ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 6ης Οκτωβρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-487/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Tribunal Supremo (Ισπανία) με απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Νοεμβρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Inmogolf SA

κατά

Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía yHacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από την C. Toader, πρόεδρο τμήματος, τον L. Bay Larsen και την A. Prechal (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot
γραμματέας: R. Grass

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

κρίνοντας ότι πρέπει να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη, σύμφωνα με το άρθρο 104, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του Κανονισμού Διαδικασίας,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα,

εκδίδει την ακόλουθη

Διάταξη

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 11, στοιχείο α΄, και 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ L 249, σ. 25, στο εξής: οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Inmogolf SA (στο εξής: Inmogolf) και της Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (Γενικής Διευθύνσεως Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Αυτόνομης Περιφέρειας της Μούρθια) όσον αφορά την επιστροφή φόρου επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των δικαιοπραξιών που συνάπτονται με δημόσιο έγγραφο.

Το νομικό πλαίσιο

Η κανονιστική ρύθμιση της Ένωσης

3 Το άρθρο 11 της οδηγίας προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη δεν υποβάλλουν σε οποιοδήποτε φόρο οποιασδήποτε μορφής:

α) την δημιουργία, έκδοση, εισαγωγή στο χρηματιστήριο ή θέση σε κυκλοφορία ή διαπραγμάτευση μετοχών, μεριδίων ή άλλων τίτλων ιδίας φύσεως, καθώς και τα πιστοποιητικά, τα παραστατικά των τίτλων αυτών, όποιος και αν είναι ο εκδότης τους·

[…]».

4 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας:

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

α) φόρους μεταβιβάσεως επί κινητών αξιών, που εισπράττονται κατ' αποκοπή ή όχι·

[…]»

Η εθνική νομοθεσία

5 Ο νόμος 24/1988, της 28ης Ιουλίου 1988, για την αγορά αξιών (*BOE* αριθ. 181, της 29ης Ιουλίου 1988, σ. 23405), όπως έχει τροποποιηθεί από τον νόμο 18/91, της 6ης Ιουνίου 1991 (*BOE* αριθ. 136, της 7ης Ιουνίου 1991, σ. 18665, στο εξής: νόμος 24/1988), προβλέπει στο άρθρο 108:

«1. Η μεταβίβαση τίτλων αποδεκτών ή μη σε επίσημη δευτερογενή αγορά απαλλάσσεται από τον φόρο που επιβάλλεται στις μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων και στις δικαιοπραξίες που συνάπτονται με δημόσιο έγγραφο, καθώς και από τον φόρο προστιθέμενης αξίας.

2. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της παραγράφου 1, υπόκεινται στον φόρο που επιβάλλεται επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των δικαιοπραξιών που συνάπτονται με δημόσιο έγγραφο ως "μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων εξ επαχθούς αιτίας":

1° Οι μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται στη δευτερογενή αγορά και η απόκτηση στις πρωτογενείς αγορές, μετά την άσκηση προτιμησιακών δικαιωμάτων εγγραφής ή μετατροπής ομολόγων σε μετοχές, τίτλων που αντιπροσωπεύουν μερίδιο του εταιρικού κεφαλαίου ή της περιουσίας εταιριών, ταμείων, ενώσεων ή άλλων επιχειρήσεων των οποίων το ενεργητικό αποτελείται κατά ποσοστό τουλάχιστον 50 % από ακίνητα κείμενα εντός του εθνικού εδάφους, υπό την προϋπόθεση ότι μετά τις ως άνω πράξεις, ο αγοραστής αποκτά την πλήρη κυριότητα της περιουσίας αυτής ή, τουλάχιστον, θέση που του επιτρέπει να ασκεί έλεγχο επί των εν λόγω επιχειρήσεων.

Όσον αφορά τις εμπορικές εταιρίες, ο εν λόγω έλεγχος θεωρείται ότι υφίσταται όταν κατέχεται, άμεσα ή έμμεσα, μερίδιο άνω του 50 % του εταιρικού κεφαλαίου.

Για τον υπολογισμό του 50 % του ενεργητικού που πρέπει να αποτελείται από ακίνητα, δεν λαμβάνονται υπόψη τα ακίνητα, εξαιρουμένων των οικοπέδων και των προς ανέγερση οικοπέδων, που αποτελούν μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού εταιριών των οποίων ο εταιρικός σκοπός συνίσταται αποκλειστικά στην ανάπτυξη εμπορικών δραστηριοτήτων κατασκευών ή συναλλαγών επί ακινήτων.

2° Μεταβιβάσεις μετοχών ή μεριδίων που αποκτήθηκαν ως αντάλλαγμα εισφοράς ακινήτων κατά τη σύσταση εταιρίας ή κατά την αύξηση του κεφαλαίου της, υπό την προϋπόθεση ότι από την ημερομηνία της εισφοράς μέχρι την ημερομηνία της μεταβίβασης δεν παρήλθε έτος.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, εφαρμόζεται ο προβλεπόμενος για μεταβιβάσεις ακινήτων εξ επαχθούς αιτίας συντελεστής επί της αξίας των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων το οποίο υπολογίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που περιέχονται στις υφιστάμενες διατάξεις σχετικά με τη φορολογία επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των δικαιοπραξιών που συνάπτονται με δημόσιο έγγραφο.»

6 Κατά το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 108, παράγραφος 2, του νόμου 24/1988 έχει ως αντικείμενο να αποτρέψει πιθανή καταστρατήγηση του φόρου επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων όσον αφορά μεταβιβάσεις ακινήτων υπό το κάλυμμα απευθείας αποκτήσεως κινητών αξιών.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

7 Με συμβολαιογραφική πράξη της 20ής Αυγούστου 1993, η Inmogolf, μέτοχος της Inmobiliaria La Manga SA, αγόρασε από άλλο μέτοχο 49 μετοχές της εταιρίας αυτής έναντι τιμήματος 49 000 ESP, επιτυγχάνοντας έτσι συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιό της κατά ποσοστό ανώτερο του 50 %.

8 Η συμβολαιογραφική αυτή πράξη προσκομίσθηκε στις 22 Απριλίου 1997 στη Servicio Territorial de Cartagena (υπηρεσία Καρθαγένης) της Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia, συνοδευόμενη από την εκκαθάριση από τον φορολογούμενο του φόρου επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των δικαιοπραξιών που συνάπτονται με δημόσιο έγγραφο. Η πράξη αυτή ανέφερε ως φορολογητέα βάση το ποσό των 972 999 989 ESP, που αντιστοιχούσε στη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας της Inmobiliaria La Manga SA, και ως ποσό καταβλητέου φόρου το ποσό των 58 378 799 ESP, μολονότι διευκρινιζόταν ότι η μνεία του φόρου έγινε απλώς για κάθε ενδεχόμενο, δεδομένου ότι η μεταβίβαση αυτή τύχαινε φοροαπαλλαγής δυνάμει του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου 24/1988.

9 Στις 31 Δεκεμβρίου 1997, η Inmogolf ζήτησε την οριστική εκκαθάριση και την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού, επικαλούμενη την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου 24/1988. Το αίτημα αυτό απορρίφθηκε με την από 17 Απριλίου 1998 απόφαση της Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia. Με απόφαση της 30ής Απριλίου 1998, η εν λόγω διοίκηση προέβη σε συμπληρωματική βεβαίωση ποσού ύψους 28 910 297 ESP για τόκους υπερημερίας.

10 Δεδομένου ότι απορρίφθηκαν οι ενστάσεις που υποβλήθηκαν κατά της αποφάσεως αυτής, καθώς και οι προσφυγές που ασκήθηκαν στη συνέχεια κατά της απόρριψης των εν λόγω ενστάσεων, η Inmogolf άσκησε τελικώς αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, στο πλαίσιο της οποίας προβάλλει παράβαση των άρθρων 11, στοιχείο α΄, και 12 της οδηγίας.

11 Εκτιμώντας ότι για την επίλυση της υποβληθείσας ενώπιόν του διαφοράς είναι αναγκαία η ερμηνεία της οδηγίας, το Tribunal Supremo αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Δεδομένου ότι το άρθρο 11, στοιχείο α΄, της [οδηγίας] απαγορεύει τη φορολόγηση της θέσης σε κυκλοφορία μετοχών, μεριδίων ή άλλων τίτλων ιδίας φύσεως το δε άρθρό της 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, παρέχει απλώς στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιβάλλουν φόρους για τη μεταβίβαση τίτλων, που εισπράττονται κατ' αποκοπή ή όχι, και δεδομένου ότι το άρθρο 108 του νόμου 24/1988 […], μολονότι θεσπίζει γενικό κανόνα απαλλαγής των μεταβιβάσεων αξιών, τόσο από τον φόρο προστιθέμενης αξίας όσο και από τον φόρο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων, επιβάλλει στις πράξεις αυτές φόρο μεταβίβασης θεωρώντας τις ως περιουσιακές μεταβιβάσεις εξ επαχθούς αιτίας, όταν αφορούν μερίδια του εταιρικού κεφαλαίου επιχειρήσεων των οποίων το ενεργητικό αποτελείται κατά ποσοστό τουλάχιστον 50 % από ακίνητα και όταν ο αγοραστής, μετά την εν λόγω μεταβίβαση, αποκτά θέση που του επιτρέπει να έχει τον έλεγχο της επιχείρησης, χωρίς να διακρίνει μεταξύ περιουσιακών εταιριών και εταιριών που ασκούν οικονομική δραστηριότητα, αντιβαίνει [η οδηγία] στην αυτόματη εφαρμογή κανόνων

που θεσπίζονται από τα κράτη μέλη, όπως αυτός του άρθρου 108, παράγραφος 2, του νόμου 24/1988 [...], οι οποίοι υποβάλλουν σε φορολογία ορισμένες μεταβιβάσεις αξιών που υποκρύπτουν μεταβιβάσεις ακινήτων, μολονότι δεν υπήρχε καμία πρόθεση φοροαποφυγής;

2) Στην περίπτωση που δεν απαιτείται η ύπαρξη πρόθεσης φοροαποφυγής, αντιβαίνει [η οδηγία] σε διατάξεις όπως αυτές του [...] νόμου 24/1988 ο οποίος επιβάλλει φόρο στην απόκτηση του πλειοψηφικού πακέτου μετοχών εταιριών των οποίων το ενεργητικό αποτελείται κυρίως από ακίνητα, μολονότι οι εταιρίες αυτές είναι πλήρως λειτουργικές και τα ακίνητα δεν μπορούν να διαχωριστούν από την οικονομική δραστηριότητα που ασκεί η εταιρία;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

12 Κατά το άρθρο 104, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του Κανονισμού Διαδικασίας, όταν η απάντηση σε ερώτημα υποβληθέν με αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία, το Δικαστήριο μπορεί να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη.

13 Το Δικαστήριο κρίνει ότι τούτο συμβαίνει εν προκειμένω.

14 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η οδηγία και, ειδικότερα, τα άρθρα της 11, στοιχείο α΄, και 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, απαγορεύουν ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 108, παράγραφος 2, του νόμου 24/1988, η οποία, για να εμποδίσει τη φοροαποφυγή στο πλαίσιο της μεταβίβασης ακινήτων μέσω παρεμβαλλόμενων εταιριών, επιβάλλει στις μεταβιβάσεις αξιών φόρο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων όταν οι εν λόγω μεταβιβάσεις αφορούν μερίδια του εταιρικού κεφα-

λαίου εταιριών των οποίων το ενεργητικό αποτελείται κατά ποσοστό τουλάχιστον 50 % από ακίνητα και όταν ο αγοραστής, μετά την εν λόγω μεταβίβαση, αποκτά θέση που του επιτρέπει να έχει τον έλεγχο της επιχείρησης, ακόμη και στις περιπτώσεις στις οποίες, αφενός, δεν υπήρχε πρόθεση φοροαποφυγής και, αφετέρου, οι εταιρίες αυτές είναι πλήρως λειτουργικές και τα ακίνητα δεν μπορούν να διαχωριστούν από την οικονομική δραστηριότητα που ασκούν οι εν λόγω εταιρίες.

