ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 26ης Σεπτεμβρίου 2000 *

Στην υπόθεση C-134/99,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία) 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

IGI — Investimentos Imobiliários SA

και

Fazenda Pública,

παρισταμένου του:

Ministério Público,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 4, 10 και 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

(ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. A. O. Edward, πρόεδρο τμήματος, L. Sevón, P. Jann, H. Ragnemalm (εισηγητή) και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Γ. Κοσμάς
γραμματέας: R. Grass

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η IGI — Investimentos Imobiliários SA, εκπροσωπούμενη από τον C. Osório de Castro, δικηγόρο Porto,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandes, διευθυντή της υπηρεσίας νομικών υποθέσεων της γενικής διευθύνσεως Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών, Â. Seiça Neves, μέλος της ίδιας υπηρεσίας, και R. Barreira, σύμβουλο στο κέντρο νομικών μελετών του Υπουργείου Προεδρίας,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Ortiz Vaamonde, abogado del Estado,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τις A. M. Alves Vieira και H. Michard, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαΐου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 17ης Μαρτίου 1999, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Απριλίου 1999, το Supremo Tribunal Administrativo υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), επτά προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 4, 10 και 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της IGI — Investimentos Imobiliários SA (στο εξής: IGI) και της Fazenda Pública (Πορτογαλικού Δημοσίου) όσον αφορά την πληρωμή τελών απαιτουμένων για την καταχώριση μιας αυξήσεως του κεφαλαίου της εταιρίας αυτής στο Registo Nacional de Pessoas Colectivas (εθνικό μητρώο νομικών προσώπων).

Η κοινοτική ρύθμιση

3 Όπως προκύπτει από την πρώτη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγία αποσκοπεί στην προαγωγή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η οποία θεωρείται ουσιώδης για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα εκείνων μιας εσωτερικής αγοράς.

4 Σύμφωνα με την έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, η επιδίωξη ενός τέτοιου σκοπού προϋποθέτει, όσον αφορά τη φορολόγηση της συγκεντρώσεως κεφαλαίων, την κατάργηση των εμμέσων φόρων που ίσχυαν μέχρι τότε εντός των κρατών μελών και την εφαρμογή, αντ' αυτών, ενός φόρου επιβαλλομένου άπαξ εντός της κοινής αγοράς και ευρισκομένου στο αυτό επίπεδο εντός όλων των κρατών μελών.

5 Σύμφωνα με το άρθρο 4 της οδηγίας:

«1. Υπόκεινται στο φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

α) η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας·

(...)

γ) η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής·

(...)

3. Δεν θεωρείται σύσταση κατά την έννοια της παραγράφου 1, περίπτωση α', οποιαδήποτε μεταβολή της συστατικής πράξεως ή του καταστατικού μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας και ιδίως:

α) η μετατροπή μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία άλλου τύπου·

β) η μεταφορά από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της έδρας, της πραγματικής διευθύνσεως ή της καταστατικής έδρας μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που θεωρούνται για την είσπραξη του φόρου εισφοράς ως κεφαλαιουχικές εταιρίες, σε κάθε ένα από τα ως άνω κράτη μέλη·

γ) η μεταβολή του εταιρικού σκοπού μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας·

δ) η παράταση της διαρκείας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας.»

6 Το άρθρο 7 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο εισφοράς τις πράξεις, εκτός από τις αναφερόμενες στο άρθρο 9, οι οποίες, την 1η Ιουλίου 1984, απαλλάσσονταν ή υπάγονταν στη φορολογία με συντελεστή 0,50 % ή μικρότερο.

Η απαλλαγή υπόκειται στους όρους που ίσχυαν κατά την ημερομηνία αυτή για τη χορήγηση απαλλαγής ή, ενδεχομένως, για την επιβολή φορολογικού συντελεστή 0,50 % ή μικρότερου.

(...)

2. Τα κράτη μέλη μπορούν είτε να απαλλάσσουν του φόρου εισφοράς όλες τις πράξεις, εκτός από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, είτε να επιβάλλουν ενιαίο συντελεστή που δεν θα υπερβαίνει το 1 %.

