ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 17ης Οκτωβρίου 2002 *

Στην υπόθεση C-138/00,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH,

Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH

και

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφα-

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

λαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας καθώς και των προσαρμογών των ιδρυτικών Συνθηκών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21, και ΕΕ 1995, L 1, σ. 1),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τον J.-P. Puissochet, πρόεδρο τμήματος, και τους R. Schintgen (εισηγητή), Β. Σκουρή, F. Macken και J. N. Cunha Rodrigues, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano
γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, προϊσταμένη τμήματος,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, εκπροσωπούμενη από τον W.-D. Arnold, Rechtsanwalt,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον H. Dossi,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, εκπροσωπούμενης από τον δικηγόρο W.-D. Arnold, της Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, εκπροσωπούμενης από την H. Bavenek-Weber, της Αυστριακής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον H. Dossi, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον K. Gross, κατά τη συνεδρίαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2001,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Φεβρουαρίου 2002,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 30ής Μαρτίου 2000, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Απριλίου 2000, το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 5, 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 ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας καθώς και των προσαρμογών των ιδρυτικών Συνθηκών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21, και ΕΕ 1995, L 1, σ. 1, στο εξής: οδηγία 69/335).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο δύο διαφορών μεταξύ, αντιστοίχως, της Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (στο εξής: Solida) και της Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (στο εξής: Tech) και της

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (φορολογικής υπηρεσίας Βιένης, Κάτω Αυστρίας και Burgenland, στο εξής: Finanzlandesdirektion) αναφορικά με την είσπραξη φόρου εισφοράς κατά την αγορά τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων εκ μέρους μη εταίρου της εκδότριας κεφαλαιουχικής εταιρίας.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Όπως προκύπτει από την πρώτη αιτιολογική της σκέψη, σκοπός της οδηγίας 69/335 είναι η προώθηση της ελευθέρας κινήσεως των κεφαλαίων, η οποία θεωρείται ως μια από τις βασικές προϋποθέσεις για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς.

4 Κατά την έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 69/335, η επιδίωξη ενός τέτοιου σκοπού προϋποθέτει, όσον αφορά τη φορολογία που επιβάλλεται στις συγκεντρώσεις κεφαλαίων, την κατάργηση των εμμέσων φόρων που ίσχυαν μέχρι τότε στα κράτη μέλη και την επιβολή, αντί αυτών, φόρου που να επιβάλλεται μόνο μία φορά στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και στο αυτό επίπεδο σε όλα τα κράτη μέλη.

5 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335:

«Υπόκεινται στο φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

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

δ) η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής, αμοιβομένων όχι διά μεριδίων αντιπροσωπευτικών του εταιρικού κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας, αλλά διά δικαιωμάτων της ιδίας φύσεως προς εκείνα των εταίρων, όπως το δικαίωμα ψήφου, το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο εκκαθαριστικό υπόλοιπο·

[...]».

6 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 προβλέπει ότι:

«1. Ο φόρος εκκαθαρίζεται:

α) στην περίπτωση συστάσεως κεφαλαιουχικής εταιρίας, αυξήσεως του εταιρικού της κεφαλαίου ή της εταιρικής της περιουσίας, δηλαδή πράξεων αναφερομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 1, περιπτώσεις α', γ' και δ', επί της πραγματικής αξίας των αγαθών οποιασδήποτε φύσεως, τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους, αφού αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις οι οποίες έχουν αναληφθεί και οι επιβαρύνσεις στις οποίες έχει υποβληθεί η εταιρία εξ αφορμής κάθε μιας εισφοράς· τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εισπράττουν τον φόρο εισφοράς κατά τον ρυθμό πραγματοποιήσεως των καταβολών·

[...]

δ) στην περίπτωση της αυξήσεως της εταιρικής περιουσίας, που αναφέρεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, περίπτωση β', επί της πραγματικής αξίας των γενομένων παροχών, αφού αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις οι οποίες ανελήφθησαν και τα έξοδα τα οποία βαρύνουν την εταιρία λόγω των παροχών αυτών·

[...]».

