

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 17ης Ιουλίου 1997 *

Στην υπόθεση C-28/95,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του *Gerechtshof te Amsterdam* προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

A. Leur-Bloem

και

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 2, στοιχείο δ', και 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 εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 1),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους *G. C. Rodríguez Iglesias*, Πρόεδρο, *G. F. Mancini*, *J. C. Moitinho de Almeida*, *J. L. Murray* και *L. Sevón*, προέδρους τμήματος, *K. N.*

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

Κακούρη, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann (εισηγητή) και H. Ragnemalm, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs

γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Leur-Bloem, εκπροσωπούμενη από τον J. H. W. Lenior, σύμβουλο φορολογικών υποθέσεων,

— ο Inspecteur der Belastingdienst Ondernemingen Amsterdam 2,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. G. Lammers, αναπληρωτή νομικό σύμβουλο του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους E. Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και B. Kloke, Oberregierungsrat στο ίδιο υπουργείο,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον B. J. Drijber, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον A. Fierstra, αναπληρωτή νομικό σύμβουλο του Υπουργείου Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον B. J. Drijber, κατά τη συνεδρίαση της 4ης Ιουνίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 26ης Ιανουαρίου 1995, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Φεβρουαρίου 1995, το Gerechtshof te Amsterdam υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, διάφορα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 2, στοιχείο δ', και 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 εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 1, στο εξής: οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν κατά την εκδίκαση διαφοράς μεταξύ της Leur-Bloem και του επιθεωρητή της δεύτερης εφορίας επιχειρήσεων του Άμστερνταμ (στο εξής: επιθεωρητής).
- 3 Η Leur-Bloem, η οποία είναι η μοναδική μέτοχος και διευθύντρια δύο εταιριών ολλανδικού δικαίου, προτίθεται να εξαγοράσει τις μετοχές μιας τρίτης εταιρίας, μιας εταιρίας χαρτοφυλακίου, το δε τίμημα θα καταβληθεί με μεταβίβαση μετοχών των δύο πρώτων εταιριών. Μετά την πράξη αυτή η Leur-Bloem θα γινόταν, όχι άμεσα, αλλά μόνον έμμεσα, μοναδικός μέτοχος των δύο λοιπών εταιριών.
- 4 Η Leur-Bloem υπόκειται στον ολλανδικό νόμο περί φορολογίας εισοδήματος του 1964 (στο εξής: ολλανδικός νόμος). Το άρθρο 14 b, παράγραφος 1, του ολλανδικού νόμου προβλέπει ότι, σε περίπτωση συγχωνεύσεως εταιριών μέσω ανταλλαγής μετοχών, εξαιρείται από τη φορολογική βάση η υπεραξία που προκύπτει από την απόκτηση σημαντικού ποσοστού συμμετοχής. Η εφαρμογή της ευχέρειας αυτής έχει στην πράξη ως αποτέλεσμα τη μετάθεση της φορολογήσεως σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο.

5 Το άρθρο 14 b, παράγραφος 2, στοιχεία a και b, του ολλανδικού νόμου ορίζει τα εξής:

«2. Συγχώνευση εταιριών υπάρχει στις ακόλουθες περιπτώσεις:

a) Μια εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες εταιρία αποκτά, έναντι διαθέσεως ορισμένων από τις μετοχές της, συνοδευόμενης ενδεχομένως από καταβολή συμψηφιστικού ποσού, ορισμένες μετοχές άλλης εγκατεστημένης στις Κάτω Χώρες εταιρίας, πράγμα που της παρέχει άνω του ημίσεος των δικαιωμάτων ψήφου στην τελευταία εταιρία, με σκοπό τη μόνιμη συγχώνευση, από δημοσιονομική και οικονομική άποψη, σε ενιαία μονάδα, της επιχειρήσεως της αποκτώσας εταιρίας και της επιχειρήσεως ενός άλλου προσώπου.

b) Μια εγκατεστημένη σε κράτος μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εταιρία αποκτά, έναντι διαθέσεως ορισμένων από τις μετοχές της, συνοδευόμενης ενδεχομένως από καταβολή συμψηφιστικού ποσού, ορισμένες μετοχές άλλης εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, πράγμα που της παρέχει άνω του ημίσεος των δικαιωμάτων ψήφου στην τελευταία εταιρία, με σκοπό τη μόνιμη συγχώνευση, από δημοσιονομική και οικονομική άποψη, σε ενιαία μονάδα, της επιχειρήσεως της αποκτώσας εταιρίας και της επιχειρήσεως ενός άλλου προσώπου.»

6 Ως «επιχείρηση» νοείται, κατά τον ολλανδικό νόμο, ουσιαστικά η οικονομική δραστηριότητα ενός νομικού προσώπου, ενώ ο όρος «εταιρία» χρησιμοποιείται ως ενδεικτικός της νομικής προσωπικότητας.

