ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 13ης Φεβρουαρίου 1996 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-197/94 και C-252/94,

που έχουν ως αντικείμενο δύο αιτήσεις του tribunal de grande instance de Dax (Γαλλία) και του tribunal de grande instance de Quimper (Γαλλία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με τις οποίες ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντων δικαστηρίων μεταξύ

Société Bautiaa

και

Directeur des services fiscaux des Landes (C-197/94),

και μεταξύ

Société française maritime

και

Directeur des services fiscaux du Finistère (C-252/94),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

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 73/79/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί τροποποιήσεως του πεδίου εφαρμογής του μειωμένου συντελεστού του φόρου εισφοράς, του προβλεπομένου υπέρ ορισμένων πράξεων αναδιαρθρώσεως εταιριών στο άρθρο 7, παράγραφος 1, περίπτωση β', της οδηγίας περί εμμέσων φόρων, των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 38), με την οδηγία 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί ορισμού των κοινών συντελεστών του φόρου εισφοράς (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 40), με την οδηγία 74/553/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 7ης Νοεμβρίου 1974, περί τροποποιήσεως του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 42), καθώς και 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, K. N. Κακούρη, J.-P. Puissochet και G. Hirsch, προέδρους τμήματος, G. F. Mancini, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, P. Jann, H. Ragnemalm (εισηγητή) και L. Sevón, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Γ. Κοσμάς
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η société Bautiaa, εκπροσωπούμενη από τον Pierre Poret, δικηγόρο Παρισιού,

— η Société française maritime, εκπροσωπούμενη από τον Charles-Louis Vier, δικηγόρο Παρισιού,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Catherine de Salins, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον Jean-Louis Falconi, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στην ίδια διεύθυνση,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Enrico Traversa και την Hélène Michard, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της société Bautiaa, εκπροσωπούμενης από τον Pierre Poret, της Société française maritime, εκπροσωπούμενης από τον Charles-Louis Vier, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Gauthier Mignot, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων της νομικής διευθύνσεως του Υπουργείου Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Enrico Traversa και την Hélène Michard, κατά τη συνεδρίαση της 12ης Σεπτεμβρίου 1995,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Νοεμβρίου 1995,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διατάξεις της 15ης Ιουνίου και 9ης Αυγούστου 1994, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 8 Ιουλίου και στις 13 Σεπτεμβρίου 1994, τα tribunaux de grande instance του Dax και του Quimper, υπέβαλαν, δυνάμει του άρθρου

177 της Συνθήκης ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με 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, στο εξής: οδηγία 69/335), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 73/79/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί τροποποιήσεως του πεδίου εφαρμογής του μειωμένου συντελεστού του φόρου εισφοράς, του προβλεπομένου υπέρ ορισμένων πράξεων αναδιαρθρώσεως εταιριών στο άρθρο 7, παράγραφος 1, περίπτωση β', της οδηγίας περί εμμέσων φόρων, των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 38), με την οδηγία 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί ορισμού των κοινών συντελεστών του φόρου εισφοράς (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 40, στο εξής: οδηγία 73/80), με την οδηγία 74/553/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 7ης Νοεμβρίου 1974, περί τροποποιήσεως του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 42), καθώς και με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία 85/303).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο δύο διαφορών μεταξύ, αφενός, της société Bautiaa και του directeur des services fiscaux des Landes (C-197/94) και, αφετέρου, της Société française maritime και του directeur des services fiscaux du Finistère (C-252/94), σχετικά με την επιστροφή ορισμένων ποσών που είχαν καταβληθεί απ' αυτές στη φορολογική αρχή κατ' εφαρμογήν εθνικών νομοθετικών διατάξεων σχετικών με τον αναλογικό φόρο καταχωρίσεως επί των εισφορών κεφαλαίων οι οποίες καταβάλλονται στο πλαίσιο συγχωνεύσεως.

Η εθνική νομοθεσία

3 Το άρθρο 810-Ι του γενικού κώδικα γαλλικής φορολογίας (στο εξής: κώδικας) προβλέπει:

«Ο συντελεστής του φόρου καταχωρίσεως που εισπράττεται επί των εισφορών κινητών ανέρχεται σε 1 %.»

4 Από τον κανόνα αυτόν υπάρχουν διάφορες παρεκκλίσεις. Έτσι, υπό τον τίτλο «Αυξήσεις κεφαλαίου», το άρθρο 812-I-1° του κώδικα ορίζει:

«(...) ο φόρος που προβλέπεται στο άρθρο 810 εισπράττεται με συντελεστή 3 %, προκειμένου περί πράξεων που αφορούν αύξηση, διά της κεφαλαιοποιήσεως πάσης φύσεως κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων, του κεφαλαίου των εταιριών στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 108» (ήτοι εκείνων που υπόκεινται στον φόρο εταιριών).

