Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 16ης Φεβρουαρίου 2012*

«Φορολογία — Έμμεσοι φόροι επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων — Φόρος εισφοράς επί των κεφαλαιουχικών εταιριών — Υποχρέωση του κράτους μέλους να λαμβάνει υπόψη τις οδηγίες που έχουν παύσει να ισχύουν κατά την ημερομηνία της προσχώρησής του — Εξαιρείται από τη βάση επιβολής του φόρου το ποσό των ιδίων περιουσιακών στοιχείων της κεφαλαιουχικής εταιρίας τα οποία έχουν διατεθεί για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και έχουν ήδη υποβληθεί στον φόρο εισφοράς»

Στην υπόθεση C-372/10,

με αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 26ης Μαΐου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Ιουλίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Pak-Holdco sp. zoo

κατά

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, A. Prechal, K. Schiemann, C. Toader και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: K. Sztranc-Sławiczek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 6ης Οκτωβρίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Pak-Holdco sp. zoo, εκπροσωπούμενη από την N. Półtorak, radca prawny, και τον L. Mazur, doradca podatkowy,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Szpunar και τις A. Kraińska και A. Kramarczyk,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και K. Herrmann,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 3, πρώτη περίπτωση, 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), και του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23).

2 Η αίτηση αυτή έχει υποβληθεί στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Pak-Holdco sp. zoo (στο εξής: Pak-Holdco) και του Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Διευθυντή Οικονομικών Υπηρεσιών της Περιφέρειας του Πόζναν), αντικείμενο της οποίας είναι η φορολόγηση ορισμένων δικαιοπραξιών αστικού δικαίου.

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

3 Το άρθρο 5, παράγραφος 3, της οδηγίας 69/335 προβλέπει τα εξής: :

«Το ποσό επί του οποίου ο φόρος εκκαθαρίζεται στην περίπτωση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου δεν συμπεριλαμβάνει:

— το ποσό των ιδίων περιουσιακών στοιχείων της κεφαλαιουχικής εταιρίας, τα οποία έχουν διατεθεί για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και έχουν ήδη υποβληθεί στον φόρο εισφοράς,

[...]».

4 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/33 έχει τροποποιηθεί επανειλημμένα. Το άρθρο αυτό πρόβλεπε αρχικά τα εξής:

«Μέχρι της ενάρξεως της ισχύος των διατάξεων, οι οποίες θα θεσπισθούν από το Συμβούλιο σύμφωνα με την παράγραφο 2:

α) ο συντελεστής του φόρου εισφοράς δεν είναι δυνατό να υπερβεί το 2 % ούτε να είναι μικρότερος του 1 %,

β) ο συντελεστής αυτός μειώνεται κατά 50 % ή και περισσότερο, όταν μία ή περισσότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες εισφέρουν το σύνολο της περιουσίας τους ή ένα ή περισσοτέρους τομείς της δραστηριότητός τους σε μία ή περισσότερες συνιστώμενες ή υφιστάμενες κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Η μείωση αυτή υπόκειται στον όρο ότι:

— για τις εισφορές, έναντι των οποίων παρέχονται ως αντάλλαγμα αποκλειστικώς εταιρικά μερίδια, τα κράτη μέλη θα έχουν την ευχέρεια να επεκτείνουν τη χορήγηση μειώσεως στις περιπτώσεις όπου έναντι των εισφορών παρέχονται εταιρικά μερίδια, συγχρόνως δε καταβάλλεται σε μετρητά κατ' ανώτατο όριο ποσοστό 10 % της ονομαστικής τους αξίας,

— οι εταιρίες, οι οποίες συμμετέχουν στην ανωτέρω πράξη, πρέπει να έχουν την έδρα της πραγματικής τους διευθύνσεως ή την καταστατική τους έδρα στο έδαφος ενός κράτους μέλους,

[…]».

