το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 έχει την έννοια ότι πράξη συγχωνεύσεως δύο εταιριών του ίδιου ομίλου μπορεί να θεωρηθεί ότι διενεργείται για «οικονομικώς βάσιμους λόγους», κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, όταν έχει θετικά αποτελέσματα στη δομή κόστους του ομίλου, ενώ η απορροφούμενη εταιρία δεν ασκεί καμία δραστηριότητα, δεν κατέχει χρηματοπιστωτικές συμμετοχές και μεταφέρει απλώς τις υψηλές της ζημίες στην απορροφούσα εταιρία.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 31 Πρέπει να υπογραμμισθεί εξ αρχής ότι το κοινό φορολογικό καθεστώς που καθιερώνει η οδηγία 90/434 περιλαμβάνει διάφορα φορολογικά πλεονεκτήματα και εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλες τις πράξεις συγχωνεύσεως, διασπάσεως, εισφοράς ενεργητικού και ανταλλαγής μετοχών, ανεξαρτήτως των λόγων για τους οποίους αυτές πραγματοποιούνται και του αν οι λόγοι αυτοί έχουν δημοσιονομικό, οικονομικό ή αμιγώς φορολογικό χαρακτήρα (βλ. αποφάσεις *Leur-Bloem*, προπαρατεθείσα, σκέψη 36, και της 5ης Ιουλίου 2007, C-321/05, *Kofoed*, Συλλογή 2007, σ. I-5795, σκέψη 30).
- 32 Τα κίνητρα της σχεδιαζόμενης πράξεως έχουν, εντούτοις, καθοριστική σημασία κατά την εφαρμογή της παρεχόμενης με το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας δυνατότητας να αίρουν το πλεονέκτημα που προκύπτει από τις διατάξεις της οδηγίας αυτής (προπαρατεθείσα απόφαση *Modehuis A. Zwijnenburg*, σκέψη 42).
- 33 Συγκεκριμένα, δυνάμει του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434, τα κράτη μέλη δύνανται να αρνηθούν την εφαρμογή του συνόλου ή μέρους των διατάξεων της οδηγίας ή να αίρουν το πλεονέκτημα που προκύπτει από τις διατάξεις της, όταν η συμφωνία ανταλλαγής μετοχών έχει, ιδίως, ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαπάτη. Επιπλέον, η ίδια διάταξη διευκρινίζει ότι το γεγονός ότι η πράξη δεν οφείλεται σε οικονομικώς βάσιμους λόγους, όπως είναι η δομική μεταβολή ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιριών που μετέχουν στη σχετική συμφωνία, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι η πράξη αυτή έχει τέτοιο σκοπό (βλ. κατ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Leur-Bloem*, σκέψεις 38 και 39, καθώς και *Kofoed*, σκέψη 37).
- 34 Όσον αφορά την έννοια των «οικονομικώς βάσιμων λόγων» κατά την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να διευκρινίσει ότι από το γράμμα και τους σκοπούς του άρθρου 11 και της οδηγίας 90/434 γενικότερα προκύπτει ότι η έννοια αυτή είναι ευρύτερη από την επιδίωξη αμιγώς φορολογικών πλεονεκτημάτων. Κατά συνέπεια, η συγχώνευση μέσω ανταλλαγής μετοχών με την οποία επιδιώκεται μόνον η επίτευξη του ανωτέρω σκοπού δεν μπορεί

να αποτελεί οικονομικώς βάσιμο λόγο υπό την έννοια της ως άνω διατάξεως (προ-
 παρατεθείσα απόφαση Leur-Bloem, σκέψη 47).