5 Προκειμένου, ειδικότερα, για τις πράξεις συγχωνεύσεως, το άρθρο 816 του κώδικα ορίζει:

«Ι. Οι πράξεις που πιστοποιούν συγχωνεύσεις στις οποίες συμμετέχουν αποκλειστικά νομικά πρόσωπα ή οργανισμοί υποκείμενοι στον φόρο εταιριών απολαύουν του εξής καθεστώτος:

1) εισπράττεται πάγιο τέλος καταχωρίσεως ή πάγιο τέλος δημοσιότητας ακινήτων, ύψους 1 220 γαλλικών φράγκων (FF)·

2) ο αναλογικός φόρος 3 % που προβλέπεται στο άρθρο 812-I-1° μειώνεται σε 1,20 %.

Υπολογίζεται επί της αξίας του καθαρού ενεργητικού της απορροφώμενης εταιρίας, κατόπιν εκπτώσεως του καλυφθέντος αλλά μη καταβληθέντος εταιρικού κεφαλαίου (...)».

Η κοινοτική νομοθεσία

6 Όσον αφορά τον φόρο εισφοράς, η οδηγία 69/335, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην εναρμόνιση των στοιχείων που συντελούν στον καθορισμό και στην είσπραξη του φόρου εισφοράς εντός της Κοινότητας, και τούτο στο πλαίσιο της εξαλείψεως των φορολογικών εμποδίων που δυσχεραίνουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

7 Το άρθρο 4 της ίδιας οδηγίας περιλαμβάνει κατάλογο των πράξεων για τις οποίες εισπράττεται ο φόρος εισφοράς καθώς και των πράξεων για τις οποίες τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να αξιώνουν τέτοιο φόρο. Ειδικότερα, το άρθρο ορίζει:

«1. Υπόκεινται στον φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

(...)

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

(...)

2. Δύνανται να υπαχθούν στον φόρο εισφοράς οι κατωτέρω πράξεις:

α) η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά της κεφαλαιοποιήσεως κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων·

(...)».

8 Αρχικώς, το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335 όριζε μια ψαλίδα συντελεστών εντός της οποίας τα κράτη μέλη μπορούσαν να καθορίζουν ελευθέρως τους ισχύοντες στο έδαφός τους συντελεστές και προέβλεπε την εφαρμογή, υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς, μειωμένων συντελεστών ανάλογα με τη φύση της συντελουμένης πράξεως. Το άρθρο είχε ως εξής:

«1. Μέχρι της ενάρξεως της ισχύος των διατάξεων που θα θεσπιστούν από το Συμβούλιο σύμφωνα με την παράγραφο 2:

α) ο συντελεστής του φόρου εισφοράς δεν είναι δυνατό να υπερβεί το 2 % ούτε να είναι μικρότερος του 1 %·

β) ο συντελεστής αυτός μειώνεται κατά 50 % ή και περισσότερο όταν μία ή περισσότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες εισφέρουν το σύνολο της περιουσίας τους ή ένα ή περισσότερους τομείς της δραστηριότητός τους σε μία ή περισσότερες συνιστώμενες ή υφιστάμενες κεφαλαιουχικές εταιρίες.

(...)

4. Αν κράτος μέλος κάνει χρήση της ευχερείας, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, δύναται να εισπραχθεί φόρος εισφοράς με μειωμένο συντελεστή.»

9 Οι κατ' αυτόν τον τρόπο ορισθέντες συντελεστές τροποποιήθηκαν δύο φορές.

10 Κατ' αρχάς, το άρθρο 1 της οδηγίας 73/80, που τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1976, προβλέπει:

«Ο συντελεστής του φόρου εισφοράς του άρθρου 7 της ανωτέρω οδηγίας (69/335) ανέρχεται σε 1 % από 1ης Ιανουαρίου 1976.»

Το άρθρο 2 προσθέτει:

«Οι μειωμένοι συντελεστές, που προβλέπονται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχεία β' και ββ', της ίδιας οδηγίας καθορίζονται από 0 % έως 0,50 % από 1ης Ιανουαρίου 1976.»

11 Στη συνέχεια, η οδηγία 85/303, που τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1986, απάλλαξε της εισφοράς τις μνημονευόμενες στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', πράξεις. Το άρθρο 7, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία αυτή, έχει ως εξής:

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

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

(...)

2. Τα κράτη μέλη μπορούν, είτε να απαλλάσσουν του φόρου εισφοράς όλες τις πράξεις, εκτός από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 (δηλαδή εκτός εκείνων των πράξεων συγχωνεύσεως, διαιρέσεως και μερικής εισφοράς στοιχείων ενεργητικού), είτε να επιβάλλουν ενιαίο συντελεστή που δεν θα υπερβαίνει το 1 %.

(...)»

12 Το άρθρο 9 της οδηγίας 69/335 προβλέπει, ωστόσο, τη δυνατότητα παρεκκλίσεων από τους προβλεπόμενους στο άρθρο 7 συντελεστές:

«Ορισμένες κατηγορίες πράξεων ή κεφαλαιουχικών εταιριών δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο απαλλαγών, μειώσεων ή επαυξήσεων των συντελεστών για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης ή για λόγους κοινωνικούς ή για να δυνηθεί κράτος μέλος να αντιμετωπίσει ειδικές καταστάσεις. Το κράτος μέλος, το οποίο προτίθεται να λάβει τέτοια μέτρα, ειδοποιεί την Επιτροπή εντός ευλόγου χρόνου προς το σκοπό της εφαρμογής του άρθρου 102 της Συνθήκης.»

