ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 29ης Σεπτεμβρίου 1999 *

Στην υπόθεση C-56/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Modelo SGPS SA

και

Director-Geral dos Registos e Notariado,

παρισταμένου του:

Ministério Público,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 4, παράγραφος 3, 10 και 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23),

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. J. G. Kapteyn, πρόεδρο τμήματος, J. L. Murray και H. Ragnemalm (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Γ. Κοσμάς

γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Modelo SGPS SA, εκπροσωπούμενη από τον C. Osório de Castro, δικηγόρο Porto,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandes, διευθυντή της νομικής υπηρεσίας της γενικής διευθύνσεως Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών, A. Seiça Neves, μέλος της ίδιας υπηρεσίας, και R. Barreira, σύμβουλο στο κέντρο νομικών σπουδών της Προεδρίας του Υπουργικού Συμβουλίου,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Devadder, διευθυντή διοικήσεως στη νομική υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών, Εξωτερικού Εμπορίου και Συνεργασίας για την Ανάπτυξη,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και τον A. Dittrich, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Δικαιοσύνης,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Stix-Hackl, Gesandte στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τις A. M. Alves Vieira και H. Michard, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Modelo SGPS SA, εκπροσωπούμενης από τον δικηγόρο C. Osório de Castro, της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον L. Fernandes και την A. César Machado, σύμβουλο στο κέντρο νομικών μελετών της Προεδρίας του Υπουργικού Συμβουλίου, της Βελγικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από την A. Snoecx, σύμβουλο στη νομική υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών Υποθέσεων, Εξωτερικού Εμπορίου και Συνεργασίας για την Ανάπτυξη, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον A. Dittrich, της Ισπανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον S. Ortiz Vaamonde, abogado del Estado, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον S. Seam, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τις A. Alves Vieira και H. Michard, κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαρτίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Μαΐου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 1998, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Φεβρουαρίου 1998, το Supremo Tribunal Administrativo υπέβαλε, δυνάμει του

άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 4, παράγραφος 3, 10 και 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Modelo SGPS SA (στο εξής: Modelo) και του Director-Geral dos Registos e Notariado αναφορικά με την καταβολή συμβολαιογραφικής αμοιβής για την κατάρτιση εγγράφου διαπιστώνοντος την αύξηση του κεφαλαίου και την τροποποίηση της εταιρικής επωνυμίας και της έδρας της Modelo.

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3 Όπως συνάγεται από το προοίμιό της, σκοπός της οδηγίας είναι η προώθηση της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων, η οποία θεωρείται ουσιώδης για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα εκείνων μιας εσωτερικής αγοράς. Η επιδίωξη του σκοπού αυτού προϋποθέτει, όσον αφορά τη φορολογία των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, την κατάργηση των ισχυόντων στα κράτη μέλη φόρων και την αντικατάστασή τους από άπαξ εισπραττόμενο φόρο εντός της κοινής αγοράς και στο αυτό επίπεδο εντός όλων των κρατών μελών (απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 13).

4 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει ότι:

«Υπόκεινται στον φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

α) η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας·

β) (...)

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

(...).»

5 Δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 3, της οδηγίας, δεν θεωρείται σύσταση, κατά την έννοια της παραγράφου 1, στοιχείο α', οποιαδήποτε μεταβολή της συστατικής πράξεως ή του καταστατικού μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας.

6 Το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας απαριθμεί τις διάφορες πράξεις επί των οποίων τα διάφορα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να επιβάλλουν φόρο εισφοράς.

7 Η οδηγία προβλέπει επίσης, σύμφωνα με την τελευταία αιτιολογική σκέψη της, την κατάργηση άλλων εμμέσων φόρων που εμφανίζουν τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα με εκείνα του φόρου εισφοράς. Οι φόροι αυτοί, η είσπραξη των οποίων απαγορεύεται, απαριθμούνται ιδίως στο άρθρο 10 της οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο:

«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, τα δάνεια ή τις παροχές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των αναφερομένων στο άρθρο 4 πράξεων·

γ) για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση [τυπική μορφή] η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας, και στην οποία μία εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής.»

