Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 8ης Μαρτίου 2017 [1*]

«Προδικαστική παραπομπή — Άμεση φορολογία — Εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών — Κοινό φορολογικό καθεστώς — Συγχώνευση δι' απορροφήσεως — Προηγούμενη έγκριση εκ μέρους της φορολογικής αρχής — Οδηγία 90/434/ΕΟΚ — Άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α' — Φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή — Ελευθερία εγκαταστάσεως»

Στην υπόθεση C-14/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) με απόφαση της 30ής Δεκεμβρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Ιανουαρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Euro Park Service, καθολική διάδοχος της SCI Cairnbulg Nanteuil,

κατά

Ministre des Finances et des Comptes publics,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (εισηγητή) και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 7ης Σεπτεμβρίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Euro Park Service, καθολική διάδοχος της SCI Cairnbulg Nanteuil, εκπροσωπούμενη αρχικώς μεν από τον N. Boullez, avocat, εν συνεχεία δε, από τους N. Boullez και M. Castro, avocats,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς μεν από τον D. Colas και την S. Ghiandoni, εν συνεχεία δε, από τον D. Colas και από τις E. de Moustier και S. Ghiandoni,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και L. Pamukcu,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Οκτωβρίου 2016,

1 — Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ και του άρθρου 11 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 1990, L 225, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Euro Park Service (στο εξής: Euro Park), καθολικής διαδόχου της SCI Cairnbulg Nanteuil (στο εξής: Cairnbulg), και του Ministre des Finances et des Comptes publics (Υπουργού Οικονομικών, Γαλλία, στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με την απόρριψη εκ μέρους της αρχής αυτής της αιτήσεως της Cairnbulg να τύχει αναβολής της φορολογήσεως των υπεραξιών που συνδέονται με τα στοιχεία του ενεργητικού της εταιρίας αυτής στο πλαίσιο συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεώς της από εταιρία εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους, για τον λόγο ότι οι υπό συγχώνευση εταιρίες δεν είχαν ζητήσει την προηγούμενη έγκριση της φορολογικής αρχής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η οδηγία 90/434 έχει ως σκοπό, κατά την πρώτη αιτιολογική σκέψη της, να διασφαλισθεί ότι οι πράξεις δομικών μεταβολών εταιριών διαφορετικών κρατών μελών, όπως οι συγχωνεύσεις, οι διασπάσεις, οι εισφορές ενεργητικού και οι ανταλλαγές μετοχών δεν θα παρακωλύονται από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που οφείλονται στις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών.

4 Για τον σκοπό αυτό, με την ως άνω οδηγία θεσπίζεται καθεστώς στο πλαίσιο του οποίου οι εν λόγω πράξεις δεν μπορούν, αυτές καθαυτές, να έχουν ως αποτέλεσμα την επιβολή φόρου. Οι ενδεχόμενες υπεραξίες που συνδέονται με τις πράξεις αυτές δύνανται, καταρχήν, να φορολογηθούν, πλην όμως μόνον αφού πραγματοποιηθούν.

5 Οι τέσσερις πρώτες αιτιολογικές σκέψεις και η ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 90/434 έχουν ως εξής:

«Εκτιμώντας ότι οι συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες ευρισκόμενες σε διαφορετικά κράτη μέλη μπορεί να είναι αναγκαίες για να δημιουργηθούν στην Κοινότητα συνθήκες ανάλογες με τις επικρατούσες σε μια εσωτερική αγορά και να εξασφαλισθεί έτσι η δημιουργία και ομαλή λειτουργία της κοινής αγοράς· ότι οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να εμποδίζονται από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών· ότι, κατά συνέπεια, για τις πράξεις αυτές επιβάλλεται να θεσπισθούν φορολογικοί κανόνες ουδέτεροι ως προς τον ανταγωνισμό, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοσθούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς·

[εκτιμώντας] ότι ορισμένες φορολογικές διατάξεις θέτουν σήμερα σε μειονεκτική θέση τις πράξεις αυτές σε σύγκριση με πράξεις που αφορούν εταιρίες του ιδίου κράτους μέλους· ότι επιβάλλεται να εξαλειφθεί αυτή η δυσμενής μεταχείριση·

[εκτιμώντας] ότι δεν είναι δυνατόν να επιτευχθεί ο στόχος αυτός με την επέκταση σε κοινοτικό επίπεδο των εσωτερικών καθεστώτων που ισχύουν στα κράτη μέλη, διότι οι διαφορές μεταξύ καθεστώτων είναι ενδεχόμενο να προκαλέσουν στρεβλώσεις· ότι μόνον ένα κοινό φορολογικό καθεστώς μπορεί να αποτελέσει ικανοποιητική λύση ως προς τα ζητήματα αυτά·

[εκτιμώντας] ότι στο κοινό φορολογικό καθεστώς πρέπει να αποφεύγεται η φορολογία σε περίπτωση συγχώνευσης, διάσπασης, εισφοράς ενεργητικού ή ανταλλαγής μετοχών, ενώ παράλληλα θα διασφαλίζονται τα δημοσιονομικά συμφέροντα του κράτους της εισφέρουσας ή εξαγορασθείσας εταιρίας·

[...]

[εκτιμώντας] ότι 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 [φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή] [...]».

6 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Η συγχώνευση ή διάσπαση δεν συνεπάγεται καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες ορίζονται ως η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας τους αξίας. [...]»

