ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ANTONIO TIZZANO

της 7ης Φεβρουαρίου 2002 [1]

1. Με διάταξη της 1ης Σεπτεμβρίου 1999, το Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) υπέβαλε στο Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20, στο εξής: οδηγία). Με τα ερωτήματα αυτά ο αυστριακός δικαστής ερωτά ουσιαστικώς το Δικαστήριο αν υπόκεινται σε φόρο εισφοράς διάφορες παροχές σκοπός των οποίων είναι να καταστήσουν δυνατή τη συμμετοχή στο κεφάλαιο ανωνύμου εταιρίας με την ευκαιρία ειδικώς προς τούτο πραγματοποιούμενης αυξήσεως του κεφαλαίου.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

2. Όπως προκύπτει από την πρώτη αιτιολογική της σκέψη, σκοπός της οδηγίας είναι η προώθηση της ελευθέρας κινήσεως των κεφαλαίων με σκοπό τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα προς εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς. Η επίτευξη αυτού του σκοπού προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, ότι ο φόρος εισφοράς «επί των κεφαλαίων, τα οποία συγκεντρώνονται στο πλαίσιο μιας εταιρίας [...] δεν πρέπει να επιβάλλεται παρά μόνο μία φορά στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και ότι η φορολογία αυτή, για να μη διαταράσσει την κυκλοφορία των κεφαλαίων, πρέπει να ευρίσκεται στο αυτό επίπεδο σε όλα τα κράτη μέλη» (έκτη αιτιολογική σκέψη). Προς τούτο, η οδηγία προβαίνει σε εναρμόνιση αυτού του φόρου, όσον αφορά τη μορφή του και τους συντελεστές του (έβδομη αιτιολογική σκέψη).

3. Στο πλαίσιο αυτής της εναρμονίσεως, οι υποκείμενες σε φόρο εισφοράς πράξεις απαριθμούνται ρητώς στο άρθρο 4 της οδηγίας· ειδικότερα, όσον αφορά την παρούσα υπόθεση, στην πρώτη παράγραφο αυτής της διατάξεως διευκρινίζεται ότι υπόκεινται σε φόρο εισφοράς:

«[...]

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

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

δ) 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, όπως το δικαίωμα ψήφου, το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο εκκαθαριστικό υπόλοιπο·

[...]»

4. Το άρθρο 4, παράγραφος 2 (όπως ισχύει σήμερα [2]), προβλέπει, αντιθέτως, ότι «οι ακόλουθες πράξεις μπορούν να συνεχίσουν να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς, εφόσον υπάγονταν στον φορολογικό συντελεστή 1 % την 1η Ιουλίου 1984:

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

β) η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από ένα εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων·

[...]»

5. Όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου, καθόσον αυτό ενδιαφέρει την παρούσα υπόθεση, το άρθρο 5, παράγραφος 1, προβλέπει ότι ο φόρος εκκαθαρίζεται:

«α) στην περίπτωση της 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·

[...]

2 — Το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 τροποποιήθηκε με το πρώτο άρθρο της οδηγίας 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23).

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

6. Όπως προκύπτει από τη διάταξη παραπομπής, ο φόρος επί των εισφορών κεφαλαίων ρυθμίζεται στην Αυστρία με τον Kapitalverkehrsteuergesetz (στο εξής: KVG). Στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως πρέπει ειδικότερα να υπογραμμιστεί ότι, κατά το άρθρο 2 του KV, «υπόκεινται σε φόρο εισφοράς:

(1) η κτήση εταιρικών δικαιωμάτων σε ημεδαπή κεφαλαιουχική εταιρία από τον πρώτο αποκτώντα·

[...]».

7. Όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου, το άρθρο 7 του KVG προβλέπει ότι «ο φόρος υπολογίζεται:

(1) προκειμένου περί κτήσεως εταιρικών δικαιωμάτων (άρθρο 2, σημείο 1)·

(a) σε περίπτωση κατά την οποία πρέπει να καταβληθεί αντιπαροχή: αναλόγως της αξίας της αντιπαροχής. Η αντιπαροχή περιλαμβάνει, επίσης, τα αναληφθέντα από τους εταίρους έξοδα της συστάσεως της εταιρίας ή της αυξήσεως του κεφαλαίου, όχι όμως τον φόρο εισφοράς που πρέπει να καταβληθεί για την κτήση των εταιρικών δικαιωμάτων·

[...]»

Πραγματικά περιστατικά και διαφορά της κύριας δίκης

8. Η εταιρία Energie Steiermark Holding AG (στο εξής: ESTAG) είναι ανώνυμη ετιαρία το εταιρικό κεφάλαιο της οποίας ανερχόταν, πριν από την αύξηση με την οποία σχετίζεται η διαφορά στην κύρια δίκη, σε 500 000 000 αυστριακά σελίνια (ATS). Μοναδικός μέτοχος της εταιρίας ήταν τότε το ομόσπονδο κράτος (Land) της Στυρίας (στο εξής: Land), η εταιρία δε αυτή κατείχε σχεδόν το σύνολο των μετοχών των τριών εταιριών εκμεταλλεύσεως (των εταιριών Steirische Wasserkraft- und Elektrizitäts-Aktiengesellschaft, Steirische

Ferngas-Aktiengesellschaft και Steirische Fernwärme GmbH)· οι εταιρίες αυτές συναποτελούσαν τον «όμιλο ESTAG».

