ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 30ής Σεπτεμβρίου 1992 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Οι συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-71/91 και C-178/91 αφορούν αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικών αποφάσεων που υποβλήθηκαν από το Tribunale di Genova και από το Tribunale di Milano αντιστοίχως. Τα εν λόγω προδικαστικά ερωτήματα υποβλήθηκαν προκειμένου να μπορέσουν τα εθνικά δικαστήρια να κρίνουν εάν ορισμένες ιταλικές νομοθετικές διατάξεις επιβάλλουσες φορολογικές επιβαρύνσεις για την καταχώρηση εταιρικών στοιχείων στα οικεία μητρώα συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο και ιδίως με τα άρθρα 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, στο εξής: οδηγία).

2. Τις ίδιες ιταλικές διατάξεις αφορά και η υπόθεση C-176/91 [1], στο πλαίσιο της οποίας η Επιτροπή ασκεί προσφυγή λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης. Η σχετική διαδικασία κινήθηκε με έγγραφο οχλήσεως της 29ης Ιανουαρίου 1990, όπου γινόταν λόγος για παράβαση της απαγορεύσεως επιβολής φόρων για την καταχώρηση εταιρικών στοιχείων που θεσπίζεται στο άρθρο 10, περίπτωση γ', της οδηγίας. Δεδομένου ότι δεν έλαβε απάντηση στο εν λόγω έγγραφο, η Επιτροπή εξέδωσε αιτιολογημένη γνώμη στις 5 Νοεμβρίου 1990, προβάλλουσα και πάλι παράβαση του άρθρου 10, περίπτωση γ', της οδηγίας, και κάλεσε την Ιταλία να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς την αιτιολογημένη γνώμη εντός δύο μηνών από της κοινοποιήσεώς της. Απαντώντας στην αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής, η Ιταλική Κυβέρνηση ανέφερε ότι η λήψη των εν λόγω μέτρων δεν ήταν αναγκαία εν όψει του γεγονότος ότι τα επίμαχα τέλη είχαν τροποποιηθεί με τροποποίηση της σχετικής νομοθεσίας το 1988. Η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίσθηκε, περαιτέρω, ότι τα εν λόγω τέλη δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής της απαγορεύσεως του άρθρου 10, περίπτωση γ', ή, επικουρικώς, ότι καλύπτονταν από τις εξαιρέσεις από την απαγόρευση που προβλέπονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε', της οδηγίας. Δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν έκρινε ικανοποιητικές τις εξηγήσεις της Ιταλικής Κυβερνήσεως για το ότι η ιταλική νομοθεσία δεν έχρηζε περαιτέρω τροποποιήσεων, άσκησε την παρούσα προσφυγή με δικόγραφο που κατατέθηκε στο Δικαστήριο στις 5 Ιουλίου 1991.

3. Οι νομοθετικές διατάξεις τις οποίες αφορά η προσφυγή της Επιτροπής και ως προς τις οποίες η Επιτροπή βεβαίωσε, απαντώντας σε γραπτή ερώτηση του Δικαστηρίου, ότι εξακολουθούσαν να ισχύουν κατά τη λήξη της προθεσμίας που είχε θέσει με την αιτιολογημένη γνώμη της είναι η εξής:

1) το άρθρο 3, παράγραφοι 18 και 19, του νομοθετικού διατάγματος 853 της 19ης Δεκεμβρίου 1984, όπως κυρώθηκε και τροποποιήθηκε με το νόμο 17 της 17ης Φεβρουαρίου 1985, καθώς και

2) το άρθρο 36, παράγραφος 8, του νομοθετικού διατάγματος 69, της 2ας Μαρτίου 1989, όπως τροποποιήθηκε και κυρώ-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — Διαγράφηκε από το πρωτόκολλο του Δικαστηρίου με διάταξη του Προέδρου της 18ης Μαρτίου 1993.

θηκε με το νόμο 154 της 27ης Απριλίου 1989.

Στη συνέχεια οι εν λόγω διατάξεις θα αναφέρονται ως «βαλλόμενες διατάξεις». Όπως αναφέρεται λεπτομερέστερα στη συνέχεια, με τις διατάξεις αυτές επιβάλλεται τέλος κατά την πρώτη εγγραφή των εταιριών στο επίσημο μητρώο στην Ιταλία, καθώς επίσης και ετήσιο τέλος για την διατήρηση της εγγραφής αυτής.

4. Τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν με τις δύο αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικών αποφάσεων είναι τα εξής:

Στην υπόθεση C-71/91:

«1) Συνίστανται τα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, τέλη "που έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα" αποκλειστικά στην αμοιβή για μη υποχρεωτικές υπηρεσίες που παρέχουν ανά περίπτωση οι δημόσιες αρχές προς το συμφέρον αυτού που τις ζητεί ή, μήπως, ως τέτοια τέλη νοούνται και οι υπό ευρύτερη έννοια φόροι που επιβάλλονται γενικότερα για παρεχόμενες χάρη της κοινής ωφελείας υπηρεσίες;

2) Έχουν οι διοικητικής φύσεως ενέργειες του δημοσίου, "προκειμένου να διαθέτει τον κατάλληλο μηχανισμό δημοσιότητας όλων των πράξεων που αφορούν την ύπαρξη των εταιριών", κατά το κοινοτικό δίκαιο, τον χαρακτήρα υπηρεσίας παρεχομένης ατομικώς για την οποία μπορεί να απαιτηθεί η καταβολή τιμήματος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, και, σε καταφατική περίπτωση, αν η εθνική κανονιστική διάταξη περί επιβολής, στην κατά το άρθρο 3 της οδηγίας εταιρία, φόρων, το ύψος των οποίων δεν υπολογίζεται με βάση το κόστος της υπηρεσίας, συμβιβάζεται προς τις διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969;

3) Συμβιβάζονται οι διατάξεις της εθνικής έννομης τάξης (άρθρο 36, παράγραφος 8, και 8 bis του νόμου 154, της 27ης Απριλίου 1989), που επιβάλλουν ετησίως στις κατά το άρθρο 3 της εν λόγω οδηγίας ανώνυμες εταιρίες φόρους, οι οποίοι δεν υπολογίζονται με βάση το κόστος της υπηρεσίας και είναι μεγαλύτεροι σε σχέση με τους πλήττοντες τις κεφαλαιουχικές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης για τις αυτές δικαιοπραξίες, προς τις διατάξεις του άρθρου 12, τελευταία παράγραφος, της ανωτέρω οδηγίας;

4) Μπορεί το επιβαλλόμενο βάσει του άρθρου 36, παράγραφος 8, του νόμου 154 της 27ης Απριλίου 1989 ετήσιο τέλος υπέρ του δημοσίου λόγω εγγραφής των εταιριών στα μητρώα των επιχειρήσεων να εξομοιωθεί με επιβάρυνση απαγορευόμενη κατά το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, της 17ης Ιουλίου 1969;»

Είναι προφανές ότι στα ερωτήματα 1 και 2 γίνεται εκ παραδρομής αναφορά στο άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση γ', της οδηγίας αντί στο άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε', και στην οδηγία 69/355/ΕΟΚ αντί του ορθού 69/335/ΕΟΚ.