13 Τέλος, το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335 ορίζει:

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

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

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

(...)»

Όσον αφορά την υπόθεση C-197/94

14 Στις 5 Νοεμβρίου 1990, η société anonyme Bautiaa απερρόφησε τη société nouvelle de matériaux et travaux publics (στο εξής: SNMTP), αναδρομικώς από 1ης Ιανουαρίου 1990, εισφέροντας στοιχεία ενεργητικού καθαρής αξίας 1 931 948 FF. Στη σύμβαση συγχωνεύσεως προβλέφθηκε ότι επί του ποσού του 1 881 948 FF θα κατεβάλλετο αναλογικός φόρος καταχωρίσεως 1,20 %, πράγμα που αντιπροσώπευε το «κέρδος» από τη συγχώνευση που είχε προκύψει από τη σχετική πράξη, δηλαδή τη διαφορά μεταξύ της καθαρής αξίας του ενεργητικού που είχε εισφέρει η SNMTP και του καλυφθέντος αλλά μη καταβληθέντος ποσού του κεφαλαίου της εταιρίας αυτής (50 000 FF). Αυτός ο φόρος που ανήρχετο σε 22 583 FF καταβλήθηκε στο Δημόσιο Ταμείο από τη société Bautiaa στις 9 Ιανουαρίου 1991.

15 Στις 31 Δεκεμβρίου 1991, η εταιρία αυτή ζήτησε από τη φορολογική αρχή την επιστροφή των κατ' αυτόν τον τρόπο καταβληθέντων φόρων, επικαλούμενη το

ασυμβίβαστο του άρθρου 816-I-2° του κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι πράξεις συγχωνεύσεως υπόκεινται σε αναλογικό φόρο καταχωρίσεως 1,20 %, με την οδηγία 69/335, όπως αυτή έχει τροποποιηθεί, η οποία απαγορεύει στα κράτη μέλη την επιβολή φόρων εισφοράς επί των πραγματοποιουμένων μετά την 1η Ιανουαρίου 1986 συγχωνεύσεων. Με απόφαση της 27ης Απριλίου 1992, ο διευθυντής της φορολογικής υπηρεσίας της Landes απέρριψε τη σχετική ένσταση.

16 Στις 9 Ιουλίου 1992, η société Bautiaa άσκησε ενώπιον του tribunal de grande instance de Dax αγωγή κατά του διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας ζητώντας την επιστροφή των καταβληθέντων φόρων.

17 Στο πλαίσιο της αγωγής αυτής, ο διευθυντής της φορολογικής υπηρεσίας δήλωσε κατ' αρχάς ότι η πράξη συγχωνεύσεως, λόγω της οποίας επιβλήθηκε ο επίδικος φόρος, αναλύεται, από φορολογική άποψη, ως κεφαλαιοποίηση αποθεματικών. Κατ' εφαρμογή της νομολογίας της chambre des requêtes (τμήμα αστικών υποθέσεων του γαλλικού ακυρωτικού δικαστηρίου) της 31ης Οκτωβρίου 1927, η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών αποτελείται από δύο χωριστές πράξεις: αφενός, τη διανομή στους εταίρους όλου ή μέρους των συσταθέντων από την εταιρία αποθεματικών και, αφετέρου, την άμεση εισφορά των αποθεματικών αυτών από τους ίδιους εταίρους και, επομένως, την ενσωμάτωσή τους στο εταιρικό κεφάλαιο, ως αντίτιμο της δωρεάν παραδόσεως μετοχών στους μετόχους. Προς αντιστάθμιση της απαλλαγής από τον φόρο διανομής της οποίας τυγχάνει αυτή η διανομή μετοχών, θεσπίστηκε, επί των κεφαλαιοποιήσεων αποθεματικών, ειδικός φόρος καταχωρίσεως. Σύμφωνα με τον διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας, η συλλογιστική αυτή πρέπει να ισχύσει και για την περίπτωση της συγχωνεύσεως, εφόσον αυτή θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα την ενσωμάτωση των αποθεματικών της απορροφηθείσας εταιρίας στο κεφάλαιο της απορροφήσασας εταιρίας. Επομένως, η φορολόγηση της πράξεως συγχωνεύσεως αντισταθμίζει, κατά τον εν λόγω διευθυντή, την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος της οποίας τυγχάνει η δωρεάν διανομή μετοχών.

