ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 2ας Δεκεμβρίου 1997 *

Στην υπόθεση C-188/95,

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

Fantask A/S κ.λπ.

και

Industriministeriet (Erhvervsministeriet),

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία 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)

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, C. Gulmann, H. Ragnemalm και M. Wathelet, προέδρους τμήματος, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J. -P. Puissochet (εισηγητή), G. Hirsch, P. Jann και L. Sevón, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Fantask A/S, εκπροσωπούμενη από τον Thomas Rørdam, δικηγόρο Κοπεγχάγης,

— οι Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S και Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, εκπροσωπούμενες από τους Kai Michelsen, Claus Høeg Madsen και Henning Aasmul-Olsen, δικηγόρους Κοπεγχάγης,

— η Aalborg Portland A/S, εκπροσωπούμενη από την Karen Dyekjær-Hansen, δικηγόρο Κοπεγχάγης,

— οι Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S και Pen-Sam ApS κ.λπ., εκπροσωπούμενες από τους Vagn Thorup, Henrik Stenbjerre, Jørgen Boe και Lau Normann Jørgensen του δικηγορικού γραφείου Kromann και Münter, δικηγόρους Κοπεγχάγης,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Peter Biering, προϊστάμενο τμήματος στο Υπουργείο Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον Karsten Hagel-Sørensen, δικηγόρο Κοπεγχάγης,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Catherine de Salins, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον Frédéric Pascal, chargé de mission στην ίδια διεύθυνση,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Erik Brattgård, σύμβουλο στο τμήμα εξωτερικού εμπορίου του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον John E. Collins, Assistant Treasury solicitor, επικουρούμενο από την Eleanor Sharpston, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Anders C. Jessen και Enrico Traversa, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας, επικουρούμενους από τη Susanne Helsteen και τον Jens Rostock-Jensen, του δικηγορικού γραφείου Reumert και Partnere, δικηγόρους Κοπεγχάγης,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Fantask A/S, εκπροσωπούμενης από τον Preben Jøker Thorsen, δικηγόρο Κοπεγχάγης, των Norsk Hydro Danmark A/S, Tryg Forsikring skadesforsikringsselskab A/S και Tryg Forsikring livsforsikringsselskab A/S, εκπροσωπούμενες από τον Henning Aasmul-Olsen, της d'Aalborg Portland A/S, εκπροσωπούμενης από τον Lars Hennenberg, δικηγόρο Κοπεγχάγης, των Forsikrings-Aktieselskabet Alka, Robert Bosch A/S, Uponor A/S, Uponor Holding A/S και Pen-Sam ApS κ.λπ., εκπροσωπούμενες από τον Henrik Peytz, δικηγόρο Κοπεγχάγης, του Industriministeriet (Erhvervsministeriet), εκπροσωπούμενου από τον Karsten Hagel-Sørensen, της Δανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Peter Biering, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Gautier Mignot, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, της Ιταλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Danilo Del Gaizo, avvocato dello Stato, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από τον John E. Collins, επικουρούμενο από την Eleanor Sharpston, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους Anders C. Jessen και Enrico Traversa, επικουρούμενους από τους Jens Rostock-Jensen και Hans Henrik Skjødt, δικηγόρο Κοπεγχάγης, κατά τη συνεδρίαση της 29ης Απριλίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Ιουνίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 8ης Ιουνίου 1995, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Ιουνίου 1995, το Østre Landsret υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, οκτώ προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία 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 διαφορών μεταξύ της εταιρίας Fantask A/S (στο εξής: Fantask) και ορισμένων άλλων εταιριών ή ομίλων εταιριών και του Industriministeriet (Erhvervsministeriet) [δανικού Υπουργείου Βιομηχανίας (Υπουργείου Εμπορίου)] σχετικά με τα τέλη που εισπράττονται κατά την εγγραφή νέων ανωνύμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης και κατά την καταχώριση των αυξήσεων κεφαλαίου των εταιριών αυτών.

3 Ο νόμος 468, της 29ης Σεπτεμβρίου 1917, πρώτος νόμος περί ανωνύμων εταιριών (*Lovtidende* A 1917, σ. 1117), κατέστησε υποχρεωτική την εγγραφή των ανωνύμων εταιριών και των αυξήσεων του κεφαλαίου τους στο βιβλίο εταιριών. Για την εγγραφή αυτή καταβάλλονταν τέλη των οποίων τον συντελεστή καθόριζε ο αρμόδιος υπουργός. Τροποποιηθείς ριζικά για πρώτη φορά το 1930, ο νόμος αυτός υπήρξε αντικείμενο γενικής αναθεωρήσεως με τον νόμο 370, της 13ης Ιουνίου 1973, περί ανωνύμων εταιριών (*Lovtidende* A 1973, σ. 1025). Αυθημερόν, εκδόθηκε ο νόμος 371 περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ο οποίος προβλέπει γι' αυτές διατυπώσεις καταχωρίσεως ανάλογες προς εκείνες που ισχύουν για τις ανώνυμες εταιρίες (*Lovtidende* A 1973, σ. 1063).

4 Με το άρθρο 154, παράγραφος 3, του νόμου περί ανωνύμων εταιριών και με το άρθρο 124, παράγραφος 3, του νόμου περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης εξουσιοδοτήθηκε αρχικά ο αρμόδιος υπουργός να ορίζει τους συντελεστές των τελών καταχωρίσεως για τις δύο αυτές κατηγορίες εταιριών.

5 Από της εκδόσεως του πρώτου νόμου περί ανωνύμων εταιριών, και έως το 1992, η δομή των εισπραττόμενων τελών κατά την καταχώριση των νέων εταιριών και τις αυξήσεις κεφαλαίου αυτών δεν μεταβλήθηκε. Αποτελείται από ένα βασικό, σταθερό, τέλος και ένα πρόσθετο τέλος, υπολογιζόμενο κατ' αναλογία του ύψους του εγγεγραμμένου ονομαστικού κεφαλαίου. Αντιθέτως, οι συντελεστές των τελών τροποποιήθηκαν επανειλημμένως.

6 Κατά την περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1974 και 1ης Μαΐου 1992, το βασικό τέλος κυμάνθηκε μεταξύ 500 και 1 700 δανικών κορωνών (DKR), για την εγγραφή μιας νέας ανώνυμης εταιρίας και μιας νέας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, και μεταξύ 200 και 900 DKR για την καταχώριση της αυξήσεως κεφαλαίου, τόσο για τη μια όσο και για την άλλη κατηγορία εταιριών. Κατά την ίδια περίοδο, το πρόσθετο τέλος ανήλθε σε 4 του εγγεγραμμένου κεφαλαίου, στην περίπτωση εγγραφής μιας νέας εταιρίας, και σε 4 της αυξήσεως του κεφαλαίου, στην τελευταία αυτή περίπτωση.

