ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΣΜΑ
της 25ης Ιουνίου 1998 *

Περιεχόμενα

I — Εισαγωγικές παρατηρήσεις ..... I - 6556

II — Το νομικό πλαίσιο ..... I - 6556

A — Το κοινοτικό νομικό πλαίσιο ..... I - 6556

B — Το εθνικό νομικό πλαίσιο ..... I - 6560

III — Τα πραγματικά περιστατικά ..... I - 6562

IV — Το προδικαστικό ερώτημα ..... I - 6563

V — Απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα ..... I - 6564

A — Σχετικά με το ζήτημα κατά πόσον η συγχώνευση δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το σύνολο του κεφαλαίου της πρώτης, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335 ..... I - 6565

B — Σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 85/303 ..... I - 6570

α) Η μη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', σε περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το σύνολο του κεφαλαίου της πρώτης ..... I - 6570

β) Οι οδηγίες 78/855 και 90/434 του Συμβουλίου ..... I - 6574

Γ — Σχετικά με το ζήτημα κατά πόσον ο συντελεστής του ιταλικού φόρου καταχωρίσεως σε περίπτωση συγχωνεύσεως εταιριών, είναι συμβατός με το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε ..... I - 6580

VI — Πρόταση ..... I - 6581

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ελληνική.

I — Εισαγωγικές παρατηρήσεις

1. Στην παρούσα υπόθεση, η Commissione tributaria provinciale του Μιλάνου ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει διατάξεις της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων [1] (στο εξής: οδηγία 69/335).

2. Τα ζητήματα που τίθενται αφορούν ουσιαστικά κατά πόσον εμπίπτει στο πεδίον εφαρμογής της οδηγίας αυτής η περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το 100 % του κεφαλαίου της πρώτης, και ποιες είναι οι σχετικές συνέπειες ως προς την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας, εν προκειμένω της ιταλικής, που προβλέπει την επιβολή φόρου καταχωρίσεως σε παρόμοια περίπτωση.

II — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το κοινοτικό νομικό πλαίσιο*

3. Σύμφωνα με το άρθρο 1 της οδηγίας 69/335, «τα κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εναρμονισμένο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 έως 9, ο οποίος ονομάζεται φόρος εισφοράς».

4. Το άρθρο 3, της οδηγίας 69/335 καθορίζει τις κεφαλαιουχικές εταιρίες στις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της οδηγίας, στις οποίες συγκαταλέγεται και η μετοχική εταιρία (Società per azioni) και η εταιρία περιορισμένης ευθύνης (Società a responsabililà limitata) του ιταλικού δικαίου.

5. Το άρθρο 4, το άρθρο 8, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, για την τροποποίηση της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ [2], και το άρθρο 9 απαριθμούν, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 7, τις πράξεις που υπόκεινται στον φόρο εισφοράς και ορισμένες πράξεις τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρέσουν [3].

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20.

2 — ΕΕ L 156 της 15ης Ιουνίου 1985, σ. 23.

3 — Τα άρθρα 5 και 6 της οδηγίας 69/335 αναφέρονται στη βάση επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος.

6. Ειδικότερα, το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και δ', ορίζει ότι υπόκεινται στο φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

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

δ) η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής, αμειβομένων όχι διά μεριδίων αντιπροσωπευτικών του εταιρικού κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας, αλλά διά δικαιωμάτων της ιδίας φύσεως προς εκείνα των εταίρων, όπως το δικαίωμα ψήφου, το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ή στο εκκαθαριστικό υπόλοιπο.»

7. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β' δύναται να υπαχθεί στο φόρο εισφοράς, μεταξύ άλλων πράξεων [4], και «η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από έναν εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων».

8. Το άρθρο 5 [5], ορίζει τον τρόπο εκκαθαρίσεως του φόρου που γίνεται, σε γενικές γραμμές, βάσει της πραγματικής ή της ονομαστικής αξίας, κατά περίπτωση, των εισφερομένων στοιχείων.

9. Περαιτέρω, αρχικώς, το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335 όριζε μια ψαλίδα συντελεστών εντός της οποίας τα κράτη μέλη μπορούσαν να καθορίζουν ελευθέρως τους ισχύοντες στο έδαφός τους συντελεστές και προέβλεπε την εφαρμογή, υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς, μειωμένων συντελεστών ανάλογα με τη φύση της συντελουμένης πράξεως.

10. Συγκεκριμένα, για τις πράξεις συγκεντρώσεως κεφαλαίων όπως οι ανωτέρω, το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 όριζε, αρχικά, ότι ο συντελεστής του φόρου εισφοράς κυμαίνεται από 1 % έως 2 %. Ο συντελεστής αυτός ακολούθως μειώθηκε σε 1 % από 1ης Ιανουαρίου 1976 [6].

4 — Η εισαγωγική πρόταση της παραγράφου 2 αντικαταστάθηκε, με την προμνησθείσα οδηγία 85/303, ως εξής:
«2. Οι ακόλουθες πράξεις μπορούν να συνεχίσουν να υπόκεινται στο φόρο εισφοράς, εφόσον υπάγονται στο φορολογικό συντελεστή 1 % την 1η Ιουλίου 1984.»

5 — Όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 74/553/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 7ης Νοεμβρίου 1974· ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 9.

6 — Άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 73/80/ΕΟΚ· ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 40.

11. Τέλος, το ίδιο άρθρο 7, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 85/330, ορίζει ήδη ότι:

«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.

(...)

2. Τα κράτη μέλη μπορούν, είτε να απαλλάσσουν του φόρου εισφοράς όλες τις πράξεις, εκτός από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, είτε να επιβάλλουν ενιαίο συντελεστή που δεν θα υπερβαίνει το 1 %.

3. (...)»

12. Όπως όμως ήδη τόνισα στις προτάσεις μου στην υπόθεση Bautiaa κ.λπ. [7], η ειδική αυτή διάταξη του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', όπως ήδη ισχύει, μετά την αντικατάστασή του με την οδηγία 85/303, προϋποθέτει την προηγούμενη μορφή της διατάξεως, όπως δηλαδή είχε υπό το καθεστώς της οδηγίας 69/335, ιδίως σε ό,τι αφορά τις προϋποθέσεις οι οποίες θα έπρεπε να πληρούνται για να χορηγηθεί απαλλαγή από την εισφορά.

13. Συγκεκριμένα, το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, σχετικά με τον συντελεστή του φόρου εισφοράς, όριζε τα εξής:

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

α) (...)

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 περισσότερους τομείς της δρα-

7 — Σημείο 31 των προτάσεών μου επί των συνεκδικασθεισών υποθέσεων C-197/94 και C-252/94, Société Bautiaa και Société Française Maritime· απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996 (Συλλογή 1996, σ. I-505), στο εξής: απόφαση Bautiaa κ.λπ.

στηριότητός τους, σε μία ή περισσότερες συνιστώμενες ή υφιστάμενες κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Η μείωση αυτή προϋποθέτει 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·

γ) (...)» (η υπογράμμιση είναι δική μου).

14. Η οδηγία 69/335 προβλέπει επίσης, σύμφωνα με την τελευταία αιτιολογική σκέψη της, την κατάργηση των λοιπών εμμέσων φόρων που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς ή του τέλους χαρτοσήμου επί των τίτλων, των οποίων η διατήρηση θα ενείχε τον κίνδυνο να τεθούν εκ νέου υπό αμφισβήτηση οι επιδιωκόμενοι με την οδηγία 69/335 σκοποί. Αυτοί οι έμμεσοι φόροι, των οποίων απαγορεύεται η είσπραξη, απαριθμούνται στα άρθρα 10 και 11 της οδηγίας 69/335.

15. Το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335 ορίζει:

«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·

(...).»

16. Οι διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 1, της οδηγίας απαριθμούν εξαντλητικώς τους φόρους και τέλη, πλην του φόρου εισφοράς, που μπορούν, κατά παρέκκλιση των άρθρων 10 και 11, να επιβληθούν στις κεφαλαιουχικές εταιρίες λόγω της δι-

νεργείας των πράξεων που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων αυτών [8].

17. Συγκεκριμένα, το άρθρο 12 της οδηγίας αναφέρει, μεταξύ άλλων, στην παράγραφο 1, στοιχείο γ', τους «φόρους μεταβιβάσεως πάσης φύσεως αγαθών, που αποτελούν αντικείμενο εισφοράς σε εταιρία, συνεταιρισμό ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς, στο μέτρο που η μεταβίβαση των αγαθών αυτών έχει αντάλλαγμα διάφορο από την χορήγηση εταιρικών μεριδίων».

18. Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 13, έως την 1η Ιανουαρίου 1972 έπρεπε να θεσπισθούν οι αναγκαίες διατάξεις για την εφαρμογή της οδηγίας 69/335.

Β — *Το εθνικό νομικό πλαίσιο*

19. Όπως προκύπτει από το εισαγωγικό δικόγραφο της προσφυγής που ασκήθηκε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, το οποίο παρατίθεται συνημμένο με τη διάταξη της παραπομπής, το άρθρο 7 της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως για τη φορολογική αναμόρφωση (legge delega per la riforma tributaria, νόμος 825 της 9ης Οκτωβρίου 1971) μετέφερε στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία 69/335, προβλέποντας ότι «η ρύθμιση των φόρων καταχωρίσεως (...) πρόκειται να αναθεωρηθεί και προσαρμοστεί προς την οδηγία του Συμβουλίου των Υπουργών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων».

20. Το άρθρο 4 της διατμήσεως, παράρτημα Α, του προϊσχύσαντος προεδρικού διατάγματος 634/1972, περί φόρου καταχωρίσεως, εφήρμοζε στις πράξεις συγχωνεύσεως τους προβλεπομένους για την αύξηση κεφαλαίου συντελεστές, μειωμένους στο ήμισυ, διακρίνοντας αναλόγως προς τη φύση των επιμέρους περιουσιακών αγαθών.

21. Με τον νόμο 904 της 16ης Δεκεμβρίου 1977, ο Ιταλός νομοθέτης προέβλεψε, και πάλι για τους σκοπούς της προσαρμογής της ιταλικής νομοθεσίας προς την οδηγία 69/335, την εφαρμογή «ενιαίου συντελεστή ύψους 1 % επί της καθαρής αξίας των εταιριών που συμμετέχουν στη συγχώνευση, όπως προκύπτει από την κατά το άρθρο 2502 του Αστικού Κώδικα απογραφή των περιουσιακών καταστάσεών τους».

22. Κατά την εποχή στην οποία αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως, οι εφαρμοστέες διατάξεις του εθνικού δικαίου περιείχοντο στο προεδρικό διάταγμα υπ' αριθ. 131, της 26ης Απριλίου 1986, σχετικό με την κύρωση των κωδικοποιητικών διατάξεων περί του φόρου καταχωρίσεως [9] (στο εξής: π.δ. 131/1986).

8 — Βλ., σχετικά, τις αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit International BV κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-2827, σκέψη 21) και της 2ας Φεβρουαρίου 1988, υπόθεση 36/86, Dansk Sparinvest (Συλλογή 1988, σ. 409, σκέψη 9).

9 — Approbazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, *Supplemento Ordinario alla Gazetta Ufficiale della Repubblica Italiana* (στο εξής: GURI), της 30ής Απριλίου 1986, αριθ. 99.

23. Ειδικότερα, το άρθρο 1, του π.δ. 131/1986, τιτλοφορούμενο «Αντικείμενο του φόρου», ορίζει ότι:

«1. Σύμφωνα με τον πίνακα που επισυνάπτεται στην παρούσα κωδικοποίηση, ο φόρος καταχωρίσεως επιβάλλεται επί των δικαιοπραξιών που υπόκεινται σε καταχώριση ή επί όσων υποβάλλονται εκουσίως προς καταχώριση.»