7 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ιδίας αυτής οδηγίας ορίζει:

«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 [φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή]. Το γεγονός ότι μία από τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 δεν πραγματοποιείται για οικονομικά [θεμιτούς] 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 [φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή]».

Το γαλλικό δίκαιο

8 Οι εφαρμοστέες διατάξεις του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: CGI), όπως ίσχυαν στη Γαλλία κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, είναι οι εξής.

9 Το άρθρο 210 A του CGI ορίζει τα εξής:

«1. Οι καθαρές υπεραξίες και τα κέρδη που προκύπτουν από το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού τα οποία εισφέρονται στο πλαίσιο συγχωνεύσεως δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών.

[...]

3. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται υπό τον όρο ότι η απορροφούσα εταιρία δεσμεύεται, στην πράξη συγχωνεύσεως, να πληροί το σύνολο των ακόλουθων προϋποθέσεων:

[...]

b. Η απορροφούσα εταιρία υπεισέρχεται στη θέση της απορροφούμενης εταιρίας όσον αφορά τον συνυπολογισμό των αποτελεσμάτων η συνεκτίμηση των οποίων μετατέθηκε χρονικώς προς τον σκοπό της φορολογίας της δεύτερης·

c. Οφείλει να υπολογίσει τις υπεραξίες που προέκυψαν μετά τη μεταβίβαση πάγιων στοιχείων του ενεργητικού τα οποία εισφέρθηκαν σε αυτήν έναντι της αξίας στην οποία είχαν αποτιμηθεί στα βιβλία της απορροφούμενης εταιρίας για φορολογικούς σκοπούς·

d. Οφείλει να συνυπολογίσει στα φορολογητέα κέρδη τις υπεραξίες που προέκυψαν από την εισφορά αποσβέσιμων αγαθών […]».

10 Το άρθρο 210 B, παράγραφος 3, του κώδικα αυτού προβλέπει τα ακόλουθα:

«[…] Η έγκριση δίδεται στις περιπτώσεις που, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων τα οποία εισφέρονται:

a. η πράξη δικαιολογείται από οικονομικούς λόγους συνιστάμενους, ιδίως, στην άσκηση από την εταιρία προς την οποία έγινε η εισφορά ανεξάρτητης δραστηριότητας ή τη βελτίωση των υποδομών, καθώς και στη σύσταση εταιρίας μεταξύ των αντισυμβαλλομένων·

b. η πράξη δεν έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή·

c. οι όροι διενέργειας της πράξεως καθιστούν δυνατή τη διασφάλιση της μελλοντικής φορολογήσεως των υπεραξιών των οποίων η φορολόγηση μετατέθηκε χρονικώς.»

11 Κατά το αιτούν δικαστήριο, με το άρθρο 210 C του CGI μεταφέρεται στην εσωτερική έννομη τάξη η οδηγία 90/434. Το άρθρο αυτό ορίζει:

«1. Οι διατάξεις των άρθρων 210 A και 210 B εφαρμόζονται στις πράξεις στις οποίες συμμετέχουν αποκλειστικώς νομικά πρόσωπα ή φορείς που υπόκεινται στον φόρο εταιριών.

2. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται στις εισφορές γαλλικών νομικών προσώπων προς αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, μόνον εφόσον οι εισφορές αυτές έχουν προηγουμένως εγκριθεί υπό τις προβλεπόμενες στην παράγραφο 3 του άρθρου 210 B προϋποθέσεις.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Στις 26 Νοεμβρίου 2004, η Cairnbulg, εταιρία γαλλικού δικαίου, λύθηκε, χωρίς να μεσολαβήσει εκκαθάριση εκ μέρους και προς όφελος του μοναδικού εταίρου της, συγκεκριμένα δε της Euro Park, εταιρίας λουξεμβουργιανού δικαίου. Στο πλαίσιο αυτό, η Cairnbulg επέλεξε, με την υπογεγραμμένη δήλωσή της αποτελεσμάτων, της 25ης Ιανουαρίου 2005, όσον αφορά το οικονομικό έτος που περατώθηκε στις 26 Νοεμβρίου 2004, το ειδικό καθεστώς συγχωνεύσεως των άρθρων 210 A επ. του CGI. Κατά συνέπεια, δεν δήλωσε όσον αφορά τον φόρο εταιριών τις καθαρές υπεραξίες και τα κέρδη από τα στοιχεία ενεργητικού που είχε εισφέρει στη Euro Park.

13 Με συμβολαιογραφική πράξη της 19ης Απριλίου 2005, οι εισφορές της Cairnbulg αποτιμήθηκαν με βάση την καθαρή λογιστική αξία τους, ήτοι 9 387 700 ευρώ. Οι εισφορές αυτές μεταβιβάσθηκαν αυθημερόν από τη Euro Park στη SCI IBC Ferrier έναντι 15 776 000 ευρώ, ποσό που αντιστοιχεί στην αγοραία αξία που είχαν οι εν λόγω εισφορές στις 26 Νοεμβρίου 2004.