9. Τον Ιανουάριο του 1998 το Land και η εταιρία Électricité de France International (στο εξής: EDFI), εταιρία ελεγχόμενη από την εταιρία Électricité de France (στο εξής: EDF), συνήψαν «σύμβαση συμμετοχής επιχειρήσεων» («Unternehmensbeteiligungsvertrag»), σκοπός της οποίας ήταν να καταστήσει δυνατή τη συμμετοχή της EDFI στο μετοχικό κεφάλαιο της ESTAG.

10. Βάσει αυτής της συμβάσεως το Land ανέλαβε, μεταξύ άλλων, την υποχρέωση να προβεί σε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της ESTAG δια της εκδόσεως 166 668 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 1 000 ATS εκάστη, ώστε το εταιρικό κεφάλαιο να ανέλθει σε 666 668 000 ATS. Το Land ανέλαβε, επίσης, την υποχρέωση να μην ασκήσει το προτιμησιακό δικαίωμά του αγοράς μετοχών και να επιτρέψει μόνο στην εταιρία EDFI να αγοράσει τις νέες μετοχές, ώστε να αποκτήσει μερίδιο 25 % πλέον μίας μετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο της ESTAG.

11. Από την πλευρά της η EDFI ανέλαβε την υποχρέωση:

i) να αγοράσει τις 166 668 νέες μετοχές της ESTAG συνολικής ονομαστικής αξίας 666 668 000 ATS·

ii) να καταβάλει ποσό 5 083 332 000 ATS, ως «εισφορά εταίρου» μη αποδοτέα, στον λογαριασμό ενός καταπιστευτικού διαχειριστή ο οποίος είχε την υποχρέωση να επενδύσει αμέσως το ποσό αυτό και να το εμβάσει «εντόκως» στην ESTAG και/ή στις εταιρίες εκμεταλλεύσεως αυτής [3]·

iii) να καταβάλει ποσό 350 000 000 ATS σε έτερο λογαριασμό του ιδίου καταπιστευτικού διαχειριστή («λογαριασμός εγγυήσεως»). Ο λογαριασμός αυτός θα έπρεπε να διατηρηθεί τουλάχιστον για περίοδο δύο ετών, κατά τη διάρκεια των οποίων η EDFI είχε δικαίωμα να αναζητήσει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, το σύνολο του ποσού του ευρισκομένου εις πίστωση του εν λόγω λογαριασμού [4]. Ελλείψει ασκήσεως αυτού του δικαιώματος το κατατεθημένο στον λογαριασμό εγγυήσεως ποσό όφειλε να καταβληθεί στην ESTAG και/ή στις εταιρίες της ως ακολούθως: 100 000 000 ATS δεκατρείς μήνες μετά την έκδοση των νέων μετοχών και τα υπόλοιπα 250 000 000 ATS είκοσι πέντε μήνες μετά την έκδοση αυτών των μετοχών.

12. Αξίζει να σημειωθεί ότι από τα αποσπάσματα της συμβάσεως συμμετοχής που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι όλες οι ανωτέρω πληρωμές όφειλαν να

3 — Ο καταπιστευτικός διαχειριστής είχε, ιδίως, την υποχρέωση να εμβάσει το ποσό στην ESTAG ή στις εταιρίες εκμεταλλεύσεως αυτής, βάσει εγγράφων οδηγιών των συμβαλλομένων· αν μετά περίοδο δύο εβδομάδων από τις εκδόσεως των μετοχών δεν ελάμβανε σχετικές οδηγίες είχε, εν πάση περιπτώσει, την υποχρέωση να εμβάσει το ποσό αυτό υπέρ της ESTAG.

4 — Καίτοι τούτο δεν διευκρινίζεται ρητώς στη διάταξη παραπομπής, από τη δικογραφία προκύπτει ότι η EDFI θα μπορούσε να αναζητήσει το ποσό αυτό σε περίπτωση που θα απεδεικνύοντο ανακριβή τα στοιχεία που παρέσχε το Land ως προς την οικονομική και νομική κατάσταση της ESTAG.

γίνουν από την EDFI, η οποία ακριβώς ανέλαβε την υποχρέωση έναντι του Land. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από την έκθεση των πραγματικών περιστατικών στην οποία προέβησαν η Επιτροπή και η ESTAG ενώπιον του Δικαστηρίου, η σύμβαση αυτή παρείχε τη δυνατότητα στην EDFI να ζητήσει από τη μητρική της εταιρία EDF την καταβολή ολόκληρου ή μέρους του ποσού των 5 083 332 000 ATS (το οποίο όφειλε να καταβάλει ως «εισφορά εταίρου»).

13. Κατά τους όρους της συμβάσεως, στο πλαίσιο της έκτακτης συνελεύσεως που πραγματοποιήθηκε στις 16 Απριλίου 1998, αποφασίστηκε να προχωρήσει η προβλεφθείσα αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της ESTAG, ονομαστικής αξίας 166 668 000 ATS. Κατά τη διάρκεια αυτής της συνελεύσεως εγκρίθηκε επίσης η μη άσκηση του δικαιώματος προτιμήσεως που είχαν οι μέτοχοι και η αγορά των νέων μετοχών από την EDFI.

