ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 28ης Ιουνίου 2007 *

Στην υπόθεση C-466/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως και συμπληρωματική αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, υποβληθείσες από το Landgericht Baden-Baden (Γερμανία με αποφάσεις της 20ής Οκτωβρίου 2003 και της 10ης Οκτωβρίου 2005, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο, αντιστοίχως, στις 6 Νοεμβρίου 2003 και στις 31 Οκτωβρίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

κατά

Land Baden-Württemberg,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικοί εισαγγελείς: L. A. Geelhoed, κατόπιν V. Trstenjak,
γραμματείς: R. Grass, γραμματέας, κατόπιν B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 9 Νοεμβρίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH, εκπροσωπούμενη από τους A. Feber και H. Sandweg, Rechtsanwälte,

— το Land Baden-Württemberg (ομόσπονδο κράτος της Βάδης-Βυρτεμβέργης), εκπροσωπούμενο από τους K. Ehmann, M. Steindorfner και F. Mauch,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και K. Gross,

αφού άκουσε τους γενικούς εισαγγελείς που ανέπτυξαν τις προτάσεις τους κατά τις συνεδριάσεις της 16ης Ιουνίου 2005 και της 8ης Μαρτίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως και η συμπληρωματική αυτής αφορούν, την ερμηνεία των άρθρων 10 και 12 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του

Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία 69/335).

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (στο εξής: εταιρία Reiss) και του Land Baden-Württemberg, σχετικά με την καταβολή συμβολαιογραφικής αμοιβής για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης προς την εταιρία Reiss, η οποία πραγματοποιήθηκε ως εισφορά στο πλαίσιο αυξήσεως του κεφαλαίου της.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Όπως προκύπτει από την πρώτη και δεύτερη αιτιολογική της σκέψη, η οδηγία 69/335 σκοπεί στην προώθηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, αποτελούσας θεμελιώδη ελευθερία, η οποία θεωρείται ουσιώδης για τη δημιουργία εσωτερικής αγοράς. Για τον λόγο αυτό, αποσκοπεί στην εξαφάνιση των φορολογικών εμποδίων στον τομέα των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ιδίως οι εταιρικές εισφορές, δηλαδή οι εισφορές που καταβάλλονται από τους εταίρους ή τους μετόχους προς τις κεφαλαιουχικές εταιρίες.

4 Προς τον σκοπό αυτό, τα άρθρα 1 έως 9 της οδηγίας 69/335 προβλέπουν την είσπραξη εναρμονισμένου φόρου επί των εταιρικών εισφορών (στο εξής: φόρος εισφοράς).

5 Το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335 καθορίζει τον κατάλογο των πράξεων επί των οποίων τα κράτη μέλη μπορούν ή οφείλουν, ανάλογα με την περίπτωση, να επιβάλλουν αυτόν τον φόρο εισφοράς.

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

7 Επιπλέον, το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, θεωρούμενο υπό το πρίσμα της τελευταίας αιτιολογικής της σκέψης, προβλέπει την κατάργηση των επιβαρύνσεων που εμφανίζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς (στο εξής: επιβαρύνσεις ομοιάζουσες με τον φόρο εισφοράς).

8 Έτσι, κατά το άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη, πλην του φόρου εισφοράς, δεν εισπράττουν, όσον αφορά τις εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, κανένα φόρο υπό οποιαδήποτε μορφή για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη προαπαιτούμενη διατύπωση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας στην οποία μια εταιρία, ένωση προσώπων ή ένα νομικό πρόσωπο, που επιδιώκει κερδοσκοπικούς σκοπούς, δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής.

9 Ωστόσο, δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄ και ε΄, της οδηγίας 69/335:

«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' αποκοπή ή όχι·

[...]

ε) φόρους, οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα·

[...]»

10 Όσον αφορά τους φόρους επί της μεταβιβάσεως κινητών αξιών, η αιτιολογική έκθεση της προτάσεως οδηγίας της Επιτροπής της 14ης Δεκεμβρίου 1964 [COM (64) 526 τελικό], η οποία κατέληξε στην έκδοση της οδηγίας 69/335, έχει ως εξής:

«Μεταξύ των [πληττόντων τις κινήσεις κεφαλαίων εμμέσων] φόρων μπορεί να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, εκείνων που πλήττουν τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων και εκείνων που πλήττουν τις συναλλαγές επί τίτλων. Το παρόν σχέδιο οδηγίας αφορά τους πλήττοντες τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων έμμεσους φόρους, κατηγορία φόρων περιλαμβάνουσα τον φόρο εισφοράς επί των ιδίων κεφαλαίων των εταιριών, τον φόρο χαρτοσήμου επί των ημεδαπών τίτλων, τον φόρο χαρτοσήμου ο οποίος εισπράττεται επ' ευκαιρία της εισαγωγής ή της εκδόσεως στην εγχώρια αγορά