15 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα άρθρα 11, στοιχείο α΄, και 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας θεσπίζουν σαφή διάκριση μεταξύ της έκδοσης κινητών αξιών, η οποία δεν υπόκειται σε καμία επιβάρυνση ή άλλο φόρο πέραν του φόρου εισφοράς, και της μεταβίβασης των εν λόγω αξιών, η οποία, αντιθέτως, μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο επιβάρυνσης ή φόρου (βλ., συναφώς, απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2009, C-569/07, HSBC Holdings και Vidacos Nominees, Συλλογή 2009, σ. I-9047, σκέψη 34).

16 Όσον αφορά, πρώτον, το άρθρο 11, στοιχείο α΄, της οδηγίας, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία δεν προκύπτει ότι επιβλήθηκε φόρος, όπως αυτός της κύριας δίκης, σε έκδοση κινητών αξιών, όπως αυτή στην οποία αναφέρεται η εν λόγω διάταξη. Επομένως, η ανωτέρω διάταξη δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι απαγορεύει τον φόρο αυτόν.

17 Όσον αφορά, στη συνέχεια, το κατά πόσον ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης θεσπίζει φόρο κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας, είναι βεβαίως αληθές ότι, όπως επισημαίνουν, κατ' ουσίαν, η Ισπανική και η Ουγγρική Κυβέρνηση, από οικονομική σκοπιά, φόρος όπως αυτός της κύριας δίκης μπορεί να θεωρηθεί ως βαρύνων, στην πραγματικότητα, την ακίνητη περιουσία που αποτελεί το υπόβαθρο των κινητών αξιών. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία και όπως επίσης παρατηρεί η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η γενεσιουργός αιτία της φορολόγησης αυτής είναι η μεταβίβαση κινητών αξιών. Όμως, εφόσον η γενεσιουργός αιτία φόρου, όπως αυτός της κύριας δίκης, έγκειται στο ότι έλαβε χώρα συγκεκριμένη πράξη, όπως αυτή την οποία αφορά το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο φόρος

αυτός εμπίπτει στην εν λόγω διάταξη (βλ., συναφώς, απόφαση της 10ης Μαρτίου 2005, C-22/03, Optiver κ.λπ., Συλλογή 2005, σ. I-1839, σκέψη 32).

18 Όσον αφορά το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διάταξη αυτή επιτρέπει στα κράτη μέλη την είσπραξη φόρου σε περίπτωση μεταβιβάσεως κινητών αξιών, ανεξαρτήτως του ζητήματος αν η εταιρία που εξέδωσε τις κινητές αυτές αξίες έχει εισαχθεί σε χρηματιστήριο και αν η μεταβίβαση των αξιών αυτών έγινε χρηματιστηριακώς ή απευθείας από εκείνον που τις μεταβίβασε σε εκείνον που τις απέκτησε (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-193/04, Organon Portuguesa, Συλλογή 2006, σ. I-7271, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Εξάλλου, η διάταξη αυτή παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καθορίζουν ελεύθερα τον συντελεστή των φόρων αυτών (απόφαση Organon Portuguesa, προπαρατεθείσα, σκέψη 24).

19 Ομοίως, πρέπει να θεωρηθεί ότι, όπως ορθώς παρατηρούν η Ισπανική, η Ουγγρική και η Ολλανδική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας δεν απαγορεύει φόρο που έχει τα ίδια χαρακτηριστικά με τον επίδικο στην κύρια δίκη. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται τόσο από το γράμμα της διάταξης αυτής, η οποία δεν προσδιορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φόρους στη μεταβίβαση κινητών αξιών, όσο και από το γεγονός ότι η οδηγία προέβη σε εξαντλητική εναρμόνιση των περιπτώσεων κατά τις οποίες τα κράτη μέλη δύνανται να επιβάλλουν στις συγκεντρώσεις κεφαλαίων εμμέσους φόρους (απόφαση HSBC Holdings και Vidacos Nominees, προπαρατεθείσα, σκέψη 25). Πάντως, όπως ακριβώς αποδεικνύεται από το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας, η μεταβίβαση κινητών αξιών, όπως προβλέπεται από τη διάταξη αυτή δεν συνιστά, καθεαυτή, πράξη συγκέντρωσης κεφαλαίων την οποία ο νομοθέτης της Ένωσης είχε την πρόθεση να υποβάλει σε ρύθμιση της Ένωσης με την έκδοση της οδηγίας.