14. Όπως προκύπτει από τη διάταξη παραπομπής, μεταξύ Απριλίου και Μαΐου 1998, η EDFI κατέβαλε στην ESTAG το ποσό των 166 668 000 ATS, το οποίο αντιστοιχούσε στην ονομαστική αξία των νέων μετοχών, ενώ η EDF κατέβαλε το υπόλοιπο ποσό των 5 433 332 000 ATS στους λογαριασμούς του καταπιστευτικού διαχειριστή. Εξ όσων μπόρεσα να αντιληφθώ, ο καταπιστευτικός διαχειριστής κατέβαλε την εισφορά εταίρου ύψους 5 083 332 000 ATS στην ESTAG και στις εταιρίες της [5] και κατέθεσε στον λογαριασμό εγγυήσεως τα υπόλοιπα 350 000 000 ATS.

15. Ενόψει των περίπλοκων πράξεων που περιγράφηκαν ανωτέρω, η αρμόδια φορολογική αρχή (το Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Graz) προέβη, στις 11 Μαΐου 1998, στην εκκαθάριση του φόρου εισφοράς, λαμβάνοντας υπόψη ως βάση επιβολής του φόρου το ποσό των 5 600 000 000 ATS, δηλαδή το σύνολο του ποσού που συμφωνήθηκε για την ανάληψη συμμετοχής στο κεφάλαιο της ESTAG (δηλαδή τα ποσά των 166 668 000 ATS, που αντιστοιχεί στην ονομαστική αξία των μετοχών, των 5 083 332 000 ATS που καταβλήθηκαν υπό μορφή εισφοράς εταίρου και των 350 000 000 ATS που καταβλήθηκαν στον λογαριασμό εγγυήσεως).

16. Κατά της αποφάσεως αυτής η ESTAG άσκησε διοικητική ένσταση ενώπιον του Finanzamt ισχυριζόμενη, κυρίως, ότι η EDFI είχε απλώς καταβάλει το ποσό των 166 668 000 ATS και ότι, κατά την έννοια της οδηγίας, τα υπόλοιπα ποσά που κατέβαλε η EDF — χαρακτηριζόμενα ως «πατρογονική ενίσχυση» («Großmutterzuschüss») — δεν έπρεπε να υποβληθούν σε φόρο εισφοράς. Το Finanzamt, όμως, απέρριψε τη διοικητική αυτή ένσταση, κρίνοντας ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι απολύτως σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο, καθόσον ως βάση επιβολής του φόρου έπρεπε να ληφθεί υπόψη «η πραγματική αξία των αγαθών οποιασδήποτε φύσεως, τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους», κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας.

17. Ακολούθως, η ESTAG άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof, επικαλούμενη κυρίως το ασυμβίβαστο αυτής της αποφά-

5 — Ειδικότερα προκύπτει ότι το ποσό των 3 733 332 000 ATS καταβλήθηκε στην ESTAG· το ποσό των 950 000 000 ATS στην εταιρία Steirischen Wasserkraft und Elektrizitäts· το ποσό των 300 000 000 ATS στην εταιρία Steirische Ferngas· και το ποσό των 100 000 000 ATS στην εταιρία Steirischen Fernwärme.

σεως με την οδηγία, υπό την έννοια ότι: οι καταβληθείσες εισφορές δεν αύξησαν το εταιρικό κεφάλαιο· καταβλήθηκαν από πρόσωπο ξένο προς την εταιρία και απέβησαν, κατά μέγα μέρος, προς όφελος τρίτων (των εταιριών εκμεταλλεύσεως)· εξάλλου, από τη βάση υπολογισμού του φόρου θα έπρεπε να εκπέσει ο φόρος εισφοράς· εν πάση περιπτώσει, στη βάση επιβολής του φόρου δεν θα έπρεπε να περιληφθούν οι εισφορές που δεν έχουν εισέτι πραγματοποιηθεί.

18. Προς επίλυση των περιπλόκων αυτών ζητημάτων, το Verwaltungsgerichtshof έκρινε επιβεβλημένο να υποβάλει στο Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Συνιστούν οι παροχές στις οποίες προβαίνει, στο πλαίσιο αυξήσεως κεφαλαίου (κατ' αποκλεισμό του δικαιώματος προτιμήσεως των μέχρι τούδε εταίρων), ένας νέος εταίρος για την ανάληψη των νέων μετοχών όχι ο ίδιος, αλλά μέσω της μητρικής του εταιρίας, "εισφορές οποιασδήποτε μορφής" κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 [...];

2) Συνιστούν οι παροχές στις οποίες προβαίνει, στο πλαίσιο αυξήσεως κεφαλαίου (κατ' αποκλεισμό του δικαιώματος προτιμήσεως των μέχρι τούδε εταίρων), ένας νέος εταίρος για την ανάληψη των νέων μετοχών όχι προς την αυξάνουσα το κεφάλαιό της εταιρία αλλά προς τις θυγατρικές της εταιρίες, "εισφορές οποιασδήποτε μορφής" κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 [...];

3) Συνιστούν οι παροχές οι οποίες δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί, "εισφορές οποιασδήποτε μορφής" κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 [...];

4) Αποτελεί ο καταβλητέος από την εταιρία φόρος εισφοράς "επιβάρυνση" ή "υποχρέωση", που κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 [...] πρέπει να αφαιρεθεί από τη βάση επιβολής του φόρου;»

19. Στην παρούσα υπόθεση, η εταιρία ESTAG, η Αυστριακή Δημοκρατία και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις και ανέπτυξαν προφορικώς τις απόψεις τους κατά τη συνεδρίαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2001.