18 Στη συνέχεια, ο διευθυντής της φορολογικής υπηρεσίας υποστήριξε ότι η οδηγία 69/335, όπως τροποποιήθηκε για τελευταία φορά με την οδηγία 85/303, εφαρμόζεται μόνον επί του συνήθους φόρου εισφοράς επί των κατά κυριολεξία εισφορών και δεν αφορά τον φόρο που ζητείται στην περίπτωση κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών ή συγχωνεύσεως, και τούτο καθόσον ο τελευταίος αυτός φόρος αποτελεί «υποκατάστατο του φόρου διανομής» του οποίου η δικαιολόγηση είναι άσχετη προς τον φόρο εισφοράς, όπως αυτός προβλέπεται στην οδηγία.

19 Εξάλλου, η société Bautiaa υποστήριξε ότι ο φόρος 1,20 % που επιβάλλεται στις πράξεις συγχωνεύσεως, σύμφωνα με το άρθρο 816-I-2° του κώδικα, δεν αποτελεί παρά ειδικό συντελεστή του αναλογικού φόρου 3 % που προβλέπει το άρθρο 812-I-1° του ίδιου κώδικα, ο οποίος και ο ίδιος δεν είναι τίποτε άλλο παρά ο «φόρος εισφοράς» που έχει θεσπιστεί με το άρθρο 810-I, εισπραττόμενος, όμως, με συντελεστή 3 % αντί 1 %. Εξ αυτού η εταιρία καταλήγει στο ότι ο φόρος του 1,20 % που επιβλήθηκε στην πράξη συγχωνεύσεως της 26ης Δεκεμβρίου 1990 αποτελεί φόρο εισφοράς του οποίου η είσπραξη είναι αντίθετη προς την οδηγία 69/335, όπως αυτή έχει τροποποιηθεί, ενώ η επιχειρηματολογία της φορολογικής αρχής σχετικά με το υποκατάστατο του φόρου διανομής δεν ασκεί επιρροή.

20 Με απόφαση της 15ης Ιουνίου 1994, το tribunal de grande instance de Dax ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 99 επ. της Συνθήκης και 7 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, της 17ης Ιουλίου 1969 (όπως τροποποιήθηκε για τελευταία φορά με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ της 10ης Ιουνίου 1985), την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την εφαρμογή εθνικών διατάξεων οι οποίες, όπως τα άρθρα 812 έως 816-I του code général des impôts, διατηρούν την επιβολή φόρου καταχωρίσεως, με συντελεστή 1,20 %, στις πράξεις συγχωνεύσεως εταιριών;»

Όσον αφορά την υπόθεση C-252/94

21 Η Société française maritime προέβη, μεταξύ του 1987 και 1991, σε διάφορες πράξεις συγχωνεύσεως που είχαν ως αποτέλεσμα την είσπραξη από το γαλλικό Δημόσιο, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 816-I-2° του κώδικα, φόρου εισφοράς 1,20 %. Το συνολικό ύψος των καταβληθέντων από τη Société française maritime κατά τις συγχωνεύσεις αυτές φόρων ανέρχεται σε 1 406 940 FF.

22 Στις 5 Μαρτίου 1992, η Société française maritime ζήτησε την επιστροφή των καταβληθέντων φόρων, μειωμένων κατά το ποσό του παγίου τέλους 1 220 FF που, κατά την εκτίμησή της, ήταν και το μόνο οφειλόμενο.

23 Προς στήριξη του αιτήματός της, η εν λόγω εταιρία ισχυρίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 816-I-2° του κώδικα, με τις οποίες πλήττονται οι πράξεις συγχωνεύσεως με αναλογικό φόρο εισφοράς 1,20 %, δεν είναι σύμφωνες προς το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335, όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 73/80 και 85/303. Συναφώς, η ίδια εταιρία διευκρίνισε ότι η οδηγία 73/80 περιόρισε, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 1976, το ανώτατο όριο όσον αφορά τους φόρους που εισπράττονται κατά τις συγχωνεύσεις ίσο προς 0,50 %, ενώ η οδηγία 85/303 επιβάλλει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 1986, τις πράξεις τις οποίες, κατά την 1η Ιουλίου 1984, ήσαν ήδη απαλλαγμένες ή φορολογούνταν με συντελεστή μη υπερβαίνοντα το 0,50 %.

24 Ο διευθυντής της φορολογικής υπηρεσίας του Finistère απέρριψε την ένστασή της με απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 1992.

25 Στις 20 Νοεμβρίου 1992, η Société française maritime ενήγαγε τον διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας του Finistère ενώπιον του tribunal de grande instance de Quimper, ζητώντας την απαλλαγή της από τους προμνημονευθέντες φόρους και προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς με αυτούς που είχε προηγουμένως διατυπώσει στην ένστασή της. Αμυνόμενη, η φορολογική αρχή ισχυρίστηκε ότι η αξίωση της εν λόγω εταιρίας σχετικά με τους καταβληθέντες το 1987 και 1989 φόρους ήταν απαράδεκτη και εκπρόθεσμη, ενώ η μόνη διαφορά που απέμενε αφορούσε την πραγματοποιηθείσα τον Ιανουάριο του 1991 πράξη συγχωνεύσεως. Η εν λόγω αρχή υποστήριξε επίσης ότι ο φόρος του 1,20 % δεν αποτελεί κατά κυριολεξία φόρο εισφοράς αλλά είναι, στην πραγματικότητα, υποκατάστατο του φόρου διανομής ως προς τον οποίον δεν διαλαμβάνει η οδηγία 69/335.