7 Η Leur-Bloem ζήτησε από τις ολλανδικές φορολογικές αρχές να θεωρήσουν ότι η πράξη στην οποία προτίθετο να προβεί αποτελούσε «συγχώνευση μέσω ανταλλαγής μετοχών» κατά την έννοια της ολλανδικής νομοθεσίας, πράγμα που θα της έδινε τη δυνατότητα να απαλλαγεί από τον φόρο επί της υπεραξίας που θα προέκυπτε ενδεχομένως από τη μεταβίβαση των μετοχών, καθώς και τη δυνατότητα να αντισταθμίσει τις ενδεχόμενες ζημίες εντός της ενιαίας φορολογικής μονάδας που θα δημιουργούνταν κατ' αυτόν τον τρόπο.

- 8 Ο επιθεωρητής έκρινε ότι δεν συνέτρεχε συγχώνευση μέσω ανταλλαγής μετοχών κατά την έννοια του άρθρου 14 b, παράγραφος 2, στοιχείο a, του ολλανδικού νόμου και απέρριψε το αίτημά της.
- 9 Κατόπιν αυτού η Leur-Bloem προσέφυγε κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam. Η Leur-Bloem υποστηρίζει ότι η προκειμένη πράξη πρέπει να θεωρηθεί συγχώνευση, καθόσον σκοπός της είναι η στενότερη συνεργασία των εταιριών.
- 10 Αντίθετα, ο επιθεωρητής υποστηρίζει ότι η σχεδιαζόμενη πράξη δεν έχει ως σκοπό τη μόνιμη συγχώνευση, από οικονομική και δημοσιονομική άποψη, των δραστηριοτήτων των εταιριών αυτών εντός μιας σημαντικότερης ενιαίας μονάδας. Συγκεκριμένα, υφίσταται ήδη τέτοια ενιαία μονάδα από οικονομική και δημοσιονομική άποψη, καθόσον οι δύο εταιρίες έχουν ήδη τον ίδιο διευθυντή και έναν και μόνο μέτοχο.
- 11 Το Gerechtshof έκρινε ότι, για να επιλύσει τη διαφορά, έπρεπε να ερμηνεύσει τη διάταξη του ολλανδικού νόμου που προστέθηκε στον νόμο αυτόν κατόπιν της μεταφοράς της οδηγίας στην εσωτερική νομοθεσία.
- 12 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε κατ' αρχάς ότι σκοπός της οδηγίας είναι, όπως προκύπτει από το προοίμιό της, η κατάργηση των φορολογικών διατάξεων οι οποίες, μεταξύ άλλων, συνεπάγονται μειονεκτήματα για τις συγχωνεύσεις και τις ανταλλαγές μετοχών μεταξύ εταιριών διαφόρων κρατών μελών έναντι των συγχωνεύσεων και ανταλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ εταιριών εγκατεστημένων σε ένα μόνο κράτος μέλος. Στη συνέχεια, το δικαστήριο αυτό διαπίστωσε ότι ούτε στο στοιχείο a ούτε στο στοιχείο b της παραγράφου 2 του άρθρου 14 b του ολλανδικού νόμου γίνεται καμία διάκριση μεταξύ των συγχωνεύσεων που αφορούν μόνον εταιρίες εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες και των συγχωνεύσεων που αφορούν εταιρίες εγκατεστημένες σε διάφορα κράτη μέλη της Κοινότητας.

13 Τέλος, το εθνικό δικαστήριο τόνισε ότι, όπως προκύπτει από τους σκοπούς της οδηγίας, το γράμμα της επίμαχης διατάξεως του ολλανδικού νόμου και τις προπαρασκευαστικές εργασίες του νόμου αυτού, και συγκεκριμένα από την αιτιολογική έκθεση του νόμου, ο Ολλανδός νομοθέτης θέλησε να ρυθμίσει κατά τον ίδιο τρόπο τις συγχωνεύσεις των εγκατεστημένων αποκλειστικώς στις Κάτω Χώρες εταιριών και τις συγχωνεύσεις των εγκατεστημένων σε διάφορα κράτη μέλη εταιριών.

14 Το άρθρο 2, στοιχεία δ' και ή', της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, νοούνται ως:

(...)

δ) ανταλλαγή μετοχών: η πράξη με την οποία μια εταιρία αποκτά συμμετοχή στο κεφάλαιο άλλης εταιρίας σε ποσοστό το οποίο της παρέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρίας αυτής, έναντι παροχής στους εταίρους της δεύτερης αυτής εταιρίας, σε αντάλλαγμα των τίτλων τους, τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της πρώτης και, ενδεχομένως, έναντι καταβολής συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά το οποίο δεν υπερβαίνει το 10 % της ονομαστικής αξίας των τίτλων αυτών ή, ελλείψει ονομαστικής αξίας, της λογιστικής αξίας των τίτλων αυτών.