5 Η οδηγία 73/79/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί τροποποιήσεως του πεδίου εφαρμογής του μειωμένου συντελεστού του φόρου εισφοράς, του προβλεπομένου υπέρ ορισμένων πράξεων αναδιαρθρώσεως εταιριών στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί εμμέσων φόρων, των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 38), τροποποίησε το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, καθόσον πρόσθεσε στη διάταξη αυτή ένα νέο στοιχείο ββ', το οποίο έχει ως εξής:

«ββ) Ο συντελεστής του φόρου εισφοράς δύναται να μειωθεί κατά 50 % ή περισσότερο, όταν μία συνιστωμένη ή υφισταμένη κεφαλαιουχική εταιρία λαμβάνει μερίδια, αντιπροσωπεύοντα τουλάχιστον 75 % του εταιρικού κεφαλαίου του εκδοθέντος προηγουμένως υπό άλλης κεφαλαιουχικής εταιρίας. Σε περίπτωση κατά την οποία το ποσοστό αυτό επιτευχθεί διά περισσοτέρων πράξεων, μόνο η πράξη, χάρη στην οποία το ποσοστό αυτό επετεύχθη, ως επίσης και οι μεταγενέστερες πράξεις, διά των οποίων αυξάνεται το ποσοστό αυτό, απολαύουν του μειωμένου συντελεστού.

[...]»

6 Η οδηγία 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί ορισμού των κοινών συντελεστών του φόρου εισφοράς (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 40), πρόβλεπε τα εξής:

«Άρθρο 1

Ο συντελεστής του φόρου εισφοράς του άρθρου 7 της οδηγίας [69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 73/79,] ορίζεται σε 1 % από 1ης Ιανουαρίου 1976.

Άρθρο 2

Οι μειωμένοι συντελεστές του άρθρου 7, παράγραφος 1, [στοιχεία] β' και ββ', της ιδίας οδηγίας [όπως τροποποιήθηκε] καθορίζονται σε 0 % έως 0,50 % από 1ης Ιανουαρίου 1976.

[…]»

7 Τέλος, το άρθρο 1, σημείο 2, της οδηγίας 85/303 τροποποίησε το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335 ως εξής:

«Το άρθρο 7 [της οδηγίας 69/335] αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

"Άρθρο 7

1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο εισφοράς τις πράξεις, εκτός από τις αναφερόμενες στο άρθρο 9, οι οποίες, την 1η Ιουλίου 1984, απαλλάσσονταν ή υπάγονταν στη φορολογία με συντελεστή 0,50 % ή μικρότερο.

Η απαλλαγή υπόκειται στους όρους που ίσχυαν κατά την ημερομηνία αυτή για τη χορήγηση απαλλαγής ή, ενδεχομένως, για την επιβολή φορολογικού συντελεστή 0,50 % ή μικρότερου.

Η Ελληνική Δημοκρατία προσδιορίζει τις πράξεις τις οποίες απαλλάσσει του φόρου εισφοράς.

[...]"»

8 Η οδηγία 85/303 κατάργησε επίσης την οδηγία 73/80.

9 Η οδηγία 69/335 καταργήθηκε από την οδηγία 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ L 46, σ. 11). Η κατάργηση αυτή όμως είναι μεταγενέστερη των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης.

Η εθνική νομοθεσία

10 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο d, του νόμου για το τέλος χαρτοσήμου, της 19ης Δεκεμβρίου 1975 (*Dziennik Ustaw* [Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Πολωνίας, στο εξής: *Dz. U*], αριθ. φύλλου 45, στήλη 226), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο, πρόβλεπε τα εξής:

«Το τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται:

[...]

3) στα ακόλουθα έγγραφα που αποδεικνύουν τη σύναψη δικαιοπραξιών αστικού δικαίου:

[...]

d) στα έγγραφα που αποδεικνύουν τη σύσταση εταιρίας από φυσικά και νομικά πρόσωπα που δεν ασκούν τις δραστηριότητές τους υπό καθεστώς οικονομίας κεντρικού σχεδιασμού.»

