ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ

της 18ης Νοεμβρίου 1999 *

Στην υπόθεση C-200/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Regeringsrätten (Σουηδία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

X AB,

Y AB

και

Riksskatteverket,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ), 53 της Συνθήκης ΕΚ (που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), 54 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 44 ΕΚ), 55 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 45 ΕΚ), 56 και 57 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 46 ΕΚ και 47 ΕΚ), 58, 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρων 48 ΕΚ, 56 ΕΚ και 58 ΕΚ),

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward (εισηγητή), L. Sevón και R. Schintgen, προέδρους τμήματος, C. Gulmann, P. Jann, H. Ragnemalm και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Saggio

γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Riksskatteverket (φορολογική υπηρεσία), εκπροσωπούμενη από τον K.-G. Kjell, avdelningsdirektör της υπηρεσίας αυτής,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την H. Michard και τον K. Simonsson, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας, καθώς και από την F. Riddy, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένη στην ίδια υπηρεσία,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Σουηδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον A. Kruse, departementsråd στο Υπουργείο Εξωτερικών, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον M. A. Fierstra, προϊστάμενο του τμήματος ευρωπαϊκού δικαίου στο Υπουργείο Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τον K. Simonsson και την F. Riddy, κατά τη συνεδρίαση της 20ής Απριλίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 3ης Ιουνίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 29ης Απριλίου 1998, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Μαΐου 1998, το Regeringsrätten υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), προδικαστικό ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία των άρθρων 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ), 53 της Συνθήκης ΕΚ (που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), 54 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 44 ΕΚ), 55 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 45 ΕΚ), 56 και 57 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 46 ΕΚ και 47 ΕΚ), 58, 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρων 48 ΕΚ, 56 ΕΚ και 58 ΕΚ).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο εφέσεως που άσκησαν δύο σουηδικές εταιρίες, η X AB και η Y AB, κατά προκριματικής γνωμοδοτήσεως που εξέδωσε η Skatterättsnämnd (επιτροπή φορολογικού δικαίου).

3 Στη σουηδική έννομη τάξη, το Regeringsrätten (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο) αποτελεί το όργανο ενώπιον του οποίου ασκείται έφεση κατά των αποφάσεων της Skatterättsnämnd. Σύμφωνα με τον lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (νόμο περί των προκαταρκτικών γνωμοδοτήσεων σε θέματα φορολογίας), η Skatterättsnämnd έχει αρμοδιότητα εκδόσεως, κατόπιν αιτήσεως των φορολογουμένων, δεσμευτικών γνωμοδοτήσεων σχετικά με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, ειδικότερα των άμεσων κρατικών ή δημοτικών φόρων.

4 Στο πλαίσιο αναδιαρθώσεως ενός ομίλου εταιριών, οι σουηδικές εταιρίες X AB, αποτελούσα τη μητρική εταιρία, και Y AB, θυγατρική της πρώτης, υπέβαλαν τον Ιούνιο του 1996 αίτηση ενώπιον της Skatterättsnämnd για την έκδοση προκριματικής γνωμοδοτήσεως σχετικά με την επ' αυτών εφαρμογή, για τα έτη 1997 έως 1999, των

διατάξεων που αφορούν τις εντός ομίλου μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων και περιλαμβάνονται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, του lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (νόμου περί του κρατικού φόρου εισοδήματος, στο εξής: SIL) και οι οποίες προβλέπουν ότι οι μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ εταιριών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο μπορούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να τύχουν φορολογικών ελαφρύνσεων. Σύμφωνα με τον κανόνα αυτό, αν μια σουηδική εταιρία κατέχει πλέον των εννέα δεκάτων των μετοχών μιας άλλης σουηδικής εταιρίας, οι εντός του ομίλου μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται από την πρώτη εταιρία προς τη δεύτερη θεωρούνται απαλλασσόμενη επιβάρυνση για τη μεταβιβάζουσα εταιρία και φορολογητέο έσοδο για τη λήπτρια εταιρία. Ο σκοπός του κανόνα αυτού συνίσταται στην αποφυγή της αυξήσεως του φορολογικού βάρους στην περίπτωση κατά την οποία η δραστηριότητα ασκείται όχι από μία εταιρία αλλά από περισσότερες στο πλαίσιο ομίλου εταιριών.