(...)

η) αποκτώσα εταιρία: η εταιρία που αποκτά συμμετοχή με ανταλλαγή τίτλων.»

Ο τίτλος II της οδηγίας, ο οποίος περιλαμβάνει τα άρθρα 4 έως 8, περιέχει τους κανόνες που ισχύουν για τη φορολογική μεταχείριση των συγχωνεύσεων, διασπάσεων και ανταλλαγών μετοχών. Το άρθρο 8 προβλέπει, μεταξύ άλλων,

ότι η παροχή, επ' ευκαιρία ανταλλαγής μετοχών, τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της αποκτώσας εταιρίας σε εταίρο της αποκτώμενης εταιρίας, σε αντάλλαγμα τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της δεύτερης αυτής εταιρίας, δεν συνεπάγεται, αυτή καθαυτή, καμία φορολόγηση του εισοδήματος ή των υπεραξιών αυτού του εταίρου.

Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. 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 [φοροαποφυγή] ή τη φοροδιαφυγή. Το γεγονός ότι μία από τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 δεν πραγματοποιείται για οικονομικά [βάσιμους] λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιριών που ενέχονται στη σχετική πράξη μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κυρίους στόχους της πράξης αυτής είναι η [φοροαποφυγή] ή η φοροδιαφυγή.»

15 Το Gerechtshof te Amsterdam έκρινε ότι η ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί και για τον λόγο αυτό ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Μπορούν να υποβληθούν στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία και το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων μιας οδηγίας του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, έστω και αν η οδηγία, και μάλιστα δεν εφαρμόζεται κατά τρόπο άμεσο όσον αφορά την υποβληθείσα στην κρίση του αιτούντος δικαστηρίου συγκεκριμένη κατάσταση, πλην όμως ο εθνικός νομοθέτης επιδιώκει αυτή η συγκεκριμένη κατάσταση να κριθεί κατά τον ίδιο τρόπο ως εάν επρόκειτο για κατάσταση που αφορά η οδηγία;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως:

- α) Είναι δυνατό να πρόκειται για ανταλλαγή μετοχών κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, όταν η αποκτώσα κατά την έννοια του στοιχείου η' του ίδιου άρθρου εταιρία δεν εκμεταλλεύεται η ίδια επιχείρηση;
- β) Εμποδίζει την ανταλλαγή μετοχών, κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο δ', το γεγονός ότι το ίδιο φυσικό πρόσωπο, το οποίο ήταν πριν από την ανταλλαγή ο μοναδικός μέτοχος και διευθυντής των αποκτώμενων εταιριών, καθίσταται, μετά την ανταλλαγή, διευθυντής και μοναδικός μέτοχος της αποκτώσας εταιρίας;
- γ) Υφίσταται ανταλλαγή μετοχών κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο δ', μόνον εφόσον το αποτέλεσμα της ανταλλαγής αυτής είναι η μόνιμη συγχώνευση, από δημοσιονομική και οικονομική άποψη, των δραστηριοτήτων της αποκτώσας εταιρίας με τις δραστηριότητες ενός άλλου νομικού προσώπου σε ενιαία μονάδα;
- δ) Υφίσταται ανταλλαγή μετοχών κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο δ', μόνο εφόσον το αποτέλεσμα της ανταλλαγής αυτής είναι η μόνιμη συγχώνευση, από δημοσιονομική και οικονομική άποψη, των δραστηριοτήτων δύο ή περισσότερων αποκτωμένων εταιριών σε ενιαία μονάδα;
- ε) Αποτελεί το γεγονός ότι η ανταλλαγή μετοχών έγινε με σκοπό την επίτευξη οριζόντιου συμπηφισμού φορολογικών ζημιών μεταξύ των συμμετεχουσών εταιριών στο πλαίσιο μιας και μόνης δημοσιονομικής μονάδας, κατά την έννοια του άρθρου 15 του wet op de vennootschapsbelasting 1969 (ολλανδικού νόμου του 1969 περί φορολογίας εταιριών), οικονομικά βάσιμο λόγο για την ανταλλαγή, κατά την έννοια του άρθρου 11 της οδηγίας;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 16 Με το πρώτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν 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, κατόπιν της μεταφοράς των διατάξεων μιας οδηγίας στο εθνικό δίκαιο, την εφαρμογή της ίδιας μεταχειρίσεως σε καταστάσεις καθαρά εσωτερικές και σε καταστάσεις που εμπύπτουν στην οδηγία, δηλαδή την ευθυγράμμιση της νομοθεσίας του προς το κοινοτικό δίκαιο.
- 17 Η *Leur-Bloem* φρονεί ότι το Δικαστήριο έχει την αρμοδιότητα αυτή, αν ληφθούν υπόψη ο σκοπός της οδηγίας και η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως. Συγκεκριμένα, αν οι εντός ενός κράτους συγχωνεύσεις και οι κοινοτικές συγχωνεύσεις δεν αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο, θα στρεβλωνόταν ο ανταγωνισμός μεταξύ ομίλων εταιριών που θα είχαν την ίδια δομή, από τους οποίους όμως μόνον ο ένας θα είχε κοινοτικό χαρακτήρα.
- 18 Η Επιτροπή, η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση φρονούν ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να απαντά σε ερωτήματα που τίθενται εκτός του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας. Τούτο συμβαίνει εν προκειμένω, αφού η οδηγία εφαρμόζεται, κατά το άρθρο 1, στις περιπτώσεις συγχωνεύσεως, διασπάσεως, εισφορών ενεργητικού και ανταλλαγής μετοχών μεταξύ εταιριών δύο ή περισσότερων κρατών.
- 19 Επιπλέον, η Επιτροπή και η Ολλανδική Κυβέρνηση επικαλούνται την απόφαση της 28ης Μαρτίου 1995, C-346/93, *Kleinwort Benson* (Συλλογή 1995, σ. I-615), η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο της Συμβάσεως της 27ης Σεπτεμβρίου 1968, για τη διεθνή δικαιοδοσία και την εκτέλεση αποφάσεων σε αστικές και εμπορικές υποθέσεις (ΕΕ 1982, L 388, σ. 7, στο εξής: Σύμβαση), και με την οποία το Δικαστήριο κήρυξε εαυτό αναρμόδιο. Συναφώς, ισχυρίζονται ότι, ενόψει της ομοιότητας των διαδικασιών, δεν πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των ερωτημάτων που υποβάλλονται στο πλαίσιο της Συμβάσεως και των ερωτημάτων που υποβάλλονται βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης.

