ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 13ης Οκτωβρίου 1992 *

Στην υπόθεση C-50/91,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Commerz-Credit-Bank AG — Europartner

και

Finanzamt Saarbrücken,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, πρόεδρο τμήματος, R. Joliet και D. A. O. Edward, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs,
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— το Finanzamt Saarbrücken, εκπροσωπούμενο από τον Wolfgang Rapräger, Regierungsdirektor u. Vertreter des Vorstehers, και τον Alois Rosport, Regierungsdirektor,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

— η Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Henri Étienne, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 2ας Απριλίου 1992,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Μαΐου 1992,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με Διάταξη της 31ης Οκτωβρίου 1990, που περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 4 Φεβρουαρίου 1991, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα αφορώντα την ερμηνεία του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20, στο εξής: οδηγία 69/335).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (στο εξής: Europartner) και του Finanzamt Saarbrücken (στο εξής: Finanzamt) σχετικά με τον συντελεστή φορολογήσεως ορισμένης πράξεως συντελεσθείσας κατά την ίδρυση της εν λόγω εταιρίας.

3 Την εποχή εκείνη η Commerzbank AG (στο εξής: Commerzbank), ένας από τους μετόχους της Europartner, εισέφερε σ' αυτήν πέντε υποκαταστήματα ευρισκόμενα στο Sarre (Γερμανία) τα οποία της ανήκαν. Η Europartner ζήτησε η εισφορά των υποκα-

ταστημάτων αυτών να φορολογηθεί με τον μειωμένο συντελεστή (0,50 %) που προβλεπόταν, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, στο άρθρο 9, παράγραφος 2, σημείο 3, του γερμανικού νόμου περί φορολογήσεως κινήσεως κεφαλαίων (Kapitalverkehrsteuergesetz)

« σε περίπτωση αποκτήσεως συμμετοχής σε κεφαλαιουχική εταιρία της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, εάν, και καθόσον, η εν λόγω εταιρία λαμβάνει σε αντάλλαγμα (...) τμήμα επιχειρήσεως (Teilbetreib) άλλης κεφαλαιουχικής εταιρίας (...) ».

4 Με το εν λόγω άρθρο μεταφέρθηκε στο γερμανικό δίκαιο το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335, σύμφωνα με το οποίο, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, οφειλόταν φόρος με μειωμένο συντελεστή

« όταν μία ή περισσότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες εισφέρουν (...) έναν ή περισσοτέρους τομείς της δραστηριότητάς τους (Zweige ihrer Tätigkeit) σε μία ή περισσότερες υπό σύσταση ή προϋφιστάμενες κεφαλαιουχικές εταιρίες ».

5 Στην προκειμένη περίπτωση, το Finanzamt θεώρησε ότι τα υποκαταστήματα που εισέφερε η Commerzbank δεν συνιστούσαν τμήμα επιχειρήσεως ως προς το οποίο θα μπορούσε να ισχύσει ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής, καθόσον δεν ήταν εντελώς αυτόνομα και δεν ασκούσαν δραστηριότητα διακρινόμενη ως εκ της φύσεώς της από τη δραστηριότητα της υπόλοιπης επιχειρήσεως.

6 Το Bundesfinanzhof ενώπιον του οποίου έφθασε η διαφορά έκρινε σκόπιμο να εξετάσει αν η υποστηριζόμενη από το Finanzamt θέση ήταν σύμφωνη με το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335 και, κατά συνέπεια, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα:

« 1) Προϋποθέτει η χρησιμοποιούμενη στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ διατύπωση " ένας ή περισσότεροι τομείς της δραστηριότητάς τους " ένα " τμήμα επιχειρήσεως ", ήτοι ένα μέρος του συνόλου επιχειρήσεως, χαρακτηριζόμενο από ορισμένη αυτονομία, βιώσιμο αυτό καθαυτό και του οποίου τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμεύουν στο σύνολό τους για την άσκηση δραστηριότητας η οποία ως εκ της φύσεώς της διακρίνεται από την εμπορική δραστηριότητα της υπόλοιπης επιχειρήσεως;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

α) Ποιά είναι τα βασικά χαρακτηριστικά του " τομέα δραστηριότητας " κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ;

β) Συνιστά ένα κατά την έννοια του άρθρου 13 του Handelsgesetzbuch υποκατάστημα " τομέα δραστηριότητας " υπό την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ; »

7 Στην έκθεση ακροατηρίου αναπτύσσονται διεξοδικά τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης και η εξέλιξη της διαδικασίας καθώς και οι γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

8 Τα ερωτήματα του εθνικού δικαστηρίου αφορούν κατ' ουσία το ζήτημα αν ένα υποκατάστημα συνιστά τομέα δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335.

9 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα εν λόγω ερωτήματα, πρέπει να εξετασθούν οι διάφορες διατάξεις που καθιέρωσαν ιδιαίτερο καθεστώς σε σχέση με το κοινό δίκαιο ως προς τη φορολόγηση της εισφοράς ενός ή περισσοτέρων τομέων δραστηριότητας και να ερμηνευθεί ο υπό συζήτηση όρος υπό το πρίσμα των επιδιωκομένων με τις διατάξεις αυτές σκοπών.