(...)»

7 Η οδηγία προβλέπει επίσης, σύμφωνα με την τελευταία αιτιολογική σκέψη της, την κατάργηση άλλων εμμέσων φόρων που παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς. Οι φόροι αυτοί, των οποίων η είσπραξη απαγορεύεται, απαριθμούνται ιδίως στο άρθρο 10 της οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο:

«Πλην του φόρου εισφοράς, τα κράτη μέλη δεν εισπράττουν, όσον αφορά τις εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, κανένα φόρο υπό οποιαδήποτε μορφή:

α) για τις πράξεις, οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 4·

β) για τις εισφορές, δάνεια ή παροχές, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των πράξεων των αναφερομένων στο άρθρο 4·

γ) για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητος, και στην οποία μία εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής.»

8 Το άρθρο 12 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 11, τα κράτη μέλη δύνανται να εισπράξουν:

(...)

ε) φόρους, οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα·

(...)».

Η εθνική ρύθμιση

9 Το άρθρο 24 του νομοθετικού διατάγματος 144/83, της 31ης Μαρτίου 1983 (*Diário da República* I, σειρά Α, αριθ. 75, της 31ης Μαρτίου 1983), προβλέπει τα εξής:

«Τα νομικά πρόσωπα πρέπει να καταχωρίζουν στο εθνικό μητρώο νομικών προσώπων τις ακόλουθες πράξεις ή γεγονότα:

a) Σύσταση·

(...)

d) Τροποποίηση του εταιρικού αντικειμένου ή του εταιρικού κεφαλαίου·

(...)».

10 Το άρθρο 73 του νομοθετικού διατάγματος 144/83 ορίζει ότι οφείλονται τέλη καθοριζόμενα με απόφαση του Υπουργού Δικαιοσύνης για την καταχώριση στο εθνικό μητρώο νομικών προσώπων και την έκδοση των πιστοποιητικών εγκρίσεως εταιρικών επωνυμιών. Το προϊόν των τελών αυτών καταβάλλεται στο Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (Ταμείο των υποθηκοφυλάκων, συμβολαιογράφων και δικαστικών υπαλλήλων, στο εξής: Ταμείο), που φέρει τις δαπάνες εγκαταστάσεως και λειτουργίας του εθνικού μητρώου νομικών προσώπων.

11 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, του πίνακα αμοιβών του εθνικού μητρώου νομικών προσώπων, που εγκρίθηκε με την απόφαση 366/89, της 22ας Μαΐου 1989 (*Diário da República* I, σειρά Α, αριθ. 117, της 22ας Μαΐου 1989), ορίζει ότι, για κάθε καταχώριση που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 36 επ. του νομοθετικού διατάγματος 42/89 (*Diário da República* I, σειρά Α, αριθ. 29, της 3ης Φεβρουαρίου 1989), εισπράττεται ποσό 1 500 πορτογαλικών εσκούδων (PTE). Δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 4, της εν λόγω αποφάσεως, το ποσό αυτό προσαυξάνεται, για κάθε καταχώριση αυξήσεως κεφαλαίου νομικού προσώπου, κατά το 0,5 % της οικείας αυξήσεως. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 5, της ίδιας αποφάσεως, το προβλεπόμενο στην παράγραφο 4 ποσόν προσαυξάνεται επιπλέον όταν γίνονται καταχωρίσεις αυξήσεων κεφαλαίου ορισμένων επιχειρήσεων.

12 Το άρθρο 57, παράγραφος 1, του νόμου 10-Β/96, της 23ης Μαρτίου 1996 (*Diário da República* I, σειρά Α, αριθ. 71, της 23ης Μαρτίου 1996), προβλέπει σε ορισμένες περιπτώσεις μείωση κατά το ήμισυ των εκ του νόμου οφειλομένων τελών για πράξεις αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου εταιριών πραγματοποιηθείσες κατά το έτος 1996.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13 Στις 27 Ιουνίου 1996, η IGI προέβη στην καταχώριση μιας αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου της στο εθνικό μητρώο νομικών προσώπων. Στις 8 Ιουλίου 1996, οι υπηρεσίες του εμπορικού μητρώου του Porto καθόρισαν το ύψος των τελών καταχωρίσεως σε 12 501 500 PTE, ποσόν το οποίο η IGI κατέβαλε.

14 Ωστόσο, η IGI προσέβαλε την εκκαθάριση των τελών αυτών ενώπιον του Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, το οποίο απέρριψε την προσφυγή της. Η IGI άσκησε εν συνεχεία έφεση ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo, ισχυριζόμενη ότι η είσπραξη των εν λόγω τελών ήταν ασύμβατη προς το σύνταγμα της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, καθώς και προς την οδηγία. Ενώπιον του αιτούντος

δικαστηρίου, η IGI ζήτησε την εξαφάνιση της εφεσιβαλλομένης αποφάσεως και την επιστροφή νομιμοτόκως των καταβληθέντων ποσών.

15 Το Supremo Tribunal Administrativo, διερωτώμενο περί του συμβατού του άρθρου 3 του πίνακα αμοιβών του εθνικού μητρώου νομικών προσώπων προς την οδηγία, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί ένας ιδιώτης να επικαλεστεί τα άρθρα 10 και 12 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου στις σχέσεις του με το κράτος, έστω και αν αυτό δεν έχει μεταφέρει την εν λόγω οδηγία στην εσωτερική του έννομη τάξη;

2) Πρέπει οι πράξεις που περιλαμβάνονται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας 69/335 να θεωρηθούν ότι τις αφορά η απαγόρευση του άρθρου 10 της οδηγίας αυτής, οπότε απαγορεύεται η λόγω αυτών είσπραξη όχι μόνον φόρου εισφοράς κεφαλαίου, αλλά και κάθε άλλης επιβαρύνσεως, όποια και αν είναι η μορφή της, έστω και αν πρόκειται για τέλος και όχι για φόρο;

3) Έχουν οι διατάξεις των άρθρων 10 και 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της ίδιας οδηγίας την έννοια ότι απαγορεύουν τη διακύμανση του ύψους των τελών που οφείλονται λόγω της (επιβαλλομένης από τον νόμο) καταχωρίσεως των αυξήσεων κεφαλαίου στο εθνικό μητρώο νομικών προσώπων με βάση το ύψος των αυξήσεων αυτών;

4) Μπορούν τα κυμαινόμενα αυτά τέλη να θεωρηθούν ότι συναρτώνται προς το κόστος της παρεχομένης υπηρεσίας;

5) Περικλείει το κόστος αυτό τις αποδοχές των δημοσίων ή άλλων υπαλλήλων των δημοσίων υπηρεσιών, τα έξοδα που προκαλούν ελάσσονες πράξεις πραγματοποιούμενες δωρεάν και τμήμα των γενικών εξόδων (μισθώματα εγκαταστάσεων, κόστος συνδεόμενο με υλικό πληροφορικής και επικοινωνιών, ηλεκτρισμό, νερό κ.λπ.) που αναλογεί στις πράξεις καταχωρίσεως;

6) Μπορεί να θεωρηθούν, εν όψει των προπαρατεθέντων άρθρων της εν λόγω οδηγίας, τα ως άνω κυμαινόμενα έξοδα που προκύπτουν από τις αυξήσεις κεφαλαίου ως έκφραση σταθερών και συνεπώς επιτρεπομένων τελών;

7) Μπορεί να θεωρηθεί, εν όψει των ίδιων άρθρων της οδηγίας, ότι μπορούν να επιτραπούν τέλη των οποίων το ύψος υπερβαίνει το κόστος της παρεχομένης υπηρεσίας; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, σε ποιο βαθμό; Εάν η υπέρβαση αυτή είναι προδήλως αδικαιολόγητη, μπορεί το ύψος των τελών να μειωθεί κατά δικαία κρίση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