14 Κατόπιν ελέγχου, η φορολογική αρχή αμφισβήτησε τη δυνατότητα υπαγωγής στο ευνοϊκό ειδικό καθεστώς των συγχωνεύσεων, επειδή, αφενός, η Cairnbulg δεν είχε ζητήσει την υπουργική έγκριση που προβλέπει το άρθρο 210 C του CGI και, αφετέρου, η εν λόγω εταιρία δεν θα ετύγχανε, εν πάση περιπτώσει, της εγκρίσεως αυτής, δεδομένου ότι η πράξη δεν δικαιολογούνταν από οικονομικούς λόγους, αλλά είχε ως σκοπό τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Ως εκ τούτου, εκδόθηκε σε βάρος της Euro Park, καθολικής διαδόχου της Cairnbulg, διορθωτική πράξη επιβολής φόρου και της επιβλήθηκε επιπρόσθετο ποσό φόρου, καθώς και οι χρηματικές κυρώσεις τις οποίες προβλέπει ο CGI σε περίπτωση φορολογικής παραβάσεως εκ προθέσεως.

15 Η Euro Park προσέφυγε ενώπιον του tribunal administratif de Paris (διοικητικού πρωτοδικείου Παρισίων, Γαλλία) με αίτημα την απαλλαγή της από τους ανωτέρω φόρους και κυρώσεις. Δεδομένου ότι το δικαστήριο αυτό απέρριψε τα αιτήματα της Euro Park, η εταιρία αυτή άσκησε έφεση ενώπιον του cour administrative d'appel de Paris (διοικητικού εφετείου Παρισίων, Γαλλία), το οποίο επικύρωσε την απόρριψη των αιτημάτων.

16 Κατόπιν τούτου, η Euro Park άσκησε αναίρεση ενώπιον του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία), διατεινόμενη ότι το άρθρο 210 C, παράγραφος 2, του CGI, υποβάλλοντας σε διαδικασία χορηγήσεως προηγούμενης εγκρίσεως μόνον τις εισφορές προς αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, αντιθέτως προς την περίπτωση εκείνων προς ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εισάγει αδικαιολόγητο περιορισμό του άρθρου 49 ΣΛΕΕ και, ως εκ τούτου, της αρχής της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Σε περίπτωση που νομοθέτης κράτους μέλους κάνει χρήση στο εσωτερικό δίκαιο της δυνατότητας την οποία παρέχει το άρθρο 11, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/434, χωρεί έλεγχος, υπό το πρίσμα του πρωτογενούς δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των πράξεων που λαμβάνονται για την εφαρμογή της δυνατότητας αυτής;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχουν οι διατάξεις του άρθρου 49 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία, η οποία, για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, εξαρτά την υπαγωγή στο ευνοϊκό κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο εφαρμόζεται στις συγχωνεύσεις και τις εξομοιούμενες προς αυτές πράξεις από διαδικασία προηγούμενης εγκρίσεως μόνο στην περίπτωση εισφορών προς αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και όχι στην περίπτωση εισφορών προς ημεδαπά νομικά πρόσωπα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

18 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει να εκτιμάται ο συμβατός χαρακτήρας εθνικής νομοθεσίας, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, με γνώμονα το πρωτογενές δίκαιο, μολονότι η νομοθεσία αυτή θεσπίσθηκε για να μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο τη δυνατότητα που παρέχει το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434.

19 Κατά πάγια νομολογία, κάθε εθνικό μέτρο σε τομέα ο οποίος έχει αποτελέσει το αντικείμενο πλήρους εναρμονίσεως στο επίπεδο της Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα τις διατάξεις του μέτρου αυτού εναρμονίσεως και όχι εκείνες του πρωτογενούς δικαίου (απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

20 Κατά συνέπεια, πρέπει να καθορισθεί αν το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434 προβαίνει σε τέτοια εναρμόνιση.

21 Εν προκειμένω, αρκεί η διαπίστωση ότι από το γράμμα της διατάξεως αυτής προκύπτει σαφώς ότι δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο.

22 Πράγματι, καταρχάς, όπως προκύπτει από το γράμμα της, η εν λόγω διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη απλώς τη δυνατότητα να μην εφαρμόζουν το σύνολο ή μέρος των διατάξεων της εν λόγω οδηγίας ή να αίρουν την εφαρμογή των ευνοϊκών ρυθμίσεών της σε περίπτωση κατά την οποία πράξη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της, όπως πράξη συγχωνεύσεως που αφορά εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (πράξη διασυνοριακής συγχωνεύσεως), έχει ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή (βλ., σχετικώς, απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, σκέψη 38).

23 Εν συνεχεία, στο πλαίσιο αυτής της επιφυλάξεως αρμοδιότητας, η ίδια διάταξη επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ότι υφίσταται τεκμήριο φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής οσάκις η πράξη συγχωνεύσεως δεν διενεργείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους (βλ., σχετικώς, απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, σκέψη 39).

24 Τέλος, όσον αφορά την άσκηση της ως άνω δυνατότητας και την εφαρμογή του τεκμηρίου αυτού, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, καθόσον δεν υφίστανται ακριβέστερες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης ως προς το επίμαχο αυτό ζήτημα, στα κράτη μέλη απόκειται να προσδιορίσουν, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας, τον τρόπο εφαρμογής του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434 (βλ., σχετικώς, απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, σκέψη 43).

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι η διάταξη αυτή δεν αποσκοπεί, όσον αφορά τα μέτρα σχετικά με την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, σε πλήρη εναρμόνιση σε επίπεδο Ένωσης.