26 Η Société française maritime αμφισβήτησε τον ισχυρισμό περί απαραδέκτου της διοικητικής της ενστάσεως που προβλήθηκε από τη φορολογική αρχή όσον αφορά τους καταβληθέντες το 1987 και 1989 φόρους, για τον λόγο ότι, δυνάμει της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 25ης Ιουλίου 1991, C-208/90, Emmott (Συλλογή 1991, σ. I-4269), καμιά αποσβεστική προθεσμία δεν μπορεί να αντιταχθεί στον υπήκοο κράτους μέλους, ο οποίος επικαλείται τους κανόνες μιας οδηγίας, πριν από την ορθή μεταφορά της στο εθνικό δίκαιο.

27 Με προδικαστική απόφαση της 9ης Αυγούστου 1994, το tribunal de Quimper κήρυξε απαράδεκτη την αξίωση της εταιρίας σχετικά με τους καταβληθέντες το 1987 και 1989 φόρους, ενώ αποφάσισε, κατά τα λοιπά, ότι ήταν επιβεβλημένη η υποβολή στο Δικαστήριο προδικαστικού ερωτήματος. Κατά της τελευταίας αυτής αποφάσεως ασκήθηκε, στις 9 Αυγούστου 1994, αναίρεση. Με έγγραφο της 2ας Μαρτίου 1995, που πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 7 Μαρτίου 1995, το tribunal de Quimper γνωστοποίησε ότι δεν συνέτρεχε λόγος, κατ' αυτό, αναστολής της παρούσας διαδικασίας.

28 Το υποβληθέν από το tribunal de grande instance de Quimper προδικαστικό ερώτημα έχει ως εξής:

«Επιτρέπει η οδηγία 85/303 της 10ης Ιουνίου 1985, η οποία ρυθμίζει το φορολογικό καθεστώς των συγχωνεύσεων και η οποία προβλέπει ότι: "τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από το φόρο εισφοράς τις πράξεις, οι οποίες, την 1η Ιουλίου 1984, απαλλάσσονταν ή υπάγονταν στη φορολογία με συντελεστή 0,5 % ή μικρότερο" (άρθρο 7-1 της οδηγίας), σε συνδυασμό με την οδηγία 73/80 της 9ης Απριλίου 1973, η οποία όρισε το ανώτατο όριο, από 1ης Ιανουαρίου 1976, για τους φόρους που καταβάλλονται κατά τις συγχωνεύσεις, στο 0,5 %, την επιβολή αναλογικού φόρου καταχωρίσεως με συντελεστή 1,20 % από τη φορολογική αρχή κράτους μέλους κατά τις πράξεις συγχωνεύσεως;»

29 Με διάταξη της 30ής Ιουνίου 1995, το Δικαστήριο αποφάσισε, προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση αποφάσεως, τη συνεκδίκαση των δύο υποθέσεων.

Επί της ερμηνείας της οδηγίας 69/335, όπως αυτή έχει τροποποιηθεί

30 Με τα προδικαστικά τους ερωτήματα, τα αιτούντα δικαστήρια ζητούν, κατ' ουσίαν, να μάθουν αν αντίκειται προς το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την οδηγία 73/80, που ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 1976, και, στη συνέχεια, με την οδηγία 85/303, που ισχύει από 1ης

Ιανουαρίου 1986, η εφαρμογή μιας εθνικής νομοθεσίας με την οποία διατηρείται στο 1,20 % ο συντελεστής του φόρου καταχωρίσεως επί των εισφορών κινητών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο μιας συγχωνεύσεως.

31 Προκειμένου να χαρακτηριστεί ο επίδικος φόρος από πλευράς της οδηγίας 69/335 και να εκτιμηθεί το συμβατό του με αυτήν όσον αφορά, ειδικότερα, τους ισχύοντες συντελεστές, επιβάλλεται, πρώτον, να εξεταστεί αν πράξεις, όπως αυτές που αποτελούν το αντικείμενο των διαφορών και στις δύο κύριες δίκες που είχαν ως αποτέλεσμα την επιβολή του φόρου εισφοράς εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335, καθώς και να χαρακτηριστούν οι πράξεις από πλευράς της οδηγίας αυτής. Πράγματι, από το άρθρο 1 της εν λόγω οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, προκύπτει ότι ο φόρος που εισπράττεται επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες αποτελεί «φόρο εισφοράς» κατά την έννοια της οδηγίας όταν αυτός εφαρμόζεται στις μνημονευόμενες από την οδηγία αυτή πράξεις.