11 Το άρθρο 54, παράγραφος 1, της απόφασης του υπουργικού συμβουλίου της 16ης Μαΐου 1983, σχετικά με το τέλος χαρτοσήμου (*Dz. U*, αριθ. 34, στήλη 161), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: απόφαση για το τέλος χαρτοσήμου), πρόβλεπε τα εξής:

«Το τέλος χαρτοσήμου που επιβάλλεται στις εταιρικές συμβάσεις, όπως προκύπτει από τη βάση επιβολής του, ανέρχεται σε:

1) 10 % για τις εισφορές ακινήτων ή ισόβιας επικαρπίας,

2) 5 % για τις άλλες εισφορές.»

12 Το άρθρο 54, παράγραφος 3, της απόφασης για το τέλος χαρτοσήμου ορίζει τα εξής:

«Τη βάση επιβολής του τέλους χαρτοσήμου αποτελεί:

[...]

2) σε περίπτωση αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου, το ποσό της αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου.»

13 Κατά το άρθρο 54, παράγραφος 4, της απόφασης για το τέλος χαρτοσήμου:

«Ως εταιρικό κεφάλαιο νοούνται όλες οι εισφορές των εταίρων, με την εξαίρεση των εισφορών εργασίας, καθώς και οι συμπληρωματικές καταβολές εντός των εταιριών περιορισμένης ευθύνης.»

14 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του νόμου για τη φορολογία των δικαιοπραξιών αστικού δικαίου, της 9ης Σεπτεμβρίου 2000, όπως έχει τροποποιηθεί (*Dz. U* του 2005, αριθ. φύλλου 41, στήλη 399, στο εξής: νόμος PCC), προβλέπει τα εξής:

«Υπόκεινται στον φόρο:

1) οι ακόλουθες δικαιοπραξίες αστικού δικαίου:

[...]

k) οι συμβάσεις εταιρίας και τα εταιρικά καταστατικά (οι ιδρυτικές πράξεις),

2) οι τροποποιήσεις των αναφερόμενων στο σημείο 1 συμβάσεων, αν επιφέρουν αύξηση της βάσης υπολογισμού του φόρου επί των δικαιοπραξιών αστικού δικαίου [...]».

15 Το άρθρο 1, παράγραφος 3, σημείο 2, του νόμου PCC ορίζει τα εξής:

«Στην περίπτωση σύμβασης εταιρίας ισχύουν ως τροποποιήσεις της σύμβασης:

[...]

2) στην περίπτωση κεφαλαιουχικής εταιρίας: η εισφορά ή η αύξηση εισφοράς στην εταιρία, της οποίας η αξία επιφέρει αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, καθώς και οι συμπληρωματικές εισφορές.»

16 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 8, του νόμου PCC ορίζει τα εξής:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

[...]

8) για τη σύμβαση εταιρίας:

[...]

b) στην περίπτωση τροποποίησης της σύμβασης, η αξία των εισφορών, οι οποίες αυξάνουν την περιουσία της εταιρίας, ή το ποσό της αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου.»

17 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 9, του νόμου PCC:

«Οι φορολογικοί συντελεστές καθορίζονται ως εξής:

[...]

9) επί των εταιρικών συμβάσεων: 0,5 %.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Η Elektrownia Pątnów II sp. zoo (στο εξής: EP II) και η Pak-Holdco είναι θυγατρικές εταιρίες της Zespoł Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (στο εξής: ZEPAK).

19 Στις 17 Αυγούστου 2005 η ZEPAK μεταβίβασε στην Pak-Holdco το σύνολο των εταιρικών μεριδίων της EP II τα οποία κατείχε, υπό μορφή εισφοράς σε είδος στο κεφάλαιο της Pak-Holdco. Την επαύριο η Pak-Holdco προέβη σε αύξηση του κεφαλαίου της κατά ποσό ίσο με την αξία αυτής της εισφοράς σε είδος, οπότε η αξία των εταιρικών μεριδίων της Pak-Holdco που κατείχε η ZEPAK αυξήθηκε κατά την αξία των μεριδίων της EP II που κατείχε προηγουμένως η ZEPAK. Στην πράξη αυτή, η οποία αποτελούσε τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης της Pak-Holdco κατά την έννοια του νόμου PCC, επιβλήθηκε ο φόρος δικαιοπραξιών αστικού δικαίου, με συντελεστή 0,5 %.