Νομική ανάλυση

Επί των δύο πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων

20. Με τα δύο πρώτα ερωτήματα, τα οποία επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού,

ερωτάται ουσιαστικώς αν, δυνάμει της οδηγίας, τα ποσά που καταβλήθηκαν, όπως εν προκειμένω, για την απόκτηση συμμετοχής στο κεφάλαιο εταιρίας μέσω αγοράς μετοχών εκδοθεισών στο πλαίσιο αυξήσεως του κεφαλαίου αυτής της εταιρίας υπόκεινται σε φόρο εισφοράς στην περίπτωση κατά την οποία τα εν λόγω ποσά καταβλήθηκαν από τη μητρική εταιρία του αγοραστή ή καταβλήθηκαν στις θυγατρικές εταιρίες της εταιρίας η οποία προέβη σε αύξηση του κεφαλαίου.

21. Εξάλλου, επιβάλλεται να τονιστεί ότι τα ερωτήματα δεν αναφέρονται στην τιμή εκδόσεως των νέων μετοχών, η οποία αντιστοιχεί στην ονομαστική τους αξία, αλλά στα υπόλοιπα ποσά που καταβλήθηκαν ως αντιπαροχή για την αγορά πακέτου μετοχών, η πραγματική αξία των οποίων υπερέβαινε την ονομαστική τους αξία. Όπως προανέφερα, ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου δεν αμφισβητείται η επιβολή φόρου εισφοράς επί των 166 668 000 ATS που κατέβαλε η EDFI, αλλά η επιβολή φόρου εισφοράς επί του υπολοίπου ποσού των 5 433 332 000 ATS το οποίο κατέβαλε η EDF και το οποίο στην πράξη αντιστοιχεί στο επιπλέον τίμημα που καταβλήθηκε για τις μετοχές που αγόρασε η θυγατρική της. Πράγματι, εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι η καταβολή της τιμής αγοράς των νέων μετοχών εκ μέρους της EDFI έγινε υπό τη μορφή «αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας διά της εισφοράς αγαθών οποιασδήποτε μορφής», η οποία υπόκειται σε φόρο εισφοράς κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας. Αντιθέτως, οι διάδικοι διαφωνούν ως προς το αν, και βάσει ποιας διατάξεως, η καταβολή του επιπλέον ποσού εκ μέρους της EDF μπορεί να υποβληθεί σε φόρο εισφοράς δυνάμει της οδηγίας.

22. Κατά την Επιτροπή, οι παροχές αυτές συνιστούν, ιδίως, «αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από έναν εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων», κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας· συνεπώς, βάσει αυτής της διατάξεως, η εν λόγω παροχή μπορεί να υπαχθεί σε φόρο εισφοράς. Αντιθέτως, η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η συγκεκριμένη παροχή δεν διαφέρει από την καταβολή της τιμής για την αγορά των νέων μετοχών, μέσω της οποίας συμβάλλει στην αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της ESTAG: συνεπώς, η παροχή αυτή πρέπει, επίσης, να υπαχθεί σε φόρο εισφοράς, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας. Τόσο η Επιτροπή όσο και η Αυστριακή Κυβέρνηση δεν δέχονται, εν πάση περιπτώσει, ότι έχει σημασία για την επιβολή του φόρου το γεγονός ότι το επιπλέον ποσό για την αγορά εκ μέρους της EDFI των νέων μετοχών καταβλήθηκε από τη μητρική εταιρία ή καταβλήθηκε στις θυγατρικές εταιρίες της ESTAG.

23. Διαμετρικώς αντίθετη είναι η άποψη που υποστηρίζει η ESTAG, κατά την οποία τα ποσά που κατέβαλε η EDF δεν υπόκεινται σε φόρο εισφοράς, καθόσον δεν είχαν ως αποτέλεσμα αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της ESTAG, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας, ούτε αύξηση της εταιρικής περιουσίας «αμειβόμενη [...] διά δικαιωμάτων της ιδίας φύσεως προς εκείνα των εταίρων», κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ'. Κατά την άποψή της, σημαντικότερο εν

προκειμένω είναι το στοιχείο ότι τα ποσά αυτά δεν καταβλήθηκαν από εταίρο — αντιθέτως προς την προκύπτουσα από τα άρθρα 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', και 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας απαίτηση — και ότι, κατά ένα μέρος, καταβλήθηκαν προς εταιρίες διαφορετικές από εκείνη η οποία προέβη σε αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου.

24. Ας μου επιτραπεί να τονίσω ότι από τους διάφορους δυνατούς χαρακτηρισμούς της συγκεκριμένης πράξεως η προτίμησή μου στρέφεται προς τον χαρακτηρισμό που προτείνει η Αυστριακή Κυβέρνηση.

25. Πράγματι, συντασσόμενος προς τις εκτιμήσεις της Αυστριακής Κυβερνήσεως, φρονώ ότι, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας, *το σύνολο των εισφορών* που πραγματοποιούνται προς υλοποίηση της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου και προς αγορά αντιπροσωπευτικών μεριδίων του εταιρικού κεφαλαίου εμπίπτουν στον φόρο [6]. Συνεπώς, στην περίπτωση κατά την οποία η πραγματική αξία των μετοχών που εκδόθηκαν στο πλαίσιο αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου υπερβαίνει την ονομαστική τους αξία, η εν λόγω διάταξη επιβάλλει την υπαγωγή σε φόρο εισφοράς και του επιπλέον ποσού που ενδεχομένως καταβλήθηκε ως αντιπαροχή για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και τη συνακόλουθη αγορά νέων μετοχών.