- 35 Συνεπώς, είναι δυνατό να συνιστά οικονομικώς βάσιμο λόγο πράξη συγχωνεύσεως που επιδιώκει πλείονες σκοπούς, μεταξύ των οποίων είναι επίσης δυνατό να συγκαταλέγονται εκτιμήσεις φορολογικής φύσεως, υπό τον όρο, εντούτοις, ότι δεν είναι ο κύριος σκοπός που επιδιώκεται με τη σχετική πράξη.
- 36 Ειδικότερα, κατά το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434, η διαπίστωση ότι πράξη συγχωνεύσεως αποσκοπεί αποκλειστικώς στην παροχή του φορολογικού πλεονεκτήματος και δεν πραγματοποιείται για οικονομικώς βάσιμους λόγους μπορεί να αποτελεί τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους σκοπούς της πράξης αυτής είναι η φοροαπάτη ή η φοροδιαφυγή.
- 37 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου να εξακριβώσουν οι εθνικές αρχές ότι η σχεδιαζόμενη πράξη αποβλέπει σε τέτοιο σκοπό, δεν μπορούν να αρκούνται στην εφαρμογή γενικών και προκαθορισμένων κριτηρίων, αλλά πρέπει να προβαίνουν σε συνολική εξέταση της εκάστοτε περιπτώσεως. Κατά πάγια νομολογία, η θέσπιση κανόνα γενικής ισχύος που να αποκλείει αυτόματα, ανεξαρτήτως του αν υπάρχει πράγματι φοροδιαφυγή ή φοροαπάτη, ορισμένες κατηγορίες πράξεων από την παροχή του φορολογικού πλεονεκτήματος θα έβαινε πέραν του αναγκαίου για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή φοροαπάτης και θα παρακώλυε την επίτευξη του επιδιωκόμενου με την οδηγία 90/434 σκοπού (προπαρατεθείσα απόφαση Leur-Bloem, σκέψεις 41 και 44).
- 38 Στο πλαίσιο του εν λόγω συνολικού ελέγχου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία που ανέφερε το αιτούν δικαστήριο, ήτοι το γεγονός ότι κατά την ημερομηνία της πράξεως συγχωνεύσεως η απορροφούμενη εταιρία δεν ασκούσε καμία δραστηριότητα, δεν κατείχε χρηματοπιστωτικές συμμετοχές και ότι η απορροφούσα εταιρία

σκόπευε να αναλάβει τις απώλειες της απορροφούμενης εταιρίας που δεν είχαν ακόμη αποσβεσθεί από φορολογικής απόψεως.

- 39 Εντούτοις, κανένα εκ των στοιχείων αυτών δεν μπορεί καθαυτό να θεωρείται ως καθοριστικό.
- 40 Ειδικότερα, συγχώνευση ή αναδιάρθρωση που έλαβε χώρα υπό τη μορφή απορροφήσεως εταιρίας η οποία δεν ασκεί δραστηριότητες και δεν εισφέρει ίδια στοιχεία ενεργητικού στην απορροφούσα εταιρία μπορεί, εντούτοις, να θεωρηθεί με γνώμονα τη δεύτερη εταιρία ότι έγινε για οικονομικώς βάσιμους λόγους.
- 41 Ομοίως, δεν μπορεί να αποκλεισθεί ότι συγχώνευση μέσω απορροφήσεως εταιρίας που έχει τέτοιες απώλειες ενδέχεται να πραγματοποιείται για οικονομικώς βάσιμους λόγους, καθόσον το άρθρο 6 της οδηγίας 90/434 αναφέρεται ρητώς στις νομοθετικές διατάξεις που επιτρέπουν την ανάληψη των ζημιών της απορροφούμενης εταιρίας που δεν έχουν ακόμα αποσβεσθεί από φορολογική άποψη.
- 42 Αντιθέτως, το γεγονός ότι οι εν λόγω φορολογικές ζημίες είναι ιδιαιτέρως υψηλές και η πηγή τους δεν προσδιορίζεται σαφώς μπορεί να αποτελεί ένδειξη φοροαπάτης ή φοροδιαφυγής αν η συγχώνευση μέσω απορροφήσεως εταιρίας αποσκοπεί αποκλειστικώς στην απόκτηση αμιγώς φορολογικού πλεονεκτήματος.
- 43 Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ερειδόμενο στους όρους «αναδιάρθρωση» και «ορθολογικότερη οργάνωση» που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434, αν το θετικό αποτέλεσμα για τη δομή κόστους που απορρέει από τη μείωση των διοικητικών εξόδων και τη διαχείριση του ομίλου κατόπιν συγχωνεύσεως μέσω απορροφήσεως μπορεί να συνιστά οικονομικώς βάσιμο λόγο κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου.

