ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΣΜΑ

της 20ής Μαΐου 1999 *

I — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα υπόθεση, το Supremo Tribunal Administrativo, τμήμα φορολογικών διαφορών, 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 συγκεντρώσεων κεφαλαίων [1] (στο εξής: οδηγία).

2. Ο εθνικός δικαστής ερωτά ουσιαστικά κατά πόσον η αμοιβή που οφείλεται στον συμβολαιογράφο για την υποχρεωτική κατά νόμον κατάρτιση, διά δημοσίου εγγράφου, πράξεων περί τροποποιήσεως καταστατικού ή αυξήσεως κεφαλαίου υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, και αν τούτο πράγματι συμβαίνει, κατά πόσον οι συμβολαιογραφικές αμοιβές μπορούν ωστόσο να θεωρηθούν ότι επιτρέπονται δυνάμει της εισαγούσης παρέκκλιση διατάξεως του άρθρου 12, παράγραφος 1, υπό ε), της οδηγίας, σύμφωνα με την οποία τα κράτη μέλη μπορούν να εισπράττουν «φόρους, οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα».

II — Το κοινοτικό πλαίσιο

3. Η οδηγία 69/335 έχει ως σκοπό την προώθηση της ελευθέρας κινήσεως των κεφαλαίων, με στόχο τη «δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς» [2]. Η προώθηση της ελευθέρας κινήσεως των κεφαλαίων επιτυγχάνεται με την εναρμόνιση των εμμέσων φόρων που πλήττουν τις εισφορές κεφαλαίων στις εταιρίες, του φόρου χαρτοσήμου επί των τίτλων και άλλων εμμέσων φόρων οι οποίοι παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με το φόρο εισφοράς ή το φόρο χαρτοσήμου επί των τίτλων. Σύμφωνα με την όγδοη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, «η διατήρηση άλλων εμμέσων φόρων που παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με το φόρο εισφοράς ή το φόρο χαρτοσήμου επί των τίτλων, κινδυνεύει να θέσει εκ νέου υπό αμφισβήτηση τους σκοπούς, οι οποίοι επιδιώκονται από τα μέτρα τα οποία προβλέπονται από την παρούσα οδηγία και ότι επομένως η κατάργησή τους είναι επιβεβλημένη».

4. Σύμφωνα με το άρθρο 1 της οδηγίας, «τα κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εναρμονισμένο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8 έως 9, ο οποίος ονομάζεται φόρος εισφοράς».

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ελληνική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20.

2 — Βλ. πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας.

5. Το άρθρο 4, το άρθρο 8, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου [3], 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 [4].

6. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας, υπόκεινται στο φόρο εισφοράς, μεταξύ άλλων, (α) η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας και (γ) η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής.

7. Σύμφωνα με την παράγραφο 3, του άρθρου 4 της οδηγίας:

«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.»

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 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,

3 — Οδηγία 85/303/ΕΟΚ, της 10ης Ιουνίου 1985, για την τροποποίηση της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ· ΕΕ L 156 της 15ης Ιουνίου 1985, σ. 23.

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

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

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 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].

11. Τέλος, το ίδιο άρθρο 7, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, στοιχείο 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.

(...)

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. Το άρθρο 10 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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 δραστηριότητας, και στην οποία μια εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκουν κερδοσκοπι-

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

κούς σκοπούς, δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής».

13. 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 διενεργείας των πράξεων που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων αυτών [7].

14. Συγκεκριμένα, το άρθρο 12 της οδηγίας αναφέρει, μεταξύ άλλων, στην παράγραφο 1, ότι, κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 11, τα κράτη μέλη δύνανται να εισπράξουν (ε) φόρους, οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα.

III — Το εθνικό νομικό πλαίσιο

A — *Ο προσδιορισμός της συμβολαιογραφικής αμοιβής*

15. Από τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη και η Πορτογαλική Κυβέρνηση προκύπτει ότι ο πορτογαλικός συμβολαιογραφικός κώδικας, που εκδόθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 47619, της 31ης Μαρτίου 1967, προβλέπει ότι για ορισμένες πράξεις πρέπει να συντάσσεται από συμβολαιογράφο δημόσιο έγγραφο.

16. Σύμφωνα με το άρθρο 89, υπό e), του συμβολαιογραφικού κώδικα, στις πράξεις αυτές περιλαμβάνονται «οι πράξεις σύστασης, τροποποίησης, λύσης και απλής εκκαθάρισης των εμπορικών εταιριών (...) καθώς επίσης και οι πράξεις τροποποίησης των εταιρικών συμβάσεων».

17. Το ποσό της οφειλόμενης αμοιβής για την κατάρτιση των συμβολαιογραφικών πράξεων καθορίζεται από τον Πίνακα Συμβολαιογραφικών Αμοιβών (στο εξής: Πίνακας), ως έχει σύμφωνα με το παράρτημα του νομοθετικού διατάγματος 397/83, της 2ας Νοεμβρίου 1983.

18. Το άρθρο 1 του Πίνακα ορίζει την αξία των συμβολαιογραφικών πράξεων. Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο e) του Πίνακα η εκ του νόμου καθορισμένη αξία των συμβολαιογραφικών πράξεων, των σχετικών με τη μεταβολή της εταιρικής συμβάσεως αντιστοιχεί στο σύνολο του εταιρικού κεφαλαίου. Σύμφωνα επίσης με το άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο f), στην περίπτωση που η συμβολαιογραφική πράξη αφορά αύξηση κεφαλαίου η εκ του νόμου καθορισμένη αξία της αντιστοιχεί στο ύψος αυτής της αυξήσεως. Τέλος, το άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο g), προβλέπει ότι η αξία των πράξεων των σχετικών με την αύξηση κεφαλαίου όταν αυτή συνοδεύεται

7 — 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).

από διάφορες άλλες τροποποιήσεις της εταιρικής συμβάσεως, αντιστοιχεί στο ύψος αυτής της αυξήσεως, είτε στο ύψος του τροποποιηθέντος εταιρικού κεφαλαίου, όπως προέκυψε από τη μεταβολή. Από τους δύο αυτούς τρόπους υπολογισμού επιλέγεται ο τρόπος που θα έχει ως αποτέλεσμα την πιο σημαντική σε ύψος συμβολαιογραφική αμοιβή.

19. Αναλυτικότερα, το άρθρο 4 του Πίνακα προβλέπει ότι η συμβολαιογραφική αμοιβή είναι συνάρτηση του τύπου της συμβολαιογραφικής πράξης, ενώ το άρθρο 5 ορίζει ότι η αμοιβή αυτή αποτελεί συνάρτηση ενός ποσοστού της αξίας της συμβολαιογραφικής πράξης, όπως αυτή ορίζεται από το νόμο. Τα άρθρα αυτά εφαρμόζονται σωρευτικά.

20. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 5, του Πίνακα, αν η πράξη που αποτελεί αντικείμενο συμβολαιογραφικού εγγράφου έχει καθορισμένη αξία, η αμοιβή αφενός συντίθεται από ένα σταθερό ποσό και αφετέρου από ένα μεταβαλλόμενο που ορίζει ο πίνακας σύμφωνα με ένα φθίνοντα συντελεστή. Συγκεκριμένα, στο άρθρο αυτό ορίζεται ότι αν η πράξη που αποτελεί αντικείμενο συμβολαιογραφικού εγγράφου αντιπροσωπεύει ορισμένη αξία, στις προβλεπομένες στο προηγούμενο άρθρο (σταθερές) αμοιβές προστίθενται, επί του συνόλου της αξίας, για κάθε 1 000 πορτογαλικά εσκούδα (στο εξής: ESC) ή κλάσμα αυτού του ποσού: α) μέχρι 200 000 ESC, 10 ESC, β) από 200 000 έως 1 000 000 ESC, 5 ESC, γ) από 1 000 000 έως 10 000 000 ESC, 4 ESC, δ) άνω των 10 000 000 ESC, 3 ESC.

21. Σύμφωνα με το άρθρο 27, οι αμοιβές του άρθρου 5, μειώνονται στο μισό, μεταξύ άλλων περιπτώσεων, [υπό c)] για την εξακολούθηση ή συνέχιση της εταιρίας ή τη μερική τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης.

B — *Το καθεστώς των συμβολαιογράφων κατά το πορτογαλικό δίκαιο*

22. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση απαντώντας σε γραπτή ερώτηση του Δικαστηρίου ανέλυσε το καθεστώς των συμβολαιογράφων κατά το πορτογαλικό δίκαιο.

23. Οι Πορτογάλοι συμβολαιογράφοι αναλαμβάνουν τα καθήκοντά τους στο πλαίσιο μιας σχέσεως δημόσιας υπηρεσίας και είναι κρατικοί υπάλληλοι, υπέχοντες τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των άλλων δημοσίων υπαλλήλων [8]. Ωστόσο είναι προσωπικώς υπεύθυνοι για τις πράξεις που διενεργούν και μπορούν να υποχρεωθούν να αποζημιώσουν τα εκ των ενεργειών τους ζημιούμενα πρόσωπα.

24. Η αμοιβή του συμβολαιογράφου συντίθεται από ένα σταθερό και ένα μεταβλητό στοιχείο. Το σταθερό στοιχείο προσδιορίζεται σύμφωνα με τα ίδια κριτήρια που ισχύουν για όλους τους δημοσίους υπαλλήλους. Το μεταβλητό στοιχείο συνίσταται στη συμμετοχή στις αμοιβές που εισπράττει για τις πράξεις που διενεργεί. Ακριβέστερα, οι

8 — Κατά το άρθρο 4 του Κανονιστικού Διατάγματος 55/80, της 8ης Οκτωβρίου 1980, που αποτελεί τον Κανονισμό των υπηρεσιών μητρώου και συμβολαιογραφείων, οι συμβολαιογράφοι είναι ενσωματωμένοι στο οργανόγραμμα του Υπουργείου Δικαιοσύνης, υπό την εποπτεία του Γενικού Διευθυντή των μητρώων και των συμβολαιογράφων.

συμβολαιογράφοι συντάσσουν μηνιαίο συνολικό πίνακα των εισπραχθεισών αμοιβών και από το προκύπτον συνολικό ποσό αφαιρούνται τα ποσά που πρέπει να αποδοθούν στον συμβολαιογράφο και τους άλλους υπαλλήλους της συμβολαιογραφικής εργασίας.

25. Τα ποσά που καταβάλλονται στον συμβολαιογράφο και τους υπαλλήλους του καθορίζονται με την εφαρμογή ποσοστού επί των συνολικών μηνιαίων εισπράξεων αμοιβών.

26. Το υπόλοιπο, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του εισπραττομένου ποσού ως αμοιβή και τών ποσών που επιστρέφουν στον συμβολαιογράφο και τους υπαλλήλους του καταβάλλονται σε έναν οργανισμό με τίτλο «Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça» (Ταμείο των υποθηκοφυλάκων, συμβολαιογράφων και δικαστικών υπαλλήλων). Μέσω των εισπραττομένων ποσών, ο οργανισμός αυτός αναλαμβάνει την κάλυψη των ακολούθων εξόδων: α) την αμοιβή των συμβολαιογράφων και των άλλων υπαλλήλων, β) όλα τα έξοδα που αφορούν την επαγγελματική κατάρτιση των συμβολαιογράφων, γ) την απόκτηση κινητών και δ) την απόκτηση ακινήτων για την εγκατάσταση συμβολαιογράφου, τις εργασίες και την πληρωμή των ενοικίων.

27. Δηλαδή, καταρχήν οι εισπραττόμενες αμοιβές προορίζονται για την πληρωμή των αμοιβών των συμβολαιογράφων και των υπαλλήλων τους (agents) καθώς επίσης και για την κάλυψη των εξόδων τους εγκατάστασης και συντήρησης.

Γ — *Η ύπαρξη άλλων επιβαρύνσεων σε περίπτωση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου, κατά το πορτογαλικό δίκαιο*

28. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση απαντώντας σε γραπτή ερώτηση του Δικαστηρίου απάντησε ότι, κατά το πορτογαλικό δίκαιο, υφίστανται και άλλες επιβαρύνσεις σε περίπτωση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου. Διότι οι αυξήσεις αυτές αποτελούν αντικείμενο εγγραφής στο εμπορικό μητρώο, όπου κάθε εγγραφή έχει ως αντίτιμο ποσό αμοιβής ανερχόμενο σε 3 000 ESC, στο οποίο πρέπει να προστεθούν, σύμφωνα με το άρθρο 1, αριθ. 3, του Πίνακα αμοιβών του εμπορικού μητρώου, όταν η αξία της αυξήσεως του κεφαλαίου είναι ανώτερη από 100 000 ESC, οι ακόλουθες αμοιβές για κάθε 1 000 ESC ή κλάσμα αυτού του ποσού: α) μέχρι 200 000 ESC, 10 ESC, β) από 200 000 έως 1 000 000 ESC, 5 ESC, γ) από 1 000 000 έως 10 000 000 ESC, 3 ESC, δ) άνω των 10 000 000 ESC, 3 ESC.

29. Με την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου πληρώνεται αμοιβή ίση με ποσοστό 0,5 % επί της αξίας της αυξήσεως, η οποία πρέπει να καταβάλλεται σε δημόσιο οργανισμό με τίτλο «Registro National das Pessoas Colectivas» (Εθνικό μητρώο νομικών προσώπων).

30. Οι αμοιβές που είναι σχετικές με την εγγραφή στο εμπορικό μητρώο και στο Εθνικό μητρώο νομικών προσώπων αποτελούν έσοδο του Ταμείου των υποθηκοφυλάκων,

συμβολαιογράφων και δικαστικών υπαλλήλων.

IV — Πραγματικά περιστατικά

31. Η πορτογαλική εταιρία Modelo, SGPS, SA (στο εξής: Modelo) αποφάσισε να προβεί σε αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου από 7 240 000 000 ESC σε 14 000 000 000 ESC και να μεταβάλει την καταστατική της ονομασία και την έδρα της.

32. Στις 31 Δεκεμβρίου 1992, απευθύνθηκε στο 6ο Cartorio Notarial (Συμβολαιογραφείο) του Porto για την κατάρτιση σχετικού δημοσίου εγγράφου. Για τις αλλαγές αυτές χρεώθηκε από το 6ο Cartorio Notarial με συμβολαιογραφική αμοιβή ύψους 21 006 000 ESC. In specie, η συμβολαιογραφική αμοιβή που της επιβλήθηκε ορίστηκε σε συνάρτηση με το νέο, το προκύψαν μετά την αύξηση, εταιρικό κεφάλαιο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1, παράγραφος 2, στοιχείο g), του Πίνακα.

33. Η Modelo προσέβαλε ενώπιον του Tribunal Tributario de 1ª Instancia do Porto την πράξη εκκαθάρισης της συμβολαιογραφικής αμοιβής αλλά η προσφυγή της απορρίφθηκε ως αβάσιμη.

34. Στη συνέχεια, η Modelo απευθύνθηκε στο Supremo Tribunal Administrativo, ζητώντας την εξαφάνιση της αποφάσεως και την συνακόλουθη ακύρωση της εκκαθαρίσεως και επιστροφή του καταβληθέντος ποσού νομμοτόκως. Υπεστήριξε δε ότι οι αμοιβές αποτελούν στην πραγματικότητα φόρους των οποίων το ποσό θα έπρεπε να καθορισθεί όχι από την Κυβέρνηση αλλά από το Κοινοβούλιο, ότι το ζητούμενο ποσό είναι δυσανάλογο σε σχέση με τις προσφερόμενες υπηρεσίες και ότι η είσπραξη αμοιβών δεν συμβιβάζεται με τις διατάξεις της οδηγίας.

V — Τα προδικαστικά ερωτήματα

35. Προς επίλυση της εκκρεμούσης ενώπιόν του διαφοράς, το Supremo Tribunal Administrativo ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί, επί των ακολούθων προδικαστικών ερωτημάτων:

«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 ενλόγω 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 μόνον 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, ενόψει των άρθρων 10 και 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οηγίας 69/335/ΕΟΚ, το ύψος των ενλόγω αμοιβών να υπερβαίνει προδήλως και υπερμέτρως το πραγματικό κόστος της συγκεκριμένης παρεχομένης υπηρεσίας;»

VI — Επί του παραδεκτού των προδικαστικών ερωτημάτων

36. Προτού εξετάσω κατ' ουσίαν την υπόθεση, είναι, νομίζω, αναγκαίες ορισμένες παρατηρήσεις επί του παραδεκτού των προδικαστικών ερωτημάτων.

37. Από την περιγραφή των πραγματικών περιστατικών στη διάταξη της παραπομπής, είναι, κατά τη γνώμη μου, προφανές ότι ο εθνικός δικαστής δεν προέβη σε επαρκή περιγραφή του πραγματικού και του εθνικού κανονιστικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται τα ερωτήματα που υποβάλλει ούτε εξήγησε τις πραγματικές υποθέσεις επί των οποίων ερείδονται οι ερωτήσεις που υπέβαλε [9].

38. Συγκεκριμένα, το δικαστήριο της παραπομπής αρκείται στο να επαναλάβει τα επιχειρήματα της Modelo, δίχως να εξηγεί επαρκώς τη γενεσιουργό αιτία της συμβολαιογραφικής αμοιβής και το καθεστώς των συμβολαιογράφων στην Πορτογαλία, τον τρόπο που η αμοιβή υπολογίσθηκε in concreto από το 6ο Cartorio Notarial do Porto, το περιεχόμενο της τροποποιήσεως του καταστατικού της Modelo. Ούτε παρέχει πληροφορίες αν υπάρχουν περαιτέρω επιβαρύνσεις της ίδιας πράξης αυξήσεως κεφαλαίου.

39. Στην υπό κρίση υπόθεση, η γενεσιουργός αιτία και ο τρόπος υπολογισμού της συμβολαιογραφικής αμοιβής είναι απαραίτητα στοιχεία στο Δικαστήριο προκειμένου να ερευνήσει εάν η συμβολαιογραφική αυτή αμοιβή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Σε περίπτωση καταφατικής απα-

9 — Τις ελλείψεις της διάταξης παραπομπής ως προς την παράθεση στοιχείων του εθνικού νομικού πλαισίου σχετικά με τις επιβαρύνσεις που αφορούν τη συγκέντρωση κεφαλαίων κεφαλαιουχικών εταιριών, υπογραμμίζει η Επιτροπή, η οποία ωστόσο θεωρεί ότι, παρά τη λακωνικότητα της διάταξης παραπομπής, δεν τίθεται ζήτημα παραδεκτού.

ντήσεως, το ποσό της επίδικης αυξήσεως του κεφαλαίου είναι αναγκαίο στοιχείο για να υπολογισθεί ο συντελεστής του φόρου εισφοράς και, επομένως, εάν ο συντελεστής αυτός αντίκειται ή όχι στο άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 85/303.

40. Όπως κατ' επανάληψη έχει τονίσει το Δικαστήριο, η ανάγκη ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, η οποία είναι χρήσιμη για το εθνικό δικαστήριο, επιβάλλει στο δικαστήριο αυτό να καθορίζει το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο των ερωτημάτων που υποβάλλει ή τουλάχιστον να εξηγεί τις πραγματικές περιστάσεις στις οποίες βασίζονται [10].

41. Το Δικαστήριο έχει κρίνει [11] ότι «επιπλέον είναι απαραίτητο ο εθνικός δικαστής να παρέχει ορισμένες τουλάχιστον εξηγήσεις για τους λόγους που τον οδήγησαν στην επιλογή των κοινοτικών διατάξεων των οποίων ζητεί την ερμηνεία και για τη σχέση που θεωρεί ότι υφίσταται μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εθνικής νομοθεσίας η οποία εφαρμόζεται στην επίδικη διαφορά». Η παροχή δε πληροφοριακών στοιχείων στις διατάξεις περί παραπομπής απαιτείται όχι μόνο για «να καθιστούν δυνατό στο Δικαστήριο να δίδει χρήσιμες απαντήσεις» αλλά και για να παράσχουν [12] τη δυνατότητα στις Κυβερνήσεις των κρατών μελών και στους λοιπούς ενδιαφερομένους να υποβάλλουν παρατηρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 20 του Οργανισμού του Δικαστηρίου [13], δεδομένου ότι κατά το άρθρο αυτό μόνον οι διατάξεις περί παραπομπής των εθνικών δικαστηρίων κοινοποιούνται στα ενδιαφερόμενα μέρη [14].

42. Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει την ευχέρεια να αναζητήσει τα αναγκαία στοιχεία που θα το βοηθήσουν να απαντήσει στα υποβαλλόμενα ερωτήματα, τόσο στη διάταξη περί παραπομπής όσο και στον σχετικό φάκελο που του έχει αποστείλει το εθνικό δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά είναι δυνατόν να συμπληρώνονται από τις απαντήσεις στις ερωτήσεις που το Δικαστήριο θέτει στους διαδίκους στην κύρια δίκη είτε γραπτώς είτε κατά τη συζήτηση στο ακροατήριο.

43. Πράγματι, ο σκοπός του άρθρου 234 ΕΚ (πρώην άρθρο 177) είναι να καθιερωθεί μία μορφή δικαστικής συνεργασίας και διαλόγου μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων. Κατά συνέπεια, θεωρώ ότι είναι δυνατόν να δοθεί από το Δικαστήριο χρήσιμη απάντηση στον εθνικό δικαστή, έστω και αν με τη διάταξή του δεν έχει παράσχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες.

10 — Βλ. τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 1993, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-320/90, C-321/90 και C-322/90, Telemarsicabruzzo (Συλλογή 1993, σ. I-393, σκέψη 6), της 3ης Μαρτίου 1994, C-316/93, Vaneetveld (Συλλογή 1994, σ. I-763, σκέψη 13) και της 16ης Ιουλίου 1992, υπόθεση C-83/91, Meilicke (Συλλογή 1992, σ. I-4871, σκέψη 26). Βλ. επίσης και τις διατάξεις της 19ης Μαρτίου 1993, υπόθεση C-157/92, Banchero (Συλλογή 1993, σ. -1085, σκέψη 4), της 26ης Απριλίου 1993, C-386/92, Monin Automobiles (Συλλογή 1993, σ. I-2049, σκέψη 6), τις δύο διατάξεις της 19ης Ιουλίου 1996, υπόθεση C-191/96, Mario Modesti (Συλλογή 1996, σ. I-3937, σκέψη 4) και υπόθεση C-196/96, Hassan Lahlou (Συλλογή 1996, σ. I-3945, σκέψη 4), της 13ης Μαρτίου 1996, υπόθεση C-326/95, Banco de Fomento e Exterior (Συλλογή 1996, σ. I-1385, σκέψη 6), της 7ης Απριλίου 1995, υπόθεση C-167/94, Grau Gomis κ.λπ. (Συλλογή 1995, σ. I-1023, σκέψη 8) και της 23ης Μαρτίου 1995, υπόθεση C-458/93, Saddik (Rtkkocñ 1995, r. I-511, ηέwg 12).

11 — Βλ. τη μνημονευθείσα στην προηγούμενη υποσημείωση 10 διάταξη Grau Gomis κ.λπ. (σκέψη 9).

12 — Δηλαδή τα ενλόγω πληροφοριακά στοιχεία.

13 — Βλ., ενδεικτικά, τις διατάξεις Modesti (σκέψη 5) Lahlou (σκέψη 5), Grau Gomis κ.λπ. (σκέψη 10), οι οποίες ήδη μνημονεύθηκαν στην υποσημείωση 10.

14 — Βλ. την απόφαση της 1ης Απριλίου 1982, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 141/81, 142/81 και 143/81, Holdijk κ.λπ. (Συλλογή 1982, σ. 1299, σκέψη 6) και τις ήδη μνημονευθείσες στην υποσημείωση 10 διατάξεις Modesti (σκέψη 5) Lahlou (σκέψη 5), και Banco de Fomento e Exterior (σκέψη 7).

44. Δηλαδή, εάν ο φάκελος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, μαζί με τις έγγραφες παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου από τους διαδίκους «παρέχουν στο Δικαστήριο επαρκή πληροφοριακά στοιχεία που του επιτρέπουν να ερμηνεύσει τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου που σχετίζονται με την υπόθεση που αποτελεί το αντικείμενο της κυρίας δίκης» [15], το Δικαστήριο είναι σε θέση να δώσει χρήσιμη για το δικαστήριο της παραπομπής απάντηση.

45. Εξάλλου, στην περίπτωση που τα ερωτήματα αφορούν συγκεκριμένα τεχνικά σημεία και επιτρέπουν στο Δικαστήριο να δώσει μια χρήσιμη απάντηση, έστω και εάν το εθνικό δικαστήριο δεν έχει προβεί σε εξαντλητική περιγραφή της καταστάσεως από νομική και πραγματική άποψη, η απαίτηση να ορίζεται το πραγματικό και νομικό πλαίσιο των ερωτημάτων είναι λιγότερο επιτακτική [16].

46. Θεωρώ, ότι στην παρούσα υπόθεση, τα περιστατικά και το εθνικό νομικό πλαίσιο, όπως προκύπτουν από τις έγγραφες παρατηρήσεις που κατετέθηκαν και τις γραπτές απαντήσεις που δόθηκαν από την Πορτογαλική Κυβέρνηση σε ερωτήματα που της απηύθυνε το Δικαστήριο, είναι πλέον αρκούντως σαφή και συνεπώς το Δικαστήριο είναι σε θέση να δώσει χρήσιμη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που τίθενται.

47. Κατά συνέπεια, τα προδικαστικά ερωτήματα τα οποία τέθηκαν από το Supremo Tribunal Administrativo είναι, κατά τη γνώμη μου, παραδεκτά και προχωρώ στην εξέτασή τους.

VII — Επί της ουσίας

48. Για λόγους συστηματικούς θα προηγηθεί η εξέταση του δευτέρου ερωτήματος. Και τούτο διότι, θα πρέπει πρώτα να εξετασθεί εάν η συμβολαιογραφική αμοιβή που εκκαθαρίσθηκε, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας και εάν απαγορεύεται από τη διάταξη του άρθρου 10.

49. Συγκεκριμένα, με το δεύτερο ερώτημα που θέτει ο εθνικός δικαστής ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί αν καταλαμβάνονται οι κατονομαζόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας, πράξεις από την απαγόρευση του άρθρου 10 αυτής, ώστε να απαγορεύεται η είσπραξη όχι μόνον φόρου εισφοράς κεφαλαίου, αλλά και κάθε άλλης μορφής φόρου.

50. Υπενθυμίζω ότι η ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου διαφορά αφορά την εκκαθάριση ποσού συμβολαιογραφικής αμοιβής όταν η Modelo προέβη σε *αύξηση* του εταιρικού της κεφαλαίου και σε *μεταβολή* της *καταστατικής ονομασίας* και της *έδρας* της.

15 — Βλ. τις μνημονευθείσες (υποσημείωση 10) αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, Vaneetved (σκέψη 14), και της 26ης Ιανουαρίου 1993, Telemarsicabruzzo (σκέψη 9)· βλ., επίσης τις προτάσεις κ. F.-G. Jacobs στην υπόθεση Vaneetveld (σημεία 6 και 9).

16 — Βλέπε τις ήδη μνημονευθείσες στην υποσημείωση 10 απόφαση Vaneetveld, (σκέψη 13) και διάταξη Banco de Fomento e Exterior (σκέψη 8).

51. Θεωρώ λοιπόν ότι πρέπει να εξετασθεί το ζήτημα της νομικής φύσης της συμβολαιογραφικής αμοιβής, δηλαδή κατά πόσον η είσπραξη παρόμοιας αμοιβής για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και τη μεταβολή της καταστατικής ονομασίας και της έδρας κεφαλαιουχικής εταιρίας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 4 και, συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής και της απαγορεύσεως που θέτει η διάταξη του άρθρου 10 της οδηγίας.

52. Καταρχάς, είναι απαραίτητο να αναλύσω το καθεστώς των συμβολαιογράφων στα κράτη μέλη, στη συνέχεια, το νομικό περιεχόμενο της εννοίας του φόρου, ακολούθως, το σύστημα που καθιερώνει η οδηγία, και, τέλος, το ζήτημα κατά πόσον οι συμβολαιογραφικές αμοιβές μπορεί να αποτελούν φόρους ή επιβαρύνσεις που εμπίπτουν στην απαγόρευση του άρθρου 10 της οδηγίας.

α) Συγκριτική επισκόπηση του θεσμού του συμβολαιογράφου

53. Αν και στα περισσότερα δίκαια των κρατών μελών αναγνωρίζεται ο θεσμός των συμβολαιογράφων, το καθεστώς τους δεν είναι παντού το ίδιο. Θα μπορούσαν να καταταγούν σε τρεις κατηγορίες. α) Σε ορισμένα δίκαια οι συμβολαιογράφοι θεωρούνται ότι ασκούν ένα ελευθέριο επάγγελμα και ασκούν τις δραστηριότητές τους κατά τρόπο ανεξάρτητο [17], έστω και αν έχουν τον τίτλο του «δημοσίου υπαλλήλου» ή του «δημοσίου λειτουργού». β) Στο πορτογαλικό δίκαιο, στο οποίο αναφέρθηκα ανωτέρω, ο συμβολαιογράφος είναι δημόσιος υπάλληλος, με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των δημοσίων υπαλλήλων, ευρισκόμενος σε ιεραρχική εξάρτηση από το Υπουργείο Δικαιοσύνης. γ) Σε άλλα, τέλος, δίκαια [18], ο θεσμός του συμβολαιογράφου δεν συναντάται με συγκεκριμένη μορφή [19], ή είναι σχεδόν άγνωστος [20].

54. Για τις πράξεις που συντάσσονται υποχρεωτικά ενώπιον συμβολαιογράφου ή που επικυρώνονται από αυτόν, υπάρχει σχεδόν σε όλα τα δίκαια των κρατών μελών [21], πίνακας συμβολαιογραφικών αμοιβών, που καθορίζει είτε νόμος είτε διάταγμα, είτε υπουργική απόφαση είτε απόφαση επαγγελματικού συλλόγου/οργάνωσης [22].

Atsó dévomsai so ceqlamijó, so atrsqiajó, so bekcijó, so irpamijó, so cakkijó, so ekkgmijó, so isakijó, so kotnelbotqciamó jai so okkamdijó dijaio.

18 — Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου, το δανικό, το σουηδικό και το φινλανδικό δίκαιο.

19 — Στο Ηνωμένο Βασίλειο, παρατηρούμε ότι ούτε στο αγγλικό ούτε στο σκωτικό δίκαιο υπάρχει το επάγγελμα του συμβολαιογράφου, όπως το γνωρίζουν οι προηγούμενες δύο κατηγορίες. Οι συμβολαιογραφικές εργασίες εκτελούνται είτε από τους solicitors είτε από τους public notaries. Καμία από τις δύο κατηγορίες δεν έχει δεσμούς με τη δημόσια εξουσία και οι δύο δε θεωρούνται ελευθέρια επαγγέλματα.

20 — Τούτο συμβαίνει στις σκανδιναβικές χώρες. Συγκεκριμένα, στη Δανία, δεν υπάρχει ο θεσμός του συμβολαιογράφου (notariat) και οι πράξεις που θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως «συμβολαιογραφικές» ενεργούνται από τα δικαστήρια. Στη Φινλανδία, οι συμβολαιογράφοι είναι υπάλληλοι της Διοίκησης και το κύριο καθήκον τους συνίσταται να επικυρώνουν (authentifier) ορισμένες πράξεις. Στη Σουηδία, υπάρχει το επάγγελμα του notarius publicus, που θεωρείται ελευθέριο επαγγελμα. Εκτός του ότι διορίζονται από τις νομαρχίες, οι notarii publici, που έχουν περιορισμένο αριθμό καθηκόντων, δεν έχουν καμία σχέση με τη δημόσια διοίκηση.

21 — Τούτο συμβαίνει στο γαλλικό, το γερμανικό, το αυστριακό, το βελγικό, το δανικό, το ισπανικό, το φινλανδικό, το ελληνικό, το ιταλικό, το λουξεμβουργιανό, το ολλανδικό, το πορτογαλικό δίκαιο και το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου.

22 — Μόνο στο σουηδικό δίκαιο δεν υπάρχουν αμοιβές καθορισμένες, αλλά ο ίδιος ο notarius publicus καθορίζει την αμοιβή του.

55. Στα ανωτέρω εξεταζόμενα δίκαια, οι συμβολαιογραφικές αμοιβές εισπράττονται είτε από τους συμβολαιογράφους, είτε, αν το επάγγελμα του συμβολαιογράφου δεν αναγνωρίζεται ως χωριστό επάγγελμα, από τα πρόσωπα ή τις αρχές που πραγματοποιούν τις συμβολαιογραφικές εργασίες.

56. Σύμφωνα με το δανικό και το φινλανδικό δίκαιο, οι εισπραττόμενες αμοιβές αποδίδονται στο κράτος. Στην Πορτογαλία, αποδίδονται σε έναν κρατικό οργανισμό, το Ταμείο των υποθηκοφυλάκων, συμβολαιογράφων και δικαστικών υπαλλήλων. Σε όλα τα άλλα δίκαια, οι εισπραττόμενες αμοιβές, αφαιρουμένων των τελών καταχώρισης και των τελών χαρτοσήμου ανήκουν στους συμβολαιογράφους. Με εξαίρεση επίσης το δανικό και το φινλανδικό δίκαιο, όπου δεν υπάρχει το επάγγελμα του συμβολαιογράφου, το πορτογαλικό δίκαιο προβλέπει, όπως ήδη αναλύθηκε, την απόδοση ενός τμήματος των αμοιβών που έχουν εισπραχθεί, στον συμβολαιογράφο.

β) Το ζήτημα του προσδιορισμού της έννοιας του φόρου

57. Η θεωρία δέχεται ότι ο «φόρος» [23] αποτελεί «αναγκαστική και άνευ ειδικού ανταλλάγματος παροχή του ιδιώτου προς το κράτος, χάριν εκπληρώσεως των κρατικών σκοπών» [24]. Τα στοιχεία στα οποία αναλύεται ο ορισμός αυτός είναι τα εξής: α) παροχή του ιδιώτη προς το κράτος, β) αναγκαστική φύση της παροχής, αφού ο φόρος δεν είναι οικειοθελής παροχή, γ) έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος, και, τέλος, δ) ο φόρος σκοπεί στην ικανοποίηση κρατικών σκοπών, δηλαδή σκοπών που ανήκουν στον προορισμό της Πολιτείας [25] και τέτοιοι είναι σαφώς η λειτουργία των διαφόρων δημόσιων υπηρεσιών.

58. Έναντι της καταβολής του φόρου η πολιτεία δεν παρέχει στον καταβάλλοντα τον φόρο κάποιο ειδικό αντάλλαγμα. Αν παρέχεται κάποιο αντάλλαγμα τότε πρόκειται περί τέλους. Το τέλος καταβάλλεται σε αντάλλαγμα ειδικών υπηρεσιών παρεχομένων από την πολιτεία και σκοπεί συνήθως την κάλυψη ειδικών δαπανών καταβαλλομένων από την πολιτεία για την εξασφάλιση των ειδικών αυτών υπηρεσιών.

γ) Το σύστημα που καθιερώνει η οδηγία

59. Ευθύς εξαρχής μια διευκρίνιση είναι αναγκαία. Το ζήτημα κατά πόσον συγκεκριμένη επιβάρυνση που επιβάλλει ένα κράτος μέλος σε περίπτωση συγκεντρώσεως κεφαλαίων αποτελεί φόρο κατά την έννοια της οδηγίας ανήκει στο Δικαστήριο να το κρίνει, ανεξάρτητα από εθνικούς χαρακτηρισμούς. Θεωρώ δηλαδή ότι δεν πρέπει να

23 — Η επιστήμη δέχεται ότι η έννοια του φόρου περιέχει τρία ουσιώδη στοιχεία, δηλαδή: α) νομικό, β) οικονομικό (την επίδραση που έχει ο φόρος επί της εθνικής οικονομίας, λόγω των συνεπειών που μπορεί να έχει επί των δημοσίων οικονομικών) και γ) κοινωνικό (επίδραση του φόρου επί της συνθέσεων των διαφόρων ομάδων του κοινωνικού συνόλου)· βλ. Μιχαήλ Στασινοπούλου, «Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου», Αθήνα, 3η έκδ. 1966, § 60. Για τις διαφορετικές πλευρές της εννοίας του φόρου (πολιτικές, οικονομικής και νομικές), βλ. επίσης Louis Trotabas και Jean-Marie Cotteret «Droit fiscal», Παρίσι, Dalloz, 8η έκδ. 1997, §§ 2 επ.

Βκ., emdeijsijá, L. Rsarimoroúkot, op. cit., σ. 256. Δηλαδή πρόκειται για μία δημοσίας φύσεως αξίωση της Πολιτείας έναντι του φορολογουμένου, προς τον σκοπό της ικανοποιήσεως των γενικών αναγκών.

25 — Το τι μπορεί να ενταχθεί στον προορισμό αυτό, είναι συνάρτηση τόσο πολιτικών όσο και οικονομικών και κοινωνιολογικών παραγόντων, που ποικίλλουν ανάλογα με τις εποχές και τις υπό εξέταση Πολιτείες.

επιχειρείται η εξήγηση εννοιών του κοινοτικού δικαίου, όπως αυτής του «φόρου εισφοράς», με βάση εννοιολογικές διακρίσεις και θεωρητικές κατασκευές του εσωτερικού δικαίου. Άλλωστε αυτό επιτάσσει η αρχή της υπεροχής του κοινοτικού έναντι των εθνικών δικαίων. Σε αντίθετη περίπτωση θα ήταν δυνατόν, επικαλούμενοι διακρίσεις και επομένως ρυθμίσεις του εθνικού δικαίου να καθορίζουμε το εύρος της εφαρμογής κανόνων του κοινοτικού δικαίου, ενώ ο κοινοτικός νομοθέτης δεν επιθυμούσε κάτι τέτοιο.

60. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο χαρακτηρισμός συγκεκριμένου εθνικού φόρου ως αμέσου ή εμμέσου δεν μπορεί να έχει αποφασιστική σημασία. Εξάλλου, στην υπόθεση Bautiaa και Société française maritime [26], το Δικαστήριο έκρινε ότι «ο χαρακτηρισμός ενός φόρου, μιας επιβαρύνσεως, ενός τέλους ή μιας εισφοράς εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών του οικείου φόρου, ανεξαρτήτως του πώς αυτός χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο». Επίσης έχει κρίνει ότι «φόροι οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα» «περιέχονται σε διάταξη του κοινοτικού δικαίου η οποία δεν παραπέμπει στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της εννοίας τους και της εκτάσεως εφαρμογής τους. Εξάλλου, οι σκοποί της οδηγίας θα διακυβεύονταν αν τα κράτη μέλη είχαν κάθε ευχέρεια να διατηρούν τις φορολογικές επιβαρύνσεις που εμφανίζουν τα ίδια χαρακτηριστικά προς το τέλος εισφοράς αφού αυτά τα ίδια τις χαρακτηρίζουν ως τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα. Επομένως, η ερμηνεία των επιδίκων όρων στη γενική τους έννοια δεν μπορεί να αφεθεί στη διακριτική εξουσία κάθε κράτους μέλους» [27]. Οι έννοιες αυτές είναι ανεξάρτητες από εκείνες που χρησιμοποιεί το εθνικό δίκαιο. Δηλαδή έχουν το δικό τους περιεχόμενο που δεν μπορεί να προσδιορίζεται σε σχέση με αναλύσεις, διακρίσεις και θεωρητικές κατασκευές του εσωτερικού δικαίου των δεκαπέντε, σήμερα, κρατών μελών.

61. Στους φόρους και μάλιστα τους έμμεσους φόρους του κράτους εμπίπτει και ο φόρος επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες που καθιερώνει η οδηγία [28].

62. Το άρθρο 1 της οδηγίας θεσπίζει έναν εναρμονισμένο φόρο επί των «εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες». Όπως έχει κρίνει δε το Δικαστήριο [29], «η οδηγία αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην εναρμόνιση των στοι-

26 — Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-197/94 και C-252/94 (Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 39). Βλ. και την απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1998, υπόθεση C-4/97, Nonwoven (Συλλογή 1998, σ. I-6469, σκέψη 19).

27 — Bk. sgm apóuarg sgz 2az Dejelbqiot 1997, C-188/95, Fantask (Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 26) και την απόφαση της 15ης Ιουλίου 1982, 270/81, Felicitas (Συλλογή 1982, σ. 2771, σκέψη 14).

28 — Ο μεν άμεσος φόρος στηρίζεται απευθείας στη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου (λόγω εισοδήματος, περιουσίας, κ.λπ.) ενώ ο έμμεσος επιβάλλεται εξ αφορμής γεγονότων, από τα οποία εξωτερικεύεται η φοροδοτική ικανότητα, όπως είναι η κατανάλωση και η κίνηση των αγαθών· βλ., ενδεικτικά, Μ. Στασινόπουλου, op. cit., σ. 265 επ.

29 — Απόφαση της 5ης Μαρτίου 1998, υπόθεση C-347/96, Solred (Συλλογή 1998, σ. I-937, σκέψη 3). Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει καθεαυτός στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας· βλ., ενδεικτικά, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, υπόθεση C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21). Βλ. και την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, υπόθεση C-287/94, Frederiksen (Συλλογή 1996, σ. I-4581, σκέψεις 20 και 21), σχετική με τον φόρο εισοδήματος, ο οποίος ως άμεσος φόρος διαφεύγει του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας.

χείων που συντελούν στον καθορισμό και στην είσπραξη του φόρου εταιρικής εισφοράς εντός της Κοινότητας, στο πλαίσιο της εξαλείψεως των φορολογικών εμποδίων που δυσχεραίνουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων» [30].

63. Η δεύτερη αιτιολογική σκέψη επισημαίνει ότι «οι έμμεσοι φόροι, οι επιβαλλόμενοι επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, οι οποίοι ισχύουν σήμερα στα κράτη μέλη, ήτοι ο φόρος ο οποίος επιβάλλεται επί των εταιρικών εισφορών και ο φόρος χαρτοσήμου επί των τίτλων, δημιουργούν διακρίσεις, διπλές φορολογίες και ανισότητες, οι οποίες εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και οι οποίες, συνεπώς, πρέπει να εξαλειφθούν διά της εναρμονίσεως».

64. Η έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αναφέρει ότι «η έννοια μιας κοινής αγοράς, με χαρακτηριστικά γνωρίσματα εσωτερικής αγοράς, προϋποθέτει ότι η εφαρμογή επί των κεφαλαίων, τα οποία συγκεντρώνονται στο πλαίσιο μιας εταιρίας, ενός φόρου επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, δεν πρέπει να επιβάλλεται παρά μόνο μία φορά στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και ότι η φορολογία αυτή, για να μη διαταράσσει την κυκλοφορία των κεφαλαίων, πρέπει να ευρίσκεται στο αυτό επίπεδο σε όλα τα κράτη μέλη».

65. Οι απαριθμούμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας μορφές πράξεων που πρέπει να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς αφορούν όλες τις πράξεις με τις οποίες μεταβιβάζονται κεφάλαια ή αγαθά σε κεφαλαιουχική εταιρία εντός του κράτους μέλους της φορολογήσεως είτε μέσω της συστάσεως παρόμοιας κεφαλαιουχικής εταιρίας (στοιχεία α' και β'), είτε με την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου υφισταμένης εταιρίας δι' εισφορών σε είδος (στοιχείο γ'), κ.λπ. [31].

66. Το ότι η μεταφορά κεφαλαίων ή περιουσιακών στοιχείων αποτελεί το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα των υποκειμένων στον φόρο εισφοράς πράξεων επιβεβαιώνεται από το άρθρο 4, παράγραφος 3 [32]. Προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση, αποκλείονται με την ανωτέρω διάταξη από την έννοια της «συστάσεως» ορισμένες πράξεις, οι οποίες, αν και σημαντικές για τη νομική υπόσταση της κεφαλαιουχικής εταιρίας, δεν συνεπάγονται μεταφορές κεφαλαίων.

67. Επιπλέον, οι απαγορεύσεις άλλων φόρων που επιβάλλονται από τα άρθρα 10 και 11 απορρέουν ευθέως από τον διττό σκοπό της οδηγίας, που συνίσταται στην εναρμόνιση των φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων και την κατάργηση του τέλους χαρτοσήμου επί των τίτλων. Αυτό είναι σαφές στην περίπτωση των απαγορεύσεων του άρθρου 10, στοιχείο α' (πράξεις που υπόκεινται στον εναρμονισμένο φόρο εισφοράς του άρθρου 4 της οδηγίας), του άρθρου 10, στοιχείο β' (φόροι επί των

30 — Βλ., επίσης, την απόφαση της 20ής Απριλίου 1993, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni (Συλλογή 1993, σ. I-1915, σκέψη 19).

31 — Είτε μέσω της αυξήσεως διά της εισφοράς δικαιωμάτων της ιδίας φύσεως προς εκείνα των εταίρων (στοιχείο δ'), είτε ακόμη μέσω της μεταφοράς της πραγματικής διευθύνσεως της εταιρίας ή της καταστατικής έδρας της από μια τρίτη χώρα ή, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος (στοιχεία ε', ζ' και η').

32 — Ομοίως, οι απαριθμούμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 2, πράξεις, επί των οποίων η επιβολή φόρου εισφοράς εναπόκειται στα κράτη μέλη, καταλήγουν όλες σε πραγματική αύξηση του κεφαλαίου ή των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας.

εισφορών, δανείων ή παροχών πραγματοποιούμενων στο πλαίσιο των πράξεων αυτών)[33]. Αυτοί είναι οι φόροι[34], στην εναρμόνιση ή κατάργηση των οποίων απέβλεπε η οδηγία.

68. Μολονότι οι φόροι που αναφέρονται στο άρθρο 10, στοιχείο γ', δεν επιβάλλονται επί των ιδίων των εισφορών κεφαλαίων ή των μεταβιβάσεων τίτλων, η απαγόρευσή τους είναι παρ' όλα αυτά ουσιώδης για την επίτευξη του σκοπού της οδηγίας. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται για διατυπώσεις που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, δηλαδή με το μέσον που χρησιμοποιείται για τη συγκέντρωση κεφαλαίων. Επομένως, οι εν λόγω φόροι υπάγονται σε παρόμοια κατηγορία με εκείνη των άλλων απαγορευόμενων φόρων. Οι κανόνες που εναρμονίζουν τις φορολογικές νομοθεσίες στον τομέα αυτό θα ήσαν ατελείς χωρίς μια τέτοια απαγόρευση, δεδομένου ότι η ύπαρξη τέτοιων φόρων θα παρεμπόδιζε την επίτευξη των σκοπών της οδηγίας όπως και η διατήρηση άλλων φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων ή των μεταβιβάσεων τίτλων[35].

69. Το Δικαστήριο στην απόφαση Ponente Carni και Cispadana Costruzioni[36], έχει τονίσει ότι οι έμμεσοι φόροι που παρουσιάζουν τα αυτά χαρακτηριστικά με τον φόρο επί της εισφοράς εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 10 της οδηγίας. Επίσης, συμπέρανε (σκέψη 30) ότι «οι διάφοροι φόροι και τα τέλη που επιβάλλονται για την καταχώρηση κεφαλαιουχικής εταιρίας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των προαναφερθεισών διατάξεων και, κατ' αρχήν, απαγορεύονται, επιφυλασσομένων των εξαιρέσεων που προβλέπει το άρθρο 12». Απορρίπτοντας δε σχετικό ισχυρισμό πολλών κυβερνήσεων, που είχαν καταθέσει γραπτές παρατηρήσεις, το Δικαστήριο έκρινε ότι «κανένα στοιχείο αναγόμενο στο γράμμα ή στους σκοπούς της διατάξεως δεν επιτρέπει τον πλήρη αποκλεισμό της εφαρμογής του άρθρου 10 στις περιπτώσεις όπου το προϊόν της φορολογήσεως συμβάλλει στη χρηματοδότηση της υπηρεσίας που είναι επιφορτισμένη με την τήρηση του μητρώου όπου καταχωρούνται οι εταιρίες. Αντίθετα μάλιστα, η προτεινόμενη από τις ανωτέρω κυβερνήσεις ερμηνεία, καθόσον θα επέτρεπε στα κράτη μέλη την επιβολή φορολογικής επιβαρύνσεως άλλης από τον φόρο επί της εισφοράς, που θα οφειλόταν από τις κεφαλαιουχικές εταιρίες κατά τη διενέργεια μιας από τις ουσιώδεις για τη σύστασή τους διατυπώσεις και το ποσόν της οποίας επιπλέον δεν θα περιοριζόταν από διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, θα αντέβαινε στους σκοπούς της οδηγίας»[37].

33 — Αυτό είναι επίσης σαφές στην περίπτωση του άρθρου 11 (φόροι επί της δημιουργίας, εκδόσεως, εισαγωγής στο χρηματιστήριο ή θέσεως σε κυκλοφορία ή διαπραγμάτευση μετοχών, μεριδίων ή άλλων τίτλων ιδίας φύσεως και φόροι επί δανείων, συμπεριλαμβανομένων των παγίων δανείων, τα οποία συνάπτονται υπό μορφή εκδόσεως ομολογιών ή άλλων διαπραγματεύσιμων τίτλων).

34 — Φόροι επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων ή των μεταβιβάσεων τίτλων.

35 — Τούτο τόνιζε ο γενικός εισαγγελέας κ. F. Jacobs, στο σημείο 44 των προτάσεών του στην υπόθεση C-2/94, Denkavit International κ.λπ. (που ήδη αναφέρθηκε στην υποσημείωση 7), τη γνώμη του οποίου ακολούθησε το Δικαστήριο στην απόφαση της 11ης Ιουνίου 1996, στην ίδια υπόθεση (σκέψη 23). Βλ. επίσης τις αποφάσεις της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ., (σκέψη 21) και της 5ης Μαρτίου 1998, Solred (σκέψη 21), ήδη μνημονευθείσες στις υποσημειώσεις 27 και 29 αντίστοιχα.

36 — Απόφαση ήδη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 30 (σκέψη 29).

37 — Ο στόχος της διαφύλαξης της πρακτικής αποτελεσματικότητας των διατάξεων της οδηγίας, οδήγησε το Δικαστήριο να κρίνει, στην απόφαση Ponente Carni και Cispadana Costruzioni, ότι: «Το γεγονός ότι ο φόρος οφείλεται όχι μόνο κατά την καταχώρηση της εταιρίας αλλά και κάθε έτος που ακολουθεί δεν αρκεί από μόνο του για να θέσει την εν λόγω επιβάρυνση εκτός του πεδίου εφαρμογής της απαγορεύσεως του άρθρου 10. Όπως τονίζει η Επιτροπή και οι επιχειρήσεις που είναι διάδικοι στην κυρία δίκη, κάθε άλλη ερμηνεία θα στερούσε της αποτελεσματικότητάς τους τις διατάξεις του άρθρου 10, εφόσον θα επέτρεπε στα κράτη μέλη να επιβάλλουν στις κεφαλαιουχικές εταιρίες ετήσια φορολογική επιβάρυνση, γενεσιουργός λόγος της οποίας είναι η διατήρηση και μόνο της καταχωρήσεως της εταιρίας.»

δ) Η συμβολαιογραφική αμοιβή ως εισφορά

70. Μετά τις ανωτέρω διευκρινιστικές παρατηρήσεις, προκειμένου να χαρακτηρισθεί, από πλευράς οδηγίας, η συμβολαιογραφική αμοιβή, όπως ρυθμίζεται από το πορτογαλικό δίκαιο, θα πρέπει να εξετασθούν τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά της.

71. Θεωρώ ότι λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά αυτά, η εισπραττόμενη, σύμφωνα με το πορτογαλικό δίκαιο, συμβολαιογραφική αμοιβή, σε περίπτωση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου και μεταβολής της καταστατικής ονομασίας και της έδρας κεφαλαιουχικής εταιρίας, δεν πρέπει να θεωρηθεί ως έμμεσος φόρος επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων κατά την έννοια της οδηγίας. Στο συμπέρασμα αυτό καταλήγω από την ανάλυση των ενλόγω αντικειμενικών χαρακτηριστικών, δηλαδή ενός πλέγματος ενδείξεων/κριτηρίων που μας βοηθούν στο ζήτημα του νομικού χαρακτηρισμού υπό το πρίσμα της οδηγίας της εκκαθάρισης συμβολαιογραφικής αμοιβής. Είναι λοιπόν σημαντικό να εξετάσουμε κατά πόσον συντρέχουν τα στοιχεία της έννοιας του φόρου όπως προκύπτουν από την ανάλυση των σχετικών κοινοτικών διατάξεων.

72. Μολονότι, κατά την άποψή μου, ορισμένα από τα στοιχεία του φόρου φαίνεται ότι συντρέχουν, τούτο δεν αρκεί για να χαρακτηρισθούν οι συμβολαιογραφικές αμοιβές ως φόροι.

73. Πρώτον, παρατηρούμε ότι η συμβολαιογραφική αμοιβή εισπράττεται με βάση κανόνα δικαίου που έχει θεσπίσει η Πορτογαλική Δημοκρατία [38]. Αυτό όμως το στοιχείο από μόνο του δεν αρκεί για να χαρακτηρισθεί ως φόρος.

74. Δεύτερον, ο γενεσιουργός λόγος της επίμαχης συμβολαιογραφικής αμοιβής, είναι ουσιαστικά η παροχή υπηρεσιών από τον συμβολαιογράφο προς τον πελάτη του [39] λόγω συντάξεως του εγγράφου με το οποίο διαπιστώνεται η πράξη αυξήσεως του κεφαλαίου και μεταβολής της καταστατικής ονομασίας και της έδρας κεφαλαιουχικής εταιρίας και όχι η πράξη αυξήσεως ή μεταβολής αυτή καθεαυτή. Δηλαδή το γενεσιουργό γεγονός της αμοιβής δεν ταυτίζεται με εκείνο του φόρου εισφοράς, την είσπραξη του οποίου επιτρέπει η οδηγία (σε περίπτωση αυξήσεως του κεφαλαίου).

75. Τρίτον, η βάση υπολογισμού της εκκαθαριζόμενης συμβολαιογραφικής αμοιβής είναι το εταιρικό κεφάλαιο, όπως προέκυψε μετά την επελθούσα αύξηση. Βεβαίως, το γεγονός ότι η εισπραττόμενη συμβολαιογραφική αμοιβή λαμβάνει υπόψη το ύψος του εγγεγραμμένου κεφαλαίου δεν αρκεί για να υπαγάγει την επίδικη επιβάρυνση στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Τούτο μπορεί να συμβαίνει όταν και από άλλες ενδείξεις προκύπτει ότι οι επίδικες στην παρούσα

38 — Πρόκειται για το άρθρο 5 του Πίνακα Συμβολαιογραφικών Αμοιβών, με τη μορφή που του προσέδωσε το Νομοθετικό Διάταγμα 397/83, της 2ας Νοεμβρίου 1983.

39 — Κατά το πορτογαλικό δίκαιο, όπως βεβαίωσε η Πορτογαλική Κυβέρνηση στις γραπτές παρατηρήσεις της, ο συμβολαιογράφος ενεργεί τόσο προς το συμφέρον του προσφεύγοντος στις υπηρεσίες του (αλλά και των εργαζομένων και των δανειστών) όσο και για το δημόσιο συμφέρον. Συγκεκριμένα, ελέγχει την ενδεχόμενη ύπαρξη βαρέων σφαλμάτων της ενώπιόν του δηλώσεως, πληροφορεί σχετικά με το περιεχόμενο της πράξης τους ενδιαφερομένους και γενικότερα προβαίνει σε έλεγχο νομιμότητας των πράξεων για τις οποίες συντάσσει, κατά νόμον, σχετικό έγγραφο.

υπόθεση συμβολαιογραφικές αμοιβές συνιστούν, ανεξάρτητα από την τυπική ονομασία τους, φόρο επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων.

76. Δηλαδή το ειδικό γενεσιουργό γεγονός της επιβαλλόμενης επιβαρύνσεως, εν προκειμένω της εκκαθαριζόμενης συμβολαιογραφικής αμοιβής, ήτοι η παροχή υπηρεσιών από τον συμβολαιογράφο, δεν είναι της ίδιας φύσεως με το γεγονός που οδηγεί στην επιβολή του ρυθμιζόμενου από την οδηγία φόρου εισφοράς (άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ': αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου) [40], έστω και αν η φορολογητέα βάση (μπορεί να) αντιστοιχεί προς την προβλεπόμενη από την οδηγία [41].

77. Τέταρτον, η εκκαθαριζόμενη αμοιβή ενόψει της σύνταξης δημοσίου εγγράφου από συμβολαιογράφο, έχει αναγκαστικό χαρακτήρα, αφού δεν είναι οικειοθελής [42]. Ούτε αυτό το στοιχείο είναι όμως από μόνο του σημαντικό για τον χαρακτηρισμό της συμβολαιογραφικής αμοιβής ως φόρου.

78. Πέμπτον, παρατηρούμε βεβαίως ότι η επίμαχη «αμοιβή» συνιστά παροχή ιδιώτη προς κρατική αρχή, αφού, σύμφωνα με το πορτογαλικό δίκαιο, ο συμβολαιογράφος αποτελεί δημόσιο υπάλληλο, αμειβόμενο από το κράτος, είναι ενταγμένος στην ιεραρχία του Υπουργείου Δικαιοσύνης και υπέχει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των άλλων δημοσίων υπαλλήλων.

79. Ωστόσο, έκτον, και κυριότερο, η εισπραττόμενη συμβολαιογραφική αμοιβή δεν αποβλέπει στην ικανοποίηση κρατικών σκοπών, δηλαδή σκοπών που ανήκουν στον προορισμό της Πολιτείας, στους οποίους συγκαταλέγεται σαφώς και η λειτουργία των διαφόρων δημόσιων υπηρεσιών.

80. Εν προκειμένω, θεωρώ ότι ναι μεν ο Πορτογάλος συμβολαιογράφος αμείβεται με σταθερό ποσό, ωστόσο η φιλοσοφία του ελευθερίου επαγγέλματος εμφανίζεται στο μέτρο που λαμβάνει επίσης ποσοστό επί των αμοιβών ανάλογα με το ύψος των ποσών που εισέπραξε και το στοιχείο αυτό αποδεικνύει τον κερδοσκοπικό στόχο του ενλόγω επαγγέλματος, που το διαφοροποιεί από εκείνο ενός τυπικού δημοσίου υπαλλήλου. Στον εθνικό δικαστή δε ανήκει να εκτιμήσει κατά πόσον ο συμβολαιογράφος μπορεί να επιδιώκει την αύξηση των ποσοστών που λαμβάνει με την εξεύρεση νέων πελατών, κάτι που αν συνέβαινε θα απεδείκνυε ακόμη σαφέστερα ότι ο θεσμός του συμβολαιογράφου, όπως τον γνωρίζει το πορτογαλικό δίκαιο, ουσιαστικά δεν διαφοροποιείται από αντίστοιχους θεσμούς άλλων κρατών μελών όπου οι συμβολαιογράφοι ασκούν ελευθέριο επάγγελμα.

40 — Όσον αφορά τη μεταβολή της καταστατικής ονομασίας και της έδρας κεφαλαιουχικής εταιρίας αυτή εμπίπτει στις περιπτώσεις που αφορά η παράγραφος 3, του άρθρου 4, της οδηγίας, οι οποίες δεν θεωρούνται ότι συνιστούν σύσταση και επομένως, δεν υπόκεινται σε φόρο εισφοράς.

41 — Τούτο συμβαίνει όταν, όπως ορίζει το άρθρο 1, παράγραφος 2, του Πίνακα Συμβολαιογραφικών Αμοιβών, στοιχείο f), στην περίπτωση αυξήσεως κεφαλαίου, όπου η εκ του νόμου καθορισμένη αξία της αντιστοιχεί στο ύψος αυτής της αυξήσεως, ενώ [στοιχείο g)], όταν επέρχονται και άλλες μεταβολές της εταιρικής συμβάσεως λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αμοιβής το κεφάλαιο που προέκυψε μετά την αύξηση.

42 — Υπενθυμίζω ότι εν προκειμένω η επίμαχη εθνική νομοθεσία προβλέπει ότι η διαμεσολάβηση του συμβολαιογράφου και η σύνταξη δημοσίου εγγράφου είναι υποχρεωτική. Συγκεκριμένα, ο πορτογαλικός συμβολαιογραφικός κώδικας, που εκδόθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 47619, της 31ης Μαρτίου 1967, προβλέπει ότι για ορισμένες πράξεις πρέπει να συντάσσεται από συμβολαιογράφο δημόσιο έγγραφο. Σύμφωνα με το άρθρο 89, υπό e), του συμβολαιογραφικού κώδικα, στις πράξεις αυτές περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι πράξεις σύστασης και τροποποίησης των εμπορικών εταιριών καθώς επίσης και οι πράξεις τροποποίησης των εταιρικών συμβάσεων.

81. Επίσης, θεωρώ ότι τα ποσά που λαμβάνει ο Πορτογάλος συμβολαιογράφος εκ των συμβολαιογραφικών αμοιβών που εισπράττει δεν διαφοροποιούνται από τις αμοιβές οι οποίες σε άλλα δίκαια καταβάλλονται σε ένα συμβολαιογράφο που ασκεί ελευθέριο επάγγελμα και πληρώνεται για τη δραστηριότητά του αυτήν, οι αμοιβές δε αυτές αποτελούν εισόδημά του με το οποίο καλύπτει τα έξοδά του και εξασφαλίζει τα προς το ζην.

82. Εξάλλου, ναι μεν η αμοιβή σκοπεί στην επίτευξη των στόχων του Ταμείου των υποθηκοφυλάκων, συμβολαιογράφων και δικαστικών υπαλλήλων, ενός θεσμού δημοσίου δικαίου της πορτογαλικής έννομης τάξης [43], τούτο όμως δεν αρκεί για να θεωρηθεί ότι τα εισπραττόμενα ποσά προορίζονται για την επίτευξη των στόχων της Πολιτείας αλλά, κατά τη γνώμη μου, εντάσσονται περισσότερο στη λογική του κορπορατισμού, η οποία διέπει γενικά τον τρόπο οργάνωσης των ελευθερίων επαγγελμάτων. Αυτό το συμπέρασμα συνάγεται και από το ότι, κατά το πορτογαλικό δίκαιο, οι εισπραττόμενες αμοιβές προορίζονται για την πληρωμή από το Ταμείο των αμοιβών των συμβολαιογράφων, που είναι δημόσιοι υπάλληλοι, και των υπαλλήλων τους και αφετέρου για την κάλυψη των εξόδων εγκατάστασης και συντήρησης στα οποία υποβάλλονται, έστω και αν χρησιμεύουν επίσης για την κάλυψη και όποιων άλλων δημοσίων αναγκών θεωρήσει, κατ' εξαίρεση, ο Υπουργός Δικαιοσύνης ότι πρέπει να καλυφθούν από τα έσοδα του Ταμείου [44].

83. Τέλος, θα υπενθυμίσω ότι ο Πορτογάλος συμβολαιογράφος ασκεί τις δραστηριότητές του υπό ιδία ευθύνη, είναι προσωπικώς υπεύθυνος για τις πράξεις που διενεργεί και μπορεί να υποχρεωθεί να αποζημιώσει τα εκ των ενεργειών του ζημιούμενα πρόσωπα.

84. Εν κατακλείδι, από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι, παρά το ιδιαίτερο καθεστώς των συμβολαιογράφων στην πορτογαλική έννομη τάξη [45], οι συμβολαιογραφικές αμοιβές που εισπράττονται για την παροχή υπηρεσιών από τον συμβολαιογράφο [46] δεν αποτελούν επιβαρύνσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Έτσι, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προδικαστικών ερωτημάτων.

43 — Βεβαίως, το γεγονός ότι το Ταμείο δεν είναι υπηρεσία κρατική αλλά αποτελεί ξεχωριστό νομικό πρόσωπο, κρατικό οργανισμό, δεν θα μπορούσε, κατά την άποψή μου, να αποτελέσει ουσιώδες στοιχείο που θα συνηγορούσε υπέρ της λύσεως ότι οι συμβολαιογραφικές αμοιβές δεν είναι φόρος.
Θα υπενθυμίσω ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει, σχετικά με την έννοια της επιβαρύνσεως, κατά την έννοια των άρθρων 9 και 12 και 95 της Συνθήκης ότι μια χρηματική επιβάρυνση δεν απαιτείται να εισπράττεται υπέρ του Δημοσίου. Έτσι έκρινε ότι παρόμοια επιβάρυνση, μονομερώς επιβαλλόμενη επί των εγχωρίων ή των εισαγομένων προϊόντων, λόγω του ότι αυτά διέρχονται τα σύνορα, απαγορεύεται, σύμφωνα με τα άρθρα 9 και 12, έστω και αν δεν εισπράττεται υπέρ του Δημοσίου (σε εκείνη την περίπτωση επρόκειτο για εισφορά την οποία υποχρεούντο να καταβάλλουν οι εισαγωγείς ακατέργαστων διαμαντιών υπέρ του Κοινωνικού Ταμείου εργατών κατεργασίας διαμαντιών)· βλ. την απόφαση της 1ης Ιουλίου 1969, συνενδικασθείσες υποθέσεις 2/69 και 3/69, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 211, ιδίως σκέψη 18). Επίσης έχει κρίνει πως, δεδομένου ότι το άρθρο 95 της Συνθήκης αφορά τους εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, το γεγονός ότι κάποιος φόρος ή τέλος εισπράττεται από οργανισμό δημοσίου δικαίου εκτός του κράτους ή υπέρ αυτού δεν τον εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95 της Συνθήκης (σε εκείνη την περίπτωση επρόκειτο για την καταβολή τελών υπέρ ενός οργανισμού δημοσίου δικαίου του Ente nazionale per la cellulosa e per la carta)· βλ. την απόφαση της 22ας Μαρτίου 1977, υπόθεση 74/76, Iannelli και Volpi κατά Meroni (Συλλογή τόμος 1977, σ. 143, σκέψη 19).

44 — Συγκεκριμένα, όπως τόνισε η Modelo κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, τα εισπραττόμενα ποσά μπορούν να διατίθενται και σε άλλους δημόσιους σκοπούς (χρηματοδότηση πανεπιστημίου, επενδύσεις του Υπουργείου Δικαιοσύνης, κατασκευή φυλακών, κάλυψη αμοιβών για την μεταφορά αποσκευών των δικαστικών, κάλυψη εξόδων λειτουργίας της αστυνομίας, κάλυψη εξόδων της υπηρεσίας φυλακών, κ.λπ.). Ασφαλώς, ο έλεγχος των στοιχείων αυτών ανήκει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστή. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση, παρότι τόνισε, κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, ότι τα έσοδα του Ταμείου δεν αποτελούν έσοδα του κράτους, αναγραφόμενα στον προϋπολογισμό, εντούτοις παραδέχθηκε ότι το Υπουργείο Δικαιοσύνης μπορεί, κατ' εξαίρεση, να επιτρέψει την διάθεση ποσών εκ των εσόδων του Ταμείου σε άλλους σκοπούς.

45 — Σε κάθε δε περίπτωση ανήκει στον εθνικό δικαστή να επαληθεύσει τα στοιχεία που αφορούν το εθνικό δίκαιο.

46 — Σύνταξη δημοσίου εγγράφου που αφορά την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και τη μεταβολή της καταστατικής ονομασίας και της έδρας κεφαλαιουχικής εταιρίας.

VIII — Πρόταση

85. Ενόψει των ανωτέρω, φρονώ ότι πρέπει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

«Οι αμοιβές που οφείλονται στον συμβολαιογράφο για την (υποχρεωτική κατά νόμον) κατάρτιση διά δημοσίου εγγράφου πράξεων περί τροποποιήσεως καταστατικού ή αυξήσεως κεφαλαίου, όπως ορίζει το πορτογαλικό δίκαιο, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων.»