6 — Από το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας προκύπτει, εξ αντιδιαστολής, η προϋπόθεση περί της αναγκαιότητας ανταμοιβής. Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Γ. Κοσμά στην υπόθεση C-8/96, Locamion (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1997, Συλλογή 1997, σ. I-7055) όπου διευκρινίζεται ότι «όπως προκύπτει σαφώς από τη συνδυασμένη ερμηνεία της περιπτώσεως αυτής γ' με την επόμενη περίπτωση δ' οι εισφορές που έχουν ως συνέπεια την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου θα πρέπει να αμείβονται με μερίδια αντιπροσωπευτικά του εταιρικού κεφαλαίου» (σημείο 36).

26. Κατά τη γνώμη μου, η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται από τις διατάξεις της οδηγίας οι οποίες καθορίζουν τη βάση επιβολής του φόρου για τις διάφορες πράξεις οι οποίες υπόκεινται στον φόρο. Όσον αφορά τις αυξήσεις εταιρικού κεφαλαίου που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας, το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', προβλέπει, πράγματι, ότι ο φόρος εκκαθαρίζεται «επί της *πραγματικής αξίας* των αγαθών οποιασδήποτε φύσεως, τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους» και όχι «επί του *ονομαστικού ποσού* της αυξήσεως», όπως π.χ. προβλέπεται για τις περιπτώσεις «αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου διά της κεφαλαιοποιήσεως κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων» (άρθρα 5, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 4, παράγραφος 2, στοιχείο α') [7]. Συνεπώς, εφόσον ο φόρος εκκαθαρίζεται με βάση την πραγματική αξία των εισφορών που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου με σκοπό την απόκτηση αντιπροσωπευτικού μεριδίου, θεωρώ προφανές ότι ο ίδιος φόρος πρέπει, επίσης, να επιβληθεί και επί του επιπλέον ποσού που ενδεχομένως καταβλήθηκε προς τον σκοπό αυτό.

27. Μετά τη διευκρίνιση αυτού του ζητήματος, επιβάλλεται, επίσης, να εξεταστεί αν ο φόρος επί των εισφορών πρέπει επίσης να επιβληθεί επί των εξής πράξεων: όταν το επιπλέον ποσό καταβάλλεται όχι από την εταιρία η οποία προβαίνει στην αγορά των νέων μετοχών (εν προκειμένω την EDFI) αλλά από τη μητρική της εταιρία (εν προκειμένω την EDF)· ή όταν το επιπλέον αυτό ποσό καταβάλλεται, τουλάχιστον μερικώς, στις θυγατρικές της εταιρίας η οποία προέβη σε αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου (εν προκειμένω στις εταιρίες της ESTAG). Συνεπώς, επιβάλλεται να εξεταστεί αν, όπως

7 — Οι υπογραμμίσεις δικές μου.

υποστηρίζουν η Επιτροπή και η Αυστριακή Κυβέρνηση, τα στοιχεία αυτά στερούνται σημασίας ως προς την εφαρμογή του φόρου ή αν, αντιθέτως, όπως υποστηρίζει η ESTAG, έχουν ως αποτέλεσμα τη μη επιβολή του φόρου.

28. Κατ' αρχάς, όσον αφορά την περίπτωση κατά την οποία το επιπλέον ποσό καταβάλλεται από τη μητρική εταιρία, υπενθυμίζω ότι, κατά την άποψη της ESTAG, αποκλείεται η επιβολή φόρου στην περίπτωση αυτή, καθόσον το πρόσωπο το οποίο προβαίνει στην εισφορά δεν αποκτά, εξ αντιπαροχής, αντιπροσωπευτικό μερίδιο του εταιρικού κεφαλαίου της επωφελούμενης εταιρίας (το οποίο αντιθέτως αποκτά η θυγατρική) και επομένως δεν αποκτά την ιδιότητα του εταίρου. Συνεπώς, η εν λόγω εισφορά δεν υπόκειται στον φόρο, δεδομένου ότι, στην περίπτωση της αυξήσεως εταιρικού κεφαλαίου, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας, «ο φόρος εκκαθαρίζεται [...] επί της πραγματικής αξίας των αγαθών οποιασδήποτε φύσεως, τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν *από τους εταίρους*» [8].

29. Εντούτοις, θεωρώ την προσέγγιση αυτή ως υπερβολικά προσκολημένη στους τύπους και, τελικώς, ως μάλλον μη πειστική. Στην εν προκειμένω περίπτωση η εκ μέρους της μητρικής εταιρίας καταβολή του ποσού έγινε, στην πράξη, για λογαριασμό της θυγατρικής, προκειμένου να παρασχεθεί σ' αυτήν η δυνατότητα να αγοράσει τις μετοχές που εκδόθηκαν στο πλαίσιο της αυξήσεως του κεφαλαίου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά συνέπεια, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η καταβολή του επιπλέον ποσού, έστω και όταν τυπικώς πραγματοποιείται από τρίτη εταιρία, μπορεί ουσιαστικώς να αποδοθεί στη θυγατρική στην οποία, ως αντιπαροχή για την πληρωμή αυτού του ποσού, παρέχεται το δικαίωμα αγοράς των υπό έκδοση νέων μετοχών και αποκτήσεως, κατά συνέπεια, της ιδιότητας του εταίρου. Στην πράξη, η κατάσταση που προκύπτει από την καταβολή στην οποία προβαίνει η μητρική εταιρία δεν διαφέρει από εκείνη κατά την οποία η μητρική εταιρία περιορίζεται να παράσχει στη θυγατρική της τους πόρους που απαιτούνται για την καταβολή του ποσού, δεδομένου ότι, και στις δύο περιπτώσεις, την προβλεπόμενη αντιπαροχή τη λαμβάνει η θυγατρική, πράξη από την οποία προκύπτει (ή θα έπρεπε να προκύψει) ισόποση πίστωση της μητρικής εταιρίας έναντι της θυγατρικής της.