26 Κατά συνέπεια, στο πρώτο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, καθόσον το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434 δεν προβαίνει σε πλήρη εναρμόνιση, το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει την εκτίμηση του συμβατού χαρακτήρα εθνικής νομοθεσίας, όπως της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης, με γνώμονα το πρωτογενές δίκαιο, μολονότι η νομοθεσία αυτή θεσπίσθηκε για να μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο τη δυνατότητα που παρέχεται με την ως άνω διάταξη.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

27 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία, στην περίπτωση διασυνοριακής πράξεως συγχωνεύσεως, εξαρτά την παροχή φορολογικών πλεονεκτημάτων που έχουν εφαρμογή στην πράξη αυτή βάσει της οδηγίας 90/434, εν προκειμένω δε την αναβολή της φορολογήσεως των υπεραξιών που συνδέονται με τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία εισφέρονται από γαλλική εταιρία προς εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, από την υπαγωγή σε διαδικασία προηγούμενης εγκρίσεως, στο πλαίσιο της οποίας, προκειμένου να χορηγηθεί η έγκριση, ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει ότι η οικεία πράξη δικαιολογείται από οικονομικούς λόγους, ότι δεν έχει ως κύριο ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή και ότι οι όροι διενέργειας της πράξεως καθιστούν δυνατή τη διασφάλιση της μελλοντικής φορολογήσεως των υπεραξιών η φορολόγηση των οποίων μετατέθηκε χρονικώς, μολονότι, στην περίπτωση εσωτερικής πράξεως συγχωνεύσεως, η αναβολή αυτή φορολογήσεως παρέχεται χωρίς ο φορολογούμενος να υπόκειται σε τέτοια διαδικασία.

28 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι πράξη διασυνοριακής συγχωνεύσεως συνιστά ειδικό τρόπο ασκήσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο οποίος είναι σημαντικός για την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και ότι, ως εκ τούτου, εμπίπτει στις οικονομικές δραστηριότητες στην περίπτωση των οποίων τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν την ελευθερία αυτή (βλ., σχετικώς, απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, σκέψη 19).

29 Προκειμένου αυτός ο ειδικός τρόπος ασκήσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως να μην παρακωλύεται από ιδιαίτερους περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που οφείλονται στις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών, η οδηγία 90/434, όπως προκύπτει από τις πρώτες πέντε αιτιολογικές σκέψεις της, έχει θεσπίσει κοινό φορολογικό καθεστώς, προβλέποντας φορολογικά πλεονεκτήματα, όπως είναι η αναβολή φορολογήσεως των υπεραξιών που συνδέονται με τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία στην περίπτωση τέτοιας πράξεως.

30 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο είχε τη δυνατότητα να διευκρινίσει ότι τα κράτη μέλη πρέπει να παρέχουν αυτά τα φορολογικά πλεονεκτήματα στην περίπτωση πράξεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας, εκτός αν κύριος σκοπός ή ένας από τους κύριους σκοπούς των πράξεων αυτών είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή κατά την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, σκέψη 30).

31 Καθόσον το αιτούν δικαστήριο και η Γαλλική Κυβέρνηση επισήμαναν ότι η επίμαχη νομοθετική ρύθμιση αποσκοπεί να μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία 90/434 και, ειδικότερα, το άρθρο της 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, πρέπει, συνεπώς, να καθορισθεί καταρχάς αν η θέσπιση εθνικής νομοθεσίας, όπως είναι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, μπορεί να στηριχθεί στη διάταξη αυτή και, ως εκ τούτου, αν η εν λόγω νομοθεσία αντιβαίνει ή όχι στην οδηγία 90/434.

Επί του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434

32 Βάσει της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσίας, το ευεργέτημα της αναβολής φορολογήσεως των υπεραξιών που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία τα οποία εισφέρει γαλλική εταιρία σε εταιρία εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους υπόκειται σε προηγούμενη διαδικασία στο πλαίσιο της οποίας, προκειμένου να χορηγηθεί το ευεργέτημα αυτό, ο φορολογούμενος πρέπει να αποδείξει ότι πληρούνται τρεις προϋποθέσεις, συγκεκριμένα δε ότι i) η σχεδιαζόμενη πράξη δικαιολογείται από οικονομικούς λόγους, ii) ότι δεν έχει ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή και iii) ότι οι όροι διενέργειας της πράξεως καθιστούν δυνατή τη διασφάλιση της μελλοντικής φορολογήσεως των υπεραξιών των οποίων η φορολόγηση μετατέθηκε χρονικώς.

33 Εγείρεται επομένως το ζήτημα αν το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434 αντιτίθεται στη θέσπιση της νομοθεσίας αυτής.

– *Επί της υπάρξεως προηγούμενης διαδικασίας*

34 Όσον αφορά την ύπαρξη προηγούμενης διαδικασίας, πρέπει να υπομνησθεί ότι η οδηγία 90/434 δεν περιέχει καμία διαδικαστικού χαρακτήρα απαίτηση που πρέπει να τηρούν τα κράτη μέλη για την παροχή των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει η οδηγία αυτή.

35 Ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι η εν λόγω οδηγία επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν τέτοια απαίτηση, η προβλεπόμενη από την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσία δεν είναι συμβατή με την οδηγία αυτή.