- 44 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, σκόπιμο είναι να επισημανθεί ότι το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434, ως διάταξη εξαιρετικού χαρακτήρα, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς, λαμβανομένων υπόψη του γράμματος, του επιδιωκόμενου σκοπού και του πλαισίου εντός του οποίου εντάσσεται (προπαρατεθείσα απόφαση *Modehuis A. Zwijnenburg*, σκέψη 46).
- 45 Από το γράμμα του εν λόγω άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', και πιο συγκεκριμένα όρων «όπως η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση» προκύπτει ότι οι επίμαχες πράξεις συνιστούν παραδείγματα οικονομικώς βάσιμων λόγων και πρέπει να ερμηνεύονται σύμφωνα με την έννοια αυτή.
- 46 Όπως ήδη έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 47 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Leur-Bloem*, οι έννοιες της αναδιάρθρωσεως και της ορθολογικότερης οργάνωσεως είναι ευρύτερες της απλής επιδιώξεως αμιγώς φορολογικών πλεονεκτημάτων και δεν είναι δυνατό οποιαδήποτε πράξη αναδιάρθρωσεως και ορθολογικότερης οργάνωσεως που αποβλέπει στην επίτευξη του ανωτέρω σκοπού να αποτελεί οικονομικώς βάσιμο λόγο υπό την έννοια της διατάξεως αυτής.
- 47 Επομένως, ουδόλως αποκλείεται συγχώνευση η οποία προβαίνει σε αναδιάρθρωση ή ορθολογικότερη οργάνωση ομίλου που καθιστά δυνατή τη μείωση των διοικητικών εξόδων ή των εξόδων διαχειρίσεως αυτού να πραγματοποιείται για οικονομικώς βάσιμους λόγους. Τούτο, όμως, δεν ισχύει στην περίπτωση απορροφήσεως, όπως η επίδικη, από την οποία συνάγεται προφανώς, λαμβανομένου υπόψη του εύρους του προσδοκώμενου φορολογικού πλεονεκτήματος, ήτοι πλέον των 2 εκατομμυρίων ευρώ, ότι η εξοικονόμηση διαρθρωτικών δαπανών για τον οικείο όμιλο είναι ελάχιστη.
- 48 Συναφώς, πρέπει να προστεθεί ότι η εξοικονόμηση δαπανών συνεπεία μειώσεως των διοικητικών εξόδων και των εξόδων διαχειρίσεως είναι σύμφυτη με κάθε πράξη συγχωνεύσεως μέσω απορροφήσεως, καθόσον συνεπάγεται, εξ ορισμού, απλοποίηση της δομής του ομίλου.