32 Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι οι πράξεις που τα κράτη μέλη είναι δυνατόν να υποβάλλουν στον εναρμονισμένο φόρο εισφοράς καθορίζονται στο άρθρο 4 της οδηγίας κατά τρόπο αντικειμενικό και ομοιόμορφο για όλα τα κράτη μέλη, χωρίς να γίνεται αναφορά στις ενδεχόμενες ιδιαιτερότητες συγκεκριμένων εθνικών δικαίων ή στην οργάνωση των εθνικών φορολογικών συστημάτων.

33 Όπως προκύπτει από τη δικογραφία, ο επίδικος φόρος επιβάλλεται επί των πράξεων συγχωνεύσεως στις οποίες συμμετέχουν, αποκλειστικώς, νομικά πρόσωπα ή οργανισμοί υποκείμενοι στον φόρο εταιριών.

34 Οι πράξεις αυτές αποτελούν πράξεις αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας μέσω εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής, όπως μνημονεύεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, στην ειδική περίπτωση περί της οποίας γίνεται μνεία στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', συγκεκριμένα την εισφορά από μία ή περισσότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες, του συνόλου της περιουσίας τους σε μία ή περισσότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες που τελούν υπό σύσταση ή υφίστανται ήδη.

35 Αντίθετα προς τα όσα υποστηρίζει η Γαλλική Κυβέρνηση, δεν είναι δυνατόν, στο πλαίσιο μιας πράξεως συγχωνεύσεως που αφορά η οδηγία 69/335, να απομονωθεί μια πράξη κεφαλαιοποιήσεως αποθεμάτων που συντελέστηκε αναφορικά με την εταιρία που προορίζεται να απορροφηθεί και η οποία εμπίπτει στο άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335.

36 Πράγματι, αφενός, ο όρος «συγχώνευση» που χρησιμοποιείται στην εθνική διάταξη υποδηλώνει σαφώς μια πράξη συγκεντρώσεως κεφαλαίων συνιστάμενη στην αύξηση του κεφαλαίου μιας εταιρίας, καλούμενης «απορροφώσας», χάρις στην εισφορά ολοκλήρου του ενεργητικού μιας άλλης εταιρίας καλούμενης «απορροφωμένης»· αφετέρου, σκοπός της πράξεως συγκεντρώσεως κεφαλαίων είναι η ενίσχυση μιας άλλης ήδη υφισταμένης εταιρίας, της απορροφώσας, της οποίας το κεφαλαίο αυξάνει λόγω της εισφοράς που γίνεται από τους μετόχους της απορροφωμένης εταιρίας. Όντως, επί του τελευταίου αυτού σημείου, το Δικαστήριο, με την απόφασή του της 5ης Φεβρουαρίου 1991, C-15/89, Deltakabel (Συλλογή 1991, σ. I-241, σκέψη 14), υπέμνησε ότι το αποφασιστικό κριτήριο, για να μπορεί μία πράξη συγκεντρώσεως κεφαλαίων να πληγεί με φόρο εισφοράς, έγκειται στην ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού της εταιρίας η οποία ωφελείται από την πράξη αυτή.

37 Επομένως, όσον αφορά τις διαφορές και στις δύο κύριες δίκες, η πράξη κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών στην οποία προέβη η απορροφηθείσα εταιρία δεν αποτέλεσε παρά μια λεπτομέρεια της πράξεως συγκεντρώσεως κεφαλαίων η οποία, για τον σκοπό της εφαρμογής της οδηγίας, δεν συγκεκριμενοποιήθηκε παρά μόνον κατά τον χρόνο της αυξήσεως του κεφαλαίου μέσω της εισφοράς των στοιχείων ενεργητικού της απορροφηθείσας εταιρίας στην απορροφήσασα εταιρία. Πράγματι, μετά το πέρας της διαδικασίας συνενώσεως των δύο εταιριών πληρούται η προϋπόθεση της ενισχύσεως του οικονομικού δυναμικού και δικαιολογείται η εφαρμογή φόρου εισφοράς με τον συντελεστή που ορίζει το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335.

38 Επομένως, προκύπτει ότι πράξεις όπως οι επίμαχες στις διαφορές των κυρίων δικών εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335 και πρέπει να εξεταστούν, από πλευράς του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας (αύξηση του κεφαλαίου δι' εισφορών οποιασδήποτε μορφής), μαζί με τις εντεύθεν απορρέουσες συνέπειες ως προς την εφαρμογή του συντελεστή του φόρου εισφοράς από το άρθρο 7, παράγραφος 1, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303.

39 Όσον αφορά τον φόρο που πλήττει τις πράξεις αυτές, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, ενός φόρου, μιας επιβαρύνσεως, ενός τέλους ή μιας εισφοράς, εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών του οικείου φόρου και ανεξαρτήτως του πώς αυτός χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο (βλ. τις αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, Rousseau Wilmot, Συλλογή 1985, σ. 3759, και της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkavit και Poulsen Trading, Συλλογή 1992, σ. I-2217).