7 Η «υπηρεσία καταχωρίσεως ανωνύμων εταιριών» (στο εξής: υπηρεσία καταχωρίσεως), που δημιουργήθηκε με τον προαναφερθέντα νόμο 468, αποτελούσε διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου, επιφορτισμένη με την καταχώριση των δηλώσεων που αφορούσαν τις ανώνυμες εταιρίες καθώς και, από το 1974, τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. Με τον νόμο 851, της 23ης Δεκεμβρίου 1987, περί τροποποιήσεως ιδίως του νόμου περί ανωνύμων εταιριών και του νόμου περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης (*Lovtidende* A 1987, σ. 3229), η υπηρεσία καταχωρίσεως μετονομάστηκε σε Erhvervs-og Selskabsstyrelsen (διεύθυνση εμπορίου και εταιριών, στο εξής: Styrelsen). Εκτός από την εκτέλεση καθηκόντων σχετικών με την καταχώριση, τον καθορισμό και την είσπραξη των συναφών τελών, η Styrelsen συμμετέχει στην επεξεργασία της νομοθεσίας περί εταιριών και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και μεριμνά για την εφαρμογή της. Εξάλλου, ασκεί διάφορες δραστηριότητες συμβούλου και πληροφορήσεως.

8 Κατόπιν εκθέσεως του δανικού Ελεγκτικού Συνεδρίου, το οποίο, διαπιστώνοντας τα σημαντικά πλεονάσματα εσόδων σε σχέση με τις δαπάνες της Styrelsen που οφείλονταν στην είσπραξη του πρόσθετου τέλους, αμφισβήτησε το κύρος αυτού από πλευράς δανικού δικαίου, το πρόσθετο τέλος καταργήθηκε από 1ης Μαΐου 1992 με την κανονιστική πράξη 301, της 30ής Απριλίου 1992 (*Lovtidende* A 1992, σ. 1149). Συγχρόνως, το βασικό τέλος αυξήθηκε σε 2 500 DKR για την εγγραφή μιας νέας ανώνυμης εταιρίας και σε 1 800 DKR για την εγγραφή μιας νέας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης. Για την καταχώριση της αυξήσεως κεφαλαίου, το πληρωτέο ποσό ανέρχεται εφεξής, για αμφότερες τις κατηγορίες εταιριών, σε 600 DKR.

9 Κατόπιν αυτού, η εταιρία Fantask και αρκετές άλλες εταιρίες ή όμιλοι εταιριών ζήτησαν από τη Styrelsen την επιστροφή των ποσών που είχαν καταβάλει στη διεύθυνση αυτή ως πρόσθετο τέλος μεταξύ 1983 και 1992. Μόνον η Fantask αξίωσε επιπλέον την απόδοση του ποσού που είχε καταβάλει ως βασικό τέλος.

10 Επειδή οι αιτήσεις τους περί επιστροφής των καταβληθέντων ποσών απορρίφθηκαν, οι εν λόγω εταιρίες άσκησαν ενώπιον του Østre Landsret προσφυγές κατά του Υπουργείου Βιομηχανίας. Με τις προσφυγές τους, οι προσφεύγουσες εταιρίες υποστήριξαν, μεταξύ άλλων, ειδικότερα υπό το φως της αποφάσεως της 20ής Απριλίου 1993, C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni (Συλλογή 1993, σ. I-1915, στο εξής: απόφαση: Ponente Carni), ότι το πρόσθετο τέλος — στην περίπτωση δε της Fantask, και το βασικό τέλος — ήταν αντίθετο προς τα άρθρα 10 και 12 της οδηγίας.

11 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Østre Landsret ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα οκτώ προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Εμποδίζει το κοινοτικό δίκαιο τα κράτη μέλη να προβαίνουν στον καθορισμό της έννοιας του "ανταποδοτικού φόρου" του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ ή μπορεί κάθε κράτος μέλος να αποφασίζει ελεύθερα τι πρέπει να θεωρείται ως "αντιπαροχή για συγκεκριμένη υπηρεσία";

2) Μπορεί η βάση υπολογισμού φόρων, που επιβάλλονται από κράτος μέλος κατ' επίκληση του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, για την καταχώριση ιδρύσεως ανώνυμης εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή της αυξήσεως του κεφαλαίου της, να περιλαμβάνει τις ακόλουθες δαπάνες ή ορισμένες από αυτές:

— καταβολή μισθών ή εισφορές συντάξεως για τους υπαλλήλους οι οποίοι δεν συμπράττουν στη διαδικασία της καταχωρίσεως, όπως το διοικητικό προσωπικό της αρμόδιας για την καταχώριση αρχής, ή άλλων αρχών, που ασχολείται με νομοπαρασκευαστικές εργασίες που αφορούν τομείς του δικαίου των εταιριών·

— δαπάνες που συνεπάγεται η καταχώριση άλλων εταιρικών πράξεων για τις οποίες το κράτος μέλος έχει ορίσει ότι δεν πρέπει να καταβάλλεται συγκεκριμένη αντιπαροχή.

— δαπάνες για την εκτέλεση άλλων καθηκόντων πλην της καταχωρίσεως τα οποία υπέχει η αρμόδια για την καταχώριση αρχή κατ' εφαρμογή της κοινοτικής νομοθεσίας και συναφούς προς αυτήν νομοθεσίας, όπως η εποπτεία επί της λογιστικής διαχειρίσεως εταιριών και ο έλεγχος των λογιστικών βιβλίων εταιριών·

— εξυπηρέτηση τόκων και απόσβεση όλων των δαπανών επενδύσεως που η αρμόδια για τις καταχωρίσεις αρχή θεωρεί ότι αφορούν τους τομείς που διέπονται από το εταιρικό ή άλλο συναφές δίκαιο·

— δαπάνες υπηρεσιακών ταξιδίων που δεν έχουν σχέση με τις συγκεκριμένες εργασίες καταχωρίσεως·

— δαπάνες που αφορούν την εκ μέρους της αρμόδιας για τις καταχωρίσεις αρχής παροχή πληροφοριών και υποδείξεων προς το κοινό που δεν έχουν σχέση με τις συγκεκριμένες εργασίες καταχωρίσεως, όπως διαλέξεις, σύνταξη άρθρων και ενημερωτικών φυλλαδίων και διοργάνωση συναντήσεων με επαγγελματικούς οργανισμούς και άλλους οικονομικούς ομίλους.

