ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 12ης Απριλίου 1994 *

Στην υπόθεση C-1/93,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Halliburton Services BV

και

Staatssecretaris van Financiën,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 7 και 52 έως 58 της Συνθήκης ΕΟΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. F. Mancini, πρόεδρο τμήματος, M. Díez de Velasco (εισηγητή), K. N. Κακούρη, F. A. Schockweiler και R. J. G. Kapteyn, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: C. O. Lenz
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους A. Caeiro, νομικό σύμβουλο, και B. Smulders, μέλος της Νομικής της Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Halliburton Services BV, εκπροσωπουμένης από τους B. van Wijck και D. van Unnik, φορολογικούς συμβούλους, της ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον J. W. de Zwaan, βοηθό νομικό σύμβουλο, και της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, κατά τη συνεδρίαση της 20ής Ιανουαρίου 1994,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Φεβρουαρίου 1994,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με Διάταξη της 23ης Δεκεμβρίου 1992, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Ιανουαρίου 1993, το Hoge Raad der Nederlanden (στο εξής: Hoge Raad) υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, ένα προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 7 και 52 έως 58 της ίδιας Συνθήκης.

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας ολλανδικού δικαίου Halliburton Services BV, εδρεύουσας στη Χάγη, και του

Staatssecretaris van Financiën (στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με τις προϋποθέσεις απαλλαγής που προβλέπουν ως προς τον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων ο Wet op belastingen van rechtsverkeer της 24ης Δεκεμβρίου 1970 (νόμος περί φορολογίας των πράξεων μεταβιβάσεως, στο εξής: νόμος) και το Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer της 21ης Ιουνίου 1971 (εκτελεστικό διάταγμα περί φορολογίας των πράξεων μεταβιβάσεως, στο εξής: εκτελεστικό διάταγμα).

3 Ο όμιλος Halliburton είναι μια διεθνής holding της οποίας η μητρική εταιρία, η Halliburton Inc., εδρεύει στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Κατέχει το σύνολο των μετοχών των θυγατρικών εταιριών της, που εδρεύουν στη Γερμανία (Halliburton Co. Germany GmbH) και στην Ολλανδία (Halliburton Services BV). Η τελευταία έχει συσταθεί ως εταιρία περιορισμένης ευθύνης (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) του ολλανδικού δικαίου.

4 Στο πλαίσιο μιας αναδιοργανώσεως των δραστηριοτήτων του ομίλου Halliburton στην Ευρώπη, η γερμανική θυγατρική εταιρία, πώλησε και μεταβίβασε στην ολλανδική θυγατρική εταιρία, με συμβολαιογραφική πράξη της 22ας Δεκεμβρίου 1986, τις μόνιμες εγκαταστάσεις της στις Κάτω Χώρες, οι οποίες περιελάμβαναν ένα ακίνητο κείμενο στην πόλη Emmen, αξίας 3 178 926 φιορινίων (HFL).

5 Στις Κάτω Χώρες, επί μεταβιβάσεων ακινήτων επιβάλλεται φόρος δυνάμει της νομοθεσίας περί φορολογίας των πράξεων μεταβιβάσεως. Ωστόσο το άρθρο 15 πρώτο εδάφιο, στοιχείο h, του νόμου προβλέπει την απαλλαγή από τον φόρο επί των πράξεων αυτών όταν λαμβάνουν χώρα «στο πλαίσιο εσωτερικής αναδιοργανώσεως των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης».

6 Δυνάμει του άρθρου 5 του εκτελεστικού διατάγματος, η απαλλαγή αυτή ισχύει μόνο για τις μεταβιβάσεις μεταξύ ανωνύμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης που ανήκουν σε όμιλο εταιριών του οποίου η μητρική εταιρία έχει επίσης μια από τις δύο αυτές νομικές μορφές. Πάντως, πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, το Hoge Raad έκρινε ήδη ότι, κατ' εφαρμογήν της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων που προβλέπει η διμερής σύμβαση για θέματα φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ των Κάτω Χωρών και των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, η Halliburton Services δεν μπορεί να στερηθεί του ευεργετήματος της απαλλαγής εξ αιτίας του γεγονότος ότι η μητρική εταιρία του ομίλου Halliburton έχει συσταθεί κατά το δίκαιο της Βόρειας Αμερικής.