Η εθνική νομοθεσία

7 Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 1, του Kapitalverkehrsteuergesetz (νόμου περί φορολογίας της κινήσεως κεφαλαίων), της 16ης Οκτωβρίου 1934 (DRGBl. 1934/1058, όπως τροποποιημένος δημοσιεύθηκε στο BGBl. 1995/21, στο εξής: KVG), σε φόρο εισφοράς υπόκειται «η κτήση εταιρικών δικαιωμάτων σε ημεδαπή κεφαλαιουχική εταιρία από τον πρώτο αποκτώντα».

8 Δυνάμει του άρθρου 5, σημείο 1, του KVG, οι τίτλοι παροχής προνομιακών δικαιωμάτων θεωρούνται ως αποτελούντες εταιρικά δικαιώματα. Σύμφωνα με το σημείο 2 της εν λόγω διατάξεως, οι κάτοχοι τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων εξομοιούνται προς τους εταίρους της κεφαλαιουχικής εταιρίας η οποία εξέδωσε τους εν λόγω τίτλους.

9 Δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο α', του KVG, η βάση επιβολής του φόρου που λαμβάνεται υπόψη στην περίπτωση μιας τέτοιας κτήσεως αποτελείται από την αξία της αντιπαροχής στην οποία περιλαμβάνονται και τα αναληφθέντα από τους εταίρους έξοδα της συστάσεως της εταιρίας ή της αυξήσεως του κεφαλαίου, όχι όμως ο φόρος εισφοράς που πρέπει να καταβληθεί για την κτήση των εταιρικών δικαιωμάτων.

Οι διαφορές της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

Η υπόθεση Solida

10 Στις 10 Μαρτίου 1995, η Solida εξέδωσε τίτλους παροχής προνομιακών δικαιωμάτων συνολικής ονομαστικής αξίας 465 000 αυστριακών σελινίων (ATS). Οι τίτλοι αυτοί, οι

οποίοι αγοράστηκαν από την Pelias Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (στο εξής: Pelias), παρείχαν δικαίωμα συμμετοχής στα τρέχοντα κέρδη της Solida, στο εταιρικό ενεργητικό της, στην αξία της εν λόγω εταιρίας, η οποία περιλαμβάνει το σύνολο των αφανών αποθεματικών της και την εμπορική της αξία, καθώς και το εκκαθαριστικό υπόλοιπο της εν λόγω εταιρίας.

11 Από τη διάταξη παραπομπής προκύπτει ότι οι εν λόγω τίτλοι παροχής προνομιακών δικαιωμάτων παρείχαν, επίσης, στον κάτοχό τους το δικαίωμα ανακτήσεως του ποσού της ονομαστικής τους αξίας και των συμπληρωματικών καταβολών που ενδεχομένως πραγματοποιήθηκαν. Το δικαίωμα αυτό ήταν της ιδίας τάξεως με τα δικαιώματα των λοιπών πιστωτών της εταιρίας, αλλ' εν τούτοις υπερείχε το δικαίωμα αναζητήσεως των εισφορών που παρείχε στους εταίρους η εταιρική σύμβαση. Σε περίπτωση λύσεως διά καταγγελίας της εννόμου σχέσεως που προέκυπτε από τους τίτλους παροχής προνομιακών δικαιωμάτων, οι κάτοχοι των τίτλων αυτών είχαν δικαίωμα να εισπράξουν ποσό αντίστοιχο του μεριδίου τους από την αξία της Solida κατά τον χρόνο της λύσεώς της και να εισπράξουν, τουλάχιστον, το ποσό της ονομαστικής αξίας των τίτλων τους αυξημένου κατά τις τυχόν πραγματοποιηθείσες συμπληρωματικές καταβολές.