3) α) Έχει το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ την έννοια ότι κράτος μέλος δεν μπορεί να καθορίζει τυποποιημένα τέλη με διατάξεις που ισχύουν χωρίς χρονικό περιορισμό;

β) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, το κράτος μέλος υποχρεούται να προσαρμόζει κάθε έτος ή εντός άλλων ορισμένων ορίων τους συντελεστές των τελών;

γ) Έχει σημασία για την απάντηση στο ερώτημα το αν τα τέλη καθορίζονται ανάλογα με το κατά ποσόν μέγεθος της αυξήσεως κεφαλαίου που δηλώνεται για καταχώριση;

4) Έχει το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', σε συνδυασμό με το άρθρο 10, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ την έννοια ότι το ποσό που εισπράττεται ως αντιπαροχή για συγκεκριμένη υπηρεσία, όπως π.χ. καταχώριση ιδρύσεως ανώνυμης εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή αυξήσεως του κεφαλαίου της, πρέπει να υπολογίζεται βάσει των πραγματικών δαπανών που συνεπάγεται η συγκεκριμένη υπηρεσία — καταχώριση — ή μπορεί ως επιβάρυνση για κάθε συγκεκριμένη καταχώριση να καθορίζεται, για παράδειγμα, βασικό τέλος αυξανόμενο με ένα κατ' αναλογία τέλος (4) επί της ονομαστικής εισφοράς κεφαλαίου, οπότε το μέγεθος της επιβαρύνσεως είναι ανεξάρτητο από τον χρόνο που ανάλωσε η αρμόδια για τις καταχωρίσεις αρχή και από τις λοιπές δαπάνες που είναι αναγκαίες για τη διενέργεια της καταχωρίσεως;

5) Έχει το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', σε συνδυασμό με το άρθρο 10, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ την έννοια ότι το κράτος μέλος πρέπει, κατά τον υπολογισμό του ποσού που ενδεχομένως πρέπει να επιστραφεί, να λαμβάνει ως βάση ότι ο φόρος πρέπει να αντιστοιχεί προς

τις δαπάνες που συνεπάγεται η συγκεκριμένη υπηρεσία κατά το χρονικό σημείο της παροχής της ή μπορεί το κράτος μέλος να προβεί σε συνολική εκτίμηση εντός μακρότερης περιόδου, για παράδειγμα, μιας ετησίας χρήσεως, ή εντός της περιόδου κατά την οποία είναι δυνατή, κατά το εθνικό δίκαιο, η προβολή αξιώσεως επιστροφής;

6) Αν στο εθνικό δίκαιο ισχύει μια γενική αρχή κατά την οποία κατά την κρίση της αξιώσεως περί επιστροφής τελών, που έχουν εισπραχθεί χωρίς να υφίσταται το αναγκαίο προς τούτο έρεισμα, έχει σημασία το ότι η σχετική επιβολή πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή κανόνων που ίσχυσαν επί μακρό χρονικό διάστημα, χωρίς ούτε οι αρχές ούτε άλλοι ενδιαφερόμενοι να έχουν αντιληφθεί ότι η εν λόγω επιβολή δεν είχε έρεισμα, αντιτάσσεται τότε, κατά τα ανωτέρω, το κοινοτικό δίκαιο στη στέρηση της δυνατότητας να ικανοποιηθεί μία στηριζόμενη σ' αυτό αξίωση επιστροφής τελών που εισπράχθηκαν κατ' αντίθεση προς την οδηγία 69/335/ΕΟΚ;

7) Εμποδίζει το κοινοτικό δίκαιο εθνική νομική κατάσταση κατά την οποία οι αρχές κράτους μέλους προβάλλουν λυσιτελώς, σε υποθέσεις που αφορούν αξιώσεις επιστροφής τελών που εισπράχθηκαν κατ' αντίθεση προς την οδηγία 69/335/ΕΟΚ, ότι ο κατά το εθνικό δίκαιο χρόνος παραγραφής αρχίζει από χρονικό σημείο κατά το οποίο υφίστατο πλημμελής μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ;

8) Συνεπάγεται το άρθρο 10, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, κατά την ερμηνεία που εκτίθεται στα προαναφερθέντα ερωτήματα, την ύπαρξη δικαιωμάτων τα οποία οι πολίτες κάθε κράτους μέλους μπορούν να επικαλεστούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων;»

12 Επιβάλλεται καταρχάς να υπομνηστούν οι σκοποί και το περιεχόμενο της οδηγίας, όπως διευκρινίστηκαν με την απόφαση Ponente Carni.

13 Όπως συνάγεται από το προοίμιό της, με την οδηγία επιδιώκεται η προώθηση της ελεύθερης διακινήσεως κεφαλαίων, που θεωρείται ουσιώδες στοιχείο για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα εκείνων μιας εσωτερικής αγοράς. Η επιδίωξη του σκοπού αυτού προϋποθέτει, όσον αφορά τη φορολόγηση των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, την κατάργηση των ισχυόντων στα κράτη μέλη εμμέσων φόρων και την αντικατάστασή τους από φόρο καταβαλλόμενο άπαξ στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και του αυτού επιπέδου σε όλα τα κράτη μέλη.

14 Για τον σκοπό αυτό, η οδηγία προβλέπει την είσπραξη φόρου επί των εισφορών στα συγκεντρούμενα κεφάλαια ο οποίος, σύμφωνα με την έκτη και έβδομη αιτιολογική σκέψη της, πρέπει, προκειμένου να μην παρακωλύει την κυκλοφορία των κεφαλαίων, να εναρμονιστεί στο εσωτερικό της Κοινότητας όχι μόνο κατά τους συντελεστές του, αλλά και κατά τη «μορφή του» (απόφαση της 27ης Ιουνίου 1979, Conradsen, 161/78, Συλλογή τόμος 1979/II, σ. 2109, σκέψη 11). Ο εν λόγω φόρος επί της εισφοράς κεφαλαίων διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 2 έως 9 της οδηγίας.

15 Στο άρθρο 3 κατονομάζονται οι κεφαλαιουχικές εταιρίες επί των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις της οδηγίας, μεταξύ δε αυτών περιλαμβάνονται, ιδίως, οι ανώνυμες εταιρίες και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης του δανικού δικαίου.