5. Στην υπόθεση C-178/91, υποβλήθηκαν τα εξής ερωτήματα:

«1) Νοούνται ως "φόροι που έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα", κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, της 17ης Ιουλίου 1969, αποκλειστικά οι φόροι που επιβάλλονται για την παροχή (προαιρετικών ή υποχρεωτικών) υπηρεσιών εκ μέρους των δημοσίων αρχών προς το συμφέρον των ιδίων των αιτούντων ή περιλαμβάνονται και εκείνοι που επιβάλλονται για παρεχόμενες χάριν της κοινής ωφελείας υπηρεσίες.

2) Πρέπει η χρηματική επιβάρυνση που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, της 17ης Ιουλίου 1969, ως "φόρος που έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα" να είναι ανάλογη του πραγματικού κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας (όπως έκρινε επανειλημμένα το Δικαστήριο, στο πλαίσιο υποθέσεων που αφορούσαν άλλους τομείς, όπως τον τελωνειακό, σχετικά με το κόστος μιας όχι προαιρετικής αλλ' υποχρεωτικής υπηρεσίας: βλ. για παράδειγμα την απόφαση της 12ης Ιουλίου 1977 στην υπόθεση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, 89/76, Συλλογή τόμος 1977, σ. 395, σκέψη 16, καθώς και μεταγενέστερες αποφάσεις, όπως την πρόσφατη απόφαση της 21ης Μαρτίου 1991 στην υπόθεση C-209/89, Επιτροπή κατά Ιταλικής Δημοκρατίας, Συλλογή 1991, σ. 1575) ή μπορεί να καθορίζεται εντελώς ανεξάρτητα από το πραγματικό κόστος της παρεχομένης υπηρεσίας;

3) Έχουν οι διατάξεις των άρθρων 10 και 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ την έννοια ότι απαγορεύουν τη θέσπιση και/ή διατήρηση σε ισχύ εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως — όπως της θεσπιζομένης με το άρθρο 3, παράγραφος 19, του νομοθετικού διατάγματος 853 της 19ης Δεκεμβρίου 1984 (μετατραπέντος στο νόμο 17 της 17ης Φεβρουαρίου 1985) ρυθμίσεως του ιταλού νομοθέτη που τροποποιήθηκε με το άρθρο 36, παράγραφος 8, του νομοθετικού διατάγματος 69, της 2ας Μαρτίου 1989 μετατραπέντος στο νόμο 154 της 27ης Απριλίου 1989 — προβλέπουσας την ετήσια καταβολή τέλους το ύψος του οποίου δεν καθορίζεται ούτε μπορεί να καθοριστεί αναλόγως του κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας και το ύψος του οποίου υπερβαίνει, άλλωστε, σημαντικά το ύψος του τέλους που επιβάλλεται για την παροχή των ιδίων υπηρεσιών σε άλλες κεφαλαιουχικές εταιρίες ή σε εταιρίες άλλου είδους (π.χ. το εν λόγω τέλος καθορίσθηκε, για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, σε 3,5 εκατομμύρια LIT, ενώ για τις λοιπές μορφές εταιριών καθορίσθηκε σε 500 000 LIT);»

6. Στη συνέχεια θα εξετάσω πρώτα τί λύση θα έπρεπε να δοθεί στην υπόθεση C-176/91, δηλαδή στην ευθεία προσφυγή της Επιτροπής. Από το σχετικό συμπέρασμα θα προκύπτουν σαφώς οι απαντήσεις που πρέπει να δοθούν στα προδικαστικά ερωτήματα των υποθέσεων C-71/91 και C-178/91.

Υπόθεση C-176/91

7. Προτού περιγραφούν λεπτομερέστερα οι βαλλόμενες διατάξεις, θα ήταν ίσως σκόπιμο να επισημανθούν συνοπτικά οι εφαρμοστέες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου.

8. Σκοπός της οδηγίας είναι η προώθηση της ελευθέρας κινήσεως των κεφαλαίων διά της εναρμονίσεως των φόρων επί των εισφορών κεφαλαίου σε εταιρίες και επιχειρήσεις

διά της καταργήσεως του τέλους χαρτοσήμου επί των τίτλων καθώς και άλλων εμμέσων φόρων που παρουσιάζουν τα αυτά χαρακτηριστικά με τον φόρο επί της εισφοράς ή τον φόρο χαρτοσήμου επί των τίτλων. Στο άρθρο 3 της οδηγίας απαριθμούνται οι εταιρίες και επιχειρήσεις ως προς τις οποίες επιβάλλεται φόρος επί της εισφοράς, και στις οποίες η οδηγία αναφέρεται με τον όρο «κεφαλαιουχικές εταιρίες», ενώ στο άρθρο 4 απαριθμούνται πράξεις που μπορεί να υπόκεινται στο φόρο επί της εισφοράς. Κατά το άρθρο 7 της οδηγίας, το οποίο τροποποιήθηκε τελευταία με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23), τα κράτη μέλη υποχρεούνται είτε να απαλλάξουν του φόρου επί της εισφοράς τις εν λόγω πράξεις, είτε να τις υποβάλουν σε φόρο με ενιαίο συντελεστή μη υπερβαίνονται το 1 %.

9. Όπως αναφέρεται στην όγδοη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας:

«(...) η διατήρηση άλλων εμμέσων φόρων που παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με το φόρο επί της εισφοράς ή τον φόρο χαρτοσήμου επί των τίτλων κινδυνεύει να θέσει εκ νέου υπό αμφισβήτηση τους σκοπούς οι οποίοι επιδιώκονται από τα μέτρα τα οποία προβλέπονται από την παρούσα οδηγία και (...) επομένως η κατάργησή τους είναι επιβεβλημένη».

Συναφώς το άρθρο 10 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

(...)

γ) για την καταχώρηση 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.»

Ωστόσο, κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1:

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

(...)

ε) φόρους οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα·

(...)».

10. Ο σκοπός της απαγορεύσεως που θεσπίζεται στο άρθρο 10, παράγραφος γ', της οδηγίας είναι κατά την άποψή μου σαφής. Η εναρμόνιση των ανωτάτων συντελεστών του φόρου επί της εισφοράς που καθιερώνεται στο άρθρο 7 δεν θα μπορούσε να λειτουργήσει αποτελεσματικά εάν τα κράτη μέλη διατηρούσαν τη δυνατότητα να επιβάλλουν φορολογική επιβάρυνση υπό περιστάσεις όμοιες με αυτές της επιβολής του φόρους επί της εισφοράς σύμφωνα με το άρθρο 4 της οδηγίας. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, μπορούν να υπόκεινται στο φόρο επί της εισφοράς ιδίως οι ακόλουθες πράξεις:

«α) η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας·

β) η μετατροπή σε κεφαλαιουχική εταιρία μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που δεν είναι κεφαλαιουχική εταιρία·

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

(...)».

Είναι σαφές ότι αν, υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλονταν φορολογικές επιβαρύνσεις επιπλέον του εισπραττομένου φόρου επί της εισφοράς, θα διακυβευόταν η εναρμόνιση του ανωτάτου φορολογικού συντελεστού που προβλέπεται στο άρθρο 7 της οδηγίας. Ωστόσο, η ίδρυση κεφαλαιουχικής εταιρίας και η εισφορά σ' αυτήν κεφαλαίου δεν έχει νόημα εφόσον δεν διενεργηθούν οι διατυπώσεις που θα της επιτρέψουν να ασκήσει νομίμως εμπορική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, στο άρθρο 10, περίπτωση γ', της οδηγίας απαγορεύεται η επιβολή φόρου για τη διενέργεια των διατυπώσεων αυτών και ιδίως για την καταχώρηση της εταιρίας στο επίσημο μητρώο. Ωστόσο, με το άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε', επιτρέπεται η επιβολή ορισμένων τελών κατά την εγγραφή.