12 Στις 24 Μαρτίου 1995, η μητρική εταιρία της Pelias, η Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen. mbH (στο εξής: RLB), κατέβαλε στη Solida μια «πατρογονική ενίσχυση» («Großmutterzuschuss») ύψους 92 565 000 ATS.

13 Με απόφαση της 29ης Ιανουαρίου 1997, το Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (φορολογική υπηρεσία τελών και φόρων επί της κινήσεως κεφαλαίων, στο εξής: Finanzamt), καθόρισε τον φόρο εισφοράς που όφειλε να καταβάλει η Solida, λαμβάνοντας υπόψη ως βάση επιβολής του φόρου το ποσό των 93 030 000 ATS.

14 Η Solida άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον της Finanzlandesdirektion, υποστηρίζουσα ότι, δυνάμει της οδηγίας 69/335, οι εισφορές των μη εταίρων δεν υπόκεινται σε φόρο εισφοράς.

15 Η Finanzlandesdirektion απέρριψε τη διοικητική προσφυγή με το αιτιολογικό, αφενός, ότι, όσον αφορά τους τίτλους παροχής προνομιακών δικαιωμάτων, τη φορολογική οφειλή δεν γεννά η παροχή ενός εταίρου, αλλά η κτήση εταιρικών δικαιωμάτων και, αφετέρου, ότι η συμπληρωματική χρηματοπιστωτική εισφορά που κατέβαλε η RLB θα περιέλθει, σε περίπτωση λύσεως της Solida, στον κάτοχο των τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων, δηλαδή στην Pelias.

16 Η Solida προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof. Προς στήριξη της προσφυγής της υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι, ενόψει του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335, η κτήση τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων από μη εταίρο δεν υπόκειται σε φόρο εισφοράς.

Η υπόθεση Tech

17 Τον Ιούνιο του 1998, η Tech εξέδωσε τίτλους παροχής προνομιακών δικαιωμάτων συνολικού ονομαστικού ποσού 2 000 000 ATS. Τους τίτλους αυτούς αγόρασε η Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH. Τα δικαιώματα που παρείχαν οι τίτλοι αυτοί ήταν, ουσιαστικώς, αντίστοιχα εκείνων που παρείχαν οι τίτλοι παροχής προνομιακών δικαιωμάτων στην υπόθεση Solida. Εντούτοις, από τη διάταξη παραπομπής προκύπτει ότι η συμμετοχή των κατόχων των τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων στα τρέχοντα κέρδη υπολογιζόταν κατ' αναλογία, με βάση τη σχέση μεταξύ, αφενός, του συνολικού ονομαστικού ποσού αυτών των τίτλων, αυξημένου κατά τις τυχόν συμπληρωματικές εισφορές, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ταυτότητα του προβαίνοντος στις εν λόγω εισφορές, και, αφετέρου, του αποδεσμευμένου ποσού του εταιρικού κεφαλαίου, περιλαμβανομένων των συμπληρωματικών εισφορών, και του συνολικού ονομαστικού ποσού των υπολοίπων τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων που εκδόθηκαν, αυξημένου κατά τις τυχόν συμπληρωματικές εισφορές.

18 Με πράξη επιβολής φόρου της 15ης Οκτωβρίου 1998, το Finanzamt επέβαλε φόρο επί της πράξεως αυτής, λαμβάνοντας υπόψη ως βάση υπολογισμού του φόρου το ποσό των 2 000 000 ATS.

19 Στις 12 Οκτωβρίου 1998 η Tech εξέδωσε μια δεύτερη σειρά τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων συνολικού ονομαστικού ποσού 1 000 000 ATS. Τους τίτλους αυτούς αγόρασε η Wiener Hafen GmbH. Στην πράξη επιβολής του φόρου επί της πράξεως αυτής, το Finanzamt έλαβε υπόψη του ως βάση υπολογισμού του φόρου το ποσό των 1 000 000 ATS.

