

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 19ης Μαρτίου 2002*

Στην υπόθεση C-426/98,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Γκουλούση,
με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Ελληνικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τον Π. Μυλωνόπουλο, με τόπο
επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθής,

που έχει ως αντικείμενο να αναγνωριστεί ότι η Ελληνική Δημοκρατία, επιβάλλουσα, πέραν του φόρου εισφοράς, άλλες ειδικές επιβαρύνσεις επί του κεφαλαίου των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, κατά τη σύστασή τους, κατά τη δημοσίευση και την τροποποίηση του καταστατικού τους και κατά την αύξηση του κεφαλαίου τους, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

ΕΚ και, ειδικότερα, από τις διατάξεις των άρθρων 7 και 10 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 την Ν. Colneric, πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, προεδρεύουσα του έκτου τμήματος, και τους C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (εισηγητή) και Β. Σκουρή, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl

γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις αγορεύσεις των διαδίκων κατά τη συνεδρίαση της 4ης Απριλίου 2001, κατά την οποία η Επιτροπή εκπροσωπήθηκε από τη Μ. Πατακιά και τον R. Lyal και η Ελληνική Δημοκρατία από τους Π. Μυλωνόπουλο και Γ. Λάζο,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 7ης Ιουνίου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 26 Νοεμβρίου 1998, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 226 ΕΚ), προσφυγή με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι η Ελληνική Δημοκρατία, επιβάλλουσα, πέραν του φόρου εισφοράς, άλλες ειδικές επιβαρύνσεις επί του κεφαλαίου των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, κατά τη σύστασή τους, κατά τη δημοσίευση και την τροποποίηση του καταστατικού τους και κατά την αύξηση του κεφαλαίου τους, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη και, ειδικότερα, από τις διατάξεις των άρθρων 7 και 10 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 69/335).

Νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

2 Το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335 προβλέπει τα εξής:

«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.

Η Ελληνική Δημοκρατία προσδιορίζει τις πράξεις τις οποίες απαλλάσσει του φόρου εισφοράς.

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. Σε περίπτωση αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', μετά από μείωση του εταιρικού κεφαλαίου λόγω ζημιών, το τμήμα της αύξησης που αντιστοιχεί στη μείωση του κεφαλαίου μπορεί να απαλλάσσεται, υπό τον όρο ότι αυτή η αύξηση πραγματοποιείται εντός τεσσάρων ετών μετά τη μείωση του κεφαλαίου.»

3 Το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335 προβλέπει 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 μία εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής.»

4 Οι διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 απαριθμούν περιοριστικά τα τέλη και τους λοιπούς φόρους, εκτός από τον φόρο εισφοράς, που επιτρέπεται να επιβάλλονται στις κεφαλαιουχικές εταιρίες, κατά παρέκκλιση των άρθρων 10 και 11 της οδηγίας, για τις πράξεις που αναφέρονται στα άρθρα αυτά. Το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της ίδιας οδηγίας αναφέρει τα «[τέλη] ανταποδοτικού χαρακτήρα».

5 Σκοπός της οδηγίας 69/335 είναι, όπως προκύπτει από την πρώτη αιτιολογική σκέψη της, η προώθηση της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων, η οποία κρίνεται αναγκαία για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς.

6 Κατά την τελευταία αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 69/335, με τη διατήρηση άλλων εμμέσων φόρων που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς ή το τέλος χαρτοσήμου επί των τίτλων, υπάρχει κίνδυνος διακυβεύσεως των σκοπών που επιδιώκουν τα μέτρα τα οποία προβλέπονται από την οδηγία και επομένως η κατάργησή τους είναι επιβεβλημένη.

7 Κατά το άρθρο 3 της οδηγίας 85/303, τα κράτη μέλη όφειλαν να λάβουν τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθούν με την οδηγία το αργότερο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1986.

Η εθνική νομοθεσία

- 8 Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο ιστ', στοιχείο αα', του νομοθετικού διατάγματος 4114/1960, το Ταμείο Νομικών χρηματοδοτείται, μεταξύ άλλων, «εκ καταβολής ποσοστού ενός επί τοις εκατό (1 %) επί της αξίας του αντικειμένου πάσης συμβάσεως, διά συμβολαιογραφικού εγγράφου καταρτιζομένης». Το άρθρο 14, παράγραφος 1, του νόμου 1512/1985 αύξησε το ποσοστό της εισφοράς αυτής σε 1,30 %.
- 9 Έναν άλλο πόρο του Ταμείου Νομικών συνιστά το τέλος που καθιέρωσε το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο ιστ', στοιχείο ββ', του νομοθετικού διατάγματος 4114/1960, το οποίο προβλέπει:

«[...] την καταβολή ποσοστού πέντε τοις χιλίοις (5 ‰) επί του ποσού κάθε συνιστώμενης εμπορικής εταιρίας, όπως αυτό προσδιορίζεται από την αρμόδια οικονομική εφορία για τη δημοσίευση των καταστατικών των εταιριών αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 έως 46 του Εμπορικού Νόμου. Στην καταβολή του ίδιου ποσοστού υπόκεινται κατά τη δημοσίευση σύμφωνα με τα παραπάνω:

(1) η αύξηση των κεφαλαίων που γίνεται με τροποποίηση των καταστατικών των πιο πάνω εταιριών, καθώς και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον η αύξηση των κεφαλαίων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης γίνει μέσα σε προθεσμία δώδεκα (12) μηνών από τη σύστασή τους·

(2) [...] και

(3) οι πράξεις παράτασης του χρόνου διάρκειας των εταιριών. Στην περίπτωση αυτή, το παραπάνω ποσοστό καταβάλλεται για το ποσό κεφαλαίων εταιριών για το

οποίο οφείλεται το οικείο τέλος χαρτοσήμου. Το οφειλόμενο, από τις προηγούμενες διατάξεις, δικαίωμα του Ταμείου δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι μικρότερο από το μισό του κατωτάτου ορίου του τέλους χαρτοσήμου, που προβλέπεται κάθε φορά για τα καταστατικά εταιριών. Κάθε άλλη τροποποίηση καταστατικού και η διάλυση εταιρίας υπόκειται σε πάγιο δικαίωμα του Ταμείου δραχμών εκατό (100).»

10 Το άρθρο 17 του νόμου 1676/1986 ορίζει τα εξής:

«Επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, φόρος με την ονομασία “φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων”, [σε]:

α) εμπορικές εταιρίες και κοινοπραξίες επιτηδευματιών,

β) συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού, οποιαδήποτε άλλη εταιρία, νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή κοινωνία, εφόσον ο σκοπός που επιδιώκουν τα πρόσωπα αυτά είναι κερδοσκοπικός,

γ) υποκατάστημα ξένης εταιρίας.»

11 Σύμφωνα με το άρθρο 21 του ίδιου αυτού νόμου, ο συντελεστής του φόρου αυτού ορίζεται «σε ένα τοις εκατό (1 %) στην αξία που φορολογείται».

- 12 Επιπλέον, από το βασιλικό διάταγμα 22/1956 προκύπτει επιπλέον ότι επιβάλλεται υπέρ του Ταμείου Προνοίας Δικηγόρων κράτηση αφενός σε ποσοστό 1 % επί του κεφαλαίου των προσωπικών εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης κατά τη δημοσίευση στο Πολυμελές Πρωτοδικείο Αθηνών των καταστατικών των ως άνω εταιριών και αφετέρου σε ποσοστό ίσο προς τα δύο τρίτα του τέλους χαρτοσήμου (0,5 % του κεφαλαίου) κατά τη δημοσίευση των πράξεων παρατάσεως της διαρκείας των ως άνω εταιριών.

Η διαδικασία πριν από την άσκηση της προσφυγής

- 13 Κρίνοντας ότι στην Ελλάδα η συνολική επιβάρυνση με έμμεσους φόρους της συστάσεως των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, της δημοσιεύσεως και της τροποποίησεως του καταστατικού τους, καθώς και της αυξήσεως του κεφαλαίου τους, υπερβαίνει κατά πολύ το ποσοστό που καθόρισε το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335 και αντιβαίνει επομένως στις διατάξεις της οδηγίας αυτής, η Επιτροπή ζήτησε από την Ελληνική Δημοκρατία, με έγγραφο οχλήσεως της 3ης Φεβρουαρίου 1993, να διατυπώσει συναφώς τις παρατηρήσεις της εντός δύο μηνών.
- 14 Με την από 6 Μαΐου 1993 απάντησή της, η Ελληνική Δημοκρατία ισχυρίστηκε ότι οι επίμαχες επιβαρύνσεις, αφενός, δεν αποτελούν έμμεσους φόρους και, αφετέρου, συνιστούν την αντιπαροχή για υπηρεσίες παρεχόμενες στους υποκείμενους στην επιβάρυνση και έχουν συνεπώς ανταποδοτικό χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335.
- 15 Η Επιτροπή επανέλαβε τις επικρίσεις της με την αιτιολογημένη γνώμη την οποία απηύθυνε στην Ελληνική Δημοκρατία στις 23 Φεβρουαρίου 1996. Με τη γνώμη αυτή την κάλεσε να λάβει, εντός δύο μηνών, τα απαραίτητα μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς τις υποχρεώσεις που απέρρεαν από τη Συνθήκη και από την οδηγία 69/335.

- 16 Με έγγραφο της 19ης Ιουνίου 1996, η Ελληνική Δημοκρατία απάντησε στην αιτιολογημένη γνώμη, εμμένοντας στην άποψη που είχε διατυπώσει με την απάντησή της στο έγγραφο οχλήσεως.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή.

Επί της ουσίας

- 18 Η Επιτροπή προσάπτει κατ' ουσία στην Ελληνική Δημοκρατία ότι, επιβάλλουσα, πέραν του φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων, που αντιστοιχεί προς τον φόρο εισφοράς τον οποίο προβλέπει η οδηγία 69/335, άλλες επιβαρύνσεις επί των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, κατά τη σύστασή τους, κατά τη δημοσίευσή ή την τροποποίησή του καταστατικού τους και κατά την αύξηση του κεφαλαίου τους, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 7, παράγραφος 2, και 10 της οδηγίας 69/335. Σε ορισμένες περιπτώσεις οι σχετικές πράξεις επιβαρύνονται π.χ. συνολικά κατά 3,8 %, ποσοστό που υπερβαίνει κατά 2,8 % το ανώτατο όριο που καθορίζεται στο άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335. Κατά συνέπεια, οι επιβαρύνσεις αυτές συνιστούν φόρους απαγορευόμενους από το άρθρο 10 της οδηγίας αυτής.
- 19 Για να διαπιστωθεί αν συντρέχει πράγματι η παράβαση, πρέπει κατ' αρχάς να εξεταστεί κατά πόσον οι επιβαρύνσεις τις οποίες αφορά η παρούσα προσφυγή συνιστούν φόρους απαγορευόμενους από το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335. Αν τούτο συμβαίνει όντως, θα πρέπει στη συνέχεια να εξακριβωθεί αν οι επιβαρύνσεις έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής.

Επί του χαρακτηρισμού ως φόρων των επιβαρύνσεων που αφορά η προσφυγή

- 20 Η Ελληνική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι επιβαρύνσεις που αφορά η προσφυγή και οι οποίες επιβάλλονται υπέρ του Ταμείου Νομικών και του Ταμείου Προνοίας Δικηγόρων οφείλονται λόγω της συμπράξεως των δικηγόρων και των συμβολαιογράφων, οι οποίοι είναι ασφαλισμένοι στα εν λόγω ταμεία, κατά την κατάρτιση και την επικύρωση των πράξεων που εμπίπτουν στην οδηγία 69/335. Συνεπώς, τα συλλεγόμενα κατ' αυτόν τον τρόπο ποσά δεν αποτελούν ούτε «κοινωνικούς πόρους» ούτε «φόρους» υπό την έννοια της οδηγίας 69/335.
- 21 Συναφώς, η Ελληνική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ειδικότερα ότι κριτήριο για τον χαρακτηρισμό ενός πόρου ως «κοινωνικού» ή ως «φόρου», υπό την έννοια του άρθρου 4 του ελληνικού Συντάγματος, αποτελεί η έλλειψη ανταποδοτικότητας για τον βαρυνόμενο με την καταβολή του. Εν προκειμένω, αφενός, οι επίδικες επιβαρύνσεις δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως «κοινωνικοί πόροι», καθόσον στον οφειλέτη των επιβαρύνσεων παρέχεται ως αντάλλαγμα ορισμένη υπηρεσία. Οι επιβαρύνσεις αυτές, αφετέρου, δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ούτε ως «φόροι», διότι μια επιβάρυνση που δεν περιέρχεται στον κρατικό προϋπολογισμό ούτε διατίθεται για την κάλυψη γενικών κρατικών αναγκών και της οποίας το ύψος δεν προσδιορίζεται με βάση τη φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων στην εν λόγω επιβάρυνση δεν αποτελεί «φόρο», όπως άλλωστε δεν συνιστά «φόρο» η επιβάρυνση που επιβάλλεται ως αντάλλαγμα για υπηρεσία παρεχόμενη από το κράτος.
- 22 Η Ελληνική Κυβέρνηση ισχυρίζεται επίσης ότι, αφού στον υποκείμενο στις επίδικες επιβαρύνσεις παρέχονται υπηρεσίες από πρόσωπα που είναι ασφαλισμένα στους οργανισμούς υπέρ των οποίων επιβάλλονται οι επιβαρύνσεις αυτές, οι εν λόγω επιβαρύνσεις αποτελούν μάλλον «οιονεί εργοδοτικές εισφορές» παρά «φόρους». Η εν λόγω κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η ύπαρξη σχέσεως εργοδότη-εργαζομένου δεν είναι αναγκαία για να μπορεί να χαρακτηριστεί μια συγκεκριμένη επιβάρυνση ως «εργοδοτική εισφορά». Ακόμα και αν υποθεθεί ότι μια τέτοια σχέση είναι αναγκαία, η σχέση μεταξύ δικηγόρου και πελάτη πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί τέτοια σχέση για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η εντολή του δεύτερου προς τον πρώτο. Η έλλειψη άμεσης ασφαλιστικής σχέσεως μεταξύ των υποκειμένων στις επίδικες επιβαρύνσεις και των δικαιούχων ταμείων ουδόλως επηρεάζει τον νομικό χαρακτηρισμό των εν λόγω επιβαρύνσεων, αφού ακόμη και στην κλασική τριμερή ασφαλιστική σχέση, δηλαδή στη σχέση μεταξύ εργοδότη, εργαζομένου και ασφαλιστικού οργανισμού, η

καταβολή της «εργοδοτικής εισφοράς» στον οργανισμό κοινωνικής ασφάλισης δεν σημαίνει ότι ο εργοδότης ασφαλίζεται στον οργανισμό αυτό.

23 Υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, ενός φόρου, μιας επιβαρύνσεως, ενός τέλους ή μιας εισφοράς πραγματοποιείται σε συνάρτηση με τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά του οικείου φόρου και ανεξάρτητα από τον χαρακτηρισμό του από το εθνικό δίκαιο (βλ. συναφώς τις αποφάσεις της 13ης Φεβρουαρίου 1996, C-197/94 και C-252/94, *Bautiaa* και *Société française maritime*, Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 39, και της 27ης Οκτωβρίου 1998, C-4/97, *Nonwoven*, Συλλογή 1998, σ. I-6469, σκέψη 19).

24 Επιβάλλεται, δεύτερον, να τονιστεί ότι το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με την τελευταία αιτιολογική σκέψη της, απαγορεύει ιδίως τους έμμεσους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα με τον φόρο εισφοράς. Σ' αυτούς περιλαμβάνονται συνεπώς, μεταξύ άλλων, οι φόροι οι οποίοι, ανεξαρτήτως μορφής, οφείλονται για τη σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας και για την αύξηση του κεφαλαίου της (άρθρο 10, στοιχείο α') ή για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας και στην οποία μπορεί να υπόκειται μια εταιρία λόγω της νομικής μορφής της (άρθρο 10, στοιχείο γ'). Ο δικαιολογητικός λόγος για την τελευταία αυτή απαγόρευση συνίσταται στο ότι, μολονότι οι φόροι αυτοί δεν πλήττουν αυτές καθ'εαυτές τις εισφορές κεφαλαίου, εισπράττονται ωστόσο λόγω των διατυπώσεων που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, δηλαδή λόγω του μέσου που χρησιμοποιείται για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων, οπότε η διατήρηση της επιβολής τους θα μπορούσε να οδηγήσει επίσης σε διακύβευση των επιδιωκόμενων από την οδηγία σκοπών (απόφαση της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, *Denkavit Internationaal* κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-2827, σκέψη 23).

25 Δεδομένου ότι η οδηγία 69/335 δεν επιτρέπει την επιβολή κανενός φόρου, υπό οποιαδήποτε μορφή, για τις πράξεις που εμπίστουν στο πεδίο εφαρμογής της και δεν απαγορεύει μόνο την επιβολή έμμεσων φόρων, η επιχειρηματολογία με την οποία η Ελληνική Κυβέρνηση προσπαθεί να αποδείξει ότι οι επιβαρύνσεις που αφορά η προσφυγή δεν συνιστούν έμμεσους φόρους, αλλά οιονεί εργοδοτικές εισφορές, δεν είναι λυσιτελής.

- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να εξεταστούν τα χαρακτηριστικά των επιβαρύνσεων που αφορά η προσφυγή, ώστε να διαπιστωθεί αν η επιβολή τους απαγορεύεται από το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335.
- 27 Όσον αφορά, πρώτον, την επιβάρυνση που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο ιστ', στοιχείο αα', του νομοθετικού διατάγματος 4114/1960, επιβάλλεται να υπενθυμιστεί ότι καταβάλλεται κατά την κατάρτιση συμβάσεως με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Δεδομένου ότι η πράξη σύστασεως ανώνυμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης περιβάλλεται υποχρεωτικά, κατά τον νόμο 2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών και τον νόμο 3190/1955 περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης, τον συμβολαιογραφικό τύπο, η σύμπραξη συμβολαιογράφου κατά την κατάρτιση της πράξης αυτής αποτελεί διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση δραστηριότητας από εταιρία, υπό την έννοια του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, και η προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή απαγόρευση αφορά ευθέως την επιβάρυνση που επιβάλλεται κατά τη σύμπραξη αυτή.
- 28 Όσον αφορά, δεύτερον, την επιβάρυνση που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο ιστ', στοιχείο ββ', του νομοθετικού διατάγματος 4114/1960 και η οποία επιβάλλεται κατά τη σύσταση οποιασδήποτε εμπορικής εταιρίας για τη δημοσίευση του καταστατικού της, πρέπει να τονιστεί ότι δεν αμφισβητείται εν προκειμένω αφενός ότι η δημοσίευση αυτή είναι υποχρεωτική και αφετέρου ότι οφειλότες της εν λόγω επιβαρύνσεως είναι κεφαλαιουχικές εταιρίες υπό την έννοια της οδηγίας 69/335. Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, για τους λόγους ακριβώς που παρατέθηκαν στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, η προβλεπόμενη στο άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής απαγόρευση αφορά επίσης ευθέως την επιβάρυνση αυτή.
- 29 Όσον αφορά τις επιβαρύνσεις που επιβάλλονται κατ' εφαρμογή των δύο αυτών διατάξεων του εθνικού δικαίου στην περίπτωση που εταιρία περιορισμένης ευθύνης προβαίνει σε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου εντός δώδεκα μηνών από τη σύστασή της, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι επιβαρύνσεις αυτές απαγορεύονται από το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335, καθόσον οφείλονται για ορισμένες διατυπώσεις που, μολονότι δεν αποτελούν τυπικά διαδικασία που έχει τεθεί ως προϋπόθεση για την άσκηση της δραστηριότητας των εταιριών αυτών, εντούτοις αποτελούν προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής (βλ. συναφώς απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 22).

30 Όσον αφορά, τέλος, την επιβάρυνση που επιβάλλεται δυνάμει του νομοθετικού διατάγματος 22/1956 κατά τη δημοσίευση στο Πολυμελές Πρωτοδικείο Αθηνών των αρχικών ή τροποποιημένων καταστατικών των προσωπικών εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης που εδρεύουν στην περιφέρεια του πρωτοδικείου αυτού, δεν αμφισβητείται ότι η δημοσίευση αυτή αποτελεί υποχρέωση που επιβάλλει στις εταιρίες αυτές ο νόμος. Κατά συνέπεια, η δημοσίευση αυτή πρέπει να θεωρηθεί, ανάλογα με την περίπτωση, είτε ως διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση της δραστηριότητας αυτών των εταιριών είτε ως διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής, υπό την έννοια του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335. Επομένως, η επιβάρυνση που επιβάλλεται συναφώς εμπίπτει στην απαγόρευση που προβλέπει η εν λόγω διάταξη.

31 Κατόπιν των ανωτέρω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι επιβαρύνσεις τις οποίες αφορά η προσφυγή συνιστούν φόρους που απαγορεύονται κατά το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335.

Επί του ανταποδοτικού χαρακτήρα των επιβαρύνσεων που αφορά η προσφυγή

32 Η Ελληνική Κυβέρνηση ισχυρίζεται επικουρικά ότι οι επιβαρύνσεις τις οποίες αφορά η προσφυγή έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335, και επομένως είναι συμβατές με την οδηγία αυτή. Συγκεκριμένα, αν ληφθεί υπόψη ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ένα ετήσιο τέλος οφειλόμενο λόγω της καταχωρίσεως κεφαλαιουχικών εταιριών σε μητρώο επιχειρήσεων (απόφαση της 20ής Απριλίου 1993, C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni, Συλλογή 1993, σ. I-1915) ή ένα τέλος το οποίο οφείλεται, έστω και κατ' αποκοπήν, ως αντιπαροχή για πράξη επιβαλλόμενη από τον νόμο χάριν του γενικού συμφέροντος (προπαρατεθείσα απόφαση Denkavit Internationaal κ.λπ.) μπορεί να έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα υπό την έννοια της ανωτέρω διατάξεως, οι επιβαρύνσεις που αφορά η προσφυγή και οι οποίες επιβάλλονται υπέρ οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης ως αντιπαροχή για υπηρεσίες που παρέχουν οι ασφαλισμένοι των οργανισμών αυτών είναι προδήλως συμβατές με την οδηγία 69/335.

- 33 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι εν λόγω επιβαρύνσεις δεν συνιστούν τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335, καθόσον, αφενός, οι αμοιβές των δικηγόρων που συμπράττουν στην κατάρτιση των επίμαχων εν προκειμένω πράξεων καθορίζονται με βάση τις συμβάσεις που τους συνδέουν με τους πελάτες τους και, αφετέρου, από καμία εθνική νομοθετική διάταξη δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω επιβαρύνσεις έχουν οποιαδήποτε σχέση με την αμοιβή των δικηγόρων.
- 34 Η Επιτροπή φρονεί επιπλέον ότι οι δύο αποφάσεις τις οποίες επικαλείται η Ελληνική Κυβέρνηση δεν ασκούν επιρροή εν προκειμένω, διότι οι επιβαρύνσεις που εξετάστηκαν στην πρώτη από τις αποφάσεις αυτές ήσαν εντελώς διαφορετικής φύσεως από τις επίδικες εν προκειμένω επιβαρύνσεις, οι δε επιβαρύνσεις που αφορούσε η δεύτερη απόφαση δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 10 της οδηγίας 69/335.
- 35 Συναφώς επιβάλλεται να υπενθυμιστεί, πρώτον, ότι, κατά πάγια νομολογία, η διάκριση μεταξύ των απαγορευόμενων από το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335 φόρων και των τελών ανταποδοτικού χαρακτήρα, των οποίων επιτρέπεται η είσπραξη κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής, 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 έχει καμία σχέση με το κόστος της συγκεκριμένης υπηρεσίας ή της οποίας το ύψος υπολογίζεται 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 (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 1999, C-56/98, *Modelo*, Συλλογή 1999, σ. I-6427, σκέψη 29, και απόφαση της 21ης Ιουνίου 2001, C-206/99, *SONAE*, Συλλογή 2001, σ. I-4679, σκέψη 32).
- 36 Επιβάλλεται επίσης να διευκρινιστεί ότι δεν μπορεί να έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335, το τέλος που δεν περιέρχεται, υπό οποιαδήποτε μορφή, πλήρως και αποκλειστικώς στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που παρέχει ή χρηματοδοτεί την υπηρεσία της οποίας την αντιπαροχή θεωρείται ότι αποτελεί το εν λόγω τέλος.

- 37 Δεν έχει όμως αποδειχθεί, αφενός, ότι οι δημοσιεύσεις για τις οποίες επιβάλλονται εν μέρει οι επιβαρύνσεις που αφορά η προσφυγή αποτελούν υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν πράγματι οι δικηγόροι ή οι συμβολαιογράφοι που είναι ασφαλισμένοι στο Ταμείο Νομικών ή στο Ταμείο Προνοίας Δικηγόρων και, αφετέρου, ότι οι επιβαρύνσεις αυτές, οι οποίες επιβάλλονται θεωρητικά ως αμοιβή για την υπηρεσία που παρέχει συγκεκριμένο πρόσωπο και καταβάλλονται στα ανωτέρω Ταμεία, περιέρχονται πλήρως και αποκλειστικώς στο πρόσωπο αυτό ή στους έλκοντες δικαιώματα από αυτό.
- 38 Δεύτερον, επιβάλλεται να τονιστεί ότι τα τέλη που αφορούσαν οι υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι προπαρατεθείσες αποφάσεις Ponente Carni και Cispadana Costruzioni αφενός και Denkavit Internationaal κ.λπ. αφετέρου διαφέρουν από τις επιβαρύνσεις που αφορά η παρούσα προσφυγή, καθόσον δικαιούχοι των τελών εκείνων ήσαν τα νομικά πρόσωπα στα οποία είχε ανατεθεί η άμεση ή έμμεση παροχή υπηρεσιών στους οφειλέτες των τελών και όχι νομικά πρόσωπα μη παρέχοντα καμία υπηρεσία στους οφειλέτες αυτούς.
- 39 Υπό τις περιστάσεις αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν αποδείχθηκε ότι οι επιβαρύνσεις που αφορά η παρούσα προσφυγή έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335.

Επί του περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της παρούσας απόφασης

- 40 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Ελληνική Κυβέρνηση ζήτησε από το Δικαστήριο να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας απόφασης, εφόσον διαπιστώσει ότι οι επιβαρύνσεις τις οποίες αφορά η προσφυγή δεν είναι συμβατές με την οδηγία 69/335. Συναφώς, προβάλλει λόγους αναγόμενους στις οικονομικές συνέπειες που θα είχε η απόφαση για το Ταμείο Νομικών και στην αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των ασφαλισμένων στο Ταμείο αυτό.

- 41 Συναφώς επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη της οποίας την προστασία ζητεί η Ελληνική Κυβέρνηση είναι ουσιαστικά η εμπιστοσύνη των ασφαλισμένων ως προς τη δυνατότητα των Ταμείων να χρηματοδοτούν τις παροχές που προσδοκούν οι ασφαλισμένοι αυτοί. Η επιχειρηματολογία της Ελληνικής Κυβερνήσεως απηχεί επομένως δημοσιοοικονομικούς και μόνο λόγους.
- 42 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει όμως ότι, αν και το Δικαστήριο μπορεί κατ' εξαίρεση, κατ' εφαρμογή της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου που είναι συμφυής με την κοινοτική έννομη τάξη, να αποφασίσει τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων αποφάσεώς του με την οποία διαπιστώνει την εκ μέρους κράτους μέλους παράβαση υποχρεώσεως που υπέχει από το κοινοτικό δίκαιο, οι δημοσιοοικονομικές συνέπειες που θα μπορούσε να έχει για ένα κράτος η απόφαση του Δικαστηρίου ουδέποτε αποτέλεσαν, από μόνες τους, δικαιολογητικό λόγο για τέτοιο περιορισμό. Ο περιορισμός των αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως βάσει τέτοιων λόγων και μόνο θα κατέληγε σε ουσιαστική μείωση της δικαστικής προστασίας των δικαιωμάτων που έλκουν οι ιδιώτες από το κοινοτικό δίκαιο (βλ., σχετικώς, απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 1998, C-35/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1998, σ. I-5325, σκέψεις 49 και 52).
- 43 Κατά συνέπεια, το αίτημα της Ελληνικής Κυβερνήσεως περί περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως πρέπει να απορριφθεί.
- 44 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι η Ελληνική Δημοκρατία, επιβάλλουσα, πέραν του φόρου εισφοράς, άλλες ειδικές επιβαρύνσεις επί του κεφαλαίου των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, κατά τη σύστασή τους, κατά τη δημοσίευση και την τροποποίηση του καταστατικού τους και κατά την αύξηση του κεφαλαίου τους, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 7 και 10 της οδηγίας 69/335.

Επί των δικαστικών εξόδων

45 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Επειδή η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Ελληνικής Δημοκρατίας και η Ελληνική Δημοκρατία ηττήθηκε, το κράτος μέλος αυτό πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα)

αποφασίζει:

- 1) Η Ελληνική Δημοκρατία, επιβάλλουσα, πέραν του φόρου εισφοράς, άλλες ειδικές επιβαρύνσεις επί του κεφαλαίου των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, κατά τη σύστασή τους, κατά τη δημοσίευση και την τροποποίηση του καταστατικού τους και κατά την αύξηση του κεφαλαίου τους, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 7 και 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985.

2) Καταδικάζει την Ελληνική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

Colneric

Gulmann

Puissochet

Schintgen

Σκουρής

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 19 Μαρτίου 2002.

Ο Γραμματέας

Η Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass

F. Macken