ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ MARCO DARMON της 7ης Ιουνίου 1988 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Η κύρια δίκη αφορά μια διαφορά που άπτεται τόσο του δικαίου των εταιριών όσο και του φορολογικού δικαίου. Στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν συμπίπτουν αναγκαστικά τα στοιχεία που συνδέουν ένα νομικό πρόσωπο με τους δύο αυτούς κλάδους του δικαίου. Η έννοια της συστάσεως του νομικού προσώπου, όπως την αντιλαμβάνονται εκεί, επιτρέπει τη διάκριση, αφενός, μεταξύ της κατοικίας — που εκφράζεται με την καταστατική έδρα — και της εθνικότητας της εταιρίας και, αφετέρου, της εγκαταστάσεώς της, η οποία προσδιορίζει ουσιαστικά το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται σ' αυτήν. Από τη δυνατότητα ακριβώς για τέτοια διάκριση ανέκυψε η διαφορά, της οποίας επελήφθη το παραπέμπον δικαστήριο.

2. Οι σχετικές νομοθεσίες των κρατών μελών εμφανίζουν μεγάλες διαφορές, οι οποίες επιτείνονται από τις διαφορές που παρουσιάζει το περιεχόμενο των υπο κρίση εννοιών. Για να υπερπηδηθούν οι δυσκολίες που προκύπτουν, θα έπρεπε να υπάρξει εναρμόνιση σε κοινοτικό επίπεδο και να συναφθούν συμβάσεις μεταξύ των κρατών μελών. Εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο ερμηνεύει το κοινοτικό δίκαιο στο στάδιο που βρίσκεται σήμερα. Έτσι, η αλληλουχία, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, της υποθέσεως επ' ευκαιρία της οποίας το Queen' s Bench Division του High Court απευθύνθηκε στο Δικαστήριο επιβάλλει ορισμένες παρατηρήσεις γενικής φύσεως, πριν δοθεί απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα. Τα ερωτήματα αυτά θέτουν ορισμένα λεπτά προβλήματα σχετικά με την ερμηνεία των κοινοτικών διατάξεων που αφορούν το δικαίωμα εγκαταστάσεως, τα οποία μέχρι σήμερα δεν έχουν αντιμετωπιστεί από το Δικαστήριο. Πράγματι, πρόκειται για την αξίωση εταιρίας να ασκήσει το δικαίωμα εγκαταστάσεως και, ιδίως, για τις προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται στο κράτος της συστάσεώς της, όπου διατηρεί την καταστατική της έδρα, η μεταφορά της έδρας της κεντρικής της διοικήσεως και του κέντρου ελέγχου της σε άλλο κράτος μέλος.

3. Καλύπτεται η πράξη αυτή από το δικαίωμα εγκαταστάσεως που διασφαλίζεται από τη Συνθήκη; Εγκατάσταση σημαίνει « ενσωμάτωση σε μία εθνική οικονομία » [1] . Είναι επομένως αναμφισβήτητο ότι η εγκατάσταση, κατά την έννοια της Συνθήκης, περιλαμβάνει δύο στοιχεία: την πραγματική εγκατάσταση και την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας — και τα δύο αν όχι σε μόνιμη βάση τουλάχιστον για μεγάλη περίοδο [2] .

4. Θα υπενθυμίσω ότι το δικαίωμα εγκαταστάσεως, όπως ρυθμίζεται από τα άρθρα 52 μέχρι 58 της Συνθήκης, εφαρμόζεται στις « εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητος » [3] . Το δικαίωμα εγκαταστάσεως μπορεί να ασκηθεί συγκεκριμένα με δύο διαφορετικούς τρόπους [4] . Μπορεί πρώτον, να πρόκειται για ίδρυση θυγατρικών εταιριών, υποκαταστημάτων ή πρακτορείων, οπότε γίνεται λόγος για δευτερεύουσα εγκατάσταση. Η απόφαση του Δικαστηρίου της 4ης Δεκεμβρίου 1986, Επιτροπή κατά Ομοσπον-

1 — Schapira, J., le Tallec, G., Blaise, J. B.: *Droit européen des affaires,* PUF, Thémis, 1984, σ. 534.