24. Σύμφωνα με το άρθρο 2, του π.δ. 131/1986, τιτλοφορούμενο «Δικαιοπραξίες υποκείμενες σε καταχώριση», υπόκεινται σε καταχώριση, δυνάμει των ακολούθων διατάξεων, μεταξύ των άλλων (υπό a), οι απαριθμούμενες στον πίνακα δικαιοπραξίες, εφόσον συνάπτονται εγγράφως εντός της Επικρατείας (της Ιταλικής Δημοκρατίας).

25. Το άρθρο 4, του συνημμένου στο π.δ. 131/1986 πίνακα, στο πρώτο μέρος, τιτλοφορούμενο «Δικαιοπραξίες υποκείμενες σε φόρο καταχωρίσεως», προέβλεπε ότι, μεταξύ των πράξεων η εγγραφή των οποίων υπέκειτο στην πληρωμή φόρου καταχωρίσεως, περιλαμβάνονταν:

«I. Δικαιοπραξίες διενεργούμενες εκ μέρους των εταιριών οποιασδήποτε μορφής και οποιουδήποτε αντικειμένου, (...):

(...)

b) Συγχώνευση μεταξύ επιχειρήσεων και ανάλογες πράξεις διενεργούμενες εκ μέρους διαφόρων γραφείων, πλην των εταιριών: 1 %.

(...)»

26. Δηλαδή, ο συντελεστής φορολογήσεως που υιοθετήθηκε από το άρθρο 4, στοιχείο b), της διατιμήσεως, πρώτο μέρος, του προεδρικού διατάγματος 131/1986, η οποία ίσχυε κατά τον χρόνο καταχωρίσεως της επίδικης πράξεως, ήταν ο ίδιος με εκείνον του νόμου 904/1977, που ίσχυε προγενέστερα.

27. Πάντως, ο ίδιος ο νομοθέτης διευκρίνισε, με την επεξηγηματική σημείωση IV του άρθρου 4 της διατιμήσεως, πρώτο μέρος, του νομοθετικού διατάγματος 131/1986, ότι «αν η εταιρία προς ην η εισφορά ή η προκύπτουσα από τη συγχώνευση ή απορρόφηση εταιρία (...) έχει την εταιρική ή διοικητική έδρα της σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας», η φορολόγηση γινόταν με σταθερό συντελεστή.

28. Η βάση επιβολής του ενλόγω φόρου προσδιορίζεται, ιδιαιτέρως όσον αφορά τις πράξεις συγχωνεύσεως των εταιριών, από το άρθρο 50, παράγραφος 4, του π.δ. 131/1986, σύμφωνα με το οποίο:

«4. Σε περίπτωση συγχωνεύσεως επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής, ως φορολογητέα βάση λαμβάνεται το προκύπτον από την κατά το άρθρο 2502 του ιταλικού Αστικού Κώδικα περιουσιακή κατάσταση άθροισμα των κεφαλαίων και αποθεματικών των συγχωνευομένων εταιριών ή, σε περίπτωση συγ-

χωνεύσεως δι' ενσωματώσεως, από το άθροισμα των αντιστοίχων ποσών των ενσωματωμένων εταιριών» [10].

III — Τα πραγματικά περιστατικά

29. Η εταιρία Abbruzzi Gas AGAS SpA (στο εξής: Agas) είναι μετοχική εταιρία (Società per azioni) του ιταλικού δικαίου που επικεντρώνει τις δραστηριότητές της στην παραγωγή και τη διανομή φωταερίου/μεθανίου (gas metano).

30. Η Agas κατείχε το σύνολο του κεφαλαίου των εταιριών Briangas SpA, η οποία είναι επίσης μετοχική εταιρία (στο εξής: Briangas), και Italgasdotti Serio Srl, που είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης (Società a responsabililà limitata, στο εξής: Italgasdotti).

31. Κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η Agas είναι η μητρική εταιρία και η Briangas και η Italgasdotti οι θυγατρικές της.

32. Οι συνελεύσεις των μετόχων και των εταίρων αυτών των εταιριών απεφάσισαν τη συγχώνευσή τους· η Agas θα απορροφούσε την Briangas και την Italgasdotti.

33. Κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, η Ιταλική Κυβέρνηση διευκρίνισε ότι η Agas, σε προηγούμενο της συγχωνεύσεως στάδιο, απέκτησε όλες τις εταιρικές μετοχές και τα μερίδια της Briangas και της Italgasdotti αντίστοιχα, χωρίς να επέλθει καμία αύξηση του οικονομικού δυναμικού της, λόγω του ότι από τον προϋπολογισμό της φαίνεται ότι υπάρχει μια εκταμίευση ίση προς το ποσό προς το οποίο τα απέκτησε. Δηλαδή, όπως επεξήγησε η Ιταλική Κυβέρνηση, η Agas εξαγόρασε, τις μετοχές και τα μερίδια της

10 — Το ανωτέρω άρθρο 50, παράγραφος 4, του π.δ. 131/1986 καταργήθηκε από το decreto legge (νομοθετικό διάταγμα) αριθ. 323, της 20ής Ιουνίου 1996 (*GURI*, αριθ. 143, της 20ής Ιουνίου 1996), στο εξής: ν.δ. 323/1996), το οποίο έλαβε νομοθετική ισχύ, από το νόμο αριθ. 425, της 8ης Αυγούστου 1996 [(*GURI*, αριθ. 191, της 16ης Αυγούστου 1996, άρθρο 5, στοιχείο b) του decreto legge)]. Με το άρθρο 4, στοιχείο c) του ιδίου decreto legge, ο παλαιός αναλογικός φόρος του 1 % αντικαταστάθηκε, από 20ής Ιουνίου 1996, από ένα σταθερό τέλος ανερχόμενο σε 250 000 ιταλικές λίρες (LIT). Γι' αυτό άλλωστε οι διαφορές που είναι σχετικές με τον φόρο εγγραφής επί συγχωνεύσεων δεν αφορούν πλέον παρά τις πράξεις οι οποίες είναι προγενέστερες αυτής της ημερομηνίας, όπως στην υπό κρίση υπόθεση.
Ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι αιτιολογικές σκέψεις του ν.δ. 323/1996, όπως παρατίθενται από την Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της. Η σχετική με το ενλόγω ν.δ. 323/1996 εισήγηση δημοσιεύθηκε στη σειρά Atti parlementari — Senato della Repubblica — XIII legislatura, αριθ. 757, σ. 10 και 11.
«Όσον αφορά το άρθρο 5, στοιχεία β' και γ', ως γνωστόν η κοινοτική οδηγία 69/335 του 1969, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303 του 1985, ορίζει ότι ο αναλογικός φόρος επί των εισφορών, ο οποίος αντιστοιχεί στην ιταλική έννομη τάξη με τον φόρο καταχωρίσεως, δεν εφαρμόζεται επί των εταιρικών εκείνων πράξεων που συνίστανται στην εκχώρηση εκ μέρους μιας ή περισσοτέρων εταιριών του συνόλου των υφισταμένων ή υπό σύσταση περιουσιακών στοιχείων τους. Τούτο προκειμένου να αποφεύγεται η εφαρμογή του φόρου επί εισφορών, επί των οποίων έχει ήδη επιβληθεί προηγουμένως φόρος εισφοράς για πράξεις που λαμβάνουν, στα πλαίσια της ιταλικής έννομης τάξεως, τη μορφή συγχωνεύσεων, διασπάσεων ή εισφορών σε επιχειρήσεις, συνισταμένων αποκλειστικώς σε συνένωση ή εν πάση περιπτώσει σε αναδιάρθρωση των μονάδων παραγωγής με σκοπό τον εξορθολογισμό των επιχειρησιακών δομών (ο σύτως αποκαλούμενος "επαναληπτικός" φόρος.
Προς τις ανωτέρω κοινοτικές επιταγές συμμορφώθηκαν τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως και ειδικότερα, εσχάτως, η Γαλλία, η οποία προέβλεψε για τις ανωτέρω πράξεις την εφαρμογή παγίου τέλους ύψους 1 220 γαλλικών φράγκων αντί του αναλογικού φόρου με συντελεστή 1,20 % (η εφαρμογή του οποίου κρίθηκε από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, με την απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-197/94 και C-252/94 [Bautiaa κ.λπ.], ως αντίθετη προς τις κοινοτικές οδηγίες). Αντίθετα, η Ιταλία δεν έχει συμμορφωθεί ακόμη προς τις ανωτέρω οδηγίες, εξακολουθώντας να εφαρμόζει επί των ανωτέρω πράξεων τον αναλογικό συντελεστή του 1 % και στερώντας με τον τρόπο αυτό από την ιταλική έννομη τάξη ένα μέσο θεμελιώδους σημασίας για τον εξορθολογισμό των παραγωγικών δομών, κατά παράβαση των κοινοτικών επιταγών, οι οποίες, λόγω του αναγκαστικού χαρακτήρα τους, λογίζονται ότι τυγχάνουν απευθείας εφαρμογής στα κράτη μέλη και οι οποίες ως τοιαύτες επέτρεψαν σε ορισμένες περιπτώσεις στις commissioni tributarie [οιονεί δικαιοδοτικά όργανα επί φορολογικών υποθέσεων] να θεωρήσουν ως ενεργό την απαλλαγή, έστω και εν απουσία μεταφοράς στην εθνική έννομη τάξη.
Οι προαναφερθείσες διατάξεις, οι οποίες παρατίθενται στο άρθρο 5, στοιχεία β' και γ', τείνουν στην πλήρωση των κενών αυτών, προβλέποντας την εφαρμογή επί των οικείων πράξεων του παγίου τέλους καταχωρίσεως αντί του αναλογικού φόρου για τις συναστρόμενες μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος διατάγματος πράξεις».

Briangas και της Italgasdotti αντίστοιχα, καταβάλλοντας τα αναλογούντα ποσά, και στη συνέχεια τις απερρόφησε.

34. Η πράξη συγχωνεύσεως συντελέσθηκε στις 20 Δεκεμβρίου 1994 και καταχωρίσθηκε στις 28 Δεκεμβρίου 1994, στο Ufficio del registro — Atti Pubblici του Μιλάνου.

35. Η συγχώνευση δεν επέφερε καμία αύξηση του κεφαλαίου της Agas, αλλά την ακύρωση της συμμετοχής αντιστοίχως στις μετοχές της Briangas και τα εταιρικά μερίδια της Italgasdotti, εταιρίες οι οποίες ήδη ανήκαν στην Agas.

36. Η Briangas και η Italgasdotti εισέφεραν στην Agas, συνεπεία της συγχωνεύσεως, καθαρά περιουσιακά στοιχεία ανερχόμενα αντιστοίχως σε 1 439 682 051 LIT και 22 105 502 520 LIT.

37. Το Ufficio del Registro Atti Pubblici di Milano (Γραφείο καταχωρίσεως των δημοσίων πράξεων του Μιλάνου, στο εξής: Ufficio del Registro), στο οποίο κατετέθη η επίσημη πράξη της συγχωνεύσεως προς καταχώριση, εισέπραξε ποσό ύψους 236 052 000 LIT, ως φόρο καταχωρίσεως, με την εφαρμογή συντελεστή ύψους 1 % επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των απορροφωμένων εταιριών, όπως προέκυπταν από την περιουσιακή κατάστασή τους που απεγράφη για τους σκοπούς της πράξεως συγχωνεύσεως.