16 Στα άρθρα 4, 8 και 9 απαριθμούνται, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 7, οι πράξεις που υπόκεινται στον φόρο επί της εισφοράς κεφαλαίων καθώς και ορισμένες πράξεις που μπορούν να απαλλαγούν του φόρου από τα κράτη μέλη. Κατά τις διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας και η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με εισφορές σε είδος οποιασδήποτε μορφής περιλαμβάνονται αντιστοίχως μεταξύ των φορολογητέων πράξεων που υπόκεινται στον φόρο εισφοράς.

17 Η οδηγία προβλέπει επίσης, σύμφωνα με την τελευταία αιτιολογική σκέψη, την κατάργηση άλλων εμμέσων φόρων που παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο επί της εισφοράς κεφαλαίων ή τον φόρο χαρτοσήμου επί

των τίτλων, η διατήρηση των οποίων θα μπορούσε να θέσει εκ νέου υπό αμφισβήτηση τους επιδιωκομένους σκοπούς. Οι εν λόγω έμμεσοι φόροι, η είσπραξη των οποίων απαγορεύεται, απαριθμούνται στα άρθρα 10 και 11 της οδηγίας. Στο άρθρο 10 ορίζεται ότι :

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

(...)

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

18 Οι διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 1, της οδηγίας περιλαμβάνουν εξαντλητικό πίνακα των φόρων και τελών πλην του φόρου επί της εισφοράς που, κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 11, μπορούν να πλήττουν τις κεφαλαιουχικές εταιρίες επ' ευκαιρία πράξεων που αναφέρουν οι τελευταίες αυτές διατάξεις (βλ., σχετικώς, απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 36/86, Dansk Sparinvest, Συλλογή 1988, σ. 409, σκέψη 9). Το άρθρο 12, παράγραφο 1, στοιχείο ε', της οδηγίας μνημονεύει τους «φόρους οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα».

Επί των πρώτων πέντε ερωτημάτων

19 Με τα πρώτα πέντε ερωτήματά του, στα οποία πρέπει να δοθεί ενιαία απάντηση, το εθνικό δικαστήριο ζητεί ουσιαστικά να πληροφορηθεί αν το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, για να έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, τα ποσά των τελών που

εισπράττονται επ' ευκαιρία της εγγραφής των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και κατά την καταχώριση των αυξήσεων του κεφαλαίου των εταιριών αυτών πρέπει να υπολογίζονται με βάση μόνον το κόστος των εν λόγω διατυπώσεων ή μπορούν να καθορίζονται κατά τρόπο ώστε να καλύπτουν το σύνολο ή μέρος των δαπανών της υπηρεσίας που είναι επιφορτισμένη με τις πράξεις αυτές.

20 Στον βαθμό που οι διατάξεις του άρθρου 12 της οδηγίας εισάγουν παρεκκλίσεις, μεταξύ άλλων, από τις απαγορεύσεις που θέτει το άρθρο 10, επιβάλλεται να εξεταστεί προκαταρκτικά αν τα επίδικα τέλη εμπίπτουν σε κάποια από τις απαγορεύσεις αυτές.

21 Το άρθρο 10 της οδηγίας, θεωρούμενο υπό το φως της τελευταίας αιτιολογικής σκέψεώς της, απαγορεύει ιδίως τους έμμεσους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα με τον φόρο εισφοράς. Σ' αυτούς περιλαμβάνονται συνεπώς, μεταξύ άλλων, οι φόροι οι οποίοι, ανεξαρτήτως μορφής, οφείλονται για τη σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας και για την αύξηση του κεφαλαίου της (άρθρο 10, στοιχείο α') ή για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας, στην οποία μπορεί να υπόκειται μια εταιρία λόγω της νομικής μορφής της (άρθρο 10, στοιχείο γ'). Η τελευταία αυτή απαγόρευση δικαιολογείται από το ότι, μολονότι οι φόροι αυτοί δεν πλήττουν αυτές καθ'εαυτές τις εισφορές κεφαλαίου, εισπράττονται ωστόσο λόγω των διατυπώσεων που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, δηλαδή με το μέσον που χρησιμοποιήθηκε για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων, οπότε η διατήρησή τους θα ενείχε επίσης τον κίνδυνο να τεθούν υπό αμφισβήτηση οι επιδιωκόμενοι από την οδηγία σκοποί (απόφαση της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit International κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-2827, σκέψη 23).

22 Στην προκειμένη περίπτωση, η απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας αφορά ευθέως το βασικό τέλος και το πρόσθετο τέλος, καθόσον αυτά καταβάλλονται επ' ευκαιρία της εγγραφής των νέων ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης. Ανάλογο συμπέρασμα επιβάλλεται επίσης εφόσον τα τέλη αυτά οφείλονται για την καταχώριση των αυξήσεων του κεφαλαίου των εταιριών αυτών, δεδομένου ότι τα τέλη εισπράττονται επίσης λόγω ουσιώδους διατυπώσεως που συνδέεται με τη νομική μορφή των εν λόγω εταιριών. Χωρίς να αποτελεί τυπικά προκαρκτική διαδικασία για την άσκηση της δραστηριότητας των κεφαλαιουχικών εταιριών, εντούτοις η καταχώριση των αυξήσεων κεφαλαίου αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής.

23 Όσον αφορά την ερμηνεία της έννοιας του τέλους ανταποδοτικού χαρακτήρα του άρθρου 12 της οδηγίας, η Δανική και η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η έννοια αυτή καλύπτει επίσης τα τέλη των οποίων το ύψος υπολογίζεται κατά τρόπο ώστε να αντισταθμίζει ευθέως όχι μόνον το κόστος των εν λόγω διατυπώσεων καταχωρίσεως αλλά και το σύνολο των δαπανών της εισπράττουσας υπηρεσίας που συνδέονται, ειδικότερα, με την επεξεργασία και την εφαρμογή της νομοθεσίας περί των εταιριών.

24 Η Δανική Κυβέρνηση προβάλλει ειδικότερα ότι η οδηγία δεν προέβη σε εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τα τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', των οποίων ο ορισμός εξακολουθεί να εμπίπτει στο δίκαιο των κρατών μελών. Ωστόσο, η εξουσία εκτιμήσεως που αναγνωρίζεται στα τελευταία δεν εξαρτάται πλήρως από τη διακριτική τους ευχέρεια στο μέτρο που η εκτίμηση του κόστους που φέρει η επιφορτισμένη με τις καταχωρίσεις υπηρεσία πρέπει να καθορίζεται, σύμφωνα με την απόφαση Ponente Carni, κατά τρόπο εύλογο. Έτσι, αντίθετα απ' ό,τι συνέβαινε στην περίπτωση της τελευταίας αυτής υποθέσεως, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να λάβει υπόψη, για τον υπολογισμό των τελών, δαπάνες που δεν έχουν καμία σχέση με την εφαρμογή του δικαίου των εταιριών.

