ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ANTONIO TIZZANO

της 10ης Ιανουαρίου 2002 [1]

1. Με διάταξη της 16ης Δεκεμβρίου 1999, το Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) ζήτησε από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος σχετικού με την ερμηνεία της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων [2] (στο εξής: οδηγία). Το ερώτημα αφορά κατ' ουσίαν τη δυνατότητα επιβολής φόρου επί εισφορών σύμφωνα με την οδηγία κατόπιν της μετατροπής μιας προσωπικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία, εφόσον οι εισφορές αυτές έχουν ήδη υποβληθεί σε ανάλογο φόρο πριν από τη θέση σε ισχύ της οδηγίας.

Νομικό πλαίσιο

Κοινοτικό δίκαιο

2. Το σύστημα των εμμέσων φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων διέπεται, σε κοινοτικό επίπεδο, από την οδηγία 69/335 που αποβλέπει στην προώθηση της ελευθέρας κινήσεως των κεφαλαίων, η οποία θεωρείται ως μία από τις βασικές προϋποθέσεις για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς (πρώτη αιτιολογική σκέψη). Η επιδίωξη ενός τέτοιου σκοπού προϋποθέτει ότι ο φόρος επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων επί των κεφαλαίων που συγκεντρώνονται στο πλαίσιο μιας εταιρίας πρέπει να επιβάλλεται μία μόνο 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 προβλέπει την εναρμόνιση του φόρου αυτού, τόσο όσον αφορά τη μορφή του όσο και τους συντελεστές του (έβδομη αιτιολογική σκέψη), καθώς και την κατάργηση των λοιπών εμμέσων φόρων που παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά (όγδοη αιτιολογική σκέψη).

3. Σύμφωνα με τον προβαλλόμενο στις αιτιολογικές σκέψεις σκοπό, το άρθρο 1 της οδηγίας έχει ως εξής: «Τα κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εναρμονισμένο σύμφωνα με τις διατάξεις [...]» της οδηγίας. Ακολούθως, τα άρθρα 3 και 4 καθορίζουν τι πρέπει να νοείται ως «κεφαλαιουχική εταιρία» καθώς και τις πράξεις που υπόκεινται σε «φόρο εισφοράς».

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20.

4. Ως κεφαλαιουχική εταιρία υπό την έννοια της οδηγίας αυτής πρέπει να νοούνται, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1:

α) οι εταιρίες που στα κράτη μέλη χαρακτηρίζονται ως «ανώνυμες εταιρίες», «ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες» ή «εταιρίες περιορισμένης ευθύνης»·

β) «κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, των οποίων τα μερίδια, τα αντιπροσωπεύοντα κεφάλαιο ή εταιρική εισφορά, δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο·

γ) κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς, των οποίων τα μέλη έχουν το δικαίωμα να εκχωρούν άνευ προηγουμένης εγκρίσεως τα εταιρικά τους μερίδια σε τρίτους και δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας, της ενώσεως προσώπων ή του νομικού προσώπου, παρά μόνο κατά το μέτρο της εισφοράς τους».

5. Ωστόσο, το άρθρο 3, παράγραφος 2, προβλέπει τα εξής:

«2. Εξομοιούται προς κεφαλαιουχικές εταιρίες για την εφαρμογή της παρούσης οδηγίας κάθε άλλη εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς. Εν τούτοις ένα κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς.»

6. Όσον αφορά τις υποκείμενες σε φόρο πράξεις, το άρθρο 4, παράγραφος 1, προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Υπόκεινται στον φόρο εισφοράς 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·

[...]».

Εντούτοις, το άρθρο 4, παράγραφος 3, έχει ως εξής:

«3. Δεν θεωρείται σύσταση κατά την έννοια της παραγράφου 1, περίπτωση α) [...]:

α) η μετατροπή μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία άλλου τύπου.»

7. Για να εξασφαλιστεί η αποτελεσματική εναρμόνιση στον τομέα αυτό και να αποφευχθούν φαινόμενα διπλής φορολογήσεως, το άρθρο 10 της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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·

γ) για την καταχώριση 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.»

8. Τέλος, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όσον αφορά την εκκαθάριση του φόρου, το άρθρο 6 της οδηγίας, στο οποίο κάνει ρητή αναφορά η διάταξη περί παραπομπής, έχει ως εξής:

«1. Κάθε κράτος μέλος δύναται να εξαιρέσει από την φορολογητέα βάση, την καθοριζομένη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, το ποσό της εισφοράς, το οποίο καταβάλλει εταίρος, ο οποίος φέρει απεριόριστη ευθύνη, για τις υποχρεώσεις μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, καθώς επίσης και το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου αυτού στην εταιρική περιουσία.

2. Αν κράτος μέλος κάμει χρήση της ευχερείας, της προβλεπομένης από την παράγραφο 1, σε φόρο εισφοράς [υπόκειται]:

[...]

— κάθε πράξη, διά της οποίας η ευθύνη ενός εταίρου περιορίζεται στην συμμετοχή του στο εταιρικό κεφάλαιο, ιδίως

όταν ο περιορισμός της ευθύνης προκύπτει από μία μετατροπή της κεφαλαιουχικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία διαφορετικού τύπου».

Η εθνική νομοθεσία

9. Όπως αναφέρει η διάταξη περί παραπομπής, πριν από την προσχώρηση της Αυστρίας στην Κοινότητα, το άρθρο 5 του Kapitalverkehrsteuergesetz (νόμου περί φορολογίας κεφαλαίου, στο εξής: KVG) όριζε ως κεφαλαιουχικές εταιρίες «τις ανώνυμες εταιρίες, τις ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες, τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης [...], τις ενώσεις προσώπων που επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό, στην περίπτωση που όλοι οι εταίροι ευθύνονται κατά την μερίδα τους και μπορούν να μεταβιβάσουν τη μερίδα τους σε τρίτους».

10. Πάντοτε πριν από την προσχώρηση της Αυστρίας στην Κοινότητα, το άρθρο 33 TP 16, παράγραφος 1, στοιχείο b, του Gebührengesetz (νόμου περί τελών χαρτοσήμου, στο εξής: GebG) προέβλεπε τέλος επί των «συστατικών της εταιρίας νομικών πράξεων, σε περίπτωση εισφοράς στοιχείων του ενεργητικού, εκτός από τα σχετικά με τις κεφαλαιουχικές εταιρίες υπό την έννοια του Kapitalverkehrsteuergesetz, με τις οποίες δύο ή περισσότερα άτομα ενώνονται προς επιδίωξη κέρδους». Το ποσό του τέλους αυτού αντιστοιχούσε στο 2 % της αξίας της εισφοράς ή της αυξήσεώς της και τουλάχιστον σε 800 αυστριακά σελίνια (ATS).

11. Η προσχώρηση της Αυστρίας στην Κοινότητα επέφερε σημαντικές αλλαγές στον τομέα αυτό. Συναφώς θα τονίσω μόνον ότι, από 1ης Ιανουαρίου 1995, το προβλεπόμενο στο άρθρο 33 TP 16, παράγραφος 1, στοιχείο b, τέλος καταργήθηκε και ο ορισμός της «κεφαλαιουχικής εταιρίας» άλλαξε. Συγκεκριμένα, υπό τη μορφή που ίσχυσε έκτοτε, το άρθρο 4, παράγραφος 1, του KVG χαρακτηρίζει ως κεφαλαιουχικές εταιρίες τις «ανώνυμες εταιρίες και τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης». Με αυτές τις κεφαλαιουχικές εταιρίες εξομοιώνονται, σύμφωνα με την παράγραφο 2, οι «ετερόρρυθμες εταιρίες» και οι «Kommanditerwerbsgesellschaften» (ετερόρρυθμες εταιρίες κερδοσκοπικού σκοπού) «στις οποίες μεταξύ των απεριορίστως και προσωπικώς ευθυνομένων εταίρων περιλαμβάνεται μια κεφαλαιουχική εταιρία».

12. Όσον αφορά τον φόρο εισφοράς που επιβάλλεται στις κεφαλαιουχικές εταιρίες, επισημαίνω εν προκειμένω ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 1, του KVG (όπως ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 1995), υπόκειται σε φόρο εισφοράς «η πρωτογενής απόκτηση εταιρικών δικαιωμάτων σε ημεδαπή κεφαλαιουχική εταιρία». Περαιτέρω, ενόψει της επιβολής του φόρου αυτού, η Αυστρία χρησιμοποίησε την προβλεπόμενη στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας δυνατότητα να εξαιρέσει από την καθοριζόμενη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 φορολογητέα βάση το ποσό της

εισφοράς που καταβάλλει εταίρος, ο οποίος φέρει απεριόριστη ευθύνη για τις υποχρεώσεις μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας (άρθρο 5, παράγραφος 1, του KVG).

Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

13. Η Palais am Stadtpark Hotelbetrieb GmbH & Co. KG (στο εξής: Palais) είναι εταιρία αυστριακού δικαίου που συστάθηκε το 1982 ως ετερόρρυθμη εταιρία. Επειδή δεν επρόκειτο για κεφαλαιουχική εταιρία σύμφωνα με την τότε ισχύουσα νομοθεσία, για τη συστατική της πράξη καταβλήθηκε κανονικά το προβλεπόμενο στο άρθρο 33 TP 16, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο b, του GebG τέλος.

14. Τον Μάρτιο του 1994, η ετερόρρυθμη εταιρία μετατράπηκε σε ετερόρρυθμη εταιρία κερδοσκοπικού σκοπού. Ωστόσο, η μετατροπή αυτή δεν επέφερε τη μετατροπή της σε κεφαλαιουχική εταιρία σύμφωνα με την ισχύουσα εθνική νομοθεσία.

15. Με πράξη της 17ης Μαΐου 1996, οι ετερόρρυθμοι εταίροι εκχώρησαν τα μερίδια τους σε μια εταιρία περιορισμένης ευθύνης, τη Rudolf Hinteregger GmbH, η οποία κατέστη ο μοναδικός απεριορίστως και προσωπικώς ευθυνόμενος εταίρος για τις εταιρικές υποχρεώσεις. Αφότου η εν λόγω κεφαλαιουχική εταιρία κατέστη εταίρος, η Palais θεωρήθηκε κεφαλαιουχική εταιρία δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 2, του KVG. Για τον λόγο αυτό, με πράξη προσωρινής επιβολής φόρου, το Finanzamt (φορολογική αρχή) θεώρησε ότι οι ετερόρρυθμοι εταίροι της Palais απέκτησαν για πρώτη φορά μερίδια σε κεφαλαιουχική εταιρία· ως εκ τούτου, το Finanzamt όρισε φόρο ανάλογο προς τις εισφορές τους, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, του KVG.

16. Στις 26 Αυγούστου 1996, η Palais υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της πράξεως αυτής, επικαλούμενη μεταξύ άλλων τη μη συμβατότητά της με την οδηγία 69/335. Συγκεκριμένα, κατά την άποψη της Palais, δεδομένου ότι η εισφορά των ετερορρύθμων εταίρων είχε ήδη υποβληθεί στο προβλεπόμενο στο άρθρο 33 TP 16 του GebG τέλος, ο νέος αυτός φόρος συνιστούσε «διπλή φορολόγηση» απαγορευόμενη από το άρθρο 10 της οδηγίας.

17. Με απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 1996, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή απέρριψε τη διοικητική ένσταση, εκτιμώντας ότι το προβλεπόμενο στο άρθρο 33 TP 16 του GebG τέλος δεν μπορούσε να εξομοιωθεί με φόρο εισφοράς και δεν μπορούσε, εν προκειμένω, να γίνει λόγος για «διπλή φορολόγηση». Την ίδια άποψη είχε και η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή η οποία, με απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 1997, απέρριψε την ένσταση που άσκησε ενώπιόν της η Palais, για τον λόγο, μεταξύ άλλων, ότι δεν μπορούσε, εν προκειμένω, να υπάρχει διπλή φορολόγηση απαγορευόμενη από την οδηγία, εφόσον το προβλεπόμενο στο άρθρο 33 TP 16 του GebG τέλος είχε επιβληθεί πριν

από την προσχώρηση της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα.