38. Στις 11 Ιουλίου 1996, η Agas υπέβαλε στο Ufficio del Registro αίτηση περί επιστροφής, εντόκως, του καταβληθέντος φόρου καταχωρίσεως. Συγκεκριμένα, θεώρησε ότι η εθνική διάταξη [11], βάσει της οποίας επιβλήθηκε ο φόρος αυτός, είναι αντίθετη με τα άρθρα 4 και 7 της οδηγίας 69/335, όπως έκτοτε τροποποιήθηκε, τα οποία προβλέπουν φορολογικές διευκολύνσεις για ορισμένες πράξεις εισφοράς, μεταξύ των οποίων, κατά την άποψη της Agas, και οι συγχωνεύσεις δι' απορροφήσεως, που επάγονται την εφαρμογή του φόρου καταχωρίσεως με σταθερό συντελεστή [12].

39. Το Ufficio del Registro δεν απάντησε στο αίτημα της Agas, η οποία θεωρούσα ότι τούτο απορρίφθηκε άσκησε προσφυγή τη 13η Νοεμβρίου 1996, ενώπιον της Commissione tributaria provinciale του Μιλάνου.

IV — Το προδικαστικό ερώτημα

40. Η Commissione tributaria provinciale του Μιλάνου, θεωρούσα ότι είναι απαραίτητο για την επίλυση της ενώπιόν της εκκρεμούσης διαφοράς να αποσαφηνισθεί το

11 — Άρθρο 4, στοιχείο b) του πρώτου μέρους, του πίνακα, του π.δ. 131/1986.

12 — Όπως εξηγεί η Ιταλική Δημοκρατία στις γραπτές παρατηρήσεις της, η Agas ζήτησε την επιστροφή ποσού 220 863 000 LIT, ίσου με τη διαφορά μεταξύ του φόρου που κατέβαλε (221 013 000 LIT) και εκείνου που θα έπρεπε να καταβάλει ως σταθερό τέλος ανερχόμενο σε 250 000 LIT· η Ιταλική Δημοκρατία, προφανώς εκ παραδρομής, αναφέρει 150 000 LIT, ενώ το π.δ. 323/1996 αναφέρει ότι το σταθερό αυτό τέλος ανέρχεται σε 250 000 LIT.

ζήτημα ερμηνείας των εφαρμοστέων κοινοτικών διατάξεων που ανέκυψε, ανέστειλε τη διαδικασία και έθεσε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Ερωτάται αν οι διατάξεις περί ενιαιοποιήσεως της έμμεσης φορολογήσεως των εταιρικών εισφορών εντός της Ενώσεως εφαρμόζονται και σε περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το σύνολο του κεφαλαίου της πρώτης.»

V — Απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα

41. Καταρχάς, πρέπει να επισημανθεί ότι ο εθνικός δικαστής, στην λακωνική διάταξη της παραπομπής, δεν αναφέρει τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου των οποίων ζητεί την ερμηνεία από το Δικαστήριο. Ενόψει όμως των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση διαφοράς και των νομικών στοιχείων που παρατίθενται, συνάγεται ότι ουσιαστικά αφορά στην ερμηνεία των άρθρων 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 85/303.

42. Εν συνεχεία, παρατηρούμε ότι τόσο η εταιρία Agas όσο και η εταιρία Briangas είναι μετοχικές εταιρίες (Società per azioni) του ιταλικού δικαίου. Η Italgasdotti είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης (Società a responsabilità limitata). Δηλαδή και οι τρεις αυτές εταιρίες εμπίπτουν ratione personae στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335.

43. Όσον αφορά τη διερεύνηση του ζητήματος που θέτει ο εθνικός δικαστής κατά πόσον οι διατάξεις της οδηγίας 69/335, όπως έκτοτε τροποποιήθηκαν, εφαρμόζονται και σε περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το σύνολο του κεφαλαίου της πρώτης, και, επομένως, κατά πόσον συμβιβάζεται η ρύθμιση κάποιου εθνικού δικαίου, εν προκειμένω του ιταλικού, με τις διατάξεις της οδηγίας, πρέπει, νομίζω, να ακολουθήσουμε την εξής μέθοδο ελέγχου [13]. Καταρχάς, επιβάλλεται να εξετασθεί αν μία πράξη, όπως αυτή που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς στην κύρια δίκη η οποία είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή του φόρου καταχωρίσεως, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335, καθώς και να χαρακτηρισθεί από πλευράς της οδηγίας (Α). Εφόσον καταλήξουμε ότι μία πράξη όπως αυτή της κύριας δίκης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, όπως ειδικότερα καθορίζεται στο άρθρο 4, στη συνέχεια, θα εξετάσουμε κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το κοινοτικό δίκαιο ώστε η ενλόγω πράξη να τύχει του ευνοϊκού καθεστώτος του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, όπως έκτοτε τροποποιήθηκε (Β). Τέλος, θα ερευνηθεί κατά πόσον είναι συμβατός ο φορολογικός συντελεστής που προβλέπει η επίμαχη ρύθμιση του ιταλικού δικαίου με τις διατάξεις της οδηγίας 69/335, όπως έχει έκτοτε τροποποιηθεί (Γ).

13 — Επί της ακολουθητέας μεθόδου ελέγχου, μπορούμε να αναχθούμε και στις ενδείξεις που παρέσχε το Δικαστήριο στην ήδη αναφερθείσα στην υποσημείωση 7 απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996, Bautiaa κ.λπ. (σκέψη 31).

Α — *Σχετικά με το ζήτημα κατά πόσον η συγχώνευση δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το σύνολο του κεφαλαίου της πρώτης, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335*

44. Κατά την Ιταλική Κυβέρνηση, η περίπτωση απορροφήσεως μιας επιχειρήσεως που ελέγχεται κατά 100 % από μια άλλη, δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε, διότι για την ενλόγω μεταβίβαση δεν παρεσχέθησαν ως αντάλλαγμα αποκλειστικώς εταιρικά μερίδια. Στο τέλος, όμως, της αναλύσεώς της η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, επειδή η οδηγία 69/335 έχει ως αντικείμενο την εναρμόνιση των εμμέσων φόρων που επιβάλλονται επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υπάρχει αύξηση κεφαλαίου, όπως εν προκειμένω, δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής της.

45. Αντιθέτως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι παρόμοια συγχώνευση-απορρόφηση εμπίπτει στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, και, επιπλέον, πρέπει να τύχει απαλλαγής από τον φόρο εισφοράς, όπως προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, όπως τούτο έκτοτε τροποποιήθηκε, έστω και αν για τη συγχώνευση αυτή δεν παρεσχέθησαν ως αντάλλαγμα αποκλειστικώς εταιρικά μερίδια στους μετόχους των απορροφωμένων.

46. Καταρχάς, θα υπενθυμίσω ότι το Δικαστήριο με την απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996, Bautiaa κ.λπ. (σκέψη 31), έκρινε σχετικά ότι «από το άρθρο 1 της εν λόγω οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, προκύπτει ότι ο φόρος που εισπράττεται επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες αποτελεί "φόρο εισφοράς" κατά την έννοια της οδηγίας όταν αυτός εφαρμόζεται στις μνημονευόμενες από την οδηγία αυτή πράξεις». Στη συνέχεια δε διευκρίνισε (σκέψη 32) ότι «οι πράξεις που τα κράτη μέλη είναι δυνατόν να υποβάλλουν στον εναρμονισμένο φόρο εισφοράς καθορίζονται στο άρθρο 4 της οδηγίας κατά τρόπο αντικειμενικό και ομοιόμορφο για όλα τα κράτη μέλη, χωρίς να γίνεται αναφορά στις ενδεχόμενες ιδιαιτερότητες συγκεκριμένων εθνικών δικαίων ή στην οργάνωση των εθνικών φορολογικών συστημάτων».

47. Κατά συνέπεια, απαιτείται να εξετασθεί, στη συνέχεια, αν στην περίπτωση συγχωνεύσεως με απορρόφηση, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, μπορεί να εφαρμοσθεί το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, που ορίζει ότι υπόκειται στο φόρο εισφοράς η αύξηση των εταιρικών κεφαλαίων μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής.

48. Όσον αφορά το πρόβλημα εφαρμογής της οδηγίας 69/335 στις πράξεις συγχωνεύσεως εταιριών, το Δικαστήριο στην υπόθεση Bautiaa κ.λπ. έκρινε ότι οι συγχωνεύσεις εταιριών [14], έστω και αν δεν περιλαμβάνονται ρητά μεταξύ των «πράξεων που υπόκεινται στο φόρο εισφοράς», που απαριθμούνται στο άρθρο 4, ωστόσο περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του

14 — Τον όρο «συγχώνευση» χρησιμοποιούσε η διάταξη της παραπομπής.

άρθρου αυτού της οδηγίας. Συγκεκριμένα, έκρινε, στη σκέψη 34, τα εξής: «Οι πράξεις αυτές αποτελούν πράξεις αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας μέσω εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής, όπως μνημονεύεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, στην ειδική περίπτωση περί της οποίας γίνεται μνεία στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', συγκεκριμένα την εισφορά από μία ή περισσότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες, του συνόλου της περιουσίας τους σε μία ή περισσότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες που τελούν υπό σύσταση ή υφίστανται ήδη.»

49. Δηλαδή, στην υπόθεση Bautiaa κ.λπ. [15], το Δικαστήριο χρησιμοποίησε τον όρο «συγχώνευση» υπό ευρεία έννοια, συμπεριλαμβάνοντας τις διαφορετικές μορφές συγχωνεύσεων τόσο μεταξύ των αυξήσεων κεφαλαίου «δι' εισφορών σε είδος οιασδήποτε μορφής», σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, όσο και μεταξύ των εισφορών από μία ανώνυμη εταιρία του συνόλου της περιουσίας μιας άλλης ανώνυμης εταιρίας, εισφορά υποκείμενη στο ειδικό καθεστώς απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.

50. Το Δικαστήριο διευκρίνισε επίσης, στη σκέψη 36, της αποφάσεως Bautiaa κ.λπ. τα εξής: «Πράγματι, αφενός, ο όρος "συγχώνευση" που χρησιμοποιείται στην εθνική διάταξη υποδηλώνει σαφώς μια πράξη συγκεντρώσεως κεφαλαίων συνιστάμενη στην αύξηση του κεφαλαίου μιας εταιρίας, καλούμενης "απορροφώσας", χάρις στην εισφορά ολοκλήρου του ενεργητικού μιας άλλης εταιρίας καλούμενης "απορροφωμένης"· αφετέρου, σκοπός της πράξεως συγκεντρώσεως κεφαλαίων είναι η ενίσχυση μιας άλλης ήδη υφισταμένης εταιρίας, της απορροφώσας, της οποίας το κεφαλαίο αυξάνει λόγω της εισφοράς που γίνεται από τους μετόχους της απορροφωμένης εταιρίας. Όντως, επί του τελευταίου αυτού σημείου, το Δικαστήριο, με την απόφασή του της 5ης Φεβρουαρίου 1991, C-15/89, Deltakabel (Συλλογή 1991, σ. I-241, σκέψη 14), υπέμνησε ότι το αποφασιστικό κριτήριο, για να μπορεί μία πράξη συγκεντρώσεως κεφαλαίων να πληγεί με φόρο εισφοράς, έγκειται στην ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού της εταιρίας η οποία ωφελείται από την πράξη αυτή.»

51. Περαιτέρω, στην ίδια απόφαση Bautiaa κ.λπ. (σκέψη 37), το Δικαστήριο έκρινε: «Επομένως, όσον αφορά τις διαφορές και στις δύο κύριες δίκες, η πράξη κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών στην οποία προέβη η απορροφηθείσα εταιρία δεν αποτέλεσε παρά μια λεπτομέρεια της πράξεως συγκεντρώσεως κεφαλαίων η οποία, για τον σκοπό της εφαρμογής της οδηγίας, δεν συγκεκριμενοποιήθηκε παρά μόνον κατά τον χρόνο της *αυξήσεως του κεφαλαίου μέσω της εισφοράς* των στοιχείων ενεργητικού της απορροφηθείσας εταιρίας στην απορροφήσασα εταιρία. Πράγματι, μετά το πέρας της διαδικασίας συνενώσεως των δύο εταιριών πληρούται η *προϋπόθεση της ενισχύσεως του οικονομικού δυναμικού* και δικαιολογείται η εφαρμογή φόρου εισφοράς με τον συντελεστή που ορίζει το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335» (η υπογράμμιση είναι δική μου).