- 20 Η Επιτροπή φρονεί ότι, σύμφωνα με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο μόνον όταν η εθνική ρύθμιση παραπέμπει άμεσα και χωρίς όρους στο κοινοτικό δίκαιο. Τούτο όμως δεν συμβαίνει εν προκειμένω.
- 21 Η Ολλανδική Κυβέρνηση τονίζει ότι η απόφαση που θα εξέδιδε ενδεχομένως το Δικαστήριο δεν θα δέσμευε τα εθνικά δικαστήρια, υπό την έννοια της προπαρατεθείσας αποφάσεως Kleinwort Benson, αφού η ζητούμενη ερμηνεία δίδει απλώς τη δυνατότητα στο αιτούν δικαστήριο να εφαρμόσει το εθνικό δίκαιο. Η κυβέρνηση αυτή διευκρινίζει επίσης ότι η παραπομπή στο κοινοτικό δίκαιο, η οποία περιέχεται στην αιτιολογική έκθεση του ολλανδικού νόμου, δεν είναι δεσμευτική, αλλ' αποτελεί απλώς ένα στοιχείο ερμηνείας του νόμου αυτού.
- 22 Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, όπως δέχθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 1990, C-231/89, Gmurzynska-Bscher (Συλλογή 1990, σ. I-4003), το Δικαστήριο δεν οφείλει να εκδώσει προδικαστική απόφαση, όταν είναι προφανές, όπως στη διαφορά της κύριας δίκης, ότι η διάταξη του κοινοτικού δικαίου της οποίας η ερμηνεία ζητήθηκε από το Δικαστήριο δεν μπορεί να εφαρμοστεί.
- 23 Κατά το άρθρο 177 της Συνθήκης, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να αποφαινεται με προδικαστικές αποφάσεις επί της ερμηνείας της Συνθήκης καθώς και των πράξεων των οργάνων της Κοινότητας.
- 24 Κατά πάγια νομολογία, η διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 177 της Συνθήκης αποτελεί μέσο συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων. Επομένως, μόνο τα εθνικά δικαστήρια ενώπιον των οποίων εκκρεμεί η διαφορά και τα οποία έχουν την ευθύνη της αποφάσεως που θα εκδώσουν είναι αρμόδια να εκτιμούν, με βάση τις ιδιαιτερότητες κάθε υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα της προδικαστικής αποφάσεως προκειμένου να εκδώσουν τη δική τους απόφαση, όσο και τη λυσιτέλεια των ερωτημάτων που υποβάλλουν στο Δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 1990, C-297/88 και C-197/89, Dzodzi, Συλλογή 1990, σ. I-3763, σκέψεις 33 και 34, και την προπαρατεθείσα απόφαση Gmurzynska-Bscher, σκέψεις 18 και 19).