8 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας απαριθμεί περιοριστικά τα τέλη και τους άλλους φόρους, εκτός από τον φόρο εισφοράς, που επιτρέπεται, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 10, να επιβάλλονται στις κεφαλαιουχικές εταιρίες για τις πράξεις που αναφέρονται στο εν λόγω άρθρο (βλ. απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 36/86,

Dansk Sparinvest, Συλλογή 1988, σ. 409, σκέψη 9). Το άρθρο 12 της οδηγίας αναφέρει, στην παράγραφο 1, στοιχείο ε', τους «φόρους οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα».

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

9 Ο πορτογαλικός συμβολαιογραφικός κώδικας, ο οποίος θεσπίστηκε με το νομοθετικό διάταγμα 47619, της 31ης Μαρτίου 1967, προβλέπει ότι για ορισμένες πράξεις πρέπει να καταρτίζεται δημόσιο έγγραφο, δηλαδή συμβολαιογραφικό έγγραφο. Μεταξύ των πράξεων αυτών, περιλαμβάνονται «οι πράξεις συστάσεως, τροποποιήσεως, λύσεως και απλής εκκαθαρίσεως των εμπορικών εταιριών (...) καθώς επίσης και οι πράξεις τροποποιήσεως των εταιρικών συμβάσεων» (άρθρο 89, στοιχείο e, του συμβολαιογραφικού κώδικα).

10 Το ποσό της οφειλόμενης αμοιβής για την κατάρτιση των συμβολαιογραφικών πράξεων καθορίζεται από τον πίνακα συμβολαιογραφικών αμοιβών (στο εξής: πίνακας), όπως αυτός έχει στο παράρτημα του νομοθετικού διατάγματος 397/83, της 2ας Νοεμβρίου 1983.

11 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του πίνακα ορίζει ότι η αξία των συμβολαιογραφικών πράξεων είναι, κατά κανόνα, η αξία των αγαθών που αποτελούν το αντικείμενό της. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, του πίνακα προσδιορίζει την αξία του κάθε είδους συμβολαιογραφικής πράξεως: η αξία αυτή είναι, για τις πράξεις συστάσεως εταιρίας, τροποποιήσεως της εταιρικής συμβάσεως ή λύσεως της εταιρίας, το ύψος του κεφαλαίου (άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο e), για τις αυξήσεις κεφαλαίου, με ή χωρίς τροποποίηση της εταιρικής συμβάσεως, το ποσό της αυξήσεως (άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο f) και, για τις αυξήσεις κεφαλαίου, που συνοδεύονται από μερική τροποποίηση ρητρών πλην αυτής την οποία ρητώς αφορά η αύξηση, το ποσό της αυξήσεως ή το ποσό του τροποποιηθέντος κεφαλαίου, αναλόγως αυτού που συνεπάγεται την υψηλότερη αμοιβή (άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο g).

12 Κατά το άρθρο 5 του πίνακα, αν η πράξη που αποτελεί αντικείμενο συμβολαιογραφικού εγγράφου έχει καθορισμένη αξία, στη σταθερή αμοιβή που προβλέπει το

άρθρο 4 του πίνακα προστίθεται μια κυμαινόμενη αμοιβή το ύψος της οποίας, υπολογιζόμενο βάσει της συνολικής αξίας της πράξεως, είναι, για κάθε 1 000 εσκούδα (ESC), 10 ESC μέχρι ποσού 200 000 ESC, 5 ESC μεταξύ 200 000 και 1 000 000 ESC, 4 ESC μεταξύ 1 000 000 και 10 000 000 ESC και 3 ESC άνω των 10 000 000 ESC.

13 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο c, του πίνακα προβλέπει μείωση κατά το ήμισυ της αμοιβής που προβλέπει το άρθρο 5 για τα συμβολαιογραφικά έγγραφα μερικής τροποποιήσεως της εταιρικής συμβάσεως, παρατάσεως ή συνεχίσεως της εταιρίας.

Η διαφορά της κύριας δίκης

14 Η Modelo αποφάσισε να αυξήσει το εταιρικό της κεφάλαιο από 7 240 000 000 ESC σε 14 000 000 000 ESC και να τροποποιήσει την εταιρική επωνυμία της και την έδρα της. Στις 31 Δεκεμβρίου 1992 καταρτίστηκαν στο έκτο συμβολαιογραφικό γραφείο του Porto τα σχετικά συμβολαιογραφικά έγγραφα. Της ζητήθηκε να καταβάλει σχετικώς αμοιβή ύψους 21 006 000 ESC.

15 Η Modelo προσέβαλε την πράξη εκκαθαρίσεως της συμβολαιογραφικής αμοιβής ενώπιον του Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, το οποίο απέρριψε την προσφυγή της. Στη συνέχεια προσέφυγε στο Supremo Tribunal Administrativo υποστηρίζοντας ότι στην πράξη η αμοιβή αυτή συνιστά φόρο το ποσό του οποίου θα έπρεπε, ως εκ τούτου, να καθοριστεί όχι από την κυβέρνηση, αλλά από το Κοινο-

βούλιο, ότι το απαιτούμενο ποσό είναι δυσανάλογο σε σχέση με τις προσφερόμενες υπηρεσίες και ότι η είσπραξη αμοιβής δεν συμβιβάζεται με την οδηγία.

16 Έχοντας αμφιβολίες ως προς το αν συμβιβάζεται ο πίνακας με την οδηγία, το Supremo Tribunal Administrativo ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί ένας ιδιώτης να επικαλεστεί το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου στις σχέσεις του με το κράτος, έστω και αν αυτό δεν έχει μεταφέρει την εν λόγω οδηγία στην εσωτερική του έννομη τάξη;

2) Καταλαμβάνονται οι κατονομαζόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ πράξεις από την απαγόρευση του άρθρου 10 αυτής, ώστε να απαγορεύεται η λόγω αυτών είσπραξη όχι μόνο φόρου εισφοράς κεφαλαίου, αλλά και κάθε άλλης μορφής φόρου;

3) Έχουν οι διατάξεις των άρθρων 10 και 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ την έννοια ότι δεν επιτρέπουν οι οφειλόμενες στον συμβολαιογράφο αμοιβές για την (υποχρεωτική κατά νόμον) κατάρτιση διά δημοσίου εγγράφου πράξεων περί τροποποιήσεως καταστατικού ή αυξήσεως κεφαλαίου να μεταβάλλονται σε συνάρτηση προς το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου ή της αυξήσεως αυτού, αντιστοίχως, και όχι σε συνάρτηση προς το κόστος της παρεχομένης υπηρεσίας;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, επιτρέπεται, εν όψει των άρθρων 10 και 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, το ύψος των εν λόγω

αμοιβών να υπερβαίνει προδήλως και υπερμέτρως το πραγματικό κόστος της συγκεκριμένης παρεχομένης υπηρεσίας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

17 Με τα ερωτήματα αυτά το αιτούν δικαστήριο ερωτά ουσιαστικώς, πρώτον, αν η καταβολή συμβολαιογραφικής αμοιβής μπορεί να θεωρηθεί ως φόρος κατά την έννοια της οδηγίας. Αν αυτό συμβαίνει, το αιτούν δικαστήριο ζητεί στη συνέχεια να διευκρινιστεί αν η συμβολαιογραφική αμοιβή εμπίπτει στην απαγόρευση που προβλέπει το άρθρο 10 της οδηγίας ή αν πρόκειται για φόρο ανταποδοτικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 10 της οδηγίας παρέχει δικαιώματα τα οποία μπορούν οι ιδιώτες να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

Επί του χαρακτηρισμού του φόρου κατά την έννοια της οδηγίας

18 Από απάντηση της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου προκύπτει ότι στην Πορτογαλία, αφενός, οι συμβολαιογράφοι είναι υπάλληλοι του Δημοσίου, έχοντες τα ίδια δικαιώματα και υποχρεώσεις με τους λοιπούς υπαλλήλους και, αφετέρου, η αμοιβή τους αποτελείται από ένα σταθερό ποσό, καθοριζόμενο βάσει των ιδίων κριτηρίων που εφαρμόζονται για όλους τους υπαλλήλους του Δημοσίου και από ένα κυμαινόμενο ποσό, το οποίο συνίσταται σε συμμετοχή στις εισπραττόμενες αμοιβές.

19 Οι συμβολαιογράφοι καταρτίζουν μηνιαίο συγκεντρωτικό πίνακα των εισπραττομένων αμοιβών. Από το σύνολο που προκύπτει αφαιρούνται τα αναλογούντα στον συμβολαιογράφο και στους υπαλλήλους του ποσά, τα οποία υπολογίζονται διά της εφαρμογής ορισμένων ποσοστών. Το υπόλοιπο καταβάλλεται στην Cofre dos Con-

servadores, Notários e Funcionários de Justiça (Ταμείο υποθηκοφυλακών, συμβολαιογράφων και δικαστικών υπαλλήλων, στο εξής: Ταμείο).

20 Κατά την Πορτογαλική Κυβέρνηση, το Ταμείο αναλαμβάνει την καταβολή του σταθερού ποσού του μισθού των συμβολαιογράφων και των λοιπών υπαλλήλων, τα έξοδα επαγγελματικής καταρτίσεως των συμβολαιογράφων, τα έξοδα αγοράς των ακινήτων και των επίπλων για την εγκατάσταση των συμβολαιογράφων, καθώς και, κατόπιν εγκρίσεως του Υπουργού Δικαιοσύνης, τις λοιπές δαπάνες στον δικαστικό τομέα.

21 Επομένως, μέρος των αμοιβών για τις οποίες πρόκειται στην κύρια δίκη, οι οποίες οφείλονται κατ' εφαρμογήν κρατικού κανόνος δικαίου, καταβάλλονται από ιδιώτη στο Δημόσιο προς χρηματοδότηση κρατικών αποστολών.

22 Έχοντας υπόψη τους επιδιωκόμενους με την οδηγία σκοπούς, ιδίως την κατάργηση των εμμέσων φόρων που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς, επιβάλλεται να χαρακτηρισθεί ως φόρος, κατά την έννοια της οδηγίας, η συμβολαιογραφική αμοιβή που εισπράττεται από κρατικούς υπαλλήλους για πράξη εμπίπτουσα στην οδηγία και καταβαλλόμενη μερικώς στο οικείο κράτος προς χρηματοδότηση δημοσίων δαπανών.

23 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η οδηγία πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η αμοιβή που εισπράττεται κατά την κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου διαπιστώνοντος πράξη εμπίπτουσα στην οδηγία, στο πλαίσιο ενός συστήματος του οποίου χαρακτηριστικό αποτελεί ότι οι συμβολαιογράφοι είναι κρατικοί υπάλληλοι,

οι δε αμοιβές τους καταβάλλονται μερικώς στο Δημόσιο προς χρηματοδότηση των αποστολών του, συνιστούν φόρο κατά την έννοια της οδηγίας.

Επί της απαγορεύσεως που προβλέπει το άρθρο 10 της οδηγίας

24 Δυνάμει του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας, εκτός του φόρου εισφοράς, απαγορεύονται οι φόροι για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση ως προϋπόθεση για την άσκηση δραστηριότητας, στην οποία μια εταιρία δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής μορφής της. Η εν λόγω απαγόρευση δικαιολογείται από το γεγονός ότι, μολονότι οι οικείες επιβαρύνσεις δεν πλήττουν αυτές καθαυτές τις εισφορές κεφαλαίων, εισπράττονται, πάντως, λόγω των διατυπώσεων που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, ήτοι του μέσου που χρησιμοποιήθηκε για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων, οπότε η διατήρησή τους θα ενείχε τον κίνδυνο να τεθούν επίσης υπό αμφισβήτηση οι επιδιωκόμενοι με την οδηγία σκοποί (απόφαση της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit Internationaal κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-2827, σκέψη 23).

25 Η απαγόρευση αυτή δεν αφορά μόνον τους φόρους που καταβάλλονται επ' ευκαιρία της καταχωρίσεως νέων εταιριών, αλλά και τους φόρους που επιβάλλονται για την καταχώριση των αυξήσεων του κεφαλαίου των εταιριών αυτών, δεδομένου ότι οι φόροι εισπράττονται επίσης λόγω ουσιώδους διατυπώσεως που συνδέεται με τη νομική μορφή των εν λόγω εταιριών. Χωρίς να αποτελεί τυπικά προκαταρκτική διαδικασία για την άσκηση της δραστηριότητας των κεφαλαιουχικών εταιριών, εντούτοις η καταχώριση των αυξήσεων κεφαλαίου αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής (προαναφερθείσα απόφαση Fantask κ.λπ., σκέψη 22).

26 Δεδομένου ότι κατά το πορτογαλικό δίκαιο η αύξηση του κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας πρέπει υποχρεωτικώς να γίνει με συμβολαιογραφική πράξη, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η πράξη αυτή συνιστά ουσιώδη διατύπωση συνδεόμενη με

τη νομική μορφή της εταιρίας και ότι συνιστά προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής.

27 Εξάλλου, πρέπει να θεωρηθεί ότι παρουσιάζει τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς φόρος υπό τη μορφή αμοιβής εισπραττόμενης για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων με τις οποίες διαπιστώνεται η τροποποίηση της εταιρικής επωνυμίας και της έδρας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, καθόσον ο φόρος αυτός υπολογίζεται αναλόγως του κεφαλαίου της εταιρίας. Πράγματι, σε διαφορετική περίπτωση, τα κράτη μέλη, μολονότι θα απείχαν από τη φορολόγηση των συγκεντρώσεων κεφαλαίων καθεαυτών, θα μπορούσαν να φορολογούν τα ίδια αυτά κεφάλαια κατά την τροποποίηση του καταστατικού μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας. Συνεπώς, θα μπορούσε έτσι να καταστρατηγηθεί ο επιδιωκόμενος με την οδηγία σκοπός.

28 Συνεπώς, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αμοιβή που εισπράττεται κατά την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως με την οποία διαπιστώνεται η αύξηση του κεφαλαίου καθώς και η τροποποίηση της εταιρικής επωνυμίας και της έδρας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, όταν συνιστά φόρο κατά την έννοια της οδηγίας, απαγορεύεται, κατ' αρχήν, δυνάμει του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας.

Επί της παρεκκλίσεως που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας

29 Επιβάλλεται σχετικώς να τονιστεί ότι η διάκριση μεταξύ των απαγορευμένων από το άρθρο 10 της οδηγίας φορολογικών επιβαρύνσεων και των φόρων ανταποδοτικού χαρακτήρα συνεπάγεται ότι οι τελευταίοι περιλαμβάνουν μόνον τα τέλη το ποσό των οποίων υπολογίζεται βάσει του κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας. Μια επιβάρυνση, το ποσό της οποίας δεν έχει καμία απολύτως σχέση με το κόστος της συγκεκριμένης υπηρεσίας ή το ποσό της οποίας υπολογίζεται όχι σε συνάρτηση με το κόστος της πράξεως προς αντιπαροχή της οποίας καταβάλλεται, αλλά σε συνάρτηση με το σύνολο του κόστους λειτουργίας και οργανώσεως της επιφορτισμένης με την εν

λόγω πράξη υπηρεσίας, πρέπει να θεωρείται ως φορολογική επιβάρυνση εμπίπτουσα αποκλειστικά στην απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας (βλ. απόφαση της 20ής Απριλίου 1993, C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni, Συλλογή 1993, σ. I-1915, σκέψεις 41 και 42).

30 Πρέπει επίσης να τονιστεί ότι ένα τέλος, του οποίου το ύψος αυξάνει ευθέως και χωρίς περιορισμούς κατ' αναλογία του ονομαστικού κατατεθειμένου κεφαλαίου, δεν μπορεί, από την ίδια του τη φύση, να αποτελεί τέλος ανταποδοτικού χαρακτήρα κατά την έννοια της οδηγίας. Πράγματι, έστω και αν σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να υπάρχει σχέση μεταξύ της πολυπλοκότητας μιας παρεχόμενης υπηρεσίας και του μεγέθους των κατατεθειμένων κεφαλαίων, το ύψος ενός τέτοιου τέλους θα είναι γενικά άσχετο προς τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε συγκεκριμένα η διοίκηση που προσέφερε αυτή την υπηρεσία (βλ., σχετικώς, προαναφερθείσα απόφαση Fantask κ.λπ., σκέψη 31).

31 Στην προκειμένη περίπτωση, καίτοι ο φόρος εισπράττεται σύμφωνα με φθίνουσα κλίμακα, εντούτοις το ποσό του φόρου αυξάνει άμεσα κατ' ευθέως ανάλογα προς το κατατεθειμένο ονομαστικό κεφάλαιο. Εξάλλου, δεδομένου ότι, άνω των 10 000 000 ESC, ο φόρος εισπράττεται με βάση τον μη αμελητέο συντελεστή 0,3 %, χωρίς να υπάρχει κανένα όριο, το ποσό της αμοιβής μπορεί να ανέλθει σε σημαντικό ύψος.

32 Συνεπώς, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας φόρος εισπραττόμενος για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως με την οποία διαπιστώνεται η αύξηση του κεφαλαίου καθώς και η τροποποίηση της εταιρικής επωνυμίας και της έδρας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, όπως η αμοιβή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, το ποσό του οποίου αυξάνει άμεσα και άνευ ορίων κατ' αναλογία του κατατεθειμένου εταιρικού κεφαλαίου.

Επί του άμεσου αποτελέσματος του άρθρου 10 της οδηγίας

33 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, σε όλες τις περιπτώσεις όπου διατάξεις κάποιας οδηγίας εμφανίζονται, από πλευράς περιεχομένου τους, ανεπιφύλακτες και επαρκώς σαφείς, οι ιδιώτες νομιμοποιούνται να τις επικαλούνται έναντι του κράτους ενώπιον εθνικών δικαστηρίων, όταν αυτό είτε παραλείπει να τις μεταφέρει στο εθνικό δίκαιο, είτε τις μεταφέρει κατά τρόπο εσφαλμένο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1994, C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della cava κ.λπ., Συλλογή 1994, σ. I-483, σκέψη 8).

34 Σχετικώς, όπως έχει ήδη τονίσει το Δικαστήριο, η απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας διατυπώνεται με όρους επαρκώς σαφείς και ανεπιφύλακτους οπότε είναι δυνατό οι πολίτες να την επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων κατά διατάξεως εθνικού δικαίου αντίθετης προς την οδηγία αυτή (απόφαση της 5ης Μαρτίου 1998, C-347/96, Solred, Συλλογή 1998, σ. I-937, σκέψη 29).

35 Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 10 της οδηγίας παρέχει δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

Επί των δικαστικών εξόδων

36 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Πορτογαλική, η Βελγική, η Γερμανική, η Ισπανική, η Γαλλική και η Αυστριακή Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η πα-

ρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 1998 το Supremo Tribunal Administrativo, αποφαίνεται:

1) **Η οδηγία 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, έχει την έννοια ότι η αμοιβή που εισπράττεται κατά την κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου διαπιστώνοντος πράξη εμπίπτουσα στην οδηγία, στο πλαίσιο ενός συστήματος του οποίου χαρακτηριστικό αποτελεί ότι οι συμβολαιογράφοι είναι κρατικοί υπάλληλοι, οι δε αμοιβές τους καταβάλλονται μερικώς στο Δημόσιο προς χρηματοδότηση των αποστολών του, συνιστούν φόρο κατά την έννοια της οδηγίας.**

2) **Η αμοιβή που εισπράττεται κατά την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως με την οποία διαπιστώνεται η αύξηση του κεφαλαίου καθώς και η τροποποίηση της εταιρικής επωνυμίας και της έδρας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας,**

όταν συνιστά φόρο κατά την έννοια της οδηγίας 69/335, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, απαγορεύεται, κατ' αρχήν, δυνάμει του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας.

3) **Δεν έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, φόρος εισπραττόμενος για την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως με την οποία διαπιστώνεται η αύξηση του κεφαλαίου καθώς και η αλλαγή της εταιρικής επωνυμίας και της έδρας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, όπως η αμοιβή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, το ποσό του οποίου αυξάνει άμεσα και άνευ ορίων κατ' αναλογία του κατατεθειμένου εταιρικού κεφαλαίου.**

4) **Το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, παρέχει δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.**

Kapteyn Murray Ragnemalm

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Σεπτεμβρίου 1999.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

P. J. G. Kapteyn