5 Κατά τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως περί εκδόσεως προκριματικής γνωμοδοτήσεως, ο όμιλος κατείχε το 99,8 % των μετοχών της Y AB. Η X AB κατείχε ευθέως το 58 % περίπου των μετοχών αυτών. Το υπόλοιπο του κεφαλαίου της Y AB το κατείχαν θυγατρικές εταιρίες πλήρως ελεγχόμενες από τη X AB.

6 Η προκριματική γνωμοδότηση της Skatterättsnämnd ζητήθηκε κυρίως όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής των φορολογικών ελαφρύνσεων, που προβλέπονται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, του SIL, σε τρεις διαφορετικές περιπτώσεις.

7 Στην πρώτη περίπτωση, τις μετοχές της Y AB κατέχει αποκλειστικά η X AB και η σουηδική θυγατρική εταιρία της την οποία ελέγχει απολύτως. Στη δεύτερη περίπτωση, η εταιρία Z BV, μια ολλανδική θυγατρική που ανήκει εξ ολοκλήρου στη X AB, αποκτά το 15 % των μετοχών της Y AB. Στην τρίτη περίπτωση, η Z BV και η εταιρία Y GmbH, γερμανική θυγατρική ανήκουσα εξ ολοκλήρου στη X AB, αποκτούν, εκάστη χωριστά, το 15 % των μετοχών της Y AB.

8 Στις 22 Νοεμβρίου 1996, η Skatterättsnämnd εξέδωσε την προκριματική γνωμοδότησή της επί της αιτήσεως που υπέβαλαν οι εταιρίες X AB και Y AB. Όσον αφορά την πρώτη περίπτωση, έκρινε ότι ο κανόνας του άρθρου 2, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του SIL δεν επέτρεπε τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων εντός του ομίλου με τα αποτελέσματα που προβλέπονται στη διάταξη αυτή. Συγκεκριμένα,

ο κανόνας αυτός επιβάλλει να κατέχει η σουηδική εταιρία πλέον των εννέα δεκάτων των μετοχών της έτερης σουηδικής εταιρίας. Αντιθέτως, η μεταβίβαση αυτή θα μπορούσε να τύχει των εν λόγω αποτελεσμάτων βάσει του κανόνα περί συγχωνεύσεων, ο οποίος περιλαμβάνεται στο δεύτερο εδάφιο και επεκτείνει τις ελαφρύνσεις αυτές στις μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται από μια μητρική εταιρία σε θυγατρική η οποία δεν της ανήκει εξ ολοκλήρου αν, καθ' όλη τη διάρκεια του οικονομικού έτους, οι σχέσεις ιδιοκτησίας ήσαν τέτοιες ώστε, λόγω της συγχωνεύσεως μεταξύ της μητρικής και της θυγατρικής εταιρίας, η θυγατρική εταιρία απορροφήθηκε από τη μητρική.

9 Όσον αφορά τη δεύτερη περίπτωση, η Skatterättsnämnd θεώρησε ότι ο ίδιος κανόνας είχε εφαρμογή. Συναφώς, διευκρίνισε ότι, μολονότι μόνον οι σουηδικές εταιρίες μπορούν να τύχουν της εφαρμογής του εν λόγω κανόνα, από τη νομολογία του Regeringsrätten προκύπτει ότι θα αντέβαινε προς τη ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιδιοκτησιακών σχέσεων που περιέχει σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, όπως αυτή που συνήφθη μεταξύ του Βασιλείου της Σουηδίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, το να μην επιτραπεί στις εγκαταστημένες στα εν λόγω κράτη μέλη εταιρίες να πραγματοποιούν μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων εντός ομίλου συνεπαγόμενες τα προβλεπόμενα στον SIL φορολογικά πλεονεκτήματα.

10 Ωστόσο, στην τρίτη περίπτωση, η Skatterättsnämnd έκρινε ότι ο κανόνας περί συγχωνεύσεων δεν είχε εφαρμογή, στήριξε δε τη γνωμοδότηση αυτή στο γεγονός ότι η νομολογία του Regeringsrätten απαγόρευε τη σωρευτική εφαρμογή δύο συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, όπως αυτές που συνήφθησαν μεταξύ του Βασιλείου της Σουηδίας, αφενός, και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, αφετέρου. Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία του Regeringsrätten, αποκλείεται η ταυτόχρονη εφαρμογή περισσοτέρων της μιας συμβάσεων, καθόσον οι διατάξεις εκάστης συμβάσεως προορίζονται να εφαρμόζονται μόνο στις επιχειρήσεις των συμβαλλομένων κρατών και όχι στις επιχειρήσεις τρίτου κράτους. Η Skatterättsnämnd απέκλεισε, επιπλέον, το ενδεχόμενο να μπορεί να επηρεάζεται από το κοινοτικό δίκαιο το αποτέλεσμα στο οποίο κατέληξε.