Οι επιβαρύνσεις που επιτρέπει το άρθρο 12, παράγραφος 1, σημείο ε', είναι αυτές που επιβάλλονται ως «φόροι οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα».

11. Σημειωτέον επίσης ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να τηρούν μητρώο εταιριών βάσει της οδηγίας 68/151/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Μαρτίου 1968 (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/001, σ. 80), πρώτη οδηγία περί δικαίου των εταιριών. Το άρθρο 1 της οδηγίας ορίζει τις εταιρίες που εμπίπτουν στην οδηγία ενώ το άρθρο 2 θεσπίζει γι' αυτές ορισμένες υποχρεώσεις δημοσιότητας. Το άρθρο 3 ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Σε κάθε κράτος ανοίγεται φάκελλος είτε σε κεντρικό μητρώο είτε σε εμπορικό μητρώο ή μητρώο εταιριών, για κάθε καταχωριζόμενη εταιρία·

2. Όλες οι πράξεις και όλα τα στοιχεία που υπόκεινται σε δημοσιότητα δυνάμει του άρθρου 2 τίθενται στον φάκελλο ή καταχωρίζονται στο μητρώο· το αντικείμενο των καταχωρίσεων στο μητρώο πρέπει οπωσδήποτε να εμφαίνεται στον φάκελλο·

3. Πλήρη αντίγραφα ή αποσπάσματα των αναφερομένων στο άρθρο 2 πράξεων ή στοιχείων πρέπει να είναι δυνατόν να λαμβάνονται ταχυδρομικώς κατόπιν γραπτής αιτήσεως, χωρίς τα τέλη εκδόσεως των αντιγράφων αυτών να δύνανται να υπερβαίνουν το διοικητικό κόστος (...)

(...)»

Είναι σαφές ότι οι επιταγές αυτές δεν θα μπορούσαν να τηρηθούν στην περίπτωση των εταιριών που προσδιορίζει το άρθρο 1, αν όλες αυτές οι εταιρίες δεν υποχρεούνταν από το εθνικό δίκαιο να εγγράφονται στο οικείο μητρώο.

Οι βαλλόμενες διατάξεις

12. Η Επιτροπή ισχυρίζεται στην προσφυγή της ότι οι βαλλόμενες διατάξεις επιβάλλουν φόρους που εμπίπτουν στο άρθρο 10, περίπτωση γ', της οδηγίας χωρίς να καλύπτονται από την εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε'. Αντίθετα, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα εν λόγω τέλη ευρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 10, περίπτωση γ', ή, επικουρικώς, ότι μπορούν εν πάσει περιπτώσει να θεωρηθούν ως «φόροι οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα» κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε'. Προκειμένου να

κριθεί το βάσιμο των επιχειρημάτων αυτών είναι κατ' αρχάς ανάγκη να εξεταστούν λεπτομερέστερα οι βαλλόμενες διατάξεις. Σημειώνεται ότι η περιγραφή των σχετικών διατάξεων της ιταλικής νομοθεσίας που περιέχεται στην προσφυγή της Επιτροπής δεν αμφισβητείται από την Ιταλική Κυβέρνηση.

13. Πρέπει να παρατηρηθεί κατ' αρχάς ότι στην Ιταλία δεν υπάρχει ακόμη κεντρικό μητρώο εταιριών. Αντίθετα, οι εταιρίες καταχωρούνται σε μητρώα τηρούμενα από τη Γραμματεία του Δικαστηρίου (Tribunale) της οικείας περιφέρειας. Η εγγραφή μιας εταιρίας στο κατάλληλο μητρώο αποτελεί διατύπωση που απαιτείται να διενεργηθεί κατά το ιταλικό δίκαιο προκειμένου η εταιρία να αποκτήσει νομική προσωπικότητα και να αρχίσει να ασκεί τις δραστηριότητές της. Φαίνεται ωστόσο ότι, αφ' ής η εταιρία έχει καταχωρηθεί, η εγγραφή παραμένει σε ισχύ παρά τη μη καταβολή τυχόν τελών οφειλομένων για τη διατήρησή της. Κάθε αμφιβολία περί του αν η καταχώρηση θα έπαυε να ισχύει σε περίπτωση μη καταβολής του ετησίου τέλους εξαλείφθηκε χάρη στο άρθρο 8, παράγραφος 6, του νομοθετικού διατάγματος 173 της 13ης Μαΐου 1988. Αντίθετα, αίτηση εγγραφής μπορεί να απορριφθεί λόγω μη καταβολής των τελών πρώτης καταχωρήσεως (βλέπε π.χ. υπόθεση 265/91, Boero, που εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου), ενώ εταιρία που δεν καταβάλλει τα οφειλόμενα μετά την αρχική καταχώρηση τέλη μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλλει πρόστιμο ανερχόμενο μέχρι το εξαπλάσιο του ποσού των οφειλομένων τελών. Περαιτέρω, στο άρθρο 2194 του ιταλικού αστικού κώδικα προβλέπονται χρηματικές κυρώσεις στην περίπτωση ασκήσεως εμπορικής δραστηριότητος από μη καταχωρημένη εταιρία.

14. Επομένως, δεν υπάρχει αμφιβολία ως προς το ότι η καταβολή του ετησίου τέλους αποτελεί κατά το ιταλικό δίκαιο αναγκαία προϋπόθεση εξακολουθήσεως της δραστηριότητος οιασδήποτε εταιρίας και παραμονής της στο μητρώο, ακριβώς όπως η καταβολή του τέλους της αρχικής καταχωρήσεως αποτελεί προϋπόθεση ενάρξεως της δραστηριότητάς της.

15. Οι φόροι κατά των οποίων βάλλει η Επιτροπή θεσπίστηκαν αρχικά με το προεδρικό διάταγμα 641 της 26ης Οκτωβρίου 1972, με τον τίτλο Disciplina delle tasse sulle concessioni governative («Καθεστώς τελών υπέρ του δημοσίου για παρεχόμενες άδειες»). Ο προσαρτώμενος στο εν λόγω διάταγμα πίνακας που προσδιορίζει τις καταχωρούμενες πράξεις που υπόκεινται σε φορολογική επιβάρυνση εξακολουθεί να ισχύει, μολονότι οι συντελεστές των εν λόγω επιβαρύνσεων αυξήθηκαν με μεταγενέστερες διατάξεις. Οι πράξεις που υπόκεινται στο «τέλος υπέρ του δημοσίου» συμπεριλαμβάνουν:

α) τη σύσταση της εταιρίας·

β) την αύξηση του κεφαλαίου της·

γ) την παράταση της διαρκείας της·

δ) αλλαγή του εταιρικού σκοπού·

ε) συγχώνευση εταιριών.