20 Στις 31 Αυγούστου 2006 η Pak-Holdco ζήτησε από τις φορολογικές αρχές να βεβαιώσουν ότι είχε καταβληθεί υπερβάλλον ποσό φόρου δικαιοπραξιών αστικού δικαίου, ίσο με το ποσό του φόρου που είχε καταβληθεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων του νόμου PCC, καθόσον ο νόμος αυτός αντιβαίνει στην οδηγία 69/335, της οποίας το άρθρο 7, παράγραφος 1, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με τις οδηγίες 73/79, 73/80 και 85/303, απαγορεύει την επιβολή φόρου εισφοράς στην επίμαχη πράξη, και, συνεπώς,

πρέπει να εφαρμοστεί κατά προτεραιότητα η οδηγία 69/335. Επιπλέον, η Pak-Holdco υποστήριξε ότι το άρθρο 5, παράγραφος 3, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής εξαιρεί από τη βάση επιβολής του φόρου την εκ μέρους άλλης εταιρίας εισφορά περιουσιακών στοιχείων επί των οποίων έχει ήδη επιβληθεί φόρος εισφοράς.

21 Κατόπιν της άρνησης των φορολογικών αρχών, η Pak-Holdco άσκησε προσφυγή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, το οποίο επικύρωσε την αρνητική απόφαση αυτή. Το εν λόγω δικαστήριο στήριξε την απόφασή του κυρίως στο γεγονός ότι οι οδηγίες 73/79 και 73/80 καταργήθηκαν πριν από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση και, συνεπώς, δεν μπορούν να παραγάγουν έννομα αποτελέσματα έναντι της προσφεύγουσας. Επιπλέον, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 5, παράγραφος 3, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 69/335 δεν έχει εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

22 Το Naczelny Sąd Administracyjny, ενώπιον του οποίου ασκήθηκε αναίρεση, διερωτάται κατά πόσον η ερμηνεία του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, πρέπει να είναι γραμματική ή ιστορική. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η νομολογία του Δικαστηρίου δεν έχει παγιωθεί. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο, ενώ με την απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, C-366/05, Optimus-Telecomunicações (Συλλογή 2007, σ. I-4985, σκέψη 27), είχε αποφανθεί κατά της ιστορικής ερμηνείας της διάταξης αυτής, προέβη αντίθετα σε τέτοια ερμηνεία με την απόφαση της 9ης Ιουλίου 2009, C-397/07, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2009, σ. I-6029, σκέψη 21).

23 Υπό τις συνθήκες αυτές το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι υποχρεωμένο το εθνικό δικαστήριο να λαμβάνει υπόψη, κατά την ερμηνεία του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 [όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303], τις διατάξεις των τροποποιητικών οδηγιών, και ειδικότερα των οδηγιών 73/79 […] και 73/80 […], μολονότι οι οδηγίες αυτές δεν ίσχυαν πλέον κατά το χρονικό σημείο της προσχώρησης της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην […] Ένωση;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα: Αφορά η εξαίρεση των ιδίων περιουσιακών στοιχείων της κεφαλαιουχικής εταιρίας από τη βάση επιβολής του φόρου εισφοράς, εξαίρεση την οποία προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 3, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 69/335 […], αποκλειστικά και μόνο τα περιουσιακά στοιχεία της κεφαλαιουχικής εταιρίας της οποίας αυξάνεται το κεφάλαιο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

24 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν, στην περίπτωση ενός κράτους που, όπως η Δημοκρατία της Πολωνίας, προσχώρησε στην Ένωση την 1η Μαΐου 2004, το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η υποχρεωτική απαλλαγή την οποία προβλέπει έχει εφαρμογή μόνο στις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής, όπως τροποποιήθηκε, και οι οποίες την 1η Ιουλίου 1984 απαλλάσσονταν στο εν λόγω κράτος από τον φόρο εισφοράς ή υπέκειντο στον φόρο αυτό με μειωμένο συντελεστή, ίσο με ή μικρότερο από 0,50 %.