18. Στις 22 Οκτωβρίου 1997, η Palais άκησε ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof προσφυγή κατά της τελευταίας αυτής αποφάσεως. Με διάταξη της 16ης Δεκεμβρίου 1999, το Verwaltungsgerichtshof αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα. Με τη διάταξη περί παραπομπής, το δικαστήριο αυτό επιβεβαίωσε, μεταξύ άλλων, ότι η είσοδος της Rudolf Hinteregger GmbH ως ετερορρύθμου εταίρου της Palais είχε επιφέρει την εξομοίωση της Palais με κεφαλαιουχική εταιρία, οπότε, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, οι ετερόρρυθμοι εταίροι της Palais απέκτησαν για πρώτη φορά μερίδια σε κεφαλαιουχική εταιρία υποκείμενη στον φόρο εισφοράς βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 1, του KVG. Εντούτοις, το Verwaltungsgerichtshof τόνισε ότι, κατά τη σύσταση της Palais, η ίδια αυτή εισφορά είχε ήδη υποβληθεί στο προβλεπόμενο στο άρθρο 33 ΤΡ 16 του GebG τέλος, το οποίο, κατά την άποψή του, μπορούσε να εξομοιωθεί με φόρο εισφοράς και, για τον λόγο αυτό, διατύπωσε σοβαρές αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα αυτής της μορφής «διπλής φορολογήσεως» με την οδηγία 69/335. Όσον αφορά το γεγονός ότι η επιβολή της πρώτης φορολογήσεως προηγήθηκε της προσχωρήσεως της Αυστρίας στην Κοινότητα, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι συναφώς δεν τίθεται το ζήτημα του αν η οδηγία πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά: το εθνικό δικαστήριο εκτιμά ότι αρμόζει μάλλον να θεωρηθεί η φορολόγηση αυτή ως πραγματικό στοιχείο και να αποφευχθεί μια δεύτερη φορολόγηση επί της ίδιας εισφοράς, μετά τη θέση σε ισχύ της οδηγίας. Προκειμένου να διασκεδάσει κάθε αμφιβολία σχετική με τη συμβατότητα της επίδικης φορολογήσεως προς το κοινοτικό δίκαιο, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν οι διατάξεις 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), ειδικότερα το άρθρο 6 αυτής, την έννοια ότι δεν επιτρέπεται σε κράτος μέλος να επιβάλλει φόρο εισφοράς επί των εισφορών των ετερορρύθμων εταίρων ετερόρρυθμης εταιρίας κερδοσκοπικού σκοπού [Kommandit-Erwerbsgesellschaft (KEG)] κατά την είσοδο μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης (GmbH) ως προσωπικώς ευθυνομένου εταίρου, όταν το φορολογητέο εταιρικό κεφάλαιο είχε ήδη υποβληθεί σε τέλος όπως το προβλεπόμενο στο άρθρο 33 ΤΡ 16, παράγραφος 1, στοιχείο b, του Gebührengesetz 1957 (BGBl 1957, σ. 267), πριν τεθεί σε ισχύ η οδηγία 69/335/ΕΟΚ;»

19. Στο πλαίσιο της ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασίας παρενέβησαν η Δημοκρατία της Αυστρίας και η Επιτροπή, οι οποίες προτείνουν να δοθεί αρνητική απάντηση στο υποβληθέν από το Verwaltungsgerichtshof ερώτημα. Θεωρούν ότι το προβλεπόμενο στο άρθρο 33 ΤΡ 16 του GebG τέλος που επιβάλλεται μόνο στις προσωπικές εταιρίες δεν συνιστά *φόρο εισφοράς επιβαλλόμενο στις κεφαλαιουχικές εταιρίες* και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335. Η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει επιπλέον ότι ο οικείος φόρος, επειδή συνδέεται στενά με τη σύνταξη νομικών πράξεων, δεν παρουσιάζει τα εγγενή χαρακτηριστικά του φόρου εισφοράς

και δεν μπορεί, επομένως, να ληφθεί υπόψη όσον αφορά την απαγόρευση διπλής φορολογήσεως που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας.

Νομική εκτίμηση

20. Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η οδηγία 69/335 επιτρέπει την επιβολή φόρου εισφοράς κατά τη μετατροπή μιας ετερόρρυθμης εταιρίας κερδοσκοπικού σκοπού σε κεφαλαιουχική εταιρία (κατόπιν της εισόδου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας ως προσωπικώς ευθυνομένου εταίρου), τη στιγμή που, κατά τη σύσταση της εταιρίας (πριν από τη θέση σε ισχύ της οδηγίας), είχε ήδη επιβληθεί τέλος όπως το προβλεπόμενο στο άρθρο 33 ΤΡ 16 του GebG.

21. Περαιτέρω, πρέπει αμέσως να σημειωθεί ότι, μολονότι το προδικαστικό ερώτημα αναφέρεται «ειδικότερα» στο άρθρο 6 της οδηγίας, στην πραγματικότητα δεν είναι η διάταξη αυτή που πρέπει να εξεταστεί εν προκειμένω. Συγκεκριμένα, όπως ήδη επισήμανα, το άρθρο αυτό παρέχει σε κάθε κράτος μέλος τη δυνατότητα να εξαιρέσει από τη φορολογητέα βάση το ποσό της εισφοράς ενός εταίρου απεριορίστως υπεύθυνου για τις υποχρεώσεις μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας (παράγραφος 1), υποχρεώνοντάς το, στην περίπτωση αυτή, να επιβάλει φόρο εισφοράς σε ορισμένες πράξεις, μεταξύ των οποίων «κάθε πράξη, διά της οποίας η ευθύνη ενός εταίρου περιορίζεται στην συμμετοχή του στο εταιρικό κεφάλαιο, ιδίως όταν ο περιορισμός της ευθύνης προκύπτει από μία μετατροπή της κεφαλαιουχικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία διαφορετικού τύπου» (παράγραφος 2). Εν προκειμένω, όμως, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, η διαφορά δεν αφορά τη χρησιμοποίηση από τη Δημοκρατία της Αυστρίας της προβλεπομένης στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας δυνατότητας ούτε την ενδεχόμενη πραγματοποίηση μιας από τις αναφερόμενες στο άρθρο 6, παράγραφος 2, πράξεις. Αντιθέτως, από τη διάταξη περί παραπομπής και από τη διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος προκύπτει σαφώς ότι η διαφορά αφορά την παραβίαση της απαγορεύσεως «διπλής φορολογήσεως» που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας. Επομένως, κατά την εξέταση του ερωτήματος που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, πρέπει να γίνει αναφορά αποκλειστικά στην τελευταία αυτή διάταξη.

22. Συναφώς υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι «το άρθρο 10 της οδηγίας, θεωρούμενο υπό το φως της τελευταίας αιτιολογικής σκέψεώς της, απαγορεύει ιδίως τους έμμεσους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα με τον φόρο εισφοράς. Σ' αυτούς περιλαμβάνονται συνεπώς, μεταξύ άλλων, οι φόροι οι οποίοι, ανεξαρτήτως μορφής, οφείλονται για τη σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας και για την αύξηση του κεφαλαίου της (άρθρο 10, στοιχείο α') ή για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας, στην οποία μπορεί να υπόκειται μια εταιρία λόγω της νομικής μορφής της (άρθρο 10, στοιχείο γ'). Η τελευταία αυτή απαγόρευση δικαιολογείται από το ότι, μολονότι οι φόροι αυτοί δεν πλήττουν αυτές καθ' εαυτές τις εισφορές κεφαλαίου, εισπράττονται ωστόσο λόγω των διατυπώσεων που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, δηλαδή με το μέσον που χρησιμο-

ποιήθηκε για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων, οπότε η διατήρησή τους θα ενείχε επίσης τον κίνδυνο να τεθούν υπό αμφισβήτηση οι επιδιωκόμενοι από την οδηγία σκοποί» [3].

23. Εν προκειμένω, όπως έχω ήδη αναφέρει, το αιτούν δικαστήριο φαίνεται ότι θεωρεί ότι ο φόρος εισφοράς που επιβλήθηκε κατά τη χρονική στιγμή της μετατροπής της Palais σε κεφαλαιουχική εταιρία (κατόπιν της εισόδου της Rudolf Hinteregger GmbH ως προσωπικώς ευθυνομένου εταίρου) δεν είναι συμβατός με το άρθρο 10 της οδηγίας, λόγω του ότι για τη συστατική πράξη της εταιρίας είχε ήδη εισπραχθεί το προβλεπόμενο στο άρθρο 33 TP 16 του GebG τέλος. Το αιτούν δικαστήριο αντλεί τα συμπεράσματά του από τις ακόλουθες σκέψεις: αφενός, το τέλος αυτό, μολονότι συνδέεται με τη σύνταξη νομικής πράξεως, παρουσιάζει τα χαρακτηριστικά του φόρου εισφοράς [4] και, αφετέρου, η απαγόρευση «διπλής φορολογήσεως» που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας ισχύει ακόμη και όταν η πρώτη φορολόγηση είχε εισπραχθεί πριν από τη θέση σε ισχύ της οδηγίας.

24. Εντούτοις, θεωρώ ότι η προτεινόμενη από το εθνικό δικαστήριο λύση δεν είναι πειστική. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν γίνουν δεκτές οι δύο υποθέσεις στις οποίες στηρίζεται εκτιμώ ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν είναι δυνατό να αποδειχθεί η ύπαρξη παραβιάσεως του άρθρου 10 της οδηγίας· σε γενικές γραμμές, δεν θεωρώ ότι μια τέτοια διάταξη αντίκειται στην επιβολή φόρου εισφοράς κατά τη μετατροπή μιας προσωπικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία, όταν έχει ήδη εισπραχθεί ανάλογος φόρος κατά τη σύσταση της προσωπικής εταιρίας.

25. Επισημαίνω, κατ' αρχάς, συναφώς ότι, μεταξύ των πράξεων που υπόκεινται σε φόρο εισφοράς, το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335 αναφέρει ρητά τη «μετατροπή σε κεφαλαιουχική εταιρία μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που δεν είναι κεφαλαιουχική εταιρία». Επομένως, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι μια πράξη που επιφέρει μια τέτοια μετατροπή υπόκειται, κατ' αρχήν, σε φόρο εισφοράς σύμφωνα με το άρθρο 4 της οδηγίας.

26. Εφόσον γίνει δεκτή η αρχή αυτή πρέπει ακόμη να εξεταστεί εάν, παραταύτα, αποκλείεται η επιβολή ενός τέτοιου φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 10, όταν, κατά τη σύσταση της προσωπικής εταιρίας, εισπράχθηκε ανάλογος φόρος εισφοράς. Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει, κατά την άποψή μου, να ληφθεί υπόψη ότι, όπως απορρέει σαφώς από το άρθρο της 1, η οδηγία 69/335 αποβλέπει ρητά στην εναρμόνιση «του φόρου εισφοράς σε κεφαλαιουχικές εταιρίες», καθορίζοντας σε κοινοτικό επίπεδο τη μορφή του καθώς και τους επιβαλλόμενους συντελεστές. Η επιλογή του να περιοριστεί το πεδίο εφαρμογής της κοινοτικής εναρμονίσεως στον φόρο εισφοράς *προς κεφαλαιουχικές εταιρίες* υπαγορεύεται προφανώς από την άποψη ότι τα κεφάλαια που συγκεντρώνονται σ' αυτού του είδους τις

3 — Απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 21)· υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit International κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-2827, σκέψη 23).

4 — Επί του ζητήματος αυτού το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στις αποφάσεις της 20ής Απριλίου 1993, C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni (Συλλογή 1993, σ. I-1915), Fantask κ.λπ., προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3, και της 5ης Μαρτίου 1998, C-347/96, Solred (Συλλογή 1998, σ. I-937).

εταιρίες μπορούν να κυκλοφορούν ελεύθερα στο εσωτερικό της Κοινότητας: επομένως, σ' αυτές τις εταιρίες έπρεπε να στοχεύσει για την «προώθηση της ελευθέρας κινήσεως των κεφαλαίων» ενόψει «της δημιουργίας μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς» (πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας). Το ότι αυτή είναι πράγματι η προσέγγιση του κοινοτικού νομοθέτη επιβεβαιώνεται, εξάλλου, από το γεγονός ότι, εκτός από τις παραδοσιακές «ανώνυμες εταιρίες», τις «ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες» και τις «εταιρίες περιορισμένης ευθύνης» (άρθρο 3, στοιχείο α'), η έννοια της κεφαλαιουχικής εταιρίας καλύπτει τις εταιρικές μορφές που θεωρείται, εν πάση περιπτώσει, ότι επιτρέπουν ή ευνοούν την κυκλοφορία των εταιρικών μεριδίων, εν προκειμένω:

— «κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, των οποίων τα μερίδια, τα αντιπροσωπεύοντα κεφάλαιο ή εταιρική εισφορά, δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο» (άρθρο 3, στοιχείο β') και

— «κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς, των οποίων τα μέλη έχουν το δικαίωμα να εκχωρούν άνευ προηγουμένης εγκρίσεως τα εταιρικά τους μερίδια σε τρίτους και δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας, της ενώσεως προσώπων ή του νομικού προσώπου, παρά μόνο κατά το μέτρο της εισφοράς τους» (άρθρο 3, στοιχείο γ').

27. Ασφαλώς, το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας (το οποίο περιορίζεται στον φόρο εισφοράς προς κεφαλαιουχικές εταιρίες) διευρύνεται εμμέσως με το άρθρο 3, παράγραφος 2, η πρώτη φράση του οποίου προβλέπει ότι «εξομοιούται προς κεφαλαιουχικές εταιρίες για την εφαρμογή της παρούσης οδηγίας κάθε άλλη εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς». Πρέπει, ωστόσο, να σημειωθεί ότι η δεύτερη φράση της παραγράφου αυτής ορίζει ότι «ένα κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς». Ως εκ τούτου, αν ένα κράτος μέλος αποφασίσει να μη θεωρήσει ως «κεφαλαιουχικές εταιρίες» ορισμένες εταιρίες, ενώσεις ή νομικά πρόσωπα, ο φόρος εισφοράς προς τις εταιρίες αυτές δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας και μπορεί, επομένως, να διέπεται ελεύθερα από τις διατάξεις του εθνικού δικαίου.

28. Επομένως, αν οι φόροι εισφοράς προς τις προσωπικές εταιρίες δεν αποτελούν αντικείμενο της προβλεπομένης στην οδηγία εναρμονίσεως, δεν μπορεί, όπως τονίζουν επίσης η Επιτροπή και η Αυστριακή Κυβέρνηση, να ισχύσει γι' αυτούς η απαγόρευση «διπλής φορολογήσεως» του άρθρου 10. Συγκεκριμένα, έχω ήδη υπενθυμίσει ότι η διάταξη αυτή απαγόρευε «τους έμμεσους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα με τον φόρο εισφοράς», για τον λόγο ότι «η διατήρησή τους θα ενείχε τον κίνδυνο να τεθούν υπό αμφισβήτηση οι επιδιωκόμενοι από την οδηγία σκοποί»· με άλλα λόγια, σκοπός της διατάξεως αυτής είναι να εμποδίσει τα κράτη μέλη από το να καταστρατηγήσουν τις διατάξεις εναρμονίσεως *του φόρου εισφοράς προς κεφαλαιουχικές εταιρίες*, υποβάλλοντας έμμεσα *τέτοιου είδους εισφορές* σε άλλους φόρους με ανάλογα χαρακτηριστικά (γεγονός που θα μπορούσε, για παράδειγμα, να επιφέρει ουσια-

στική αύξηση του μέγιστου επιβαλλομένου συντελεστή). Εντούτοις, αν σκοπός του άρθρου 10 της οδηγίας είναι να εγγυηθεί την εναρμόνιση του φόρου εισφοράς προς τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, είναι προφανές ότι η απαγόρευση που θέτει η διάταξη αυτή αφορά μόνον τους φόρους που μπορούν, έστω και έμμεσα, να επιδράσουν επί των *εισφορών προς κεφαλαιουχικές εταιρίες*. Επομένως, η απαγόρευση «διπλής φορολογήσεως» δεν αφορά τους φόρους που επιβάλλονται επί των *εισφορών προς προσωπικές εταιρίες* οι οποίες, όπως επισήμανα, δεν διέπονται από τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου αλλά ανήκουν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών.

29. Συνεπώς, εκτιμώ ότι, όσον αφορά τα σημεία που μας ενδιαφέρουν, αν ένα κράτος μέλος εισπράττει φόρο εισφοράς κατά τη σύσταση μιας προσωπικής εταιρίας, το άρθρο 10 της οδηγίας δεν του απαγορεύει να επιβάλει νέο φόρο στην περίπτωση μετατροπής της εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία. Συγκεκριμένα, εν προκειμένω δεν υφίσταται κανένα είδος «διπλής φορολογήσεως» υπό την έννοια του άρθρου 10 της οδηγίας, διότι το τέλος που εισπράχθηκε επί της συστατικής της προσωπικής εταιρίας πράξεως ουδόλως εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου.

30. Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται, εξάλλου, έμμεσα από το γράμμα των διατάξεων: ναι μεν το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας απαιτεί την επιβολή φόρου για τη «μετατροπή σε κεφαλαιουχική εταιρία μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που δεν είναι κεφαλαιουχική εταιρία», η παράγραφος 3, όμως, του ίδιου άρθρου αποκλείει την επιβολή φόρου κατά τη «μετατροπή μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία άλλου τύπου». Το γεγονός αυτό δικαιολογείται σαφώς από το μέλημα να αποφευχθεί η «διπλή φορολόγηση» κατά την έννοια του άρθρου 10 της οδηγίας, εφόσον, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, ο φόρος εισφοράς έχει ήδη εισπραχθεί κατά τη σύσταση της κεφαλαιουχικής εταιρίας. Αντιθέτως, η απαίτηση αυτή δεν υφίσταται σε περίπτωση μετατροπής μιας προσωπικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία, για τον λόγο ακριβώς ότι, όπως επισήμανα, οι φόροι επί των εισφορών των προσωπικών εταιριών δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας και δεν εμπίπτουν στους σκοπούς που επιδιώκει η προβλεπόμενη στο άρθρο 10 απαγόρευση «διπλής φορολογήσεως».

31. Έχοντας προσδιορίσει τη συλλογιστική που πρέπει γενικά να ακολουθηθεί, εύκολα συνάγονται τα συμπεράσματα για την υπό κρίση περίπτωση, ήτοι, μεταξύ άλλων, ότι δεν μπορεί να υφίσταται «διπλή φορολόγηση» υπό την έννοια του άρθρου 10 της οδηγίας.

32. Συγκεκριμένα, η Palais συστάθηκε το 1982 ως ετερόρρυθμη εταιρία, ήτοι ως προσωπική εταιρία σύμφωνα με την τότε ισχύουσα αυστριακή νομοθεσία· αυτός είναι, εξάλλου, ο λόγος για τον οποίο όφειλε να καταβάλει το προβλεπόμενο στο άρθρο 33 TP 16 του GebG τέλος, στο οποίο υπέκειντο τότε, σε περίπτωση εισφοράς στοιχείων του ενεργητικού, οι συστατικές πράξεις των προσωπικών εταιριών. Η Palais δεν έχασε τη μορφή της προσωπικής εταιρίας κατά τη μετατροπή της σε ετερόρρυθμη εταιρία κερδοσκοπικού σκοπού τον Μάρτιο του 1994. Εξακολούθησε μάλιστα να έχει τη μορφή αυτή κατά την προσχώρηση της Αυστρίας στην Κοινότητα: συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 2, τελευταία περίοδος, της οδηγίας, η χώρα αυτή αποφάσισε να εξομοιώσει με κεφαλαιουχικές εται-

ρίες μόνον τις ετερόρρυθμες εταιρίες και τις ετερόρρυθμες εταιρίες κερδοσκοπικού σκοπού στις οποίες μεταξύ των απεριορίστως και προσωπικώς ευθυνομένων εταίρων περιλαμβάνεται μια κεφαλαιουχική εταιρία (άρθρο 4, παράγραφος 1, του KVG). Μόνο μετά την είσοδο της Rudolf Hinteregger GmbH ως μοναδικού προσωπικώς ευθυνομένου εταίρου μετατράπηκε η Palais σε κεφαλαιουχική εταιρία υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, του KVG, με αποτέλεσμα την εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων.

33. Επομένως, δεν αμφισβητείται ότι, κατά την είσπραξη του προβλεπομένου στο άρθρο 33 ΤΡ 16 του GebG τέλους, η Palais ήταν μια προσωπική εταιρία και εξακολουθούσε να έχει τη μορφή αυτή όταν τέθηκε σε ισχύ η οδηγία. Συνεπώς, από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι η μετέπειτα επιβολή του φόρου εισφοράς, όταν η εταιρία μετατράπηκε σε κεφαλαιουχική εταιρία, δεν μπορεί να οδήγησε σε «διπλή φορολόγηση» απαγορευόμενη από το άρθρο 10 της οδηγίας.

Πρόταση

34. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που του υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof ως εξής:

«Οι διατάξεις της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων και, ειδικότερα, το άρθρο της 10, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν σε κράτος μέλος να επιβάλλει φόρο εισφοράς επί των εισφορών των ετερορρύθμων εταίρων ετερόρρυθμης εταιρίας κερδοσκοπικού σκοπού κατά την είσοδο μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ως προσωπικώς ευθυνομένου εταίρου, όταν το φορολογητέο εταιρικό κεφάλαιο είχε ήδη υποβληθεί σε τέλος όπως το προβλεπόμενο στο άρθρο 33 ΤΡ 16, παράγραφος 1, στοιχείο b, του Gebührengesetz 1957 (BGBl 1957, σ. 267), πριν τεθεί σε ισχύ η οδηγία 69/335/ΕΟΚ.»