Το ποσό του τέλους ορίστηκε αρχικά σε 20 000 ιταλικές λίρες (LIT) αλλά αυξήθηκε με μεταγενέστερα διατάγματα. Ιδίως με το νομοθετικό διάταγμα 853 της 19ης Δεκεμβρίου 1984 θεσπίστηκε σημαντική αύξηση βάσει της οποίας η εγγραφή της συστατικής

πράξεως ανωνύμου εταιρίας ή società per azione (SpA) ορίστηκε σε 5 000 000 LIT ενώ η εγγραφή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή società a responsabilità limitata (Srl) ορίστηκε σε 1 000 000 LIT, και για τις άλλες μορφές εταιριών, συμπεριλαμβανομένων των ετερορρύθμων μετοχικών εταιριών ή società in accomandita per azioni (Sapa) ορίστηκε σε 100 000 LIT. Περαιτέρω, στο άρθρο 3, παράγραφος 19, του νομοθετικού διατάγματος 853 προβλεπόταν ότι το τέλος καταχωρήσεως των εταιριών οφείλεται όχι μόνο κατά την αρχική καταχώρηση της εταιρίας αλλά και την 30ή Ιουνίου κάθε επομένου έτους για όσο χρόνο η εταιρία παραμένει εγγεγραμμένη στο μητρώο. Η τελευταία αυτή διάταξη εξακολουθεί να ισχύει και αποτελεί ένα από τα μέτρα που βάλλονται από την Επιτροπή.

16. Στην προσφυγή της η Επιτροπή αμφισβητεί τη νομιμότητα των φορολογικών επιβαρύνσεων που επιβάλλονται και στις δύο ανωτέρω περιγραφείσες περιπτώσεις, δηλαδή 1) του τέλους πρώτης εγγραφής της εταιρίας και 2) του ετησίου τέλους για τη διατήρηση της εγγραφής στο μητρώο. Ωστόσο, η προσφυγή της Επιτροπής δεν αφορά τις άλλες περιπτώσεις που απαριθμούνται στο διάταγμα του 1972 (δηλαδή τις περιπτώσεις β' έως ε' που παρατίθενται υπό το σημείο 15 ανωτέρω).

17. Οι συντελεστές του φόρου στους οποίους αναφέρεται η προσφυγή είναι αυτοί που ίσχυαν κατά το πέρας της προθεσμίας των δύο μηνών που έταξε η Επιτροπή με την αιτιολογημένη γνώμη της της 5ης Νοεμβρίου 1990. Φαίνεται, μάλιστα, ότι οι εν λόγω συντελεστές εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι σήμερα. Οι συντελεστές καθορίστηκαν με το άρθρο 36 του νομοθετικού διατάγματος 69 της 2ας Μαρτίου 1989 και εξακολουθούν να ισχύουν δυνάμει του νόμου 154 της 27ης Απριλίου 1989· για την ανώνυμη εταιρία το ποσό του τέλους ανέρχεται σε 12 εκατομμύρια LIT για την αρχική εγγραφή καθώς και για κάθε επόμενο έτος και για την εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε 3,5 εκατομμύρια LIT υπό τις αυτές συνθήκες. Οι λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρίες υπόκεινται σε τέλος 500 000 LIT. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι τα οφειλόμενα για την εγγραφή ανωνύμων εταιριών ποσά, ενώ αρχικά ορίστηκαν σε χαμηλό επίπεδο, τώρα αντιστοιχούν σε ποσό που υπερβαίνει πάνω από 48 φορές το μέσο όρο του ποσού που οφείλεται για ανάλογες πράξεις σε άλλα κράτη μέλη (ήτοι 162 ECU). Κατά τις πληροφορίες της Επιτροπής, τα εισπραττόμενα σε άλλα κράτη μέλη ποσά κυμαίνονται μεταξύ 725 ECU (Δανία) και 170 ECU (Γαλλία), που βρίσκονται στην κορυφή της κλίμακας, και 16,7 ECU για την Πορτογαλία (στη βάση της κλίμακος) έναντι 7 853,4 ECU (για ανώνυμο εταιρία) και 2 290 ECU (για εταιρία περιορισμένης ευθύνης) στην Ιταλία.

18. Όσον αφορά την καταχώρηση των άλλων πράξεων που αναφέρονται στο προεδρικό διάταγμα της 26ης Οκτωβρίου 1972, προκύπτει ότι το ποσό του οφειλομένου τέλους αυξήθηκε από το αρχικό ποσό των 20 000 LIT στο ισχύον ποσό των 98 000 LIT.

19. Πρέπει να σημειωθεί ότι τα ανωτέρω τέλη καταχωρήσεως των εταιριών καταβάλλονται επιπλέον και ανεξαρτήτως του φόρου 1 % επί των εισφορών στο κεφάλαιο της εταιρίας. Έτσι, οι επίμαχες φορολογικές επιβαρύνσεις προστίθενται στον φόρο επί της εισφοράς που επιβάλλεται δυνάμει των διατάξεων περί εφαρμογής της οδηγίας, ο οποίος επιβάλλεται, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, περίπτωση α' της οδηγίας, στις ανώνυμες εταιρίες καθώς και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και τις ετερόρρυθμες μετοχικές εταιρίες. Περαιτέρω, όπως δήλωσε η Ιταλική Κυβέρνηση απαντώντας σε γραπτή ερώτηση του Δικαστηρίου, εισπράττεται επίσης τέλος εγγραφής ύψους 8 000 LIT για την αρχική καταχώρηση μιας εταιρίας, δυνάμει του νόμου 900 της 24ης Δεκεμβρίου 1976, όπως τροποποιήθηκε με το νόμο 99 της 21ης Φεβρουαρίου 1989.

Το ζήτημα του συμβιβασμού των βαλλομένων διατάξεων προς την οδηγία

1) «τέλη καταχωρήσεως»

20. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, το άρθρο 10 της οδηγίας, απαγορεύει, όσον αφορά τις εταιρίες, επιχειρήσεις, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς όχι μόνο την επιβολή οιουδήποτε φόρου, πλην του φόρου επί της εισφοράς, για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 4 της οδηγίας (βλέπε άρθρο 10, περίπτωση α'), αλλά και την επιβολή οιωνδήποτε φόρων «για την καταχώρηση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση μιας δραστηριότητος» (άρθρο 10, περίπτωση γ'). Κατά συνέπεια, σε πρώτη φάση η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι οι βαλλόμενες διατάξεις επιβάλλουν φορολογική επιβάρυνση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαγορεύσεως του άρθρου 10, περίπτωση γ'.

21. Κατά την άποψή μου, το συμπέρασμα αυτό είναι αναπόφευκτο. Είναι γεγονός ότι με τις ιταλικές διατάξεις επιβάλλεται τέλος όχι μόνο για την αρχική εγγραφή της εταιρίας στο μητρώο διατύπωση που ασφαλώς απαιτείται πριν από την έναρξη ασκήσεως δραστηριότητος, αλλά και για την μετέπειτα διατήρηση της εγγραφής στο μητρώο. Εν όψει, ωστόσο, του γεγονότος ότι η οδηγία απαγορεύει την επιβολή φόρου για την αρχική καταχώρηση, δύσκολα θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι δεν απαγορεύεται η επιβολή ετησίου τέλους οφειλομένου για το πρώτο και κάθε επόμενο έτος ισχύος της καταχωρήσεως· σε αντίθετη περίπτωση, τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να καταστρατηγούν την απαγόρευση του άρθρου 10, περίπτωση γ', καθιερώνοντας απλώς την περιοδική είσπραξη του απαγορευμένου φόρου. Κατά την έννοια αυτή, φρονώ ότι η επιβολή τέλους θα ενέπιπτε στην απαγόρευση ακόμη και αν αυτό επιβαλλόταν μόνο για τα μετέπειτα έτη ισχύος της καταχωρήσεως· Τούτο δε διότι, εάν απαγορεύεται η είσπραξη τέλους για την εγγραφή που απαιτείται προ της ενάρξεως ασκήσεως της δραστηριότητος μιας εταιρίας, πρέπει να απαγορεύεται και η επιβολή του για την ίδια καταχώρηση κατά τα επόμενα έτη. Οποιαδήποτε άλλη υπόθεση θα κατέληγε στο παράλογο αποτέλεσμα της νομιμοποιήσεως ενός απαγορευμένου φόρου μέσω της αναβολής της εισπράξεώς του σε μεταγενέστερο έτος. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα που προβάλλει η Ιταλική Κυβέρνηση με το υπόμνημα αντικρούσεως, σύμφωνα με το οποίο το γεγονός ότι οι βαλλόμενοι φόροι επιβάλλονται επί ετησίας βάσεως αρκεί για να τους θέσει εκτός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 10, περίπτωση γ'.