30. Πέραν της τυπικής προσεγγίσεως, επιβάλλεται, κατά συνέπεια, να ληφθεί υπόψη ότι στην υποκείμενη σε φόρο πράξη προέβη, έστω εμμέσως, η θυγατρική: δηλαδή η εταιρία η οποία αποκτά, ως αντιπαροχή, αντιπροσωπευτικό μερίδιο του εταιρικού κεφαλαίου. Αν η άποψη αυτή γίνει δεκτή αποδυναμώνεται η ισχύς της αντιρρήσεως που προέβαλε η ESTAG, κατά την οποία δεν πρέπει να επιβληθεί φόρος εισφοράς επί της συγκεκριμένης πράξεως, καθόσον στην εισφορά προέβη τρίτος, ο οποίος δεν απέκτησε την ιδιότητα του εταίρου.

31. Η «ουσιαστική» προσέγγιση αυτή, κατά την οποία για την επιβολή του φόρου πρέπει επίσης να ληφθούν υπόψη οι έμμεσες εισφορές, επιβεβαιώνεται από την κοινοτική νομολογία. Πράγματι, όπως υπογράμμισαν η Επιτροπή και η Ολλανδική Κυβέρνηση, το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να διευ-

8 — Οι υπογραμμίσεις δικές μου.

κρινίσει — όσον αφορά τις πράξεις που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας — ότι «η μεταφορά κερδών μεταξύ δύο εταιριών οι οποίες ελέγχονται από έναν κοινό εταίρο πρέπει να θεωρηθεί ως παροχή χορηγούμενη από εταίρο, όταν προκύπτει σαφώς από τις συνθήκες της κάθε συγκεκριμένης περιπτώσεως ότι η μεταφορά αποτελεί στην πραγματικότητα καταβολή εκ μέρους του κοινού εταίρου σε μία από τις εταιρίες τους μέσω της άλλης» [9]. Συνεπώς, στην απόφαση αυτή το Δικαστήριο χαρακτήρισε ως παροχές πραγματοποιούμενες από εταίρο, κατά την έννοια της οδηγίας, τις εισφορές που γίνονται μέσω ελεγχόμενης εταιρίας, κρίνοντας ότι το κριτήριο πρέπει να είναι — πέραν της τυπικής προσεγγίσεως — σε ποιον μπορούν πράγματι να αποδοθούν οι συγκεκριμένες εισφορές. Κατά τρόπο παρόμοιο, αλλά υπό έννοια αντίθετη, επιβάλλεται, κατά τη γνώμη μου, να αποδίδονται στον εταίρο οι εισφορές τις οποίες αυτός πραγματοποιεί μέσω ποσών καταβαλλομένων (για λογαριασμό του) από τη μητρική εταιρία.

32. Ας μου επιτραπεί να προσθέσω, εξάλλου, ότι η ερμηνεία αυτή είναι αναγκαία για τη διασφάλιση της πρακτικής αποτελεσματικότητας της οδηγίας και για την αποτροπή του ενδεχομένου εύκολης παρακάμψεως του εναρμονισμένου φόρου. Πράγματι, θα περιοριζόταν σημαντικά η σημασία του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, ή μάλλον θα εξέλιπε πλήρως, αν οι ανήκουσες σε όμιλο εταιρίες μπορούσαν εύκολα να αποφύγουν τον φόρο ζητώντας από άλλες εταιρίες του ομίλου να προβούν στις εισφορές που απαιτούνται για την απόκτηση συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο στο πλαίσιο μιας προς τούτο αυξήσεως του εν λόγω κεφαλαίου.

9 — Απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 1992, C-49/91, Weber Haus (Συλλογή 1992, σ. I-5207, σκέψη 11).

33. Κατά τη γνώμη μου, τα ίδια ισχύουν και όσον αφορά την καταβολή μέρους των εισφορών υπέρ των θυγατρικών της εταιρίας η οποία προβαίνει σε αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου.

34. Πράγματι, το μόνο επιχείρημα που αντιτάσσει η εταιρία ESTAG ως προς την επιβολή φόρου σε τέτοιες περιπτώσεις στηρίζεται στο επιχείρημα ότι οι εισφορές δεν αμείβονται με αντιπροσωπευτικά μερίδια του κεφαλαίου των επωφελουμένων εταιριών. Εντούτοις, ευκόλως μπορεί να αντικρουσθεί το επιχείρημα αυτό αν ληφθεί υπόψη, όπως προτείνουν η Επιτροπή και η Αυστριακή Κυβέρνηση, ότι η εμμέσως επωφελούμενη από τις εισφορές, είναι, πάντως, η εταιρία η οποία προβαίνει στην αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου. Πράγματι, η εν λόγω εταιρία αποκομίζει συγκεκριμένο οικονομικό όφελος από την καταβολή των εισφορών προς τις θυγατρικές της, καθόσον αποκτά τη δυνατότητα αποκομίσεως μεγαλύτερων κερδών και, εν πάση περιπτώσει, επωφελείται μιας αισθητής αυξήσεως της αξίας των μεριδίων της.