15 — Σκέψη 34. Βλ. επίσης και την απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1997, υπόθεση C-8/96, Locamion (Συλλογή 1997, σ. I-7055, σκέψη 20). Υπενθυμίζω ότι στην υπόθεση C-197/94, Bautiaa, η μία εταιρία (η απορροφωμένη, η εταιρία SNMTP) είχε εισφέρει, λόγω συγχωνεύσεως, στην απορροφώσα εταιρία (την εταιρία Bautiaa), το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού της, με αντάλλαγμα την παραχώρηση 142 νέων μετοχών της Bautiaa.

52. Πέραν των ανωτέρω, στη σκέψη 38, το Δικαστήριο συνεπέραινε: «Επομένως, προκύπτει ότι πράξεις όπως οι επίμαχες στις διαφορές των κυρίων δικών εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335 και πρέπει να εξεταστούν, από πλευράς του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας (αύξηση του κεφαλαίου δι' εισφορών οποιασδήποτε μορφής), μαζί με τις εντεύθεν απορρέουσες συνέπειες ως προς την εφαρμογή του συντελεστή του φόρου εισφοράς από το άρθρο 7, παράγραφος 1, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303.»

53. Κατ' ακολουθίαν, όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 4, από την παγία νομολογία του Δικαστηρίου [16] συνάγεται ότι «το *αποφασιστικό κριτήριο*, για να μπορεί μία *πράξη συγκεντρώσεως κεφαλαίων* να πληγεί με φόρο εισφοράς, έγκειται στην *ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού* της εταιρίας η οποία ωφελείται» από την εισφορά στην τελευταία του συνόλου του ενεργητικού μιας άλλης εταιρίας (η υπογράμμιση είναι δική μου).

54. Στην υπό κρίση υπόθεση, όπου πρόκειται για συγχώνευση δι' απορροφήσεως [17], πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον υπήρξε συγκέντρωση κεφαλαίων, επήλθε αύξηση του κεφαλαίου της Agas και αν ενισχύθηκε το οικονομικό δυναμικό της απορροφώσας εταιρίας.

55. Εκκινώ από τη διαπίστωση ότι η Agas τη στιγμή της συγχωνεύσεως κατείχε ήδη το 100 % του κεφαλαίου της Briangas και της Italgasdotti και ότι δεν παρεσχέθηκαν ως αντάλλαγμα εταιρικά μερίδια στους μετόχους των απορροφωμένων, αλλά ακυρώθηκε η συμμετοχή της απορροφώσας στις μετοχές και τα μερίδια των τελευταίων. Αυτή η προγενέστερη της πράξεως συγχωνεύσεως απόκτηση ελέγχου, μέσω της εξαγοράς των μετοχών και μεριδίων τους, όπως διαβεβαίωσε η Ιταλική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, δεν είχε επιφέρει και την εξάλειψη των νομικών προσώπων των δύο απορροφωμένων εταιριών, οι οποίες, κατά την Επιτροπή, ήταν θυγατρικές της απορροφώσας. Τούτο επετεύχθη με την πράξη συγχωνεύσεως [18].

56. Βεβαίως, είναι αναμφισβήτητο ότι η συγχώνευση δι' απορροφήσεως των Briangas και Italgasdotti από την Agas δεν επέφερε *καμία αύξηση* του εταιρικού κεφαλαίου της τελευταίας, όπως απαιτείται από το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 [19].

16 — Βλ., ενδεικτικά, την ήδη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 7 απόφαση Bautiaa κ.λπ. (σκέψη 36), την απόφαση της 15ης Ιουλίου 1982, υπόθεση 270/81, Felicitas (Συλλογή 1982, σ. 2771, σκέψη 16) και τις μεταγενέστερες αποφάσεις Dansk Sparinvest (σκέψεις 13 και 14), ήδη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 8, και της 5ης Φεβρουαρίου 1991, υπόθεση C-15/89, Dektakabel (Συλλογή 1991, σ. I-241, σκέψη 14).

17 — Σύμφωνα με τη γαλλική θεωρία και νομολογία η συγχώνευση παρουσιάζει τρία χαρακτηριστικά: α) επιφέρει την καθολική μεταφορά των περιουσιακών στοιχείων (transmission universelle du patrimoine), τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού της απορροφωμένης εταιρίας στην απορροφώσα, β) επάγεται τη διάλυση τουλάχιστον μιας από τις εμπλεκόμενες εταιρίες και, γ) χαρακτηρίζεται από τη διανομή νέων εταιρικών μεριδίων (ή μετοχών) ως αντάλλαγμα για τις εισφορές· βλ., ενδεικτικά, Jean-Pierre Bertrel και Michel Jeantin, «Acquisitions et fusions des sociétés commerciales», Παρίσι, litec, 2η έκδοση, 1991, σ. 331 έως 341, §§ 776 έως 797.

18 — Βλ., ενδεικτικά, J. Hémard, F. Terré και P. Mabilat, «Sociétés commerciales», 3ος τόμος, Παρίσι, Dalloz, 1978 (1085 σ.), § 780, σ. 596.

19 — Βλ. τη σκέψη 21 της αποφάσεως Locamion, που ήδη μνημονεύθηκε στην υποσημείωση 15.

57. Ωστόσο, δεν πρέπει να παραβλέπεται το γεγονός ότι η εισφορά στην Agas των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εταιριών Briangas και Italgasdotti [20], έστω και αν δεν συνοδεύθηκε από αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της απορροφώσης εταιρίας, εντούτοις συνεπήγετο «την αύξηση της περιουσίας» της και, σε κάθε περίπτωση, συνέβαλε στην ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού της, δοθέντος ότι αυτή η πράξη της συγχωνεύσεως «μπορεί να αυξήσει την αξία των εταιρικών μεριδίων (ή μετοχών) της εταιρίας» που ωφελείται από την εισφορά του ενεργητικού των απορροφωμένων εταιριών [21].

58. Αναλυτικότερα, η εταιρία Agas, έστω και αν κατείχε το 100 % των μετοχών των δύο απορροφωμένων εταιριών, νομικά δεν ήταν η ιδιοκτήτρια των στοιχείων του ενεργητικού τους, και γενικότερα των περιουσιακών τους στοιχείων, όπως υποστήριξε, κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, και η Επιτροπή. Μόνο μετά τη συγχώνευση απέκτησε πλήρη δικαιώματα στα επί μέρους περιουσιακά στοιχεία των δύο εταιριών [22] και κατά τούτο αναμφίβολα ενδυναμώθηκε το οικονομικό δυναμικό της ενλόγω εταιρίας.

59. Βεβαίως, η έρευνα της νομολογίας καταδεικνύει ότι η αύξηση του οικονομικού δυναμικού μιας εταιρίας αποτελεί ουσιώδες στοιχείο για να έχουμε εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας 69/335. Όμως, το Δικαστήριο, βασιζόμενο σε διάταξη της οδηγίας αυτής [23], έχει κρίνει ότι ορισμένες πράξεις υπέκειντο σε φόρο εισφοράς έστω και αν σε αυτές τις περιπτώσεις δεν οδηγούσαν σε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Τούτο συνέβη με τις αποφάσεις της 28ης Μαρτίου 1990, Siegen [24], της 5ης Φεβρουαρίου 1991, Dektakabel [25], της 5ης Φεβρουαρίου 1991, Trave Schiffahrts Gesellschaft [26] και της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Frederiksen [27].

60. Από τα πραγματικά στοιχεία τα οποία έθεσαν υπόψη του Δικαστηρίου οι διάδικοι, ο έλεγχος της ορθότητας των οποίων ανήκει ασφαλώς στον εθνικό δικαστή, δεν προκύπτει ότι η συγχώνευση-απορρόφηση που πραγματοποιήθηκε τον Δεκέμβριο του 1994 συνιστά την κατάληξη μιας διαδικασίας αυξήσεως του κεφαλαίου της εταιρίας Agas, η οποία είχε πραγματοποιηθεί σε προγενέστερο στάδιο, κατόπιν αποκτήσεως του συνόλου των μετοχών και των μεριδίων των εταιριών Briangas και Italgasdotti, ώστε να μπορούν οι δύο αυτές διαδοχικές πράξεις

20 — Υπενθυμίζω ότι η εισφορά αυτή ανήλθε περίπου σε 23,6 δισεκατομμύρια LIT.

21 — Βλ. την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, υπόθεση C-287/94, Frederiksen (Συλλογή 1996, σ. I-4581, σκέψη 13).

22 — Ενδεικτικά η Επιτροπή αναφέρθηκε στα γήπεδα, τα κτίρια, τις εγκαταστάσεις, τα αποθέματα, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τις πιστώσεις και τους τραπεζικούς λογαριασμούς των απορροφωμένων εταιριών.

23 — Τούτο επετρέπετο δυνάμει του ήδη αναφερθέντος άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335.

24 — Υπόθεση C-38/88 (Συλλογή 1990, σ. I-1447, σκέψη 13)· στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι όταν μια εταιρία υφίσταται ζημίες και ένας από τους εταίρους της αποδέχεται να αναλάβει τις ζημίες αυτές, ο ενλόγω εταίρος προβαίνει σε παροχή η οποία συνεπάγεται την αύξηση της εταιρικής περιουσίας της εταιρίας, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335.

25 — Απόφαση ήδη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 16, όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', επιτρέπεται η επιβολή φόρου εισφοράς στην περίπτωση εξαλείψεως από μητρική εταιρία ενός στοιχείου του παθητικού θυγατρικής της εταιρίας, παραιτούμενη εν όλω ή εν μέρει από απαίτηση που έχει έναντι της θυγατρικής αυτής.

26 — Στην απόφαση αυτή [υπόθεση C-249/89 (Συλλογή 1991, σ. I-257)], το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, επιτρέπει στα κράτη μέλη να υποβάλλουν σε φόρο εισφοράς το άτοκο δάνειο, το οποίο χορηγεί σε υπερχρεωμένη κεφαλαιουχική εταιρία ένας εταίρος της, βάσει της αξίας χρήσεως του δανείου, δηλαδή του ύψους των εξοικονομουμένων τόκων, το οποίο καθορίζει το εθνικό δικαστήριο.

27 — Στην απόφαση αυτή, ήδη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 21, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, έχει εφαρμογή ως προς το ποσό των εξοικονομηθέντων τόκων, στην περίπτωση θυγατρικής εταιρίας που λαμβάνει άτοκο δάνειο από τη μητρική εταιρία.

«να θεωρηθούν ως μία πράξη διενεργηθείσα σε δύο φάσεις», εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας [28].

61. Αξίζει να υπομνησθεί ότι, κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, η Ιταλική Κυβέρνηση διευκρίνισε ότι η Agas, σε προηγούμενο της συγχωνεύσεως στάδιο, απέκτησε όλες τις εταιρικές μετοχές και τα μερίδια της Briangas και της Italgasdotti, αντίστοιχα, και ότι από τον προϋπολογισμό της φαίνεται πως υπάρχει μια εκταμίευση ίση προς το ποσό προς το οποίο τα απέκτησε. Δηλαδή, η Agas εξαγόρασε, καταβάλλοντας αντίστοιχα ποσά, τις μετοχές και τα μερίδια της Briangas και της Italgasdotti, εταιρίες τις οποίες στη συνέχεια απερρόφησε.

62. Επομένως, από τα στοιχεία αυτά συνάγεται ότι ούτε σε κάποιο προγενέστερο της συγχωνεύσεως-απορροφήσεως στάδιο της διαδικασίας ούτε κατά τη στιγμή της συγχωνεύσεως-απορροφήσεως πληρούται η προϋπόθεση της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου της Agas, δι' εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής, όπως απαιτείται από το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, που θα είχε ως αποτέλεσμα η πράξη αυτή να υπόκειται στον φόρο εισφοράς.

63. Επιπλέον, όπως συνάγεται από τη συνδυασμένη ερμηνεία της περιπτώσεως αυτής γ' με την επόμενη περίπτωση δ', της παραγράφου 1, του άρθρου 4, της οδηγίας 69/335, οι εισφορές που έχουν ως συνέπεια την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου θα πρέπει να αμείβονται με μερίδια αντιπροσωπευτικά του εταιρικού κεφαλαίου, πράγμα το οποίο προκύπτει σαφώς ότι δεν συνέβη στην προκειμένη περίπτωση [29].

64. Εξάλλου, αν θεωρηθεί ότι η εισφορά των στοιχείων των Briangas και Italgasdotti, αύξησε την *εταιρική περιουσία* [30] της Agas, η υπαγωγή της επίμαχης περιπτώσεως στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 69/335, δεν είναι δυνατή, αφού η διάταξη αυτή απαιτεί ρητώς να παρέχονται ως αντάλλαγμα των εισφορών σε είδος δικαιώματα της ιδίας φύσεως προς εκείνα των εταίρων (πλην μεριδίων αντιπροσωπευτικών του εταιρικού κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας), τα οποία όμως προκύπτει σαφώς ότι δεν παρασχέθηκαν.

65. Επίσης, δεν θα ήταν δυνατή η υπαγωγή στο άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας, αφού η εκεί προβλεπόμενη αύξηση της εταιρικής περιουσίας, μη υποκείμενη, καταρχήν, σε φόρο εισφοράς, δύναται να υπαχθεί στο φόρο αυτό αν εφορολογείτο κατά την 1η Ιουλίου 1984 με συντελεστή 1 %, ενώ εξάλλου προϋποθέτει, αφενός μεν, εισφορά εκ μέρους προσώπου που είναι ήδη εταίρος στην εταιρία, αφετέρου δε αντιπαροχή για την εισφορά αυτή.

28 — Αντίθετα από ότι έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση Locamion, που ήδη μνημονεύθηκε στην υποσημείωση 15 (σκέψη 23).

29 — Βλ. το σημείο 36 των προτάσεών μου στην υπόθεση C-8/96, Locamion, που ήδη μνημονεύθηκε στην υποσημείωση 15 και το σημείο 22 και την υποσημείωση 16 των προτάσεών μου επί της προμνησθείσης στην υποσημείωση 7 υποθέσεως Bautiaa κ.λπ.

30 — Υπενθυμίζω ότι η εταιρική περιουσία, ως οικονομικό μέγεθος διαφορετικό από το εταιρικό κεφάλαιο, υφίσταται αυξομοιώσεις οι οποίες μπορούν ενδεχομένως, αλλά όχι αναγκαίως, να οδηγήσουν σε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου· βλ., ενδεικτικά, G. Vuillermet, «Droit des sociétés commerciales — Nouvelle Législation», 3η έκδοση του έργου του G. Hureau, στη σειρά «Sciences Economiques et Commerciales», τόμος 1, Παρίσι, Dunod, 1969, σ. 35 έως 37.

66. Από τα ανωτέρω δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να συναχθεί ότι, σύμφωνα με την απόφαση Bautiaa κ.λπ., οποιαδήποτε συγχώνευση ή οποιαδήποτε εισφορά στοιχείων του ενεργητικού μιας εταιρίας σε μια άλλη, στα πλαίσια συγχωνεύσεως, υπάγονται άνευ ετέρου στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335. Για να υφίσταται συγχώνευση υπαγόμενη στη τελευταία διάταξη θα πρέπει, μεταξύ άλλων, να επέρχεται αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και ως αντιπαροχή για την εισφορά κεφαλαίων, να παρέχονται τίτλοι αντιπροσωπευτικοί του εταιρικού κεφαλαίου.

67. Κατά συνέπεια, ενόψει των πραγματικών στοιχείων τα οποία διευκρίνισε η Ιταλική Κυβέρνηση, κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι οι διατάξεις της οδηγίας 69/335 δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το σύνολο του κεφαλαίου της πρώτης. Επομένως, δεν απαγορεύουν, σε μια τέτοια περίπτωση, την επιβολή φόρου καταχωρίσεως όπως είναι και ο επίμαχος ιταλικός.

Β — *Σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 85/303*

68. Επικουρικώς, για λόγους πληρότητας και μόνον, θα εξετάσω στη συνέχεια κατά πόσον είναι δυνατή η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 85/303, σε περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το σύνολο του κεφαλαίου της πρώτης.

α) Η μη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', σε περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το σύνολο του κεφαλαίου της πρώτης

69. Η ιδιαιτερότητα της υπό κρίση υποθέσεως [31] έγκειται στο γεγονός ότι εν προκειμένω πρόκειται για περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως εταιριών (των Briangas και Italgasdotti) από άλλη (την Agas), η οποία κατέχει ήδη το 100 % του κεφαλαίου των πρώτων.

70. Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η κοινοτική νομοθεσία, και μάλιστα η οδηγία 69/335 δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικής νομοθετικής διατάξεως που προβλέπει την πληρωμή φόρου σε παρόμοια υπόθεση. Αναλυτικότερα, ξεκινά από τη διαπίστωση ότι η συγχώνευση δεν επέφερε καμία αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Agas και υποστηρίζει ότι το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335, ως έχει μετά την οδηγία 85/303, δεν εφαρμόζεται διότι ελλείπει μία βασική προϋπόθεση, ότι δηλαδή έναντι της εισφοράς αυτής θα παρείχοντο ως αντάλλαγμα εταιρικά μερίδια. Επομένως, καλώς επεβλήθη ο

31 — Σε σχέση με εκείνη που αντιμετώπισε το Δικαστήριο στην υπόθεση Bautiaa κ.λπ. που ήδη αναφέρθηκε στην υποσημείωση 7.

αναλογικός φόρος που προβλέπει η εθνική νομοθεσία.

71. Προφανώς οι αμφιβολίες του εθνικού δικαστή και οι αντιρρήσεις της Ιταλικής Κυβερνήσεως απορρέουν από το γεγονός ότι το άρθρο 7, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 85/303, διατηρεί «τους όρους που ίσχυαν κατά την ημερομηνία αυτή για τη χορήγηση απαλλαγής, ή, ενδεχομένως για την επιβολή φορολογικού συντελεστή 0,50 % ή μικρότερου», δηλαδή η απαλλαγή αυτή υπόκειται στους όρους αυτούς. Υπενθυμίζω δε ότι μεταξύ των όρων αυτών, ο πρώτος είναι εκείνος που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 69/335, ότι πρέπει να πρόκειται για «εισφορές, έναντι των οποίων *παρέχονται ως αντάλλαγμα αποκλειστικώς εταιρικά μερίδια*» (η υπογράμμιση είναι δική μου).

72. Όμως, εν προκειμένω, μετά από την απορρόφηση των εταιριών Briangas και Italgasdotti από την Agas, δεν παρεσχέθησαν ως αντάλλαγμα εταιρικά μερίδια, δοθέντος ότι η συγχώνευση δεν επέφερε ουδεμία αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της απορροφώσας εταιρίας, αλλά απλώς την ακύρωση της συμμετοχής της στις απορροφηθείσες εταιρίες εγγεγραμμένες ήδη στο ενεργητικό της περιουσίας της απορροφώσας εταιρίας.

73. Η ιδιαιτερότητα της όλης διαδικασίας συγχωνεύσεως που ακολούθησε η Agas οδήγησε τον εθνικό δικαστή να θέσει στο Δικαστήριο το ερώτημα κατά πόσον η απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας εφαρμόζεται επίσης σε περιπτώσεις κατά τις οποίες, λόγω του απόλυτου ελέγχου που ασκεί η απορροφώσα εταιρία στις απορροφηθείσες, δεν υπήρξε ούτε έκδοση ούτε ασφαλώς διανομή μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της απορροφώσας εταιρίας [32].

74. Κατά πάγια νομολογία [33], ο σκοπός της οδηγίας 69/335, όπως προκύπτει από το προοίμιό της, συνίσταται στην προώθηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η οποία θεωρείται ως βασική προϋπόθεση για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα εκείνων μιας εσωτερικής αγοράς. Η επιδίωξη αυτού του σκοπού προϋποθέτει, όσον αφορά τη φορολόγηση των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, την κατάργηση των εμμέσων φόρων που ίσχυαν έως τότε εντός των κρατών μελών και την εφαρμογή, αντ' αυτών, ενός φόρου εισπραττομένου άπαξ μόνον στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και του αυτού ύψους σε όλα τα κράτη μέλη.

75. Η οδηγία 69/335 προβλέπει, κατά συνέπεια, την είσπραξη ενός φόρου εισφοράς

32 — Στην προμνησθείσα, στην υποσημείωση 7, απόφαση Bautiaa κ.λπ. δεν γίνεται μνεία του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 69/335, στο μέτρο που αυτό δεν ήταν απαραίτητο για την επίλυση της εκκρεμούσης ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου διαφοράς. Υπενθυμίζω ότι στην υπόθεση αυτή C-197/94, Bautiaa, η απορροφωμένη εταιρία (SNMTP) είχε εισφέρει, λόγω συγχωνεύσεως, στην απορροφώσα εταιρία (Bautiaa), το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού της, με αντάλλαγμα την παραχώρηση 142 νέων μετοχών της Bautiaa, ονομαστικής αξίας 142 FF η καθεμιά. Δηλαδή υπήρξε αμοιβή για την εισφορά στην Bautiaa με εκχώρηση εταιρικών μεριδίων.

33 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1996, Denkavit International BV κ.λπ., ήδη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 8 (σκέψεις 16 επ.), της 20ής Απριλίου 1993, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni SpA κ.λπ. (Συλλογή 1993, σ. I-1915, σκέψεις 19 επ.) και της 27ης Ιουνίου 1979, Conradsen, υπόθεση 161/78 (Συλλογή τόμος 1979/II, σ. 109, σκέψη 11).

επί των συγκεντρουμένων κεφαλαίων, ο οποίος, σύμφωνα με την έκτη και έβδομη αιτιολογική σκέψη της, πρέπει, για να μη διαταράσσει την κυκλοφορία των κεφαλαίων, να είναι εναρμονισμένος στο εσωτερικό της Κοινότητας όσον αφορά τόσο τους συντελεστές του όσο και τη μορφή του [34]. Ο ενλόγω φόρος εισφοράς διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 2 έως 9 της οδηγίας.

76. Από τη διάταξη του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 συνάγεται ότι ο συντελεστής αυτός του φόρου επί των εισφορών μειώνεται κατά 50 % ή και περισσότερο, όταν μία ή περισσότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες *εισφέρουν το σύνολο της περιουσίας* τους ή ένα ή περισσότερους τομείς της δραστηριότητός τους, σε μία ή περισσότερες συνιστώμενες ή υφιστάμενες κεφαλαιουχικές εταιρίες. Από την ίδια διάταξη, συνάγεται επίσης ότι η μείωση του φορολογικού συντελεστή, ή, μετά την τροποποίηση που επέφερε η οδηγία 85/303, η απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς, προϋποθέτει ότι πρόκειται για εισφορές, έναντι των οποίων *παρέχονται ως αντάλλαγμα αποκλειστικώς εταιρικά μερίδια*, ενώ τα κράτη μέλη θα έχουν την ευχέρεια να επεκτείνουν τη χορήγηση μειώσεως (ή απαλλαγής), στις περιπτώσεις, όπου έναντι των εισφορών παρέχονται εταιρικά μερίδια, συγχρόνως δε καταβάλλεται σε μετρητά κατ' ανώτατο όριο ποσοστό 10 % της ονομαστικής τους αξίας.