22. Κατά τη γνώμη μου, επομένως, η περιεχόμενη στο άρθρο 10, περίπτωση γ' απαγόρευση δεν μπορεί να περιοριστεί σε φόρους επιβαλλομένους προ της πραγματικής ενάρξεως δραστηριότητος της εταιρίας. Είναι σαφές ότι με την εν λόγω διάταξη επιδιώκεται να αποτραπεί η επιβολή οιουδήποτε φόρου, πλην του φόρου επί της εισφοράς, για τις διατυπώσεις καταχωρήσεως στα εταιρικά μητρώα, καθώς και η επιβολή οποιωνδήποτε φόρων για άλλες διατυπώσεις του, όπως η εγγραφή, αποτελούν προϋπόθεση για την άσκηση εκ μέρους των εταιριών εμπορικής δραστηριότητος. Όπως προανέφερα, η παραμονή μιας εταιρίας στο μητρώο αποτελεί για τη νόμιμη συνέχιση της δραστηριότητάς της εξίσου αναγκαία προϋπόθεση με την αρχική εγγραφή της συστατικής της πράξεως. Κατά συνέπεια, η φράση «που αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση μιας δραστηριότητος», στο άρθρο 10, περίπτωση γ', δεν θα πρέπει να λαμβάνεται μόνο υπό χρονική έννοια. Σημειωτέον δε ότι στο γαλλικό και στο ιταλικό κείμενο της οδηγίας δεν γίνεται λόγος για «έναρξη» της δραστηριότητάς της εταιρίας, αλλά απλώς για διατυπώσεις που προηγούνται της «ασκήσεως ορισμένης δραστηριότητος» («préalable à l'exercice d'une activité», «preliminare a l'esercizio di un'attività»), το αυτό δε ισχύει και για το γερμανικό κείμενο. Καταλήγω

επομένως στο συμπέρασμα ότι η απαγόρευση που περιέχεται στο άρθρο 10, περίπτωση γ', της οδηγίας πρέπει να θεωρηθεί ότι καλύπτει και τέλη επιβαλλόμενα έναντι της διενεργείας οιασδήποτε υποχρεωτικής διατυπώσεως, όπως η διατήρηση σε ισχύ της καταχωρήσεως μιας εταιρίας, στην οποία υπόκειται κάθε εταιρία επιθυμούσα να ασκεί εμπορική δραστηριότητα, λόγω της νομικής της μορφής.

23. Σε μια προσπάθεια να παρακάμψει το συμπέρασμα αυτό, η Ιταλική Κυβέρνηση αναφέρεται, υιοθετώντας τα, στα επιχειρήματα που αναπτύσσει το Ηνωμένου Βασιλείο με τις γραπτές παρατηρήσεις του, που υπέβαλε στο Δικαστήριο στο πλαίσιο της υποθέσεως C-71/91. Στις εν λόγω παρατηρήσεις καθώς και στις παρατηρήσεις που υπέβαλε στο πλαίσιο της υποθέσεως C-178/91, το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι η οδηγία δεν είναι δυνατόν να απαγορεύει ετήσιους φόρους, δεδομένου ότι αφορά μόνο φόρους που έχουν σχέση με τη συγκέντρωση κεφαλαίων όπως είναι είναι π.χ. οι φόροι που επιβάλλονται κατά το στάδιο της πρώτης καταχωρήσεως της εταιρίας μετά από την οποία η τελευταία μπορεί να εκδώσει μετοχές. Κατά την άποψη του Ηνωμένου Βασιλείου, καμία φορολογική επιβάρυνση επιβαλλόμενη μετά την έναρξη της εμπορικής δραστηριότητας δεν καλύπτεται από την οδηγία, εκτός εάν έχει σχέση με περαιτέρω συγκέντρωση κεφαλαίων, διά της αυξήσεως του κεφαλαίου της εταιρίας ή με αλλαγές της έδρας της ή της δομής της, ή, τέλος, εάν η επιβολή της φορολογικής επιβαρύνσεως συνιστά μια — κατά τη φρασεολογία του Ηνωμένου Βασιλείου — «προφανή απόπειρα καταστρατηγήσεως των διατάξεων της οδηγίας».

24. Όπως ήδη ανέφερα, ωστόσο, δεν θεωρώ ότι μπορεί ευλόγως να γίνει διάκριση μεταξύ τέλους εισπραττομένου για την πρώτη καταχώρηση μιας εταιρίας και μεταγενεστέρου ετησίου τέλους που η εταιρία υποχρεούται να καταβάλλει για όσο χρόνο παραμένει στο μητρώο. Υπό κανονικές συνθήκες, μία εταιρία διενεργεί τις απαιτούμενες διατυπώσεις για την έναρξη της εμπορικής της δραστηριότητας όχι μόνο προκειμένου να είναι σε θέση να αρχίσει να ασκεί τη δραστηριότητά της αλλά και για να μπορεί να εξακολουθήσει να την ασκεί για τα επόμενα έτη. Η καθιέρωση διακρίσεως μεταξύ των δύο αυτών φόρων θα ισοδυναμούσε στην πραγματικότητα με παροχή δυνατότητος καταστρατηγήσεως, προφανούς ή μη, της απαγορεύσεως που περιέχεται στο άρθρο 10, περίπτωση γ'. Εν πάσει περιπτώσει δε, όπως προαναφέρθηκε, μια τέτοια διάκριση δεν μπορεί να βρει έρεισμα στο γράμμα του άρθρου 10, περίπτωση γ'.

25. Εξάλλου, είναι σημαντικό να μη λησμονείται ο απώτερος σκοπός της οδηγίας που εκτίθεται στη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της ως εξής:

«(...) οι έμμεσοι φόροι, οι επιβαλλόμενοι επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, οι οποίοι ισχύουν σήμερα στα κράτη μέλη (...) δημιουργούν διακρίσεις, διπλές φορολογίες και ανισότητες, οι οποίες εμποδίζουν την ελευθέρα κυκλοφορία των κεφαλαίων και οι οποίες, συνεπώς, πρέπει να εξαλειφθούν διά της εναρμονίσεως».