- 25 Κατά συνέπεια, όταν τα εθνικά δικαστήρια υποβάλλουν ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, το Δικαστήριο οφείλει καταρχήν να αποφαινεται (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Dzodzi* και *Gmurzynska-Bscher*, σκέψεις 35 και 20 αντιστοίχως). Ούτε από το γράμμα του άρθρου 177 ούτε από το αντικείμενο της διαδικασίας που προβλέπει το άρθρο αυτό προκύπτει ότι οι συντάκτες της Συνθήκης θέλησαν να αποκλείσουν από την αρμοδιότητα του Δικαστηρίου τις αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως που αφορούν διάταξη του κοινοτικού δικαίου στην ειδική περίπτωση κατά την οποία το εθνικό δίκαιο κράτους μέλους παραπέμπει στο περιεχόμενο της διατάξεως αυτής προκειμένου να προσδιοριστούν οι κανόνες που θα εφαρμοστούν σε καθαρώς εσωτερική κατάσταση του κράτους αυτού (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Dzodzi* και *Gmurzynska-Bscher*, σκέψεις 36 και 25 αντιστοίχως).
- 26 Συγκεκριμένα, η απόρριψη της αιτήσεως του εθνικού δικαστηρίου δεν είναι δυνατή παρά μόνον εφόσον προκύπτει ότι υφίσταται καταστρατήγηση της διαδικασίας του άρθρου 177 της Συνθήκης και το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί κατασκευασμένης διαφοράς ή είναι προφανές ότι η διάταξη του κοινοτικού δικαίου δεν μπορεί να εφαρμοστεί ούτε άμεσα ούτε έμμεσα στις περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως (βλ. συναφώς προπαρατεθείσες αποφάσεις *Dzodzi* και *Gmurzynska-Bscher*, σκέψεις 40 και 23 αντιστοίχως).
- 27 Το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω νομολογίας, έχει κρίνει επανειλημμένα ότι είναι αρμόδιο να αποφαινεται επί αιτήσεων εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με διατάξεις του κοινοτικού δικαίου σε περιπτώσεις στις οποίες τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, αλλά οι διατάξεις του δικαίου αυτού έχουν εφαρμογή είτε βάσει του εθνικού δικαίου είτε δυνάμει απλών συμβατικών ρητρών (βλ., όσον αφορά την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου βάσει του εθνικού, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις *Dzodzi* και *Gmurzynska-Bscher*, την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1985, 166/84, *Thomasdunger*, Συλλογή 1985, σ. 3001, και την απόφαση της 24ης Ιανουαρίου 1991, C-384/89, *Tomatis* και *Fulchiron*, Συλλογή 1991, σ. I-127, και, όσον αφορά την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου κατ' εφαρμογή συμβατικών ρητρών, τις αποφάσεις της 25ης Ιουνίου 1992, C-88/91, *Federconsorzi*, Συλλογή 1992, σ. I-4035, και της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-73/89, *Fournier*, Συλλογή 1992, σ. I-5621, στο εξής: νομολογία *Dzodzi*). Πράγματι, στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι ανωτέρω αποφάσεις, οι διατάξεις του εθνικού δικαίου ή οι συμβατικές ρήτρες που παρέπεμπαν στις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου δεν είχαν προφανώς περιορίσει την εφαρμογή των τελευταίων αυτών διατάξεων.

- 28 Αντίθετα, με την προπαρατεθείσα απόφαση Kleinwort Benson το Δικαστήριο έκρινε εαυτό αναρμόδιο να αποφανθεί επί αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία της Συμβάσεως.
- 29 Στη σκέψη 19 της ανωτέρω αποφάσεως το Δικαστήριο τόνισε ότι, αντίθετα απ' ό,τι συνέβαινε με τη νομολογία Dzodzi, το δίκαιο του ενδιαφερόμενου συμβαλλόμενου κράτους δεν καθιστούσε εφαρμοστέες τις διατάξεις της Συμβάσεως καθ'αυτές, τις οποίες καλούνταν να ερμηνεύσει το Δικαστήριο. Στη σκέψη 16 της αποφάσεως αυτής το Δικαστήριο επισήμανε ότι ο εθνικός νόμος που διέπτε την υπόθεση της κύριας δίκης απλώς χρησιμοποιούσε τη Σύμβαση ως πρότυπο και επαναλάμβανε εν μέρει τη διατύπωσή της. Με τη σκέψη 18 το Δικαστήριο διαπίστωσε επιπλέον ότι ο εθνικός νόμος προέβλεπε ρητά τη δυνατότητα των αρχών του ενδιαφερόμενου συμβαλλόμενου κράτους να επιφέρουν τροποποιήσεις «που έχουν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία αποκλίσεων» μεταξύ των διατάξεων του νόμου αυτού και των αντίστοιχων διατάξεων της Συμβάσεως. Επιπλέον, ο νόμος προέβαινε ακόμη σε ρητή διάκριση μεταξύ των διατάξεων που είχαν εφαρμογή επί των καταστάσεων κοινοτικού χαρακτήρα και των διατάξεων που είχαν εφαρμογή επί των εσωτερικών καταστάσεων. Στην πρώτη περίπτωση τα εθνικά δικαστήρια, κατά την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του νόμου, δεσμεύονταν από τη σχετική με τη Σύμβαση νομολογία του Δικαστηρίου, ενώ στη δεύτερη περίπτωση όφειλαν απλώς να τη λάβουν υπόψη, άρα μπορούσαν να μην την εφαρμόσουν.
- 30 Τούτο όμως δεν συμβαίνει εν προκειμένω.
- 31 Το εθνικό δικαστήριο φρονεί ότι η ερμηνεία της έννοιας «συγχώνευση μέσω ανταλλαγής μετοχών», όπως απαντά στο κοινοτικό κανονιστικό πλαίσιο, είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς που έχει υποβληθεί στην κρίση του, ότι η έννοια αυτή απαντά στην οδηγία καθώς και στον εθνικό νόμο για τη μεταφορά της στο εθνικό δίκαιο και ότι διευρύνθηκε για να καλύψει όμοιες καταστάσεις που έχουν καθαρά εσωτερικό χαρακτήρα.
- 32 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 η δημιουργία διακρίσεων σε βάρος των ημεδαπών ή, όπως στην προκειμένη υπόθεση, στεβλώσεων του ανταγωνισμού, υφίσταται οπωσδήποτε κοινοτικό συμφέρον για ομοιόμορφη

