ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 12ης Ιανουαρίου 2006 *

Στην υπόθεση C-494/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Νοεμβρίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης

Senior Engineering Investments BV

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τον P. Jann (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, τη N. Colneric, τον J. N. Cunha Rodrigues, τον M. Ilešič και τον E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 26ης Μαΐου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Senior Engineering Investments BV, εκπροσωπούμενη από τους H. T. P. M. van den Hurk και G. Weening, belastingadviseurs,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και τον J. van Bakel, καθώς και τον M. de Grave,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και A. Weimar,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Ιουλίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2 και 4 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969,

περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία 69/335), καθώς και από το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Senior Engineering Investments BV (στο εξής: Senior BV ή θυγατρική) και του Staatssecretaris van Financiën όσον αφορά την επιβολή φόρου εισφοράς σε απ' ευθείας «υπέρ το άρτιο» άτυπη εισφορά κεφαλαίου από τη μητρική εταιρία Senior Engineering Investments Ltd (στο εξής: Senior Ltd ή μητρική) στην υποθυγατρική της, Senior Engineering Trading Gesellschaft für Autozulieferteile mbH (στο εξής: Senior GmbH ή υποθυγατρική).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Όπως προκύπτει από την πρώτη και δεύτερη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγία 69/335 έχει σκοπό να προωθήσει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, η οποία θεωρείται βασική προϋπόθεση για τη δημιουργία μιας εσωτερικής αγοράς. Για τον σκοπό αυτό, επιδιώκει την κατάργηση των οικονομικών εμποδίων στον τομέα των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται οι εισφορές των εταίρων ή μετόχων προς τις κεφαλαιουχικές εταιρίες τους.

4 Προς τούτο, τα άρθρα 1 έως 9 της οδηγίας 69/335 προβλέπουν την επιβολή εναρμονισμένου φόρου επί των εισφορών προς κεφαλαιουχικές εταιρίες (στο εξής: φόρος εισφοράς).

5 Σύμφωνα με την έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 69/335, ο φόρος αυτός πρέπει να επιβάλλεται άπαξ μόνον στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και να είναι του αυτού επιπέδου σε όλα τα κράτη μέλη.

6 Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, «οι πράξεις, οι υποκείμενες στον φόρο εισφοράς, φορολογούνται μόνον στο κράτος μέλος, στο έδαφος του οποίου βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοικήσεως της κεφαλαιουχικής εταιρίας κατά τη στιγμή κατά την οποία διενεργούνται οι πράξεις αυτές».

7 Το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335 απαριθμεί τις πράξεις στις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν ή οφείλουν, ανάλογα με την περίπτωση, να επιβάλουν φόρο εισφοράς (στο εξής: εταιρικές εισφορές).

8 Έτσι, το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής ορίζει ότι τα κράτη μέλη επιβάλλουν φόρο εισφοράς στην «αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής».

9 Σύμφωνα με την παράγραφο 2, στοιχείο β', της ίδιας διατάξεως, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν φόρο εισφοράς «στην αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από εταίρο [ή μέτοχο], οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή [τη] μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων [ή μετοχών]».

10 Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, «[τ]α κράτη μέλη μπορούν [...] να απαλλάσσουν από το φόρο εισφοράς όλες τις πράξεις εκτός από τις αναφερόμενες στην παράγραφο 1 [οι οποίες ήταν πάντοτε απαλλασσόμενες] [...]».

Η εθνική νομοθεσία

11 Το άρθρο 32, παράγραφος 1, του Wet op de belastingen van rechtsverkeer (νόμος περί φορολογίας των πράξεων μεταβιβάσεως,) της 24ης Δεκεμβρίου 1970 (Stb. 1970, σ. 611), όπως έχει τροποποιηθεί από τον νόμο της 13ης Δεκεμβρίου 1996 (Stb. 1996, σ. 652), ορίζει ότι με την ονομασία «Kapitaalbelasting» (φόρος εισφοράς) επιβάλλεται ένας φόρος στις συγκεντρώσεις μετοχικών κεφαλαίων στα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους στις Κάτω Χώρες.