25 Κατά τη Fantask και τις άλλες προσφεύγουσες εταιρίες της κύριας δίκης που κατέθεσαν παρατηρήσεις, καθώς και την Επιτροπή, από την απόφαση Ponente Carni προκύπτει, αντιθέτως, ότι η έννοια του τέλους ανταποδοτικού χαρακτήρα έχει κοινοτικό περιεχόμενο και ένα τέτοιο τέλος πρέπει οπωσδήποτε να υπολογίζεται με βάση μόνον το κόστος της πράξεως καταχωρίσεως της οποίας αποτελεί την αντιπαροχή. Τέλος καθοριζόμενο κατ' αναλογία του εγγεγραμμένου κεφαλαίου, όπως το πρόσθετο τέλος, δεν μπορεί επομένως, από την ίδια του τη φύση, να εμπίπτει στην παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας. Μολονότι ένα κράτος μέλος δικαιούται να καθορίζει εκ των προτέρων, χωρίς χρονικό περιορισμό και με βάση μια κατ' αποκοπή εκτίμηση του κόστους των πράξεων καταχωρίσεως, το ύψος των ανταποδοτικών τελών, πρέπει να προβαίνει περιοδικώς, για παράδειγμα ετησίως, στην επανεξέτασή τους ώστε να διασφαλίζεται ότι αυτά εξακολουθούν να μην υπερβαίνουν τα γενόμενα έξοδα.

26 Συναφώς, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι οι όροι «φόροι οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα» περιέχονται σε διάταξη του κοινοτικού δικαίου η οποία δεν παραπέμπει στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της εννοίας τους και της εκτάσεως εφαρμογής τους. Εξάλλου, οι σκοποί της οδηγίας θα διακυβεύονταν αν τα κράτη μέλη είχαν κάθε ευχέρεια να διατηρούν τις φορολογικές επιβαρύνσεις που εμφανίζουν τα ίδια χαρακτηριστικά προς το τέλος εισφοράς αφού αυτά τα ίδια τις χαρακτηρίζουν ως τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα. Επομένως, η ερμηνεία των επιδίκων όρων στη γενική τους έννοια δεν μπορεί να αφεθεί στη διακριτική εξουσία κάθε κράτους μέλους (βλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 1982, 270/81, Felicitas, Συλλογή 1982, σ. 2771, σκέψη 14).

27 Άλλωστε, το Δικαστήριο έκρινε ήδη, με την απόφαση Ponente Carni, σκέψεις 41 και 42, ότι η διάκριση μεταξύ των απαγορευομένων από το άρθρο 10 της οδηγίας φορολογικών επιβαρύνσεων και των φόρων ανταποδοτικού χαρακτήρα συνεπάγεται ότι οι τελευταίοι περιλαμβάνουν μόνον τα τέλη που εισπράττονται κατά την εγγραφή το ποσό των οποίων υπολογίζεται βάσει του κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας. Μια επιβάρυνση, το ποσό της οποίας δεν έχει καμία απολύτως σχέση με το κόστος της συγκεκριμένης υπηρεσίας ή το ποσό της οποίας υπολογίζεται όχι σε συνάρτηση με το κόστος της πράξεως προς αντιπαροχή της οποίας καταβάλλεται, αλλά σε συνάρτηση με το σύνολο του κόστους λειτουργίας και οργανώσεως της επιφορτισμένης με την εν λόγω πράξη υπηρεσίας, πρέπει να θεωρείται ως φορολογική επιβάρυνση εμπίπτουσα αποκλειστικά στην απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας.

28 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι τέλος εισπραττόμενο κατά την εγγραφή των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και κατά τις αυξήσεις του κεφαλαίου των εταιριών αυτών δεν μπορεί να έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας, αν το ύψος του υπολογίζεται κατά τρόπο που να καλύπτει δαπάνες όπως εκείνες που απαριθμεί το αιτούν δικαστήριο στις τρεις πρώτες περιπτώσεις του δευτέρου ερωτήματός του. Συγκεκριμένα, οι εν λόγω δαπάνες δεν έχουν σχέση με τις πράξεις καταχωρίσεως για τις οποίες τα επίδικα τέλη αποτελούν την αντιπαροχή. Πάντως, για τους λόγους που επικαλέστηκε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 37 και 45 των προτάσεών του, μπορεί να γίνει δεκτό ότι ένα κράτος μέλος εισπράττει τέλη μόνο για τις σημαντικότερες πράξεις καταχωρίσεως και μετακυλίει σ' αυτές το κόστος λιγότερο σημαντικών πράξεων που διενεργούνται δωρεάν.

29 Όσον αφορά τον καθορισμό του ύψους των τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα, το Δικαστήριο παρατήρησε στην απόφαση Ponente Carni, σκέψη 33, ότι για ορισμένες πράξεις, όπως η καταχώριση μιας εταιρίας, ενδέχεται να είναι δύσκολο να καθοριστεί το οικείο κόστος. Στην περίπτωση αυτή, η αποτίμησή του μπορεί να γίνεται μόνον κατ' αποκοπή και πρέπει να πραγματοποιείται κατ' εύλογο τρόπο και λαμβανομένου ιδίως υπόψη του αριθμού και των προσόντων των αρμοδίων υπαλλήλων, του χρόνου που αυτοί αφιερώνουν καθώς και των διαφόρων πραγματικών εξόδων που είναι αναγκαία για τη διενέργειά της.

30 Συναφώς, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, για τον υπολογισμό του ύψους των τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα, ένα κράτος μέλος δικαιούται να λάβει υπόψη όχι μόνον το κόστος — πραγματικά έξοδα και μισθούς — που συνδέεται άμεσα με την εκτέλεση των πράξεων καταχωρίσεως για τις οποίες τα τέλη αποτελούν την αντιπαροχή, αλλά επίσης, υπό τις προϋποθέσεις που ανέφερε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 43 των προτάσεών του, το τμήμα των γενικών εξόδων της αρμόδιας υπηρεσίας που οφείλονται στις πράξεις αυτές. Μόνο στον βαθμό αυτό οι δαπάνες που απαριθμεί το αιτούν δικαστήριο στις τρεις τελευταίες περιπτώσεις του δευτέρου ερωτήματός του είναι δυνατό να περιληφθούν στη βάση υπολογισμού των τελών.