11 Οι εταιρίες X AB και Y AB άσκησαν έφεση κατά της εν λόγω προκριματικής γνωμοδοτήσεως ενώπιον του Regeringsrätten. Υποστήριξαν ότι η λύση την οποία προέκρινε η Skatterättsnämnd συνιστούσε, όσον αφορά τη μη χορήγηση των φορο-

λογικών ελαφρύνσεων για τις εντός ομίλου μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων στην τρίτη περίπτωση, δυσμενή διάκριση απαγορευόμενη από τη Συνθήκη, καθόσον συνιστούσε παράβαση, μεταξύ άλλων, των άρθρων 6 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 12 ΕΚ), 52, 58 και 73 Β της ίδιας Συνθήκης.

12 Το Regeringsrätten, θεωρώντας ότι ήταν αναγκαία η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου για τη λύση της διαφοράς της κύριας δίκης, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 3, του lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, στις εντός ομίλου μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, φορολογικό αποτέλεσμα αν πραγματοποιούνται από μία σουηδική ανώνυμη εταιρία προς άλλη σουηδική ανώνυμη εταιρία, της οποίας κύριος εξ ολοκλήρου είναι η πρώτη εταιρία είτε ευθέως είτε μαζί με μία ή περισσότερες σουηδικές θυγατρικές εταιρίες που της ανήκουν εξ ολοκλήρου. Το φορολογικό αποτέλεσμα είναι το ίδιο αν μία ή περισσότερες από τις θυγατρικές εταιρίες που της ανήκουν εξ ολοκλήρου είναι αλλοδαπές, αλλά έχουν την έδρα τους εντός *ενός και του αυτού* κράτους μέλους, και η Σουηδία έχει συνάψει με το κράτος αυτό σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας περιέχουσα ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων. Συνάδει, στο πλαίσιο αυτό, με το ισχύον κοινοτικό δίκαιο, ειδικότερα με το άρθρο 52 σε συνδυασμό με το άρθρο 58 και με τα άρθρα 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης της Ρώμης, το να εφαρμόζεται ένα σύστημα κανόνων σύμφωνα με το οποίο δεν αναγνωρίζεται το ίδιο φορολογικό αποτέλεσμα στις εντός ομίλου μεταβιβάσεις αν κύριος της λήπτριας εταιρίας είναι η σουηδική μητρική εταιρία μαζί με δύο ή περισσότερες αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες που της ανήκουν εξ ολοκλήρου και οι οποίες έχουν την έδρα τους σε *διαφορετικά* κράτη μέλη, με τα οποία η Σουηδία έχει συνάψει σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας περιέχουσα ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων;»

Επί του παραδεκτού της προδικαστικής παραπομπής

13 Προτού δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, πρέπει, καταρχάς, να εξεταστεί αν το Regeringsrätten μπορεί να θεωρηθεί «δικαστήριο κράτους μέλους» υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, οσάκις αποφαίνεται επί εφέσεως κατά

προκριματικής γνωμοδοτήσεως εκδοθείσας από τη Skatterättsnämnd. Δεύτερον, είναι αναγκαίο να εξεταστεί αν στο Δικαστήριο υποβλήθηκε αίτηση ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου στο πλαίσιο πραγματικής και όχι αμιγώς υποθετικής διαφοράς.

14 Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο, προκειμένου να εκτιμήσει αν το αιτούν όργανο είναι δικαστήριο υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, λαμβάνει υπόψη μια σειρά στοιχείων, όπως είναι η ίδρυση του οργάνου αυτού με νόμο, η μονιμότητά του, ο δεσμευτικός χαρακτήρας της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλία χαρακτήρας της ενώπιόν του διαδικασίας, η εκ μέρους του οργάνου αυτού εφαρμογή των κανόνων δικαίου, καθώς και η ανεξαρτησία του (βλ., αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 1966, 61/65, Vaassen-Göbbels, Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 337, και της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-54/96, Dorsch Consult, Συλλογή 1997, σ. I-4961, σκέψη 23).