16 Επιβάλλεται καταρχάς η διαπίστωση ότι τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου στην παρούσα υπόθεση ταυτίζονται σε μεγάλο βαθμό με εκείνα που υπέβαλε το ίδιο δικαστήριο στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 29ης Σεπτεμβρίου 1999, C-56/98, Modelo (Συλλογή 1999, σ. I-6427, στο εξής: απόφαση Modelo I), και της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-19/99, Modelo (Συλλογή 2000, σ. I-7213), σχετικά με την είσπραξη των αμοιβών που απαιτούνται για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως πιστοποιούσας αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας.

17 Με τα ερωτήματα αυτά το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν, καταρχάς, αν η είσπραξη τελών για την καταχώριση μιας αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εθνικό μητρώο νομικών προσώπων μπορεί να θεωρηθεί φόρος υπό την έννοια της οδηγίας. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το

αιτούν δικαστήριο ερωτά εν συνεχεία αν τα εν λόγω τέλη καταχωρίσεως καταλαμβάνονται από την απαγόρευση του άρθρου 10 της οδηγίας ή αν πρόκειται για τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της ίδιας οδηγίας. Συναφώς, το εθνικό δικαστήριο ζητεί, μεταξύ άλλων, από το Δικαστήριο να του παράσχει στοιχεία σχετικά με τον ορισμό των τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα. Τέλος, το εν λόγω δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 10 της οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', γεννά δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες μπορούν να επικαλεστούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

Ως προς το τι χαρακτηρίζεται ως φόρος βάσει της οδηγίας

18 Κατά την εθνική νομοθεσία, τα νομικά πρόσωπα υποχρεούνται να καταχωρίσουν στο εθνικό μητρώο νομικών προσώπων τις μεταβολές του εταιρικού κεφαλαίου τους και να καταβάλουν τέλη κατά την καταχώριση αυτή. Το προϊόν των εν λόγω τελών καταβάλλεται στο Ταμείο, το οποίο φέρει τις δαπάνες λειτουργίας του εθνικού μητρώου νομικών προσώπων, την πληρωμή του σταθερού τμήματος του μισθού των συμβολαιογράφων και των λοιπών δημοσίων υπαλλήλων, καθώς και, κατόπιν αδείας του Υπουργείου Δικαιοσύνης, άλλες δαπάνες στον δικαστικό τομέα (βλ. απόφαση Modelo I, σκέψη 20).

19 Επομένως, τα επίμαχα στο πλαίσιο της κύριας δίκης τέλη, τα οποία οφείλονται κατ' εφαρμογήν κανόνα δικαίου θεσπισθέντος από το κράτος, καταβάλλονται από ιδιώτη στο κράτος για τη χρηματοδότηση αποστολών του κράτους αυτού (βλ. απόφαση Modelo I, σκέψη 21).

20 Ενόψει των σκοπών που επιδιώκει η οδηγία, ιδίως της καταργήσεως των εμμέσων φόρων που παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς, επιβάλλεται να χαρακτηρισθούν ως φόρος, υπό την έννοια της οδηγίας, τα τέλη καταχω-

ρίσεως τα οποία εισπράττει το κράτος για πράξη εμπίπτουσα στην οδηγία και τα οποία καταβάλλονται στο Δημόσιο για τη χρηματοδότηση δημοσίων δαπανών (βλ. απόφαση Modelo I, σκέψη 22).

21 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η οδηγία πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η είσπραξη τελών, όπως τα επίμαχα στο πλαίσιο της κύριας δίκης, για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εθνικό μητρώο νομικών προσώπων συνιστά φόρο υπό την έννοια της οδηγίας.

Επί της απαγορεύσεως που προβλέπει το άρθρο 10 της οδηγίας

22 Σύμφωνα με το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας, πλην του φόρου εισφοράς, απαγορεύονται οι φόροι που επιβάλλονται για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση μιας δραστηριότητας και στην οποία μπορεί να υπόκειται μια εταιρία λόγω της νομικής μορφής της. Η εν λόγω απαγόρευση δικαιολογείται από το γεγονός ότι, μολονότι οι ως άνω φόροι δεν πλήττουν αυτές καθαυτές τις εισφορές κεφαλαίων, εισπράττονται, ωστόσο, λόγω των διατυπώσεων που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, ήτοι του μέσου που χρησιμοποιείται για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων, οπότε η διατήρησή τους θα ενείχε τον κίνδυνο να τεθούν επίσης υπό αμφισβήτηση οι επιδιωκόμενοι με την οδηγία σκοποί (αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit Internationaal κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-2827, σκέψη 23, και Modelo I, σκέψη 24).

23 Η απαγόρευση αυτή αφορά όχι μόνον τα τέλη που καταβάλλονται κατά την καταχώριση νέων εταιριών, αλλά και τα τέλη που οφείλονται για την καταχώριση των αυξήσεων του κεφαλαίου των εταιριών αυτών, δεδομένου ότι τα τέλη αυτά εισπράττονται επίσης λόγω ουσιώδους διατυπώσεως συνδεομένης με τη νομική μορφή των εν λόγω εταιριών. Χωρίς να συνιστά τυπικά προκαταρκτική διαδικασία για την άσκηση της δραστηριότητας των κεφαλαιουχικών εταιριών, η καταχώριση των αυξήσεων κεφαλαίου αποτελεί ωστόσο προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής (βλ. αποφάσεις της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 22, και Modelo I, σκέψη 25).

24 Δεδομένου ότι η αύξηση του κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας πρέπει, στο πορτογαλικό δίκαιο, να καταχωριστεί υποχρεωτικώς στο εθνικό μητρώο νομικών προσώπων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η καταχώριση αυτή συνιστά ουσιώδη διατύπωση συνδεόμενη με τη νομική μορφή της εταιρίας και ότι αποτελεί προϋπόθεση της ασκήσεως και της συνεχίσεως της δραστηριότητας της εταιρίας αυτής.

25 Κατά συνέπεια, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τέλη που οφείλονται για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εθνικό μητρώο νομικών προσώπων, όταν συνιστούν φόρο υπό την έννοια της οδηγίας, απαγορεύονται, καταρχήν, από το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας.

Επί της παρεκκλίσεως του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε; της οδηγίας

26 Πρέπει να τονιστεί ότι η διάκριση μεταξύ των απαγορευομένων από το άρθρο 10 της οδηγίας φόρων και των τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα συνεπάγεται ότι τα τέλη αυτά περιλαμβάνουν μόνον τις αμοιβές των οποίων το ύψος υπολογίζεται βάσει του κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας. Μια αμοιβή της οποίας το ύψος δεν θα είχε καμία σχέση με το κόστος της συγκεκριμένης υπηρεσίας ή της οποίας το ύψος θα υπολογιζόταν όχι με βάση το κόστος της πράξεως της οποίας αποτελεί την αντιπαροχή, αλλά με βάση το συνολικό κόστος λειτουργίας και επενδύσεων της επιφορτισμένης με την πράξη αυτή υπηρεσίας, πρέπει να θεωρείται φόρος εμπίπτων αποκλειστικά στην απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας (αποφάσεις της 20ής Απριλίου 1993, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni, Συλλογή 1993, σ. I-1915, σκέψεις 41 και 42, καθώς και Modelo I, σκέψη 29).

27 Ως προς ορισμένες πράξεις όπως είναι, παραδείγματος χάριν, η καταχώριση μιας εταιρίας, ενδέχεται να είναι δύσκολο να καθοριστεί το κόστος της πράξεως. Στην

περίπτωση αυτή, ο υπολογισμός του εν λόγω κόστους μπορεί να γίνεται μόνον κατ' αποκοπήν και πρέπει να πραγματοποιείται κατ' εύλογο τρόπο, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του αριθμού και των προσόντων των υπαλλήλων, του χρόνου που οι υπάλληλοι αυτοί αφιέρωσαν, καθώς και των διαφόρων υλικοτεχνικών εξόδων που είναι αναγκαία για τη διενέργεια της πράξεως αυτής (προπαρατεθείσα απόφαση Ponente Carni και Cispadana Costruzioni, σκέψη 43).