αλλοδαπών τίτλων, καθώς και άλλες έμμεσες επιβαρύνσεις που εμφανίζουν τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα. Όσον αφορά τους πλήττοντες τις συναλλαγές επί τίτλων έμμεσους φόρους, όπως οι φόροι επί των χρηματιστηριακών συναλλαγών, πρόκειται να αποτελέσουν μεταγενέστερα αντικείμενο άλλου σχεδίου οδηγίας. Επομένως, η πρόταση δεν τους αφορά.»

Η εθνική νομοθεσία

11 Το άρθρο 15, παράγραφος 3, του γερμανικού νόμου περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung), της 20ης Απριλίου 1892 (RGBl. 1892 I, σ. 477, στο εξής: GmbHG), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών στην υπόθεση της κύριας δίκης, ορίζει ότι για την «εκ μέρους των εταίρων μεταβίβαση των μεριδίων τους απαιτείται σύμβαση περιβεβλημένη συμβολαιογραφικό τύπο».

12 Το ύψος των αμοιβών, τις οποίες μπορούν να εισπράττουν οι συμβολαιογράφοι, καθορίζεται από τον νόμο περί των δαπανών για την κατάρτιση πράξεων (Kostenordnung), της 26ης Ιουλίου 1957 (BGBl. 1957 I, σ. 960, στο εξής: Kostenordnung), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών στην υπόθεση της κύριας δίκης.

13 Το άρθρο 32, παράγραφος 1, του Kostenordnung ορίζει ότι τα βασικά τέλη για τις πράξεις αξίας μέχρι 1 000 ευρώ ανέρχονται σε 10 ευρώ. Τα βασικά αυτά τέλη προσαυξάνονται:

— για τις πράξεις αξίας μέχρι 5 000 ευρώ, κατά 8 ευρώ για κάθε επιπλέον 1 000 ευρώ,

— για τις πράξεις αξίας μέχρι 50 000 ευρώ, κατά 6 ευρώ για κάθε επιπλέον 3 000 ευρώ,

— για τις πράξεις αξίας μέχρι 5 000 000 ευρώ, κατά 15 ευρώ για κάθε επιπλέον 10 000 ευρώ,

— για τις πράξεις αξίας μέχρι 25 000 000 ευρώ, κατά 16 ευρώ για κάθε επιπλέον 25 000 ευρώ,

— για τις πράξεις αξίας μέχρι 50 000 000 ευρώ, κατά 11 ευρώ για κάθε επιπλέον 50 000 ευρώ,

— για τις πράξεις μέχρι 50 000 000 ευρώ, κατά 7 ευρώ για κάθε επιπλέον 250 000 ευρώ.

14 Δυνάμει του άρθρου 36, παράγραφος 2, του Kostenordnung, «για τα συμβολαιογραφικά έγγραφα περί καταρτίσεως συμβάσεων εισπράττεται το διπλάσιο των βασικών τελών».

15 Στο Land Baden-Württemberg οι εσωτερικές σχέσεις μεταξύ των συμβολαιογράφων που έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου και του Staatskasse (δημόσιου ταμείου) διέπονται, μεταξύ άλλων, από τον νόμο του ομόσπονδου κράτους περί χρηματοδοτήσεως της δικαιοσύνης (Landesjustizkostengesetz) της 15ης Ιανουαρίου 1993 (GBl. σ. 110, στο εξής: Landesjustizkostengesetz).

16 Αρχικά ο νόμος αυτός προέβλεπε ότι οι συμβολαιογράφοι, οι οποίοι έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου και ασκούν τα καθήκοντά τους εντός της περιφέρειας του Oberlandesgericht της Καρλσρούης, δεν είναι οι άμεσοι δανειστές των οφειλομένων για την κατάρτιση μιας συμβολαιογραφικής πράξεως αμοιβών, αλλά ότι οι αμοιβές αυτές εισπράττονται απευθείας από το ομόσπονδο κράτος. Οι έχοντες την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου συμβολαιογράφοι ελάμβαναν τον μισθό του δημοσίου υπαλλήλου, στον οποίο προσετίθετο ένα μεταβλητό ποσό, το οποίο αποτελούσε ποσοστό επί των αμοιβών που είχαν εισπραχθεί. Έτσι, όσον αφορά, για παράδειγμα, αμοιβές που είχαν εισπραχθεί για τα συμβολαιογραφικά έγγραφα κατάρτισης των αναφερομένων στο άρθρο 15, παράγραφος 3, του GmbHG-Gesetz συμβάσεων, είχαν δικαίωμα στο 50 % του ποσού των αμοιβών αυτών.

17 Το καθεστώς αυτό τροποποιήθηκε, αναδρομικώς, από 1ης Ιουνίου 2002, με τον νόμο της 28ης Ιουλίου 2005 (GBl. αριθ. 12 της 5ης Αυγούστου 2005, σ. 580).

18 Έτσι κατά το άρθρο 10 του Landesjustizkostengesetz, όπως αυτό τροποποιήθηκε:

«1) Οι αμοιβές και τα τέλη, που συνδέονται με τη δραστηριότητα των συμβολαιογράφων, εισπράττονται από το δημόσιο ταμείο.

2) Οι συμβολαιογράφοι είναι δανειστές των αμοιβών και τελών που συνδέονται με τη δραστηριότητά τους, δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1, του νόμου του ομόσπονδου κράτους περί εκούσιας δικαιοδοσίας (Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit), καθώς και των ενδεχόμενων τόκων δυνάμει του άρθρου 154 bis του Kostenordnungrdnung. [...]

3) Οι συμβολαιογράφοι εισπράττουν τις αμοιβές, τα τέλη και τους τόκους, που προβλέπονται στην παράγραφο 2, πρώτο εδάφιο, [...] επιπλέον του μισθού που λαμβάνουν δυνάμει του νόμου του ομόσπονδου κράτους περί του μισθολογίου των δημοσίων υπαλλήλων (Landesbesoldungsgesetz).»

19 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, του Landesjustizkostengesetz, όπως τροποποιήθηκε, ορίζει ότι το δημόσιο ταμείο δεν εισπράττει, καταρχήν, περισσότερο από το 15 % των αμοιβών, τις οποίες οι έχοντες την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου συμβολαιογράφοι εισπράττουν για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων δυνάμει δεσμευτικών διατάξεων του δικαίου των εταιριών.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

20 Στις 30 Ιουλίου 2002, η εταιρία Reiss αποφάσισε την αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου, με εισφορά σε είδος, προκειμένου αυτό να ανέλθει στα 100 000 ευρώ. Προς τούτο, ο A. Reiss, μοναδικός εταίρος της εταιρίας αυτής, μεταβίβασε προς την εταιρία Reiss, με συμβολαιογραφικό έγγραφο της 30ης Ιουλίου 2002 (το οποίο συντάχθηκε από συμβολαιογράφο που είχε την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου εντός της περιφέρειας του Oberlandesgericht της Καρλσρούης), το μοναδικό εταιρικό μερίδιο που κατείχε σε μια άλλη εταιρία περιορισμένης ευθύνης, την εταιρία Arku Maschinenbau GmbH (στο εξής: εταιρία Arku).

21 Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας Reiss καταχωρίστηκε στο εμπορικό μητρώο του Amtsgericht Baden-Baden στις 4 Νοεμβρίου 2002. Πέραν των λοιπών τελών, ο υπεύθυνος για την είσπραξη των δικαιωμάτων υπάλληλος αξίωσε από την εταιρία Reiss την καταβολή συμβολαιογραφικής αμοιβής ποσού 11 424 ευρώ, για την κατάρτιση της συμβολαιογραφικής πράξεως μεταβιβάσεως του μοναδικού εταιρικού μεριδίου της εταιρίας Arku. Το ποσό αυτό υπολογίστηκε με βάση αξία πράξεως 3 763 443,90 ευρώ.

22 Η εταιρία Reiss άσκησε προσφυγή, με την οποία αμφισβήτησε το βάσιμο της φορολογήσεως αυτής από πλευράς κοινοτικού δικαίου.

23 Δεδομένου ότι η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε από το Amtsgericht Baden-Baden, η εταιρία Reiss άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτού ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

24 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Landgericht Baden-Baden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει εφαρμογή το άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας [69/335] και επί των δικαιωμάτων και τελών για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως μεταβιβάσεως μεριδίων εταιρίας περιορισμένης ευθύνης;»

25 Στο πλαίσιο της εξετάσεως της υποθέσεως αυτής, το Δικαστήριο είχε αποφασίσει, αρχικά, να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη, σύμφωνα με το άρθρο 104, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας. Ωστόσο, κατόπιν αντιρρήσεων που προέβαλε το Land Baden-Württemberg, κατά το οποίο ορισμένες πτυχές της απαντήσεως στο προδικαστικό ερώτημα δεν μπορούσαν να συναχθούν σαφώς από την υφιστάμενη νομολογία, το Δικαστήριο επανεξέτασε το ζήτημα και αποφάσισε να απαντήσει με απόφαση στην αίτηση εκδόσεως προδικαστικής απόφασης.

26 Με απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 2005, το Landgericht Baden-Baden υπέβαλε στο Δικαστήριο ένα πρόσθετο ερώτημα, προκειμένου να ληφθεί υπόψη η νομοθετική μεταβολή, η οποία επήλθε με τον νόμο της 28ης Ιουλίου 2005:

«Αποβάλλουν οι συμβολαιογραφικές αμοιβές τον χαρακτήρα τους ως φόρου κατά την έννοια της οδηγίας 69/335, όταν το Δημόσιο παραιτείται μεν από την είσπραξη του μεριδίου του επί της νομικής πράξεως και αφήνει, κατά συνέπεια, τις αμοιβές στον ίδιο τον έχοντα την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου συμβολαιογράφο —μετά την αφαίρεση ενός κατ' αποκοπήν ποσού εξόδων [ύψους] 15 %— αλλά ο συμβολαιογράφος παραμένει κατά τα άλλα ενταγμένος στη διοικητική οργάνωση του κράτους και αμείβεται από αυτό για την άσκηση δημοσίου λειτουργήματος;»

27 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 16 Μαρτίου 2007, η εταιρία Reiss ζήτησε από το Δικαστήριο να διατάξει, κατ' εφαρμογή του άρθρου 61 του Κανονισμού Διαδικασίας, την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, προκειμένου να καθορίσει αποδεικτικά μέσα, κατά την έννοια των άρθρων 45 επ. του Κανονισμού Διαδικασίας, για την απόδειξη των πραγματικών περιστατικών που αναφέρονται στο σημείο 50 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα Trstenjak.

Επί των αιτήσεων περί επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας και καθορισμού αποδεικτικών μέσων

28 Η εταιρία Reiss επιθυμεί την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, προκειμένου να επαληθευθούν οι περιεχόμενες στις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα διαπιστώσεις όσον αφορά τον οικονομικό κίνδυνο και την ευθύνη των συμβολαιογράφων, οι οποίοι έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου.

29 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το Δικαστήριο μπορεί αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν προτάσεως του γενικού εισαγγελέα, ή ακόμη κατόπιν αιτήσεως των διαδίκων, να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κανονισμού Διαδικασίας, εφόσον κρίνει ότι δεν έχει διαφωτιστεί επαρκώς ή ότι η υπόθεση πρέπει να επιλυθεί βάσει επιχειρήματος επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων (βλ. αποφάσεις της 19ης Φεβρουαρίου 2002, C-309/99, Wouters κ.λπ., Συλλογή 2002, σ. I-1577, σκέψη 42, και της 14ης Δεκεμβρίου 2004, C-210/03, Swedish Match, Συλλογή 2004, σ. I-11893, σκέψη 25).

30 Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, το Δικαστήριο, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, κρίνει ότι έχει όλα τα στοιχεία που είναι αναγκαία για να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα. Κατά συνέπεια, το αίτημα για επανάληψη της προφορικής διαδικασίας πρέπει να απορριφθεί.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει ομοίως να απορριφθεί το αίτημα καθορισμού αποδεικτικών μέσων.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

32 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η οδηγία 69/335 απαγορεύει την είσπραξη συμβολαιογραφικής αμοιβής για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων μιας εταιρίας, η οποία πραγματοποιείται ως εισφορά στο πλαίσιο της αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας, τούτο δε εντός συστήματος το οποίο χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι οι συμβολαιογράφοι είναι δημόσιοι υπάλληλοι και ότι οι αμοιβές καταβάλλονται, τουλάχιστον εν μέρει, στο Δημόσιο για την αντιμετώπιση δημοσίων δαπανών.

Ως προς το παραδεκτό

33 Υποστηρίζοντας ότι στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση, δηλαδή ότι οι επίδικες στην κύρια δίκη συμβολαιογραφικές αμοιβές δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335 και, ιδίως, του άρθρου 10, στοιχείο γ', αυτής, η κυβέρνηση του Land Baden-Württemberg θεωρεί ότι το πρόσθετο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου δεν χρήζει, στην πραγματικότητα, απαντήσεως και ότι, συνεπώς, είναι απαράδεκτο.

34 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα υποβληθέν από εθνικό δικαστήριο μόνον αν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία ενός κοινοτικού κανόνα, που ζητεί το εθνικό

δικαστήριο, δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ή ακόμη όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-344/04, IATA και ELFAA, Συλλογή 2006, σ. I-403, σκέψη 24 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

35 Τούτο όμως δεν συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, δεν προκύπτει προδήλως ότι οι επίδικες αμοιβές εξαιρούνται του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 69/335 και ότι, κατά συνέπεια, το πρόσθετο ερώτημα θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι δεν έχει σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.

36 Εξάλλου, το ερώτημα αν οι εν λόγω αμοιβές εμπίπτουν ή όχι στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335 δεν αφορά ζήτημα παραδεκτού, αλλά άπτεται της ουσίας της υποθέσεως και πρέπει να εξεταστεί στο τελευταίο αυτό πλαίσιο.

37 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται να δοθεί απάντηση στο πρόσθετο ερώτημα.

Ως προς την ουσία

38 Καταρχάς, πρέπει να εξετασθεί αν αμοιβές, όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, αποτελούν «φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας 69/335, ακολούθως αν οι αμοιβές αυτές εμπίπτουν στην απαγόρευση του άρθρου 10 της οδηγίας 69/335 και, τέλος, αναλόγως της περιπτώσεως, αν εμπίπτουν ενδεχομένως σε κάποια από τις διατάξεις του άρθρου 12 αυτής.

Ως προς τον χαρακτηρισμό ως «φόρου» κατά την έννοια της οδηγίας 69/335

39 Από τη νομολογία προκύπτει ότι, ενόψει των επιδιωκόμενων με την οδηγία 69/335 σκοπών, η έννοια του «φόρου» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο ευρύ (βλ., υπό την έννοια αυτή, τις αποφάσεις της 19ης Μαρτίου 2002, C-426/98, Επιτροπή κατά Ελλάδος, Συλλογή 2002, σ. I-2793, σκέψη 25, και της 10ης Μαρτίου 2005, C-22/03, Optiver κ.λπ., Συλλογή 2005, σ. I-1839, σκέψεις 30 και 31).

40 Κατά τη νομολογία, οι συμβολαιογραφικές αμοιβές πρέπει να θεωρούνται ως «φόρος» κατά την έννοια της οδηγίας 69/335, όταν εισπράττονται από συμβολαιογράφους, οι οποίοι έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου, για πράξη η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας και καταβάλλονται, τουλάχιστον εν μέρει, στο Δημόσιο για την αντιμετώπιση δημοσίων δαπανών (βλ., υπό την έννοια αυτή, διάταξη της 21ης Μαρτίου 2002, C-264/00, Gründerzentrum, Συλλογή 2002, σ. I-3333, σκέψη 27· αποφάσεις της 30ης Ιουνίου 2005, C-165/03, Längst, Συλλογή 2005, σ. I-5637, σκέψη 37, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-193/04, Organon Portuguesa, Συλλογή 2006, σ. I-7271, σκέψη 17).

41 Όσον αφορά τις επίδικες στην κύρια δίκη αμοιβές, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνταν στο πλαίσιο του συστήματος που ίσχυε προηγουμένως εντός της περιφέρειας του Oberlandesgericht της Καρλσρούης, στην οποία υπάγεται το Amtsgericht Baden-Baden, όπου οι συμβολαιογράφοι είχαν την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου και όπου τα δικαιώματα που εισπράττονταν για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως καταβάλλονταν εν μέρει στο Δημόσιο για τη χρηματοδότηση των λειτουργιών τις οποίες αυτό επιτελεί (βλ, υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα διάταξη Gründerzentrum, σκέψη 28).

42 Πάντως, οι μεταβολές που επήλθαν στο σύστημα αυτό με τον νόμο της 28ης Ιουλίου 2005 δεν φαίνονται ικανές να δικαιολογήσουν διαφορετικό συμπέρασμα στην υπόθεση της κύριας δίκης.

43 Συγκεκριμένα, αφενός, οι συμβολαιογράφοι παραμένουν δημόσιοι υπάλληλοι υπηρετούντες το κράτος. Αφετέρου, εξακολουθούν να υποχρεούνται στην καταβολή τμήματος των εν λόγω αμοιβών στο Δημόσιο. Εξάλλου, ο νόμος αυτός ρητά ορίζει ότι οι αμοιβές και τα έξοδα, που συνδέονται με τη δραστηριότητα των συμβολαιογράφων, εισπράττονται για λογαριασμό του δημόσιου ταμείου.

44 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από το γεγονός ότι οι συμβολαιογράφοι, οι οποίοι έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου και ασκούν τα καθήκοντά τους εντός της περιφέρειας του Oberlandesgericht της Καρλσρούης, κατέστησαν, μετά τον νόμο της 28ης Ιουλίου 2005, οι ίδιοι δανειστές των επίδικων αμοιβών και ότι το τμήμα, το οποίο υποχρεούνται να μεταβιβάσουν στο Δημόσιο, είναι σχετικά μικρό, ήτοι το 15 % του ποσού των αμοιβών αυτών.

45 Αφενός, στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 29ης Σεπτεμβρίου 1999, Modelo, λεγόμενη «Modelo I», (C-56/98, Συλλογή 1999, σ. I-6427, σκέψεις 19 και 23) και της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, Modelo, λεγόμενη «Modelo II» (C-19/99, Συλλογή 2000, σ. I-7213, σκέψεις 19 και 23) καθώς και οι προπαρατεθείσες Längst and Organon Portuguesa, (βλ., αντίστοιχα, σκέψεις 41 έως 43, καθώς και 11 και 17), οι αμοιβές, περί των οποίων επρόκειτο, εισπράττονταν επίσης, αρχικά, από τους έχοντες την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου συμβολαιογράφους, οι οποίοι, κατόπιν, τις μεταβίβαζαν εν μέρει στο Δημόσιο.

46 Αφετέρου, στις ίδιες αυτές υποθέσεις, καθώς και στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσσα διάταξη Gründerzentrum, οι αμοιβές, περί των οποίων επρόκειτο, χαρακτηρίστηκαν ως «φόρος» κατά την έννοια της οδηγίας 69/335, ανεξαρτήτως του ύψους του μεταβιβαζομένου στο Δημόσιο τμήματος. Συγκεκριμένα, αν και από τα εκτεθέντα στην προπαρατεθείσα απόφαση Längst πραγματικά περιστατικά συνάγεται ότι το Δημόσιο εισέπραττε το 66 % περίπου των αμοιβών, το γεγονός αυτό δεν θεωρήθηκε από το Δικαστήριο πρόσφορο στοιχείο για τον εν λόγω χαρακτηρισμό. Ομοίως, καμία από τις προπαρατεθείσες αποφάσεις δεν προσδιορίζει το ύψος του μεταβιβαζομένου στο Δημόσιο τμήματος. Κατά συνέπεια, το ζήτημα του συγκεκριμένου ύψους του ποσού, το οποίο μεταβιβάζεται από συμβολαιογράφο έχοντα την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου στο Δημόσιο, δεν ασκεί, a priori, επιρροή για τον χαρακτηρισμό μιας αμοιβής ως «φόρου».

47 Επομένως, υπό το φως της προπαρατεθείσας νομολογίας, αμοιβή όπως η επίδικη στην κύρια δίκη συνιστά «φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας 69/335.

Ως προς την απαγόρευση φορολογικής επιβαρύνσεως προσομοιάζουσας με τον φόρο εισφοράς [άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335]

48 Πρέπει να υπενθυμιστεί, κατ' αρχάς, ότι το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, θεωρούμενο υπό το φως της τελευταίας αιτιολογικής της σκέψεως, απαγορεύει τους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα με τον φόρο εισφοράς (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 20ης Απριλίου 1993, C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni, Συλλογή 1993, σ. I-1915, σκέψη 29, και της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit Internationaal κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-2827, σκέψη 23).

49 Υπάγονται, έτσι, στο άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335 φόροι οι οποίοι, ανεξαρτήτως της μορφής τους, καταβάλλονται για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη προαπαιτούμενη διατύπωση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας στην οποία μια εταιρία δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής.

50 Η απαγόρευση αυτή προστίθεται στις απαγορεύσεις του άρθρου 10, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας αυτής, οι οποίες αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 4 της οδηγίας και δικαιολογείται από το γεγονός ότι, ναι μεν οι εν λόγω φόροι δεν πλήττουν τις εταιρικές εισφορές αυτές καθαυτές, πλην όμως επιβάλλονται λόγω των ουσιωδών διατυπώσεων που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, ήτοι του μέσου που χρησιμοποιείται για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων, οπότε η διατήρησή τους θα ενείχε τον κίνδυνο να διακυβευθούν επίσης οι σκοποί που επιδιώκει η εν λόγω οδηγία (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 15ης Ιουνίου 2006, C-264/04, Badischer Winzerkeller, Συλλογή 2006, σ. I-5275, σκέψη 19 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

51 Το Δικαστήριο έχει συναγάγει εντεύθεν ότι το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 πρέπει καταρχήν να ερμηνεύεται κατά τρόπο ευρύ, υπό την έννοια ότι αφορά όχι μόνον τις τυπικές προκαταρκτικές διαδικασίες για την άσκηση της δραστηριότητας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, αλλά και τις διατυπώσεις που αποτελούν προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας μιας τέτοιας εταιρίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 22, της 5ης Μαρτίου 1998, C-347/96, Solred, Συλλογή 1998, σ. I-937, σκέψη 22, και Badischer Winzerkeller, προπαρατεθείσα, σκέψη 25).

52 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως διαπιστώσει ότι, όταν μια πράξη κεφαλαιουχικής εταιρίας, όπως, για παράδειγμα, η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της, η τροποποίηση του καταστατικού της, ή η κτήση ακινήτων μέσω συγχώνευσης-απορρόφησης, πρέπει, κατά το εθνικό δίκαιο, να αποτελεί υποχρεωτικά αντικείμενο νομικής διατύπωσης, η διατύπωση αυτή αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας αυτής (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Badischer Winzerkeller, σκέψεις 26 και 27 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

53 Έτσι, το Δικαστήριο έχει κρίνει, για παράδειγμα, παράνομους κατά την έννοια του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 φόρους πλήττοντες την καταχώριση νέας εταιρίας (προπαρατεθείσες αποφάσεις Ponente Carni και Cispadana Costruzioni, σκέψεις 30 και 31, καθώς και Fantask κ.λπ., σκέψη 22), την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως που αφορά τη σύσταση νέας εταιρίας (προπαρατεθείσα διάταξη Gründerzentrum, σκέψη 30), την καταχώριση της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου (αποφάσεις Fantask κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 22· της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-134/99, IGI, Συλλογή 2000, σ. I-7717, σκέψη 25, και της 21ης Ιουνίου 2001, C-206/99, SONAE, Συλλογή 2001, σ. I-4679, σκέψη 31), την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως με την οποία διαπιστώνεται η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου (προπαρατεθείσα απόφαση Modelo I, σκέψη 26), καθώς και την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως με την οποία βεβαιώνεται η καταβολή του εναπομένοντος προς εισφορά μέρους του εταιρικού κεφαλαίου (προπαρατεθείσα απόφαση Solred, σκέψη 23).

54 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπως παρατηρεί και ο γενικός εισαγγελέας Geelhoed με τα σημεία 20 έως 23 των προτάσεών του, οι επίδικες αμοιβές είχαν επιβληθεί για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης (Arku), η οποία πραγματοποιήθηκε ως εισφορά σε είδος στο πλαίσιο αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου μιας

κεφαλαιουχικής εταιρίας (εταιρία Reiss). Επομένως, η επίδικη συμβολαιογραφική πράξη πιστοποιεί μια πράξη από την οποία εξαρτάται η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας. Δεδομένου ότι τέτοιες πράξεις μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων πρέπει υποχρεωτικά, κατά το γερμανικό δίκαιο, να καταρτίζονται με συμβολαιογραφικό έγγραφο, το έγγραφο αυτό πρέπει να θεωρηθεί ως διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας της κεφαλαιουχικής εταιρίας περί της οποίας πρόκειται (εταιρία Reiss). Επομένως, η επίμαχη κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως αποτελεί προαπαιτούμενη διατύπωση, στην οποία υπόκειται μια κεφαλαιουχική εταιρία λόγω της νομικής της μορφής.

55 Κατά συνέπεια, αμοιβές, όπως οι επίδικες στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτουν στο άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335, γεγονός που συνεπάγεται ότι η είσπραξή τους, καταρχήν, απαγορεύεται.

56 Ωστόσο, πρέπει ακόμη να εξετασθεί αν τέτοιες αμοιβές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής κάποιας από τις διατάξεις του άρθρου 12 της οδηγίας 69/335.

Ως προς τη διάταξη η οποία επιτρέπει την είσπραξη φόρων επί της μεταβιβάσεως κινητών αξιών [άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 69/335]

57 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 69/335 διευκρινίζει ότι τα κράτη μέλη παραμένουν ελεύθερα να εισπράττουν φόρους επί της μεταβιβάσεως κινητών αξιών.

58 Δεδομένου ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 69/335 εισάγει περιορισμούς στις απαγορεύσεις των άρθρων 10 και 11 της ίδιας αυτής οδηγίας, η εν λόγω διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται στενά (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-415/02, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2004, σ. I-7215, σκέψεις 37 και 48) και δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι καταλαμβάνει άλλους «φόρους» πέραν των κατά κυριολεξία «φόρων επί της μεταβιβάσεως κινητών αξιών».

59 Επομένως, στο μέτρο που οι επίδικες στην κύρια δίκη αμοιβές δεν αποτελούν φόρο επί της μεταβιβάσεως κινητών αξιών, αλλά, αντιθέτως, συμβολαιογραφικές αμοιβές, οι οποίες υπάγονται στο άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 69/335.

Ως προς την παρέκκλιση η οποία επιτρέπει τους φόρους οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα [άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 69/335]

60 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 69/335, προβλέπει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να εισπράττουν φόρους οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα.

61 Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι οι «φόροι, οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα» είναι οι φόροι οι οποίοι εισπράττονται ως αντιπαροχή για παρασχεθείσα υπηρεσία (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 19ης Μαρτίου 2002, C-426/98, Επιτροπή κατά Ελλάδος, Συλλογή 2002, σ. I-2793, σκέψη 36).

62 Συνεπώς, όπως παρατηρεί και ο γενικός εισαγγελέας Geelhoed με το σημείο 32 των προτάσεών του, δεν δύνανται να χαρακτηριστούν ως «φόροι, οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα» κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 69/335, παρά μόνον επιβαρύνσεις των οποίων το ποσό υπολογίζεται βάσει του κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας. Αντιθέτως, 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 υπηρεσίας, της οποίας αποτελεί αντάλλαγμα, αλλά προς το συνολικό κόστος λειτουργίας και οργανώσεως της διοικητικής αρχής, πρέπει να θεωρείται ως φορολογική επιβάρυνση, η οποία απαγορεύεται από τα άρθρα 10 και 11 της οδηγίας αυτής (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Ponente Carni και Cispadana Costruzioni, σκέψεις 41 και 42, καθώς και προπαρατεθείσα διάταξη Gründerzentrum, σκέψη 31).

63 Έτσι, ένα τέλος, του οποίου το ύψος υπολογίζεται σε συνάρτηση προς την αξία της υποκείμενης οικονομικής πράξεως και το οποίο αυξάνει σε άμεση συνάρτηση —και χωρίς όριο— αναλογικά προς την αξία αυτή, δεν μπορεί, από την ίδια του τη φύση, να αποτελεί «φόρο ανταποδοτικού χαρακτήρα» κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 69/335. Ακόμη δε κι αν ενδέχεται να υπάρχει, σε ορισμένες περιπτώσεις, κάποια σχέση μεταξύ της πολυπλοκότητας της παρεχομένης από τη διοίκηση υπηρεσίας και της αξίας της υποκείμενης οικονομικής πράξεως, το ύψος ενός τέτοιου τέλους δεν θα έχει, γενικά, σχέση με τα έξοδα στα οποία συγκεκριμένα υποβλήθηκε η διοικητική αυτή αρχή (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Modelo I, σκέψη 30, και IGI, σκέψη 31).

64 Στην υπόθεση της κύριας δίκης το ύψος των επίδικων αμοιβών αυξάνει σε άμεση συνάρτηση αναλογικά προς την αξία των μεταβιβαζομένων εταιρικών μεριδίων, επομένως, της υποκείμενης οικονομικής πράξεως. Επιπλέον, δεδομένου ότι οι αμοιβές αυτές εισπράττονται χωρίς να προβλέπεται οποιοδήποτε όριο, δύνανται να ανέλθουν σε σημαντικό συνολικό ποσό, του οποίου το ύψος η Γερμανική Κυβέρνηση δεν υπερασπίστηκε ως ανταποκρινόμενο στο κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας.

65 Υπό τις συνθήκες αυτές, οι εν λόγω αμοιβές δεν έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 69/335.

66 Κατόπιν των ανωτέρω, στα ερωτήματα που τέθηκαν πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 69/335 απαγορεύει την είσπραξη συμβολαιογραφικής αμοιβής για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων μιας εταιρίας, η οποία πραγματοποιείται ως εισφορά στο πλαίσιο της αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας, τούτο δε εντός συστήματος το οποίο χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι οι συμβολαιογράφοι είναι δημόσιοι υπάλληλοι και ότι οι αμοιβές καταβάλλονται, τουλάχιστον εν μέρει, στο Δημόσιο για την αντιμετώπιση δημοσίων δαπανών.

Επί των δικαστικών εξόδων

67 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:

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 τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, απαγορεύει την είσπραξη συμβολαιογραφικής αμοιβής για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων μιας εταιρίας, η οποία πραγματοποιείται ως εισφορά στο πλαίσιο της αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας, τούτο δε εντός συστήματος το οποίο χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι οι συμβολαιογράφοι είναι δημόσιοι υπάλληλοι και ότι οι αμοιβές καταβάλλονται, τουλάχιστον εν μέρει, στο Δημόσιο για την αντιμετώπιση δημοσίων δαπανών.

(υπογραφές)