Είναι σαφές ότι ένα ετήσιο τέλος για τη διατήρηση της καταχωρήσεως κεφαλαιουχικής εταιρίας μπορεί να επηρεάσει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων κατά τον ίδιο ακριβώς τρόπο με το τέλος για την αρχική καταχώρηση καθ' ότι, όπως ήδη παρατηρήθηκε, μια εταιρία συνήθως ιδρύεται και εγγράφεται στο οικείο μητρώο με την προοπτική συνεχίσεως της δραστηριότητάς της για μία σειρά ετών. Οι εισφέροντες κεφάλαια στην εταιρία θα έχουν επίγνωση της διαρκούς οφειλής του ετησίου τέλους και η διάθεσή τους να εισφέρουν κεφάλαιο θα επηρεάζεται κατά τον ίδιο ακριβώς τρόπο από την υποχρέωση αυτή όπως από την υποχρέωση καταβολής του τέλους πρώτης εγγραφής. Η άντληση κεφαλαίων μπορεί κάλλιστα να επηρεάζεται περισσότερο από

ένα ετήσιο τέλος το οποίο αποτελεί διαρκές βάρος για την εταιρία, παρά από ένα τέλος που επιβάλλεται εφ' άπαξ. Φρονώ, επομένως, ότι όλα τα επιχειρήματα περί διακρίσεως μεταξύ εφ' άπαξ και ετησίου τέλους πρέπει κατ' ανάγκη να απορριφθούν.

2) «φόροι που έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα»

26. Ακόμη και αν ορισμένη φορολογική επιβάρυνση εμπίπτει στο πεδίο της απαγορεύσεως του άρθρου 10, περίπτωση γ' της οδηγίας, θα είναι ασφαλώς νόμιμη εφόσον καλύπτεται από μία από τις εξαιρέσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 12, παράγραφος 1. Εν προκειμένω, η μόνη εξαίρεση που ενδέχεται να είναι λυσιτελής είναι αυτή που περιέχεται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε'. Απομένει, συνεπώς, να εξεταστεί το δεύτερο σκέλος της επιχειρηματολογίας της Επιτροπής, σύμφωνα με το οποίο οι επιβαλλόμενοι με τις βαλλόμενες διατάξεις φόροι βρίσκονται εκτός του πεδίου της εν λόγω εξαιρέσεως.

27. Υπενθυμίζεται ότι κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε', τα κράτη μέλη δύνανται, κατά παρέκκλιση από τη διάταξη του άρθρου 10, περίπτωση γ', να εισπράττουν «φόρους οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα» κατά την εγγραφή των εταιριών στο οικείο μητρώο. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι στην οδηγία δεν δίδεται ορισμός της εννοίας των «φόρων με ανταποδοτικό χαρακτήρα», προβάλλει όμως ότι μπορούν να αναζητηθούν στοιχεία ερμηνείας του όρου αυτού στη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τα άρθρα 12, 13 και 16 της Συνθήκης. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η απαγόρευση επιβολής φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς τελωνειακούς δασμούς που περιέχεται στα εν λόγω άρθρα δεν καλύπτει φορολογική επιβάρυνση η οποία συνιστά «αντιπαροχή για πράγματι παρασχεθείσα στον εξαγωγέα υπηρεσία ποσού αναλόγου προς την εν λόγω υπηρεσία»: βλέπε υπόθεση 46/76, Bauhuis κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή τόμος 1977, σ. 1, σκέψη 11). Ωστόσο, η εν λόγω φορολογική επιβάρυνση δεν θα πρέπει να ξεπερνά το πραγματικό κόστος των πράξεων για τις οποίες εισπράττεται, η προϋπόθεση δε αυτή πληρούται μόνο εφόσον υφίσταται άμεση σχέση μεταξή της βάσεως επιβολής του φόρου και του κόστους των οικείων πράξεων: βλέπε υπόθεση C-111/89, Bakker Hillegom (Συλλογή 1990, σ. I-1735, σκέψεις 11 έως 13). Περαιτέρω, υπό ορισμένες συνθήκες, οι φορολογικές επιβαρύνσεις είναι επίσης δυνατό να συμβιβάζονται με τα άρθρα 12, 13 και 16 της Συνθήκης οσάκις συνάπτονται προς πράξεις που διενεργούνται, όχι προς το συμφέρον του παραγωγού, αλλά για την εκπλήρωση υποχρεώσεων επιβαλλομένων από το κοινοτικό δίκαιο: βλέπε αποφάσεις Bauhuis, σκέψη 31, και Bakker Hillegom, σκέψη 10.

28. Βεβαίως, η εγγραφή μιας εταιρίας στο επίσημο μητρώο δεν συνιστά υπηρεσία παρεχόμενη αποκλειστικά προς το συμφέρον της εταιρίας, μολονότι, όπως προαναφέρθηκε, η εν λόγω εγγραφή επιβάλλεται κατά το κοινοτικό δίκαιο: βλέπε σημείο 11 ανωτέρω. Ωστόσο, όπως προκύπτει εν πάσει περιπτώσει σαφώς από το γράμμα του άρθρου 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε', μπορεί να εισπράττεται για την καταχώρηση εταιρίας στο οικείο μητρώο ένας φόρος που έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το περιεχόμενο της προβλεπομένης στο άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε', παρεκκλίσεως πρέπει να καθορίζεται κατά προτεραιότητα βάσει του γράμματος και του σκοπού της οδηγίας αυτής καθαυτής και όχι υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου επί των άρθρων 12, 13 και 16 της Συνθήκης.

29. Βεβαίως το Δικαστήριο οδηγήθηκε στην αναγνώριση μιας περιορισμένης εξαιρέσεως για τα τέλη που έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα από την απαγόρευση φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς τελωνειακούς δασμούς για λόγους όμοιους με αυτούς που οδήγησαν τον κοινο-

τικό νομοθέτη στη θέσπιση του άρθρου 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε', της οδηγίας. Και στις δύο περιπτώσεις κρίθηκε προφανώς ότι η οικεία απαγόρευση δεν έπρεπε να εκτείνεται και σε τέλη που μπορούσαν να δικαιολογηθούν ως αμοιβή παρεχομένων υπηρεσιών ανεξαρτήτως του αν οι υπηρεσίες παρέχονται κατόπιν αιτήσεως του αποδέκτου της υπηρεσίας ή δυνάμει επιταγής του κοινοτικού δικαίου. Στο πλαίσιο αυτό επομένως, κατά την εκτίμηση του ζητήματος αν μια συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση επιτρέπεται από την οδηγία, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος προς τελωνειακούς δασμούς μπορεί να φανεί ως έναν βαθμό χρήσιμη, μολονότι δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ότι εφαρμόζεται άνευ ετέρου στην περίπτωση των φόρων που διέπονται από την οδηγία.