12 Σύμφωνα με το άρθρο 34, στοιχεία γ' και δ', του νόμου αυτού, ως «συγκέντρωση μετοχικού κεφαλαίου» θεωρείται «η συγκέντρωση του κεφαλαίου με έκδοση προνομιούχων τίτλων, ιδρυτικών τίτλων κ.λπ., οι οποίοι παρέχουν δικαίωμα μερίσματος από τη διανομή κερδών ή μεριδίου κατά τη λύση ή την εκκαθάριση» καθώς και «η εισφορά κεφαλαίου από μέτοχο ή κάτοχο μετοχών με έκδοση προνομιούχων τίτλων, ιδρυτικών τίτλων κ.λπ., χωρίς να εκχωρούνται ρητώς τα αναφερόμενα στο στοιχείο γ' δικαιώματα».

13 Το άρθρο 63 του Algemene wet inzake rijksbelastingen (γενικού νόμου για τους κρατικούς φόρους), της 2ας Ιουλίου 1959 (Stb. 1959, σ. 301), περιλαμβάνει μια γενική ρήτρα «επιείκειας», βάσει της οποίας ο Υπουργός ή ο Υφυπουργός Οικονομικών μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις ή κατηγορίες περιπτώσεων να χορηγεί απαλλαγή όταν παρουσιάζονται παράλογες δυσχέρειες κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.

Τα εκτελεστικά μέτρα

14 Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι, κατά τον χρόνο των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ακολουθούσε μια πολιτική σύμφωνα με την οποία η εισφορά που καταβαλλόταν από τη μητρική εταιρία στην

υποθυγατρική της θεωρούνταν, κατ' αρχήν, ως πράξη που φορολογείται ταυτόχρονα στη θυγατρική και στην υποθυγατρική. Ωστόσο, αν αμφότερες ήσαν εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες, κατ' εφαρμογή της ρήτρας «επιείκειας», φορολογούνταν μόνον η υποθυγατρική.

15 Η Ολλανδική Κυβέρνηση παρατηρεί ωστόσο ότι, όσον αφορά υποθυγατρικές εγκατεστημένες εκτός των Κάτω Χωρών, ο οικονομικός έφορος μπορεί επίσης να μην επιβάλει φόρο εισφοράς στη θυγατρική αν έχει επιβληθεί φόρος στην υποθυγατρική στην αλλοδαπή.

16 Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, η ακολουθούμενη από το Βασίλειο των Κάτω Χωρών πολιτική αποτελεί επομένως, για λόγους ισότητας και προς αποφυγή διπλής φορολογήσεως στο πλαίσιο ομίλου εταιριών, μάλλον απαλλαγή της θυγατρικής σε όλες τις περιπτώσεις που έχει επιβληθεί φόρος στην υποθυγατρική (στις Κάτω χώρες ή στην αλλοδαπή) και όχι μόνο στην περίπτωση που η τελευταία είναι εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες. Συγκεκριμένα, σε αμφότερες τις περιπτώσεις η επιβολή φόρου εισφοράς στη θυγατρική θα αποτελούσε άνιση μεταχείριση υπό την έννοια της ρήτρας «επιείκειας».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

17 Η Senior BV είναι μια ολλανδικού δικαίου εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όλα τα εταιρικά μερίδια της οποίας κατέχει η αγγλικού δικαίου εταιρία Senior Ltd. Η Senior BV κατέχει, με τη σειρά της, όλα τα εταιρικά μερίδια της γερμανικού δικαίου εταιρίας Senior GmbH.

18 Στις 8 Δεκεμβρίου 1997, η μητρική Senior Ltd. προέβη σε εισφορά ποσού 10 071 000 DEM (δηλαδή 11 349 000 NLG) προς την υποθυγατρική της, Senior GmbH.

19 Στη Γερμανία, δεν επιβλήθηκε στη Senior GmbH κάποιος φόρος για την πράξη αυτή, δεδομένου ότι το κράτος μέλος αυτό έχει καταργήσει από την 1η Ιανουαρίου 1992, δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, την επιβολή φόρου στην εισφορά κεφαλαίου.

20 Στις Κάτω Χώρες, η Senior BV όφειλε να καταβάλει το ποσό των 113 490 NLG ως φόρο εισφοράς.

21 Η Senior BV υπέβαλε τότε ένσταση με την οποία αμφισβήτησε το βάσιμο της φορολογήσεως αυτής. Η ένσταση αυτή απορρίφθηκε από τον οικονομικό έφορο καθώς και από το Gerechtshof te 's-Gravenhage. Η Senior BV άσκησε αναίρεση κατά της τελευταίας αποφάσεως.

22 Έχοντας αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα του κοινοτικού δικαίου με το ολλανδικό σύστημα το οποίο επιβάλλει φόρο εισφοράς, αφενός, σε εταιρία (θυγατρική) για την εισφορά κεφαλαίου που πραγματοποιεί μητρική της εταιρίας αυτής (μητρική) στη θυγατρική της εταιρίας αυτής (υποθυγατρική) αλλά, αφετέρου, απαλλάσσει από τον φόρο αυτό μια εταιρία όταν η θυγατρική της εταιρίας αυτής (υποθυγατρική) είναι επίσης εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Επιτρέπει το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας [69/335] την επιβολή φόρου εισφοράς σε μια εταιρία για απ' ευθείας άτυπη εισφορά κεφαλαίου από τη μητρική της εταιρίας αυτής σε θυγατρική της εταιρίας αυτής και, αν ναι, ποιες περιστάσεις ασκούν εν προκειμένω επιρροή; Ειδικότερα, έχει σημασία αν από οικονομική άποψη πρέπει να θεωρηθεί ότι η εταιρία αυτή είναι εκείνη "που πράγματι ωφελήθηκε" [...] από αυτή την απ' ευθείας άτυπη εισφορά κεφαλαίου;

2. Απαγορεύει η αναγνωριζόμενη από το άρθρο 52 [της Συνθήκης ΕΚ] σε συνδυασμό με το άρθρο 58 [της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 48 ΕΚ)] ελευθερία εγκαταστάσεως να ακολουθούν οι φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους την πολιτική να μην επιβάλλεται σε μια εταιρία φόρος εισφοράς για μια απ' ευθείας άτυπη εισφορά κεφαλαίου από τη μητρική της εταιρίας αυτής σε θυγατρική της εταιρίας αυτής, αρκεί η θυγατρική αυτή να είναι εγκατεστημένη σε αυτό το κράτος μέλος, και έχει εν προκειμένω σημασία —λαμβανομένου ως αφετηρία ότι, σε μια περίπτωση όπως η παρούσα, η οδηγία επιτρέπει την επιβολή φόρου κεφαλαίου τόσο στην εταιρία αυτή όσο και στη θυγατρική της— αν σε επίπεδο ομίλου εταιριών δεν επιβλήθηκε μεγαλύτερος φόρος κεφαλαίου από εκείνον που θα επιβαλλόταν αν τόσο η εταιρία αυτή όσο και η θυγατρική της είχαν την έδρα τους στις Κάτω Χώρες;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος: η επιβολή φόρου εισφοράς (άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335)

23 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν, υπό συνθήκες όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η οδηγία 69/335 απαγορεύει να επιβληθεί από κράτος μέλος φόρος εισφοράς σε κεφαλαιουχική εταιρία (θυγατρική) όταν η μητρική της εταιρίας αυτής (μητρική) προβαίνει σε εισφορά προς θυγατρική της εταιρίας αυτής (υποθυγατρική).

24 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι η οδηγία 69/335 προβλέπει, με τα άρθρα της 1 έως 9, την επιβολή εναρμονισμένου φόρου επί των εταιρικών εισφορών.

25 Σύμφωνα με την οικονομία και τη διάρθρωση της οδηγίας 69/335, ο φόρος εισφοράς επιβάλλεται στην κεφαλαιουχική εταιρία που είναι ο αποδέκτης της οικείας εισφοράς. Αποδέκτης είναι κατά κανόνα η εταιρία προς την οποία μεταβιβάζονται υλικώς τα οικεία περιουσιακά στοιχεία ή οι οικείες παροχές. Αυτό δεν ισχύει μόνον κατ' εξαίρεση και τότε θα πρέπει να αναζητηθεί η «πράγματι επωφελούμενη» από τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή τις παροχές (βλ., μεταξύ άλλων, όσον αφορά χρηματοοικονομική εισφορά καταβληθείσα στις θυγατρικές εταιρίας που αύξησε το εταιρικό της κεφάλαιο, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2002, C-339/99, ESTAG, Συλλογή 2002, σ. I-8837, σκέψεις 44 έως 47).

26 Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την έκτη αιτιολογική σκέψη και από το άρθρο 2 της οδηγίας 69/335, ο φόρος εισφοράς επιβάλλεται άπαξ μόνον (εντός της Κοινότητας) (βλ., σε αυτή την κατεύθυνση, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 20ής Απριλίου 1993, C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni, Συλλογή 1993, σ. I-1915, σκέψη 19, και της 17ης Δεκεμβρίου 1998, C-236/97, Codan, Συλλογή 1998, σ. I-8679, σκέψη 27).

27 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από τα πραγματικά περιστατικά που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η εν λόγω εισφορά καταβλήθηκε στην υποθυγατρική (Senior GmbH) στο πλαίσιο εισφοράς υπέρ αυτής. Αντιθέτως, από κανένα στοιχείο των πραγματικών περιστατικών δεν καθίσταται δυνατή η διαπίστωση ότι πρόκειται, υπό τις συνθήκες της υποθέσεως της κύριας δίκης, για την εξαιρετική περίπτωση κατά την οποία μία άλλη εταιρία, όπως π.χ. η θυγατρική εταιρία (Senior BV), πρέπει να θεωρηθεί ως η «πράγματι επωφελούμενη» από την εν λόγω εισφορά.

28 Πρέπει επομένως να εξεταστεί αν, σύμφωνα με τους κανόνες της οδηγίας 69/335, επιβάλλεται φόρος εισφοράς για την εν λόγω εισφορά στην υποθυγατρική (Senior GmbH). Αν συμβαίνει αυτό, για την ίδια αυτή εισφορά δεν μπορεί, πράγματι, να επιβληθεί φόρος σε άλλη εταιρία, εν προκειμένω στη θυγατρική (Senior BV).

29 Συναφώς, το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335 απαριθμεί τις πράξεις στις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν ή οφείλουν, ανάλογα με την περίπτωση, να επιβάλουν φόρο εισφοράς (βλ., σε αυτή την κατεύθυνση, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Μαρτίου 1993, C-280/91, Viessmann, Συλλογή 1993, σ. I-971, σκέψη 12, και της 27ης Οκτωβρίου 1998, C-152/97, Agas, Συλλογή 1998, σ. I-6553, σκέψεις 19 και 20).

30 Δεδομένου ότι η επίδικη πράξη της υποθέσεως της κύριας δίκης αποτελεί χρηματοοικονομική εισφορά καταβληθείσα από τη μητρική εταιρία (Senior Ltd) στην υποθυγατρική της (Senior GmbH), μπορεί, κατ' αρχήν, να αναλυθεί υπό το φως του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, δηλαδή του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', αυτής.

31 Έτσι, το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας προβλέπει την επιβολή φόρου εισφοράς στην αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής.

32 Το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν φόρο εισφοράς στην αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από έναν εταίρο (ή μέτοχο), οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή τη μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων (ή των μετοχών).

33 Πάντως, συγκρίνοντας τις δύο αυτές διατάξεις, επιβάλλεται η διαπίστωση, όπως διαπιστώνει και η Ολλανδική Κυβέρνηση, ότι η «αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου», υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, συνεπάγεται την τυπική αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου είτε με έκδοση νέων μετοχών είτε με αύξηση της ονομαστικής αξίας των υφισταμένων εταιρικών μεριδίων ή εκδοθεισών μετοχών (βλ., σε αυτή την κατεύθυνση, όσον αφορά τη φύση του εταιρικού κεφαλαίου, αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 1982, 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, Συλλογή 1982, σ. 2771, σκέψη 15, και της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 36/86, Dansk Sparinvest, Συλλογή 1988, σ. 409, σκέψη 13).

34 Αντιθέτως και στον βαθμό που το εταιρικό κεφάλαιο καθορίζεται ως το σύνολο των αγαθών που έθεσαν οι εταίροι στη διάθεση της εταιρίας μαζί με τις προσαυξήσεις τους (βλ., σε αυτή την κατεύθυνση, απόφαση της 28ης Μαρτίου 1990, C-38/88, Siegen, Συλλογή 1990, σ. I-1447, σκέψη 12), η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας περιλαμβάνει, κατ' αρχήν, κάθε μορφή αυξήσεως της περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας. Έτσι, το Δικαστήριο χαρακτήρισε ως «αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου» υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, π.χ., τη μεταφορά κερδών (βλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 1992, C-49/91, Weber Haus, Συλλογή 1992, σ. I-5207, σκέψη 10), τη χορήγηση ατόκου δανείου (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2002, C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Συλλογή 2002, σ. I-7397, σκέψη 18), την υποχρέωση αναλήψεως των ζημιών (βλ. απόφαση Siegen, προπαρατεθείσα, σκέψη 13) και την παραίτηση από πίστωση (βλ. απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1991, C-15/89, Deltakabel, Συλλογή , σ. I-241, σκέψη 12).

35 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η επίδικη εισφορά καταβλήθηκε στην υποθυγατρική (Senior GmbH) «υπέρ το άρτιο». Πάντως, στον βαθμό που η «υπέρ το άρτιο» καταβολή δεν επιφέρει «αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου», η εισφορά αυτή δεν υπάγεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335.

36 Η επίδικη εισφορά εμπίπτει όμως στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.

37 Συγκεκριμένα, πρώτον, η καταβολή της εν λόγω χρηματοοικονομικής εισφοράς «αύξησε το εταιρικό κεφάλαιο» της υποθυγατρικής (Senior GmbH).

38 Δεύτερον, η εισφορά αυτή «ήταν ενδεχόμενο να επιφέρει αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων» στην εταιρία αυτή. Κατόπιν της εισφοράς αυτής, η αξία των εταιρικών μεριδίων της υποθυγατρικής (Senior GmbH) έχει de facto αυξηθεί.

39 Τρίτον, η επίδικη εισφορά παρουσιάζεται ως «παροχή πραγματοποιηθείσα από εταίρο». Συγκεκριμένα, είναι αληθές ότι η εισφορά αυτή δεν καταβλήθηκε από τον εταίρο της Senior GmbH (Senior BV), αλλά από τη μητρική εταιρία της εταιρίας αυτής (Senior Ltd), κατά συνέπεια από τον εταίρο του εταίρου. Ωστόσο, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το Δικαστήριο υιοθέτησε, όσον αφορά την προέλευση της εισφοράς, μια μη προσκολλημένη στους τύπους προσέγγιση, στηριζόμενη στο σε ποιον πράγματι μπορεί να καταλογιστεί η εισφορά (βλ., στην κατεύθυνση αυτή, προαναφερθείσες αποφάσεις Weber Haus, σκέψεις 11 και 13· ESTAG, σκέψεις 37 έως 39 καθώς και 41, και της 17ης Οκτωβρίου 2002, C-71/00, Develop, Συλλογή 2002, σ. I-8877, σκέψεις 25 έως 29). Πάντως, δεδομένου ότι η επίδικη εισφορά καταβλήθηκε από τη μητρική εταιρία (Senior Ltd) στην υποθυγατρική (Senior GmbH), με σκοπό την αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων της τελευταίας και δεδομένου ότι η αύξηση αυτή λειτούργησε κυρίως προς το συμφέρον του μοναδικού εταίρου της, δηλαδή της Senior BV, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η εν λόγω εισφορά πρέπει να καταλογιστεί σ' αυτήν, δηλαδή στη Senior BV. Πρόκειται, επομένως, για «παροχή πραγματοποιηθείσα από εταίρο» υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335.

40 Επομένως, σύμφωνα με τους κανόνες της οδηγίας 69/335, για την εν λόγω εισφορά της υποθέσεως της κύριας δίκης επιβάλλεται φόρος εισφοράς στην υποθυγατρική (Senior GmbH).

41 Πάντως, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, σε συνδυασμό με την έκτη αιτιολογική σκέψη αυτής, η εισφορά προς εταιρία μπορεί να φορολογηθεί άπαξ μόνον (εντός της Κοινότητας), για την εν λόγω εισφορά δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος στη θυγατρική (Senior BV) για δεύτερη φορά.

42 Συναφώς, δεν έχει σημασία αν η εν λόγω εισφορά αύξησε ενδεχομένως και το εταιρικό κεφάλαιο της θυγατρικής (Senior BV). Συγκεκριμένα, επιβάλλεται η διαπίστωση, όπως διαπίστωσε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 21 των προτάσεών του, ότι η αύξηση αυτή αποτελεί μόνον ένα αυτόματο οικονομικό και

συμπληρωματικό αποτέλεσμα της εισφοράς που πραγματοποιήθηκε προς την υποθυγατρική (Senior GmbH). Δεν αποτελεί επομένως δεύτερη διακριτή εισφορά η οποία θα έπρεπε, ως τέτοια, να φορολογηθεί.

43 Ομοίως, δεν έχει σημασία ότι το αρμόδιο, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, για τη φορολόγηση της υποθυγατρικής (Senior GmbH) κράτος μέλος, δηλαδή η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, δεν επέβαλε πράγματι φόρο στην εταιρία αυτή διότι ο φόρος εισφοράς έχει καταργηθεί στη Γερμανία από την 1η Ιανουαρίου 1992. Τα κράτη μέλη είναι, πράγματι, ελεύθερα, σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, να απαλλάσσουν από τον φόρο εισφοράς τις εταιρικές εισφορές χωρίς η απαλλαγή αυτή να έχει ως συνέπεια ότι ένα άλλο κράτος μέλος μπορεί να τις φορολογήσει. Αντιθέτως, η οδηγία 69/335 ευνοεί και ενθαρρύνει τόσο τις κατά περίπτωση απαλλαγές από τον φόρο εισφοράς (άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 3, άρθρα 8 και 9) όσο και την πλήρη κατάργησή του (άρθρο 7, παράγραφος 2). Η οδηγία αυτή δεν μπορεί επομένως να ερμηνεύεται κατά τρόπο που να επιτρέπει σε κράτος μέλος να επωφελείται από τη μετριοπαθή φορολογική πολιτική ενός άλλου κράτους μέλους για να αυξήσει τα δικά του φορολογικά έσοδα.

44 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό συνθήκες όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 1, και την έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αυτής, απαγορεύει την επιβολή από κράτος μέλος φόρου εισφοράς κεφαλαίου σε μια κεφαλαιουχική εταιρία (θυγατρική) όταν η μητρική της εταιρίας αυτής (μητρική) προβαίνει σε εισφορά προς θυγατρική της εταιρίας αυτής (υποθυγατρική).

Επί του δεύτερου ερωτήματος: το δικαίωμα της ελευθερίας εγκαταστάσεως (άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ)

45 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο.

Επί των δικαστικών εξόδων

46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Υπό συνθήκες όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 1, και την έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αυτής, απαγορεύει την επιβολή από κράτος μέλος φόρου εισφοράς σε μια κεφαλαιουχική εταιρία (θυγατρική) όταν η μητρική της εταιρίας αυτής (μητρική) προβαίνει σε εισφορά προς θυγατρική της εταιρίας αυτής (υποθυγατρική).

(υπογραφές)