



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 18ης Οκτωβρίου 2012*

«Προσέγγιση των νομοθεσιών — Οδηγία 90/434/ΕΟΚ — Κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών — Άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α' — Εθνική νομοθεσία η οποία εξαρτά τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων από τη λήψη άδειας — Υποβολή της αιτήσεως για την έκδοση άδειας τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από τη σκοπούμενη πράξη»

Στην υπόθεση C-603/10,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Upravno sodišče Republike Slovenije (Σλοβενία) με απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Δεκεμβρίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Pelati d.o.o.

κατά

Republika Slovenija,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Levits, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, J.-J. Kasel (εισηγητή) και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Pelati d.o.o., εκπροσωπούμενη από τον A. Jarkovič, odvetnik,
- η Σλοβενική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη V. Klemenc,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και M. Žebre,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η σλοβενική.

Απόφαση

- 1 Αντικείμενο της αιτήσεως 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 εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Relati d.o.o. (στο εξής: Relati) και της Republika Slovenija με αντικείμενο την απόρριψη από τη φορολογική αυτής αρχή αιτήσεως για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων σε περίπτωση διασπάσεως εταιρίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο V αυτής, ο οποίος καλείται «Τελικές διατάξεις», όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, είχε ως εξής:

«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 κύριους 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 εταιριών 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

- 4 Κατά το άρθρο 47 του νόμου περί φορολογίας εταιριών (Zakon o danku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS αριθ. 17/05, στο εξής: ZDDPO-1), «τα δικαιώματα των άρθρων 41 έως 47 [του νόμου αυτού] χορηγούνται στην εισφέρουσα εταιρία, στη λήπτρια εταιρία και στον εταίρο της εισφέρουσας εταιρίας βάσει άδειας χορηγούμενης από τη φορολογική αρχή, υπό τον όρο ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 41 έως 47».
- 5 Η διαδικασία φορολογήσεως σε περίπτωση συγχωνεύσεως ή διασπάσεως εταιριών προβλέπεται από τον νόμο περί φορολογικής διαδικασίας (Zakon o davčnem postopku, Uradni list RS, αριθ. 25/05, στο εξής: ZDavP-1).
- 6 Κατά το άρθρο 345, παράγραφος 2, του ZDavP-1, ο υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει φορολογική δήλωση στη φορολογική αρχή το αργότερο εντός προθεσμίας 60 ημερών από την καταχώριση της διασπάσεως στο μητρώο εμπορικών εταιριών του αρμόδιου δικαστηρίου.
- 7 Το άρθρο 363 του ZDavP-1 ορίζει τα εξής:

«(1) Η προβλεπόμενη στο άρθρο 47 του ZDDPO-1 άδεια χορηγείται για κάθε μεμονωμένη πράξη.

(2) Η αίτηση για την έκδοση άδειας υποβάλλεται από την εισφέρουσα εταιρία [...] ή από τη λήπτρια εταιρία [...], τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από την προβλεπόμενη ημερομηνία για την πράξη του άρθρου 41 του ZDDPO-1.

[...]

(5) Η φορολογική αρχή αποφαινεται επί της αιτήσεως για την έκδοση άδειας το αργότερο εντός 30 ημερών από την παραλαβή της αιτήσεως [...].».