40 Ο επίδικος φόρος καταχωρίσεως εφαρμοζόμενος επί των πράξεων εισφορών σε κεφάλαια οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335 αποτελεί φόρο εισφοράς κατά την έννοια της οδηγίας αυτής. Κατά συνέπεια, πρέπει εν προκειμένω να εξεταστεί το συμβατό του με το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, ειδικότερα από την άποψη του συντελεστή.

41 Ενόψει του γεγονότος ότι η διάταξη αυτή έχει επανειλημμένως τροποποιηθεί, προκύπτει ότι, από 1ης Ιανουαρίου 1976 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1985, η διατήρηση, εντός κράτους μέλους, ενός φόρου εισφοράς όπως ο επίδικος ήταν ασυμβίβαστη με το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την οδηγία 73/80, που προέβλεπε ότι οι μειωμένοι συντελεστές του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', δεν μπορούν να είναι ανώτεροι του 0,50 %.

42 Από 1ης Ιανουαρίου 1986, η διατήρηση ενός τέτοιου φόρου είναι ασυμβίβαστη με την οδηγία, δοθέντος ότι το άρθρο 7, παράγραφος 1, τροποποιήθηκε στη συνέχεια με την οδηγία 85/303, η οποία επιτάσσει σαφώς την απαλλαγή από κάθε φόρο εισφοράς των πράξεων αυξήσεως του κεφαλαίου μέσω της εισφοράς του συνόλου των στοιχείων ενεργητικού μιας εταιρίας σε άλλη.

43 Κατά συνέπεια, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας διατηρούσας στο 1,20 % τον συντελεστή του φόρου καταχωρίσεως επί των εισφορών κινητών που πραγματοποιούνται στο

πλαίσιο μιας συγχωνεύσεωςαντίκειται προς το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την οδηγία 73/80, που ίσχυσε από 1ης Ιανουαρίου 1976, και στη συνέχεια με την οδηγία 85/303, που ίσχυσε από 1ης Ιανουαρίου 1986.

Επί των διαχρονικών αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως

44 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γαλλική Κυβέρνηση ζήτησε από το Δικαστήριο να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας αποφάσεως σε περίπτωση που θα έκρινε ότι η διατήρηση ενός φόρου καταχωρίσεως όπως ο επίδικος στην κύρια δίκη είναι ασυμβίβαστη με το κοινοτικό δίκαιο.

45 Προς στήριξη του αιτήματός της, προβάλλει, αφενός, την ύπαρξη μιας εξ αντικειμένου μεγάλης αβεβαιότητας οφειλομένης στις ενέργειες των άλλων κρατών μελών και κυρίως της Επιτροπής και, αφετέρου, τις σοβαρότατες συνέπειες που θα είχε η απόφαση αυτή στα δημόσια οικονομικά της Γαλλίας.

46 Όσον αφορά το πρώτο επιχείρημα, η Γαλλική Κυβέρνηση υπενθύμισε μια δήλωση που έγινε κατά τη διάρκεια των προπαρασκευαστικών εργασιών της οδηγίας 69/335, σύμφωνα με την οποία

«Οι αντιπροσωπείες διαπιστώνουν (...) ότι αυτό το άρθρο (ήτοι το άρθρο 9 της οδηγίας) επιτρέπει στη Γαλλία να εφαρμόζει, επί των πράξεων στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας, συντελεστές διαφορετικούς από εκείνους που προβλέπονται στο άρθρο 7, παράγραφος 4»,

και τούτο δοθέντος ότι η τελευταία αυτή διάταξη αντιστοιχεί, σύμφωνα με την εν λόγω κυβέρνηση, στο άρθρο 7, παράγραφος 1, του οριστικού κειμένου της οδηγίας.

47 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, 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. Συνέπεια αυτού είναι ότι 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. την απόφαση της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkavit italiana, Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 605, σκέψη 16).

48 Ενόψει των αρχών αυτών, ο περιορισμός των αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως ερμηνείας πρέπει να επιτρέπεται μόνον σε εξαιρετικές περιπτώσεις (βλ., μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα απόφαση Denkavit italiana, σκέψη 17). Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει προσφύγει στη λύση αυτή μόνον υπό λίαν συγκεκριμένες περιστάσεις. Τούτο έχει συμβεί οσάκις υφίστατο κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων, οφειλομένων, ειδικώς, στον μεγάλο αριθμό των εννόμων σχέσεων που είχαν καλοπίστως συσταθεί βάσει μιας ρυθμίσεως που είχε θεωρηθεί ότι ναι μεν είχε εγκύρως τεθεί σε ισχύ, πλην όμως προέκυπτε ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές είχαν ωθηθεί σε ενέργειες μη σύμφωνες προς την κοινοτική νομοθεσία, και τούτο λόγω μιας εξ αντικειμένου μεγάλης αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στην οποία είχαν ενδεχομένως συντελέσει ακόμη και ενέργειες άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 16ης Ιουλίου 1992, C-163/90, Legros κ.λπ., Συλλογή 1992, σ. I-4625).