35. Επανερχόμενος, μετά τη διευκρίνιση αυτή, στην παρούσα υπόθεση, θεωρώ σαφές ότι τα επιπλέον ποσά που καταβλήθηκαν για την αγορά μετοχών της εταιρίας ESTAG από την EDFI δεν μπορούν να διαφύγουν του φόρου εισφοράς απλώς και μόνον επειδή καταβλήθηκαν από τη μητρική εταιρία EDF. Πράγματι, η EDFI συμφώνησε με το Land τη συμμετοχή στο κεφάλαιο της ESTAG αποκτώντας, ως αντιπαροχή, σημαντικό πακέτο μετοχών της αυστριακής εταιρίας. Το γεγονός ότι μέρος του συμφωνηθέντος ποσού

(αντίστοιχο προς το επιπλέον ποσό που καταβλήθηκε για την αγορά των νέων μετοχών) καταβλήθηκε από την EDF για λογαριασμό της θυγατρικής της, δεν νομίζω ότι έχει, κατά συνέπεια, σημασία όσον αφορά την επιβολή φόρου εισφοράς. Ομοίως, το γεγονός ότι μέρος αυτού του ποσού καταβλήθηκε στις θυγατρικές της ESTAG (των οποίων αυτή κατέχει περίπου το 100 % του κεφαλαίου) δεν νομίζω, επίσης, ότι έχει σημασία, δεδομένου ότι η εταιρία ESTAG αποκόμισε συγκεκριμένο οικονομικό όφελος, έστω εμμέσως.

36. Ενόψει όλων των ανωτέρω σκέψεων φρονώ ότι στα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

— οι παροχές στις οποίες προβαίνει νέος εταίρος, στον οποίο παρασχέθηκε η έγκριση, κατά την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου (στο πλαίσιο της οποίας οι νυν μέτοχοι παραιτήθηκαν από το προνομιακό δικαίωμα αγοράς μετοχών), να προβεί στην αγορά νέων μεριδίων της εταιρίας, δεν πραγματοποιεί ο ίδιος αλλά μέσω της μητρικής του εταιρίας συνιστούν «εισφορά αγαθών οποιασδήποτε φύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας·

— Συνιστούν, επίσης, «εισφορά αγαθών οποιασδήποτε φύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας, οι παροχές στις οποίες προβαίνει νέος μέτοχος στον οποίο παρασχέθηκε η έγκριση, κατά την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου (στο πλαίσιο της οποίας οι νυν μέτοχοι παραιτήθηκαν από το δικαίωμα προνομιακής αγοράς των νέων μετοχών), να προβεί στην αγορά νέων μεριδίων της εταιρίας, πραγματοποιεί όχι προς την εταιρία η οποία προβαίνει σε αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου, αλλά προς τις θυγατρικές της.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

37. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου, το οποίο προφανώς αναφέρεται στο ποσό των 350 000 000 ATS που καταβλήθηκε στον λογαριασμό εγγυήσεως, ερωτάται αν οι μη εισέτι πραγματοποιηθείσες παροχές συνιστούν «εισφορά αγαθών οποιασδήποτε φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας.

38. Η ESTAG προτείνει να δοθεί αρνητική απάντηση στο ερώτημα αυτό, τονίζοντας ότι, εφόσον οι εισφορές δεν έχουν περιέλθει στον αποδέκτη, δεν είναι δυνατή η εξατομίκευσή του, όπως, επίσης, δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εισπράξεως του φόρου εισφοράς. Αντιθέτως, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι, στις προβλεπόμενες από το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία α', γ' και δ', περιπτώσεις, η οδηγία παρέχει στα κράτη μέλη «την ευχέρεια να εισπράττουν τον φόρο εισφοράς

κατά τον ρυθμό πραγματοποιήσεως των καταβολών» (άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α'), χωρίς ωστόσο να αποκλείει την εκ των προτέρων καταβολή. Καταλήγει, συνεπώς, στο συμπέρασμα ότι εναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίσουν τον χρόνο καταβολής του φόρου, εφόσον βέβαια η οριστική είσπραξή του συμπίπτει με την οριστικοποίηση του γενεσιουργού του αιτίου. Τέλος, η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι μη εισέτι πραγματοποιηθείσες εισφορές δύνανται να υποβληθούν σε φόρο, εφόσον υφίσταται το σχετικό δικαίωμα· αντιθέτως, στην περίπτωση που το δικαίωμα αυτό εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις, είναι αδύνατη η εκκαθάριση του φόρου πριν από τη συνδρομή αυτών των προϋποθέσεων.