31 Ένα τέλος, του οποίου το ύψος αυξάνει ευθέως και χωρίς περιορισμούς κατ' αναλογία του ονομαστικού εγγεγραμμένου κεφαλαίου, δεν μπορεί, από την ίδια του τη φύση, να αποτελεί τέλος ανταποδοτικού χαρακτήρα κατά την έννοια της οδηγίας. Συγκεκριμένα, έστω και αν σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να υπάρχει σχέση μεταξύ της πολυπλοκότητας μιας πράξεως καταχωρίσεως και του μεγέθους των εγγεγραμμένων κεφαλαίων, το ύψος ενός τέτοιου τέλους θα είναι γενικά άσχετο προς τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε συγκεκριμένα η διοίκηση κατά τις διατυπώσεις καταχωρίσεως.

32 Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την απόφαση Ponente Carni, σκέψη 43, το ύψος ενός τέλους ανταποδοτικού χαρακτήρα δεν πρέπει κατ' ανάγκη να ποικίλλει ανάλογα με τα πραγματικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η διοίκηση επ' ευκαιρία κάθε πράξεως καταχωρίσεως και το κράτος μέλος δικαιούται να καθορίζει εκ των προτέρων, με βάση το μέσο προβλεπτό κόστος καταχωρίσεως, σταθερά τέλη για την εκπλήρωση των διατυπώσεων εγγραφής των κεφαλαιουχικών εταιριών. Εξάλλου, τίποτα δεν εμποδίζει όπως το ύψος των τελών αυτών καθορίζεται για αόριστο χρόνο εφόσον το κράτος μέλος εξακριβώνει, σε κανονικά διαστήματα, για παράδειγμα ετησίως, ότι αυτά εξακολουθούν να μην υπερβαίνουν το κόστος καταχωρίσεως.

33 Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται, με βάση τις προεκτεθείσες σκέψεις, να εξετάζει σε ποιο βαθμό τα επίδικα τέλη έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα και επί της βάσεως αυτής να προβαίνει, σε κάθε περίπτωση, στις ενδεχόμενες επιστροφές.

34 Επομένως, στα πρώτα πέντε ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, για να έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, τα ποσά των τελών που εισπράττονται κατά την εγγραφή των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και κατά τις αυξήσεις κεφαλαίου των εταιριών αυτών πρέπει να υπολογίζονται με βάση μόνον το κόστος των εν λόγω διατυπώσεων, εξυπακουομένου ότι τα ποσά αυτά μπορούν επίσης να καλύπτουν τις δαπάνες που οφείλονται σε πράξεις μικρότερης σημασίας που διενεργούνται δωρεάν. Για τον υπολογισμό των ποσών αυτών, ένα κράτος μέλος δικαιούται να λαμβάνει υπόψη το σύνολο του κόστους που συνδέεται με τις πράξεις καταχωρίσεως, περιλαμβανομένου και του τμήματος των γενικών εξόδων που οφείλονται στις πράξεις αυτές. Εξάλλου, το κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να προβλέπει κατ' αποκοπήν τέλη και να ορίζει το ύψος τους για αόριστο χρόνο, εφόσον εξακριβώνει, σε κανονικά διαστήματα, ότι το ύψος αυτό εξακολουθεί να μην υπερβαίνει το μέσο κόστος των οικείων πράξεων.

Επί του έκτου ερωτήματος

35 Με το έκτο ερώτημά του, το εθνικό δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί αν το κοινοτικό δίκαιο εμποδίζει όπως αξιώσεις επιστροφής τελών εισπραχθέντων κατά παράβαση της οδηγίας μπορούν να απορριφθούν επειδή η επιβολή των τελών αυτών οφείλεται σε συγγνωστό σφάλμα των αρχών του κράτους μέλους, στον βαθμό που τα εν λόγω τέλη εισπράττονταν επί μακρό χρονικό διάστημα χωρίς ούτε οι αρχές αυτές ούτε οι υποκείμενοι στα τέλη να έχουν αντιληφθεί ότι η επιβολή τους ήταν παράνομη.

36 Κατά πάγια νομολογία, η ερμηνεία των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου στην οποία προβαίνει το Δικαστήριο κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που του έχει αναθέσει το άρθρο 177 της Συνθήκης διαφωτίζει και αποσαφηνίζει, οσάκις παρίσταται ανάγκη, την έννοια και το περιεχόμενο της σχετικής διατάξεως, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να είχε νοηθεί και εφαρμοστεί από τη χρονική στιγμή της θέσεώς της σε ισχύ.

37 Επομένως, η διάταξη που ερμηνεύθηκε κατά αυτόν τον τρόπο μπορεί και πρέπει να εφαρμοστεί από τον δικαστή ακόμη και σε έννομες σχέσεις που γεννήθηκαν ή σχηματίστηκαν πριν από την απόφαση που έκρινε επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον συντρέχουν, κατά τα λοιπά, οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να αχθεί ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων μια διαφορά σχετικά με την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως, (βλ. απόφαση της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkavit italiana, Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 605, σκέψη 16, και της 13ης Φεβρουαρίου 1996, C-197/94 και C-252/94, Bautiaa και Société française maritime, Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 47).

38 Κατά την ίδια πάντοτε νομολογία, το δικαίωμα επιστροφής ποσών που εισέπραξε κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμονται στους πολίτες από τις κοινοτικές διατάξεις όπως αυτές ερμηνεύθηκαν από το Δικαστήριο (απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio, Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12). Επομένως, το κράτος μέλος υποχρεούται, καταρχήν, να επιστρέψει τις φορολογικές επιβαρύνσεις που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 20).

39 Έτσι, ελλείψει σχετικής κοινοτικής ρυθμίσεως, μολονότι η επιστροφή αυτή δεν μπορεί να επιδιωχθεί παρά μόνο στο πλαίσιο των προϋποθέσεων, ουσίας και τύπου, που καθορίζουν οι διάφορες εθνικές νομοθεσίες, εντούτοις, οι προϋποθέσεις αυτές δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοιες αξιώσεις της εσωτερικής έννομης τάξεως ούτε να καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (βλ., ιδίως, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, C-312/93, Peterbroeck, Συλλογή 1995, σ. I-4599, σκέψη 12).

40 Επιβάλλεται να παρατηρηθεί ότι η γενική αρχή του εθνικού δικαίου κατά την οποία τα δικαστήρια κράτους μέλους πρέπει να απορρίπτουν τις αιτήσεις επιστροφής τελών τα οποία έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, δεδομένου ότι αυτά εισπράττονταν επί μακρό χρονικό διάστημα χωρίς ούτε οι αρχές του κράτους αυτού ούτε οι υποκείμενοι στα εν λόγω τέλη να έχουν αντιληφθεί ότι η επιβολή τους ήταν παράνομη, δεν συγκεντρώνει τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα, η εφαρμογή μιας τέτοιας αρχής, υπό τις περιγραφείσες περιστάσεις, θα ήταν ικανή να καταστήσει υπερβολικά δυσχερή την επιστροφή τελών αντίθετων προς το κοινοτικό δίκαιο. Επιπλέον, θα κατέληγε στο να ευνοήσει τις παραβάσεις του κοινοτικού δικαίου οι οποίες συνεχίζονταν επί μακρό χρονικό διάστημα.

41 Επομένως, στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο εμποδίζει την απόρριψη αξιώσεων επιστροφής τελών τα οποία έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση της οδηγίας επειδή η επιβολή των τελών αυτών οφείλεται σε συγγνωστό σφάλμα των αρχών του κράτους μέλους, στον βαθμό που τα εν λόγω τέλη εισπράττονταν επί μακρό χρονικό διάστημα χωρίς ούτε οι αρχές αυτές ούτε οι υποκείμενοι στα τέλη να έχουν αντιληφθεί ότι η επιβολή τους ήταν παράνομη.

Επί του εβδόμου ερωτήματος

42 Με το έβδομο ερώτημά του, το εθνικό δικαστήριο ζητεί ουσιαστικά να πληροφορηθεί αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει σε κράτος μέλος να αντιτάσσει στις αξιώσεις επιστροφής τελών, που εισπράχθηκαν κατά παράβαση της οδηγίας, προθεσμία παραγραφής κατά το εθνικό δίκαιο εφόσον το εν λόγω κράτος μέλος δεν έχει μεταφέρει ορθά στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία αυτή.

43 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά τη δανική νομοθεσία, το δικαίωμα επιστροφής σειράς αξιώσεων παραγράφεται με την παρέλευση πενταετίας και ότι η προθεσμία αυτή τρέχει καταρχήν από της ημερομηνίας κατά την οποία η αξίωση καθίσταται απαιτητή. Με τη λήξη της προθεσμίας, η αξίωση αυτή κανονικά παραγράφεται, εκτός αν ο οφειλέτης αναγνωρίσει στο μεταξύ το χρέος του ή ο δανειστής ασκήσει αγωγή.

44 Όταν όμως ορισμένες από τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης υπέβαλαν τις αιτήσεις τους περί επιστροφής, η εν λόγω προθεσμία είχε λήξει, τουλάχιστον για ένα μέρος των αξιώσεών τους.

45 Οι προσφεύγουσες εταιρίες και η Επιτροπή στηρίζονται στην απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, C-208/90, Emmott (Συλλογή 1991, σ. I-4269), για να θεωρήσουν ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλείται την προθεσμία

παραγραφής του εσωτερικού δικαίου, εφόσον η οδηγία, κατά παράβαση της οποίας έχουν εισπραχθεί αχρεωστήτως τα τέλη δεν έχει μεταφερθεί ορθώς στο εσωτερικό δίκαιο. Κατ' αυτές, έως αυτή την ημερομηνία, οι πολίτες δεν είναι σε θέση να γνωρίζουν πλήρως τα δικαιώματα που αρύονται από την εν λόγω οδηγία. Ως εκ τούτου, η προθεσμία παραγραφής του εσωτερικού δικαίου αρχίζει να τρέχει μόνον από της ορθής μεταφοράς της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο.

46 Η Δανική και η Γαλλική Κυβέρνηση, καθώς και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, θεωρούν ότι ένα κράτος μέλος δικαιούται να επικαλείται την προθεσμία παραγραφής του εσωτερικού δικαίου, όπως η επίδικη προθεσμία, εφόσον αυτό τηρεί τις δύο προϋποθέσεις ισοτιμίας και αποτελεσματικότητας που θέτει η νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., ειδικότερα, προπαρατεθείσες αποφάσεις San Giorgio και Peterbroeck). Κατά τις κυβερνήσεις αυτές, η προπαρατεθείσα απόφαση Emmott πρέπει να ανατοποθετηθεί στο πλαίσιο των εντελώς ειδικών περιστάσεων της υποθέσεως αυτής, πράγμα που το Δικαστήριο επιβεβαίωσε άλλωστε με τη μεταγενέστερη νομολογία του.

47 Όπως υπέμνησε το Δικαστήριο στη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως, ελλείψει σχετικής κοινοτικής ρυθμίσεως, κατά πάγια νομολογία, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους απόκειται να ρυθμίσει τις διαδικαστικές λεπτομέρειες ασκήσεως αγωγών 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 χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη.

48 Το Δικαστήριο αναγνώρισε επίσης ότι συμβιβάζεται προς το κοινοτικό δίκαιο ο καθορισμός ευλόγων αποκλειστικών προθεσμιών για την άσκηση ενδίκων μέσων προς το συμφέρον της ασφαλείας δικαίου που προστατεύει συγχρόνως τους ενδιαφερομένους, ήτοι τον φορολογούμενο και τη διοίκηση. Συγκεκριμένα, τέτοιες προθεσμίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ικανές να καταστήσουν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει το κοινοτικό δίκαιο, έστω κι αν, εξ ορισμού, η πάροδος των προθεσμιών αυτών συνεπάγεται την απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, του ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος [βλ., ειδικότερα, τις αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe, Συλλογή τόμος 1976, σ. 749, σκέψη 5· 45/76, Comet, Recueil 1976, σ. 2043, σκέψεις 17 και 18 (συνοπτική μετάφραση στην ελληνική, Συλλογή τόμος 1976, σ. 765), και της 10ης Ιουλίου 1997, C-261/95, Palmisani, Συλλογή 1997, σ. I-4025, σκέψη 28).

49 Συναφώς, η πενταετής προθεσμία παραγραφής του δανικού δικαίου πρέπει να χαρακτηριστεί εύλογη (απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-90/94, Haahr Petroleum, Συλλογή 1997, σ. I-4085, σκέψη 49). Εξάλλου, προκύπτει ότι η προθεσμία αυτή εφαρμόζεται αδιακρίτως στις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο και σ' εκείνες που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο.

50 Είναι αληθές ότι, με την προαναφερθείσα απόφαση Emmott, σκέψη 23, το Δικαστήριο έκρινε ότι, μέχρι το χρονικό σημείο της ορθής μεταφοράς της οδηγίας, το κράτος μέλος που δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του δεν μπορεί να προβάλει την εκπρόθεσμη κίνηση από έναν ιδιώτη της σχετικής κατ' αυτού ένδικης διαδικασίας για την προστασία των δικαιωμάτων που του αναγνωρίζονται από τις διατάξεις της οδηγίας, η δε σχετική προθεσμία του εθνικού δικαίου δεν μπορεί να αρχίσει να τρέχει παρά μόνο μετά το χρονικό αυτό σημείο.

51 Ωστόσο, όπως επιβεβαιώθηκε με την απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 1994, C-410/92, Johnson (Συλλογή 1994, σ. I-5483, σκέψη 26), από την απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-338/91, Steenhorst-Neerings (Συλλογή 1993, σ. I-5475), προκύπτει ότι η δοθείσα με την απόφαση Emmott λύση δικαιολογούνταν από τις περιστάσεις που χαρακτήριζαν την υπόθεση αυτή, υπό τις οποίες η αποκλειστική προθεσμία είχε ως αποτέλεσμα να στερεί πλήρως την αιτούσα της κύριας δίκης από τη δυνατότητα να προβάλει το δικαίωμά της ίσης μεταχειρίσεως δυνάμει της κοινοτικής οδηγίας (βλ., επίσης, αποφάσεις Haahr Petroleum, προπαρατεθείσα, σκέψη 52, και της 17ης Ιουλίου 1997, C-114/95 και C-115/95, Texaco και Olieselskabet Danmark, Συλλογή 1997, σ. I-4263, σκέψη 48).

52 Επομένως, στο έβδομο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος, το οποίο δεν μετέφερε ορθώς στο εσωτερικό του δίκαιο την οδηγία, να αντιτάσσει στις αξιώσεις επιστροφής τελών τα οποία εισπράχθηκαν κατά παράβαση της οδηγίας αυτής προθεσμία παραγραφής του εσωτερικού δικαίου η οποία αρχίζει να τρέχει από την ημερομηνία κατά την οποία τα τέλη αυτά κατέστησαν απαιτητά, εφόσον μια τέτοια προθεσμία δεν είναι λιγότερο ευνοϊκή για τις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο απ' ό,τι για τις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο και δεν καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η κοινοτική έννομη τάξη.

Επί του ογδόου ερωτήματος

53 Με το όγδοο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί αν οι διατάξεις του άρθρου 10, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας δημιουργούν δικαιώματα τα οποία οι πολίτες μπορούν να επικαλεστούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

54 Σύμφωνα με πάγια νομολογία, σε περίπτωση που διατάξεις κάποιας οδηγίας εμφανίζονται, από την άποψη του περιεχομένου τους, ως ανεπιφύλακτες και επαρκώς σαφείς, οι ιδιώτες νομιμοποιούνται να τις επικαλούνται έναντι του κράτους ενώπιον εθνικών δικαστηρίων, όταν αυτό είτε παραλείπει να τις μεταφέρει στο εθνικό δίκαιο, είτε τις μεταφέρει κατά τρόπο εσφαλμένο (βλ., ειδικότερα, απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1994, C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava κ.λπ., Συλλογή 1994, σ. I-483, σκέψη 8).

55 Στην προκειμένη περίπτωση, αρκεί η παρατήρηση ότι η απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας, όπως και η παρέκκλιση από την απαγόρευση αυτή που διαλαμβάνει το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', διατυπώνονται με όρους επαρκώς σαφείς και ανεπιφύλακτους ώστε είναι δυνατό οι πολίτες να τις επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων κατά διατάξεως εθνικού δικαίου αντίθετης προς την οδηγία αυτή.

56 Επομένως, στο όγδοο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις του άρθρου 10, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας δημιουργούν δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

Επί των δικαστικών εξόδων

57 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Δανική, η Γαλλική, η Ιταλική, η Σουηδική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που υπέβαλαν 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 των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 8ης Ιουνίου 1995 το Østre Landsret, αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 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 ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, για να έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, τα ποσά των τελών που εισπράττονται κατά την εγγραφή των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και κατά τις αυξήσεις κεφαλαίου των εταιριών αυτών πρέπει να υπολογίζονται με βάση μόνον το κόστος των εν λόγω διατυπώσεων, εξυπακουομένου ότι τα ποσά αυτά μπορούν επίσης να καλύπτουν τις δαπάνες που οφείλονται σε πράξεις μικρότερης σημασίας που διενεργούνται δωρεάν. Για τον υπολογισμό των ποσών αυτών, ένα κράτος μέλος δικαιούται να λαμβάνει υπόψη το σύνολο του κόστους που συνδέεται με τις πράξεις καταχωρίσεως, περιλαμβανομένου και του τμήματος των γενικών εξόδων που οφείλονται στις πράξεις αυτές. Εξάλλου, το κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να προβλέπει κατ' αποκοπήν τέλη και να ορίζει το ύψος τους για αόριστο χρόνο, εφόσον εξακριβώνει, σε κανονικά διαστήματα, ότι το ύψος αυτό εξακολουθεί να μην υπερβαίνει το μέσο κόστος των οικείων πράξεων.

2) Το κοινοτικό δίκαιο εμποδίζει την απόρριψη αξιώσεων επιστροφής τελών τα οποία έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε, επειδή η επιβολή των τελών αυτών οφείλεται σε συγγνωστό σφάλμα των αρχών του κράτους μέλους, στον βαθμό που τα εν λόγω τέλη εισπράττονταν επί μακρό χρονικό διάστημα χωρίς ούτε οι αρχές αυτές ούτε οι υποκείμενοι στα τέλη να έχουν αντιληφθεί ότι η επιβολή τους ήταν παράνομη.

3) Στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος, το οποίο δεν μετέφερε ορθώς στο εσωτερικό του δίκαιο την οδηγία 69/335, όπως τροποποιήθηκε, να αντιτάσσει στις αξιώσεις επιστροφής τελών τα οποία εισπράχθηκαν κατά παράβαση της οδηγίας αυτής προθεσμία παραγραφής του εσωτερικού δικαίου η οποία αρχίζει να τρέχει από την ημερομηνία κατά την οποία τα τέλη αυτά κατέστησαν απαιτητά, εφόσον μια τέτοια προθεσμία δεν είναι λιγότερο ευνοϊκή για τις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο απ' ό,τι για τις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο και δεν καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η κοινοτική έννομη τάξη.

4) Οι διατάξεις του άρθρου 10, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε, δημιουργούν δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm

Wathelet Mancini Moitinho de Almeida

Kapteyn Murray Edward

Puissochet Hirsch Jann Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 2 Δεκεμβρίου 1997.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias