ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 15ης Ιουνίου 2006 *

Στην υπόθεση C-264/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Amtsgericht Breisach (Γερμανία) με απόφαση της 7 Ιουνίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Ιουνίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

Badischer Winzerkeller eG

κατά

Ομόσπονδου κράτους της Βάδης Βυρτεμβέργης,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, S. von Bahr (εισηγητή) και A. Borg Barthet, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: K. Sztranc, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Νοεμβρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το Ομόσπονδο κράτος της Βάδης Βυρτεμβέργης, εκπροσωπούμενο από τον K. Ehmann,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Tiemann,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον H. Dossi,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Nowakowski,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την L. Ström van Lier και τον F. Hoffmeister,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 10, στοιχείο γ', και 12 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ.), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του συνεταιρισμού Badischer Winzerkeller eG (στο εξής: Badischer Winzerkeller) και του Ομοσπόνδου κράτους της Βάδης Βυρτεμβέργης, σχετικά με την είσπραξη φορολογικής επιβάρυνσης για τη διόρθωση του κτηματολογίου.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας απαριθμεί τις πράξεις που υπόκεινται και μπορούν να συνεχίσουν να υπόκεινται στο δικαίωμα εισφοράς.

4 Σύμφωνα με το άρθρο 10 της οδηγίας:

«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·

β) για τις εισφορές, δάνεια ή παροχές, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των πράξεων των αναφερομένων στο άρθρο 4·

γ) για την καταχώρηση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητος, και στην οποία μια εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής.»

5 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ορίζει ότι, κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 11 της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη δύνανται να εισπράξουν φόρους μεταβιβάσεως, συμπεριλαμβανομένων των φόρων δημοσιότητας επί ακινήτων, επί της εισφοράς σε εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, ακινήτων ή επιχειρήσεων ευρισκομένων στην επικράτειά τους.

6 Σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας, οι φόροι και τα τέλη που αναφέρονται στην παράγραφο 1, στοιχείο β', του άρθρου αυτού δεν δύνανται να είναι μεγαλύτερα από εκείνα τα οποία επιβάλλονται για παρόμοιες πράξεις στο κράτος μέλος το οποίο εισπράττει τον φόρο.

Η εθνική νομοθεσία

7 Το άρθρο 82 του νόμου περί τηρήσεως κτηματολογίου και δημοσιότητας όσον αφορά τα ακίνητα (Grundbuchordnung), της 26ης Μαΐου 1994 (*BGBl.* 1994 I, σ. 1114), προβλέπει τα εξής:

«Αν, κατόπιν μεταβιβάσεως δικαιωμάτων πραγματοποιηθείσας εκτός του κτηματολογίου, η καταχώριση του κυρίου δεν είναι πλέον ακριβής, το Grundbuchamt [κτηματολογικό γραφείο] πρέπει να επιβάλει στον κύριο ή στον εκτελεστή διαθήκης, στον οποίο ανήκει η διαχείριση του ακινήτου, την υποχρέωση να ζητήσει τη διόρθωση του κτηματολογίου και να προσκομίσει τα απαραίτητα για τη διόρθωση του κτηματολογίου έγγραφα.»

8 Το άρθρο 60, παράγραφοι 1 έως 4, του ομοσπονδιακού νόμου περί της φορολόγησης της κατάρτισης πράξεων (Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit) της 26ης Ιουλίου 1957 (*BGBl.* 1957 I, σ. 960, στο εξής: Kostenordnung), ορίζει τα εξής:

«(1) Για την καταχώριση του κυρίου ή των συγκυρίων επιβάλλεται ολόκληρο το τέλος.

(2) Το τέλος περιορίζεται στο ήμισυ για την καταχώριση του συζύγου, του συντρόφου σε ελεύθερη ένωση ή των κατιόντων του καταχωρισμένου κυρίου, ακόμη και αν οι προαναφερθέντες καταχωρίζονται συνεπεία της διανομής του κοινού αντικειμένου της κοινωνίας ή της κληρονομίας ή καταχωρίζονται μεταγενέστερα ως συγκύριοι ακινήτων που ανήκουν στην κοινωνία· και στις δύο περιπτώσεις, τόσο της διανομής κληρονομίας όσο και της διανομής μεταξύ κοινωνών, δεν γίνεται διάκριση αναλόγως του αν καταχωρίστηκαν εν τω μεταξύ στο κτηματολόγιο ή όχι οι κληρονόμοι ή τα πρόσωπα που συνέχισαν την κοινωνία.

(3) Όταν επιβάλλονται εκ παραλλήλου τέλη δυνάμει των παραγράφων 1 και 2, υπολογίζεται κατ' αρχάς ολόκληρο το τέλος σύμφωνα με τη συνολική αξία· το με τον τρόπο αυτό υπολογισθέν τέλος περιορίζεται κατά το ήμισυ του ποσοστού των προσώπων, η καταχώριση των οποίων επισύρει, σύμφωνα με την παράγραφο 2, την επιβολή τέλους μειωμένου κατά το ήμισυ.

(4) Τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 1 έως 3 τέλη δεν επιβάλλονται για την καταχώριση των κληρονόμων του καταχωρισθέντος κυρίου, εφόσον η αίτηση για την καταχώριση υποβληθεί στο κτηματολογικό γραφείο εντός δύο ετών από της επαγωγής.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Το Amtsgericht Breisach αναφέρει ότι η συγχώνευση-απορρόφηση του συνεταιρισμού Weinbau-und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, με έδρα το Breisach am Rhein (στο εξής: Weinbau) από τον Badischer Winzerkeller καταχωρίστηκε, στις 3 Αυγούστου 1995, στο μητρώο συνεταιρισμών του Amtsgericht Freiburg.

10 Το Amtsgericht Breisach διευκρίνισε ότι ο Weinbau ήταν καταχωρισμένος στο κτηματολόγιο του Breisach ως κύριος διαφόρων ακινήτων.

11 Στις 10 Ιουνίου 1997, το Grundbuchamt διόρθωσε το όνομα του κυρίου, το οποίο κατέστη Badischer Winzerkeller. Για τη διόρθωση αυτή, απαίτησε την καταβολή,

σύμφωνα με τα άρθρα 19, 20 και 60, παράγραφος 1, του Kostenordnung, ποσού 5 100 ευρώ περίπου, για αξία ακινήτου ανερχόμενη σε 3 400 000 ευρώ.

12 Με έγγραφο της 19ης Μαρτίου 2001, ο Badischer Winzerkeller άσκησε προσφυγή κατά της πράξης επιβολής του τέλους, την οποία στήριξε, κατ' ουσίαν, στην οδηγία.

13 Το Amtsgericht Breisach φρονεί ότι το τέλος που επιβλήθηκε κατ' εφαρμογήν του άρθρου 60 του Kostenordnung εμπίπτει, κατ' αρχήν, στην απαγόρευση του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας, ως διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας, στην οποία ένα νομικό πρόσωπο που επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό μπορεί να υπόκειται λόγω της νομικής μορφής του.

14 Κατά το Amtsgericht Breisach, πρέπει να εξεταστεί αν το τέλος αυτό συνιστά, όπως θεωρούν ορισμένα γερμανικά δικαστήρια, φόρο εισφοράς, ο οποίος επιτρέπεται από το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας αυτής.

15 Το Amtsgericht Breisach επισύρει την προσοχή στο γεγονός ότι, αν το Δικαστήριο θεωρήσει ότι ένα τέλος όπως αυτό του άρθρου 60 του Kostenordnung εμπίπτει στην παρέκκλιση του άρθρου 12, παράγραφος 1, της οδηγίας, πρέπει επίσης να εξετάσει, σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, αν το τέλος αυτό είναι μεγαλύτερο από τα δικαιώματα ή τα τέλη που επιβάλλονται για παρόμοιες πράξεις εντός του οικείου κράτους μέλους. Συναφώς, το Amtsgericht Breisach παρατηρεί ότι το άρθρο 60 του Kostenordnung δεν προβλέπει τέλος για τη διόρθωση του κτηματολογίου στις περιπτώσεις κληρονομικής διαδοχής αν η αίτηση διορθώσεως υποβληθεί εντός δύο ετών από της επαγωγής.

16 Με βάση τα προεκτεθέντα, το Amtsgericht Breisach αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει η οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 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 εταιρειών στο άρθρο 7 παράγραφος 1 περίπτωση β΄ της οδηγίας περί εμμέσων φόρων, των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί ορισμού των κοινών συντελεστών του φόρου εισφοράς, 74/553/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 7ης Νοεμβρίου 1974, περί της τροποποιήσεως του άρθρου 5 παράγραφος 2 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, και 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, για την τροποποίηση της οδηγίας 69/335 (στο εξής: οδηγία), την έννοια ότι εμπίπτουν στην απαγόρευση του άρθρου 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας, ανεξαρτήτως των προϋποθέσεων του άρθρου 4 της οδηγίας, όλες οι πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 10, στοιχείο γ΄, της οδηγίας;

2) Πρέπει, κατά την εφαρμογή της οδηγίας, να μη γίνεται διάκριση μεταξύ τελών για την παροχή κρατικών υπηρεσιών και φόρων, με αποτέλεσμα να μπορούν να εξομοιωθούν τα "τέλη", σύμφωνα με τον Kostenordnung, με τους φόρους μεταβιβάσεως;

3) Εάν το Δικαστήριο απαντήσει καταφατικά στο δεύτερο ερώτημα, τίθεται το ακόλουθο ερώτημα: Έχει το άρθρο 12, παράγραφος 2, τελευταία περίοδος, της οδηγίας την έννοια ότι θεσπίζεται εξαίρεση λόγω του γεγονότος ότι το άρθρο 60 του Kostenordnung [...] προβλέπει ότι, στην περίπτωση π.χ. κληρονομικής διαδοχής, δεν επιβάλλονται τέλη για τη διόρθωση του κτηματολογίου, εφόσον η αίτηση διορθώσεως υποβληθεί εντός δύο ετών από της επαγωγής;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

17 Με το πρώτο ερώτημά του, το εθνικό δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τέλος που επιβάλλεται για τη διόρθωση του κτηματολογίου στην περίπτωση συγχωνεύσεως δύο νομικών προσώπων, όπως αυτό για το οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης, μπορεί να εμπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας.

18 Πρέπει να υπομνηστεί ότι η διάταξη αυτή απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν φόρους, πλην του φόρου εισφοράς, για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας και στην οποία ένα νομικό πρόσωπο που επιδιώκει κερδοσκοπικούς σκοπούς μπορεί να υπόκειται λόγω της νομικής του μορφής.

19 Το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να διευκρινίσει ότι η απαγόρευση του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας προστίθεται στις απαγορεύσεις του άρθρου 10, στοιχεία α' και β', της οδηγίας αυτής, το οποίο αναφέρεται στις περιπτώσεις του άρθρου 4 της οδηγίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1998, C-152/97, AGAS, Συλλογή 1998, σ. I-6553, σκέψη 21). Η απαγόρευση αυτή δικαιολογείται από το γεγονός ότι, ναι μεν οι εν λόγω φόροι δεν πλήττουν τις εισφορές κεφαλαίων αυτές καθ' εαυτές, πλην όμως επιβάλλονται λόγω των διατυπώσεων που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, ήτοι του μέσου που χρησιμοποιείται για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων, οπότε η διατήρησή τους θα ενείχε τον κίνδυνο να διακυβευθούν επίσης οι σκοποί που επιδιώκει η οδηγία (αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit Internationaal κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-2827, σκέψη 23, και AGAS, προπαρατεθείσα, σκέψη 21).

20 Για να καθοριστεί αν ένα τέλος, όπως το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης, εμπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας, πρέπει συνεπώς να εξεταστεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που διαλαμβάνονται στη διάταξη αυτή.

21 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο Badischer Winzerkeller είναι νομικό πρόσωπο, που επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό, κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας. Επομένως, το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής έχει εφαρμογή επ' αυτού.

22 Μένει να εξεταστεί αν το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης τέλος επιβάλλεται για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας και στην οποία ένα τέτοιο νομικό πρόσωπο μπορεί να υπόκειται λόγω της νομικής του μορφής.

23 Όσον αφορά το αν αιτία για την επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης διόρθωση του κτηματολογίου είναι η νομική μορφή του Badischer Winzerkeller, πρέπει να αναφερθεί ότι η διόρθωση αυτή βεβαιώνει τη μεταβίβαση των ακινήτων του Weinbau στον Badischer Winzerkeller, η οποία αποτελεί άμεση συνέπεια της συγχωνεύσεως μεταξύ των δύο αυτών συνεταιρισμών. Η διόρθωση αποτελεί συνεπώς πράγματι διατύπωση στην οποία η εταιρία υπόκειται λόγω της νομικής μορφής της.

24 Αντιθέτως, η διόρθωση του κτηματολογίου δεν φαίνεται να αποτελεί, υπό στενή έννοια, διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση κάθε δραστηριότητας εκ μέρους ενός νομικού προσώπου όπως ο Badischer Winzerkeller.

25 Κατά πάγια νομολογία, πρέπει να καθοριστεί αν η διόρθωση του κτηματολογίου, χωρίς να συνιστά τυπικά προκαταρκτική διαδικασία για την άσκηση της δραστηριότητας του οικείου νομικού προσώπου, αποτελεί ωστόσο προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής (βλ., όσον αφορά την καταχώριση των αυξήσεων κεφαλαίου, αποφάσεις της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 22, και της 29ης Σεπτεμβρίου 1999, C-56/98, Modelo, αποκαλούμενη «Modelo I», Συλλογή 1999, σ. I-6427, σκέψη 25).

26 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως διαπιστώσει ότι, όταν μια πράξη νομικού προσώπου, όπως η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου του ή η τροποποίηση του καταστατικού του, πρέπει, κατά το εθνικό δίκαιο, να αποτελεί υποχρεωτικά αντικείμενο νομικής διατύπωσης, η διατύπωση αυτή αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας του νομικού αυτού προσώπου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Modelo I, προπαρατεθείσα, σκέψη 26· της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-19/99, Modelo, αποκαλούμενη «Modelo II», Συλλογή 2000, σ. I-7213, σκέψη 26· της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-134/99, IGI, Συλλογή 2000, σ. I-7717, σκέψη 24· της 21ης Ιουνίου 2001, C-206/99, SONAE, Συλλογή 2001, σ. I-4679, σκέψη 30, και της 19ης Μαρτίου 2002, C-26/98, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 2002, σ. I-2793, σκέψη 30).

27 Οι ίδιες διαπιστώσεις επιβάλλονται όσον αφορά μια πράξη όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης, ήτοι την εκ μέρους νομικού προσώπου κτήση ακινήτων μέσω συγχώνευσης-απορρόφησης, για την οποία, κατά το γερμανικό δίκαιο, πρέπει υποχρεωτικά να γίνει διόρθωση του κτηματολογίου.

28 Επομένως, ένα τέλος που επιβάλλεται για τη διόρθωση του κτηματολογίου, όπως το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης, συνιστά φόρο επιβαλλόμενο για προκαταρκτική διατύπωση στην οποία ένα νομικό πρόσωπο που επιδιώκει κερδοσκοπικούς σκοπούς μπορεί να υπόκειται λόγω της νομικής του μορφής.

29 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένα τέλος που επιβάλλεται για τη διόρθωση του κτηματολογίου, όπως το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης, εμπίπτει, κατ' αρχήν, στην απαγόρευση του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας.

Επί του δευτέρου και τρίτου ερωτήματος

30 Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν ένα τέλος που επιβάλλεται για τη διόρθωση του κτηματολογίου, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας, να θεωρηθεί φόρος μεταβιβάσεως επιτρεπόμενος από το άρθρο 12 της οδηγίας αυτής.

31 Συναφώς, πρέπει να αναφερθεί ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας απαριθμεί περιοριστικά τα τέλη και τους λοιπούς φόρους, εκτός από τον φόρο εισφοράς, που επιτρέπεται να επιβάλλονται στις κεφαλαιουχικές εταιρίες, κατά παρέκκλιση των άρθρων 10 και 11 της ίδιας αυτής οδηγίας, για τις πράξεις που διαλαμβάνονται στις τελευταίες αυτές διατάξεις (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 36/86, Dansk Sparinvest, Συλλογή 1988, σ. 409, σκέψη 9, και της 20ής Απριλίου 1993, C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni, Συλλογή 1993, σ. I-1915, σκέψη 24).

32 Οι φόροι μεταβιβάσεως που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας πρέπει να θεωρηθούν τέλη καταχωρίσεως που εισπράττονται επ' ευκαιρία ορισμένων πράξεων μεταβιβάσεως ακινήτων ή επιχειρήσεων, βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1997, C-42/96, Immobiliare SIF, Συλλογή 1997, σ. I-7089, σκέψη 34).

33 Η διάταξη αυτή δεν κάνει διάκριση μεταξύ των φόρων μεταβιβάσεως που μπορούν να επιβάλλουν τα κράτη μέλη. Επιτρέπει, γενικώς, στα κράτη μέλη να επιβάλλουν, πέραν του φόρου εισφοράς, φόρους των οποίων η γενεσιουργός αιτία συνδέεται αντικειμενικά με τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτων ή επιχειρήσεων (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Immobiliare SIF, σκέψη 35).

34 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης τέλος, το οποίο υπολογίζεται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, ήτοι, κατά την απόφαση περί παραπομπής, με βάση την αξία του αντικειμένου της πράξης, συνδέεται αντικειμενικά με τη μεταβίβαση της κυριότητας των ακινήτων του Weinbau στον Badischer Winzerkeller, μέσω συγχώνευσης-απορρόφησης του πρώτου από τον δεύτερο.

35 Επομένως, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η επιβολή ενός τέλους, όπως το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης, συνιστά φόρο μεταβιβάσεως κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας.

36 Ωστόσο, το τέλος αυτό μπορεί πράγματι να επιτρέπεται μόνον αν, σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας, δεν είναι μεγαλύτερα από τα τέλη ή τους λοιπούς φόρους που επιβάλλονται για παρόμοιες πράξεις στο κράτος μέλος το οποίο εισπράττει τον φόρο.

37 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο ανέφερε ότι η εθνική ρύθμιση δεν προβλέπει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τέλος για τη διόρθωση του κτηματολογίου σε περιπτώσεις κληρονομικής διαδοχής, εφόσον η αίτηση διορθώσεως υποβληθεί εντός δύο ετών από της υπαγωγής.

38 Προκειμένου να καθοριστεί αν η περίπτωση της κληρονομικής διαδοχής μπορεί να θεωρηθεί παρόμοια με μια πράξη όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης, πρέπει να ληφθούν υπόψη τόσο το αντικείμενό της όσο και τα αποτελέσματά της.

39 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η μεταβίβαση ακινήτων λόγω κληρονομικής διαδοχής δεν μπορεί να εξομοιωθεί, όσον αφορά το αντικείμενο της ή τα αποτελέσματά της, με μια πράξη όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης, η οποία αφορά τη μεταβίβαση ακινήτων που προκύπτει από τη συγχώνευση μεταξύ δύο επιχειρήσεων.

40 Περαιτέρω, το γεγονός ότι η εθνική ρύθμιση δεν επιβάλλει τέλος ή προβλέπει μειωμένο τέλος για ορισμένες πράξεις, όπως είναι η κληρονομική διαδοχή, δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι το τέλος που επιβάλλεται στην επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης πράξη είναι αντίθετο προς το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας.

41 Το συμπέρασμα αυτό μπορεί να συναχθεί μόνο μέσω συνολικής εκτίμησης των φόρων ή των τελών που επιβάλλονται σε πράξεις οι οποίες, με βάση το αντικείμενο και τα αποτελέσματά τους, είναι παρόμοιες με την επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης πράξη, ήτοι τη μεταβίβαση ακινήτων από ένα συνεταιρισμό σε έναν άλλο κατόπιν της συγχωνεύσεώς τους.

42 Η εκτίμηση αυτή πρέπει να πραγματοποιηθεί με βάση τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης και απαιτεί ερμηνεία του εθνικού δικαίου.

43 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 234 ΕΚ, το οποίο στηρίζεται στον σαφή διαχωρισμό μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, η ερμηνεία του εθνικού δικαίου και κάθε εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 17ης Ιουνίου 1999, C-295/97, Piaggio, Συλλογή

1999, σ. I-3735, σκέψη 29· της 5ης Οκτωβρίου 1999, C-175/98 και C-177/98, Lirussi και Bizzaro, Συλλογή 1999, σ. I-6881, σκέψη 37, και της 15ης Μαΐου 2003, C-282/00, RAR, Συλλογή 2003, σ. I-4741, σκέψη 46).

44 Επομένως, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξετάσει αν το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης τέλος είναι μεγαλύτερο από εκείνα που επιβάλλονται για παρόμοιες πράξεις στο κράτος μέλος που επιβάλλει τον φόρο.

45 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένα τέλος όπως το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης μπορεί, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας, να θεωρηθεί φόρος μεταβιβάσεως επιτρεπόμενος από το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, υπό την προϋπόθεση ότι δεν είναι μεγαλύτερο από τα τέλη που επιβάλλονται για παρόμοιες πράξεις στο κράτος μέλος το οποίο επιβάλλει τον φόρο. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξετάσει αν το τέλος αυτό είναι σύμφωνο προς τις διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 2, της οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

46 Δεδομένου ότι η 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 εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

1) **Ένα τέλος που επιβάλλεται για τη διόρθωση του κτηματολογίου, όπως το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης, εμπίπτει, κατ' αρχήν, στην απαγόρευση του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του**

Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985.

2) Ένα τέλος όπως το επίμαχο στο πλαίσιο της κύριας δίκης μπορεί, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, να θεωρηθεί φόρος μεταβιβάσεως επιτρεπόμενος από το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, υπό την προϋπόθεση ότι δεν είναι μεγαλύτερο από τα τέλη που επιβάλλονται για παρόμοιες πράξεις στο κράτος μέλος το οποίο επιβάλλει τον φόρο.

Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξετάσει αν το τέλος αυτό είναι σύμφωνο προς τις διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303.

(υπογραφές)