

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 1ης Ιουλίου 2010*

Στην υπόθεση C-35/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ιταλία) με απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Ιανουαρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

κατά

Paolo Speranza,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο τμήματος, P. Lindh, A. Rosas, U. Lohmus και A. Arabadjiev (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 28ης Ιανουαρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο P. Speranza, εκπροσωπούμενος από την W. Viscardini και τον G. Doná, avvocati,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την I. Bruni, επικουρούμενη από τους P. Gentili και D. Del Gaizo, avvocati dello Stato,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον A. Aresu και τη M. Afonso,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαρτίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', 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), καθώς και της αρχής της αναλογικότητας.

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, του ministero dell'Economia e delle Finanze και της Agenzia delle Entrate και, αφετέρου, του P. Speranza, συμβολαιογράφου Πάδοβας (Ιταλία), με αντικείμενο πράξη εκκαθαρίσεως εκδοθείσα από το Ufficio del Registro de Padoue, τοπικό όργανο της Agenzia delle Entrate, και αφορώσα την αλληλέγγυα και εις ολόκληρον υποχρέωση της LEJA Srl (στο εξής: LEJA), εταιρίας εδρεύουσας στην Πάδοβα, και του P. Speranza, σε καταβολή φόρου συνεπεία της καταχωρίσεως της πράξεως περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρίας.

Το νομικό πλαίσιο

Η κανονιστική ρύθμιση της Ενώσεως

- 3 Το άρθρο 1 της οδηγίας 69/335 προβλέπει ότι τα «κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εναρμονισμένο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 έως 9, ο οποίος ονομάζεται φόρος εισφοράς».
- 4 Δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ως άνω οδηγίας, ως κεφαλαιουχικές εταιρίες θεωρούνται, μεταξύ άλλων, οι εταιρίες ιταλικού δικαίου που καλούνται «società per azioni» (ανώνυμος εταιρία) και «società a responsabilità limitata» (εταιρία περιορισμένης ευθύνης).
- 5 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι υπόκειται «στον φόρο εισφοράς [...] η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής».
- 6 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, ο φόρος εισφοράς εκκαθαρίζεται «στην περίπτωση της [...] αύξησεως του εταιρικού [...] κεφαλαίου [κεφαλαιουχικής εταιρίας] επί της πραγματικής αξίας των αγαθών οποιασδήποτε φύσεως, τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους, αφού αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις οι οποίες έχουν αναληφθεί και οι επιβαρύνσεις στις οποίες έχει υποβληθεί η εταιρία εξ αφορμής κάθε μιας εισφοράς· τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εισπράττουν τον φόρο εισφοράς κατά τον ρυθμό πραγματοποιήσεως των καταβολών».

- 7 Κατά το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335, οι φορολογητέες πράξεις υπόκεινται σε φόρο ο συντελεστής του οποίου δεν μπορούσε, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, να υπερβαίνει το 1%, υπό την επιφύλαξη των εξαιρέσεων τις οποίες προβλέπει η ως άνω οδηγία.

Η εθνική νομοθεσία

- 8 Όπως προκύπτει από το άρθρο 1 του ενιαίου κειμένου των διατάξεων περί του τέλους καταχώρισεως (testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro), εγκριθέντος με το προεδρικό διάταγμα 131 της 26ης Απριλίου 1986 (τακτικό συμπλήρωμα *GURI* αριθ. 99, της 30ής Απριλίου 1986), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: ενιαίο κείμενο), «τέλος καταχώρισεως επιβάλλεται [...] επί των υποκειμένων σε καταχώριση πράξεων και επί όσων υποβάλλονταν εκουσίως προς καταχώριση».
- 9 Δυνάμει των άρθρων 2 και 27, παράγραφος 5, του ενιαίου κειμένου και του άρθρου 4, στοιχείο α', σημείο 5, του προσαρτημένου στο εν λόγω κείμενο πίνακα I, οι πράξεις αυξήσεως κεφαλαίου καταχωρίζονται, κατόπιν επικυρώσεώς τους, και υποβάλλονται σε τέλος το οποίο αντιστοιχεί στο 1% της αποφασισθείσας αυξήσεως.
- 10 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, καθόσον τα τέλη καταχώρισεως αποτελούν φόρο επί των πράξεων, ουδεμία επιρροή ασκεί από φορολογικής απόψεως το αν η εισφορά πραγματοποιήθηκε ή όχι.
- 11 Δυνάμει του άρθρου 38 του ενιαίου κειμένου, η ακυρότητα ή η ακυρωσία της πράξεως δεν απαλλάσσει από την υποχρέωση καταβολής του τέλους, το δε καταβληθέν τέλος μπορεί να επιστραφεί μόνον αφού αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου η απόφαση

πολιτικού δικαστηρίου η οποία κηρύσσει την ακυρότητα της πράξεως ή την ακυρώνει για λόγο ο οποίος δεν βαρύνει τους διαδίκους. Επομένως, το φορολογικό δικαστήριο δεν έχει τη δυνατότητα να αποφανθεί παρεμπιπτόντως περί της ακυρότητας της πράξεως, όπως προβλέπει γενικώς για το εν λόγω δικαστήριο το άρθρο 2, παράγραφος 3, του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 546, για τη θέσπιση διατάξεων σχετικά με τη φορολογική διαδικασία βάσει της εξουσιοδότησεως που παρέχεται στην κυβέρνηση κατά το άρθρο 30 του νόμου αριθ. 413 της 30ής Δεκεμβρίου 1991 (*disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*), της 31ης Δεκεμβρίου 1992 (τακτικό συμπλήρωμα *GURI* αριθ. 9, της 13ης Ιανουαρίου 1993).

- 12 Κατά το άρθρο 57, παράγραφοι 1 και 2, του ενιαίου κειμένου, εκτός από την εταιρία της οποίας αυξάνεται το κεφάλαιο, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεος στην καταβολή του τέλους είναι και ο δημόσιος λειτουργός που συνέταξε τα πρακτικά.
- 13 Κατά το *Corte suprema di cassazione*, από το άρθρο 27 του νόμου 89, σχετικά με την οργάνωση του συμβολαιογραφικού επαγγέλματος και των συμβολαιογραφικών αρχείων (*legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili*), της 16ης Φεβρουαρίου 1913 (*Gazzetta ufficiale* n° 55, της 7ης Μαρτίου 1913), προκύπτει ότι ο συμβολαιογράφος υποχρεούται να ασκεί τα καθήκοντά του κάθε φορά που του ζητείται.
- 14 Το άρθρο 28 του εν λόγω νόμου επιτρέπει στον συμβολαιογράφο να αρνηθεί τη σύνταξη οποιασδήποτε πράξεως του ζητηθεί «εάν τα ενδιαφερόμενα μέρη δεν καταθέσουν σε αυτόν ποσό ίσο προς τους φόρους, την αμοιβή του και τα έξοδα που συνδέονται με την πράξη».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Στις 30 Ιουλίου 1993, η συνέλευση των εταίρων της LEJA αποφάσισε να μετατρέψει την ως άνω εταιρία σε ανώνυμη και να αυξήσει το εταιρικό κεφάλαιό της από 20 000 000 ιταλικές λίρες (ITL), δηλαδή περίπου 10 329 ευρώ, σε 58 400 000 000 ITL, δηλαδή περίπου 30 161 083 ευρώ.
- 16 Τα πρακτικά της συνελεύσεως αυτής παρελήφθησαν από τον P. Speranza υπό την ιδιότητά του ως συμβολαιογράφου. Σε αυτά διευκρινιζόταν ότι ένας εκ των εταίρων της LEJA, η Tecnoitalia Srl, είχε καλύψει εξ ολοκλήρου την αποφασισθείσα αύξηση κεφαλαίου διά της εισφοράς 6 244 μετοχών της Lama dd, εταιρίας εγγεγραμμένης στο μητρώο του δικαστηρίου του Κόπερ (Σλοβενία). Η αξία των εν λόγω μετοχών υπολογίσθηκε από εμπειρογνώμονα τον οποίο διόρισε το Tribunale di Padova σε 58 380 000 000 ITL, δηλαδή περίπου 30 150 754 ευρώ.
- 17 Κατόπιν της επικυρώσεως της αποφάσεως από το Corte d'appello di Venezia, επιβλήθηκε στην πράξη αυξήσεως κεφαλαίου το αναλογικό τέλος που προβλεπόταν από την οικεία εθνική κανονιστική ρύθμιση και το Ufficio del Registro de Padoue κοινοποίησε πράξη επιβολής τέλους ανερχόμενου σε 578 102 000 ITL, δηλαδή περίπου 298 565 ευρώ, στη LEJA και στον P. Speranza ως συμβολαιογράφο.
- 18 Κατά της εν λόγω πράξεως επιβολής τέλους ο P. Speranza άσκησε ανεπιτυχώς προσφυγή ενώπιον του πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου. Η απόφαση του ως άνω δικαστηρίου μεταρρυθμίστηκε στον δεύτερο βαθμό.
- 19 Το ministero dell'Economia e delle Finanze και η Agenzia delle Entrate άσκησαν αναίρεση κατά της κατ' έφεση εκδοθείσας αποφάσεως, προβάλλοντας παράβαση και εσφαλμένη εφαρμογή διαφόρων διατάξεων του ενιαίου κειμένου.

- 20 Ο P. Speranza προβάλλει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη αύξηση κεφαλαίου δεν έλαβε χώρα, εφόσον η Tecnoitalia Srl ουδέποτε εισέφερε τις μετοχές της Lama dd, πράγμα που προκάλεσε άλλωστε αφερεγγυότητα της LEJA. Επιπλέον, υποστηρίζει ότι η εθνική νομοθεσία αντιβαίνει στην οδηγία 69/335 καθόσον προβλέπει, αφενός, τη δυνατότητα, που καθιερώνεται με την κανονιστική ρύθμιση περί τελών καταχωρίσεως, να φορολογείται η πράξη αυξήσεως κεφαλαίου παρά την έλλειψη πραγματικής εισφοράς και, αφετέρου, την αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη του συντάξαντος την πράξη συμβολαιογράφου.
- 21 Το Corte suprema di cassazione εκτιμά ότι, βάσει της εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως, η αναίρεση του ministero dell'Economia e delle Finanze και της Agenzia delle Entrate πρέπει να γίνει δεκτή.
- 22 Κρίνοντας, αφενός, ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη τέλος καταχωρίσεως πρέπει να χαρακτηριστεί ως «φόρος εισφοράς» κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 και, αφετέρου, ότι το άρθρο 4, στοιχείο α', σημείο 5, του προσαρτημένου στο ενιαίο κείμενο πίνακα I, σε συνδυασμό με το άρθρο 38 του ως άνω κειμένου, προβλέπει ότι στο τέλος υπόκειται η απλή απόφαση αυξήσεως κεφαλαίου, ανεξαρτήτως της εφαρμογής και του κύρους της, το Corte suprema di cassazione έχει αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον συμβιβάζεται η εθνική κανονιστική ρύθμιση με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335.
- 23 Τις ίδιες αμφιβολίες διατηρεί ως προς τη συμβατότητα του άρθρου 57 του ενιαίου κειμένου, καθόσον αυτό προβλέπει ότι ο συντάξας την πράξη συμβολαιογράφος είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεος στην καταβολή του φόρου.

24 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί επίσης ότι, έστω και αν η αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη του συμβολαιογράφου θεωρηθεί συμβατή με την οδηγία 69/335, τα μέσα άμυνας τα οποία αυτός διαθέτει ως πρόσωπο ξένο προς τη διαφορά μεταξύ της οικείας επιχειρήσεως και της φορολογικής αρχής είναι ενδεχομένως ανεπαρκή.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte suprema di cassazione αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [69/335], το οποίο ορίζει ότι υπόκειται στον φόρο εισφοράς η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στον φόρο υπόκειται η πραγματική εισφορά και όχι η απλή απόφαση περί αυξήσεως του κεφαλαίου στην οποία δεν δίδεται ουσιαστική συνέχεια;

2) Πρέπει το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [69/335] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο φόρος πρέπει να βαρύνει αποκλειστικά την εταιρία στην οποία δίδεται η εισφορά και όχι τον δημόσιο λειτουργό που συντάσσει ή παραλαμβάνει την πράξη;

3) Σε κάθε περίπτωση, συνάδουν με την αρχή της αναλογικότητας τα μέσα άμυνας τα οποία προβλέπει η ιταλική ρύθμιση υπέρ του δημοσίου λειτουργού, λαμβανομένου υπόψη ότι, σύμφωνα με το άρθρο 38 του [ενιαίου κειμένου], ουδεμία επιρροή ασκεί η ακυρότητα ή ακυρωσία της αποφάσεως περί αυξήσεως του κεφαλαίου, ενώ η επιστροφή του καταβληθέντος φόρου είναι δυνατή μόνον αφού αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου η απόφαση πολιτικού δικαστηρίου με την οποία κρίνεται άκυρη ή ακυρώνεται η απόφαση;».

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού του τρίτου ερωτήματος

- 26 Η Ιταλική Κυβέρνηση έχει αμφιβολίες ως προς το αν το Δικαστήριο έχει αρμοδιότητα να απαντήσει στο τρίτο ερώτημα σχετικά με την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας.
- 27 Κατά την ως άνω κυβέρνηση, όσον αφορά τις γενικές αρχές που αντλούνται από τη Συνθήκη ΕΚ, το Δικαστήριο δεν μπορεί να κληθεί να ερμηνεύσει το περιεχόμενό τους παρά μόνο σε υποθέσεις σχετικές με καταστάσεις έχουσες διασυνοριακό χαρακτήρα. Τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης ανάγονται σε κατάσταση με καθαρά εσωτερικό χαρακτήρα. Κατά συνέπεια, η αρχή της αναλογικότητας δεν μπορεί να εμποδίσει την εφαρμογή των επίμαχων στην κύρια δίκη εθνικών διατάξεων, το δε Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί της ουσίας.
- 28 Συναφώς, αρκεί να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, οι επιταγές οι οποίες απορρέουν από τη διασφάλιση των γενικών αρχών που αναγνωρίζονται στο πλαίσιο της εννόμου τάξεως της Ενώσεως δεσμεύουν ομοίως τα κράτη μέλη όταν αυτά εφαρμόζουν κανονιστικές ρυθμίσεις της Ενώσεως και, συνεπώς, τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά το μέτρο του δυνατού, να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτές κατά τρόπο που να ανταποκρίνεται στις εν λόγω επιταγές (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2006, C-540/03, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου, Συλλογή 2006, σ. I-5769, σκέψη 105 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 29 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στην αρχή της αναλογικότητας σε σχέση με τις συνέπειες που απορρέουν από την εφαρμογή του άρθρου 38 του ενιαίου κειμένου επί των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης. Όμως, το εν λόγω ενιαίο κείμενο, και ιδίως τα άρθρα 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 και 57, αποσκοπεί στη μεταφορά της οδηγίας 69/335 στο ιταλικό δίκαιο.
- 30 Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στην αρχή της αναλογικότητας στο πλαίσιο της εφαρμογής της οδηγίας 69/335 από την Ιταλική Δημοκρατία, το τρίτο ερώτημα υποβάλλεται παραδεκτώς.

Επί του πρώτου και του τρίτου ερωτήματος

- 31 Με το πρώτο και το τρίτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία υποβάλλει σε φόρο εισφοράς την καταχώριση της πράξεως περί αύξησεως του κεφαλαίου εταιρίας και αν η αρχή της αναλογικότητας απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση κατά την οποία οι τρόποι αποδείξεως, ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων, της ελλείψεως πραγματικής εισφοράς αντιστοιχούσας στην εν λόγω αύξηση περιορίζονται στην προσκόμιση αποφάσεως πολιτικού δικαστηρίου η οποία έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου και με την οποία κηρύσσεται άκυρη ή ακυρώνεται η καταχώριση, με αποτέλεσμα ο φόρος εισφοράς να πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να καταβληθεί και η επιστροφή του να είναι δυνατή μόνο με την προσκόμιση μιας τέτοιας αποφάσεως πολιτικού δικαστηρίου.
- 32 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το γενεσιουργό γεγονός του φόρου εισφοράς έγκειται ασφαλώς στην ίδια την εισφορά των αγαθών που αυξάνουν το εταιρικό κεφάλαιο της εταιρίας και όχι σε οποιαδήποτε άλλη πράξη ή διατύπωση (απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, C-46/04, Aro Tubi Trafilerie, Συλλογή 2006, σ. I-3009, σκέψη 27).

- 33 Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει επίσης τονίσει ότι τα άρθρα 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 δεν διευκρινίζουν σε ποια χρονική στιγμή επέρχεται το γενεσιουργό γεγονός του φόρου εισφοράς (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2002, C-339/99, ESTAG, Συλλογή 2002, σ. I-8837, σκέψη 49).
- 34 Πράγματι, δεδομένου ότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας επιτρέπει την εκκαθάριση του φόρου εισφοράς επί αγαθών τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους, καθώς και κατά τον ρυθμό πραγματοποίησης των καταβολών, τα κράτη μέλη δύνανται να αξιώσουν την καταβολή του εν λόγω φόρου είτε μετά την πραγματική εισφορά των αγαθών, είτε ταυτοχρόνως προς αυτή, είτε ακόμη και πριν από την εν λόγω εισφορά, υπό την προϋπόθεση ότι αυτή είναι βέβαιη (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση ESTAG, σκέψη 50).
- 35 Κατά συνέπεια, το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να καθορίσει την καταχώριση της πράξεως περί αυξήσεως του κεφαλαίου εταιρίας ως χρόνο επελεύσεως του γενεσιουργού γεγονότος του φόρου εισφοράς, υπό την προϋπόθεση ότι διατηρείται ο σύνδεσμος μεταξύ της εισπράξεως του εν λόγω φόρου και της πραγματικής εισφοράς των αγαθών στην εταιρία (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση ESTAG, σκέψεις 49 και 50).
- 36 Πράγματι, αν κατά τον χρόνο καταρτίσεως της εν λόγω πράξεως δεν έχει γίνει ακόμη πραγματική εισφορά των αγαθών και δεν είναι βέβαιο ότι θα λάβει χώρα η εισφορά αυτή, το οικείο κράτος μέλος δεν μπορεί να αξιώσει την καταβολή του φόρου εισφοράς ενόσω η εν λόγω εισφορά δεν έχει καταστεί βέβαιη (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση ESTAG, σκέψεις 50 και 51).
- 37 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι, κατά την καταχώριση της πράξεως περί αυξήσεως του κεφαλαίου της LEJA, τα αποδεικτικά έγγραφα που προσκομίστηκαν προς τεκμηρίωση της αιτήσεως καταχωρίσεως έδειχναν ότι η εισφορά των αγαθών είχε ήδη γίνει ή, τουλάχιστον, ήταν βέβαιη.

- 38 Εντούτοις, από την ως άνω δικογραφία συνάγεται επίσης ότι, όπως προέκυψε εν συνεχεία και πριν από την καταβολή του εν λόγω φόρου, εξαιτίας απάτης, δεν είχε όντως συντελεσθεί κατά τον χρόνο της εν λόγω καταχωρίσεως πραγματική εισφορά των αγαθών και ήταν βέβαιο ότι η εισφορά αυτή δεν θα ελάμβανε χώρα. Επομένως, υπ' αυτές τις περιστάσεις και λαμβανομένων υπόψη όσων αναφέρθηκαν στις σκέψεις 32, 34 και 37 της παρούσας αποφάσεως, δεν μπορούσε να απαιτείται καταβολή του φόρου εισφοράς.
- 39 Πάντως, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ενιαίου κειμένου, εφόσον έχει καταρτισθεί η πράξη με την οποία καταχωρίζεται η εισφορά, πρέπει σε κάθε περίπτωση να καταβληθεί ο φόρος εισφοράς και η επιστροφή του φόρου αυτού είναι δυνατή μόνον όταν προσκομίζεται ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων απόφαση πολιτικού δικαστηρίου η οποία έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου και με την οποία κηρύσσεται η ακυρότητα της εν λόγω πράξεως.
- 40 Λαμβανομένων υπόψη όσων αναφέρθηκαν στις σκέψεις 32, 34 και 36 της παρούσας αποφάσεως, και ιδίως του γεγονότος ότι η καταβολή του φόρου εισφοράς μπορεί να απαιτείται μόνον όταν είναι βέβαιη η μεταγενέστερη εισφορά των αγαθών, τα άρθρα 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν μια τέτοια εθνική κανονιστική ρύθμιση.
- 41 Συναφώς, αν και η Ιταλική Κυβέρνηση προβάλλει ορθώς ότι η οδηγία 69/335 ουδόλως αφορά την οργάνωση, από τα κράτη μέλη, των εξουσιών που διαθέτουν τα φορολογικά δικαστήριά τους στο πλαίσιο των ασκούμενων ενώπιόν τους προσφυγών και της διαδικασίας που εφαρμόζεται στο πλαίσιο των εν λόγω προσφυγών, εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, ένας δικονομικός κανόνας ο οποίος προβλέπεται από την εσωτερική έννομη τάξη του κράτους μέλους δεν πρέπει να καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η έννομη τάξη της Ενώσεως (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, C-542/08, Barth, Συλλογή 2010, σ. I-3189, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 42 Πράγματι, η απαίτηση της αποτελεσματικότητας εκφράζει τη γενική υποχρέωση των κρατών μελών να διασφαλίζουν την ένδικη προστασία των δικαιωμάτων που αντλούν οι πολίτες από το δίκαιο της Ενώσεως. Η απαίτηση αυτή ισχύει τόσο για τον καθορισμό των δικαιοδοτικών οργάνων που είναι αρμόδια να επιλαμβάνονται των ενδίκων προσφυγών που στηρίζονται στο ως άνω δίκαιο όσο και για τον καθορισμό των δικονομικών κανόνων (βλ., συναφώς, απόφαση της 18ης Μαρτίου 2010, C-317/08 έως C-320/08, *Alassini κ.λπ.*, Συλλογή 2010, σ. I-2213, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 43 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι κάθε περίπτωση στην οποία τίθεται το ζήτημα αν εθνική δικονομική διάταξη καθιστά αδύνατη ή εξόχως δυσχερή την εφαρμογή του δικαίου της Ενώσεως πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένης υπόψη της θέσεως της διατάξεως αυτής στην όλη διαδικασία, της εξελίξεως της διαδικασίας και των ιδιαιτεροτήτων της ενώπιον των διαφόρων εθνικών αρχών (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2009, C-40/08, *Asturcom Telecomunicaciones*, Συλλογή 2009, σ. I-9579, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 44 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επισήμανε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 3, του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 546 της 31ης Δεκεμβρίου 1992, τα φορολογικά δικαστήρια διαθέτουν εν γένει την εξουσία να αποφαινούνται παρεμπιπτόντως περί της ακυρότητας πράξεων. Η ως άνω κήρυξη ακυρότητας έχει ως συνέπεια να παρέχεται στους φορολογούμενους η δυνατότητα να αποφύγουν την καταβολή ενός φόρου, εφόσον αυτός παύει να είναι απαιτητός.
- 45 Εντούτοις, ως προς τον φόρο εισφοράς, από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το φορολογικό δικαστήριο δεν έχει τη δυνατότητα να αποφανθεί παρεμπιπτόντως περί της ακυρότητας της πράξεως, καθόσον η ακυρότητα ή η δυνατότητα ακυρώσεως της πράξεως με την οποία καταχωρίζεται η εισφορά δεν απαλλάσσουν τον υποκείμενο στον φόρο, δυνάμει του άρθρου 38 του ενιαίου κειμένου, από την υποχρέωση καταβολής του.

- 46 Κατά συνέπεια, σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η προσφυγή ενώπιον των ιταλικών φορολογικών δικαστηρίων η οποία αποσκοπεί στο να εμποδίσει την είσπραξη φόρου εισφοράς ο οποίος, σύμφωνα με την οδηγία 69/335, δεν είναι απαιτητός στερείται παντελώς πρακτικής αποτελεσματικότητας, αντιθέτως προς ό,τι ισχυρίζεται η Ιταλική Κυβέρνηση, ενώ, βάσει του επισημανθέντος από το αιτούν δικαστήριο γενικού δικονομικού πλαισίου, παρόμοιες προσφυγές κατ' άλλων φόρων δύνανται να απαλλάξουν τον φορολογούμενο από την υποχρέωση καταβολής μη οφειλόμενου φόρου.
- 47 Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί, όπως ισχυρίζονται ορθώς ο P. Speranza και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ότι εθνική κανονιστική ρύθμιση κατά την οποία οι τρόποι αποδείξεως, ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων, της ελλείψεως πραγματικής καλύψεως της αποφασισθείσας από εταιρία αυξήσεως κεφαλαίου περιορίζονται στην προσκόμιση αποφάσεως πολιτικού δικαστηρίου η οποία έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου και με την οποία κηρύσσεται άκυρη ή ακυρώνεται η καταχώριση, με αποτέλεσμα ο φόρος εισφοράς να πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να καταβληθεί και η επιστροφή του να είναι δυνατή μόνο με την προσκόμιση μιας τέτοιας αποφάσεως πολιτικού δικαστηρίου, καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή τουλάχιστον υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η οδηγία 69/335.
- 48 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω και χωρίς να συντρέχει ανάγκη ερμηνείας της αρχής της αναλογικότητας, στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν σε κράτος μέλος να καθορίσει την καταχώριση της πράξεως περί αυξήσεως του κεφαλαίου εταιρίας ως χρόνο επελεύσεως του γενεσιουργού γεγονότος του φόρου εισφοράς, υπό την προϋπόθεση ότι διατηρείται ο σύνδεσμος μεταξύ της εισπράξεως του εν λόγω φόρου και της πραγματικής εισφοράς των αγαθών στην εταιρία. Αν κατά τον χρόνο καταρτίσεως της εν λόγω πράξεως δεν έχει γίνει ακόμη πραγματική εισφορά των αγαθών και δεν είναι βέβαιο ότι θα λάβει χώρα η εισφορά αυτή, το οικείο κράτος μέλος δεν μπορεί να αξιώσει την καταβολή του φόρου εισφοράς ενόσω η εν λόγω εισφορά δεν έχει καταστεί βέβαιη. Η αρχή της αποτελεσματικότητας έχει την έννοια ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση κατά την οποία οι τρόποι αποδείξεως, ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων, της ελλείψεως πραγματικής καλύψεως της αποφασισθείσας από εταιρία αυξήσεως κεφαλαίου περιορίζονται στην προσκόμιση αποφάσεως πολιτικού δικαστηρίου η οποία έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου και με την οποία κηρύσσεται άκυρη ή ακυρώνεται η καταχώριση, με αποτέλεσμα ο φόρος εισφοράς να πρέπει, εν

πάση περιπτώσει, να καταβληθεί και η επιστροφή του να είναι δυνατή μόνο με την προσκόμιση μιας τέτοιας αποφάσεως πολιτικού δικαστηρίου.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 49 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335 απαγορεύει να οφείλεται ο φόρος εισφοράς, εκτός από την εταιρία προς την οποία εισφέρεται κεφάλαιο, και από τον δημόσιο λειτουργό ο οποίος συνέταξε ή παρέλαβε την πράξη περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου.
- 50 Όπως προκύπτει από τη νομολογία, σύμφωνα με την οικονομία και τη διάρθρωση της οδηγίας 69/335, ο φόρος εισφοράς επιβάλλεται στην κεφαλαιουχική εταιρία που είναι ο αποδέκτης της οικείας εισφοράς. Αποδέκτης είναι κατά κανόνα η εταιρία προς την οποία μεταβιβάζονται υλικώς τα οικεία περιουσιακά στοιχεία ή οι οικείες παροχές. Κατ' εξαίρεση μόνον δεν ισχύει τούτο και τότε θα πρέπει να αναζητηθεί η «πράγματι επωφελούμενη» από τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή παροχές (απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-494/03, Senior Engineering Investments, Συλλογή 2006, σ. I-525, σκέψη 25).
- 51 Επιπλέον, από την ως άνω οικονομία και διάρθρωση προκύπτει επίσης ότι τα κράτη μέλη δεν δύνανται να απαλλάξουν την εταιρία της οποίας αυξάνεται το κεφάλαιο από τον φόρο εισφοράς σε περιπτώσεις εκτός εκείνων που προβλέπονται στα άρθρα 6 έως 9 και 11 της εν λόγω οδηγίας.

- 52 Εντούτοις, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 38, 39 και 47 των προτάσεών του, η οδηγία 69/335 δεν επιδιώκει να εναρμονίσει τις ρυθμίσεις σχετικά με τον τρόπο εισπράξεως του φόρου εισφοράς, οι οποίες αποσκοπούν στο να εξασφαλίσουν την εκπλήρωση της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου, καθώς και στο να απλουστεύσουν την εισπράξη του ως άνω φόρου.
- 53 Πρέπει να θεωρηθεί ότι η αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη του δημοσίου λειτουργού ο οποίος συνέταξε ή παρέλαβε την πράξη περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου μιας εταιρίας αποτελεί τόσο εγγύηση για την εκπλήρωση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρίας της οποίας αυξάνεται το κεφάλαιο όσο και μέτρο αποβλέπον στην απλούστευση της εισπράξεως του φόρου εισφοράς.
- 54 Κατά συνέπεια, η οδηγία 69/335 δεν απαγορεύει καταρχήν σε κράτος μέλος να προβλέψει ευθύνη του δημοσίου λειτουργού ο οποίος συνέταξε ή παρέλαβε την πράξη περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου.
- 55 Εντούτοις, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 50 και 51 της παρούσας αποφάσεως, ο φόρος εισφοράς επιβάλλεται στην κεφαλαιουχική εταιρία που είναι ο αποδέκτης της οικείας εισφοράς, τα δε κράτη μέλη δεν δύνανται να απαλλάξουν την εταιρία της οποίας αυξάνεται το κεφάλαιο από τον φόρο εισφοράς σε περιπτώσεις εκτός εκείνων που προβλέπονται στα άρθρα 6 έως 9 και 11 της εν λόγω οδηγίας.
- 56 Το να υπέχει ο δημόσιος λειτουργός αλληλέγγυα και εις ολόκληρον υποχρέωση καταβολής του φόρου εισφοράς θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών που αναφέρθηκαν στις σκέψεις 53 και 54 της παρούσας αποφάσεως, αν ο εν λόγω δημόσιος λειτουργός δεν είχε το δικαίωμα να στραφεί αναγωγικώς κατά της εταιρίας προς την οποία γίνεται η εισφορά.
- 57 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία προκύπτει, αφενός, ότι το άρθρο 28 του νόμου 89 της 16ης Φεβρουαρίου 1913 επιτρέπει στον συμβολαιογράφο να αρνηθεί τη σύνταξη οποιασδήποτε πράξεως του ζητηθεί εάν τα ενδιαφερόμενα μέρη δεν καταθέσουν σε

αυτόν ποσό ίσο προς τους φόρους, την αμοιβή του και τα έξοδα που συνδέονται με την πράξη αυτή και, αφετέρου, ότι ο συμβολαιογράφος έχει το δικαίωμα να στραφεί αναγκαστικά κατά της εταιρίας προς την οποία γίνεται η εισφορά.

- 58 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 69/335 έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να προβλέψει αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη του δημοσίου λειτουργού ο οποίος συνέταξε ή παρέλαβε την πράξη περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου, υπό την προϋπόθεση ότι ο εν λόγω δημόσιος λειτουργός έχει το δικαίωμα να στραφεί αναγκαστικά κατά της εταιρίας προς την οποία γίνεται η εισφορά.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 59 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', 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, έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν σε κράτος μέλος να καθορίσει την καταχώριση της πράξεως περί αυξήσεως του κεφαλαίου

εταιρίας ως χρόνο επελεύσεως του γενεσιουργού γεγονότος του φόρου εισφοράς, υπό την προϋπόθεση ότι διατηρείται ο σύνδεσμος μεταξύ της εισφοράς του εν λόγω φόρου και της πραγματικής εισφοράς των αγαθών στην εταιρία. Αν κατά τον χρόνο καταρτίσεως της εν λόγω πράξεως δεν έχει γίνει ακόμη πραγματική εισφορά των αγαθών και δεν είναι βέβαιο ότι θα λάβει χώρα η εισφορά αυτή, το οικείο κράτος μέλος δεν μπορεί να αξιώσει την καταβολή του φόρου εισφοράς ενόσω η εν λόγω εισφορά δεν έχει καταστεί βέβαιη. Η αρχή της αποτελεσματικότητας έχει την έννοια ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση κατά την οποία οι τρόποι αποδείξεως, ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων, της ελλείψεως πραγματικής καλύψεως της αποφασισθείσας από εταιρία αυξήσεως κεφαλαίου περιορίζονται στην προσκόμιση αποφάσεως πολιτικού δικαστηρίου η οποία έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου και με την οποία κηρύσσεται άκυρη ή ακυρώνεται η καταχώριση, με αποτέλεσμα ο φόρος εισφοράς να πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να καταβληθεί και η επιστροφή του να είναι δυνατή μόνο με την προσκόμιση μιας τέτοιας αποφάσεως πολιτικού δικαστηρίου.

- 2) Η οδηγία 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να προβλέψει αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη του δημοσίου λειτουργού ο οποίος συνέταξε ή παρέλαβε την πράξη περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου, υπό την προϋπόθεση ότι ο εν λόγω δημόσιος λειτουργός έχει το δικαίωμα να στραφεί αναγωγικώς κατά της εταιρίας προς την οποία γίνεται η εισφορά.

(υπογραφές)