77. Δηλαδή, στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο α', καθορίζεται ο συντελεστής του φόρου εισφοράς και στο στοιχείο β' ορίζεται ρητώς πότε, κατ' εξαίρεση, ο συντελεστής αυτός μειώνεται ή, μετά την τροποποίηση που επέφερε η οδηγία 85/303, πότε σε ορισμένες αυστηρώς καθοριζόμενες περιπτώσεις, τις οποίες προαναφέραμε, ορισμένες πράξεις απαλλάσσονται του φόρου εισφοράς. Ακριβώς δε επειδή πρόκειται για εξαίρεση, πρέπει να ερμηνεύεται στενά [35].

78. Από τις ανωτέρω διατάξεις, σε συνδυασμό ερμηνευόμενες, προκύπτει ότι ο κοινοτικός νομοθέτης δεν θέλησε να υπαγάγει στο εξαιρετικό αυτό ευνοϊκό καθεστώς τις περιπτώσεις εξαγοράς μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας από άλλη, επομένως, περιπτώσεις όπου έναντι των εισφορών παρέχονται μεν εταιρικά μερίδια, συγχρόνως δε καταβάλλεται σε μετρητά ποσοστό ανώτερο του 10 % της ονομαστικής τους αξίας.

34 — Βλ., ενδεικτικά, την απόφαση της 11ης Ιουνίου 1996, Denkavit International BV κ.λπ. (σκέψη 17) που ήδη αναφέρθηκε στην υποσημείωση 8, και τις μνημονευθείσες στην υποσημείωση 33 αποφάσεις, της 20ής Απριλίου 1993, Ponente Carni (σκέψη 20) και της 27ης Ιουνίου 1979, Conradsen (σκέψη 11).

35 — Η ανάγκη στενής ερμηνείας διατάξεων που εισάγουν παρεκκλίσεις από γενικό κανόνα συνάγεται και από τη νομολογία του Δικαστηρίου, που αφορά περιπτώσεις ερμηνείας κειμένων σχετικών με τη φορολογική επιβάρυνση και την απαλλαγή ορισμένων πράξεων. Λόγου χάριν, από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (οδηγία 77/388/ΕΟΚ, έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση· ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), προκύπτει η απαλλαγή, κατ' εξαίρεση, από τον ΦΠΑ ορισμένων *περιοριστικά αναφερόμενων* δραστηριοτήτων (άρθρο 13). Αφού δε πρόκειται για εξαίρεση από γενικό κανόνα, ερμηνεύεται στενά, διότι, όπως άλλωστε έχει κρίνει και το Δικαστήριο με την απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, υπόθεση 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψεις 13 και 14), οποιαδήποτε ερμηνεία απέληγε να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, υπό Α, θα ήταν ασυμβίβαστη με τον στόχο αυτής της διατάξεως. Όπως επίσης διευκρίνισε το Δικαστήριο [βλ. την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, υπόθεση 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1985, σ. 2655, σκέψη 17) και την, ανωτέρω, μνημονευθείσα απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (σκέψη 12)], «το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας δεν αποκλείει όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνο αυτές που απαριθμούνται και περιγράφονται κατά πολύ λεπτομερή τρόπο». Έχει δε το Δικαστήριο αρνηθεί τη διασταλτική ερμηνεία των απαλλαγών που προβλέπει η οδηγία, στην περίπτωση που δεν έχει αποδειχθεί η ύπαρξη στοιχείων ερμηνείας που να επιτρέπουν την επέκταση της απαλλαγής που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις, και ειδικότερα το άρθρο 13· [βλ. την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, Επιτροπή κατά Γερμανίας, που αναφέρθηκε ανωτέρω (σκέψη 20) και το σημείο 16 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. M. Darmon, στην υπόθεση C-63/92, Lubbock Fine, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1993 (Συλλογή 1993, σ. I-6665)].

79. Από τις ίδιες διατάξεις, κατά τη γνώμη μου, συνάγεται a fortiori ότι ο κοινοτικός νομοθέτης δεν θέλησε να υπαγάγει στο εξαιρετικό αυτό ευνοϊκό καθεστώς ούτε τις περιπτώσεις όπου έναντι των εισφορών δεν παρέχονται καθόλου εταιρικά μερίδια, διότι η απορροφώσα κατέχει τη στιγμή της συγχωνεύσεως-απορροφήσεως το σύνολο των μετοχών και μεριδίων των απορροφωμένων που είχε αποκτήσει, δι' εξαγοράς, σε προγενέστερο της συγχωνεύσεως στάδιο. Κάτι τέτοιο θα ήταν αντίθετο και με τον στόχο αυτής της διατάξεως που έγκειται στην προώθηση της ελευθέρας κινήσεως των κεφαλαίων μέσω της διευκολύνσεως της συνενώσεως και της αναπτύξεως των επιχειρήσεων.

80. Η Ιταλική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι η δυνατότητα εισπράξεως του φόρου, κατ' εξαίρεση από τα άρθρα 10 και 11, της οδηγίας 69/335 προβλέπεται ρητά στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ιδίας οδηγίας.

81. Στην ακόμη ειδικότερη διάταξη του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, επιτρέπεται, *κατά παρέκκλιση* από τα άρθρα 10 και 11, πέραν του φόρου εισφοράς, η είσπραξη φόρου μεταβιβάσεως πάσης φύσεως αγαθών, που αποτελούν αντικείμενο εισφοράς σε εταιρία, στο μέτρο που η μεταβίβαση των αγαθών αυτών έχει αντάλλαγμα διάφορο από τη χορήγηση εταιρικών μεριδίων.

82. Όπως έχει κριθεί, «οι διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 απαριθμούν εξαντλητικώς τους φόρους και τέλη, πλην του φόρου εισφοράς, που μπορούν, κατά παρέκκλιση των άρθρων 10 και 11, να επιβληθούν στις κεφαλαιουχικές εταιρίες λόγω της διενέργειας των πράξεων που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων αυτών» [36]. Ως εκ τούτου, το άρθρο 12 επιτρέπει την επιβολή φόρων που καταρχήν απαγορεύονται, δηλαδή εμπίπτουν, καταρχήν, στο πεδίο εφαρμογής, των άρθρων 10 και 11.

83. Εφόσον ο επίδικος φόρος καταχωρίσεως ευρίσκεται εκτός πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 69/335 [37], η επιβολή του δεν αντίκειται στην οδηγία. Επομένως, παρέλκει η έρευνα του ζητήματος κατά πόσον εμπίπτει ή όχι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 12 [38].

84. Για την πληρότητα της αναλύσεως και μόνον θα εξετάσω στη συνέχεια αν μπορεί να αποδειχθεί ότι υπάρχουν στοιχεία ερμηνείας που να επιτρέπουν την επέκταση της απαλλαγής που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', και στην υπό κρίση υπόθεση, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή.

36 — Βλ. τις προμνησθείσες, στην υποσημείωση 8, αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1996, Denkavit κ.λπ. (σκέψη 21) και της 2ας Φεβρουαρίου 1988, Dansk Sparinvest (σκέψη 9).

37 — Επομένως, ευρίσκεται εκτός πεδίου εφαρμογής των άρθρων 1, 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', και 10 και δεν έχει σχέση με το αντικείμενο του άρθρου 11, στο οποίο θεσπίζεται η απαγόρευση φορολογίας μετοχών, μεριδίων, δανείων ή άλλων διαπραγματεύσιμων τίτλων της ίδιας φύσεως.

38 — Σε ανάλογο συμπέρασμα κατέληξα στις προτάσεις μου στην προμνημονευθείσα στην υποσημείωση 15 υπόθεση Locamion (σημεία 63 και 64), που αφορούσε το κατά πόσον το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335 απαγόρευε την επιβολή φόρου, όπως το προβλεπόμενο στο γαλλικό δίκαιο περιφερειακό τέλος επί των πιστοποιητικών ταξινομήσεως οχημάτων. Το Δικαστήριο στη συνέχεια έκρινε (σκέψη 36) ότι, επειδή η επιβολή αυτού του τέλους δεν απαγορευόταν από τη διάταξη αυτή, παρέλκε η έρευνα του ζητήματος κατά πόσον εμπίπτει ή όχι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 12.

β) Οι οδηγίες 78/855 και 90/434 του Συμβουλίου

85. Στις προτάσεις μου στην υπόθεση Bautiaa κ.λπ. είχα επισημάνει [39] ότι τα παραπέμποντα δικαστήρια χρησιμοποιούσαν για την περιγραφή των πράξεων που φορολογήθηκαν έναν όρο («πράξεις συγχωνεύσεως») τον οποίο αγνοεί παντελώς η οδηγία 69/335, είχα δε θεωρήσει τούτο άνευ σημασίας. Πράγματι εκείνο που ενδιέφερε σε εκείνη την περίπτωση ήταν το γεγονός ότι οι επίμαχες πράξεις παρουσίαζαν τα αυτά ουσιώδη χαρακτηριστικά με τις πράξεις στις οποίες αναφερόταν το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, όπως ίσχυε αρχικά.

86. Όμως, σε οδηγίες μεταγενέστερες της οδηγίας 69/335, οι οποίες ρυθμίζουν ζητήματα συγχωνεύσεως εταιριών, χρησιμοποιούνται για τον ορισμό της τελευταίας αυτής εννοίας στοιχεία (μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας μιας εταιρίας Α σε μια εταιρία Β έναντι παροχής τίτλων της εταιρίας Β στους εταίρους της εταιρίας Α), τα οποία απαντώνται και στη μνημονευθείσα διάταξη της οδηγίας 69/335.

87. Συγκεκριμένα, υπήρξαν δύο μεταγενέστερες επεμβάσεις του κοινοτικού νομοθέτη, για τη ρύθμιση ζητημάτων σχετικών με τις συγχωνεύσεις εταιριών. Πρόκειται για την οδηγία 78/855/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 1978, περί των συγχωνεύσεων των ανωνύμων εταιριών (στο εξής: οδηγία 78/855) [40] και την οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (στο εξής: οδηγία 90/434) [41].

88. Η Επιτροπή από την ερμηνεία των διατάξεων των δύο αυτών οδηγιών συμπεραίνει ότι παρέλειψε ο κοινοτικός νομοθέτης να συμπεριλάβει την περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το σύνολο του κεφαλαίου της πρώτης μεταξύ των περιπτώσεων απαλλαγής από τον φόρο εισφοράς, επειδή τον χρόνο υιοθετήσεως της οδηγίας 69/335 το φαινόμενο αυτό δεν παρουσιαζόταν αρκετά συχνά στην πράξη.

89. Περαιτέρω, η Επιτροπή θεωρεί ότι η προϋπόθεση που τίθεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, σύμφωνα με την οποία έναντι των εισφορών πρέπει «να παρέχονται ως αντάλλαγμα αποκλειστικώς εταιρικά μερίδια», είναι ανεφάρμοστη σε περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας της οποίας το κεφάλαιο κατέχει 100 % η απορροφώσα εταιρία. Διαφορετικά, υποστηρίζει, θα καταλήγαμε σε παράλογα, από λογική και νομική άποψη, αποτελέσματα αν απαιτούσαμε σε μιά τέτοια περίπτωση να παρέχονται ως αντάλλαγμα αποκλειστικώς εταιρικά μερίδια στον μοναδικό μέτοχο της απορροφηθείσης

39 — Βλ. την υποσημείωση 16 των προτάσεών μου.

40 — Τρίτη οδηγία του Συμβουλίου βασιζόμενη στο άρθρο 54, παράγραφος 3, περίπτωση ζ', της Συνθήκης· ΕΕ ειδ. έκδ. 06/002, σ. 38.

41 — ΕΕ L 225 της 20ής Αυγούστου 1990, σ. 1.

εταιρίας, που είναι αυτή η ίδια η απορροφώσα εταιρία. Καταλήγει δε ότι, αφού η πραγματοποίησή της είναι αντικειμενικά αδύνατη, η διάταξη αυτή δεν αντιτίθεται, στην εφαρμογή της απαλλαγής από τον εναρμονισμένο φόρο εισφοράς και σε μια περίπτωση όπως αυτή στην υπό κρίση υπόθεση.

90. Καταρχάς, πρέπει να σημειωθεί ότι η οδηγία 78/855, με την οποία τίθενται οι κανόνες που διέπουν τις συγχωνεύσεις των εταιριών, περιέχει στο κεφάλαιο IV ειδικές διατάξεις για την «Απορρόφηση μιας εταιρίας από άλλη που κατέχει το 90 % ή περισσότερο των μετοχών της πρώτης» και, επομένως, θα έλεγα ότι περιλαμβάνει και την περίπτωση που η απορροφώσα κατέχει το 100 % του κεφαλαίου των απορροφωμένων.

91. Ειδικότερα, το άρθρο 24 της οδηγίας 78/855 ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη ρυθμίζουν για τις εταιρίες που υπάγονται στη νομοθεσία τους την πράξη με την οποία μία ή περισσότερες εταιρίες λύονται, χωρίς να τεθούν σε εκκαθάριση και μεταφέρουν το σύνολο της περιουσίας τους, ενεργητικό και παθητικό, σε μία άλλη εταιρία στην οποία ανήκουν όλες οι μετοχές τους και οι άλλοι τίτλοι που παρέχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση. Η πράξη αυτή υπόκειται στις διατάξεις του κεφαλαίου ΙΙ, με εξαίρεση το άρθρο 5, παράγραφος 2, περίπτωση β', γ' και δ', τα άρθρα 9 και 10, το άρθρο 11 παράγραφος 1 περίπτωση δ' και ε', το άρθρο 19 παράγραφος 1 περίπτωση β', καθώς και τα άρθρα 20 και 21.»

92. Στην περίπτωση των εταιριών Agas, Briangas και Italgasdotti, ούτε το άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχεία β', γ' και δ', ούτε το άρθρο 19, παράγραφος 1, στοιχείο β', θα μπορούσαν θεωρητικά να εφαρμοσθούν [42].

93. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 2, στοιχεία β', γ' και δ', της οδηγίας 78/855:

«1. Τα όργανα διοικήσεως ή διευθύνσεως των εταιριών που συγχωνεύονται συντάσσουν σχέδιο συγχωνεύσεως.

42 — Όμως και οι άλλες μνημονευόμενες στο άρθρο 24 διατάξεις δεν θα μπορούσαν να εφαρμοσθούν στο μέτρο που είτε αφορούν την ανταλλαγή των μετοχών που γίνεται σε περίπτωση συγχωνεύσεως είτε ρυθμίζουν τα της αστικής ευθύνης ορισμένων προσώπων που εμπλέκονται στη διαδικασία της συγχωνεύσεως και, επομένως, προϋποθέτουν ότι κατά τη στιγμή της συγχώνευσης η απορροφώσα δεν κατέχει το σύνολο του κεφαλαίου της απορροφωμένης. Συγκεκριμένα, το άρθρο 9, της οδηγίας 78/855 αφορά στη σύνταξη λεπτομερούς γραπτής εκθέσεως για το σχέδιο της συγχωνεύσεως και ειδικά της ανταλλαγής των μετοχών. Το άρθρο 10 αφορά στον έλεγχο από ανεξάρτητους εμπειρογνώμονες των σχεδίων συγχωνεύσεως και, αναφέρεται, μεταξύ άλλων αρμοδιοτήτων τους, στη δήλωση που οι ενλόγω εμπειρογνώμονες πρέπει να προβούν αν η σχέση ανταλλαγής είναι ή όχι προσήκουσα και λογική. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο δ', αφορά στις κατά το άρθρο 9 εκθέσεις και το στοιχείο ε' αφορά στις κατά το άρθρο 10 εκθέσεις των ανεξαρτήτων εμπειρογνωμόνων. Σύμφωνα με το άρθρο 20: «Οι νομοθεσίες των κρατών μελών ρυθμίζουν τουλάχιστον, την αστική ευθύνη εξ υπαιτίου συμπεριφοράς των μελών του οργάνου διοικήσεως ή διευθύνσεως της απορροφωμένης εταιρίας έναντι των μετόχων αυτής της εταιρίας, κατά την προετοιμασία και την πραγματοποίηση της συγχωνεύσεως.» Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 21: «Οι νομοθεσίες των κρατών μελών ρυθμίζουν, τουλάχιστον, την αστική ευθύνη, των εμπειρογνωμόνων που έχουν αναλάβει γι' αυτή την εταιρία να συντάξουν την έκθεση που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 1, κατά την εκπλήρωση των καθηκόντων τους έναντι των μετόχων της απορροφωμένης εταιρίας.»

2. Το σχέδιο συγχωνεύσεως αναφέρει τουλάχιστον:

α) (...)

β) τη σχέση ανταλλαγής των μετοχών και ενδεχομένως το ύψος του συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά·

γ) τον τρόπο διαθέσεως των μετοχών της απορροφώσης εταιρίας·

δ) την ημερομηνία, από την οποία οι μετοχές αυτές παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη καθώς και κάθε λεπτομέρεια σχετική με αυτό το δικαίωμα·

(...)».

94. Εξάλλου, το άρθρο 19, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 78/855, προβλέπει ότι:

«1. Η συγχώνευση συνεπάγεται αυτοδικαίως και ταυτόχρονα τα ακόλουθα αποτελέσματα:

α) (...)

β) οι μέτοχοι της απορροφωμένης εταιρίας γίνονται μέτοχοι της απορροφώσης εταιρίας·

(...)».

95. Από τις ανωτέρω διατάξεις της οδηγίας 78/855 συνάγεται ότι, όταν η απορροφώσα εταιρία είναι ο μοναδικός μέτοχος της ή των απορροφωμένων εταιριών, εξ ορισμού δεν είναι δυνατόν να παρασχεθούν μετοχές της πρώτης στους μετόχους της ή των δεύτερων. Πράγματι, επειδή μια τέτοια παροχή έχει ως σκοπό να παράσχει αμοιβή στους μετόχους της απορροφηθείσης εταιρίας για την εισφορά ενεργητικού στην απορροφήσασα εταιρία, θα ήταν παράλογο αυτή η τελευταία να χορηγεί αμοιβή στον εαυτό της ως αντάλλαγμα για την εισφορά, από μέρους εταιρίας που της ανήκει 100 %, από την οποία η ίδια (η απορροφήσασα εταιρία) επωφελήθηκε.

96. Εξάλλου, θεωρητικά δεν με βρίσκει αντίθετο η άποψη της Επιτροπής ότι η μελέτη της κοινοτικής νομοθεσίας (τόσο της οδηγίας 69/335 όσο και της οδηγίας 78/855) μας επιτρέπει να συμπεράνουμε ότι η έλλειψη ρητής νομοθετικής ρυθμίσεως της περιπτώσεως συγχωνεύσεως επιχειρήσεων που ανήκουν 100 % σε άλλη μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι το φαινόμενο αυτό δεν παρουσιαζόταν στην πράξη με συχνότητα τέτοια που θα δικαιολογούσε τη ρητή επέμβαση του νομοθέτη και την ύπαρξη ξεχωριστού κεφαλαίου στην οδηγία 78/855. Βεβαίως, το κεφάλαιο IV της οδηγίας 78/855 περιέχει, όπως συνάγεται από τον τίτλο του, διατάξεις αφορώσες τις απορροφήσεις εταιριών των οποίων τις μετοχές κατέχει ήδη κατά 100 % η απορροφώσα εταιρία [43] και διατάξεις σχετικές με απορροφήσεις εταιριών στις οποίες η απορροφώσα δεν κατέχει το σύνολο του κεφαλαίου των απορροφωμένων [44].

97. Στην οδηγία 90/434, η απορρόφηση μιας εταιρίας που ελέγχεται 100 % από άλλη εταιρία έτυχε ιδιαίτερης, ειδικής αντιμετώπισης. Το γεγονός αυτό είναι σημαντικό δοθέντος ότι η οδηγία 90/434 αφορά το φορολογικό καθεστώς (και) των συγχωνεύσεων και έχει ως πρωταρχικό στόχο, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, να απαλλάξει από τη φορολόγηση τις υπεραξίες, οι οποίες ορίζονται ως η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας τους αξίας.

98. Η διάταξη που αξίζει, κατά τη γνώμη μου, ιδιαίτερης μνείας είναι εκείνη του άρθρου 2, στοιχείο α', που περιέχει τους ορισμούς των τριών ειδών συγχωνεύσεως εταιριών στις οποίες εφαρμόζεται η οδηγία 90/434. Η πρώτη και η τρίτη περίπτωση, που μας ενδιαφέρουν περισσότερο διότι αφορούν τη συγχώνευση με απορρόφηση [45], έχουν ως εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, νούνται ως:

α) συγχώνευση, η πράξη με την οποία:

— μία ή περισσότερες εταιρείες μεταβιβάζουν, συνεπεία διαλύσεως και κατά τη στιγμή κατά την οποία λύονται χωρίς εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών τους στοιχείων, τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, σε άλλη προϋπάρχουσα εταιρεία έναντι παροχής στους εταίρους τους παραστατικών τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της άλλης εταιρείας και, ενδεχομένως, έναντι καταβολής συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά το οποίο δεν υπερβαίνει το 10 % της ονομαστικής αξίας των τίτλων ή, ελλείψει ονομαστικής αξίας, της λογιστικής αξίας των τίτλων αυτών·

— (...)

43 — Άρθρα 24, 25 και 26 της οδηγίας 78/855. Το άρθρο 24, αναφέρεται στην πράξη με την οποία μία ή περισσότερες εταιρίες λύονται χωρίς να τεθούν σε εκκαθάριση και μεταφέρουν το σύνολο της περιουσίας τους, ενεργητικό και παθητικό, σε μιά άλλη εταιρία στην οποία ανήκουν όλες οι μετοχές τους και οι άλλοι τίτλοι που παρέχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση.

44 — Άρθρα 27, 28 και 29 της οδηγίας 78/855. Το άρθρο 27, αναφέρεται σε συγχωνεύσεις δι' απορροφήσεως μιας ή περισσοτέρων εταιριών από μία άλλη εταιρία που της ανήκει το 90 % ή περισσότερο, αλλά όχι το σύνολο των μετοχών και των άλλων τίτλων που παρέχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση.

45 — Η δεύτερη αφορά την περίπτωση όπου δύο ή περισσότερες εταιρίες μεταβιβάζουν, συνεπεία διαλύσεως και κατά τη στιγμή κατά την οποία λύονται, χωρίς εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών τους στοιχείων σε μιά νέα εταιρία την οποία ιδρύουν.

— μια εταιρεία συνεπεία διαλύσεως και κατά τη στιγμή κατά την οποία λύεται, χωρίς εκκαθάριση, μεταβιβάζει το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων, τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, στην εταιρεία η οποία κατέχει το σύνολο των τίτλων των παραστατικών του εταιρικού της κεφαλαίου.»

99. Εν προκειμένω, παρατηρούμε ότι υφίσταται προφανής ομοιότητα των διατάξεων του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', δεύτερο εδάφιο, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 69/335 αφενός και του άρθρου 2, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 90/434 αφετέρου.

100. Και στις δύο αυτές περιπτώσεις ο κοινοτικός νομοθέτης προέβλεψε ως αντιστάθμισμα της μεταφοράς του συνόλου του ενεργητικού των απορροφωμένων εταιριών την παροχή στους μετόχους των τελευταίων μετοχών ή μεριδίων των απορροφωσών εταιριών και, ενδεχομένως, την καταβολή σε μετρητά κατ' ανώτατο όριο ποσοστού 10 % της ονομαστικής τους αξίας. Αλλά αυτή η ρύθμιση δεν εφαρμόζεται παρά μόνον στην περίπτωση κατά την οποία η απορροφώσα εταιρία δεν κατέχει το σύνολο, δηλαδή το 100 %, του κεφαλαίου της απορροφωμένης.

101. Για περίπτωση κατά την οποία η απορροφώσα κατέχει το σύνολο του κεφαλαίου της απορροφωμένης εταιρίας, η οδηγία 90/434 έχει ειδικό ορισμό, που διαφέρει από τον πρώτο ορισμό σε ένα ουσιώδες σημείο, όπως ορθά τονίζει η Επιτροπή. Μεταξύ των στοιχείων που αποτελούν αυτό το είδος συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως *απουσιάζει η παροχή μετοχών* της απορροφώσης εταιρίας προς τους μετόχους της απορροφωμένης. Αυτό το γεγονός επαναβεβαιώνει κατά τρόπο ρητό ένα συμπέρασμα που μόνον εμμέσως συνάγεται από το άρθρο 24 της οδηγίας 78/855: η συγχώνευση με απορρόφηση εταιρίας της οποίας το κεφάλαιο κατέχει 100 % η απορροφώσα εταιρία δεν οδηγεί στην παροχή μετοχών ή εταιρικών μεριδίων στον μοναδικό μέτοχο της απορροφωμένης εταιρίας, που είναι η ίδια η απορροφώσα εταιρία.

102. Ωστόσο, θεωρώ ότι το συμπέρασμα στο οποίο καταλήξαμε σχετικά με την ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, όπως είχε αρχικώς, δεν διαφοροποιείται έστω και αν ερμηνευθεί υπό το φως των ρυθμίσεων και των ορισμών των μεταγενεστέρων και πολύ λεπτομερειακότερων οδηγιών 78/855 και 90/434, τους οποίους (ορισμούς) δίδουν σχετικά με την πράξη συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη. Η μέθοδος αυτή της ερμηνείας των νομικών εννοιών ενός κειμένου υπό το πρίσμα ενός άλλου και μάλιστα της μεταφοράς (transposition) των εννοιών από μία οδηγία (90/434) σε άλλη (69/335) [46] νομίζω ότι δεν αρκεί εν προκειμένω για να αλλάξει το συμπέρασμα στο οποίο καταλήξαμε.

46 — Στην υπόθεση C-164/90, Muwi Bouwgroep, επί της οποίας εξεδόθη η απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1991 (Συλλογή 1991, σ. I-6049), επρόκειτο για τον ορισμό του «τμήματος δραστηριότητας» (branche d'activité, part of a business), το οποίο μία εταιρία εισφέρει σε μία άλλη, στο πλαίσιο της διατάξεως του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335. Ο γενικός εισαγγελέας κ. F. Jacobs (σημείο 16 και 17 των προτάσεών του), ερμήνευσε τη διάταξη αυτή της οδηγίας 69/335 υπό το πρίσμα του ορισμού για τον «κλάδο δραστηριότητας» που προβλέπει το άρθρο 2, σημείο α' της οδηγίας 90/434. Το Δικαστήριο, δίχως να αναφερθεί expressis verbis στη διάταξη της οδηγίας 90/434, απήντησε στο ερώτημα αυτό εξετάζοντας τη διάταξη της οδηγίας 69/335 στο σύνολό της (σκέψη 20· πρβλ. και τις σκέψεις 21 και 22).

103. Κατά τη γνώμη μου, από την προηγηθείσα ανάλυση, και δεδομένου ότι η οδηγία 78/855 και ιδίως η οδηγία 90/434 έχουν ειδικά καθορισμένο πεδίο εφαρμογής, συνάγεται ότι δεν υπάρχουν στοιχεία ερμηνείας ικανά που θα επέτρεπαν την εφαρμογή της στενά ερμηνευτέας ρητής διατάξεως του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335 και στην περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το σύνολο του κεφαλαίου της πρώτης, διότι στην τελευταία αυτή περίπτωση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον φόρο εισφοράς που τίθενται στις διατάξεις αυτής της οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303.

104. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 7, παράγραφος 1, απαλλαγή πρέπει να επεκταθεί και στην υπό κρίση περίπτωση διότι τούτο συνάδει προς τον στόχο της αναδιαρθρώσεως των επιχειρήσεων και ιδίως της συγκεντρώσεως εντός της ιδίας επιχειρήσεως διαφόρων μονάδων που ασκούν ταυτόσημες ή συμπληρωματικές δραστηριότητες.

105. Όσον αφορά τους λόγους που δικαιολογούν την απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, θα υπενθυμίσω ότι, πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει [47] πως από το προοίμιο των ενλόγω οδηγιών [48] προκύπτει ότι «με το ενλόγω 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».

106. Ωστόσο, ενόψει της αναλύσεως που προηγήθηκε, και της προαναφερθείσας νομολογίας του Δικαστηρίου, θεωρώ ότι η απορρόφηση δύο εταιριών από μία τρίτη, που δέχεται ως εισφορά, το σύνολο του ενεργητικού των απορροφωμένων εταιριών [49], για να τύχει της απαλλαγής του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', πρέπει να συντρέχουν κατά πάντα οι προϋποθέσεις που τίθενται στη διάταξη αυτή, και τούτο, όπως είδαμε, δεν συμβαίνει εν προκειμένω. Γι' αυτό και τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα από την Επιτροπή δεν μπορούν να γίνουν δεκτά.

107. Ενόψει των ανωτέρω, οδηγούμεθα στο συμπέρασμα ότι, ακόμη και αν το Δικαστήριο έκρινε ότι η περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το σύνολο του κεφαλαίου της πρώτης, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 69/335, και, ειδικότερα, του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', η πράξη αυτή δεν θα έπρεπε να τύχει απαλλαγής από τον φόρο εισφοράς, διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής. Διαφορετικά, θα έμενε ανοικτός

47 — Βλ. την απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 1992, υπόθεση C-50/91, Commerz Credit-Bank (Συλλογή 1992, σ. I-5226, σκέψη 11).

48 — Πρόκειται για την οδηγία 69/335 και τις τροποποιητικές της οδηγίες 73/80 και 85/303.

49 — Ανεξαρτήτως του κατά πόσον παρόμοια πράξη συνιστά «συγκέντρωση εντός της ιδίας επιχειρήσεως διαφόρων μονάδων που ασκούν ταυτόσημες ή συμπληρωματικές δραστηριότητες».

ο δρόμος για ενδεχόμενες καταστρατηγήσεις του στόχου της οδηγίας η οποία θέλησε να υπαγάγει ορισμένες μόνον περιπτώσεις εισφοράς στο ευνοϊκότερο καθεστώς του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, εφόσον πληρούνται οι αυτόθι καθοριζόμενες προϋποθέσεις.

Γ — *Σχετικά με το ζήτημα κατά πόσον ο συντελεστής του ιταλικού φόρου καταχωρίσεως σε περίπτωση συγχωνεύσεως εταιριών, είναι συμβατός με το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε*

108. Κατέληξα ήδη στο συμπέρασμα ότι η περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το 100 % του κεφαλαίου της πρώτης, δεν εμπίπτει στο πεδίον εφαρμογής της οδηγίας 69/335. Όμως, για λόγους πληρότητας και μόνον της αναλύσεως που προηγήθηκε, θα προσδιορίσω, στη συνέχεια, το φορολογικό quantum, το ύψος δηλαδή της επιτρεπομένης φορολογικής επιβαρύνσεως σε περίπτωση καταχωρίσεως μιας πράξεως συγχωνεύσεως εταιριών από την άποψη του συντελεστού. Δηλαδή θα εξετάσουμε το συμβατό της επίμαχης ιταλικής ρυθμίσεως, σχετικά με τον συντελεστή του φόρου που επιβάλλεται, με το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε [50].

109. Όπως ορθά επισημαίνει η Επιτροπή (σημείο 12 των γραπτών παρατηρήσεών της), υφίσταται μεγάλη ομοιότητα ανάμεσα στον φόρο καταχωρίσεως του ιταλικού δικαίου ανερχόμενο σε 1 % και του γαλλικού αντίστοιχου που ανερχόταν σε 1,20 % [51], ο οποίος αποτελούσε το αντικείμενο της υποθέσεως Bautiaa κ.λπ.

110. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση Bautiaa κ.λπ., το Δικαστήριο, στη σκέψη 42, έκρινε τα εξής: «Από 1ης Ιανουαρίου 1986, η διατήρηση ενός τέτοιου φόρου είναι ασυμβίβαστη με την οδηγία, δοθέντος ότι το άρθρο 7, παράγραφος 1, τροποποιήθηκε στη συνέχεια με την οδηγία 85/303, η οποία επιτάσσει σαφώς την απαλλαγή από κάθε φόρο εισφοράς των πράξεων αυξήσεως του κεφαλαίου μέσω της εισφοράς του συνόλου των στοιχείων ενεργητικού μιας εταιρίας σε άλλη.» Και συνέχισε (σκέψη 43) ότι «η εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας διατηρούσας στο 1,20 % τον συντελεστή του φόρου καταχωρίσεως επί των εισφορών κινητών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο μιας συγχωνεύσεως αντίκειται προς το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την οδηγία 73/80, που ίσχυσε από 1ης Ιανουαρίου 1976, και στη συνέχεια με την οδηγία 85/303, που ίσχυσε από 1ης Ιανουαρίου 1986.»

111. Συνεπώς, για την περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο θεωρούσε σκόπιμο να αποφανθεί κατά πόσον εφαρμόζεται στις συγχωνεύσεις εταιριών το καθεστώς απαλλαγής από κάθε φόρο εισφοράς, που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε, θα έλεγα ότι η απάντηση δεν θα μπορούσε παρά να είναι θετική, με όλες τις εξ αυτού απορρέουσες συνέπειες σχετικά με τον επίμαχο ιταλικό φόρο καταχωρίσεως [52].

50 — Πρβλ. τη σκέψη 40 της αποφάσεως Bautiaa κ.λπ.

51 — Τούτο προέβλεπε το άρθρο 816 του γαλλικού code général des impôts.

52 — Είναι, εξάλλου, ενδεικτικό ότι η Ιταλική Κυβέρνηση, μετά την απόφαση Bautiaa κ.λπ., τροποποίησε, με το ν.δ. 323/1996, το άρθρο 4, στοιχείο b) του συνημμένου στο π.δ. 131/1986 πίνακα, αντικαθιστώντας τον αναλογικό φόρο με ένα σταθερό τέλος καταχωρίσεως, ανερχόμενο στο ποσό των 250 000 LIT.

VI — Πρόταση

112. Ενόψει της αναλύσεως που προηγήθηκε προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που έθεσε η Commissione tributaria provinciale του Μιλάνου, ως ακολούθως:

«Τα άρθρα 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 7, παράγραφος 1, 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, για την τροποποίηση της οδηγίας 69/335, έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν την επιβολή φόρου καταχωρίσεως σε περίπτωση συγχωνεύσεως δι' απορροφήσεως μιας εταιρίας από άλλη, η οποία κατέχει ήδη το 100 % του κεφαλαίου της πρώτης.»