ερμηνεία των διατάξεων ή των εννοιών που συμπύπτουν με διατάξεις ή έννοιες του κοινοτικού δικαίου, ανεξάρτητα από τις συνθήκες υπό τις οποίες εφαρμόζονται, προκειμένου να αποφευχθούν στο μέλλον ερμηνευτικές αποκλίσεις (βλ. συναφώς την προπαρατεθείσα απόφαση Dzodzi, σκέψη 37).

33 Εντούτοις, επιβάλλεται να διευκρινιστεί ότι, 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 (προπαρατεθείσες αποφάσεις Dzodzi και Federconsorzi, σκέψεις 41 και 42 αφενός και 10 αφετέρου). Συγκεκριμένα, 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 (προπαρατεθείσα απόφαση Dzodzi, σκέψη 42, και απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-73/89, Fournier, Συλλογή 1992, σ. I-5621, σκέψη 23).

34 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι 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.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

Επί των στοιχείων α' έως δ' του δευτέρου ερωτήματος

35 Τα στοιχεία α' έως δ' του δευτέρου ερωτήματος του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν το άρθρο 2, στοιχείο δ', της οδηγίας, το οποίο ορίζει τις συγχωνεύσεις μέσω ανταλλαγής μετοχών. Από τη διατύπωσή του όμως προκύπτει ότι

το ερώτημα αυτό αφορά στην πραγματικότητα την προϋπόθεση της «μόνιμης συγχωνεύσεως, από δημοσιονομική και οικονομική άποψη, της επιχειρήσεως των δύο εταιριών σε ενιαία μονάδα», η οποία δεν απαντά στο άρθρο 2, στοιχείο δ', της οδηγίας, αλλά προστέθηκε από τον Ολλανδό νομοθέτη στον ορισμό της οδηγίας, κατά τη μεταφορά της στο εθνικό δίκαιο. Από τη δικογραφία της κύριας υποθέσεως προκύπτει ότι η προϋπόθεση αυτή προστέθηκε σύμφωνα με το άρθρο 11 της οδηγίας, με σκοπό να αποφευχθεί η χορήγηση των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει η οδηγία, όταν πρόκειται για πράξεις που έχουν ως κύριο στόχο τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Τα στοιχεία α' έως δ' του δευτέρου ερωτήματος πρέπει συνελπώς να εξεταστούν από την άποψη όχι μόνον του άρθρου 2, στοιχείο δ', της οδηγίας, αλλά και του άρθρου 11, το οποίο καταλείπει στα κράτη μέλη, για παράδειγμα στην προκειμένη περίπτωση, μια περιορισμένη αρμοδιότητα.