28 Συναφώς, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 30 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Fantask κ.λπ., ότι, για τον υπολογισμό του ύψους των τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα, ένα κράτος μέλος δικαιούται να λαμβάνει υπόψη όχι μόνον το κόστος — υλικοτεχνικό και μισθών — που συνδέεται άμεσα με την εκτέλεση των πράξεων καταχωρίσεως των οποίων αποτελούν την αντιπαροχή, αλλά επίσης, υπό τις προϋποθέσεις που ανέφερε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 43 των προτάσεών του επί της ιδίας υποθέσεως, το τμήμα των γενικών εξόδων της αρμόδιας υπηρεσίας που αναλογούν στις πράξεις αυτές.

29 Το Δικαστήριο έκρινε επίσης, στη σκέψη 28 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Fantask κ.λπ., ότι μπορεί να γίνει δεκτό ότι ένα κράτος μέλος εισπράττει τέλη μόνο για τις σημαντικότερες πράξεις καταχωρίσεως και μετακυλίει στις πράξεις αυτές το κόστος λιγότερο σημαντικών πράξεων που διενεργούνται δωρεάν.

30 Το ύψος ενός τέλους ανταποδοτικού χαρακτήρα δεν πρέπει κατ' ανάγκη να κυμαίνεται ανάλογα με τα έξοδα στα οποία πράγματι υποβλήθηκε η διοίκηση για κάθε πράξη καταχωρίσεως και ένα κράτος μέλος δικαιούται να καθορίζει εκ των προτέρων, με βάση το μέσο προβλέψιμο κόστος καταχωρίσεως, σταθερά τέλη για την εκπλήρωση των διατυπώσεων καταχωρίσεως των κεφαλαιουχικών εταιριών. Επιπλέον, τίποτα δεν εμποδίζει τον καθορισμό του ύψους των τελών αυτών για αόριστο χρόνο, εφόσον το κράτος μέλος βεβαιώνεται, σε τακτά χρονικά διαστήματα, για παράδειγμα κατ' έτος, ότι τα τέλη αυτά εξακολουθούν να μην υπερβαίνουν το κόστος καταχωρίσεως (προπαρατεθείσα απόφαση Fantask κ.λπ., σκέψη 32).

31 Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ένα τέλος, του οποίου το ύψος αυξάνει ευθέως και απεριόριστα ανάλογα με το καλυφθέν ονομαστικό κεφάλαιο, δεν μπορεί,

από την ίδια του τη φύση, να αποτελεί τέλος ανταποδοτικού χαρακτήρα υπό την έννοια της οδηγίας. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να υφίσταται σχέση μεταξύ της πολυπλοκότητας μιας πράξεως καταχωρίσεως και του μεγέθους των καλυφθέντων κεφαλαίων, το ύψος ενός τέτοιου τέλους θα είναι γενικά άσχετο προς τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε συγκεκριμένα η διοίκηση κατά τις διατυπώσεις καταχωρίσεως (προπαρατεθείσα απόφαση Fantask κ.λπ., σκέψη 31).

32 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το ύψος των τελών καταχωρίσεως αυξάνει ευθέως κατ' αναλογία του καλυφθέντος ονομαστικού κεφαλαίου. Επιπλέον, και μολονότι σε ορισμένες περιπτώσεις τα εν λόγω τέλη μειώνονται κατά το ήμισυ, δεδομένου ότι εισπράττονται με τον όχι αμελητέο συντελεστή του 0,5 % χωρίς τον καθορισμό ουδενός ορίου, μπορούν να φθάσουν σε σημαντικό ύψος. Υπό τις συνθήκες αυτές, τα τέλη αυτά δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι έχουν αποδοτικό χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας.

33 Συνεπώς, εφόσον το εθνικό δικαστήριο διαπίστωσε ότι τα εισπραττόμενα τέλη πρέπει να θεωρηθούν ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαγορεύσεως του άρθρου 10 της οδηγίας, σ' αυτό εναπόκειται καταρχήν να διατάξει την επιστροφή των εισπραχθέντων κατά παράβαση της διατάξεως αυτής ποσών.

34 Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα ανακτήσεως των εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου ποσών αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμονται στους πολίτες από τις κοινοτικές διατάξεις, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Επομένως, το κράτος μέλος οφείλει, καταρχήν, να επιστρέψει τα τέλη που εισέπραξε κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου. Ελλείψει σχετικής κοινοτικής ρυθμίσεως, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη του κράτους μέλους να ρυθμίσει τις διαδικαστικές λεπτομέρειες της αγωγής προς απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος, εφόσον οι λεπτομέρειες αυτές δεν είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοιες αγωγές της εσωτερικής έννομης τάξεως ούτε καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η κοινοτική έννομη τάξη (προπαρατεθείσα απόφαση Fantask κ.λπ., σκέψεις 38 και 47).

35 Υπό τις περιστάσεις αυτές, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας, τα τέλη που εισπράττονται για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εθνικό μητρώο νομικών προσώπων, όπως είναι τα επίμαχα στο πλαίσιο της κύριας δίκης τέλη, των οποίων το ύψος αυξάνει ευθέως και απεριόριστα κατ' αναλογία του καλυφθέντος εταιρικού κεφαλαίου.

Επί του αμέσου αποτελέσματος του άρθρου 10 της οδηγίας

36 Πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι διατάξεις μιας οδηγίας εμφανίζονται, από πλευράς περιεχομένου, ανεπιφύλακτες και επαρκώς σαφείς, οι ιδιώτες νομιμοποιούνται να τις επικαλούνται κατά του κράτους ενώπιον εθνικών δικαστηρίων, είτε όταν αυτό παραλείπει να μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία στο εθνικό δίκαιο είτε όταν προβαίνει σε εσφαλμένη μεταφορά της οδηγίας αυτής (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 1994, C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava κ.λπ., Συλλογή 1994, σ. I-483, σκέψη 8· της 5ης Μαρτίου 1998, C-347/96, Solred, Συλλογή 1998, σ. I-937, σκέψη 28, και Modelo I, σκέψη 33).

37 Συναφώς, αρκεί να τονιστεί ότι η απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας διατυπώνεται με όρους επαρκώς σαφείς και ανεπιφύλακτους, οπότε είναι δυνατόν οι πολίτες να την επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων κατά διατάξεως εθνικού δικαίου αντίθετης προς την οδηγία αυτή (προπαρατεθείσες αποφάσεις Solred, σκέψη 29, και Modelo I, σκέψη 34).

38 Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 10 της οδηγίας γεννά δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Πορτογαλική και η Ισπανική 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 (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 17ης Μαρτίου 1999 το Supremo Tribunal Administrativo, αποφαίνεται:

1) Η οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η είσπραξη τελών, όπως τα επίμαχα στο πλαίσιο της κύριας δίκης, για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εθνικό μητρώο νομικών προσώπων συνιστά φόρο υπό την έννοια της οδηγίας.

2) Τέλη που οφείλονται για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εθνικό μητρώο νομικών προσώπων, όταν συνι-

στούν φόρο υπό την έννοια της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, απαγορεύονται, καταρχήν, από το άρθρο 10, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας.

3) **Δεν έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, τα τέλη που εισπράττονται για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εθνικό μητρώο νομικών προσώπων, όπως είναι τα επίμαχα στο πλαίσιο της κύριας δίκης τέλη, των οποίων το ύψος αυξάνει ευθέως και απεριόριστα κατ' αναλογία του καλυφθέντος εταιρικού κεφαλαίου.**

4) **Το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, γεννά δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.**

Edward Sevón Jann

Ragnemalm Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 26 Σεπτεμβρίου 2000.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

D. A. O. Edward