15 Επιπλέον, τα εθνικά δικαστήρια μπορούν να υποβάλλουν προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο μόνον εφόσον εκκρεμεί ενώπιόν τους διαφορά και εφόσον καλούνται να αποφανθούν στο πλαίσιο διαδικασίας που πρόκειται να καταλήξει στην έκδοση αποφάσεως δικαιοδοτικού χαρακτήρα (βλ., μεταξύ άλλων, διάταξη της 18ης Ιουνίου 1980, 138/80, Borker, Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 315, σκέψη 4, και απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-134/97, Victoria Film, Συλλογή 1998, σ. I-7023, σκέψη 14).

16 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 12 των προτάσεών του, δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται ότι το Regeringsrätten πληροί όλες τις λοιπές προϋποθέσεις που θέτει η νομολογία του Δικαστηρίου, πρέπει απλώς να καθοριστεί αν το όργανο αυτό, δικάζον έφεση κατά των αποφάσεων της Skatterättsnämnd, καλείται να αποφανθεί στο πλαίσιο διαδικασίας προοριζομένης να καταλήξει σε απόφαση δικαιοδοτικού χαρακτήρα.

17 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι, σε περίπτωση εφέσεως, η ενώπιον του Regeringsrätten διαδικασία αποσκοπεί στον έλεγχο της νομιμότητας μιας γνωμοδοτήσεως η οποία, αφ' ης στιγμής καταστεί οριστική, δεσμεύει τη φορολογική αρχή και

χρησιμεύει ως βάση για την επιβολή του φόρου, αν και στον βαθμό που το πρόσωπο που ζήτησε τη γνωμοδότηση αυτή προβαίνει στην υλοποίηση της πράξεως που προβλέπεται στην αίτησή του. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Regeringsrätten πρέπει να θεωρηθεί ότι ασκεί λειτουργία δικαιοδοτικής φύσεως (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Victoria Film, σκέψη 18).

18 Όσον αφορά την υποθετική φύση του υποβληθέντος ερωτήματος, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων που έχει καθιερωθεί με το άρθρο 177 της Συνθήκης, στο εθνικό δικαστήριο και μόνον, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς και πρόκειται να αναλάβει την ευθύνη της εκδοθησομένης αποφάσεως, εναπόκειται η εκτίμηση, ενόψει των ιδιαιτεροτήτων κάθε υποθέσεως, τόσο της ανάγκης εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως για να μπορέσει αυτό να εκδώσει τη δική του απόφαση όσο και της λυσιτέλειας των ερωτημάτων που αυτό θέτει στο Δικαστήριο (βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-127/92, Enderby, Συλλογή 1993, σ. I-5535, σκέψη 10, και της 5ης Οκτωβρίου 1995, C-125/94, Aprile, Συλλογή 1995, σ. I-2919, σκέψη 16).

19 Κατά συνέπεια, εφόσον τα υποβληθέντα από το εθνικό δικαστήριο ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία διατάξεως κοινοτικού δικαίου, το Δικαστήριο υποχρεούται, κατ' αρχήν, να αποφανθεί (βλ. αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992, C-83/91, Meilicke, Συλλογή 1992, σ. I-4871, σκέψη 24, και Aprile, όπ.π., σκέψη 17).

20 Το αντίθετο θα ίσχυε μόνον αν το Δικαστήριο εκαλείτο να αποφανθεί επί προβλήματος υποθετικής φύσεως (βλ. αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1981, 244/80, Foglia, Συλλογή 1981, σ. 3045, σκέψεις 18 και 20, και Meilicke, όπ.π., σκέψη 25).

21 Όσον αφορά τις συνθήκες υπό τις οποίες υποβλήθηκε εν προκειμένω στο Δικαστήριο αίτηση από το εθνικό δικαστήριο, είναι γεγονός ότι το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί στο πλαίσιο διαφοράς αφορώσας τη δυνατότητα της X AB

να πραγματοποιήσει, στο μέλλον, μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων εντός ομίλου υπέρ της Y AB υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα, κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως περί παραπομπής, η X AB δεν είχε ακόμη πραγματοποιήσει τη μεταβίβαση αυτή.

22 Ωστόσο, το γεγονός αυτό δεν μπορεί να καταστήσει απαράδεκτο το προδικαστικό ερώτημα. Συγκεκριμένα, υφίσταται πραγματική διαφορά ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, οπότε το Δικαστήριο δεν καλείται να αποφανθεί επί προβλήματος υποθετικής φύσεως και διαθέτει επαρκή στοιχεία σχετικά με την κατάσταση που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, πράγμα που του επιτρέπει να ερμηνεύσει τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου και να δώσει χρήσιμη απάντηση στο ερώτημα που του υποβλήθηκε (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Aprile, σκέψη 20).

23 Δεδομένου ότι η απόφαση περί παραπομπής πληροί την προϋπόθεση αυτή, το Regeringsrätten πρέπει να θεωρηθεί, στο πλαίσιο της δίκης στην οποία ανέκυψε το υπό κρίση προδικαστικό ερώτημα, εθνικό δικαστήριο υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, οπότε το εν λόγω ερώτημα είναι παραδεκτό.

Επί της ουσίας

24 Κατ' αρχάς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η κύρια δίκη αφορά τρία είδη μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων εντός ομίλου:

— μεταβιβάσεις πραγματοποιούμενες μεταξύ δύο ανωνύμων εταιριών εγκατεστημένων εντός κράτους μέλους, εκ των οποίων η πρώτη είναι κύριος εξ ολοκλήρου της δεύτερης, είτε ευθέως είτε μαζί με μία ή περισσότερες θυγατρικές εταιρίες οι οποίες και αυτές είναι εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος και

οι οποίες ανήκουν εξ ολοκλήρου στην πρώτη (στο εξής: Α είδος μεταβιβάσεως εντός ομίλου)·

— μεταβιβάσεις πραγματοποιούμενες μεταξύ δύο ανωνύμων εταιριών εγκατεστημένων εντός κράτους μέλους, εκ των οποίων η πρώτη είναι κύριος εξ ολοκλήρου της δεύτερης μαζί με μία ή περισσότερες θυγατρικές που της ανήκουν εξ ολοκλήρου και έχουν την έδρα τους εντός ενός και του αυτού κράτους μέλους με το οποίο το πρώτο κράτος μέλος συνήψε σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, η οποία περιέχει ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων (στο εξής: Β είδος μεταβιβάσεως εντός ομίλου)·

— μεταβιβάσεις πραγματοποιούμενες μεταξύ δύο ανωνύμων εταιριών εγκατεστημένων εντός κράτους μέλους, εκ των οποίων η πρώτη είναι κύριος εξ ολοκλήρου της δεύτερης μαζί με άλλες θυγατρικές οι οποίες της ανήκουν εξ ολοκλήρου και οι οποίες έχουν την έδρα τους εντός διαφόρων άλλων κρατών μελών με τα οποία το πρώτο κράτος μέλος συνήψε συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που περιέχουν ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων (στο εξής: Γ είδος μεταβιβάσεως εντός ομίλου).

25 Το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν αντιβαίνουν στα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης, περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, καθώς και 73 Β και 73 Δ της ίδιας Συνθήκης, περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, εθνικές διατάξεις όπως οι επίμαχες της κύριας δίκης που παρέχουν ορισμένες φορολογικές ελαφρύνσεις στην περίπτωση των μεταβιβάσεων εντός ομίλου του είδους Α και Β, αλλά όχι στην περίπτωση των μεταβιβάσεων του Γ είδους.

26 Όσον αφορά τις διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, ναι μεν από το γράμμα των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι αποσκοπούν ιδίως να διασφαλίσουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών έναντι των ημεδαπών, πλην όμως απαγορεύουν επίσης στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ενός από

τους υπηκόους του ή μιας εταιρίας που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του και καλύπτεται, εξάλλου, από τον ορισμό του άρθρου 58 της Συνθήκης (αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 81/87, Daily Mail and General Trust, Συλλογή 1988, σ. 5483, σκέψη 16, και της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21).

27 Επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση ότι η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης νομοθεσία δεν παρέχει στις σουηδικές εταιρίες που έκαναν χρήση του δικαιώματός τους ελεύθερης εγκαταστάσεως, για να δημιουργήσουν θυγατρικές εταιρίες εντός άλλων κρατών μελών, το δικαίωμα να τύχουν ορισμένων φορολογικών ελαφρύνσεων στην περίπτωση του Γ είδους μεταβιβάσεως εντός ομίλου.

28 Έτσι, μια τέτοια νομοθεσία καθιερώνει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ διαφόρων ειδών μεταβιβάσεων εντός ομίλου, στηριζόμενη στο κριτήριο της έδρας των θυγατρικών εταιριών. Ελλείψει δικαιολογήσεως, η διαφορετική αυτή μεταχείριση είναι αντίθετη προς τις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως. Δεν ενδιαφέρει συναφώς το ότι η νομολογία του Regeringsrätten επιτρέπει να τυγχάνουν οι μεταβιβάσεις του είδους Β της μεταχειρίσεως που επιφυλάσσεται στις μεταβιβάσεις του είδους Α.

29 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η Σουηδική Κυβέρνηση δεν επιχείρησε να δικαιολογήσει τη διαφορετική μεταχείριση που διαπιστώθηκε ανωτέρω από πλευράς των διατάξεων της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως. Τελικώς, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η εν λόγω κυβέρνηση αναγνώρισε ρητώς ότι η επίμαχη νομοθεσία είναι αντίθετη προς το άρθρο 52 της Συνθήκης.

30 Κατόπιν όλων των προεκτεθέντων, δεν είναι αναγκαίο να εξεταστεί αν οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων απαγορεύουν μια νομοθεσία όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης.

31 Κατά συνέπεια, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν ένα κράτος μέλος παρέχει ορισμένες φορολογικές ελαφρύνσεις για τις μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων εντός ομίλου που πραγματοποιούνται μεταξύ δύο

ανωνύμων εταιριών εγκατεστημένων εντός του κράτους μέλους αυτού και όταν η πρώτη από τις εταιρίες αυτές είναι κύριος εξ ολοκλήρου της δεύτερης, είτε ευθέως είτε μαζί με

— μία ή περισσότερες θυγατρικές εταιρίες οι οποίες είναι εγκατεστημένες εντός αυτού του κράτους μέλους και οι οποίες της ανήκουν εξ ολοκλήρου, ή

— μία ή περισσότερες θυγατρικές εταιρίες που της ανήκουν εξ ολοκλήρου και έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους με το οποίο το πρώτο κράτος μέλος συνήψε σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας η οποία περιέχει ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων,

τα άρθρα 52 έως 58 της Συνθήκης απαγορεύουν τη μη παροχή των ίδιων αυτών φορολογικών ελαφρύνσεων για τις μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ δύο ανωνύμων εταιριών εγκατεστημένων εντός του κράτους μέλους αυτού, όταν η πρώτη είναι κύριος εξ ολοκλήρου της δεύτερης μαζί με άλλες θυγατρικές εταιρίες που της ανήκουν εξ ολοκλήρου και έχουν την έδρα τους εντός διαφόρων άλλων κρατών μελών με τα οποία το πρώτο κράτος μέλος έχει συνάψει συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που περιέχουν ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων.

Επί των δικαστικών εξόδων

32 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Σουηδική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, 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 του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 29ης Απριλίου 1998 το Regeringsrätten, αποφαίνεται:

Όταν ένα κράτος μέλος παρέχει ορισμένες φορολογικές ελαφρύνσεις για τις μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων εντός ομίλου που πραγματοποιούνται μεταξύ δύο ανωνύμων εταιριών εγκατεστημένων εντός του κράτους μέλους αυτού και όταν η πρώτη από τις εταιρίες αυτές είναι κύριος εξ ολοκλήρου της δεύτερης, είτε ευθέως είτε μαζί με

— **μία ή περισσότερες θυγατρικές εταιρίες οι οποίες είναι εγκατεστημένες εντός αυτού του κράτους μέλους και οι οποίες της ανήκουν εξ ολοκλήρου, ή**

— **μία ή περισσότερες θυγατρικές εταιρίες που της ανήκουν εξ ολοκλήρου και έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους με το οποίο το πρώτο κράτος μέλος συνήψε σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας η οποία περιέχει ρήτρα περί απαγορεύσεως των διακρίσεων,**

τα άρθρα 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ), 53 της Συνθήκης ΕΚ (που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), 54 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 44 ΕΚ), 55 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 45 ΕΚ), 56 και 57 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρα 46 ΕΚ και 47 ΕΚ), και 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 48 ΕΚ) απαγορεύουν τη μη παροχή των ίδιων αυτών φορολογικών ελαφρύνσεων για τις μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ δύο ανωνύμων εταιριών εγκατεστημένων εντός του κράτους μέλους αυτού, όταν η πρώτη είναι κύριος εξ ολοκλήρου της δεύτερης μαζί με άλλες θυγατρικές εταιρίες που της ανήκουν εξ ολοκλήρου και έχουν την έδρα τους εντός διαφόρων άλλων κρατών μελών με τα οποία το πρώτο κράτος μέλος έχει συνάψει συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που περιέχουν ρήτρα απαγορεύσεως των διακρίσεων.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida

Edward Sevón Schintgen Gulmann

Jann Ragnemalm Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 18 Νοεμβρίου 1999.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias