ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 27ης Οκτωβρίου 1998 *

Στην υπόθεση C-4/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση της Commissione tributaria provinciale di Firenze (Ιταλία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Manifattura italiana Nonwoven SpA

και

Direzione regionale delle entrate per la Toscana,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία 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),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Manifattura italiana Nonwoven SpA, εκπροσωπούμενη από τους Aldo Bompani, Sergio Calamandrei, Gino Manfriani και Luca Noferi, dottori commercialisti, και τους Giorgio Bompani και Giuliano Danna, δικηγόρους Φλωρεντίας,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον καθηγητή Umberto Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον Gianni de Bellis, avvocato dello Stato,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Γεώργιο Κανελλόπουλο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και την Άννα Ροκοφύλλου, σύμβουλο του αναπληρωτή Υπουργού Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Enrico Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Manifattura italiana Nonwoven SpA, της Ιταλικής και της Ελληνικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 7ης Μαΐου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 18ης Ιουνίου 1998,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 18ης Οκτωβρίου 1996, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Ιανουαρίου 1997, η Commissione tributaria provinciale di Firenze υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία 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 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Manifattura italiana Nonwoven SpA (στο εξής: Nonwoven) και της Direzione regionale delle entrate per la Toscana (στο εξής: δημόσια οικονομική υπηρεσία) με αντικείμενο την αίτηση της πρώτης περί επιστροφής ποσού που είχε καταβάλει ως φόρο επιβαλλόμενο επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εταιριών.

3 Η οδηγία αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην εναρμόνιση των στοιχείων 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 (βλ., ιδίως, απόφαση της 5ης Μαρτίου 1998 στην υπόθεση C-347/96, Solred, Συλλογή 1998, σ. I-937, σκέψη 3).

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

«1. Υπόκεινται στον φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

α) η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας·

β) η μετατροπή σε κεφαλαιουχική εταιρία μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που δεν είναι κεφαλαιουχική εταιρία·

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

δ) η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής, αμειβομένων όχι διά μεριδίων αντιπροσωπευτικών του εταιρικού κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας, αλλά διά δικαιωμάτων της ιδίας φύσεως προς εκείνα των εταίρων (...).»

5 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία ε' έως η', της οδηγίας προβλέπει ότι η μεταφορά της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως ή της καταστατικής έδρας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας από τρίτη χώρα σε κράτος μέλος υπόκειται επίσης στον φόρο εισφοράς.

6 Το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας απαριθμεί τις διάφορες πράξεις που μπορούν να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς:

«α) η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά της κεφαλαιοποιήσεως κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων·

β) η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από ένα εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων·

γ) το δάνειο, το οποίο συνάπτει μία κεφαλαιουχική εταιρία, εφόσον ο πιστωτής έχει δικαίωμα επί ενός ποσοστοτων εταιρικών κερδών·

δ) το δάνειο, το οποίο συνάπτει μια κεφαλαιουχική εταιρία με ένα εταίρο, με τη σύζυγο ή τέκνο ενός εταίρου, καθώς επίσης το δάνειο που συνάπτεται με τρίτο πρόσωπο, αν αυτό είναι εγγυημένο από ένα εταίρο, υπό τον όρο ότι τα δάνεια αυτά επιτελούν την ίδια λειτουργία με την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου».

7 Το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν ορισμένες προβλεπόμενες από την οδηγία πράξεις από τον φόρο εισφοράς ή να εφαρμόζουν επ' αυτών ενιαίο συντελεστή μη υπερβαίνοντα το 1 %.

8 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 ή του τέλους χαρτοσήμου επί των τίτλων, η διατήρηση των οποίων υπάρχει κίνδυνος να θέσει υπό αμφισβήτηση τα προβλεπόμενα με την οδηγία μέτρα. 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.»

9 Ο φόρος επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων εισήχθη στο ιταλικό φορολογικό σύστημα με το νομοθετικό διάταγμα 394, της 30ής Σεπτεμβρίου 1992 [*GURI* (Επίσημη Εφημερίδα της Ιταλικής Κυβερνήσεως) αριθ. 230, της 30ής Σεπτεμβρίου 1992]. Υπόκεινται στον ανωτέρω φόρο, ιδίως, οι κεφαλαιουχικές εταιρίες, οι συνεταιριστικές και αλληλασφαλιστικές εταιρίες, οι δημόσιοι και ιδιωτικοί οργανισμοί πλην των εταιριών, οι οποίοι έχουν όμως ως αποκλειστικό και/ή κύριο αντικείμενο την άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν επιχειρηματικές δραστηριότητες προσπορίζουσες εισοδήματα.

10 Ως βάση του φόρου λαμβάνεται η καθαρή εταιρική περιουσία, όπως αυτή προκύπτει από τον ισολογισμό με τη λήξη του ημερολογιακού έτους, αφαιρουμένων των κερδών του έτους, η οποία περιλαμβάνει, ιδίως, τα ακόλουθα στοιχεία:

— το εγγεγραμμένο εταιρικό κεφάλαιο, έστω και αν δεν έχει ακόμα απελευθερωθεί, καθώς και την καταβολή εκ μέρους των μετόχων μη επιστρεπτέων ποσών ή ποσών εν είδει κεφαλαίου,

— τα άλλως ονομαζόμενα και συσταθέντα αποθεματικά: νόμιμο ή προβλεπόμενο από το καταστατικό απόθεμα, αποθέματα για πριμοδοτήσεις μετοχοποιήσεων ή για ίδιες μετοχές σε χαρτοφυλάκια, αποθέματα προοριζόμενα για επανεπένδυση και λοιπά αποθέματα ή κεφάλαια,

— τις προβλέψεις λόγω κινδύνων και βαρών και λόγω των μελλοντικών επενδύσεων,

— τα μεταφερθέντα από προηγούμενες χρήσεις κέρδη,

— τις ζημίες, τόσο της παρούσας χρήσεως όσο και τις μεταφερθείσες των προηγουμένων χρήσεων.

11 Εκπίπτει της φορολογητέας εταιρικής περιουσίας η συμμετοχή υπό μορφή κατοχής, τουλάχιστον από τριμήνου κατά τη λήξη της χρήσεως, μετοχών σε εταιρίες υποκείμενες με τη σειρά τους στην καταβολή φόρου επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων.

12 Ο συντελεστής του φόρου καθορίζεται σε 0,75 % επί της καθαρής εταιρικής περιουσίας κατά τη λήξη της φορολογητέας χρήσεως.

13 Η διαδικασία εισπράξεως και οι τυχόν διαφορές διέπονται από τις ισχύουσες επί της φορολογίας εισοδήματος διατάξεις.

14 Επειδή δεν έλαβε απάντηση από τη δημόσια οικονομική αρχή στην αίτησή της περί αποδόσεως του ποσού των 93 063 000 ιταλικών λιρών που όφειλε να καταβάλει ως φόρο επί της καθαρής περιουσίας των επιχειρήσεων για τις φορολογικές περιόδους 1992 και 1993, η Nonwoven άσκησε ενώπιον της Commissione tributaria provinciale di Firenze στις 30 Νοεμβρίου 1994 προσφυγή κατά της σιωπηρής απορρίψεως της αιτήσεώς της.

15 Προς στήριξη της προσφυγής της, η Nonwoven ισχυρίστηκε ότι η φορολογία της καθαρής περιουσίας των επιχειρήσεων είναι παράνομη επειδή πλήττει το εταιρικό κεφάλαιο επί του οποίου καταβλήθηκε ήδη τέλος καταχωρίσεως κατά τη στιγμή της εισφοράς του στην εταιρία. Επομένως, ο φόρος έρχεται σε αντίθεση με την επιβαλλομένη από την οδηγία απαγόρευση της φορολογήσεως των συγκεντρώσεων κεφαλαίων με οποιονδήποτε άλλο φόρο πλην του φόρου εισφοράς.

16 Η δημόσια οικονομική αρχή αμφισβήτησε την ανωτέρω επιχειρηματολογία, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι, αφενός, η φορολογία επί της καθαρής περιουσίας των επιχειρήσεων είναι άμεση, οπότε εσφαλμένα υποστηρίζεται ότι, από νομικής και οικονομικής απόψεως, μπορεί να ερμηνευθεί ως έμμεσος φόρος, αφετέρου, ότι ο φόρος αυτός τελεί ως εκ της φύσεώς του εκτός του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας.

17 Ενόψει της επιχειρηματολογίας που αναπτύχθηκε ενώπιόν του, ο εθνικός δικαστής έκρινε ότι η επίλυση της διαφοράς εξηρτάτο κυρίως από την απάντηση στο ερώτημα αν η οδηγία τυγχάνει εφαρμογής προκειμένου να αποφανθεί επί του αιτήματος περί αποδόσεως του οποίου επελήφθη, μολονότι ο φόρος επί της καθαρής περιουσίας των επιχειρήσεων χαρακτηρίζεται ομόφωνα ως άμεσος. Κατόπιν αυτού, η Commissione tributaria provinciale di Firenze ανέστειλε τη δίκη και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Ερωτάται αν συμβιβάζεται με την κοινοτική έννομη τάξη, και ιδίως με την οδηγία 69/335/ΕΟΚ, εθνική νομοθετική διάταξη επιβάλλουσα φόρο επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των κεφαλαιουχικών εταιριών με οικονομικές επιπτώσεις ισοδύναμες προς εκείνες ενός εμμέσου φόρου επί των εισφορών».

18 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η καταβολή από κεφαλαιουχικές εταιρίες φόρου, όπως είναι ο φόρος επί της καθαρής περιουσίας των επιχειρήσεων, προσκρούει στην οδηγία.

19 Πρωταρχικώς, επειδή το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε ότι ο φόρος επί της καθαρής περιουσίας των επιχειρήσεων χαρακτηρίζεται ομόφωνα ως άμεσος, πρέπει να τονιστεί ότι, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, ο χαρακτηρισμός, υπό την έποψη του κοινοτικού δικαίου, ενός φόρου, μιας επιβαρύνσεως, ενός τέλους ή μιας εισφοράς εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών του οικείου φόρου και ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού του κατά το εθνικό δίκαιο (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-197/94 και C-252/94, Bautiaa και Société française maritime, Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 39, όπου και παρατίθεται περαιτέρω νομολογία).

20 Πρώτον, όσον αφορά τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά του επιδίκου στα πλαίσια της κυρίας δίκης φόρου, πρέπει να αναγνωριστεί, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 14 των προτάσεών του, ότι οι διάφορες πράξεις, οι οποίες πρέπει να υπόκεινται, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας, στον φόρο εισφοράς, χαρακτηρίζονται όλες από τη μεταφορά κεφαλαίων ή αγαθών σε κεφαλαιουχική εταιρία εντός του κράτους μέλους της φορο-

λογήσεως. Ομοίως, οι κατηγορίες πράξεων οι οποίες δύνανται να υπαχθούν στον φόρο εισφοράς, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 2, διακρίνονται όλες από πραγματική αύξηση του κεφαλαίου ή της εταιρικής περιουσίας των εταιριών.

21 Αντίθετα, ο φόρος περιουσίας, όπως είναι ο επίδικος στην κύρια δίκη, εισπράττεται ετησίως, κατά τον χρόνο λήξεως της χρήσεως, επί της καθαρής εταιρικής περιουσίας των επιχειρήσεων, όπως αυτή προκύπτει από τον ισολογισμό. Δεν προϋποθέτει καμία πράξη συνεπαγομένη κίνηση κεφαλαίων ή αγαθών και, συνακόλουθα, δεν αντιστοιχεί σε καμία από τις απαριθμούμενες στο άρθρο 4 της οδηγίας φορολογητέες πράξεις στις οποίες παραπέμπει το άρθρο 10, στοιχεία α' και β'.

22 Δεύτερον, γεγονός μεν είναι ότι η βάση του επιδίκου στα πλαίσια της κυρίας δίκης φόρου λαμβάνει υπόψη το ύψος του εγγεγραμμένου κεφαλαίου, το οποίο πρέπει ή μπορεί να υπόκειται σε φόρο εισφοράς, πλην όμως το ανωτέρω κεφάλαιο είναι μία απλώς από τις συνιστώσες της καθαρής περιουσίας των επιχειρήσεων. Πράγματι, η βάση επιβολής του αποτελείται από το σύνολο πλειόνων λογιστικών παραμέτρων, μεταξύ των οποίων τα αποθέματα ή κεφάλαια, καθώς και τα μεταφερθέντα από προηγούμενες χρήσεις κέρδη και οι ζημίες τόσο της παρούσας χρήσεως όσο και των προηγουμένων χρήσεων.

23 Υπό την έννοια αυτή, σε αντίθεση προς τον φόρο εισφοράς, ο οποίος πλήττει πράξεις συγκεντρώσεως κεφαλαίων, ο οικείος φόρος εισπράττεται επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των κεφαλαιουχικών εταιριών, όπως αυτά προσδιορίζονται με την εθνική νομοθεσία. Επομένως, και σε αντίθεση προς ό,τι υποστήριξε η Nonwoven, ο επίδικος στα πλαίσια της κυρίας δίκης φόρος δεν διακρίνεται από αύξηση του συντελεστή του φόρου εισφοράς ή από νέα είσπραξη παρομοίου φόρου.

24 Έπεται ότι φόρος, όπως είναι ο επίδικος στα πλαίσια της κυρίας δίκης, δεν αποτελεί φόρο εισφοράς ούτε φόρο εμφανίζοντα τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα με τον πρώτο.

25 Κατά συνέπεια, η απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα είναι ότι η είσπραξη από κεφαλαιουχικές εταιρίες φόρου, όπως είναι ο φόρος επί της καθαρής περιουσίας των επιχειρήσεων, δεν προσκρούει στην οδηγία.

Επί των δικαστικών εξόδων

26 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ιταλική και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κυρίας 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 του ερωτήματος που του υπέβαλε η Commissione tributaria provinciale di Firenze με διάταξη της 18ης Οκτωβρίου 1996, αποφαίνεται:

Η καταβολή από τις κεφαλαιουχικές εταιρίες φόρου, όπως είναι ο φόρος επί της καθαρής περιουσίας των επιχειρήσεων, δεν προσκρούει στην 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.

Kapteyn Mancini Murray

Ragnemalm Ιωάννου

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 27 Οκτωβρίου 1998.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

P. J. G. Kapteyn