20 Στις 18 Ιουνίου 1999, η Tech ενημέρωσε το Finanzamt ότι οι συμπληρωματικές χρηματοπιστωτικές εισφορές οι σχετιζόμενες με τους τίτλους παροχής προνομιακών δικαιωμάτων της Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH και της Wiener Hafen GmbH, ανερχόμενες αντιστοίχως σε 68 000 000 ATS και σε 69 000 000 ATS, καταβλήθηκαν στις 6 Αυγούστου και στις 12 Οκτωβρίου 1998.

21 Κρίνοντας ότι οι συμπληρωματικές αυτές εισφορές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της αντιπαροχής που καταβλήθηκε για την αγορά των τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων, η Finanzlandesdirektion ακύρωσε τις δύο πράξεις επιβολής φόρου που προαναφέρθηκαν στις σκέψεις 18 και 19 της παρούσας αποφάσεως.

22 Η Tech άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof ισχυριζόμενη ότι τα άρθρα 4 και 5 της οδηγίας 69/335 αποκλείουν την είσπραξη φόρου εισφοράς επί των πραγματοποιουμένων από μη εταίρους χρηματοπιστωτικών εισφορών.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Verwaltungsgerichtshof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνιστούν οι εκ μέρους μη εταίρου παροχές προς κεφαλαιουχική εταιρία "αγαθά οποιασδήποτε φύσεως τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους", κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 [...];»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

24 Με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ουσιαστικώς, αν το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 έχει την έννοια ότι η έκφραση «αγαθά οποιασδήποτε φύσεως τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους», όπως αυτή χρησιμοποιείται στην εν λόγω διάταξη, περιλαμβάνει τις χρηματοπιστωτικές εισφορές προς κεφαλαιουχική εταιρία προβαίνουσα σε αύξηση της εταιρικής της περιουσίας διά της εκδόσεως τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων εκ μέρους μη εταίρου της εταιρίας αυτής ο οποίος επιθυμεί να αγοράσει τους εν λόγω τίτλους.

25 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο κατ' αυτόν τον τρόπο αναδιατυπωμένο ερώτημα επιβάλλεται, πρώτον, να καθοριστεί αν η εκ μέρους κεφαλαιουχικής εταιρίας έκδοση τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων, όπως αυτοί για τους οποίους πρόκειται στις υποθέσεις στην κύρια δίκη, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335.

26 Επιβάλλεται προς τούτο να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 69/335, η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής, αμειβομένων όχι διά μεριδίων αντιπροσωπευτικών του εταιρικού κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας, αλλά διά δικαιωμάτων της ιδίας φύσεως προς εκείνα των εταίρων, υπόκειται σε φόρο εισφοράς. Αποτελούν τέτοιου είδους δικαιώματα, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα ψήφου, το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο εκκαθαριστικό υπόλοιπο της οικείας εταιρίας.

27 Πάντως, αφενός, η αντιπαροχή που καταβλήθηκε για την αγορά των συγκεκριμένων τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων στις υποθέσεις της κύριας δίκης είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση της εταιρικής περιουσίας της επωφεληθείσας εταιρίας. Αφετέρου, όπως προκύπτει από τη διάταξη παραπομπής, οι εν λόγω τίτλοι παροχής προνομιακών δικαιωμάτων παρέχουν στον κάτοχό τους δικαίωμα συμμετοχής στα τρέχοντα κέρδη και το εκκαθαριστικό υπόλοιπο της εκδότριας εταιρίας.

28 Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, η έκδοση από κεφαλαιουχική εταιρία τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων, όπως αυτά για τα οποία πρόκειται στις υποθέσεις της κύριας δίκης, εμπίπτει, κατ' αρχήν, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 69/335.

29 Δεύτερον, επιβάλλεται να εξεταστεί αν, όπως υποστηρίζει η Solida, το γεγονός ότι ο αγοραστής των τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων δεν είναι μέτοχος της εκδότριας εταιρίας μπορεί να επηρεάσει την ερμηνεία που περιέχεται στην προηγούμενη σκέψη.

30 Επιβάλλεται σχετικώς να τονιστεί ότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 προβλέπει, ασφαλώς, ότι όσον αφορά τις πράξεις στις οποίες αναφέρεται, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται εκείνες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της ιδίας οδηγίας, ο φόρος εισφοράς εκκαθαρίζεται επί της πραγματικής αξίας των αγαθών οποιασδήποτε φύσεως που εισέφεραν «οι εταίροι».

31 Εντούτοις, αφενός, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 69/335, ο οποίος προκύπτει από την ερμηνεία που προτείνει η Solida να δοθεί στο άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, δεν ευρίσκει, πλην του γράμματος αυτής της διατάξεως, κανένα έρεισμα στην οδηγία 69/335.

32 Πράγματι, από το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335 προκύπτει ότι στις περιπτώσεις που ο κοινοτικός νομοθέτης είχε την πρόθεση να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής μιας διατάξεως της εν λόγω οδηγίας καθορίζουσας το γενεσιουργό αίτιο του φόρου εισφοράς του επιβαλλόμενου επί πράξεων στις οποίες προβαίνουν οι εταίροι της επωφελούμενης από τις εισφορές κεφαλαιουχικής εταιρίας, το έπραξε ρητώς αναφερόμενος ρητώς στους εταίρους.

33 Εφόσον το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 69/335 δεν προβλέπει ότι οι εισφορές στις οποίες αναφέρεται πρέπει να προέρχονται από εταίρο της επωφελούμενης από τις εν λόγω εισφορές εταιρίας, ερμηνεία της διατάξεως αυτής η οποία θα είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του εν λόγω άρθρου, ως εάν αυτό περιελάμβανε μια τέτοια προϋπόθεση, δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

34 Εξάλλου, επιβάλλεται να τονιστεί ότι, λαμβανομένης υπόψη της οικονομίας της οδηγίας 69/335, το γράμμα του άρθρου 4 αυτής, περί του πεδίου καθ' ύλην εφαρμογής, υπερισχύει του γράμματος του άρθρου 5, περί της βάσεως επιβολής του φόρου εισφοράς, όταν το ζητούμενο είναι να καθοριστούν οι όροι που πρέπει να πληροί μία πράξη προκειμένου αυτή να περιληφθεί στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας.

35 Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 έχει την έννοια ότι η έκφραση «αγαθά οποιασδήποτε φύσεως τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους», η οποία χρησιμοποιείται στην εν λόγω διάταξη, αφορά τις χρηματοπιστωτικές εισφορές προς κεφαλαιουχική εταιρία προβαίνουσα σε αύξηση της εταιρικής της περιουσίας διά της εκδόσεως τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων εκ μέρους μη εταίρου της εν λόγω εταιρίας ο οποίος επιθυμεί να αγοράσει τους τίτλους αυτούς.

Επί των δικαστικών εξόδων

36 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Αυστριακή Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 30ής Μαρτίου 2000 το Verwaltungsgerichtshof, αποφαίνεται:

Το άρθρο 5, 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, όπως τροποποιήθηκε με την πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας καθώς και των προσαρμογών των ιδρυτικών Συνθηκών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, έχει την έννοια ότι η έκφραση «αγαθά οποιασδήποτε φύσεως τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους», η οποία χρησιμοποιείται στην εν λόγω διάταξη, αφορά τις χρηματοπιστωτικές εισφορές προς κεφαλαιουχική εταιρία προβαίνουσα σε αύξηση της εταιρικής της περιουσίας διά της εκδόσεως τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων εκ μέρους μη εταίρου της εν λόγω εταιρίας ο οποίος επιθυμεί να αγοράσει τους τίτλους αυτούς.

Puissochet Schintgen Σκουρής

Macken Cunha Rodrigues

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 17 Οκτωβρίου 2002.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

J.-P. Puissochet