- 8 Η υποχρέωση για λήψη προηγούμενης άδειας από τη φορολογική αρχή, όπως προβλέπεται στο άρθρο 47 του ZDDPO-1 σε συνδυασμό με το άρθρο 363 του ZDavP-1, καταργήθηκε με την έναρξη ισχύος, από 1ης Ιανουαρίου 2007, των νέων νόμων περί φορολογίας εταιριών και περί φορολογικής διαδικασίας (Uradni list RS, αριθ. 117/06), κατά τους οποίους προβλέφθηκε απλουστευμένη διαδικασία κοινοποίησης, στο πλαίσιο της οποίας η μη τήρηση από τον υποκείμενο στον φόρο των διαδικαστικών προϋποθέσεων δεν συνεπάγεται πλέον την αυτόματη έκπτωσή του από τα δικαιώματα που απονέμει η οδηγία 90/434.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 9 Με συμβολαιογραφική πράξη της 30ής Ιουνίου 2005, η Pelati υιοθέτησε σχέδιο διασπάσεως το οποίο προέβλεπε τη μεταβίβαση μέρους της επιχειρήσεώς της σε νέα εταιρία. Στις 27 Σεπτεμβρίου 2005 η Pelati υπέβαλε στο αρμόδιο για την τήρηση του μητρώου εμπορικών εταιριών δικαστήριο αίτηση για την καταχώριση των τροποποιήσεων του καταστατικού της. Οι τροποποιήσεις αυτές καταχωρίστηκαν με διάταξη της 12ης Οκτωβρίου 2005. Στις 21 Οκτωβρίου 2005 η Pelati υπέβαλε αίτηση για τη χορήγηση άδειας προκειμένου να λάβει τα φορολογικά πλεονεκτήματα σε περίπτωση διασπάσεως η οποία πραγματοποιείται με τον τρόπο αυτό.
- 10 Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η μετατροπή της εταιρίας έλαβε χώρα με την καταχώριση των τροποποιήσεων του καταστατικού στο μητρώο εμπορικών εταιριών. Απέρριψε, ως εκ τούτου, την αίτηση της Pelati με την αιτιολογία ότι δεν την είχε υποβάλει εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 363 του ZDavP-1 προθεσμίας, δηλαδή τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από την πραγματοποίηση της σκοπούμενης μετατροπής.
- 11 Η Pelati άσκησε ένσταση κατά της εν λόγω απορριπτικής αποφάσεως υποστηρίζοντας ότι η φορολογική αρχή δεν εξέτασε καν το ζήτημα αν πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη λήψη των φορολογικών πλεονεκτημάτων σύμφωνα με τον ZDDPO-1. Η ένσταση αυτή επίσης απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι η προθεσμία των 30 ημερών είναι αποκλειστική, οπότε η αίτηση της Pelati ήταν απαράδεκτη ως εκπροθέσμως υποβληθείσα.
- 12 Η Pelati άσκησε προσφυγή ακυρώσεως κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Upravno sodišče Republike Slovenije (διοικητικού δικαστηρίου της Δημοκρατίας της Σλοβενίας). Υποστηρίζει ότι η απώλεια δικαιωμάτων την οποία υπέστη ως κύρωση για τη μη τήρηση της οριζόμενης στο άρθρο 363, παράγραφος 2, του ZDavP-1 προθεσμίας των 30 ημερών είναι αντίθετη προς την οδηγία 90/434. Επιπλέον, η τήρηση της προθεσμίας αυτής δεν εξαρτάται αποκλειστικώς από την υποκείμενη στον φόρο εταιρία, δεδομένου ότι η ημερομηνία εκπνοής της προθεσμίας αυτής καθορίζεται από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο δικαστήριο καταχωρίζει την τροποποίηση του καταστατικού στο μητρώο εμπορικών εταιριών.
- 13 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, κατ' αρχάς, ότι ο ZDDPO-1 καλείται να μεταφέρει στη σλοβενική έννομη τάξη τις διατάξεις της οδηγίας 90/434. Στη συνέχεια διαπιστώνει ότι, μολονότι η αίτηση για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων πρέπει να υποβάλλεται, κατά το άρθρο 363, παράγραφος 2, του ZDavP-1, τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από τη σκοπούμενη πράξη, εντούτοις ο ίδιος νόμος δεν ορίζει τον χρόνο κατά τον οποίο η πράξη αυτή θεωρείται ότι έλαβε χώρα. Συναφώς,

υπενθυμίζει ότι η φορολογική αρχή στηρίζεται στο άρθρο 533 του νόμου περί εμπορικών εταιριών (Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS, αριθ. 30/1993, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών), κατά το οποίο το αρμόδιο δικαστήριο καταχωρίζει ταυτοχρόνως στο μητρώο εμπορικών εταιριών τη διάσπαση και τη σύσταση της νέας εταιρίας. Το αιτούν δικαστήριο συνάγει εξ αυτού ότι ως ημερομηνία κατά την οποία λαμβάνει χώρα η πράξη νοείται η ημερομηνία της καταχώρισεως των τροποποιήσεων του καταστατικού στο μητρώο αυτό. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η οδηγία 90/434 δεν αποτελεί δικαιολογητική βάση για την άρνηση χορηγήσεως φορολογικών πλεονεκτημάτων σε υποκείμενη στον φόρο εταιρία χωρίς να έχει εξετασθεί αν η εταιρία αυτή πληροί ή όχι τις προϋποθέσεις που δικαιολογούν τη χορήγηση τέτοιων πλεονεκτημάτων.

