ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

L. A. GEELHOED

της 16ης Ιουνίου 2005 [1]

I — Εισαγωγή

1. Με την αίτησή του για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως στην υπό κρίση υπόθεση, το Landgericht Baden-Baden (Γερμανία) ερωτά το Δικαστήριο εάν τα δικαιώματα και τέλη που επιβάλλονται για την περιαφή συμβολαιογραφικού τύπου στη σύμβαση, με την οποία μεταβιβάζονται μερίδια εταιρίας σε άλλη εταιρία ως εισφορά για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της δεύτερης, απαγορεύονται από το άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων [2]. Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, τέθηκε περαιτέρω το ερώτημα εάν τα εν λόγω δικαιώματα και τέλη δύνανται να επιτραπούν ως εμπίπτοντα στην παρέκκλιση του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της προμνημονευθείσας οδηγίας σχετικά με τους φόρους μεταβιβάσεως επί κινητών αξιών.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Οδηγία 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 έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23) (στο εξής: οδηγία 69/335).

II — Οι εφαρμοστέες διατάξεις

Α — *Κοινοτικό δίκαιο*

2. Εν προκειμένω κρίσιμες είναι οι ακόλουθες διατάξεις της οδηγίας 69/335:

«*Άρθρο 3*

1. Κατά την έννοια της παρούσης οδηγίας, ως κεφαλαιουχικές εταιρίες νοούνται:

α) οι εταιρίες του βελγικού, γερμανικού, γαλλικού, ιταλικού, λουξεμβουργιανού και ολλανδικού δικαίου, που ονομάζονται αντιστοίχως:

[...]

— société de personnes à responsabilité limitée/personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, société à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée·

Άρθρο 4

1. Υπόκεινται στο φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

α) η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας·

[...]

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

[...]

Άρθρο 10

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.

[...]

Άρθρο 12

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

α) φόρους μεταβιβάσεως επί κινητών αξιών, που εισπράττονται κατ' αποκοπήν ή όχι·

[...]

ε) φόρους, οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα·

[...]»

Β — *Εθνικό δίκαιο*

3. Σύμφωνα με το άρθρο 36, παράγραφος 2, του ομοσπονδιακού νόμου περί δικαιωμάτων και τελών στις υποθέσεις εκούσιας δικαιοδοσίας (Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit, αποκαλούμενου επίσης: Kostenordnung, στο εξής: KostO) [3], για τα συμβολαιογραφικά έγγραφα περί καταρτίσεως συμβάσεων εισπράττεται το διπλάσιο των βασικών τελών.

4. Το άρθρο 15, παράγραφος 3, του νόμου περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung [4], στο εξής: GGmbH) ορίζει ότι για την εκ μέρους των εταίρων μεταβίβαση των μεριδίων τους απαιτείται σύμβαση περιβεβλημένη συμβολαιογραφικό τύπο.

III — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και το προδικαστικό ερώτημα

5. Στις 30 Ιουλίου 2002, η Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (στο εξής: ARBmbH) αποφάσισε, αφενός, τη μετατροπή του εταιρικού της κεφαλαίου, ονομαστικής αξίας 100 000 γερμανικών μάρκων (DM), σε ευρώ και, αφετέρου, την αύξησή του, με εισφορά εις είδος, στα 100 000 ευρώ. Αντικείμενο της εισφοράς εις είδος ήταν το μοναδικό εταιρικό μερίδιο στην εταιρία

3 — Νόμος της 26ης Ιουλίου 1957 (BGBl. I, σ. 960), όπως έχει τροποποιηθεί με το νόμο της 22ας Φεβρουαρίου 2002 (BGBl. I, σ. 981).

4 — Νόμος της 20ής Απριλίου 1892 (RGBl., σ. 477), όπως έχει τροποποιηθεί με τον νόμο της 19ης Ιουλίου 2002 (BGBl. I, σ. 2681).

ARKU Maschinenbau GmbH. Μοναδικός εταίρος αμφοτέρων των εταιριών ήταν, κατ' εκείνον τον χρόνο, ο Albert Reiss. Η σύμβαση εισφοράς περιελήφθη ως παράρτημα στο έγγραφο της αποφάσεως περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου.

6. Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου καταχωρίστηκε στο εμπορικό μητρώο του Amtsgericht Baden-Baden στις 4 Νοεμβρίου 2002. Πέραν των λοιπών εξόδων, επιβλήθηκε τέλος αποκαλούμενο «20/10» (το διπλάσιο των βασικών τελών), δυνάμει του άρθρου 36, παράγραφος 2, του KostO, για τη μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου της ARKU Maschinenbau GmbH, ανερχόμενο σε 11 424 ευρώ πλέον ΦΠΑ, με βάση αξία πράξεως αντίστοιχη προς την πραγματική αξία του μεταβιβασθέντος μεριδίου, ήτοι 3 763 443,90 ευρώ.

7. Η ARBmbH άσκησε ανακοπή κατά της ως άνω πράξεως προσδιορισμού των συμβολαιογραφικών δικαιωμάτων και τελών ενώπιον του Amtsgericht Baden-Baden. Η ανακοπή της απορρίφθηκε ως αβάσιμη, με το σκεπτικό ότι το άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335 δεν έχει εφαρμογή, ότι η απαίτηση τηρήσεως τύπου ως προς τη μεταβίβαση μεριδίων εταιρίας περιορισμένης ευθύνης στηρίζεται στο άρθρο 15, παράγραφος 3, του GGmbH και ότι η οφειλή του υποχρεουμένου στην καταβολή των δικαιωμάτων και τελών δεν εξαρτάται από το εάν αυτός είναι κεφαλαιουχική εταιρία ή φυσικό πρόσωπο.

8. Ακολούθως, η ARBmbH άσκησε έφεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Landgericht Baden-Baden, προβάλλοντας ότι τα δικαιώματα και τέλη, τα οποία επιβάλλονται δυνάμει του άρθρου 15, παράγραφος 3, του GGmbHG, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως που αφορά τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, αποτελούν φόρο που απαγορεύεται από το άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335.

9. Το Landgericht Baden-Baden, κρίνοντας ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, η επίλυση της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς εξαρτάται από την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στο άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335 και ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις παρεκκλίσεως κατά το άρθρο 12 της οδηγίας 69/335, ιδίως δε κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ:

«Έχει εφαρμογή το άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, και επί των δικαιωμάτων και τελών για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως μεταβιβάσεως μεριδίων εταιρίας περιορισμένης ευθύνης;»

10. Ενώπιον του Δικαστηρίου υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις η κυβέρνηση του Land Baden-Württemberg (του ομόσπονδου κράτους της Βάδης-Βυρτεμβέργης) (στο εξής: Land) και η Επιτροπή.

11. Το Δικαστήριο είχε αποφασίσει αρχικώς να αποφανθεί επί της υπό κρίση υποθέσεως με αιτιολογημένη διάταξη βάσει του άρθρου 104, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας του. Ωστόσο, λόγω των αντιρρήσεων του Land, το οποίο προέβαλε ότι η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα δεν μπορεί να συναχθεί σαφώς από την υφισταμένη νομολογία, το Δικαστήριο επανεξέτασε το ζήτημα και αποφάσισε να απαντήσει με απόφαση στο προδικαστικό ερώτημα.

IV — Επί της ουσίας

12. Το υποβληθέν από το Landgericht προδικαστικό ερώτημα είναι διατυπωμένο με αρκετά γενικό τρόπο και δεν περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία στοιχεία ώστε να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο λυσιτελής απάντηση για την επίλυση της ενώπιόν του διαφοράς. Επιβάλλεται η διευκρίνιση, βάσει των στοιχείων της δικογραφίας, ότι το ερώτημα αφορά την περίπτωση κατά την οποία τα τέλη και δικαιώματα επιβάλλονται από συμβολαιογράφους δημοσίους λειτουργούς του Land, η δε μεταβίβαση των μεριδίων συνδέεται με την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας. Από τις γραπτές παρατηρήσεις του Land προκύπτει, περαιτέρω, ότι η επίλυση της διαφοράς ενδέχεται να εξαρτάται επίσης από τη δυνατότητα εφαρμογής της παρεκκλίσεως του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335. Επομένως, κατά την απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να συνεκτιμηθούν οι πτυχές αυτές.

13. Το Land διατείνεται ότι στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση. Επισημαίνει ότι η υποχρέωση καταρτίσεως συμβολαιογραφικού εγγράφου, η οποία προβλέπεται με το άρθρο 15, παράγραφος 3, του GGmbH, δεν βαρύνει την εταιρία της οποίας τα μερίδια μεταβιβάζονται (την ARKU Maschinenbau), αλλά τον πρώην εταίρο (Albert Reiss) και τον νέο εταίρο (ARBmbH). Αυτοί υποχρεούνται να καταβάλλουν τα δικαιώματα και τέλη, και όχι η εταιρία της οποίας τα μερίδια μεταβιβάστηκαν. Για τον λόγο αυτόν, κατά την άποψη του Land, η πράξη δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335. Ακολούθως, το Land εκθέτει ότι τα δικαιώματα και τέλη ενδέχεται, το πολύ, να εμπίπτουν στο άρθρο 10, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, καθόσον επιβάλλονται έναντι παροχής υπηρεσίας στο πλαίσιο πράξεως μνημονευομένης στο άρθρο 4 της οδηγίας 69/335, ήτοι της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου της ARBmbH. Ωστόσο, τα επίμαχα δικαιώματα και τέλη, είτε αντιβαίνουν προς το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 είτε όχι, πρέπει να θεωρηθούν ως φόρος μεταβιβάσεως επί κινητών αξιών, κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 και, επομένως, δεν εμπίπτουν στην απαγόρευση της πρώτης από τις ως άνω διατάξεις.

14. Η Επιτροπή υποστηρίζει την αντίθετη άποψη και παραπέμπει στην πάγια νομολο-

γία του Δικαστηρίου, κατά την οποία τα εισπραττόμενα από τους συμβολαιογράφους δικαιώματα και τέλη, για τις διατυπώσεις που απαιτεί η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, απαγορεύονται από το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 [5]. Η Επιτροπή, μολονότι δηλώνει ότι η κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως για τη μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων είναι, ως τοιαύτη, ανεξάρτητη της νομικής μορφής των συμβαλλομένων μερών, επισημαίνει ότι, εν προκειμένω, η μεταβίβαση αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της ARBmbH. Τούτο προκύπτει εκ του γεγονότος ότι η σύμβαση μεταβιβάσεως των μεριδίων επισυνάπτεται ως παράρτημα στην πράξη που αφορά την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Δεδομένου ότι η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων πρέπει να θεωρηθεί ως αναπόσπαστο μέρος της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου, η δε επιβολή των δικαιωμάτων και τελών αφορά διατύπωση σχετική με την πράξη αυτήν, πρέπει να θεωρηθεί ότι απαγορεύεται από το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335. Η Επιτροπή προσθέτει ότι, δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335, τα εν λόγω δικαιώματα και τέλη δεν μπορούν να υπερβαίνουν τις πραγματικές δαπάνες.

15. Μολονότι το Δικαστήριο δεν έχει αποφανθεί μέχρι τούδε ρητώς επί του ζητήματος ακριβώς που θέτει η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, η περί την οδηγία 69/335 νομολογία περιλαμβάνει επαρκείς ενδείξεις παρέχουσες τη δυνατότητα να δοθεί απάντηση στο ερώτημα εάν το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας μπορεί να τύχει εφαρμογής υπό τις συνθήκες της υπό κρίση υποθέσεως. Αντιθέτως, το ζήτημα εάν μπορεί να τύχει εφαρμογής το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της αυτής οδηγίας είναι σχετικώς νέο και πρέπει να εξετασθεί ενδελεχέστερα.

16. Κατ' αρχάς, είναι σκόπιμο να υπομνησθεί η θέση του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 στη γενικότερη οικονομία της οδηγίας. Η οδηγία 69/335 αντικαθιστά με ένα ενιαίο φόρο εισφοράς τα διάφορα είδη εμμέσων φόρων που επιβάλλουν τα κράτη μέλη επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων. Ο εν λόγω φόρος δεν πρέπει να επιβάλλεται παρά μόνο μία φορά εντός της κοινής αγοράς, η δε μορφή του και οι συντελεστές του πρέπει να έχουν εναρμονιστεί. Η επιβαλλόμενη με το άρθρο 10 απαγόρευση άλλων εμμέσων φόρων, οι οποίοι παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς, έχει σκοπό να διαφυλάξει αυτό το σύστημα του ενιαίου φόρου εισφοράς επί των κεφαλαίων και να διασφαλίσει ότι η διάταξη δεν καταστρατηγείται, εσκεμμένως ή όχι, με τη θέσπιση τέτοιων φόρων [6]. Ο σκοπός αυτός απετέλεσε σαφώς τη βασική αρχή που καθοδήγησε το Δικαστήριο κατά την οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως.

17. Στο ερώτημα εάν τα συμβολαιογραφικά τέλη και δικαιώματα, όπως είναι τα επίδικα στην υπόθεση της κύριας δίκης, αποτελούν «φόρο υπό οποιαδήποτε μορφή», κατά την έννοια του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, το Δικαστήριο έχει ήδη απαντήσει με την απόφαση της 29ης Σε-

5 — Αποφάσεις της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 22)· της 29ης Σεπτεμβρίου 1999, C-56/98, Modelo (Συλλογή 1999, σ. I-6427, σκέψη 25), και της 29ης Σεπτεμβρίου 2000, C-19/99, Modelo Continente (Συλλογή 2000, σ. I-7213, σκέψη 25).

6 — Βλ. την τελευταία αιτιολογική σκέψη. Βλ., επίσης, την παρατεθείσα στην προηγούμενη υποσημείωση απόφαση C-56/98, Modelo, σκέψη 27.

πτεμβρίου 1999, Modelo [7] και, υπό το αυτό πνεύμα, με τη διάταξή του επί της υποθέσεως Gründerzentrum [8]. Η εν λόγω διάταξη αφορούσε πράγματι την κατάσταση εντός του Land Baden-Württemberg. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή [9], τα συμβολαιογραφικά δικαιώματα και τέλη αποτελούν φόρο, κατά την έννοια της οδηγίας 69/335, εάν:

— επιβάλλονται για την κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου που αφορά πράξη εμπίπτουσα στην οδηγία 69/335,

— εντός συστήματος όπου οι συμβολαιογράφοι είναι δημόσιοι υπάλληλοι,

— και καταβάλλονται εν μέρει στο Δημόσιο προς χρηματοδότηση των σκοπών του.

Δεδομένου ότι το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι το συμβολαιογραφικό σύστημα του Land Baden-Württemberg είναι αυτής της μορφής, τα οικεία δικαιώματα και τέλη αποτελούν, εκ φύσεως, φόρους, κατά την έννοια του άρθρου 10 της οδηγίας 69/335, και απαγορεύονται στο μέτρο που αφορούν πράξη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής.

18. Η απαγόρευση του άρθρου 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335 καταλαμβάνει τους φόρους που επιβάλλονται για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση που αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας και στην οποία μια εταιρία δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής. Διερευνώντας τη ratio της εν λόγω απαγορεύσεως, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, με την απόφαση Denkavit Internationaal κ.λπ. [10], ότι αυτή δικαιολογείται από το γεγονός 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 χρησιμοποιήθηκε για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων, οπότε η διατήρησή τους θα ενείχε επίσης τον κίνδυνο να τεθούν υπό αμφισβήτηση οι επιδιωκόμενοι από την οδηγία σκοποί [11].

19. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έκρινε ότι η απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335 αφορά όχι μόνον τα δικαιώματα και τέλη που καταβάλλονται επ' ευκαιρία της εγγραφής των νέων εταιριών, αλλά και τα οφειλόμενα για την καταχώριση των αυξήσεων του κεφαλαίου των εταιριών αυτών, δεδομένου ότι και αυτά εισπράττο-

7 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5.

8 — Διάταξη της 21ης Μαρτίου 2002, C-264/00, Gründerzentrum (Συλλογή 2002, σ. I-3333).

9 — Βλ. τη σκέψη 27 της προπαρατεθείσας διατάξεως Gründerzentrum. Βλ., επίσης, την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 1999, Modelo, σκέψη 22.

10 — Απόφαση της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94 (Συλλογή 1996, σ. I-2827).

11 — Βλ. τη σκέψη 23 της αποφάσεως Denkavit Internationaal κ.λπ., καθώς και την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 1999, Modelo, σκέψη 24.

νται λόγω ουσιώδους διατυπώσεως που συνδέεται με τη νομική μορφή των εν λόγω εταιριών. Χωρίς να αποτελεί τυπικά προκαταρκτική διαδικασία για την άσκηση της δραστηριότητας των κεφαλαιουχικών εταιριών, εντούτοις η καταχώριση των αυξήσεων κεφαλαίου αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής [12].

20. Τα δικαιώματα και τέλη, τα οποία είναι επίδικα στην υπόθεση της κύριας δίκης, εισπράττονται για την κατάρτιση της συμβολαιογραφικής πράξεως μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων από εταίρους της κεφαλαιουχικής εταιρίας. Τούτο αποτελεί ουσιώδη διατύπωση για την πραγματοποίηση της μεταβιβάσεως, σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 3, του GGmbH. Εν γένει, η υποχρέωση αυτή ισχύει ανεξαρτήτως της νομικής μορφής του μεταβιβάζοντος και του προς ον η μεταβίβαση. Επομένως, ως εκ της φύσεώς τους, τα δικαιώματα και τέλη που εισπράττονται λόγω της αυτής διατυπώσεως φαίνεται να μην εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335. Ωστόσο, το συμπέρασμα αυτό δεν δικαιολογείται υπό το πρίσμα των συνθηκών της υπό κρίση υποθέσεως, στο πλαίσιο της οποίας υφίσταται άμεση νομική και οικονομική συνάφεια μεταξύ, αφενός, της μεταβιβάσεως των μεριδίων και, αφετέρου, της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου της ARBmbH. Συμφωνώ με την άποψη της Επιτροπής ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων πρέπει να θεωρηθεί ως αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου. Πράγματι, η μεταβίβαση αποσκοπούσε ειδικώς στη χρηματοδότηση της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου της αποδέκτριας κεφαλαιουχικής εταιρίας, η δε σχετική σύμβαση επισυναπτόταν ως παράρτημα στο έγγραφο περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου. Υπό τις συνθήκες αυτές, το σύνολο των επιβαλλομένων δικαιωμάτων και τελών για διατυπώσεις, τις οποίες επιβάλλει η εθνική νομοθεσία κατά τα διάφορα στάδια της διαδικασίας αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου, συνδέεται με τη νομική μορφή της οικείας εταιρίας και πρέπει να θεωρηθούν φόροι που απαγορεύονται από το άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335.

21. Οποιοδήποτε άλλο συμπέρασμα θα είχε ως συνέπεια να επιτραπεί η επιβολή περαιτέρω φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων. Τούτο θα αντέβαινε προς τη θεμελιώδη αρχή του ενιαίου φόρου εισφοράς και θα έθετε υπό αμφισβήτηση την αποτελεσματικότητα του άρθρου 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335 όσον αφορά την προάσπιση αυτής της αρχής.

22. Αντιθέτως, εάν δεν υφίσταται οικονομικός και νομικός σύνδεσμος μεταξύ, αφενός, της μεταβιβάσεως των μεριδίων και, αφετέρου, της συγκεντρώσεως ή αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, όπως συμβαίνει στην παράλληλη υπόθεση που εκκρεμεί επί του παρόντος ενώπιον του Δικαστηρίου [13], δικαιώματα και τέλη, τα οποία επιβάλλονται από συμβολαιογράφο δημόσιο υπάλληλο, στο πλαίσιο συστήματος όπως το περιγραφέν στο σημείο

12 — Βλ., την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση Fantask κ.λπ., σκέψη 22.

13 — Υπόθεση C-193/04 Organon Portugesa, επί της οποίας το Δικαστήριο θα αποφανθεί χωρίς προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20, παράγραφος 5, του Οργανισμού του Δικαστηρίου.

17 ανωτέρω, για διατυπώσεις που σχετίζονται με τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων, δεν θα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335.

23. Τέλος, θα επισημάνω ότι, όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335, το γεγονός ότι, η εταιρία, της οποίας τα μερίδια μεταβιβάζονται (η ARKU Maschinenbau), δεν είναι η οφειλέτις των δικαιωμάτων και τελών για την κατάρτιση της συμβολαιογραφικής πράξεως μεταβιβάσεως, όπως προέβαλε το Land, στερείται σημασίας. Αυτό που έχει σημασία είναι ότι επιβάλλονται δικαιώματα και τέλη τα οποία συνδέονται επισήμως με πράξη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας και τα οποία μπορούν ενδεχομένως να παρεμποδίσουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

24. Το επόμενο προς εξέταση ζήτημα είναι εάν, όπως προέβαλε το Land, τα δικαιώματα και τέλη για τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων μπορούν να εξαιρεθούν από την απαγόρευση του άρθρου 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335, καθόσον αποτελούν «φόρους μεταβιβάσεως επί κινητών αξιών», κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, «κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 11», τα κράτη μέλη δύνανται να εισπράξουν τέτοιους φόρους, επιβαλλομένους κατ' αποκοπήν ή όχι.

25. Με την απόφαση Codan [14], το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να προβεί σε ερμηνεία του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 69/335 στο πλαίσιο υποθέσεως προσομοιάζουσας με αυτήν της κύριας δίκης. Η εν λόγω διαφορά προέκυψε εκ της επιβολής φορολογίας, στη Δανία, επί της μεταβιβάσεως μετοχών κατόπιν της οποίας η προς ην η μεταβίβαση εταιρία προέβη σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά ποσό που αντιστοιχούσε στην αξία των μεταβιβασθεισών μετοχών. Το προδικαστικό ερώτημα, το οποίο υπέβαλε ο εθνικός δικαστής προς το Δικαστήριο, επικεντρωνόταν στο ζήτημα εάν το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας εφαρμόζεται στους εμμέσους φόρους μεταβιβάσεως επί κινητών αξιών, ανεξαρτήτως του εάν η εταιρία, η οποία είχε εκδώσει τις μετοχές αυτές, ήταν εισηγμένη στο χρηματιστήριο καθώς και του εάν η μεταβίβαση των μετοχών έγινε μέσω του χρηματιστηρίου ή απ' ευθείας μεταξύ του μεταβιβάζοντος και του προς ον η μεταβίβαση. Το αιτούν δικαστήριο δεν έθεσε ερώτημα ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 10 της οδηγίας 69/335, δεδομένου ότι δεν αμφισβητούνταν μεταξύ των διαδίκων της κύριας δίκης ότι η πράξη ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο απάντησε στο ακριβές ερώτημα, το οποίο του υποβλήθηκε από το δανικό δικαστήριο, και δεν εξέτασε ρητώς ούτε ποιο είναι το ακριβές πεδίο εφαρμογής του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ούτε ποια είναι η σχέση μεταξύ της διατάξεως αυτής και των άρθρων 10 και 11 της οδηγίας.

26. Η σχέση μεταξύ, αφενός, του άρθρου 12, και, αφετέρου, των άρθρων 10 και 11,

14 — Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 1998, C-236/97, Codan (Συλλογή 1998, σ. I-8679).

προσδιορίζεται από τις πρώτες λέξεις του άρθρου 12, με τις οποίες γίνεται ευθεία παραπομπή στα άρθρα 10 και 11. Ωστόσο, η διατύπωση του άρθρου 12 φαίνεται να διαφέρει από τη μία γλώσσα στην άλλη. Ενώ η διατύπωση σε ορισμένες γλώσσες ορίζει σαφώς ότι το άρθρο 12 αποτελεί παρέκκλιση από τα άρθρα 10 και 11 («Par dérogation», «In Abweichung», «in deroga», «In afwijking», «Em derrogação», «poiketen»), σε άλλες γλώσσες οι χρησιμοποιούμενοι όροι αφήνουν να εννοηθεί ότι επιδιώκεται να οριοθετηθεί το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 12 έναντι αυτού των άρθρων 10 και 11 («Notwithstanding», «No obstante», «Uanset», «Utan hinder»). Η διαφορά αυτή έχει σημασία. Εάν θεωρηθεί ότι το άρθρο 12 της οδηγίας αποτελεί παρέκκλιση από τα άρθρα 10 και 11, η συνέπεια είναι ότι οι απαριθμούμενοι στη διάταξη αυτή φόροι μπορούν να επιβληθούν ακόμη και εάν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαγορεύσεων των δύο άλλων άρθρων. Εάν, αντιθέτως, το άρθρο αυτό οριοθετεί το πεδίο εφαρμογής των άρθρων 10 και 11, η συνέπεια είναι ότι όλοι οι σχετικοί φόροι δύνανται να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής είτε των άρθρων 10 και 11 είτε του άρθρου 12.

27. Οι αρχές οι οποίες διέπουν την ερμηνεία διατάξεως του κοινοτικού δικαίου σε περίπτωση που διίστανται οι διάφορες γλωσσικές αποδόσεις της είναι παγιωμένες. Υπογραμμίζοντας την ανάγκη ομοιόμορφης ερμηνείας, το Δικαστήριο αποφαίνεται παγίως ότι, όταν υφίσταται διάσταση μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων, η επίμαχη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με τη γενική οικονομία και τον σκοπό της ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί μέρος [15].

28. Όσον αφορά τον σκοπό της οδηγίας 69/335, το Δικαστήριο, παραπέμποντας στις αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας, έχει υπομνήσει εκ νέου, με την απόφαση Codan, ότι «με την οδηγία επιδιώκεται [...] η προώθηση της ελεύθερης διακινήσεως των κεφαλαίων, που θεωρείται ουσιώδες στοιχείο για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα εκείνων μιας εσωτερικής αγοράς. Η επιδίωξη του σκοπού αυτού προϋποθέτει, όσον αφορά τη φορολόγηση των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, την κατάργηση των ισχυόντων στα κράτη μέλη εμμέσων φόρων και την αντικατάστασή τους από φόρο καταβαλλόμενο άπαξ στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και του αυτού επιπέδου σε όλα τα κράτη μέλη» [16]. Όπως επεσήμανα στο σημείο 16 αυτών των προτάσεων, το άρθρο 10 της οδηγίας έχει σκοπό ειδικότερα να διασφαλίσει ότι ο ενιαίος χαρακτήρας του φόρου εισφοράς δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση, εσκεμμένως ή όχι, με τη θέσπιση περαιτέρω φόρων επί των συγκεντρώσεων ή των αυξήσεων κεφαλαίων.

29. Επομένως, ο σκοπός της οδηγίας 69/335, αφενός, και η θέση του άρθρου 10 εντός της γενικής οικονομίας της οδηγίας, αφετέρου, πρέπει να καθορίσουν τον τρόπο ερμηνείας

15 — Βλ. την απόφαση Codan, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψη 26 καθώς και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία. Βλ., επίσης, την απόφαση της 9ης Ιανουαρίου 2003, C-257/00, Nani Givane (Συλλογή 2003, σ. I-345, σκέψη 37).

16 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 14 απόφαση Codan, σκέψη 27.

του άρθρου 12. Η διάταξη αυτή δεν πρέπει, σε καμία περίπτωση, να ερμηνευθεί κατά τρόπο δυνάμενο να θίξει την πρακτική αποτελεσματικότητα ή «effet utile» της οδηγίας.

30. Σύμφωνα με την προεκτεθείσα συλλογιστική, νομίζω ότι, εάν επιτρεπόταν, βάσει του άρθρου 12 της οδηγίας, η επιβολή δικαιωμάτων και τελών, για τα οποία έχει διαπιστωθεί ότι αποτελούν εμμέσους φόρους, επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 10 της οδηγίας, η τελευταία αυτή διάταξη θα στερούνταν της αποτελεσματικότητάς της. Για τον λόγο αυτόν, κρίνω ότι το άρθρο 12 δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παρέκκλιση από την απαγόρευση του άρθρου 10. Αντιθέτως, οριοθετεί το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως, απαριθμώντας κατηγορίες φόρων οι οποίοι, ως εκ της φύσεώς τους, δεν παρεμποδίζουν συνήθως τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων.

31. Επομένως, υπό το πρίσμα της προεκτεθείσας ερμηνείας του άρθρου 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335, δεν μπορούν να εξαιρεθούν, βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας, τα δικαιώματα και τέλη καταρτίσεως συμβολαιογραφικών εγγράφων για πράξεις που συνδέονται οικονομικώς και νομικώς με τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων ή με την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας. Η προμνημονευθείσα διάταξη του άρθρου 12 μπορεί να εφαρμοστεί για τα συμβολαιογραφικά δικαιώματα και τέλη μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων ή μετοχών μόνον εάν δεν υφίσταται τέτοιος σύνδεσμος. Εάν το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ερμηνευόταν διαφορετικά, θα ετίθετο υπό αμφισβήτηση η αποτελεσματικότητα του συστήματος του ενιαίου φόρου εισφοράς που θέσπισε η οδηγία 69/335.

32. Τέλος, επειδή η Επιτροπή έθιξε αυτό το θέμα, θα πρόσθετα ότι τα επίδικα συμβολαιογραφικά δικαιώματα και τέλη δεν εξαιρούνται ούτε βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 69/335, το οποίο προβλέπει παρέκκλιση από τα άρθρα 10 και 11 της οδηγίας ως προς τους «φόρους, οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα». Γίνεται παγίως δεκτό ότι «η διάκριση μεταξύ των απαγορευομένων από το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335 φορολογικών επιβαρύνσεων και των φόρων ανταποδοτικού χαρακτήρα, των οποίων η επιβολή επιτρέπεται, συνεπάγεται ότι οι τελευταίοι περιλαμβάνουν μόνον τις επιβαρύνσεις το ποσό των οποίων υπολογίζεται βάσει του κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας. Μια επιβάρυνση, το ύψος της οποίας δεν έχει καμία απολύτως σχέση με το κόστος της συγκεκριμένης υπηρεσίας ή υπολογίζεται σε συνάρτηση όχι προς το κόστος της πράξεως της οποίας αποτελεί αντιπαροχή, αλλά προς το συνολικό κόστος λειτουργίας και οργανώσεως της επιφορτισμένης με την εν λόγω πράξη υπηρεσίας, πρέπει να θεωρείται ως φορολογική επιβάρυνση εμπίπτουσα αποκλειστικώς στην απαγόρευση του άρθρου 10 της οδηγίας 69/335» [17].

17 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 20ής Απριλίου 1993, C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni (Συλλογή 1993, σ. I-1915, σκέψεις 41 και 42)· την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 1999, Modelo, σκέψη 29, την απόφαση της 21ης Ιουνίου 2001, C-206/99, SONAE (Συλλογή 2001, σ. I-4679, σκέψη 32), καθώς και την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8 διάταξη Gründerzentrum, σκέψη 31.

V — Πρόταση

33. Κατόπιν των προεκτεθέντων, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα του Landgericht Baden-Baden:

«Το άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, απαγορεύει τα δικαιώματα και τέλη για την κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων εταιρίας περιορισμένης ευθύνης υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, ήτοι όταν οι συμβολαιογράφοι είναι δημόσιοι υπάλληλοι και τα δικαιώματα και τέλη καταβάλλονται εν μέρει στο Δημόσιο το οποίο τους απασχολεί, χρησιμοποιούνται δε για τη χρηματοδότηση δημοσίων δαπανών, και όταν η μεταβίβαση των μεριδίων συνδέεται οικονομικώς και νομικώς με την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας. Τα εν λόγω δικαιώματα και τέλη δεν μπορούν να θεωρηθούν ως φόροι "μεταβιβάσεως επί κινητών αξιών" κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 69/335.»