39. Θεωρώ ότι και ως προς το σημείο αυτό η υποστηριζόμενη από την Αυστριακή Κυβέρνηση άποψη είναι η ορθότερη. Πράγματι, είναι αληθές, όπως υπογραμμίζει και η Επιτροπή, ότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εισπράττουν τον φόρο πριν εισέτι πραγματοποιηθούν οι εισφορές· υπ' αυτήν την έννοια, θεωρώ ότι από την εν λόγω διάταξη προκύπτει επίσης ότι ο φόρος πρέπει να εκκαθαρίζεται «επί της πραγματικής αξίας των αγαθών οποιασδήποτε φύσεως, *τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους*»[10]. Εντούτοις, συμφωνώ με την Αυστριακή Κυβέρνηση ότι δεν μπορεί να γίνει είσπραξη του φόρου πριν από τη συνδρομή των προϋποθέσεων από τις οποίες εξαρτώνται οι υποκείμενες στον φόρο εισφορές: πράγματι, μόνον εφόσον υλοποιηθούν αυτές οι προϋποθέσεις επέρχεται το γενεσιουργό γεγονός. Εφόσον υλοποιηθούν οι προϋποθέσεις αυτές, εκ των οποίων εξαρτάται το δικαίωμα να ζητηθεί η πραγματοποίηση των εισφορών που έχουν συμφωνηθεί, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας, να προχωρήσουν στην άμεση είσπραξη του φόρου ή να επιλέξουν την είσπραξή του «κατά τον ρυθμό πραγματοποιήσεως των καταβολών».

40. Συνεπώς, θεωρώ ότι στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι μη εισέτι πραγματοποιηθείσες εισφορές συνιστούν «εισφορά αγαθών οποιασδήποτε φύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις εκ των οποίων εξαρτώνται οι εν λόγω εισφορές.

Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

41. Τέλος, με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα ερωτάται το Δικαστήριο αν ο φόρος επί των εισφορών τον οποίο οφείλει να καταβάλει η εταιρία συνιστά επιβάρυνση ή υποχρέωση δυνάμενη να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου, δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας, κατά το οποίο, στις προβλεπόμενες από το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία α', γ' και δ', περιπτώσεις ο φόρος εκκαθαρίζεται «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».

10 — Η υπογράμμιση δική μου.

42. Η ESTAG προτείνει να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό, υποστηρίζοντας να θεωρηθούν, επίσης, οι φορολογικές επιβαρύνσεις ως δυνάμενες να εκπέσουν επιβαρύνσεις, ιδίως εκείνες που προκύπτουν από την επιβολή φόρου εισφοράς. Η Επιτροπή και η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζουν μια αντίθετη άποψη, σύμφωνα με την οποία δεν πρέπει να εκπίπτει ο φόρος αυτός από τις πράξεις επί των οποίων επιβλήθηκε.

43. Κατά την άποψή μου, δεν χωρεί αμφιβολία ότι η καταβολή ενός φόρου μπορεί να αποτελέσει επιβάρυνση δυνάμενη να εκπέσει κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας. Χωρίς να επεκταθώ δια μακρών επί του σημείου αυτού, αρκεί η παρατήρηση ότι ο καθορισμός της βάσεως επιβολής του φόρου προηγείται ασφαλώς της εκκαθαρίσεως του φόρου, το ύψος του οποίου εξαρτάται ακριβώς από το ποσό με βάση το οποίο υπολογίζεται. Συνεπώς, είναι προφανές ότι το ποσό του φόρου δεν μπορεί να λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσεως, χωρίς τούτο να συνεπάγεται σοβαρό, λογικό, αλλά και νομικό, σφάλμα.

44. Συνεπώς, θεωρώ ότι στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο φόρος επί των εισφορών που οφείλει να καταβάλει η εταιρία δεν συνιστά επιβάρυνση ή υποχρέωση δυνάμενη να εκπέσει από τη φορολογητέα βάση, δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας.

Πρόταση

45. Ενόψει όλων των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof:

«1) Το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, έχει την έννοια ότι οι παροχές νέου εταίρου,

στον οποίο παρασχέθηκε η έγκριση, κατά την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου (στο πλαίσιο της οποίας οι νυν μέτοχοι παραιτήθηκαν από το προνομιακό δικαίωμα αγοράς μετοχών), να προβεί στην αγορά νέων μεριδίων της εταιρίας, τις οποίες δεν πραγματοποιεί ο ίδιος, αλλά η μητρική του εταιρία, συνιστούν "εισφορά αγαθών οποιασδήποτε φύσεως" κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

2) Το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 έχει την έννοια ότι οι παροχές νέου εταίρου στον οποίο παρασχέθηκε η έγκριση, κατά την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου (στο πλαίσιο της οποίας οι νυν μέτοχοι παραιτήθηκαν από το δικαίωμα προνομιακής αγοράς των νέων μετοχών), να προβεί στην αγορά νέων μεριδίων της εταιρίας, τις οποίες αυτός πραγματοποιεί όχι προς την εταιρία η οποία προβαίνει σε αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου, αλλά προς τις θυγατρικές της, συνιστούν "εισφορά αγαθών οποιασδήποτε φύσεως", κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

3) Το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 έχει την έννοια ότι οι μη εισέτι πραγματοποιηθείσες εισφορές συνιστούν "εισφορά αγαθών οποιασδήποτε φύσεως", κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις εκ των οποίων εξαρτώνται οι εν λόγω εισφορές.

4) Το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 έχει την έννοια ότι ο φόρος εισφοράς που οφείλει να καταβάλει η εταιρία δεν συνιστά υποχρέωση ή επιβάρυνση δυνάμενη να εκπέσει από τη φορολογητέα βάση, κατ' εφαρμογήν αυτής της διατάξεως.»