10 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι, κατά τον χρόνο που συνέβησαν τα πραγματικά περιστατικά της κυρίας υποθέσεως, η εισφορά τομέων δραστηριότητας εφορολογείτο με τον μειωμένο συντελεστή (0,50 %) που προβλέπεται στο προαναφερθέν άρθρο 7, όπως αυτός καθορίστηκε με το άρθρο 2 της οδηγίας 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί ορισμού των κοινών συντελεστών του φόρου εισφοράς (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 40). Η εν λόγω πράξη απηλλάγη μεταγενέστερα του φόρου εισφοράς με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, περί

τροποποιήσεως της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ περί των εμμέσων φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ L 156, σ. 23).

11 Από το προοίμιο των εν λόγω οδηγιών προκύπτει ότι με το εν λόγω ειδικό φορολογικό καθεστώς επιδιώκεται να αποφεύγεται η παρακώλυση των μεταβιβάσεων ενεργητικού μεταξύ εταιριών από φορολογικά εμπόδια, κατά τρόπον ώστε να ευνοείται η αναδιάρθρωση των επιχειρήσεων και ιδίως η συγκέντρωση, εντός της ιδίας επιχειρήσεως, διαφόρων μονάδων που ασκούν ταυτόσημες ή συμπληρωματικές δραστηριότητες.

12 Για την αποτελεσματική επιδίωξη του σκοπού αυτού, ενδείκνυται η έννοια του τομέα δραστηριότητας που περιέχεται στο προαναφερθέν άρθρο 7 να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει κάθε τμήμα επιχειρήσεως, οσάκις αυτό συνιστά οργανωμένο σύνολο περιουσιακών στοιχείων και προσώπων ικανών να συμβάλλουν στην άσκηση συγκεκριμένης δραστηριότητας.

13 Το Finanzamt υποστήριξε ότι το τμήμα επιχειρήσεως θα πρέπει να ασκεί δραστηριότητα διακρινόμενη ως εκ της φύσεώς της από αυτήν της υπόλοιπης επιχειρήσεως για να μπορεί να θεωρηθεί ως τομέας δραστηριότητας.

14 Επ' αυτού πρέπει να επισημανθεί ότι το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς που παρέχεται σε περίπτωση εισφοράς ενός ή περισσοτέρων τομέων δραστηριότητας δεν συνδέεται με τον αριθμό των δραστηριοτήτων που ασκούσε, κατά τη στιγμή της εισφοράς, η εταιρία στην οποία ανήκε η μεταβιβαζόμενη ενότητα, αλλά με την ικανότητα της εν λόγω ενότητας να συμβάλλει, με τη δραστηριότητά της, στην ανάπτυξη της επιχειρήσεως στην οποία περιέρχεται.

15 Το Finanzamt υποστήριξε επίσης ότι ένα υποκατάστημα δεν μπορεί να συνιστά τομέα δραστηριότητας καθόσον δεν διαθέτει νομική προσωπικότητα, υπόκειται στις οδηγίες του κυρίου οργανισμού και χρησιμοποιεί για τη διεξαγωγή των συναλλαγών του τα οικονομικά μέσα που θέτει στη διάθεσή του ο εν λόγω οργανισμός.

16 Επ' αυτού πρέπει να τονισθεί ότι η έλλειψη νομικής προσωπικότητας δεν αποκλείει τη δυνατότητα ορισμένης ενότητας να ασκεί οικονομική δραστηριότητα και ότι η άσκηση της δραστηριότητας αυτής και μόνο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για να καθορίζεται αν ένα τμήμα οργανισμού συνιστά τομέα δραστηριότητας, ακόμη και αν η δραστηριότητα αυτή χρηματοδοτείται από την κυρία επιχείρηση ή ασκείται από την οικεία ενότητα σε εκτέλεση οδηγιών που δίδονται από τον οργανισμό αυτό.

17 Κατά συνέπεια, στα υποβληθέντα από το εθνικό δικαστήριο ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένα υποκατάστημα συνιστά τομέα δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, οσάκις αποτελεί σύνολο περιουσιακών στοιχείων και προσώπων ικανών να συμβάλλουν στην άσκηση ορισμένης δραστηριότητας.

Επί των δικαστικών εξόδων

18 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η οποία κατέθεσε παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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 ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με Διάταξη της 31ης Οκτωβρίου 1990, το Bundesfinanzhof αποφαίνεται:

Ένα υποκατάστημα συνιστά τομέα δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, οσάκις αποτελεί σύνολο

περιουσιακών στοιχείων και προσώπων ικανών να συμβάλλουν στην άσκηση ορισμένης δραστηριότητας.

Rodríguez Iglesias Joliet Edward

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 15 Οκτωβρίου 1990.

Ο Γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο Πρόεδρος του πρώτου τμήματος

G. C. Rodríguez Iglesias