- 49 Πάντως, αν γίνει συστηματικώς δεκτό ότι η εξοικονόμηση διαρθρωτικών δαπανών συνεπεία μειώσεως των διοικητικών δαπανών και των δαπανών διαχειρίσεως συνιστά οικονομικώς βάσιμο λόγο, χωρίς να συνεκτιμώνται και άλλοι σκοποί που επιδιώκονται μέσω της επίμαχης πράξεως, και πιο συγκεκριμένα τα φορολογικά πλεονεκτήματα, ο κανόνας του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 θα καθίστατο άνευ ουσίας, η οποία έγκειται στη διαφύλαξη των οικονομικών συμφερόντων των κρατών μελών δεδομένου ότι κατά την ένατη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να μην χορηγούν το πλεονέκτημα των διατάξεων που προβλέπει η οδηγία σε περίπτωση φοροδιαφυγής ή φοροαπάτης.
- 50 Εξάλλου, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 εκφράζει τη γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης κατά την οποία η κατάχρηση δικαιώματος απαγορεύεται. Η εφαρμογή των κανόνων αυτών δεν επιτρέπεται να εκτείνεται μέχρι του σημείου να καλύπτει καταχρηστικές πρακτικές, δηλαδή πράξεις που δεν διενεργούνται στο πλαίσιο φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το ως άνω δίκαιο (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 1999, C-212/97, Centros, Συλλογή 1999, σ. I-1459, σκέψη 24· της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 68 και 69, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Kofoed, σκέψη 38).
- 51 Συναφώς, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει, υπό το πρίσμα του συνόλου των περιστάσεων που διακρίνουν τις ένδικες διαφορές επί των οποίων καλείται να αποφανθεί, αν, βάσει των κριτηρίων που παρατίθενται στις σκέψεις 39 έως 51 της παρούσας αποφάσεως, συντρέχουν τα συστατικά στοιχεία του τεκμηρίου φορολογικής απάτης ή φοροαπάτης κατά την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 στο πλαίσιο της υπό κρίση ένδικης διαφοράς.
- 52 Πρέπει, επομένως, να δοθεί στα υποβληθέντα ερωτήματα, όπως αναδιατυπώνονται στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, η απάντηση ότι το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση συγχωνεύσεως δύο εταιριών του ίδιου ομίλου, μπορεί να συνιστά τεκμήριο ότι η πράξη αυτή δεν πραγματοποιήθηκε για «οικονομικώς βάσιμους λόγους» κατά την έννοια της εν

λόγω διατάξεως το γεγονός ότι, κατά την ημερομηνία της πράξεως συγχωνεύσεως, η απορροφούμενη εταιρία δεν ασκεί καμία δραστηριότητα, δεν κατέχει χρηματοπιστωτικές συμμετοχές και μεταφέρει απλώς υψηλές και απροσδιόριστης προελεύσεως ζημίες της στην απορροφούσα εταιρία, καίτοι η πράξη συγχωνεύσεως έχει θετικά αποτελέσματα για τη δομή κόστους του εν λόγω ομίλου. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξετάσει, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των περιστάσεων που διακρίνουν την ένδικη διαφορά επί της οποίας καλείται να αποφανθεί, αν τα συστατικά στοιχεία του τεκμηρίου φοροαπάτης ή φοροαπαλλαγής κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως συντρέχουν στο πλαίσιο της υπό κρίση ένδικης διαφοράς.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 53 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση πράξεως συγχωνεύσεως δύο εταιριών του ίδιου ομίλου, μπορεί να συνιστά τεκμήριο ότι η πράξη αυτή δεν πραγματοποιήθηκε για «οικονομικώς βάσιμους λόγους» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως το γεγονός ότι, κατά την ημερομηνία της πράξεως της συγχωνεύσεως, η απορροφούμενη εταιρία δεν ασκεί καμία δραστηριότητα, δεν κατέχει χρηματοπιστωτικές συμμετοχές και μεταφέρει απλώς υψηλές και απροσδιόριστης προελεύσεως ζημίες στην απορροφούσα εταιρία, καίτοι η πράξη συγχωνεύσεως έχει θετικά αποτελέσματα για

τη δομή κόστους του εν λόγω ομίλου. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξετάσει, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των περιστάσεων που διακρίνουν την ένδικη διαφορά επί της οποίας καλείται να αποφανθεί, αν τα συστατικά στοιχεία του τεκμηρίου φοροαπάτης ή φοροαπαλλαγής κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως συντρέχουν στο πλαίσιο της υπό κρίση ένδικης διαφοράς.

(υπογραφές)