2 — Βλέπε, π. χ., Renauld, J.: *Droit européen des sociétés,* Βρυξέλλες, Bruyland et Vander, 1969, σ. 2.08· Colomès, M.: *Le droit de l'établissement et des investissements dans la CEE,* Παρίσι, J. Delmas, 1971, σ. 78· Burrows, F.: *Free Movement in European Community Law,* Οξφόρδη, Clarendon Press, 1987, σ. 187.

3 — Άρθρο 58, παράγραφος 1.

4 — Βλέπε, π. χ., Temple Lang, J.: « The right of establishment of companies and free movement of capital in the European Economic Community », στο Lafave, W. R. et Hey P. (ed.): *International Trade, Investment and Organization,* University of Illinois Press, 1967, σ. 302, 303.

* Μετάφραση από τα γαλλικά.

διακής Δημοκρατίας της Γερμανίας[5], έκρινε ότι εγκατάσταση υπάρχει από τη στιγμή που υφίσταται μία διαρκής παρουσία, ακόμη και αν εκδηλώνεται μέσω « απλού γραφείου, το οποίο διευθύνεται από το προσωπικό [της επιχειρήσεως] ή από ανεξάρτητο πρόσωπο, στο οποίο όμως έχει δοθεί η εντολή να ενεργεί γι' αυτή κατά τρόπο μόνιμο, όπως θα έπραττε ένα πρακτορείο » [6]

Μπορεί να πρόκειται, δεύτερον, για σύσταση νέας εταιρίας ή μεταφορά της έδρας της κεντρικής διοικήσεως, που συχνά εξομοιούται προς την πραγματική έδρα. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει κύρια εγκατάσταση. Έχει γραφεί σχετικά ότι « η κεντρική διοίκηση δεν είναι νομική αλλά οικονομική έννοια » [7] και « βρίσκεται εκεί όπου τα όργανα της εταιρίας λαμβάνουν τις αποφάσεις που είναι ουσιώδεις για τις δραστηριότητές της » [8].

5. Η ίδια η έννοια της εγκαταστάσεως είναι κυρίως οικονομική[9]. Συνεπάγεται πάντοτε πραγματικό οικονομικό δεσμό[10]. Η μεταφορά της έδρας της κεντρικής διοικήσεως, η οποία ορίζεται με « αναφορά σε οικονομικά μάλλον παρά σε νομικά κριτήρια » [11], εμπίπτει στο δίκαιο της εγκαταστάσεως, εφόσον πρέπει να εντοπιστεί « το οικονομικό κέντρο βάρους της επιχειρήσεως» [12]. Έτσι, « η έννοια της κεντρικής διοικήσεως ... ανταποκρίνεται ... όχι μόνο στην εγκατάσταση των κύριων διοικητικών υπηρεσιών, αλλά και — ίσως δε κυρίως — στον τόπο από τον οποίο διευθύνεται πράγματι η εταιρία» [13]. Η πραγματική έδρα της εταιρίας είναι συνήθως ο τόπος της κεντρικής διοικήσεως της εταιρίας, δηλαδή « ο τόπος όπου λαμβάνονται οι αποφάσεις σχετικά με την ανεξάρτητη δραστηριότητά της και από όπου κατευθύνεται η δράση της· με άλλα λόγια, το κέντρο ασκήσεως αυτής της δραστηριότητας ... » [14].