36 Ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρυθμίσεως της Ένωσης, οι διαδικαστικοί όροι για τη διασφάλιση της προστασίας των δικαιωμάτων που αντλούν οι φορολογούμενοι από το δίκαιο της Ένωσης εμπίπτουν στην έννομη τάξη εκάστου κράτους μέλους βάσει της αρχής της διαδικαστικής αυτονομίας των κρατών μελών, υπό την προϋπόθεση, πάντως, ότι οι όροι αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί εκείνων που διέπουν παρεμφερείς περιπτώσεις εσωτερικού χαρακτήρα (αρχή της ισοδυναμίας) και ότι δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37 Όσον αφορά την τελευταία εκ των ανωτέρω αρχών, πρέπει να υπομνησθεί ότι οσάκις τίθεται το ζήτημα αν εθνική δικονομική διάταξη καθιστά πρακτικά αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχονται στους ιδιώτες βάσει της έννομης τάξεως της Ένωσης, η περίπτωση πρέπει να εξετάζεται λαμβάνοντας υπόψη, ενδεχομένως, τις αρχές στις οποίες βασίζεται το οικείο εθνικό δικαιοδοτικό σύστημα, μεταξύ των οποίων καταλέγεται η αρχή της ασφάλειας δικαίου (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 2013, Agrokonsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, σκέψη 48, και της 6ης Οκτωβρίου 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, σκέψη 36).

38 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί συναφώς ότι η επιταγή περί ασφάλειας δικαίου πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα οσάκις πρόκειται για νομοθεσία της Ένωσης δυνάμενη να έχει οικονομικές συνέπειες, ώστε να παρέχεται στους ενδιαφερομένους η δυνατότητα να γνωρίζουν επακριβώς το εύρος των υποχρεώσεων που τους επιβάλλονται βάσει της νομοθεσίας αυτής (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 72, και της 9ης Ιουλίου 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, σκέψη 34).

39 Εν προκειμένω, όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, η Γαλλική Κυβέρνηση επισήμανε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η προηγούμενη διαδικασία την οποία προβλέπει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσία τυγχάνει, καταρχήν, εφαρμογής μόνο στην περίπτωση πράξεων διασυνοριακής συγχωνεύσεως. Τούτου δοθέντος, το Δικαστήριο δεν έχει, πάντως, στη διάθεσή του όλα τα αναγκαία στοιχεία όσον αφορά τους όρους της διαδικασίας που έχουν εφαρμογή στις πράξεις συγχωνεύσεως ημεδαπών εταιριών προκειμένου να εκτιμήσει αν οι πράξεις της πρώτης κατηγορίας τυγχάνουν λιγότερο ευνοϊκής μεταχειρίσεως από ό,τι εκείνες της δεύτερης κατηγορίας. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται, συγκρίνοντας τους όρους διαδικασίας που έχουν εφαρμογή στις πράξεις διασυνοριακής συγχωνεύσεως και στις πράξεις συγχωνεύσεως ημεδαπών εταιριών, αντιστοίχως, να διακριβώσει αν η νομοθεσία αυτή είναι σύμφωνη με την εν λόγω αρχή.

40 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, η τήρηση της απαιτήσεως περί ασφάλειας δικαίου επιτάσσει οι διαδικαστικοί όροι εφαρμογής της οδηγίας 90/434, ειδικότερα δε του άρθρου της 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', να είναι αρκούντως ακριβείς, σαφείς και προβλέψιμοι, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στους φορολογουμένους να λαμβάνουν γνώση των δικαιωμάτων τους προκειμένου να διασφαλίζεται ότι θα είναι σε θέση να τύχουν των φορολογικών πλεονεκτημάτων που παρέχονται βάσει της οδηγίας αυτής και ότι θα δύνανται, ενδεχομένως, να τα επικαλεσθούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 1991, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-131/88, EU:C:1991:87, σκέψη 6, της 10ης Μαρτίου 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, σκέψεις 44 και 45, της 15ης Ιουλίου 2010, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-582/08, EU:C:2010:429, σκέψεις 49 και 50, και της 18ης Οκτωβρίου 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Εν προκειμένω, όμως, διαπιστώνεται ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσία δεν διευκρινίζει τους όρους εφαρμογής της οικείας προηγούμενης διαδικασίας. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, επιβεβαιώνοντας ότι τούτο συμβαίνει εν προκειμένω, η Γαλλική Κυβέρνηση, παραπέμποντας στην πρακτική που εφαρμόζει η φορολογική αρχή, παρέσχε ορισμένες διευκρινίσεις ως προς τους όρους αυτούς. Επισήμανε συναφώς ότι, μολονότι η επίμαχη νομοθεσία προβλέπει τρεις προϋποθέσεις για τη χορήγηση της προηγούμενης εγκρίσεως, κατά την πρακτική που εφαρμόζει η

φορολογική αρχή, για τη χορήγηση της εγκρίσεως αρκεί να πληρούται μόνον η προϋπόθεση περί οικονομικού λόγου. Επιπλέον, η εν λόγω κυβέρνηση διευκρινίζει ότι, κατά την ίδια αυτή πρακτική, ούτε η διαδικασία προηγούμενης εγκρίσεως αναστέλλει τη διενέργεια της πράξεως διασυνοριακής συγχωνεύσεως. Επομένως, η πράξη αυτή, εφόσον υποβλήθηκε αίτηση για τη χορήγηση εγκρίσεως πριν από την υλοποίησή της, μπορεί να διενεργηθεί πριν δώσει σύμφωνη γνώμη η φορολογική αρχή.

42 Συναφώς, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 30 έως 34 και 57 των προτάσεών του, διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσίας δεν αντιστοιχούν, πάντως, στην πρακτική που εφαρμόζει η φορολογική αρχή, στοιχείο που δύναται να προκαλέσει αβεβαιότητα ως προς τους όρους εφαρμογής του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434. Ως εκ τούτου, οι όροι αυτοί δεν είναι επαρκώς ακριβείς, σαφείς και προβλέψιμοι, ώστε να καθιστούν δυνατό στους φορολογουμένους να λαμβάνουν επακριβώς γνώση των δικαιωμάτων τους, τούτο δε κατά μείζονα λόγο αν ληφθεί υπόψη ότι ορισμένοι εξ αυτών εξακολουθούν να μπορούν να τροποποιηθούν κατά το δοκούν από τη φορολογική αρχή.

43 Εξάλλου, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γαλλική Κυβέρνηση επισήμανε ότι τυχόν απορριπτική απόφαση είναι πάντα αιτιολογημένη, διευκρινίζοντας όμως ότι, αν παρέλθει προθεσμία τεσσάρων μηνών χωρίς η εν λόγω αρχή να απαντήσει στην αίτηση, η σιωπή αυτή ισοδυναμεί με έμμεση απορριπτική απόφαση η οποία, σε τέτοια περίπτωση, είναι αιτιολογημένη μόνον εφόσον το ζητήσει ο φορολογούμενος.

44 Διαπιστώνεται ότι ο όρος αυτός δεν πληροί ούτε την απαίτηση περί ασφάλειας δικαίου.

45 Πράγματι, προκειμένου να έχει ο φορολογούμενος τη δυνατότητα να εκτιμήσει επακριβώς το εύρος των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που αντλεί από την οδηγία 90/434 και να ενεργήσει προσηκόντως (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 10ης Μαρτίου 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, σκέψεις 44 και 45, και της 15ης Ιουλίου 2010, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-582/08, EU:C:2010:429, σκέψεις 49 και 50), τυχόν απόφαση της φορολογικής αρχής απορρίπτουσα αίτηση του φορολογουμένου αυτού να τύχει φορολογικού πλεονεκτήματος βάσει της εν λόγω οδηγίας πρέπει να είναι πάντα αιτιολογημένη, έτσι ώστε να δύναται ο φορολογούμενος να ελέγξει το βάσιμο των λόγων για τους οποίους η αρχή αυτή δεν του παρέσχε το προβλεπόμενο από την λόγω οδηγία πλεονέκτημα και, ενδεχομένως, να επικαλεσθεί το δικαίωμά του ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων.

46 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκύπτει ότι οι επίμαχοι στην υπόθεση της κύριας δίκης διαδικαστικοί όροι αντιβαίνουν στην απαίτηση περί ασφάλειας δικαίου και ότι, ως εκ τούτου, η νομοθεσία αυτή δεν τηρεί την αρχή της αποτελεσματικότητας.

– Επί των προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούνται για την παροχή φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία προβλέπει η οδηγία 90/434

47 Όσον αφορά τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται κατά την εν λόγω νομοθεσία, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επανειλημμένα ότι το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο θεσπίζεται με την οδηγία 90/434 και το οποίο περιλαμβάνει διάφορα φορολογικά πλεονεκτήματα εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλες τις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας, ανεξαρτήτως των λόγων για τους οποίους αυτές πραγματοποιούνται και του αν αυτοί έχουν δημοσιονομικό, οικονομικό ή αμιγώς φορολογικό χαρακτήρα (απόφαση της 20ής Μαΐου 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

48 Το Δικαστήριο έχει επίσης αποφανθεί ότι μόνον κατ' εξαίρεση και σε ειδικές περιπτώσεις τα κράτη μέλη δύνανται, βάσει του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας, να αρνούνται να εφαρμόσουν το σύνολο ή μέρος των διατάξεων της ιδίας αυτής οδηγίας ή να ανακαλούν πλεονέκτημα που παρέχεται βάσει των διατάξεών της (απόφαση της 20ής Μαΐου 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, σκέψη 45 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

49 Δεδομένου ότι με τη διάταξη αυτή προβλέπεται παρέκκλιση από τον κανόνα που θέτει η οδηγία 90/434, δηλαδή το ευεργέτημα του κοινού φορολογικού καθεστώτος το οποίο έχει εφαρμογή στις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής, η εν λόγω διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς (βλ., σχετικώς, απόφαση της 20ής Μαΐου 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, σκέψη 46).

50 Πρώτον, όμως, πρέπει να επισημανθεί ότι, εν προκειμένω, μολονότι η οδηγία 90/434 θέτει ως αρχή το ευεργέτημα της αναβολής φορολογήσεως των υπεραξιών που συνδέονται με τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία και επιτρέπει την άρνηση του ευεργετήματος αυτού σε μία μόνο περίπτωση, συγκεκριμένα δε αποκλειστικώς όταν η σχεδιαζόμενη πράξη έχει ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή (βλ., σχετικώς, απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, σκέψη 45), η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσία αρνείται εν γένει την παροχή του εν λόγω ευεργετήματος, εκτός και αν ο φορολογούμενος πληροί πρώτα την τυπική και την ουσιαστική προϋπόθεση που απαιτεί η νομοθεσία αυτή.

51 Δεύτερον, καθόσον η εν λόγω νομοθεσία εξαρτά την παροχή του ευεργετήματος αυτού από το αν πληρούνται οι τρεις προϋποθέσεις που μνημονεύθηκαν στη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως, διευρύνει, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 34 έως 36 των προτάσεών του, την υπέρ των κρατών μελών επιφύλαξη αρμοδιότητας, η οποία μνημονεύθηκε στις σκέψεις 22 και 23 της παρούσας αποφάσεως, πέραν των όσων προβλέπει το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434.

52 Τρίτον, όπως διαπίστωσε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 36 των προτάσεών του και αντιθέτως προς ό,τι διατείνεται η Γαλλική Κυβέρνηση, η τρίτη προϋπόθεση που προβλέπει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσία, συγκεκριμένα δε ότι οι όροι της πράξεως πρέπει να διασφαλίζουν τη μελλοντική φορολόγηση των υπεραξιών των οποίων η φορολόγηση μετατέθηκε χρονικώς, προϋπόθεση την οποία δεν προβλέπει, εξάλλου, η οδηγία 90/434, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, δεδομένου ότι ο σκοπός αυτός αποτελεί ήδη αντικείμενο της δεύτερης προϋποθέσεως που προβλέπει η επίμαχη νομοθεσία.

53 Τέταρτον, όσον αφορά το τεκμήριο περί φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, κατά το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434, υπενθυμίζεται ότι η διάταξη αυτή επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν τεκμήριο περί φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η σχεδιαζόμενη πράξη αποσκοπεί αποκλειστικώς στην παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος και, ως εκ τούτου, δεν διενεργείται για οικονομικώς θεμιτούς λόγους (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, σκέψη 45, και της 10ης Νοεμβρίου 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, σκέψη 36).

54 Πέμπτον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα κράτη μέλη δεν δύνανται, κατά τη μεταφορά του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434, να κάνουν χρήση γενικού τεκμηρίου περί φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

55 Πράγματι, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει συναφώς ότι, προκειμένου να εξακριβωθεί ότι η σχεδιαζόμενη πράξη αποβλέπει σε φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, οι αρμόδιες εθνικές αρχές δεν πρέπει να αρκούνται στην εφαρμογή γενικών προκαθορισμένων κριτηρίων, αλλά πρέπει να προβαίνουν, κατά περίπτωση, σε σφαιρική εξέταση της πράξεως αυτής, δεδομένου ότι η θέσπιση κανόνα γενικής ισχύος που αποκλείει άνευ άλλου τινός ορισμένες κατηγορίες πράξεων από τη δυνατότητα παροχής του φορολογικού πλεονεκτήματος, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το ζήτημα αν υφίσταται όντως φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής και θα παρακώλυε την επίτευξη του επιδιωκομένου με την οδηγία αυτή σκοπού (απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, σκέψη 37).

56 Καθόσον, όμως, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσία απαιτεί, για την παροχή του ευεργετήματος της αναβολής φορολογήσεως των υπεραξιών, βάσει της οδηγίας 90/434, κατά σύστημα και άνευ ετέρας εξαιρέσεως, να αποδείξει ο φορολογούμενος ότι η σχετική πράξη δικαιολογείται από οικονομικούς λόγους και ότι δεν έχει ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή, χωρίς η φορολογική αρχή να υποχρεούται να προσκομίσει έστω και αρχή αποδείξεως περί του ότι δεν υφίστανται θεμιτοί οικονομικοί λόγοι ή ενδείξεων περί φοροδιαφυγής ή φοροδιαφυγής, θεσπίζει γενικό τεκμήριο περί φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

57 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στη θέσπιση εθνικής νομοθεσίας όπως είναι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης.

Επί του άρθρου 49 ΣΛΕΕ

58 Κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 49 ΣΛΕΕ επιβάλλει την κατάργηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Οι σχετικές με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ, μολονότι, κατά το γράμμα τους, αποσκοπούν να διασφαλίσουν την εντός του κράτους μέλους υποδοχής ίση μεταχείριση ημεδαπών και αλλοδαπών, αντιτίθενται επίσης στο ενδεχόμενο να παρεμποδίζει το κράτος μέλος καταγωγής την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός εκ των πολιτών του ή εταιρίας συσταθείσας σύμφωνα με τη νομοθεσία του (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

59 Πρέπει να χαρακτηρίζεται ως περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως οποιοδήποτε μέτρο απαγορεύει, παρακωλύει ή καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

60 Διαπιστώνεται ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η παροχή του ευεργετήματος της αναβολής φορολογήσεως των υπεραξιών που συνδέονται με τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία εισφέρει γαλλική εταιρία σε εταιρία εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους υπόκειται στις απαιτήσεις της επίμαχης νομοθεσίας μόνο στην περίπτωση πράξεων διασυνοριακής συγχωνεύσεως.

61 Όπως δέχεται η Γαλλική Κυβέρνηση, η νομοθεσία αυτή υποβάλλει σε διαφορετική μεταχείριση τις πράξεις διασυνοριακής συγχωνεύσεως και εκείνες που αφορούν τη συγχώνευση ημεδαπών εταιριών.

62 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση δύναται να αποθαρρύνει την εκ μέρους των εταιριών αυτών άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως και συνιστά, ως εκ τούτου, περιορισμό της ελευθερίας αυτής.

63 Ο περιορισμός αυτός μπορεί να επιτραπεί μόνον εφόσον δύναται να δικαιολογηθεί αντικειμενικώς βάσει επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος τους οποίους αναγνωρίζει ως τέτοιους το δίκαιο της Ένωσης. Απαιτείται, επίσης, στην περίπτωση αυτή, ο περιορισμός να μη βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

64 Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης περιορισμός δικαιολογείται βάσει του επιτακτικού λόγου γενικού συμφέροντος που άπτεται της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και εκείνου που άπτεται της διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

65 Επισημαίνεται συναφώς ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι αποτελούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, δυνάμενους να δικαιολογήσουν περιορισμό της ασκήσεως των ελευθεριών κυκλοφορίας που διασφαλίζει η Συνθήκη, τόσο η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής όσο και

η ανάγκη διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψεις 36 και 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

66 Όσον αφορά τον δεύτερο εκ των σκοπών αυτών, πρέπει πάντως να επισημανθεί, όπως παρατήρησε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 39 των προτάσεών του, ότι ο σκοπός αυτός διασφαλίζεται από την ίδια την οδηγία 90/434.

67 Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, από την τέταρτη και την έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι με την εν λόγω οδηγία καθιερώθηκε απλώς σύστημα αναβολής της φορολογήσεως των σχετικών με τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία υπεραξιών, το οποίο, αποτρέποντας τη φορολόγηση απλώς και μόνο λόγω της εισφοράς επιχειρήσεως, διασφαλίζει τα δημοσιονομικά συμφέροντα του κράτους μέλους της εισφέρουσας εταιρίας, εγγυούμενο τη φορολόγηση των εν λόγω υπεραξιών κατά τον χρόνο που αυτές όντως θα αποκομισθούν (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2012, 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, σκέψη 28).

68 Ως εκ τούτου, ο εν λόγω σκοπός δεν δύναται, στην περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης, να δικαιολογήσει περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

69 Όσον αφορά τον επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ο οποίος άπτεται της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, αρκεί να διαπιστωθεί, όπως έπραξε και ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 72 και 73 των προτάσεών του, ότι ο σκοπός αυτός έχει το ίδιο περιεχόμενο, όταν γίνεται επίκλησή του στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434 ή όταν προβάλλεται προς δικαιολόγηση εξαιρέσεως από την εφαρμογή του πρωτογενούς δικαίου. Ως εκ τούτου, τα προεκτεθέντα στις σκέψεις 54 έως 56 της παρούσας αποφάσεως, όσον αφορά τον αναλογικό χαρακτήρα της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσίας και σχετικά με τη διάταξη αυτή, ισχύουν και στην περίπτωση της αναλύσεως του αναλογικού χαρακτήρα της νομοθεσίας αυτής με γνώμονα την ελευθερία εγκαταστάσεως. Επομένως, φορολογική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, με την οποία θεσπίζεται γενικό τεκμήριο περί φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού και, συνεπώς, δεν δύναται να δικαιολογήσει περιορισμό της ελευθερίας αυτής.

70 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο δεύτερο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ και το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία, στην περίπτωση διασυνοριακής πράξεως συγχωνεύσεως, εξαρτά την παροχή φορολογικών πλεονεκτημάτων που έχουν εφαρμογή στην πράξη αυτή βάσει της εν λόγω οδηγίας, εν προκειμένω δε την αναβολή της φορολογήσεως των υπεραξιών που συνδέονται με τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία εισφέρονται από γαλλική εταιρία προς εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, από την υπαγωγή σε διαδικασία προηγούμενης εγκρίσεως, στο πλαίσιο της οποίας, προκειμένου να χορηγηθεί η έγκριση, ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει ότι η οικεία πράξη δικαιολογείται από οικονομικούς λόγους, ότι δεν έχει ως κύριο ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή και ότι οι όροι διενέργειας της πράξεως καθιστούν δυνατή τη διασφάλιση της μελλοντικής φορολογήσεως των υπεραξιών η φορολόγηση των οποίων μετατέθηκε χρονικώς, μολονότι, στην περίπτωση εσωτερικής πράξεως συγχωνεύσεως, η αναβολή αυτή φορολογήσεως παρέχεται χωρίς ο φορολογούμενος να υπόκειται σε τέτοια διαδικασία.

Επί των δικαστικών εξόδων

71 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Καθόσον 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, δεν προβαίνει σε πλήρη εναρμόνιση, το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει την εκτίμηση του συμβατού χαρακτήρα εθνικής νομοθεσίας, όπως της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης, με γνώμονα το πρωτογενές δίκαιο, μολονότι η νομοθεσία αυτή θεσπίσθηκε για να μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο τη δυνατότητα που παρέχεται με την ως άνω διάταξη.**

2) **Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ και το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 90/434 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία, στην περίπτωση διασυνοριακής πράξεως συγχωνεύσεως, εξαρτά την παροχή φορολογικών πλεονεκτημάτων που έχουν εφαρμογή στην πράξη αυτή βάσει της εν λόγω οδηγίας, εν προκειμένω δε την αναβολή της φορολογήσεως των υπεραξιών που συνδέονται με τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία εισφέρονται από γαλλική εταιρία προς εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, από την υπαγωγή σε διαδικασία προηγούμενης εγκρίσεως, στο πλαίσιο της οποίας, προκειμένου να χορηγηθεί η έγκριση, ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει ότι η οικεία πράξη δικαιολογείται από οικονομικούς λόγους, ότι δεν έχει ως κύριο ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή και ότι οι όροι διενέργειας της πράξεως καθιστούν δυνατή τη διασφάλιση της μελλοντικής φορολογήσεως των υπεραξιών η φορολόγηση των οποίων μετατέθηκε χρονικώς, μολονότι, στην περίπτωση εσωτερικής πράξεως συγχωνεύσεως, η αναβολή αυτή φορολογήσεως παρέχεται χωρίς ο φορολογούμενος να υπόκειται σε τέτοια διαδικασία.**

(υπογραφές)