30. Με το υπόμνημα αντικρούσεως, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι «φόροι με ανταποδοτικό χαρακτήρα» στους οποίους αναφέρεται το άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε', της οδηγίας συμπεριλαμβάνουν κάθε φορολογική επιβάρυνση που είναι αναγκαία για τη χρηματοδότηση δημοσίας υπηρεσίας που έχει σχέση με τις κεφαλαιουχικές εταιρίες. Από τις παρατηρήσεις που διατύπωσε στο πλαίσιο των υποθέσεων C-71/91 και C-178/91, προκύπτει ότι η Ιταλική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η έννοια της εν λόγω υπηρεσίας καλύπτει ολόκληρο το σύστημα πληροφορήσεως και δημοσιότητος όσον αφορά τις πράξεις των οποίων επιβάλλεται η εγγραφή στο επίσημο μητρώο. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Ιταλική Κυβέρνηση κατέστησε και πάλι σαφές ότι σκοπός των βαλλομένων φορολογικών επιβαρύνσεων είναι η χρηματοδότηση ολοκλήρου του μηχανισμού δημοσιότητος εγγράφων και στοιχείων σχετικά με τις κεφαλαιουχικές εταιρίες και επεσήμανε ότι αυτός ακριβώς ο σκοπός εξηγεί τον ετήσιο χαρακτήρα των φόρων. Όπως αναγνωρίζει η Ιταλική Κυβέρνηση, το εν λόγω σύστημα αποβαίνει εις όφελος του κοινού υπό ευρεία έννοια, στη διάθεση του οποίου τίθεται η πληροφορία και όχι μόνο προς όφελος των εταιριών οι πράξεις των οποίων καταχωρούνται στο μητρώο. Μπορεί ακόμη να θεωρηθεί ότι η τήρηση μητρώου εταιριών εξυπηρετεί τις ανάγκες άλλων κλάδων της δημοσίας διοικήσεως, όπως π.χ. της αστυνομίας, των διωκτικών αρχών και των κυβερνητικών υπηρεσιών που είναι επιφορτισμένες με τη συλλογή και δημοσίευση στατιστικών στοιχείων και με το χειρισμό των οικονομικών θεμάτων.

31. Σε αντίθεση προς τα υποστηριζόμενα από την Ιταλική Κυβέρνηση, δεν φρονώ ότι η κατηγορία των «φόρων με ανταποδοτικό χαρακτήρα» των οποίων η είσπραξη επιτρέπεται από το άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε', της οδηγίας μπορεί να είναι τόσο ευρεία ώστε να συμπεριλαμβάνει όλες τις φορολογικές επιβαρύνσεις που εξασφαλίζουν τη χρηματοδότηση των δημοσίων υπηρεσιών οι οποίες έχουν σχέση με τις υποχρεώσεις δημοσιότητος των κεφαλαιουχικών εταιριών. Ως εισάγον παρέκκλιση από την απαγόρευση του άρθρου 10, το οποίο αποσκοπεί στην μη επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων με χαρακτηριστικά όμοια προς αυτά του φόρου επί της εισφοράς, το άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε', πρέπει να ερμηνεύεται μάλλον συσταλτικά παρά διασταλτικά, ιδίως εν όψει της έντονης και σαφεστάτης διατυπώσεως του άρθρου 10 το οποίο ρητώς καλύπτει «οιοδήποτε φόρο υπό οποιαδήποτε μορφή» που εμπίπτει στις απαριθμούμενες κατηγορίες. Κατά συνέπεια, η φυσικότερη ερμηνεία της φράσεως «φόροι οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα» είναι αυτή που υπάγει στην εν λόγω έννοια μόνο τις φορολογικές επιβαρύνσεις που έχουν το χαρακτήρα αμοιβής για παρεχόμενες υπηρεσίες, είτε οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται αποκλειστικά προς όφελος του αποδέκτου είτε προς συμμόρφωση σε νόμιμη υποχρέωση. Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται περαιτέρω και από το γαλλικό κείμενο της οδηγίας, στο οποίο, όπως προεκτέθηκε, γίνεται λόγος για droit ayant un caractère rémunératoire (φόρους οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα).

32. Επομένως, το μόνο κόστος που μπορεί να ληφθεί υπ' όψη για τον καθορισμό του

ύψους των τελών για καταχωρήσεις εταιρικών στοιχείων είναι το διοικητικό κόστος διενεργείας των καταχωρήσεων για τις οποίες πρόκειται. Οι λοιπές δαπάνες του συστήματος, και ιδίως το κόστος που συνεπάγεται η παροχή πληροφοριών στο κοινό, πρέπει να χρηματοδοτείται με άλλα μέσα, π.χ. με την επιβολή τέλους στους αποδέκτες των πληροφοριών. Υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 3 της πρώτης οδηγίας περί εταιρικού δικαίου, τα κράτη μέλη δικαιούνται να εισπράττουν τέλος καλύπτον το διοικητικό κόστος από τους ζητούντες πληροφορίες, η δημοσιότητα των οποίων επιβάλλεται από το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας. Φαίνεται, άλλωστε, ότι τέτοιου είδους τέλη επιβάλλονται πράγματι στην Ιταλία. Συνεπώς, σύμφωνα με τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσε η Cispadana Costruzioni στην υπόθεση C-178/91, τέλη καταβάλλονται τόσο για την ανάγνωση φακέλλου τηρουμένου στο μητρώο όσο και για τη χορήγηση αντιγράφων καταχωρημένων εγγράφων ενώ επιπλέον τέλη καταβάλλονται για την θεώρηση των αντιγράφων αυτών — γεγονός που δεν αμφισβητήθηκε από την Ιταλική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

33. Με τις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλε στο πλαίσιο των υποθέσεων C-71/91 και C-178/91, το Ηνωμένο Βασίλειο ισχυρίζεται ότι η οδηγία δεν είναι δυνατό να αποσκοπούσε στην επιβολή περιορισμών στην εκ μέρους των κρατών μελών χρηματοδότηση του οικείου συστήματος καταχωρήσεων ή ελέγχου των εταιριών και ότι, κατά συνέπεια, οποιαδήποτε επιβάρυνση επιβαλλόμενη για τον σκοπό αυτό πρέπει να επιτρέπεται στα πλαίσια του άρθρου 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε'. Ωστόσο, όπως προεκτέθηκε, τέλος εισπραττόμενο προς χρηματοδότηση του συστήματος εταιρικών καταχωρήσεων στο σύνολό του, συμπεριλαμβανομένης της παροχής υπηρεσιών στο κοινό, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως φόρος με ανταποδοτικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε', της οδηγίας και, κατά συνέπεια, πρέπει να θεωρηθεί ότι απαγορεύεται από το άρθρο 10, περίπτωση γ'. Περαιτέρω, δεν με εκπλήσσει καθόλου το γεγονός ότι στο πλαίσιο αυτό περιορίζεται η ελευθερία δράσεως των κρατών μελών, δεδομένου ότι σκοπός του άρθρου 10, περίπτωση γ', είναι σαφώς να εμποδίσει την επιβολή τελών που παρουσιάζουν τα αυτά χαρακτηριστικά με τους φόρους των οποίων την εναρμόνιση θεσπίζει η οδηγία.

34. Όσον αφορά τα εξεταζόμενα εν προκειμένω τέλη, είναι σαφές ότι δεν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ του ποσού των τελών και του διοικητικού κόστους της καταχωρήσεως των εταιρικών στοιχείων και διατηρήσεώς τους στο μητρώο. Η απουσία τέτοιας σχέσεως είναι ιδιαίτερα προφανής στην περίπτωση των ετησίων τελών που εισπράττονται μετά την αρχική καταχώρηση. Επίσης, η έλλειψη οιασδήποτε άμεσης σχέσεως μεταξύ του ύψους των τελών και του κόστους καταχωρήσεως προκύπτει και από την εντυπωσιακή δυσαναλογία μεταξύ των τελών που εισπράττονται στην Ιταλία και αυτών που επιβάλλονται για ισοδύναμες πράξεις σε άλλα κράτη μέλη. Σε αντίθεση με όσα υποστήριξε η Ιταλική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, διατηρώ εντονότατες αμφιβολίες ως προς το αν οι εν λόγω ουσιώδεις διαφορές στο επίπεδο των τελών μπορούν να δικαιολογηθούν από το υψηλότερο κόστος ενός αποκεντρωμένου συστήματος καταχωρήσεως εταιρικών στοιχείων ή από την σχετική αναποτελεσματικότητα των οικείων υπαλλήλων (ενδεχόμενο που επίσης προβλήθηκε από την Ιταλική Κυβέρνηση). Εν πάσει περιπτώσει, είναι σαφές ότι η Ιταλική Κυβέρνηση δεν προσπαθεί να δικαιολογήσει τα υψηλά επίπεδα των τελών της με βάση το κόστος των πράξεων καταχωρήσεως, καθότι παραδέχεται ανοιχτά ότι η είσπραξη των εν λόγων τελών αποσκοπεί στη χρηματοδότηση του συστήματος δημοσιότητος των εταιρικών στοιχείων στο σύνολό του, συμπεριλαμβανομένης ιδίως της παροχής πληροφοριών στο κοινό. Ωστόσο, η Ιταλική Κυβέρνηση δεν θεμελίωσε ούτε τον ισχυρισμό αυτό με την προσκόμιση οιωνδήποτε συγκεκριμένων στοι-

χείων. Κατά συνέπεια, δεν υποβλήθηκε καν στο Δικαστήριο οιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο το οποίο θα αρκούσε για να διαψεύσει τον ισχυρισμό, που προβάλλει η Επιτροπή στην παράγραφο 20 της προσφυγής της, ότι δηλαδή τα προερχόμενα από την εφαρμογή των βαλλομένων διατάξεων ποσά προορίζονται απλώς και μόνο για την αύξηση των πόρων του ιταλικού δημοσίου.

35. Επομένως, κατά την άποψή μου δεν υφίσταται καμία αμφιβολία περί του ότι, διατηρώντας σε ισχύ τις βαλλόμενες διατάξεις, η Ιταλία παραβαίνει τις υποχρεώσεις που έχει δυνάμει του άρθρου 10, περίπτωση γ', της οδηγίας και, κατά συνέπεια και τις υποχρεώσεις της εκ του άρθρου 189 της Συνθήκης.

Υποθέσεις C-71/91 και C-178/91

36. Τα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο των υποθέσεων C-71/91 και C-178/91 αφορούν κατ' ουσίαν το ζήτημα αν εθνικές διατάξεις σαν αυτές που βάλλονται με την ευθεία προσφυγή συμβιβάζονται με το άρθρο 10, περίπτωση γ', της οδηγίας. Όπως ήδη εκτέθηκε, στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση. Το στοιχείο που καθιστά τη βαλλομένη ρύθμιση ασυμβίβαστη προς τις εν λόγω διατάξεις είναι η απουσία οιασδήποτε άμεσης σχέσεως μεταξύ του ύψους των τελών που επιβάλλονται για την καταχώρηση και του κόστους της παροχής της σχετικής υπηρεσίας στις ενδιαφερόμενες εταιρίες.

37. Μολονότι, επομένως, τα επιτρεπόμενα από την οδηγία τέλη πρέπει να καθορίζονται με βάση το πραγματικό κόστος διενεργείας των πράξεων εγγραφής στα μητρώα, είναι σαφές ότι τα κράτη μέλη δικαιούνται παρά ταύτα να επιβάλλουν ένα σταθερό κατ' αποκοπήν τέλος εγγραφής. Συμφέρει προφανώς τόσο τις καταχωρούμενες εταιρίες όσο και τις ίδιες τις υπηρεσίες που διενεργούν τις εγγραφές το σταθερό αυτό τέλος να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ το κόστος εγγραφής δεν είναι πιθανό να ποικίλλει ουσιωδώς από εταιρία σε εταιρία. Περαιτέρω, η ύπαρξη κλίμακος τελών με ποσά αντιστοιχούντα στις διάφορες κατηγορίες εταιριών θα μπορούσε να θεωρηθεί σύμφωνη με τους σκοπούς της οδηγίας δεδομένου ότι μια εταιρία με μεγαλύτερο κεφάλαιο είναι λιγότερο πιθανό να επηρεαστεί από τέλος ορισμένου ύψους, ενώ η επιβολή υψηλοτέρου τέλους σε μια τέτοια εταιρία θα επέτρεπε την μείωση της επιβαρύνσεως για μικρότερες εταιρίες. Όπως προκύπτει από τις πληροφορίες που δίδονται στο πλαίσιο της προσφυγής της Επιτροπής στην υπόθεση C-176/91, πολλά κράτη μέλη εφαρμόζουν πράγματι κλίμακα τελών, όπου το ύψος των τελών ποικίλλει ανάλογα με το κεφάλαιο της οικείας εταιρίας. Φρονώ ότι ένα τέτοιο σύστημα επιτρέπεται καταρχήν, εφόσον το συνολικώς συλλεγόμενο ποσό από είσπραξη τελών εγγραφής δεν υπερβαίνει σημαντικά το συνολικό κόστος διενεργείας των καταχωρήσεων.

38. Ας σημειωθεί, τέλος, ότι ούτε το Tribunale di Genova ούτε το Tribunale di Milano υπέβαλαν ερώτημα ως προς το αν οι εφαρμοστέες διατάξεις της οδηγίας έχουν άμεσο αποτέλεσμα. Είναι ωστόσο σαφές ότι η διατύπωση του άρθρου 10, περίπτωση γ', είναι αρκούντως σαφής και ανεπιφύλακτη ώστε να μπορεί να προβληθεί κατά οιασδήποτε εθνικής διατάξεως που επιβάλλει τέλη για την εγγραφή εταιριών στο οικείο μητρώο εκτός των φόρων που «έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα» κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, περίπτωση ε'.

39. Εν όψει των ανωτέρω φρονώ ότι στην υπόθεση C-176/91 το Δικαστήριο πρέπει:

1) να αναγνωρίσει ότι η ιταλική Δημοκρατία παραβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει της Συνθήκης της ΕΟΚ καθόσον επιβάλλει, κατά παράβαση του άρθρου 10, περίπτωση γ', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, τέλη για την εγγραφή στο επίσημο μητρώο κεφαλαιουχικών εταιριών καθώς και για τη διατήρηση της εν λόγω εγγραφής, το ύψος των οποίων δεν καθορίζεται με βάση το πραγματικό κόστος της εγγραφής των εταιριών στο μητρώο και της διατηρήσεως της·

2) να καταδικάσει την ιταλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

40. Εξάλλου, φρονώ ότι στα υποβληθέντα από το Tribunale di Genova στην υπόθεση C-71/91 και από το Tribunale di Milano στην υπόθεση C-178/91 ερωτήματα πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:

«Το άρθρο 10, περίπτωση γ', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου έχει την έννοια ότι απαγορεύει την είσπραξη τελών για την εγγραφή κεφαλαιουχικής εταιρίας στο επίσημο μητρώο ή για τη διατήρηση σε ισχύ της εν λόγω εγγραφής, είτε τα εν λόγω τέλη επιβάλλονται επί ετησίας βάσεως ή κατά την αρχική καταχώρηση της εταιρίας, εκτός εάν το ύψος τους καθορίζεται με βάση το πραγματικό κόστος εγγραφής και διατηρήσεως των εταιριών στο μητρώο.»