36. Επισημαίνεται, πρώτον, ότι από το άρθρο 2, στοιχείο δ', καθώς και από την εν γένει οικονομία της οδηγίας προκύπτει ότι το κοινό φορολογικό καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία αυτή και 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.
37. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι η αποκτώσα εταιρία, κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο η', της οδηγίας, δεν εκμεταλλεύεται η ίδια μια επιχείρηση ή το γεγονός ότι το ίδιο φυσικό πρόσωπο, το οποίο ήταν ο μόνος μέτοχος και διευθυντής των αποκτωμένων εταιριών, καθίσταται ο μόνος μέτοχος και διευθυντής της αποκτώσας εταιρίας δεν εμποδίζει τον χαρακτηρισμό της πράξεως ως ανταλλαγής μετοχών κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο δ', της οδηγίας. Ομοίως, η μόνιμη συγχώνευση, από οικονομική και δημοσιονομική άποψη, της επιχειρήσεως δύο εταιριών σε ενιαία μονάδα δεν είναι αναγκαία για τον χαρακτηρισμό της πράξεως ως ανταλλαγής μετοχών κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.
38. Δεύτερον, επιβάλλεται να τονιστεί ότι το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', επιτρέπει στα κράτη μέλη να μην εφαρμόζουν το σύνολο ή μέρος των διατάξεων της οδηγίας, περιλαμβανομένων και των φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία αφορά η διαφορά της κύριας δίχης, ή να ανακαλούν τα πλεονεκτήματα αυτά, όταν η πράξη της συγχωνεύσεως, της διασπάσεως, της εισφοράς ενεργητικού ή της ανταλλαγής μετοχών έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή.

- 39 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', διευκρινίζει ότι, στο πλαίσιο της εναπομένουσας αυτής αρμοδιότητας, το κράτος μέλος μπορεί να προβλέψει ότι υφίσταται τεκμήριο φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής όταν «μία από τις [αναφερόμενες] πράξεις (...) δεν πραγματοποιείται για οικονομικά βάσιμους λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιριών που ενέχονται στη σχετική πράξη».
- 40 Από το άρθρο 2, στοιχεία δ' και η', καθώς και από το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', προκύπτει συνεπώς ότι τα κράτη μέλη πρέπει να χορηγούν τα προβλεπόμενα από την οδηγία φορολογικά πλεονεκτήματα στην περίπτωση των πράξεων ανταλλαγής μετοχών του άρθρου 2, στοιχείο δ', εκτός αν κύριος στόχος ή ένας από τους κύριους στόχους των πράξεων αυτών είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή. Συναφώς, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι το γεγονός ότι οι πράξεις αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν για οικονομικά βάσιμους λόγους συνιστά τεκμήριο φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.
- 41 Εντούτοις, οι αρμόδιες εθνικές αρχές, προκειμένου να εξακριβώσουν αν σχεδιαζόμενη πράξη αποβλέπει σε τέτοιο στόχο, δεν μπορούν να αρκούνται στην εφαρμογή γενικών και προκαθορισμένων κριτηρίων, αλλά πρέπει να προβαίνουν σε συνολική εξέταση της πράξεως σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Κατά πάγια νομολογία, επί της εξέτασews αυτής πρέπει να μπορεί να ασκηθεί δικαστικός έλεγχος (βλ. απόφαση της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus, Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 40).
- 42 Η ανωτέρω εξέταση μπορεί ενδεχομένως να περιλαμβάνει τα στοιχεία στα οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο με το δεύτερο ερώτημά του, στοιχεία α' έως δ'. Εντούτοις, κανένα από τα στοιχεία αυτά δεν μπορεί να θεωρηθεί, καθ'αυτό, αποφασιστικό. Συγκεκριμένα, η συγχώνευση ή η αναδιάρθρωση που πραγματοποιείται υπό μορφή ανταλλαγής μετοχών στην οποία εμπλέκεται μια νεοϊδρυθείσα εταιρία χαρτοφυλακίου, η οποία συνεπώς δεν διαθέτει επιχείρηση, μπορεί να θεωρηθεί πραγματοποιηθείσα για οικονομικά βάσιμους λόγους. Ομοίως, τέτοιοι λόγοι μπορούν να καταστήσουν αναγκαία τη νομική αναδόμηση εταιριών που αποτελούν ήδη ενιαία μονάδα από οικονομική και δημοσιονομική άποψη. Ούτε μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να πραγματοποιείται για οικονομικά βάσιμους λόγους η συγχώνευση μέσω ανταλλαγής μετοχών που αποβλέπει στη δημιουργία συγκεκριμένης διαρθρώσεως για περιορισμένο χρόνο και όχι για πάντα, έστω και αν τούτο ενδέχεται να αποτελεί ένδειξη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.
- 43 Δεδομένου ότι δεν υφίστανται ακριβέστερες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου σχετικά με την εφαρμογή του τεκμηρίου που προβλέπεται στο άρθρο 11,

παράγραφος 1, στοιχείο α', στα κράτη μέλη απόκειται να προσδιορίσουν, χωρίς να θίξουν την αρχή της αναλογικότητας, τον τρόπο εφαρμογής της διατάξεως αυτής.

- 44 Εντούτοις, η θέσπιση κανόνα γενικής ισχύος που να αποκλείει αυτόματα, βάσει κριτηρίων όπως τα αναφερόμενα στο δεύτερο ερώτημα, στοιχεία α' έως δ', ανεξαρτήτως του αν υπάρχει πράγματι φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, ορισμένες κατηγορίες πράξεων από την παροχή του φορολογικού πλεονεκτήματος θα έβαινε πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής και θα παρακάλυε την επίτευξη του επιδιωκόμενου με την οδηγία σκοπού. Το ίδιο θα συνέβαινε και στην περίπτωση κατά την οποία ένας τέτοιος κανόνας προέβλεπε απλώς τη δυνατότητα παρεκκλίσεως, η άσκηση της οποίας θα επαφίετο στην απόλυτη κρίση της διοικητικής αρχής.
- 45 Η ανωτέρω ερμηνεία είναι σύμφωνη προς τους σκοπούς τόσο της οδηγίας όσο και του άρθρου 11 αυτής. Συγκεκριμένα, κατά την πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, σκοπός της είναι η θέσπιση φορολογικών κανόνων ουδέτερων από την άποψη του ανταγωνισμού, ώστε να μπορούν οι επιχειρήσεις να προσαρμολίζονται στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξάνουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύουν διεθνώς την ανταγωνιστική θέση τους. Η ίδια αυτή αιτιολογική σκέψη προβλέπει επίσης ότι οι συγχωνεύσεις, οι διασπάσεις, οι εισφορές ενεργητικού και οι ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών δεν πρέπει να εμποδίζονται από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών. Μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η σχεδιαζόμενη πράξη έχει ως σκοπό τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή μπορούν τα κράτη μέλη, κατά το άρθρο 11 και την τελευταία αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, να αρνηθούν την εφαρμογή της.

Επί του στοιχείου ε' του δευτέρου ερωτήματος

- 46 Με το δεύτερο ερώτημα, στοιχείο ε', το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν ο οριζόντιος συμψηφισμός των ζημιών μεταξύ των εταιριών που συμμετέχουν στην πράξη συνιστά οικονομικά βάσιμο λόγο κατά την έννοια του άρθρου 11 της οδηγίας.
- 47 Από το γράμμα και τους σκοπούς του άρθρου 11 και της οδηγίας προκύπτει ότι η έννοια «οικονομικά βάσιμοι λόγοι» είναι ευρύτερη από την επιδίωξη

καθαρώς φορολογικών πλεονεκτημάτων. Κατά συνέπεια, η πράξη συγχωνεύσεως μέσω ανταλλαγής μετοχών με την οποία επιδιώκεται μόνον η επίτευξη του ανωτέρω σκοπού δεν μπορεί να αποτελεί οικονομικά βάσιμο λόγο υπό την έννοια του άρθρου αυτού.

48 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

- α) Κατά το άρθρο 2, στοιχείο δ', της οδηγίας, δεν απαιτείται 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 χαρακτηρισμό της εν λόγω πράξεως ως συγχωνεύσεως μέσω ανταλλαγής μετοχών.
- β) Το άρθρο 11 της οδηγίας 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, 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 τα αναφερόμενα στη δεύτερη περίοδο της απαντήσεως που δόθηκε ανωτέρω υπό το στοιχείο α', ανεξαρτήτως του αν υπάρχει πράγματι φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, ορισμένες κατηγορίες πράξεων από την παροχή του φορολογικού πλεονεκτήματος θα έβαινε πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής και θα παρακώλυε την επίτευξη του επιδιωκόμενου με την οδηγία σκοπού.
- γ) Η έννοια «οικονομικά βάσιμος λόγος», ερμηνευόμενη στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οδηγίας, είναι ευρύτερη από την επιδίωξη ενός καθαρά φορολογικού πλεονεκτήματος, όπως είναι ο οριζόντιος συμψηφισμός των ζημιών.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 49 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 26ης Ιανουαρίου 1995 το Gerechtshof te Amsterdam, αποφαινεται:

- 1) Το Δικαστήριο είναι αρμόδιο, βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, 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.
- 2) α) Κατά το άρθρο 2, στοιχείο δ', 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 εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, δεν απαιτείται 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 χαρακτηρισμό της εν λόγω πράξεως ως συγχωνεύσεως μέσω ανταλλαγής μετοχών.

- β) Το άρθρο 11 της οδηγίας 90/434 έχει την έννοια ότι οι αρμόδιες εθνικές αρχές, προκειμένου να εξακριβώσουν 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 90/434, 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 τα αναφερόμενα στη δεύτερη περίοδο της απαντήσεως που δόθηκε ανωτέρω υπό το στοιχείο α', ανεξαρτήτως του αν υπάρχει πράγματι φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, ορισμένες κατηγορίες πράξεων από την παροχή του φορολογικού πλεονεκτήματος 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.
- γ) 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.

Rodríguez Iglesias

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Sevón

Κακούρης

Kapteyn

Gulmann

Edward

Puissochet

Hirsch

Jann

Ragnemalm

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 17 Ιουλίου 1997.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias