ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)
της 21ης Ιουνίου 2001 *

Στην υπόθεση C-206/99,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto (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

SONAE — Tecnologia de Informação SA

και

Direcção-Geral dos Registos e Notariado,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 10 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. 20), ως αυτή έχει μετά την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ 1985, L 156, σ. 23),

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, πρόεδρο τμήματος, R. Schintgen (εισηγητή) και N. Colneric, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: D. Ruíz-Jarabo Colomer
γραμματέας: R. Grass

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η SONAE — Tecnologia de Informação SA, εκπροσωπούμενη από τον C. Osório de Castro, advogado,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandes, Â. Seiça Neves και R. Barreira,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Ortiz Vaamonde,

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

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Φεβρουαρίου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 16ης Απριλίου 1999, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 31 Μαΐου 1999, το Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), πέντε προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 10 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. 20), ως αυτή έχει μετά την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ 1985, L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία 69/335).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο της διαφοράς μεταξύ SONAE — Tecnologia de Informação SA (στο εξής: SONAE) και Direcção-Geral dos Registos e Notariado, σχετικά με την καταβολή τελών την οποία απαιτεί η τελευταία για την εγγραφή στο Registo Comercial (Εμπορικό Μητρώο) μιας διασπάσεως-συγχωνεύσεως συνοδευόμενης από αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της SONAE.

Νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

3 Όπως προκύπτει από την πρώτη της αιτιολογική σκέψη, σκοπός της οδηγίας 69/335 είναι η προώθηση της ελευθέρας κινήσεως των κεφαλαίων, η οποία θεωρείται ως βασική προϋπόθεση για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς.

4 Κατά την έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 69/335, η επιδίωξη του σκοπού αυτού προϋποθέτει, ως προς τη φορολόγηση των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, την κατάργηση των εμμέσων φόρων που μέχρι τότε ίσχυαν στα κράτη μέλη και την εφαρμογή αντ' αυτών ενός φόρου που θα εισπράττεται άπαξ μόνο στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και ίσου επιπέδου για όλα τα κράτη μέλη.

5 Κατά το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335:

«1. Υπόκεινται στο φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

α) η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας·

[...]

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

[...]

3. Δεν θεωρείται σύσταση κατά την έννοια της παραγράφου 1, περίπτωση α', οποιαδήποτε μεταβολή της συστατικής πράξεως ή του καταστατικού μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας και ιδίως:

α) η μετατροπή μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία άλλου τύπου·

β) η μεταφορά από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της έδρας, της πραγματικής διευθύνσεως ή της καταστατικής έδρας μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που θεωρούνται για την είσπραξη του φόρου εισφοράς ως κεφαλαιουχικές εταιρίες, σε κάθε ένα από τα ως άνω κράτη μέλη·

γ) η μεταβολή του εταιρικού σκοπού μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας·

δ) η παράταση της διαρκείας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας.»

6 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 69/335 ορίζει:

«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 %.»

7 Η οδηγία 69/335 προβλέπει επίσης, σύμφωνα με την τελευταία της αιτιολογική σκέψη, την κατάργηση άλλων εμμέσων φόρων που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς. Οι φόροι αυτοί, των οποίων η είσπραξη απαγορεύεται, απαριθμούνται ενδεικτικά στο άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, κατά 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, δάνεια ή παροχές, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των πράξεων των αναφερομένων στο άρθρο 4·

γ) για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητος, 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, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335 διευκρινίζει:

«Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 11, τα κράτη μέλη δύνανται να εισπράξουν:

[...]

ε) φόρους, οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα».

Η εθνική ρύθμιση

9 Ο Código do Registo Comerciel (πορτογαλικός Κώδικας Εμπορικού Μητρώου), που κυρώθηκε με το Decreto-Lei (νομοθετικό διάταγμα) 403/86, της 3ης Δεκεμβρίου 1986, προβλέπει, στο άρθρο 3, στοιχείο q, ότι ορισμένες εταιρικές πράξεις, όπως η συγχώνευση, η διάσπαση, η μετατροπή και η λύση εταιρίας, καθώς και η αύξηση, μείωση ή ανασύσταση του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας, πρέπει να καταχωρίζονται στο Εμπορικό Μητρώο.

10 Το άρθρο 13 του Κώδικα Εμπορικού Μητρώου ορίζει:

«1. Των υποκειμένων σε καταχώριση πράξεων, έστω και μη καταχωρισθεισών, χωρεί επίκληση μεταξύ των μερών και των διαδόχων τους.

2. Εξαιρούνται οι ιδρυτικές πράξεις των εταιριών και οι τροποποιήσεις τους, επί των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις του Código das Sociedades Comerciais.»

11 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, του Κώδικα Εμπορικού Μητρώου ορίζει:

«Οι υποκείμενες σε καταχώριση πράξεις παράγουν αποτελέσματα έναντι τρίτων μόνον από της καταχωρίσεώς τους.»

12 Τα τέλη που εισπράττονται για την καταχώριση των διαφόρων εταιρικών πράξεων στο Εμπορικό Μητρώο καταβάλλονται, δυνάμει του άρθρου 6 του νομοθετικού διατάγματος 403/86, της 3ης Δεκεμβρίου 1986, στο Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (Ταμείο υποθηκοφυλάκων, συμβολαιογράφων και δικαστικών υπαλλήλων, στο εξής: Ταμείο), το οποίο φέρει, μεταξύ άλλων, τα έξοδα εγκαταστάσεως και λειτουργίας του Εμπορικού Μητρώου.

13 Το ύψος των τελών που οφείλονται για την καταχώριση των εν λόγω πράξεων στο Εμπορικό Μητρώο καθορίζεται από την Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (Πίνακα Τελών Εμπορικού Μητρώου, στο εξής: πίνακας).

14 Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 2, του πίνακα, με τη μορφή που του προσέδωσε η Portaria (υπουργική απόφαση) 883/89, της 13ης Οκτωβρίου 1989 (*Diário da República* I, αριθ. 236, της 13ης Οκτωβρίου 1989), για τις καταωρίσεις αυτές οφείλονται πάγια τέλη.

15 Κατά την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, αν η καταχωρουμένη πράξη έχει ορισμένη αξία υπερβαίνουσα τα 100 000 πορτογαλικά εσκούδα (PTE), στα προβλεπόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του ίδιου άρθρου πάγια τέλη προστίθενται μεταβλητά τέλη, το ύψος των οποίων, υπολογιζόμενο επί του συνόλου της αξίας της πράξεως, ανέρχεται, για κάθε κλιμάκιο 1 000 PTE ή κλάσμα του ποσού αυτού και μέχρι ποσού 200 000 PTE, σε 10 PTE, σε 5 PTE για το κλιμάκιο μεταξύ 200 000 και 1 000 000 PTE, σε 4 PTE για το κλιμάκιο μεταξύ 1 000 000 και 10 000 000 PTE και σε 3 PTE για το υπερβάλλον.

16 Η Portaria 996/98, της 25ης Νοεμβρίου 1998 (*Diário da República* I, σειρά B, αριθ. 273, της 25ης Νοεμβρίου 1998), επέβαλε ανώτατα όρια στα οφειλόμενα κατ' εφαρμογήν του πίνακα τέλη. Κατά το άρθρο 23, στοιχείο c, του πίνακα, ως έχει μετά την υπουργική αυτή απόφαση, τα τέλη που οφείλονται για την καταχώριση εταιρικής πράξεως όπως η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου δεν μπορούν να υπερβούν το ποσό των 15 000 000 PTE.

Η διαφορά της κύριας δίκης

17 Στις 30 Σεπτεμβρίου 1997, η SONAE ζήτησε την κατάρτιση συμβολαιογραφικής πράξεως διαπιστώνουσας τροποποίηση του καταστατικού της, διάσπαση-συγχώνευση και αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου. Κατ' εφαρμογήν των άρθρων 1, παράγραφος 3, και 14 του πίνακα, ως έχει μετά την Υπουργική Απόφαση 883/89, οι υπηρεσίες του Εμπορικού Μητρώου καθόρισαν το ύψος των τελών καταχωρίσεως των τροποποιήσεων αυτών σε 7 662 000 PTE.

18 Η SONAE αμφισβήτησε την εκκαθάριση των δικαιωμάτων αυτών ενώπιον του Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, ισχυριζόμενη ότι συνιστούσαν στην πραγματικότητα φόρο επί του εταιρικού κεφαλαίου και ήσαν επομένως ασυμβίβαστα με την οδηγία 69/335.

19 Το Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, διερωτώμενο επί της ερμηνείας της οδηγίας 69/335, προκειμένου να εκτιμήσει αν συνάδει με αυτήν το άρθρο 1, παράγραφος 3, του πίνακα, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«Επειδή σε ορισμένες περιπτώσεις (π.χ. αύξηση κεφαλαίου, συγχώνευση, διάσπαση εταιριών) είναι υποχρεωτική η κατάρτιση δημοσίου εγγράφου, καταχώριση στο Εμπορικό Μητρώο και στο Εθνικό Μητρώο Νομικών Προσώπων·

επειδή οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από δημόσιες υπηρεσίες υπαγόμενες στο Πορτογαλικό Δημόσιο·

επειδή, μετά την κατάρτιση της προσβαλλομένης εκκαθαρίσεως, το πορτογαλικό κράτος εξέδωσε νόμο που καθορίζει ανώτατο καταβλητέο για τις πράξεις αυτές ποσό, ο οποίος δεν εφαρμόζεται αναδρομικώς·

λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 10 και 12 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ,

1) Μπορούν τα καταβαλλόμενα για τις υπηρεσίες αυτές τέλη να υπολογίζονται και εισπράττονται σε συνάρτηση προς την αξία της πράξεως;

α) Μπορεί η αξία αυτή να είναι απεριόριστη;

β) Μπορεί η αξία αυτή να υπολογίζεται κατά τον εκτιθέμενο στο ερώτημα 1 τρόπο, αν υπόκειται σε ανώτατο όριο;

2) Υποχρεούται το δικαστήριο του κράτους μέλους, συμμορφούμενο προς την οδηγία [69/335], να μειώσει το καταβλητέο ποσό, σύμφωνα με το ανώτατο όριο το οποίο έθεσε η εθνική νομοθεσία μετά την κατάρτιση της πράξεως;

3) Πρέπει τα καταβαλλόμενα για τις υπηρεσίες αυτές τέλη να υπολογίζονται με γνώμονα το πραγματικό κόστος της παροχής της υπηρεσίας;

4) Είναι το κόστος αυτό το της καταρτίσεως της πράξεως και συντηρήσεως των υπηρεσιών που είναι αναγκαίες για την κατάρτισή της;

5) Για τον υπολογισμό του ποσού που θα καταβάλει για την κατάρτιση της πράξεως ο αποδέκτης της, μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κριτήριο του οικονομικού οφέλους το οποίο αντλεί από αυτήν;»

Επί του πρώτου, του τρίτου, του τετάρτου και του πέμπτου ερωτήματος

20 Προκαταρκτικώς, διαπιστώνεται ότι, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, τα τέλη των οποίων η εκκαθάριση αμφισβητείται ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου υπολογίστηκαν αποκλειστικώς βάσει της καταχωρισθείσας στο Εμπορικό Μητρώο αξίας της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου, ενώ για την καταχώριση των πράξεων διασπάσεως και συγχωνεύσεως δεν εισπράχθηκε κανένα τέλος καταχωρίσεως.

21 Υπ' αυτές τις συνθήκες, με το πρώτο, το τρίτο, το τέταρτο και το πέμπτο ερώτημα, που ενδείκνυται να συνεξετασθούν, ερωτάται κατ' ουσίαν αν το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335 έχει την έννοια ότι τα τέλη που εισπράττονται για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εμπορικό μητρώο, τα οποία υπολογίζονται σε συνάρτηση της αξίας της καταχωριζομένης πράξεως, όπως τα επίδικα στην κύρια δίκη, έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα ή αν, για να έχουν τέτοιο χαρακτήρα, τα τέλη αυτά πρέπει να υπολογίζονται σύμφωνα με άλλα κριτήρια, όπως το κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας, το κόστος λειτουργίας της υπηρεσίας η οποία διενεργεί την καταχώριση ή τα οικονομικά ή νομικά οφέλη τα οποία αντλεί η εταιρία κατ' αίτηση της οποίας εκτελείται η καταχώριση.

22 Για να δοθεί λυσιτελής απάντηση στα ερωτήματα αυτά, πρέπει, πρώτον, να προσδιοριστεί αν η είσπραξη τελών όπως τα επίδικα στην κύρια δίκη συνιστά φορολόγηση κατά την έννοια της οδηγίας 69/335 ή αν, όπως υποστηρίζει η Πορτογαλική Κυβέρνηση, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτής.

23 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, κατ' εφαρμογήν της πορτογαλικής νομοθεσίας, οι κεφαλαιουχικές εταιρίες υποχρεούνται να ζητούν την καταχώριση της αυξήσεως του κεφαλαίου τους στο Εμπορικό Μητρώο και να καταβάλλουν, λόγω της καταχωρίσεως αυτής, τέλη καταχωρίσεως υπέρ του Ταμείου. Το τελευταίο φέρει όχι μόνον τις δαπάνες εγκαταστάσεως και λειτουργίας του Εμπορικού Μητρώου, αλλά και τις δαπάνες λειτουργίας του Εθνικού Μητρώου Νομικών Προσώπων, την καταβολή του παγίου τμήματος του μισθού των συμβολαιογράφων και των λοιπών δικαστικών υπαλλήλων, καθώς και, κατόπιν εγκρίσεως του Υπουργού Δικαιοσύνης, άλλες δαπάνες στον δικαστικό τομέα (βλ. απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 1999, C-56/98, Modelo, Συλλογή 1999, σ. I-6427, σκέψη 20).

24 Επομένως, τα επίδικα στην κύρια δίκη τέλη, τα οποία οφείλονται κατ' εφαρμογήν κρατικού κανόνα δικαίου, καταβάλλονται από ιδιώτη στο Δημόσιο προς χρηματοδότηση κρατικών λειτουργιών (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Modelo, σκέψη 21).

25 Έχοντας υπόψη τους επιδιωκόμενους με την οδηγία 69/335 σκοπούς, ιδίως την κατάργηση των εμμέσων φόρων που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς, επιβάλλεται να χαρακτηρισθούν ως φόρος, κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, τα τέλη καταχωρίσεως τα οποία εισπράττει το Δημόσιο για πράξη εμπίπτουσα στην εν λόγω οδηγία και καταβαλλόμενα στο τελευταίο προς χρηματοδότηση δημοσίων δαπανών (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Modelo, σκέψη 22).

26 Επομένως, τέλη όπως τα επίδικα στην κύρια δίκη, τα οποία εισπράττονται για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εμπορικό μητρώο, συνιστούν φόρο κατά την έννοια της οδηγίας 69/335.

27 Συνεπώς, πρέπει, δεύτερον, να προσδιοριστεί αν τα τέλη αυτά εμπίπτουν στην απαγόρευση του άρθρου 10 της οδηγίας 69/335 ή αν συνιστούν τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335.

28 Όσον αφορά, κατ' αρχάς, το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, υπενθυμίζεται ότι, κατά το στοιχείο του γ', απαγορεύονται, πλην του φόρου εισφοράς, οι φόροι για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση μιας δραστηριότητας και στην οποία μια εταιρία ενδέχεται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής. Η εν λόγω απαγόρευση δικαιολογείται από το γεγονός ότι, μολονότι οι εν λόγω επιβαρύνσεις δεν επιβάλλονται αυτές καθαυτές στις εισφορές κεφαλαίων, εισπράττονται, πάντως, 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 διακυβεύσει και τους επιδιωκόμενους από την οδηγία σκοπούς (αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit Internationaal κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-2827, σκέψη 23, και Modelo, όπ.π., σκέψη 24).

29 Κατά πάγια άλλωστε νομολογία, η απαγόρευση αυτή αφορά όχι μόνον τα τέλη που καταβάλλονται κατά την καταχώριση νέων εταιριών, αλλά και τα τέλη που οφείλονται για την καταχώριση των αυξήσεων του κεφαλαίου των εταιριών αυτών, δεδομένου ότι τα τέλη αυτά εισπράττονται επίσης λόγω ουσιώδους διατυπώσεως συνδεομένης με τη νομική μορφή των εν λόγω εταιριών. Χωρίς να συνιστά τυπικό προαπαιτούμενο για την άσκηση της δραστηριότητας των κεφαλαιουχικών εταιριών, η καταχώριση των αυξήσεων κεφαλαίου δεν παύει να αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-134/99, IGI, Συλλογή 2000, σ. I-7717, σκέψη 23).

30 Εφόσον η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας πρέπει, σε ένα νομικό σύστημα όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, να καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο εμπορικό μητρώο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η καταχώριση αυτή συνιστά ουσιώδη τύπο συναρτώμενο προς τη νομική μορφή της εταιρίας και ότι αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητάς της.

31 Επομένως, τα τέλη που οφείλονται για την καταχώριση της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εμπορικό μητρώο, όπως τα επίδικα στην κύρια δίκη, κατ' αρχήν απαγορεύονται, όταν συνιστούν φόρο κατά την έννοια της οδηγίας 69/335, από το άρθρο 10, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας.

32 Όσον αφορά, ακολούθως, το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335, επισημαίνεται ότι η διάκριση μεταξύ των απαγορευομένων από το άρθρο 10 της εν λόγω οδηγίας φόρων και των τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα, των οποίων επιτρέπεται η είσπραξη, συνεπάγεται ότι τα τέλη αυτά περιλαμβάνουν μόνον τις αμοιβές των οποίων το ύψος υπολογίζεται βάσει του κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας. Μια αμοιβή της οποίας το ύψος δεν θα είχε καμμία σχέση με το κόστος της συγκεκριμένης υπηρεσίας ή της οποίας το ύψος θα υπολογιζόταν όχι με βάση το κόστος της πράξεως της οποίας αποτελεί αντιπαροχή, αλλά με βάση το συνολικό κόστος λειτουργίας και επενδύσεων της επιφορτισμένης με την πράξη αυτή υπηρεσίας, πρέπει να θεωρείται φόρος εμπίπτων αποκλειστικά στην απαγόρευση του άρθρου 10 της οδηγίας 69/335 (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).

33 Πρέπει να προστεθεί ότι, ενώ για ορισμένες πράξεις, όπως η καταχώριση εταιρίας στα μητρώα, ενδέχεται να είναι δυσχερής ο καθορισμός του κόστους της πράξεως, οπότε πρέπει να γίνει δεκτή η κατ' αποκοπήν εκτίμηση του εν λόγω κόστους, πρέπει πάντως η εν λόγω εκτίμηση να πραγματοποιείται κατ' εύλογο τρόπο, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του αριθμού και των προσόντων των υπαλλήλων, του χρόνου που οι υπάλληλοι αυτοί αφιερώνουν, καθώς και των διαφόρων υλικοτεχνικών εξόδων που είναι αναγκαία για τη διενέργεια της πράξεως αυτής (βλ. ιδίως προπαρατεθείσα απόφαση IGI, σκέψη 27).

34 Επί πλέον, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ένα τέλος, το οποίο αυξάνει απεριόριστα και ευθέως ανάλογα προς το καλυφθέν ονομαστικό κεφάλαιο, δεν μπορεί, από την ίδια του τη φύση, να αποτελεί τέλος ανταποδοτικού χαρακτήρα υπό την έννοια της οδηγίας 69/335. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να υφίσταται σχέση μεταξύ της πολυπλοκότητας μιας πράξεως καταχωρίσεως και του μεγέθους των καλυφθέντων κεφαλαίων, το ύψος ενός τέτοιου τέλους θα είναι γενικά άσχετο προς τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε συγκεκριμένα κατά τις διατυπώσεις καταχωρίσεως η διοίκηση (αποφάσεις της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 31, και IGI, όπ.π., σκέψη 31).

35 Επομένως, κατά το μέτρο που αυξάνουν απεριόριστα και ευθέως ανάλογα προς την αξία της καταχωριζομένης πράξεως, τα τέλη που εισπράττονται για την καταχώριση μιας αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας στο εμπορικό μητρώο, όπως τα επίδικα στην κύρια δίκη, δεν συνιστούν τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335.

36 Πρέπει να προστεθεί ότι, ναι μεν η έλλειψη ανωτάτου ορίου αποτελεί ένδειξη ότι τα υπολογιζόμενα σε συνάρτηση της αξίας της καταχωριζομένης πράξεως τέλη δεν έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα κατά την έννοια της οδηγίας 69/335, η ύπαρξη όμως ενός τέτοιου ορίου — που άλλωστε ούτε επιβάλλεται ούτε απαγορεύεται από την εν λόγω οδηγία — δεν αρκεί αφ' εαυτής για να προσδώσει ανταποδοτικό χαρακτήρα στα εν λόγω τέλη.

37 Ειδικότερα, εφόσον — όπως προκύπτει από τις σκέψεις 32 και 33 της παρούσας αποφάσεως — το ύψος τελών που εισπράττονται ως αντιπαροχή ορισμένης πράξεως πρέπει, για να έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335, να υπολογίζεται πάντα σε σχέση προς το κόστος της πράξεως αυτής, είτε το κόστος αυτό μπορεί να μετρηθεί με ακρίβεια είτε απαιτεί κατ' αποκοπήν εκτίμηση, η ύπαρξη ανωτάτου ορίου, το οποίο δεν δύναται να θεωρηθεί εύλογο έναντι του εν λόγω κόστους, δεν αναιρεί τον ενδεχομένως μη ανταποδοτικό χαρακτήρα των τελών.

38 Επισημαίνεται, περαιτέρω, ότι, όπως άλλωστε προκύπτει από τη σκέψη 30 της προαναφερθείσας αποφάσεως Fantask κ.λπ., ένα κράτος μέλος, κατά τον υπολογισμό του ύψους των τελών βάσει του κόστους της παρεχόμενης υπηρεσίας — μοναδικό τρόπο υπολογισμού ενός τέλους ανταποδοτικού χαρακτήρα κατά την έννοια της οδηγίας 69/335 τον οποίο παραδέχεται το Δικαστήριο —, μπορεί να λάβει υπόψη όχι μόνον το κόστος, υλικοτεχνικό και μισθολογικό, που συνδέεται άμεσα με την εκτέλεση των πράξεων καταχωρίσεως των οποίων τα τέλη αποτελούν αντιπαροχή, αλλά και το κλάσμα των γενικών εξόδων της αρμόδιας υπηρεσίας που καταλογίζονται στις πράξεις αυτές.

39 Επομένως, κατά το μέτρο που ούτε το οικονομικό ούτε το νομικό όφελος, που απορρέουν από την καταχώριση πράξεως αφορώσας κεφαλαιουχική εταιρία στο εμπορικό μητρώο, συνιστά στοιχείο του κόστους συναρτώμενο προς την παρεχόμενη υπηρεσία, τα οφέλη αυτά δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά τον υπολογισμό του ύψους ενός τέλους ανταποδοτικού χαρακτήρα.

40 Τέλος, έχει σημασία να τονιστεί ότι, ναι μεν το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 28 της προαναφερθείσας αποφάσεως Fantask κ.λπ., ότι μπορεί να γίνει δεκτό ότι ένα κράτος μέλος εισπράττει τέλη μόνο για τις σημαντικότερες πράξεις καταχωρίσεως και μετακυλίει σ' αυτές το κόστος λιγότερο σημαντικών πράξεων που διενεργούνται δωρεάν, από την ίδια σκέψη προκύπτει ότι το Δικαστήριο αναφερόταν αποκλειστικά στη σπουδαιότητα των διαφόρων μορφών πράξεων που μπορούν να διενεργηθούν και όχι στη σημασία, από άποψη του εταιρικού τους κεφαλαίου ή της οικονομικής τους βαρύτητας, των κεφαλαιουχικών εταιριών που ζητούν την κατάρτιση της συγκεκριμένης πράξεως.

41 Επομένως, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Πορτογαλική Κυβέρνηση, η νομολογία του Δικαστηρίου δεν επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να εισαγάγει στον πίνακα των τελών τα οποία εισπράττει ως αντιπαροχή παρεχομένης υπηρεσίας ένα στοιχείο αλληλεγγύης μεταξύ μεγάλων και μικρών εταιριών, επιβάλλοντας, για μία και την αυτή υπηρεσία, στις κεφαλαιουχικές εταιρίες με σημαντικό εταιρικό κεφάλαιο τέλη υψηλότερα απ' ό,τι σε εταιρίες με μικρότερο εταιρικό κεφάλαιο, χωρίς η διαφορά αυτή ύψους των τελών να έχει κάποια σχέση με το κόστος της υπηρεσίας.

42 Το συμπέρασμα αυτό συνάδει άλλωστε με την ερμηνεία της οδηγίας 69/335 την οποία δέχθηκε το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφασή του Ponente Carni και Cispadana Costruzioni. Πράγματι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 44 της αποφάσεως αυτής, τα τέλη που εισπράττονται ως αντιπαροχή παρεχόμενης υπηρεσίας μπορούν μεν να διαφέρουν ανάλογα με τη νομική μορφή της εταιρίας, δεν μπορούν πάντως να υπερβαίνουν το κόστος της.

43 Εν όψει του συνόλου των προεκτεθέντων, στο πρώτο, το τρίτο, το τέταρτο και το πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335 έχει την έννοια ότι τα τέλη που εισπράττονται για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εμπορικό μητρώο, τα οποία αυξάνουν απεριόριστα και ευθέως ανάλογα προς το καλυφθέν ονομαστικό κεφάλαιο και δεν υπολογίζονται βάσει του κόστους της παρεχόμενης υπηρεσίας, όπως τα επίδικα στην κύρια δίκη, δεν έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα. Η ύπαρξη ανωτάτου ορίου το οποίο δεν δύνανται να υπερβούν τα εν λόγω τέλη δεν αρκεί αφ' εαυτής για να τους προσδώσει ανταποδοτικό χαρακτήρα, αν το όριο αυτό δεν έχει καθοριστεί σε ύψος εύλογο με βάση το κόστος της υπηρεσίας της οποίας τα τέλη αποτελούν αντιπαροχή. Περαιτέρω, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί — χωρίς να αναιρέσει τον ανταποδοτικό χαρακτήρα των τελών — να εισαγάγει στον πίνακα των τελών τα οποία εισπράττει ως αντιπαροχή παρεχόμενης υπηρεσίας ένα στοιχείο αλληλεγγύης μεταξύ μεγάλων και μικρών εταιριών, επιβάλλοντας, για μία και την αυτή υπηρεσία, στις κεφαλαιουχικές εταιρίες με σημαντικό εταιρικό κεφάλαιο τέλη υψηλότερα απ' ό,τι σε εταιρίες με μικρότερο εταιρικό κεφάλαιο, χωρίς η διαφορά αυτή ύψους των τελών να έχει κάποια σχέση με το κόστος της υπηρεσίας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

44 Επί του δευτέρου ερωτήματος, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η οδηγία 69/335 επέβαλλε την αναδρομική εφαρμογή της υπουργικής αποφάσεως

996/98, το αιτούν δικαστήριο δεν μπορεί να προβεί στη μείωση του ύψους των επιδίκων τελών στην υπόθεση της κύριας δίκης, καθ' όσον το ανώτατο όριο που προβλέπεται εφεξής στο άρθρο 23, στοιχείο c, του πίνακα τελών, ως έχει μετά την υπουργική απόφαση 996/98, ήτοι 15 000 000 PTE, είναι ούτως ή άλλως υψηλότερο του ύψους των τελών τα οποία οφείλει εν προκειμένω η SONAE.

45 Κατά συνέπεια, όποια απάντηση και αν δοθεί στο δεύτερο ερώτημα, προφανώς δεν θα έχει επίπτωση στην επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

46 Κατά πάγια νομολογία, στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να γίνεται δεκτό ότι το υποβληθέν στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου αντικειμενικώς αναγκαία για την απόφαση που καλείται να λάβει το αιτούν δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 1998, C-375/96, Zaninotto, Συλλογή 1998, σ. I-6629, σκέψη 79).

Επί των δικαστικών εξόδων

47 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Πορτογαλική και η Ισπανική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 16ης Απριλίου 1999 το Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, αποφαίνεται:

Το άρθρο 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, ως αυτή έχει μετά την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, έχει την έννοια ότι τα τέλη που εισπράττονται για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εμπορικό μητρώο, τα οποία αυξάνουν απεριόριστα και ευθέως ανάλογα προς το καλυφθέν ονομαστικό κεφάλαιο και δεν υπολογίζονται βάσει του κόστους της παρεχόμενης υπηρεσίας, όπως τα επίδικα στην κύρια δίκη, δεν έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα.

Η ύπαρξη ανωτάτου ορίου το οποίο δεν δύνανται να υπερβούν τα εν λόγω τέλη δεν αρκεί αφ' εαυτής για να τους προσδώσει ανταποδοτικό χαρακτήρα, αν το όριο αυτό δεν έχει καθοριστεί σε ύψος εύλογο με βάση το κόστος της υπηρεσίας της οποίας τα τέλη αποτελούν αντιπαροχή.

Περαιτέρω, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί — χωρίς να αναιρέσει τον ανταποδοτικό χαρακτήρα των τελών — να εισαγάγει στον πίνακα των τελών τα οποία

εισπράττει ως αντιπαροχή παρεχόμενης υπηρεσίας ένα στοιχείο αλληλεγγύης μεταξύ μεγάλων και μικρών εταιριών, επιβάλλοντας, για μία και την αυτή υπηρεσία, στις κεφαλαιουχικές εταιρίες με σημαντικό εταιρικό κεφάλαιο τέλη υψηλότερα απ' ό,τι σε εταιρίες με μικρότερο εταιρικό κεφάλαιο, χωρίς η διαφορά αυτή ύψους των τελών να έχει κάποια σχέση με το κόστος της υπηρεσίας.

Σκουρής Schintgen Colneric

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 21 Ιουνίου 2001.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του δευτέρου τμήματος

Β. Σκουρής