7 Η ολλανδική φορολογική αρχή, θεωρώντας ότι επί της μεταβιβάσεως του ακινήτου από τη γερμανική προς την ολλανδική εταιρία δεν μπορούσε να ισχύσει η εν λόγω απαλλαγή, αξίωσε από την εταιρία Halliburton Services BV την καταβολή του φόρου επί των πράξεων μεταβιβάσεως.

8 Με απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1990, το Gerechtshof te 's-Gravenhage απέρριψε την προσφυγή που άσκησε η ως άνω εταιρία με το αιτιολογικό ότι η πωλήτρια εταιρία — η Halliburton Co. Germany GmbH — δεν ήταν εταιρία του ολλανδικού δικαίου όπως ορίζεται στο άρθρο 5, σημείο 4, του εκτελεστικού διατάγματος και, συνεπώς, η επίμαχη πράξη δεν μπορούσε να τύχει της απαλλαγής.

9 Η προσφεύγουσα εταιρία άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad ισχυριζόμενη, μεταξύ άλλων, ότι οι προϋποθέσεις χορηγήσεως απαλλαγής που περιγράφηκαν προηγουμένως συνιστούσαν διάκριση λόγω ιθαγένειας αντίθετη προς τις διατάξεις της Συνθήκης.

10 Έχοντας αμφιβολίες ως προς το αν ο νόμος και το εκτελεστικό διάταγμα συμβιβάζονται με τα άρθρα 7 και 52 έως 58 της Συνθήκης, το Hoge Raad αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

« Όταν ένα κράτος μέλος φορολογεί την κτήση ακινήτων κειμένων επί του εδάφους του ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί των εν λόγω ακινήτων και προβλέπει απαλλαγή από τον σχετικό φόρο σε περίπτωση κτήσεως στο πλαίσιο εσωτερικής αναδιοργανώσεως — βάσει των άρθρων 2 και 15 πρώτο εδάφιο, στοιχείο h, του Wet op belastingen van rechtsverkeer σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (όπως ίσχυε το 1986) — είναι σύμφωνο προς το άρθρο 7 της Συνθήκης, περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, στην περίπτωση αυτή, λαμβανομένων υπόψη των άρθρων 52 έως και 58 της Συνθήκης, να χορηγείται στην πραγματικότητα η εν λόγω απαλλαγή αν τα ακίνητα αυτά μεταβιβάζονται από εταιρία συσταθείσα σύμφωνα προς το δίκαιο του ανωτέρω κράτους μέλους — εν προκειμένω από μια naamloze vennootschap (ανώνυμη εταιρία ολλανδικού δικαίου) ή μια besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (εταιρία περιορισμένης ευθύνης ολλανδικού δικαίου) — όχι όμως όταν μεταβιβάζουσα είναι μια ανάλογης μορφής εταιρία, συσταθείσα σύμφωνα προς το δίκαιο άλλου κράτους μέλους και εγκατεστημένη σ' αυτό το άλλο κράτος μέλος — εν προκειμένω μια Gesellschaft mit beschränkter Haftung (εταιρία περιορισμένης ευθύνης γερμανικού δικαίου); »

11 Καταρχάς, πρέπει να σημειωθεί ότι ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε οι διάδικοι της κύριας δίκης αμφισβητούν το γεγονός ότι η επίδικη μεταβίβαση πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής, οι οποίες προβλέπονται στον νόμο και στο εκτελεστικό διάταγμα, εκτός από εκείνη που αφορούσε το δίκαιο σύμφωνα με το οποίο είχαν συσταθεί οι εμπλεκόμενες εταιρίες. Πρέπει συνεπώς να συναχθεί ότι, εάν οι εταιρίες που μετέσχαν στη μεταβίβαση της μόνιμης εγκαταστάσεως στις Κάτω Χώρες είχαν συσταθεί, και οι δύο, με τη μορφή ανωνύμων εταιριών ή εταιριών περιορισμένης ευθύνης του ολλανδικού δικαίου, η μεταβίβαση του ακινήτου, που έγινε στο πλαίσιο της αναδιοργανώσεως του ομίλου Halliburton, θα έπρεπε να τύχει της επίδικης απαλλαγής.