20 Τέλος, μολονότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας δεν απαγορεύει, καθεαυτό, φόρο όπως αυτόν της κύριας δίκης, πρέπει ωστόσο να προστεθεί ότι, όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που προβλέπει η διάταξη αυτή, οφείλουν να τηρούν τις θεμελιώδεις ελευθερίες τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ (βλ., ιδίως, συναφώς, απόφαση της 5ης Μαρτίου 2009, C-222/07, UTECA, Συλλογή 2009, σ. I-1407, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Ωστόσο, εφόσον η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν αφορά την ερμηνεία των θεμελιωδών ελευθεριών και η απόφαση παραπομπής δεν περιέχει, εξάλλου, διευκρινίσεις σχετικές με ενδεχόμενη εφαρμογή των κανόνων που καθιερώνουν οι ελευθερίες αυτές σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να αποφανθεί επί της ερμηνείας των ελευθεριών αυτών στο πλαίσιο της παρούσας παραπομπής.

21 Επομένως, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία και, ειδικότερα, τα άρθρα της 11, στοιχείο α΄, και 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, δεν απαγορεύουν ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 108, παράγραφος 2, του νόμου 24/1988, η οποία, προς αποτροπή της φοροαποφυγής κατά τη μεταβίβαση ακινήτων μέσω παρεμβαλλόμενων εταιριών, επιβάλλει επί μεταβιβάσεων αξιών τον φόρο που προβλέπεται επί μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων όταν οι εν λόγω μεταβιβάσεις αφορούν μερίδια του εταιρικού κεφαλαίου εταιριών των οποίων το ενεργητικό αποτελείται κατά ποσοστό τουλάχιστον 50 % από ακίνητα και όταν ο αγοραστής, μετά την εν λόγω μεταβίβαση, αποκτά θέση που του επιτρέπει να έχει τον έλεγχο της επιχείρησης, ακόμη και στις περιπτώσεις στις οποίες, αφενός, δεν υπήρχε πρόθεση φοροαποφυγής και, αφετέρου, οι εταιρίες αυτές είναι πλήρως λειτουργικές και τα ακίνητα δεν μπορούν να διαχωριστούν από την οικονομική δραστηριότητα που ασκούν οι εν λόγω εταιρίες.

Επί των δικαστικών εξόδων

22 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

Η οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων και, ειδικότερα, τα άρθρα της 11, στοιχείο α΄, και 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, δεν απαγορεύουν ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 108, παράγραφος 2, του νόμου 24/1988, της 28ης Ιουλίου 1988, για την αγορά αξιών, όπως έχει τροποποιηθεί από τον νόμο 18/91, της 6ης Ιουνίου 1991, η οποία, προς αποτροπή της φοροαποφυγής κατά τη μεταβίβαση ακινήτων μέσω παρεμβαλλόμενων εταιριών, επιβάλλει επί μεταβιβάσεων αξιών τον φόρο που προβλέπεται επί μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων όταν οι εν λόγω μεταβιβάσεις αφορούν μερίδια του εταιρικού κεφαλαίου εταιριών των οποίων το ενεργητικό αποτελείται κατά ποσοστό τουλάχιστον 50 % από ακίνητα και όταν ο αγοραστής, μετά την εν λόγω μεταβίβαση, αποκτά θέση που του επιτρέπει να έχει τον έλεγχο της επιχείρησης, ακόμη και στις περιπτώσεις στις οποίες, αφενός, δεν υπήρχε πρόθεση φοροαποφυγής και, αφετέρου, οι εταιρίες αυτές είναι πλήρως λειτουργικές και τα ακίνητα δεν μπορούν να διαχωριστούν από την οικονομική δραστηριότητα που ασκούν οι εν λόγω εταιρίες.

(υπογραφές)