6. Οι διάδικοι της κύριας δίκης διαφωνούν ριζικά ως προς το αν η μεταφορά της κεντρικής διοικήσεως και του κέντρου ελέγχου μιας εταιρίας συνιστά « εγκατάσταση » κατά την έννοια της Συνθήκης. Για την εταιρία Daily Mail and General Trust, η μεταφορά αυτή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της εγκαταστάσεως. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, στηριζόμενη στα άρθρα 52 μέχρι 58 της Συνθήκης και στο γενικό πρόγραμμα για την κατάργηση των περιορισμών στην ελευθερία εγκαταστάσεως[15], θεωρεί ότι αρκεί η κεντρική διοίκηση και το κέντρο ελέγχου να βρίσκονται σε ένα κράτος μέλος για να τεκμαρθεί η ύπαρξη « πραγματικού και συνεχούς δεσμού » [16] με την οικονομία του κράτους μέλους αυτού, πράγμα που αποτελεί « εγκατάσταση » κατά την έννοια της Συνθήκης. Κατά την κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αντίθετα, η αλλαγή έδρας μιας εταιρίας δεν συνεπάγεται τέτοια εγκατάσταση. Δεν σημαίνει οπωσδήποτε μεταβολή της οικονομικής δραστηριότητας, καθόσον η εταιρία που επιθυμεί να επιδοθεί σε τέτοια δραστηριότητα μπορεί να το κάνει μέσω δευτερευουσών εγκαταστάσεων. Σύμφωνα με την Επιτροπή, τέλος, εναπόκειται στο εθνικό δίκαιο να καθορίσει αν, όταν δεν υπάρχει λύση της εταιρίας, μπορεί να μεταφερθεί η έδρα της. Η Επιτροπή θεωρεί ότι το άρθρο 52 εφαρμόζεται όταν η εθνική νομοθεσία επιτρέπει τη μεταφορά της

5 — Υπόθεση 205/84, Συλλογή, σ. 3755.

6 — Σκέψη 21.

7 — Schwartz, M.: *Le droit d'établissement des sociétés commerciales dans le traité instituant la Communauté économique européenne*, Γενεύη, éditions médecine et hygiène, 1963, σ. 61.

8 — Everling, U.: *The Right of Establishment in the Common Market*, Commerce Clearing House, 1964, σ. 75.

9 — Renauld, J., ό. π., σ. 2.19 και 2.35.

10 — Harding, W. R.: « Freedom of establishment and the rights of companies », *Current legal problems*, 1963, σ. 162, 163.

11 — Renauld, J., ό. π., σ. 2.43.

12 — Ομοίως, σ. 2.44.

13 — Ομοίως, σ. 2.31.

14 — Goldman, B. et Lyon-Caen, A.: *Droit commercial européen*, 4η έκδοση, Dalloz, 1983, σ. 357.

15 — ΕΕ ειδ. έκδ. 06/01, σ. 7.

16 — Ορολογία χρησιμοποιούμενη στο προαναφερθέν Γενικό Πρόγραμμα, τίτλος I.

έδρας μιας εταιρίας χωρίς απώλεια της εθνικότητάς της.

7. Κατά τη γνώμη μου, το πρόβλημα έγκειται αλλού. Είναι δύσκολο να δοθεί ορισμός της έννοιας της κεντρικής διοικήσεως. Ακόμη και όταν σημαίνει τον τόπο στον οποίο συνεδριάζει το διοικητικό συμβούλιο, δεν αποτελεί ικανοποιητικό κριτήριο ως προς το δεσμό. Όπως είναι πλέον γνωστό, « με την πρόοδο των μέσων επικοινωνίας δεν είναι πλέον ανάγκη να οργανώνονται επίσημες συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου. Το τηλέφωνο, το τηλέτυπο και το τηλεαντιγραφικό μηχάνημα επιτρέπουν σε κάθε μέλος του διοικητικού συμβουλίου να εκθέτει την άποψή του και να συμμετέχει στη λήψη αποφάσεων χωρίς τη φυσική του παρουσία σε συγκεκριμένο τόπο. Οι συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου στις οποίες θα συμμετέχει κάθε μέλος μέσω τηλεοράσεως θα μπουν στην καθημερινή ζωή των εταιριών. Κατά τα λοιπά το διοικητικό συμβούλιο μπορεί να συνεδριάζει σε αυθαίρετα επιλεγόμενο τόπο, χωρίς να υπάρχει πραγματική σχέση με το κέντρο λήψεως αποφάσεων της εταιρίας »[17]. Επομένως ο τόπος συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου δεν μπορεί να αποτελέσει το μόνο κριτήριο για να προσδιορίζεται εκ του ασφαλούς σε κάθε περίπτωση η έδρα της κεντρικής διοικήσεως. Ο προσδιορισμός αυτός δεν μπορεί να προκύψει από νομότυπη εκτίμηση χωρίς να ληφθούν υπόψη διάφορα αποφασιστικά πραγματικά στοιχεία, η σχετική σημασία των οποίων μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με τη μορφή της οικείας εταιρίας.

8. Για να προσδιοριστεί, επομένως, αν η μεταφορά της κεντρικής διοικήσεως και του κέντρου ελέγχου συνιστά εγκατάσταση κατά την έννοια της Συνθήκης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ένα πλέγμα παραγόντων. Βέβαια, σε πρώτη γραμμή έρχονται ο τόπος συνεδριάσεων των διοικούντων την εταιρία και ο τόπος όπου χαράσσεται η γενική πολιτική της εταιρίας, που συνήθως συμπίπτει με τον πρώτο. Υπό ορισμένες όμως περιστάσεις, οι παράγοντες αυτοί μπορεί να μην είναι ούτε οι μόνοι ούτε καν αποφασιστικοί. Έτσι θα μπορούσε να λαμβάνεται υπόψη η κατοικία των βασικών στελεχών, ο τόπος συγκλήσεως των γενικών συνελεύσεων, ο τόπος τηρήσεως των διοικητικών και λογιστικών εγγράφων, ο τόπος όπου εκτυλίσσονται κυρίως οι οικονομικές και ιδίως οι τραπεζικές δραστηριότητες. Η απαρίθμηση αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί περιοριστική. Εξάλλου τα στοιχεία αυτά μπορεί να έχουν διαφορετική βαρύτητα, ανάλογα με το αν πρόκειται, για παράδειγμα, για εταιρία παραγωγής ή εταιρία επενδύσεων. Στην τελευταία αυτή περίπτωση μπορεί να είναι απολύτως θεμιτό το να λαμβάνεται υπόψη η αγορά στην οποία κυρίως πραγματοποιούνται οι εμπορικές ή χρηματιστηριακές πράξεις της εταιρίας και η έκτασή τους.

9. Υπό το φως της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Leclerc[18] μπορεί να υποστηριχθεί ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν παρέχει καμία συνδρομή όταν « από αντικειμενικά στοιχεία » αποδεικνύεται ότι ορισμένη δραστηριότητα ασκείται « με σκοπό την αποφυγή » κάποιας εθνικής νομοθεσίας[19]. Έτσι, δεν μπορεί να αποκλεισθεί το να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι η δραστηριότητα μιας εταιρίας ασκείται κυρίως στο έδαφος άλλου κράτους μέλους από εκείνο στο οποίο η εταιρία προτίθεται να μεταφέρει την κεντρική της διοίκηση. Αυτό θα μπορούσε, ενδεχομένως, να αποτελεί ένδειξη για το ότι δεν πρόκειται για πραγματική εγκατάσταση, ιδίως όταν η μεταφορά της κεντρικής διοικήσεως έχει ως συνέπεια να μην εφαρμόζεται στην εταιρία η νομοθεσία που θα έπρεπε ειδάλλως να εφαρμοστεί. Νομίζω ότι το δίδαγμα αυτό συνάγεται από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις van Binsbergen[20] και Knoors[21]. Γενικά ο εθνικός δικαστής μπορεί να εκτιμήσει αν στη συγκεκριμένη περίπτωση και λαμβανομένης

17 — Rivier, J.-M.: « Rapport général: la résidence fiscale des sociétés », *Cahiers de droit fiscal international*, τόμος LXXIIa, σ. 44.

18 — Απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 1985 στην υπόθεση 229/83, Association des Centres distributeurs Edouard Leclerc και λοιποί κατά SARL « Au blé vert » και λοιπών, Συλλογή 1985, σ. 1.

19 — Σκέψη 27 της αποφάσεως Leclerc.

20 — Υπόθεση 33/74, Rec. 1974, σ. 1299.

21 — Υπόθεση 115/78, Rec. 1979, σ. 399.

υπόψη της συγκεκριμένης αλληλουχίας αγγίζει κανείς τα όρια της καταχρήσεως δικαιώματος ή της καταστρατηγήσεως του νόμου και, εν ανάγκη, αν πρέπει να εφαρμοστεί το κοινοτικό δίκαιο.

10. Όταν όμως από την ορθή εκτίμηση του πραγματικού πλαισίου της υποθέσεως προκύπτει ότι η μεταφορά της κεντρικής διοικήσεως συνιστά οπωσδήποτε εγκατάσταση κατά την έννοια της Συνθήκης, τότε τίθεται το πρόβλημα αν η μεταφορά αυτή μπορεί να εξαρτηθεί από άδεια των εθνικών αρχών και αν οι αρχές αυτές μπορούν να την αρνηθούν για φορολογικούς λόγους.

11. Γενικά — όπως συμβαίνει στα περισσότερα κράτη μέλη — η μεταφορά της κεντρικής διοικήσεως, υπό την έννοια της πραγματικής έδρας της εταιρίας, πραγματοποιείται μόνο με τη λύση της εταιρίας και την επανασύστασή της στο κράτος υποδοχής. Αυτή η λύση « πολιτικού θανάτου » της εταιρίας συνεπάγεται την εκκαθάριση της φορολογικής της καταστάσεως, όπως έχει την ημέρα της λύσεώς της, τόσο όσον αφορά το υπάρχον χρέος όσο και τη φορολογητέα ύλη για την οποία δεν έχει ακόμα επέλθει το γεγονός που γεννά κανονικά τη φορολογική υποχρέωση. Έτσι, φορολογούνται οι υπεραξίες παρά το ότι δεν έλαβε χώρα καμία μεταβίβαση. Όσον αφορά τα προαναφερθέντα κράτη μέλη, η μεταφορά της κεντρικής διοικήσεως της εταιρίας χωρίς απώλεια της νομικής προσωπικότητας ή της εθνικότητας μπορεί να γίνει δυνάμει διακρατικών συμβάσεων κατά το άρθρο 220 της Συνθήκης.

12. Για την άσκηση θεμελιώδους ελευθερίας αναγνωρισμένης από τη Συνθήκη δεν μπορεί να απαιτείται προηγούμενη άδεια. Ομοίως, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να εμποδίσει μια εταιρία να ασκήσει το δικαίωμά της προς εγκατάσταση με την αιτιολογία ότι η ενέργεια αυτή θα είχε ως συνέπεια απώλεια φορολογικών εσόδων, όσον αφορά τους φόρους που θα καθίσταντο απαιτητοί λόγω μέλλουσας δραστηριότητας, αν η εταιρία εξακολουθούσε να υπόκειται στη νομοθεσία του κράτους αυτού.

13. Κατά το παρόν όμως στάδιο της εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, δεν νομίζω ότι είναι αντίθετο προς το δίκαιο αυτό το να διατάξει ένα κράτος μέλος την εκκαθάριση της φορολογικής καταστάσεως μιας εταιρίας, εφόσον πρόκειται για τη μεταφορά της κεντρικής της διοικήσεως και εφόσον βέβαια δεν απαιτείται λύση της. Πράγματι, αναγνωρίζεται γενικά ότι η επιβαλλόμενη από τα εθνικά δίκαια λύση της εταιρίας ως προϋπόθεση για να μεταναστεύσει η εταιρία δεν αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο [22]. Θα ήταν παράδοξο ένα κράτος που δεν απαιτεί τη λύση της εταιρίας να περιέρχεται βάσει του κοινοτικού δικαίου σε δυσμενέστερη φορολογική θέση, μολονότι ακριβώς η περί εταιριών νομοθεσία του προσεγγίζει περισσότερο τους κοινοτικούς στόχους σε θέματα εγκαταστάσεως. Η εταιρία που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους, στο οποίο η « φορολογική υπαγωγή » [23] καθορίζεται ανάλογα με την έδρα της κεντρικής διοικήσεως, θα διατηρήσει την καταστατική της έδρα και την εθνικότητά της στο κράτος αυτό, ακόμη και μετά τη μεταφορά της έδρας της, ακριβέστερα δε της έδρας της διοικήσεώς της, σε άλλο κράτος. Για τους λόγους όμως που προαναφέρθηκαν, δεν μου φαίνεται ότι το γεγονός αυτό μπορεί, στο παρόν στάδιο της εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, να αποκλείσει την ύπαρξη δικαιώματος των εθνικών αρχών να επιβάλλουν φορολογικές συνέπειες παρόμοιες με τις συνέπειες που έχει σε άλλα κράτη η λύση της εταιρίας.

14. Αν το Δικαστήριο ακολουθήσει τις κατευθύνσεις που προτείνω, θα απαντήσει στο πρώτο και τρίτο ερώτημα που υπέβαλε το Queen's Bench Division του High Court, οπότε παρέλκει οποιαδήποτε απάντηση στο τέταρτο

22 — Renauld, J., ό. π., σ. 2.47.

23 — Η φράση ανήκει στον J.-M. Rivier, ό. π., σ.15.

ερώτημα. Για το εναπομένον δε ερώτημα δεν χρειάζεται να μακρηγορήσω. Πράγματι, μολονότι το άρθρο 58, παράγραφος 1, προβλέπει ότι, για την εφαρμογή των διατάξεων της Συνθήκης περί εγκαταστάσεως, οι εταιρίες εξομοιώνονται προς τα φυσικά πρόσωπα που είναι υπήκοοι των κρατών μελών, η εξομοίωση αυτή δεν είναι προφανώς απόλυτη και πιστεύω, όπως και η κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή, ότι η οδηγία του Συμβουλίου 73/148/ΕΟΚ δεν εφαρμόζεται στα νομικά πρόσωπα.

15. Ως εκ τούτου προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

1) Η μεταφορά σε άλλο κράτος μέλος της κεντρικής διοικήσεως μιας εταιρίας μπορεί να αποτελεί τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εγκαταστάσεως· στον εθνικό δικαστή εναπόκειται πάντως να εκτιμήσει τα πραγματικά στοιχεία, προκειμένου να εξακριβώσει ότι η μεταφορά αυτή εκφράζει την πραγματική ενσωμάτωση της εν λόγω εταιρίας στην οικονομική ζωή του κράτους υποδοχής.

2) Αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο το να απαιτούν τα κράτη μέλη την κατοχή άδειας ως προϋπόθεση για την εγκατάσταση της εταιρίας σε άλλο κράτος μέλος διά μεταφοράς σ' αυτό της κεντρικής της διοικήσεως.

3) Εντούτοις δεν αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο η επιβολή από το κράτος μέλος στις εταιρίες τις εγκατεστημένες σ' αυτό της υποχρεώσεως — λόγω της εγκαταστάσεώς τους σε άλλο κράτος μέλος κατόπιν μεταφοράς της κεντρικής τους διοικήσεως — εκκαθαρίσεως της φορολογικής τους καταστάσεως σχετικά με το τμήμα της εταιρικής περιουσίας το οποίο αφορά η μεταφορά και αποτιμάται κατά την ημέρα της μεταφοράς.

4) Η οδηγία 73/148/ΕΟΚ του Συμβουλίου εφαρμόζεται μόνο στα φυσικά πρόσωπα.