12 Όσον αφορά το άρθρο 7 της Συνθήκης, πρέπει καταρχάς να υπομνηστεί (βλ. απόφαση της 30ής Μαΐου 1989,305/87, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1989, σ. 1461, σκέψη 13) ότι αυτό δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς παρά μόνο σε περιπτώσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο, για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδικούς κανόνες περί απαγορεύσεως των διακρίσεων. Εξάλλου, δεν αμφισβητείται επίσης (βλ. απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1988,63/86, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1988, σ. 29, σκέψη 12) ότι ο βασικός σκοπός του άρθρου 52 είναι η εφαρμογή στο πεδίο των μη μισθωτών δραστηριοτήτων της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων του άρθρου 7. Επομένως, η τελευταία αυτή διάταξη δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω.

13 Καθίσταται συνεπώς φανερόν ότι το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν εάν αντίκειται προς τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης η εκ μέρους κράτους μέλους χορήγηση μιας φορολογικής απαλλαγής κατά τη μεταβίβαση ακινήτων κειμένων επί του εδάφους του ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί των εν λόγω ακινήτων στο πλαίσιο μιας εσωτερικής αναδιοργανώσεως αποκλειστικά και μόνον όταν η πωλήτρια εταιρία έχει συσταθεί σύμφωνα με το εθνικό του δίκαιο και όχι όταν πωλήτρια είναι εταιρία ανάλογης μορφής συσταθείσα σύμφωνα με το δίκαιο άλλου κράτους μέλους.

14 Συναφώς πρέπει, καταρχάς, να υπομνηστεί ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 52 στους υπηκόους ενός κράτους μέλους και η οποία σημαίνει γι' αυτούς την ανάληψη μη μισθωτών δραστηριοτήτων και την άσκηση των εν λόγω δραστηριοτήτων σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 58 της Συνθήκης,

το δικαίωμα των εταιριών, που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας, να ασκούν τις δραστηριότητές τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω πρακτορείου ή υποκαταστήματος.

15 Εξάλλου, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank, Συλλογή 1991, σ. I-4017, σκέψη 14), οι κανόνες περί της ίσης μεταχειρίσεως απαγορεύουν όχι μόνο τις πρόδηλες διακρίσεις που βασίζονται στην ιθαγένεια ή στην έδρα, όσον αφορά τις εταιρίες, αλλά και κάθε μορφή συγκεκαλυμμένης διακρίσεως η οποία, με βάση άλλα κριτήρια διακρίσεως, καταλήγει, όντως, στο ίδιο αποτέλεσμα.

16 Τέλος, πρέπει να υπομνηστεί ότι, όπως έχει τονίσει επανειλημμένως το Δικαστήριο (βλ. ιδίως την απόφαση της 28ης Απριλίου 1977, 71/76, Thieffry, Συλλογή 1977, σ. 765), από το τέλος της μεταβατικής περιόδου, το άρθρο 52 της Συνθήκης αποτελεί διάταξη απευθείας εφαρμοστέα παρά την έλλειψη, σ' ένα δεδομένο τομέα, των οδηγιών που προβλέπουν τα άρθρα 54, παράγραφος 2, και 57, παράγραφος 1, της Συνθήκης.

17 Στην προκειμένη περίπτωση πρέπει να παρατηρηθεί ότι η επίδικη φορολογική ρύθμιση περιορίζει τη φορολογική απαλλαγή ως προς τις μεταβιβάσεις ακινήτων μόνο σε όσες πράξεις συντελούνται μεταξύ των εταιριών του ολλανδικού δικαίου που έχουν συσταθεί με τη μορφή ανωνύμων εταιριών ή εταιριών περιορισμένης ευθύνης κατά τους ορισμούς της νομοθεσίας του κράτους αυτού κατ' αποκλεισμό των περιπτώσεων αναλόγων εταιρικών μορφών που προβλέπει η νομοθεσία άλλων κρατών μελών.

18 Η ολλανδική Κυβέρνηση φρονεί ότι η εν λόγω νομοθεσία δεν ενέχει δυσμενή διάκριση, καθόσον ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι η γερμανική αλλά η ολλανδική εταιρία. Η περίπτωση ανήκει αποκλειστικά στην εσωτερική έννομη τάξη των Κάτω Χωρών και επομένως δεν εμπίπτει στο κοινοτικό δίκαιο.

19 Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι η καταβολή φόρου κατά την πώληση ακινήτου συνιστά ένα βάρος που επιβαρύνει τους όρους πωλήσεως του αγαθού και έχει, επομένως, επιπτώσεις επί του πωλητή. Σε περίπτωση όπως η προκείμενη, ο πωλητής βρίσκεται σε σαφώς δυσμενέστερη θέση από εκείνη στην οποία θα βρισκόταν εάν είχε επιλέξει, για τον κλάδο της δραστηριότητάς του στις Κάτω Χώρες, τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας ή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης αντί εκείνης της μόνιμης εγκαταστάσεως.

20 Παρ' όλον ότι η διαφορά μεταχειρίσεως έχει μόνο έμμεση επίπτωση επί των εταιριών που έχουν συσταθεί σύμφωνα με το δίκαιο των άλλων κρατών μελών, συνιστά δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγένειας που απαγορεύεται από το άρθρο 52 της Συνθήκης.

21 Η ολλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι ο περιορισμός της απαλλαγής στις εταιρίες του εθνικού δικαίου είναι αναγκαίος διότι η αρμόδια φορολογική αρχή αδυνατεί να ελέγχει την ισοτιμία μεταξύ των νομικών μορφών των εταιριών άλλων κρατών μελών και των ανώνυμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης υπό την έννοια της εθνικής νομοθεσίας.

22 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Στην πραγματικότητα, η συλλογή των στοιχείων, που αφορούν τα χαρακτηριστικά των εταιρικών μορφών άλλων κρατών μελών, για την επιβολή φορολογίας επί πράξεων μεταβιβάσεως είναι δυνατή χάρη στο σύστημα που προβλέπει η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων και έμμεσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε από τις οδηγίες 79/1070/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 6ης Δεκεμβρίου 1979 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 109) και 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25ης Φεβρουαρίου 1992 (ΕΕ L 76, σ. 1). Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών εφαρμόζεται στους φόρους που επιβάλλονται στην εκποίηση κινητών ή ακινήτων περιουσιακών αγαθών. Εξάλλου, το άρθρο 1, παράγραφος 1, προβλέπει ότι το εν λόγω σύστημα αφορά κάθε πληροφορία δυνάμενη να επιτρέψει στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών τον ορθό προσδιορισμό των φόρων που αφορά η οδηγία.

23 Συνεπώς, στο ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι αντίκειται προς τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΟΚ νομοθεσία κράτους μέλους επιφυλάσσουσα τις απαλλαγές από τον φόρο επί των πράξεων μεταβιβάσεως, ο οποίος οφείλεται κανονικά στην περίπτωση μεταβιβάσεων ή πωλήσεων που συντελούνται στο πλαίσιο αναδιοργανώσεως ενός ομίλου εταιριών, αποκλειστικά, στις περιπτώσεις που η τυγχάνουσα της απαλλαγής αυτής εταιρία αποκτά τα ακίνητα από εταιρία που έχει συσταθεί σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο και αρνούμενη το πλεονέκτημα αυτό όταν η πωλήτρια εταιρία έχει συσταθεί σύμφωνα με το δίκαιο άλλου κράτους μέλους.

Επί των δικαστικών εξόδων

24 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες 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 (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε, με Διάταξη της 23ης Δεκεμβρίου 1992, το Hoge Raad der Nederlanden, αποφαίνεται:

Αντίκειται προς τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης ΕΟΚ νομοθεσία κράτους μέλους επιφυλάσσουσα τις απαλλαγές από τον φόρο επί των πράξεων μεταβιβάσεως, ο οποίος οφείλεται κανονικά στην περίπτωση μεταβιβάσεων ή πωλήσεων

που συντελούνται στο πλαίσιο αναδιοργανώσεως ενός ομίλου εταιριών, αποκλειστικά, στις περιπτώσεις που η τυγχάνουσα της απαλλαγής αυτής εταιρία αποκτά τα ακίνητα από εταιρία που έχει συσταθεί σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο και αρνούμενη το πλεονέκτημα αυτό όταν η πωλήτρια εταιρία έχει συσταθεί σύμφωνα με το δίκαιο άλλου κράτους μέλους.

Mancini Díez de Velasco Κακούρης

Schockweiler Kapteyn

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 12 Απριλίου 1994.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

G. F. Mancini