- 14 Στο πλαίσιο αυτό, το Upravno sodišče Republike Slovenije αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει η διάταξη του άρθρου 11 της [οδηγίας 90/434] την έννοια ότι απαγορεύει εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας η Δημοκρατία της Σλοβενίας εξαρτά φορολογικό πλεονέκτημα προς όφελος εμπορικής εταιρίας, η οποία προτίθεται να προβεί σε διάσπαση (διάσπαση τμήματος της εταιρίας και δημιουργία νέας εταιρίας), από την εμπρόθεσμη υποβολή της αιτήσεως για την έκδοση άδειας περί χορηγήσεως φορολογικών πλεονεκτημάτων σε περίπτωση διασπάσεως, εφόσον πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις, ή δυνάμει της οποίας προβλέπεται αυτόματη απώλεια, λόγω παρελεύσεως της [τασσόμενης] προθεσμίας, των κατά την εθνική νομοθεσία φορολογικών πλεονεκτημάτων προς όφελος του υποκείμενου στον φόρο;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 15 Επιβάλλεται, προκαταρκτικώς, η υπόμνηση ότι, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να αποφαίνεται προδικαστικώς επί της ερμηνείας των Συνθηκών, καθώς και επί της ερμηνείας των πράξεων των θεσμικών οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 16 Είναι, βεβαίως, αναντίρρητο ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά διάταξη του εθνικού δικαίου εφαρμοζόμενη εντός αμιγώς εθνικού πλαισίου.
- 17 Πάντως, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, ο Σλοβένος νομοθέτης αποφάσισε, κατά τη μεταφορά των διατάξεων της οδηγίας 90/434 στην εθνική έννομη τάξη, την εφαρμογή της προβλεπόμενης στην εν λόγω οδηγία φορολογικής μεταχειρίσεως και σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις κατά τρόπον ώστε οι αναδιαρθρώσεις σε εθνικό και διασυνοριακό επίπεδο να υπάγονται στο ίδιο φορολογικό καθεστώς.
- 18 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, όταν η εθνική νομοθεσία εναρμονίζει τις λύσεις που προβλέπει για τις καθαρά εσωτερικές καταστάσεις προς τις λύσεις που έχουν γίνει δεκτές στο δίκαιο της Ένωσης, προκειμένου ιδίως να αποφευχθεί η δημιουργία διακρίσεων σε βάρος των ημεδαπών ή, όπως στην προκειμένη υπόθεση, 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, και της 20ής Μαΐου 2010, C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, Συλλογή 2010, σ. I-4303, σκέψη 33).

- 19 Σκόπιμο είναι να προστεθεί ότι εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει την ακριβή έκταση της παραπομπής αυτής στο δίκαιο της Ένωσης, καθόσον η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου περιορίζεται στην εξέταση αποκλειστικώς και μόνον των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Leur-Bloem*, σκέψη 33, και *Modehuis A. Zwijnenburg*, σκέψη 34).
- 20 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ερμηνεύσει τις διατάξεις της οδηγίας 90/434 έστω και αν δεν ρυθμίζουν άμεσα την επίμαχη στην κύρια δίκη κατάσταση και, ως εκ τούτου, να απαντήσει στο υποβληθέν από το αιτούν δικαστήριο ερώτημα.

Επί της ουσίας

- 21 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να διευκρινιστεί αν το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 έχει την έννοια ότι απαγορεύει εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων σε περίπτωση διασπάσεως από την προϋπόθεση της υποβολής της σχετικής με την πράξη αυτή αιτήσεως εντός συγκεκριμένης προθεσμίας, με χρόνο ενάρξεως άγνωστο στον υποκείμενο στον φόρο, όταν με την παρέλευσή της επέρχεται απώλεια του δικαιώματός του στα εν λόγω φορολογικά πλεονεκτήματα χωρίς να εξετάζεται αν πληροί ή όχι τις προϋποθέσεις που δικαιολογούν τη χορήγησή τους σ' αυτόν.
- 22 Όπως παρατήρησαν τόσο η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη όσο και η Σλοβενική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, με τις υποβληθείσες ενώπιον του Δικαστηρίου γραπτές παρατηρήσεις τους, η οδηγία 90/434 δεν περιλαμβάνει διάταξη για τις διαδικαστικές λεπτομέρειες τις οποίες οφείλουν τα κράτη μέλη να τηρούν ενόψει της χορηγήσεως των προβλεπόμενων στην οδηγία αυτή φορολογικών πλεονεκτημάτων.
- 23 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ελλείπει σχετικής κανονιστικής ρυθμίσεως της Ένωσης, οι διαδικαστικές λεπτομέρειες για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες έλκουν από το δίκαιο της Ένωσης εμπίπτουν στην εσωτερική έννομη τάξη εκάστου κράτους μέλους δυνάμει της αρχής της διαδικαστικής αυτονομίας των κρατών μελών, υπό την προϋπόθεση, πάντως, ότι οι λεπτομέρειες αυτές δεν είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που διέπουν παρόμοιες καταστάσεις εσωτερικής φύσεως (αρχή της ισοδυναμίας) και ότι δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2006, C-392/04 και C-422/04, *i-21 Germany* και *Arcof*, Συλλογή 2006, σ. I-8559, σκέψη 57, καθώς και της 30ής Ιουνίου 2011, C-262/09, *Meilicke* κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-5669, σκέψη 55).
- 24 Ως προς την αρχή της ισοδυναμίας, επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο δεν έχει εν προκειμένω στη διάθεσή του στοιχεία ικανά να αμφισβητήσουν τη συμμόρφωση ρυθμίσεως όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης προς την αρχή αυτή.
- 25 Αντιθέτως, πρέπει να εξακριβωθεί αν μία τέτοια ρύθμιση συμμορφώνεται προς τις απαιτήσεις της αρχής της αποτελεσματικότητας, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ότι παραβιάζεται όταν η άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής.
- 26 Όσον αφορά τα δικαιώματα που απονέμει η οδηγία 90/434, υπενθυμίζεται ότι το κοινό φορολογικό καθεστώς που καθιερώνει η οδηγία αυτή, το οποίο περιλαμβάνει διάφορα φορολογικά πλεονεκτήματα, 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. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Leur-Bloem*, σκέψη 36, και *Modehuis A. Zwijnenburg*, σκέψη 41).

- 27 Μόνο κατ' εξαίρεση και σε ειδικές περιπτώσεις τα κράτη μέλη δύνανται, δυνάμει του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434, να αρνηθούν να εφαρμόσουν το σύνολο ή μέρος των διατάξεων της οδηγίας αυτής ή να ανακαλούν το πλεονέκτημα που προκύπτει από τις διατάξεις της (αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 2007, C-321/05, Kofoed, Συλλογή 2007, σ. I-5795, σκέψη 37, και *Modehuis A. Zwijnenburg*, προπαρατεθείσα, σκέψη 45), ήτοι όταν η πράξη της σκοπούμενης αναδιαρθρώσεως έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή.
- 28 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ZDDPO-1 σε συνδυασμό με το άρθρο 363, παράγραφος 2, του ZDavP-1, να υποβάλει την αίτησή του προκειμένου να του χορηγηθούν τα προβλεπόμενα στην οδηγία 90/434 φορολογικά πλεονεκτήματα, επί ποινή απώλειας των απονεμόμενων από αυτήν δικαιωμάτων, τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από τη σκοπούμενη πράξη αναδιαρθρώσεως.
- 29 Πρέπει, επομένως, να εξεταστεί αν αυτή η προθεσμία των 30 ημερών πληροί τις απαιτήσεις της αρχής της αποτελεσματικότητας από απόψεως τόσο διάρκειας όσο και χρόνου ενάρξεως.
- 30 Όσον αφορά τη διάρκεια της προθεσμίας, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, στο πλαίσιο της εξετάσεως της αρχής της αποτελεσματικής ένδικης προστασίας των δικαιωμάτων που απονέμονται στους πολίτες από το δίκαιο της Ένωσης, ότι συμβιβάζεται με αυτήν ο καθορισμός ευλόγων αποσβεστικών προθεσμιών για την άσκηση προσφυγής, προς το συμφέρον της ασφάλειας δικαίου, η οποία προστατεύει τόσο τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο όσο και την εμπλεκόμενη διοίκηση. Πράγματι, τέτοιες προθεσμίες δεν είναι ικανές να καταστήσουν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγούνται από την έννομη τάξη της Ένωσης (αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 1997, C-261/95, *Palmisani*, Συλλογή 1997, σ. I-4025, σκέψη 28, και της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, *Aprile*, Συλλογή 1998, σ. I-7141, σκέψη 19). Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι προθεσμία εξήντα ημερών για την άσκηση προσφυγής δεν είναι, αυτή καθ' εαυτήν, επικριτέα (αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 1995, C-312/93, *Peterbroeck*, Συλλογή 1995, σ. I-4599, σκέψη 16, και της 6ης Οκτωβρίου 2009, C-40/08, *Asturcom Telecomunicaciones*, Συλλογή 2009, σ. I-9579, σκέψη 43).
- 31 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η νομολογία αυτή εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις εκτιμήσεως των λεπτομερειών για την απόδοση των αχρεωστήτως εισπραχθέντων εθνικών φόρων (προπαρατεθείσα απόφαση *Meilicke* κ.λπ., σκέψεις 55 έως 58). Το ίδιο πρέπει να ισχύει και όταν εκτιμάται η τήρηση της αρχής της αποτελεσματικότητας από απόψεως καθορισμού της τασσόμενης προθεσμίας για την υποβολή αιτήσεως για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων.
- 32 Συνεπώς, δεν προκύπτει ότι εθνική νομοθεσία η οποία χορηγεί τα προβλεπόμενα από την οδηγία 90/434 φορολογικά πλεονεκτήματα μόνο υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική αίτηση έχει υποβληθεί τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από την πράξη της σκοπούμενης αναδιαρθρώσεως είναι ικανή να καταστήσει πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει το δίκαιο της Ένωσης στον υποκείμενο στον φόρο.
- 33 Κατά συνέπεια, καίτοι αποσβεστική προθεσμία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δεν αντίκειται, αυτή καθ' εαυτήν, στην αρχή της αποτελεσματικότητας, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο, στο πλαίσιο των συγκεκριμένων περιστάσεων της υποθέσεως της οποίας επελήφθη το αιτούν δικαστήριο, οι λεπτομέρειες εφαρμογής της προθεσμίας αυτής να συνεπάγονται παραβίαση της εν λόγω αρχής.
- 34 Πράγματι, όσον αφορά τον χρόνο ενάρξεως της προθεσμίας των 30 ημερών κατά το άρθρο 363, παράγραφος 2, του ZDavP-1, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η προθεσμία αυτή υπολογίζεται αντιστρόφως από την ημερομηνία κατά την οποία η πράξη αναδιαρθρώσεως λαμβάνει χώρα, ενώ διευκρινίζεται ότι ως τέτοια ημερομηνία νοείται η ημερομηνία καταχωρίσεως της πράξεως αυτής στο μητρώο εμπορικών εταιριών από το αρμόδιο δικαστήριο.

- 35 Συνεπώς, σε μία τέτοια περίπτωση, η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας τρέχει η προθεσμία των 30 ημερών δεν εξαρτάται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν μπορεί να γνωρίζει επακριβώς ούτε τον χρόνο ενάρξεως της προθεσμίας αυτής ούτε τη λήξη της, δηλαδή την ημερομηνία καταχωρίσεως στο μητρώο εμπορικών εταιριών της σκοπούμενης πράξεως αναδιάρθρωσεως.
- 36 Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι οι επιδιωκόμενοι από την οδηγία 90/434 σκοποί πρέπει να επιτυγχάνονται στο εθνικό δίκαιο τηρουμένων των απαιτήσεων της ασφάλειας δικαίου. Προς τούτο, τα κράτη μέλη έχουν υποχρέωση να προβλέπουν σύστημα προθεσμιών αρκούντως ακριβές, σαφές και προβλέψιμο, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στους ιδιώτες να λάβουν γνώση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεών τους [βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2010, C-406/08, Uniplex (UK), Συλλογή 2010, σ. I-817, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία]. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει εάν πληρούνται οι απαιτήσεις αυτές.
- 37 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία εξαρτά τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων σε περιπτώσεις πράξεων αποσπάσεως κατά τις διατάξεις της οδηγίας αυτής από την προϋπόθεση της υποβολής της σχετικής με αυτήν την πράξη αιτήσεως εντός συγκεκριμένης προθεσμίας. Παρά ταύτα, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει αν οι λεπτομέρειες εφαρμογής της προθεσμίας αυτής, και ειδικότερα ο καθορισμός του χρόνου ενάρξεώς της, είναι αρκούντως ακριβείς, σαφείς και προβλέψιμες ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στον φόρο να λάβουν γνώση των δικαιωμάτων τους και να διασφαλισθεί ότι είναι σε θέση να επωφεληθούν από τα φορολογικά πλεονεκτήματα που προβλέπουν οι διατάξεις της οδηγίας αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 38 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος 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 εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία εξαρτά τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων σε περίπτωση πράξεως αποσπάσεως κατά τις διατάξεις της οδηγίας αυτής από την προϋπόθεση της υποβολής της σχετικής με αυτήν την πράξη αιτήσεως εντός συγκεκριμένης προθεσμίας. Παρά ταύτα, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει αν οι λεπτομέρειες εφαρμογής της προθεσμίας αυτής, και ειδικότερα ο καθορισμός του χρόνου ενάρξεώς της, είναι αρκούντως ακριβείς, σαφείς και προβλέψιμες ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στον φόρο να λάβουν γνώση των δικαιωμάτων τους και να διασφαλισθεί ότι είναι σε θέση να επωφεληθούν από τα φορολογικά πλεονεκτήματα που προβλέπουν οι διατάξεις της οδηγίας αυτής.

(υπογραφές)