25 Προκειμένου να δοθεί απάντηση σε αυτό το ερώτημα, πρέπει να ληφθεί υπόψη, για την ερμηνεία και την εφαρμογή της οδηγίας 69/335, η ιδιαίτερη κατάσταση ενός κράτους που, όπως η Δημοκρατία της Πολωνίας, έγινε μέλος της Ένωσης την 1η Μαΐου 2004.

26 Πρώτον, από τη διαπίστωση αυτή προκύπτει ότι η οδηγία 69/335 δεν είχε εφαρμογή σε αυτό το κράτος πριν από την ημερομηνία εκείνη. Κάθε μέτρο σχετικά με τη φορολόγηση ή την απαλλαγή των οικονομικής φύσης πράξεων που καλύπτονταν από την έννοια της συγκέντρωσης κεφαλαίων λαμβανόταν εντός της πολωνικής έννομης τάξης, πριν από την παραπάνω ημερομηνία, βάσει του εθνικού δικαίου και μόνο (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Optimus-Telecomunicações, σκέψη 26).

27 Δεύτερον, προκύπτει εντεύθεν ότι, για την ερμηνεία και την εφαρμογή της οδηγίας 69/335 όσον αφορά τη Δημοκρατία της Πολωνίας, η «ιστορική» ερμηνεία των σκοπών της οδηγίας αυτής δεν μπορεί να επηρεάσει την ερμηνεία της εν λόγω οδηγίας όπως ίσχυε μετά την προσχώρηση του κράτους αυτού (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Optimus-Telecomunicações, σκέψη 27).

28 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, επιβάλλει στα κράτη μέλη τη σαφή και ανεπιφύλακτη υποχρέωση να απαλλάσσουν από τον φόρο εισφοράς τις οικονομικής φύσης πράξεις που την 1η Ιουλίου 1984 απαλλάσσονταν ή φορολογούνταν με συντελεστή ίσο με ή μικρότερο από 0,50 %. Η υποχρέωση αυτή, το περιεχόμενο της οποίας δεν ενέχει καμία ασάφεια, δεσμεύει και τη Δημοκρατία της Πολωνίας από την 1η Μαΐου 2004 (βλ. συναφώς προπαρατεθείσα απόφαση Optimus-Telecomunicações, σκέψη 30).

29 Η ερμηνεία αυτή ανταποκρίνεται όχι μόνο στο σαφές γράμμα του εν λόγω άρθρου 7, παράγραφος 1, αλλά και στο πνεύμα και στον πρωταρχικό σκοπό της οδηγίας 69/335, η οποία επιδιώκει να περιορίσει στο μέτρο του δυνατού τις συνέπειες που έχει ο φόρος εισφοράς για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Optimus-Telecomunicações, σκέψη 31).

30 Τέλος, επισημαίνεται ότι η ημερομηνία της 1ης Ιουλίου 1984, η οποία λαμβάνεται ως ημερομηνία αναφοράς βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, ισχύει και για τη Δημοκρατία της Πολωνίας. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση προσχώρησης στην Ένωση, η παραπομπή σε ημερομηνία προβλεπόμενη από το δίκαιο της Ένωσης ισχύει, αν δεν υπάρχει αντίθετη διάταξη στην Πράξη Προσχώρησης στην Ένωση ή σε άλλη πράξη της Ένωσης, και για το κράτος που προσχωρεί, ακόμη και αν η ημερομηνία αυτή είναι προγενέστερη της ημερομηνίας της προσχώρησης. Όσον αφορά τη Δημοκρατία της Πολωνίας, δεν προβλέπεται κάτι διαφορετικό ούτε στην Πράξη Προσχώρησης του κράτους αυτού στην Ένωση ούτε σε άλλη πράξη της Ένωσης (βλ., συναφώς, την προπαρατεθείσα απόφαση Optimus-Telecomunicações, σκέψη 32, και την απόφαση της 16ης Ιουνίου 2011, C-212/10, Logstor ROR Polska, Συλλογή 2011, σ. I-5453, σκέψη 33).

31 Επομένως, στην περίπτωση ενός κράτους που, όπως η Δημοκρατία της Πολωνίας, προσχώρησε στην Ένωση την 1η Μαΐου 2004, αν δεν υπάρχουν, στην Πράξη Προσχώρησης του κράτους αυτού στην Ένωση ή σε άλλη πράξη της Ένωσης, διατάξεις που να εισάγουν παρεκκλίσεις, το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η υποχρεωτική απαλλαγή την οποία προβλέπει έχει εφαρμογή μόνο στις οικονομικής φύσης πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής, όπως τροποποιήθηκε, και οι οποίες την 1η Ιουλίου 1984 απαλλάσσονταν στο εν λόγω κράτος από τον φόρο εισφοράς ή υπέκειντο στον φόρο αυτό με μειωμένο συντελεστή, ίσο με ή μικρότερο από 0,50 % (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Optimus-Telecomunicações, σκέψη 33).

32 Η ορθότητα της ερμηνείας αυτής δεν αναιρείται από τη σκέψη 21 της προπαρατεθείσας απόφασης Επιτροπή κατά Ισπανίας, όπου το Δικαστήριο περιορίστηκε στην οριοθέτηση των αιτιάσεων που είχε διατυπώσει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στην υπόθεση εκείνη και προσδιόρισε τις πράξεις που απαλλάσσονταν υποχρεωτικά από τον φόρο εισφοράς από την 1η Ιανουαρίου 1986, ημερομηνία προσχώρησης του Βασιλείου της Ισπανίας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες.

33 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στην περίπτωση ενός κράτους που, όπως η Δημοκρατία της Πολωνίας, προσχώρησε στην Ένωση την 1η Μαΐου 2004, το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, πρέπει, αν δεν υπάρχουν, στην Πράξη Προσχώρησης του κράτους αυτού στην Ένωση ή σε άλλη πράξη της Ένωσης, διατάξεις που να εισάγουν

παρεκκλίσεις, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η υποχρεωτική απαλλαγή την οποία προβλέπει έχει εφαρμογή μόνο στις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής, όπως τροποποιήθηκε, και οι οποίες την 1η Ιουλίου 1984 απαλλάσσονταν στο εν λόγω κράτος από τον φόρο εισφοράς ή υπέκειντο στον φόρο αυτό με μειωμένο συντελεστή, ίσο με ή μικρότερο από 0,50 %.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

34 Με το δεύτερο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 5, παράγραφος 3, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 69/335, το οποίο εξαιρεί από τη βάση επιβολής του φόρου «το ποσό των ιδίων περιουσιακών στοιχείων της κεφαλαιουχικής εταιρίας, τα οποία έχουν διατεθεί για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και έχουν ήδη υποβληθεί στον φόρο εισφοράς», πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι από τη βάση επιβολής του φόρου εξαιρούνται μόνο τα περιουσιακά στοιχεία της κεφαλαιουχικής εταιρίας της οποίας αυξάνεται το εταιρικό κεφάλαιο ή και τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από άλλη εταιρία και επιφέρουν αύξηση του κεφαλαίου αυτού.

35 Το άρθρο 5, παράγραφος 3, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 69/335 επιβάλλει δύο προϋποθέσεις για την προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή εξαίρεση περιουσιακών στοιχείων από τη βάση επιβολής του φόρου, και συγκεκριμένα τα περιουσιακά αυτά στοιχεία πρέπει αφενός να έχουν διατεθεί για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας και αφετέρου να έχουν ήδη υποβληθεί στον φόρο εισφοράς.

36 Από το γράμμα της διάταξης αυτής προκύπτει συνεπώς ότι η διάταξη αυτή δεν αφορά αποκλειστικά και μόνο τα περιουσιακά στοιχεία της κεφαλαιουχικής εταιρίας της οποίας αυξάνεται το εταιρικό κεφάλαιο. Η προσθήκη μιας άλλης προϋπόθεσης, ότι δηλαδή τα περιουσιακά αυτά στοιχεία θα πρέπει επιπλέον να ανήκουν στην κεφαλαιουχική εταιρία της οποίας αυξάνεται το εταιρικό κεφάλαιο, θα ήταν αντίθετη προς τη γραμματική ερμηνεία της εν λόγω διάταξης.

37 Η προσθήκη αυτή θα προσέκρουε επίσης στον σκοπό που επιδιώκεται με την ίδια αυτή διάταξη, η οποία εξαιρεί από τη βάση επιβολής του φόρου τα ποσά που έχουν ήδη υποβληθεί στον φόρο εισφοράς, ώστε να αποφεύγεται η διπλή φορολογία τους και να διευκολύνεται η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 18ης Μαρτίου 1993, C-280/91, Viessmann, Συλλογή 1993, σ. I-971, σκέψη 21, και της 12ης Νοεμβρίου 2009, C-441/08, Elektrownia Pątnów II, Συλλογή 2009, σ. I-10799, σκέψη 40). Συγκεκριμένα, η προσθήκη μιας ακόμη προϋπόθεσης στις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 5, παράγραφος 3, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 69/335, κατά την οποία τα επίμαχα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει επιπλέον να ανήκουν στην κεφαλαιουχική εταιρία της οποίας αυξάνεται το κεφάλαιο, θα επέτρεπε τη διπλή φορολογία του ίδιου ποσού, αν η επίμαχη πράξη αφορούσε δύο αυτοτελείς εταιρίες.

38 Στο δεύτερο ερώτημα πρέπει συνεπώς να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 3, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 69/335, το οποίο εξαιρεί από τη βάση επιβολής του φόρου «το ποσό των ιδίων περιουσιακών στοιχείων της κεφαλαιουχικής εταιρίας, τα οποία έχουν διατεθεί για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και έχουν ήδη υποβληθεί στον φόρο εισφοράς», πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας της οποίας αυξάνεται το εταιρικό κεφάλαιο ή για περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από άλλη εταιρία και επιφέρουν αύξηση του κεφαλαίου αυτού.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 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.

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

1) **Στην περίπτωση ενός κράτους που, όπως η Δημοκρατία της Πολωνίας, προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση την 1η Μαΐου 2004, το άρθρο 7, παράγραφος 1, 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, πρέπει, αν δεν υπάρχουν, στην Πράξη Προσχώρησης του κράτους αυτού στην Ευρωπαϊκή Ένωση ή σε άλλη πράξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, διατάξεις που να εισάγουν παρεκκλίσεις, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η υποχρεωτική απαλλαγή την οποία προβλέπει έχει εφαρμογή μόνο στις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής, όπως τροποποιήθηκε, και οι οποίες την 1η Ιουλίου 1984 απαλλάσσονταν στο εν λόγω κράτος από τον φόρο εισφοράς ή υπέκειντο στον φόρο αυτό με μειωμένο συντελεστή, ίσο με ή μικρότερο από 0,50 %.**

2) **Το άρθρο 5, παράγραφος 3, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 69/335, το οποίο εξαιρεί από τη βάση επιβολής του φόρου «το ποσό των ιδίων περιουσιακών στοιχείων της κεφαλαιουχικής εταιρίας, τα οποία έχουν διατεθεί για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και έχουν ήδη υποβληθεί στον φόρο εισφοράς», πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας της οποίας αυξάνεται το εταιρικό κεφάλαιο ή για περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από άλλη εταιρία και επιφέρουν αύξηση του κεφαλαίου αυτού.**

(υπογραφές)