49 Εν προκειμένω, δεν υφίσταται κανένα στοιχείο ικανό να δικαιολογήσει παρέκκλιση από την αρχή ότι τα αποτελέσματα μιας αποφάσεως ερμηνείας ανατρέχουν στην ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του ερμηνευθέντος κανόνα (βλ. την απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 1995, C-137/94, Richardson, Συλλογή 1995, σ. I-3407, σκέψη 33).

50 Πρώτον, η Γαλλική Κυβέρνηση δεν απέδειξε ότι, κατά τον χρόνο που επιβλήθηκε ο επίδικος φόρος καταχωρίσεως, το κοινοτικό δίκαιο μπορούσε ευλόγως να νοηθεί ως επιτρέπον τη διατήρηση τέτοιου φόρου. Πράγματι, τα επιχειρήματα που προέβαλε η εν λόγω κυβέρνηση, προκειμένου να αποδείξει ότι θεωρούσε ότι ίσχυε υπέρ αυτής παρέκκλιση δυνάμει του άρθρου 9 της οδηγίας

69/335, πράγμα που της επέτρεπε να εφαρμόζει συντελεστές διαφορετικούς απ' αυτούς που προβλέπει το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, δεν ασκούν επιρροή.

51 Συναφώς, πρέπει κατ' αρχάς να παρατηρηθεί ότι η Γαλλική Κυβέρνηση δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με την τυχόν καταχώριση της μνημονευθείσας δηλώσεως στα πρακτικά της συνεδριάσεως του Συμβουλίου. Κατά τα λοιπά, κατά πάγια νομολογία, οι δηλώσεις που καταχωρίζονται σε πρακτικά του Συμβουλίου κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες που καταλήγουν στην έκδοση μιας οδηγίας δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την ερμηνεία της όταν το περιεχόμενο της δηλώσεως ουδόλως απαντάται στο κείμενο της επίμαχης διατάξεως και, υπό την έννοια αυτή, στερείται νομικής σημασίας (βλ. την απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 1991, C-292/89, Antonissen, Συλλογή 1992, σ. 745, σκέψη 18).

52 Περαιτέρω, δεν αμφισβητείται ότι το άρθρο 9 της οδηγίας παραπέμπει ρητώς, προκειμένου περί παρεκκλίσεως από τις διατάξεις της, στην προβλεπόμενη από το άρθρο 102 της Συνθήκης ΕΚ διαδικασία, η οποία δεν ακολουθήθηκε εν προκειμένω.

53 Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι η παρέκκλιση που επικαλείται η Γαλλική Κυβέρνηση αφορά μόνον τον συντελεστή του φόρου που πλήττει τις πράξεις που μνημονεύονται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας (αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου διά της κεφαλαιοποιήσεως κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων) και όχι τις πράξεις που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', νοούμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', οι οποίες περιλαμβάνουν τις πράξεις συγχωνεύσεως.

54 Δεύτερον, το επιχείρημα που έχει σχέση με το μέγεθος της οικονομικής ζημίας που πρόκειται να υποστεί η Γαλλική Κυβέρνηση δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

55 Οι οικονομικές συνέπειες που μπορούσαν να απορρεύσουν για μια κυβέρνηση από τον παράνομο χαρακτήρα μιας επιβαρύνσεως ή ενός φόρου ουδέποτε έχουν δικαιολογήσει, αυτές καθ' εαυτές, τον περιορισμό των αποτελεσμάτων

μιας αποφάσεως του Δικαστηρίου (βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Denkavit και Poulsen Trading). Εξάλλου, περιορισμός των αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως, βάσει αποκλειστικώς τέτοιου είδους θεωρήσεων, θα είχε ως αποτέλεσμα την ουσιώδη μείωση της ένδικης προστασίας των δικαιωμάτων που οι υποκείμενοι στον φόρο αντλούν από την κοινοτική φορολογική νομοθεσία (βλ. την απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-367/93 έως C-377/93, Roders κλπ., Συλλογή 1995, σ. I-2229).

56 Κατά συνέπεια, δεν συντρέχει λόγος να περιοριστούν διαχρονικώς τα αποτελέσματα της παρούσας αποφάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

57 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες 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 των εθνικών δικαστηρίων, σ' αυτά εναπόκειται να αποφανθούν επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλαν με διατάξεις της 15ης Ιουνίου 1994 και της 9ης Αυγούστου 1994, τα tribunaux de grande instance του Dax και του Quimper, αποφαίνεται:

Η εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας διατηρούσας στο 1,20 % τον συντελεστή του φόρου καταχωρίσεως επί των εισφορών κινητών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο μιας συγχωνεύσεως αντίκειται προς το άρθρο 7, παράγραφος 1, 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 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί ορισμού των κοινών συντελεστών του φόρου εισφοράς, ισχύουσα από 1ης Ιανουαρίου 1976, και με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, ισχύουσα από 1ης Ιανουαρίου 1986.

Rodríguez Iglesias Κακούρης Puissochet

Hirsch Mancini Schockweiler

Moitinho de Almeida Kapteyn Jann

Ragnemalm Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 13 Φεβρουαρίου 1996.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias