



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIILO JÄÄSKINEN
της 18ης Δεκεμβρίου 2014¹

Υπόθεση C-357/13

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
κατά
Minister Finansów

[αίτηση του Wojewódzki Sąd Administracyjny (Πολωνία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογία — Οδηγία 2008/7/EK — Άρθρο 2 — Έμμεσοι φόροι επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων — Υπαγωγή στον φόρο εισφοράς των εισφορών κεφαλαίων υπέρ ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρίας — Δυνατότητα χαρακτηρισμού της εταιρίας αυτής ως κεφαλαιουχικής εταιρίας — Απαλλαγές — Καθεστώς που εφαρμόζεται επί νομικών προσώπων κερδοσκοπικού σκοπού τα οποία δεν θεωρούνται κεφαλαιουχικές εταιρίες»

I – Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά κατ' ουσίαν την ερμηνεία της έννοιας «κεφαλαιουχική εταιρία», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2008/7/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων².
2. Η διαφορά της κύριας δίκης έχει ανακύψει μεταξύ της πολωνικού δικαίου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (στο εξής: Drukarnia) και του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών, στο εξής: Minister), σχετικά με αντικείμενο την άρνηση του τελευταίου να αναγνωρίσει μία ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία πολωνικού δικαίου (στο εξής: ΕΕκμ) ως κεφαλαιουχική εταιρία κατά την έννοια της οδηγίας 2008/7, όσον αφορά την επιβολή εθνικού φόρου στο πλαίσιο μετατροπής της Drukarnia σε ΕΕκμ.
3. Η υπόθεση αυτή καταδεικνύει την αυτοτέλεια της οδηγίας 2008/7 σε σχέση με τις ιδιαιτερότητες του εθνικού δικαίου περί εταιριών, στον βαθμό που ο καθορισμός του πεδίου εφαρμογής της έννοιας «κεφαλαιουχική εταιρία», όπως ορίζεται στην εν λόγω οδηγία, συνεπάγεται την υπέρβαση του επίσημου χαρακτηρισμού της οικείας εταιρίας στο εθνικό δίκαιο.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ L 46, σ. 11.

II – Το νομικό πλαίσιο

A– Το δίκαιο της Ένωσης

4. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/7:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως “κεφαλαιουχική εταιρία” θεωρείται:

- α) οιαδήποτε εταιρία που έχει μία από τις μορφές που παρατίθενται στο παράρτημα I·
- β) κάθε εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, των οποίων τα μερίδια, τα αντιπροσωπεύοντα κεφάλαιο ή εταιρική εισφορά, δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στο χρηματιστήριο·
- γ) κάθε εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκ[ει] σκοπούς κερδοσκοπικούς [και της οποίας/του οποίου] τα μέλη έχουν το δικαίωμα να εκχωρούν άνευ προηγούμενης έγκρισης τα εταιρικά τους μερίδια σε τρίτους και δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας, της επιχείρησης, της ένωσης προσώπων ή του νομικού προσώπου, παρά μόνο κατά το μέτρο της εισφοράς τους.»

5. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας «για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, εξομοιούται προς κεφαλαιουχική εταιρία κάθε άλλη εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκει σκοπούς κερδοσκοπικούς.»

6. Το άρθρο 9 της οδηγίας 2008/7 ορίζει τα εξής:

«Όσον αφορά την επιβολή φόρου εισφοράς, τα κράτη μέλη δύνανται να επιλέξουν να μην θεωρήσουν ως κεφαλαιουχικές εταιρείες τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 2, παράγραφος 2.»

B– Το πολωνικό δίκαιο

7. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του νόμου περί της φορολογίας των δικαιοπραξιών αστικού δικαίου (στο εξής: νόμος PCC)³ προβλέπει ότι υπόκεινται σε φόρο οι δικαιοπραξίες αστικού δικαίου όπως οι εταιρικές συμβάσεις και οι τροποποιήσεις αυτών εφόσον επιφέρουν αύξηση της βάσης υπολογισμού του φόρου επί των δικαιοπραξιών αστικού δικαίου.

8. Το άρθρο 1, παράγραφος 3, του νόμου PCC διευκρινίζει ότι η έννοια της «τροποποίησης εταιρικής συμβάσεως» αφορά, στην περίπτωση προσωπικής εταιρίας, «καταβολή ή αύξηση εισφοράς της οποίας η αξία επιφέρει αύξηση του ενεργητικού της εταιρίας ή του εταιρικού κεφαλαίου της» και, στην περίπτωση κεφαλαιουχικής εταιρίας, «αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με εισφορές ή με πόρους της εταιρίας καθώς και με πρόσθετες εισφορές».

9. Ως εκ τούτου, οι εισφορές τόσο σε ΕΕκμ όσο και σε κεφαλαιουχική εταιρία υπόκεινται στον ίδιο φόρο. Εντούτοις, το άρθρο 2, σημείο 6, του νόμου PCC προβλέπει ότι εξαιρούνται από τη φορολόγηση οι εταιρικές συμβάσεις και οι τροποποιήσεις αυτών, όταν με αυτές εισφέρονται σε μία κεφαλαιουχική εταιρία, έναντι εκχωρήσεως μεριδίων ή μετοχών της εν λόγω εταιρίας, δραστηριότητες ή τομέας δραστηριοτήτων κεφαλαιουχικής εταιρίας, καθώς και μερίδια ή μετοχές άλλης κεφαλαιουχικής εταιρίας, με τα οποία αποκτάται η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου. Η διάταξη αυτή αποτελεί την εκπλήρωση της υποχρέωσης μεταφοράς των διατάξεων των άρθρων 5,

3 — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, της 9ης Σεπτεμβρίου 2000 (Dz. U του 2010, αριθμός φύλλου 101, στήλη 649).

παράγραφος 1, στοιχείο ε'⁴, και 4, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/7⁵, και επομένως της υποχρεώσεως των κρατών μελών να μην επιβάλλουν στις κεφαλαιουχικές εταιρίες κανένα έμμεσο φόρο, οποιασδήποτε μορφής, για πράξεις αναδιάρθρωσεως. Η εν λόγω απαλλαγή που προβλέπει ο νόμος PCC χορηγείται σε κεφαλαιουχικές εταιρίες, αποκλείοντας, επομένως, μία ΕΕκμ, η οποία θεωρείται, δυνάμει του πολωνικού δικαίου, ως προσωπική εταιρία.

III – Ιστορικό της υποθέσεως της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

10. Προτιθέμενη να μετατραπεί σε ΕΕκμ και να αυξήσει στη συνέχεια το εταιρικό κεφάλαιό της διά της σε είδος εισφοράς μετοχών άλλης ΕΕκμ, μετοχών ανώνυμης εταιρίας και μεριδίων εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, η Drukarnia υπέβαλε ενώπιον της πολωνικής φορολογικής αρχής, στις 21 Σεπτεμβρίου 2012, αίτηση σχετικά με την ερμηνεία των διατάξεων περί του φόρου επί των δικαιοπραξιών αστικού δικαίου. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνει το Wojewódzki Sąd Administracyjny (Πολωνία), ο νόμος PCC ρυθμίζει την επιβολή του φόρου εισφοράς όπως ορίζεται στην οδηγία 2008/7⁶.

11. Η Drukarnia υποστήριξε ότι οι ΕΕκμ συνιστούν κεφαλαιουχικές εταιρίες κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/7. Επομένως, κατά συνδυαστική εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο β', και του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής, οι προαναφερθείσες πράξεις μετατροπής δεν υπόκεινται, κατά την άποψή της, στον εν λόγω φόρο.

12. Με τις ατομικές ερμηνευτικές πράξεις της 20ής Νοεμβρίου 2012, ο Minister έκρινε ότι οι πολωνικού δικαίου ΕΕκμ δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2008/7. Ο Minister επισήμανε, αφενός, ότι μόνο μέρος των μεριδίων και των μελών των ΕΕκμ πληρούσαν τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων οι εν λόγω εταιρίες μπορούν να θεωρηθούν κεφαλαιουχικές κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β' ή στοιχείο γ', της οδηγίας 2008/7. Αφετέρου, η Δημοκρατία της Πολωνίας επέλεξε να μην περιλάβει τις ΕΕκμ στο παράρτημα Ι⁷ της οδηγίας 2008/7, αλλά προτίμησε να χρησιμοποιήσει τη δυνατότητα που απορρέει από το άρθρο 9 της οδηγίας αυτής, με αποτέλεσμα οι ΕΕκμ να μην θεωρούνται κεφαλαιουχικές εταιρίες κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας. Επομένως, τα άρθρα 4, 5 και 7 της οδηγίας 2008/7 δεν εφαρμόζονται επί της ΕΕκμ.

13. Η Drukarnia άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή ακυρώσεως κατά των ανωτέρω ατομικών ερμηνευτικών πράξεων ισχυριζόμενη ότι αυτές παραβαίνουν, μεταξύ άλλων, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/7. Ο Minister επανέλαβε την επιχειρηματολογία του και ζήτησε την απόρριψη της προσφυγής.

4 — Το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 2008/7 έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη δεν επιβάλλουν στις κεφαλαιουχικές εταιρείες έμμεσο φόρο οποιασδήποτε μορφής για τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

ε) πράξεις αναδιάρθρωσης που αναφέρονται στο άρθρο 4.»

5 — Κατά το εν λόγω άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο β':

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, δεν θεωρούνται ως εισφορές κεφαλαίου οι ακόλουθες “πράξεις αναδιάρθρωσης”:

[...]

β) η απόκτηση από μία υπό ίδρυση ή υφισταμένη κεφαλαιουχική εταιρία μεριδίων τα οποία αντιπροσωπεύουν την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου άλλης κεφαλαιουχικής εταιρίας, υπό τον όρο ότι το αντάλλαγμα για τα αποκτώμενα μερίδια συνίσταται τουλάχιστον εν μέρει σε τίτλους που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο της προηγούμενης εταιρίας. Εάν η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου επιτευχθεί διά δύο ή περισσότερων πράξεων, μόνο η πράξη, χάρη στην οποία επετεύχθη η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου καθώς επίσης και οι μεταγενέστερες πράξεις θεωρούνται ως πράξεις αναδιάρθρωσης.»

6 — Βλ. απόφαση Logstor ROR Polska (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — Το παράρτημα Ι της οδηγίας 2008/7 περιλαμβάνει τον κατάλογο των εταιριών οι οποίες λογίζονται ως «κεφαλαιουχικές εταιρίες» σύμφωνα με την εθνική έννομη τάξη. Επισημαίνω, συναφώς, ότι, υπό το πρίσμα του γερμανικού, ισπανικού, γαλλικού και ιταλικού δικαίου, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία είχε περιληφθεί στο παράρτημα Ι.

14. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Wojewódzki Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2008/7 [...] την έννοια ότι ΕΕκμ θεωρείται κεφαλαιουχική εταιρία όταν από τη νομική φύση της προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της εν λόγω οδηγίας δύνανται να πληρούνται μόνο ως προς μέρος του κεφαλαίου και των εταίρων της;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 9 της οδηγίας 2008/7 [...] την έννοια ότι, παρέχοντας σε κράτος μέλος τη δυνατότητα να επιλέξει να μην θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρείες τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας, καταλείπει ευρύ πεδίο διακριτικής ευχέρειας σε αυτό όσον αφορά την επιβολή [φόρου εισφοράς στα εν λόγω νομικά πρόσωπα];»

15. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 27 Ιουνίου 2013. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Drukarnia, ο Minister, η Πολωνική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η Drukarnia, η Πολωνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ανέπτυξαν τα επιχειρήματά τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 22ας Οκτωβρίου 2014.

IV – Επί του πρώτου ερωτήματος

A– Εισαγωγικές παρατηρήσεις

16. Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2 της οδηγίας 2008/7. Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι η διάταξη αυτή περιλαμβάνει τέσσερις κατηγορίες εταιριών, ανεξαρτήτως της ειδικής εταιρικής μορφής του οικείου οργανισμού⁸. Έτσι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας με τον όρο «κεφαλαιουχική εταιρία» νοούνται, πρώτον, οι κεφαλαιουχικές εταιρίες τις οποίες τα κράτη μέλη περιέλαβαν στο παράρτημα Ι της οδηγίας 2008/7. Κατά το ίδιο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', με τον όρο «κεφαλαιουχική εταιρία» νοείται, επιπλέον, κάθε εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, των οποίων τα μερίδια που αντιπροσωπεύουν κεφάλαιο ή εταιρική εισφορά δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στο χρηματιστήριο. Κατά το εν λόγω άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', η έννοια της «κεφαλαιουχικής εταιρίας» περιλαμβάνει επίσης κάθε εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκει σκοπούς κερδοσκοπικούς και της οποίας/του οποίου τα μέλη έχουν το δικαίωμα να εκχωρούν άνευ προηγούμενης έγκρισης τα εταιρικά τους μερίδια σε τρίτους και δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας, της επιχείρησης, της ένωσης προσώπων ή του νομικού προσώπου, παρά μόνο κατά το μέτρο της εισφοράς τους. Τέλος, η τέταρτη κατηγορία προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/7, το οποίο εξομοιώνει προς κεφαλαιουχική εταιρία «κάθε άλλη εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκει σκοπούς κερδοσκοπικούς».

17. Εν προκειμένω, ο εθνικός δικαστής ερωτά το Δικαστήριο αν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2008/7 πρέπει να πληρούνται ως προς το σύνολο του κεφαλαίου και των εταίρων της εταιρίας ή αν αρκεί, με γνώμονα τη νομική φύση της, οι προϋποθέσεις αυτές να πληρούνται ως προς μέρος του κεφαλαίου και των εταίρων της εν λόγω εταιρίας.

⁸ — Βλ., επιπλέον, τη διάκριση που στηρίζεται σε τρεις κατηγορίες νομικών προσώπων του γενικού εισαγγελέα M. Darmon στις προτάσεις του στην υπόθεση Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, σημεία 7 και 8).

18. Πράγματι, από τη δικογραφία συνάγεται ότι η ΕΕκμ παρουσιάζει υβριδικά χαρακτηριστικά, με γνώμονα τη διάκριση μεταξύ των προσωπικών και των κεφαλαιουχικών εταιριών, διευκρινιζόμενου ότι στο πολωνικό δίκαιο χαρακτηρίζεται ως προσωπική εταιρία⁹. Συνεπώς, στην περίπτωση μιας ΕΕκμ επιτρέπεται η σύμπραξη ενός ενεργού επενδυτή (ομόρρυθμος εταίρος) και ενός παθητικού επενδυτή (μέτοχος)¹⁰.

19. Όπως διευκρινίζει το αιτούν δικαστήριο, μεταξύ των εταίρων μιας ΕΕκμ πρέπει να περιλαμβάνεται τουλάχιστον ένας ομόρρυθμος εταίρος και ένας μέτοχος. Τη θέση του ομόρρυθμου εταίρου ΕΕκμ διέπουν οι διατάξεις περί του εταίρου ομόρρυθμης εταιρίας ή εταίρου απλής ετερόρρυθμης εταιρίας, ενώ όσον αφορά τον μέτοχο εφαρμόζονται οι διατάξεις περί του μετόχου κεφαλαιουχικής εταιρίας. Περαιτέρω, στα ζητήματα για τα οποία δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση, εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις περί ανωνύμων εταιριών, με εξαίρεση τις έννομες σχέσεις των ομόρρυθμων εταίρων, οι οποίες διέπονται από τις διατάξεις περί ομόρρυθμης εταιρίας, που αποτελεί εξ ορισμού προσωπική εταιρία.

20. Δεδομένου του διφυούς χαρακτήρα του, το κεφάλαιο της ΕΕκμ αποτελείται από δύο είδη κεφαλαίου, ήτοι: αφενός, το εταιρικό κεφάλαιο (*kapitał zakładowy*), που αντιστοιχεί στις μετοχές, οι οποίες διέπονται *mutatis mutandis* από τις διατάξεις περί ανωνύμων εταιριών του πολωνικού Κώδικα εμπορικών εταιρειών¹¹ (στο εξής: *ksh*), και, αφετέρου, το κεφάλαιο που σχηματίζεται από τις εισφορές των ομόρρυθμων εταίρων (*kapitał udziałowy*), το οποίο διέπεται από τις διατάξεις περί ομόρρυθμων εταιριών κατά τον *ksh*.

21. Συναφώς, με τις παρατηρήσεις τους, η Drukarnia και η Επιτροπή τάσσονται υπέρ της ερμηνείας κατά την οποία οι ΕΕκμ αποτελούν κεφαλαιουχικές εταιρίες κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2008/7, καθόσον βάσει των διατάξεων αυτών δεν απαιτείται να πληρούνται οι απαιτούμενες προϋποθέσεις ως προς το σύνολο των μεριδίων του εταιρικού κεφαλαίου και των μελών. Ο Minister και η Πολωνική Κυβέρνηση προβάλλουν την αντίθετη άποψη. Υποστηρίζουν, αφενός, ότι, δεδομένης της βαρύνουσας σημασίας του προσωπικού χαρακτήρα της, αυτή η νομική μορφή εταιρίας δεν περιλήφθηκε από τη Δημοκρατία της Πολωνίας στο παράρτημα I της οδηγίας 2008/7, και, αφετέρου, δεν προκύπτει από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β' ή στοιχείο γ', της οδηγίας 2008/7 ότι αρκεί μία εταιρία να πληροί τις εν λόγω προϋποθέσεις ως προς μέρος μόνο του κεφαλαίου και των εταίρων της.

B– Επί της ερμηνείας του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία β και γ', της οδηγίας 2008/

1. Επί των σκοπών και της οικονομίας της οδηγίας 2008/7

22. Κατά πάγια νομολογία, κατά την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το γράμμα της και οι σκοποί που επιδιώκει, καθώς και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται, δεδομένου ότι το ιστορικό της θεσπίσεως της διατάξεως αυτής μπορεί επίσης να περιλαμβάνει χρήσιμα στοιχεία για την ερμηνεία της¹².

9 — Όπως προκύπτει από την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι προσωπικές εταιρίες πολωνικού δικαίου, περιλαμβανομένης και της ΕΕκμ, στερούνται νομικής προσωπικότητας. Συναφώς, έστω και αν γίνει δεκτό ότι η οδηγία 2008/7 στηρίζεται στην έννοια του νομικού προσώπου (καθόσον τυγχάνει εφαρμογής σε εταιρίες, ενώσεις προσώπων και άλλα νομικά πρόσωπα), γεγονός παραμένει ότι η έννοια του νομικού προσώπου δεν έχει εναρμονισθεί στο δίκαιο της Ένωσης. Κατά συνέπεια, η διαμάχη που επικρατεί στη θεωρία σχετικά με το ζήτημα αυτό δεν ασκεί επιρροή στο πλαίσιο της εφαρμογής της οδηγίας 2008/7. Εν πάση περιπτώσει, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, η ΕΕκμ έχει την ικανότητα διαδίκου και είναι φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

10 — Kidyba, A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*· σχολιασμός του άρθρου 1, σημείο 6, και του άρθρου 125 του πολωνικού κώδικα περί εμπορικών εταιριών· Lewandowski, R., *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, σημεία 1.1 επ. Kluwer 2007.

11 — Kodeks spółek handlowych, της 15ης Σεπτεμβρίου 2000, Dz.U. του 2013, στήλη 1030.

12 — Συναφώς, βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Inuit Tapiriit Kanatami κ.λπ. κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-583/11 P, EU:C:2013:625, σκέψη 50 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

23. Κατά τη νομολογία αυτή, από τις επιταγές τόσο της ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης όσο και της αρχής της ισότητας συνάγεται ότι το γράμμα διατάξεως του δικαίου της Ένωσης που δεν περιλαμβάνει ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου της πρέπει κατά κανόνα να ερμηνεύεται αυτοτελώς σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση¹³. Επομένως, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/7 ορίζει δεσμευτικά και ομοιόμορφα για όλα τα κράτη μέλη τις εταιρίες που πρέπει να θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές εταιρίες κατά την έννοια της οδηγίας αυτής¹⁴. Επομένως, κατά την άποψή μου, η εν λόγω διάταξη καθιερώνει αυτοτελή έννοια της «κεφαλαιουχικής εταιρίας» και του νομικού προσώπου που εξομοιώνεται προς αυτή, απαιτώντας πάντως οι εν λόγω εταιρίες να συνιστούν εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή άλλα νομικά πρόσωπα κατά το εθνικό δίκαιο¹⁵.

24. Εν προκειμένω, η γραμματική ερμηνεία έρχεται σε αντίθεση με το γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/7, και συνεπώς δυσχεραίνει την απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα.

25. Βάσει της τελολογικής θεωρήσεως, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 14 της οδηγίας 2008/7, η οποία αναδιατύπωσε την οδηγία 69/335¹⁶, οι έμμεσοι φόροι επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων δημιουργούν διακρίσεις, διπλή φορολόγηση και ανισότητες, οι οποίες εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και ως λύση προκρίνεται η κατάργηση του φόρου εισφοράς. Ωστόσο, καθόσον τα κράτη μέλη που εισέπρατταν φόρο εισφοράς χαρακτήρισαν εξαιρετικά δυσανάλογες τις μειώσεις εσόδων που θα προέκυπταν από ένα τέτοιο μέτρο, ορισμένες πράξεις εξακολουθούν να υπόκεινται στον εναρμονισμένο φόρο εισφοράς¹⁷, εκτός ορισμένων πράξεων αναδιαρθρώσεως, όπως η εισφορά περιουσιακών στοιχείων σε κεφαλαιουχική εταιρία¹⁸.

26. Εντούτοις δεν αμφισβητείται ότι η οδηγία 2008/7 σκοπεί στην προώθηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η οποία θεωρείται ουσιώδης για τη δημιουργία οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα εκείνων μιας εσωτερικής αγοράς¹⁹. Επομένως ο σκοπός της οδηγίας 2008/7 συνίσταται στην ελαχιστοποίηση στο μέτρο του δυνατού των αρνητικών συνεπειών του φόρου εισφοράς στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και των όρων ανταγωνισμού εντός της Ένωσης, καθώς και στην κατάργηση των έμμεσων φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων²⁰.

27. Περαιτέρω, εφόσον η οδηγία 2008/7 επαναλαμβάνει, στο άρθρο 2, τον ορισμό της έννοιας «κεφαλαιουχική εταιρία», όπως ορίζεται στην οδηγία 69/335, η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά την τελευταία αυτή οδηγία εξακολουθεί να διατηρεί απολύτως τη σημασία της για την ερμηνεία της οδηγίας 2008/7.

13 — Βλ., συναφώς, απόφαση Ekro (327/82, EU:C:1984:11, σκέψη 11).

14 — Βλ., *mutatis mutandis*, arrêt ING. AUER (C-251/06, EU:C:2007:658, σκέψη 28).

15 — Βλ., σε σχέση με τον ορισμό του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/EOK, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), απόφαση Felicitas Rickmers-Linie (270/81, EU:C:1982:281, σκέψη 14).

16 — Η οδηγία αυτή είχε διττό σκοπό, δηλαδή, πρώτον, την εναρμόνιση κατά τρόπο εξαντλητικό των φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (φόρος εισφοράς, φόρος χαρτοσήμου και φόρος επί των πράξεων αναδιαρθρώσεως), όσον αφορά τόσο τη δομή όσο και τους συντελεστές τους, και δεύτερον, την αποτροπή δημιουργίας ή εισπράξεως εκ μέρους των κρατών μελών άλλων φόρων με παρεμφερή χαρακτηριστικά.

17 — Η Επιτροπή υποχρεούται να υποβάλλει ανά τριετία έκθεση σχετικά με την εφαρμογή της εν λόγω οδηγίας με σκοπό την κατάργηση του εν λόγω φόρου.

18 — Σύμφωνα με τον συνδυασμό των άρθρων 4, παράγραφος 1, στοιχείο β', και 5, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 2008/7.

19 — Απόφαση Gielen (C-299/13, EU:C:2014:2266, σκέψη 20).

20 — Πράγματι, το Δικαστήριο έκρινε ότι αυτός ήταν «ο πρωταρχικός σκοπός» της οδηγίας [69/335], βλ., συναφώς, αποφάσεις *Senior Engineering Investments* (C-494/03, EU:C:2006:17, point 43)· *Optimus — Telecomunicações* (C-366/05, EU:C:2007:366, σκέψη 31)· *Senior Engineering Investments* (C-494/03, EU:C:2006:17, σκέψη 43) και *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, σκέψη 49). Εντούτοις δεν αμφισβητείται ότι οι πρόσφατες νομοπαρασκευαστικές εργασίες επανεισάγουν ενδεχομένως τον φόρο εισφοράς μέσω της φορολογήσεως των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών (πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για ένα κοινό σύστημα φόρου επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών και για την τροποποίηση της οδηγίας 2008/7/EK, COM(2011) 594 τελικό, βλ., *JurisClasseur Europe*, τεύχος 1650, *Fiscalité indirecte*, έκδοση της 1ης Οκτωβρίου 2012).

28. Από τα ανωτέρω προκύπτει, μεταξύ άλλων, η «ευρύτητα της έννοιας των κεφαλαιουχικών εταιριών που δεν συνδέεται με ειδική εταιρική μορφή»²¹, γεγονός το οποίο, κατά τη γνώμη μου, συνηγορεί υπέρ της διασταλτικής ερμηνείας της εν λόγω έννοιας υπό το πρίσμα της όλης οικονομίας και των σκοπών της οδηγίας 2008/7²². Το Δικαστήριο εξάλλου διαπίστωσε ότι η οδηγία τυγχάνει εφαρμογής σε όλες τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων, έστω και στερουμένων νομικής προσωπικότητας, σκοπός των οποίων είναι η επιδίωξη κέρδους μέσω της συγκεντρώσεως κεφαλαίων σε χωριστή περιουσία²³.

29. Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας M. Darmon, δεν αποτελεί κρίσιμο ζήτημα «η εξαντλητική απαρίθμηση των εταιριών των οποίων η νομική διάρθρωση εξομοιώνεται με αυτή των κεφαλαιουχικών εταιριών, αλλά μόνον ο καθορισμός, στον μέγιστο δυνατό βαθμό, όλων των φορέων που έχουν τη δυνατότητα διενέργειας φορολογητέων πράξεων»²⁴.

2. Επί της εξετάσεως των οριζόμενων στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/7 προϋποθέσεων

30. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/7 προβλέπει ότι ως «κεφαλαιουχική εταιρία» νοείται «κάθε εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο των οποίων τα μερίδια, τα αντιπροσωπεύοντα κεφάλαιο ή εταιρική εισφορά δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στο χρηματιστήριο».

31. Επισημαίνεται, προκαταρκτικώς, ότι η προπαρατεθείσα διάταξη δεν καθορίζει το όριο πέραν του οποίου μία εταιρία πρέπει να θεωρείται ότι πληροί τις προϋποθέσεις της έννοιας της «κεφαλαιουχικής εταιρίας»²⁵.

32. Επιπλέον, η εν λόγω οδηγία ουδόλως απαιτεί οι μετοχές εταιρίας να αποτελούν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο. Εξ αυτού συνάγεται ότι απλώς η δυνατότητα διαπραγματεύσεως αρκεί για να προσδώσει σε νομικό πρόσωπο τον χαρακτηρισμό κεφαλαιουχικής εταιρίας κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας²⁶.

33. Εντούτοις, πρέπει να επισημανθεί ότι, όπως προκύπτει από την οδηγία 2008/7, αυτή τυγχάνει εφαρμογής μόνο στις κεφαλαιουχικές εταιρίες, όπως αυτές ορίζονται από την ίδια την οδηγία, καθώς και στις εξομοιούμενες προς αυτές εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς. Σύμφωνα με την απόφαση Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, αυτά τα νομικά πρόσωπα πρέπει επίσης να θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές εταιρίες όσον αφορά την είσπραξη του φόρου εισφοράς²⁷. Συνεπώς, εκτιμώ ότι το εθνικό δίκαιο δεν μπορεί να αποκλείσει νομικό πρόσωπο που πληροί τα κριτήρια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας από την έννοια της «κεφαλαιουχικής εταιρίας», όπως ορίζεται από την εν λόγω οδηγία.

21 — Απόφαση Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, σκέψη 8), σε σχέση με το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335.

22 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-178/05, EU:C:2007:317, σκέψη 43).

23 — Berlin, D., *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, Revue trimestrielle de droit européen, 24(2), Απρίλιος-Ιούνιος 1998, σ. 380, σχόλια σχετικά με την απόφαση Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:488).

24 — Βλ. τις προτάσεις του στην υπόθεση Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, σκέψη 6).

25 — Στις νομοπαρασκευαστικές εργασίες δεν αναφέρεται ότι ελήφθη υπόψη τέτοιο όριο βλ., συναφώς, πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου περί των έμμεσων φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, COM(2006) 760 τελικό, σχέδιο εκθέσεως σχετικά με την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου περί των έμμεσων φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, [COM(2006)0760-C6-0043/2007-2006/0253(CNS)], PE 388.476v01-00 καθώς και έκθεση επί της προτάσεως οδηγίας A6-0472/2007.

26 — Επί του νομικού χαρακτηρισμού αγροτικού συνεταιρισμού του οποίου τα εταιρικά μερίδια δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο κατά το ελληνικό δίκαιο, βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδας (EU:C:2007:317, σκέψη 41).

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, σκέψη 26. Επισημαίνω ότι η υπό κρίση περίπτωση διαφέρει από την εν λόγω υπόθεση Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, η οποία αφορούσε το ζήτημα της είσπραξης του φόρου εισφοράς κατά τη μετατροπή προσωπικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία εντός συγκεκριμένου χρονικού πλαισίου. Εν προκειμένω, αντιθέτως, πρόκειται, από την άποψη του εθνικού δικαίου, για μετατροπή κεφαλαιουχικής εταιρίας (sr z o.o.) σε προσωπική εταιρία πολωνικού δικαίου (EEkm).

34. Εν προκειμένω, μολονότι δεν αμφισβητείται ότι η πολωνική ΕΕκμ δεν περιέχεται στο αναφερόμενο στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/7 παράρτημα Ι²⁸, εντούτοις αυτή η μορφή εταιρίας δεν είναι άγνωστη στη νομοθεσία της Ένωσης, δεδομένου ότι ειδικότερα περιλαμβάνεται στο άρθρο 1 της πρώτης οδηγίας περί των εταιριών, όπως έχει κωδικοποιηθεί²⁹. Συνεπώς, οι εγγυήσεις προστασίας των συμφερόντων εταίρων και τρίτων ισχύουν και στην περίπτωση αυτή. Εξάλλου η ΕΕκμ εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της τέταρτης οδηγίας επί των εταιριών³⁰. Δυνάμει του άρθρου 1 της οδηγίας 2013/34, σε συνδυασμό με τα παραρτήματα Ι και ΙΙ αυτής, ο νομοθέτης της Ένωσης χαρακτήρισε σαφώς ως κεφαλαιουχική εταιρία την ΕΕκμ, ενώ η απλή ετερόρρυθμη εταιρία πολωνικού δικαίου δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής, εκτός εάν ο ομόρρυθμος εταίρος της είναι κεφαλαιουχική εταιρία, περιλαμβανομένης και της ΕΕκμ³¹.

35. Περαιτέρω, ο ksh³² προβλέπει την εφαρμογή επί της ΕΕκμ των διατάξεων που διέπουν τις ανώνυμες εταιρίες για οποιοδήποτε ζήτημα αφορά πτυχές συγκρίσιμες με αυτές των κεφαλαιουχικών εταιριών. Επομένως, οι διατάξεις της οδηγίας 2001/34/ΕΚ³³ τυγχάνουν εφαρμογής, μεταξύ άλλων, και στην περίπτωση αυτή. Η οδηγία αυτή μεταφέρθηκε στο πολωνικό δίκαιο με τον νόμο περί των συναλλαγών σε χρηματοπιστωτικά μέσα³⁴, ο οποίος ορίζει ότι ως κινητές αξίες νοούνται και οι μετοχές³⁵.

36. Κατά συνέπεια οι μετοχές μιας ΕΕκμ μπορούν να είναι διαπραγματεύσιμες στο χρηματιστήριο υπό όρους ίδιους με εκείνους που ισχύουν για τις μετοχές ανώνυμης εταιρίας³⁶. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, τα μερίδια του ομόρρυθμου εταίρου δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο.

28 — Όπως προκύπτει από τη δικογραφία η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία θεωρείται κεφαλαιουχική εταιρία κυρίως κατά το γερμανικό, ισπανικό, γαλλικό, γερμανικό, ιταλικό, ισπανικό, λουξεμβουργιανό και πορτογαλικό δίκαιο.

29 — Οδηγία 68/151/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Μαρτίου 1968, περί συντονισμού των εγγυήσεων που απαιτούνται στα κράτη μέλη εκ μέρους των εταιριών, κατά την έννοια του άρθρου 58 δεύτερη παράγραφος της συνθήκης, για την προστασία των συμφερόντων των εταίρων και των τρίτων με σκοπό να καταστούν οι εγγυήσεις αυτές ισοδύναμες (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/001, σ. 80). Η οδηγία αυτή καταργήθηκε με την οδηγία 2009/101/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Σεπτεμβρίου 2009, περί συντονισμού των εγγυήσεων που απαιτούνται στα κράτη μέλη εκ μέρους των εταιριών, κατά την έννοια του άρθρου 48, δεύτερο εδάφιο, της συνθήκης, για την προστασία των συμφερόντων των εταίρων και των τρίτων, με σκοπό να καταστούν οι εγγυήσεις αυτές ισοδύναμες (ΕΕ L 258, σ. 11).

30 — Οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, βασιζόμενη στο άρθρο 54, παράγραφος 3, περίπτωση ζ', της συνθήκης περί των ετησίων λογαριασμών εταιριών ορισμένων μορφών (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/002, σ. 17). Η οδηγία αυτή καταργήθηκε από την οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 2013, σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου (ΕΕ L 182, σ. 19).

31 — Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2013/34:

«Τα μέτρα συντονισμού που προβλέπει η παρούσα οδηγία αφορούν [...] διατάξεις των κρατών μελών σχετικά με τις μορφές επιχειρήσεων οι οποίες απαριθμούνται:

α) στο παράρτημα Ι'

β) στο παράρτημα ΙΙ, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι της επιχείρησης οι οποίοι σε άλλες περιπτώσεις έχουν απεριόριστη ευθύνη, στην πραγματικότητα έχουν περιορισμένη ευθύνη επειδή οι εν λόγω εταίροι είναι επιχειρήσεις:

i) των μορφών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα Ι' ή

ii) που δεν διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους, αλλά έχουν νομική μορφή συγκρίσιμη με εκείνες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι.»

Η ΕΕκμ περιλαμβάνεται στο παράρτημα Ι της οδηγίας αυτής.

32 — Βλ. άρθρο 126, παράγραφος 1, σημείο 2, του ksh.

33 — Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 2001, σχετικά με την εισαγωγή κινητών αξιών σε χρηματιστήριο αξιών και τις πληροφορίες επί των αξιών αυτών που πρέπει να δημοσιεύονται (ΕΕ L 184, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2003/71/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 4ης Νοεμβρίου 2003 (ΕΕ L 345, σ. 64).

34 — Ustawa o obrotcie instrumentami finansowymi, της 29ης Ιουλίου 2005 (Dz U 2005 αριθμός φύλλου 183, στήλη 1538), του οποίου το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α, αφορά τις μετοχές.

35 — Συναφώς, το επιχείρημα της Πολωνικής Κυβέρνησης σύμφωνα με το οποίο το κεφάλαιο της ΕΕκμ δεν είναι διαπραγματεύσιμο στο χρηματιστήριο στην περίπτωση που ο μέτοχος κατέχει μόνον ονομαστικές μετοχές δεν μπορεί να ευδοκιμήσει εφόσον πρόκειται απλώς για δυνατότητα που απορρέει από τον ksh. Επιπλέον, η εν λόγω κυβέρνηση παραδέχεται ότι μέτοχος ΕΕκμ μπορεί να κατέχει ανώνυμες μετοχές δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο.

36 — Βλ. επίσης, νομολογία ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου της Πολωνίας, από την οποία προκύπτει ότι οι ΕΕκμ περιέχουν στοιχείο εισφοράς κεφαλαίου (*element wkładu kapitałowego*), το οποίο συνεπάγεται ότι οι μετοχές μπορούν να εισαχθούν, μεταξύ άλλων, στο χρηματιστήριο. Επομένως δεν εισάγεται προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά η εταιρία, αλλά τα χρηματοπιστωτικά μέσα τα οποία εκδίδει (απόφαση του ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου της 3ης Ιουνίου 2014, II FSK 1667/12, προσβάσιμη στην ιστοσελίδα: www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

37. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνω ότι η ιδέα της «μη πληρότητας» των εισηγμένων αξιών σε χρηματιστήριο δεν είναι μεμονωμένη στο δίκαιο της Ένωσης, καθόσον επιτρέπεται και από την οδηγία 2001/34³⁷. Επομένως η διαπίστωση ότι, εν προκειμένω, μέρος μόνο του κεφαλαίου δύναται να αποτελέσει αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο εντάσσεται στο ευρύτερο πλαίσιο που απορρέει από το εταιρικό δίκαιο της Ένωσης.

38. Εξάλλου, μολονότι η ΕΕκμ θεωρείται η πλέον πολύπλοκη νομική μορφή προσωπικής εταιρίας, δεδομένου ότι δανείζεται από τις κεφαλαιουχικές εταιρίες στοιχεία του νομικού καθεστώτος της, εντούτοις εξακολουθεί να αποτελεί, υπό το πρίσμα της εθνικής νομοθεσίας, προσωπική εταιρία³⁸. Ωστόσο επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το εθνικό δίκαιο αναγνωρίζει τις περιπτώσεις που υπερβαίνουν την απλή συμμετρία μεταξύ της θέσης του ομόρρυθμου εταίρου και εκείνης του μετόχου επιτρέποντας, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τη σύγχυση των ρόλων μεταξύ των εν λόγω εταίρων³⁹.

39. Τέλος, όπως προκύπτει από τη δικογραφία ο χαρακτηρισμός της ΕΕκμ ως κεφαλαιουχικής εταιρίας έχει απασχολήσει την εθνική νομολογία, και ειδικότερα αυτή του ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου της Πολωνίας το οποίο αποφάνθηκε υπέρ του χαρακτηρισμού αυτού της ΕΕκμ⁴⁰.

40. Όλα τα ανωτέρω στοιχεία στηρίζουν την άποψη κατά την οποία η ΕΕκμ εμφανίζει τα χαρακτηριστικά νομικού προσώπου στο πλαίσιο του οποίου έχουν συγκεντρωθεί κεφάλαια που πρέπει να κυκλοφορούν απρόσκοπτα εντός της Ένωσης σύμφωνα με τον σκοπό της οδηγίας 2008/7.

41. Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας A. Tizzano, «Η επιλογή του να περιοριστεί το πεδίο εφαρμογής της κοινοτικής εναρμονίσεως στον φόρο εισφοράς προς κεφαλαιουχικές εταιρίες υπαγορεύεται προφανώς από την άποψη ότι τα κεφάλαια που συγκεντρώνονται σ' αυτού του είδους τις εταιρίες μπορούν να κυκλοφορούν ελεύθερα στο εσωτερικό της Κοινότητας: επομένως, σ' αυτές τις εταιρίες έπρεπε να στοχεύσει για την “προώθηση της ελεύθερας κινήσεως των κεφαλαίων” [...]. Η έννοια της “κεφαλαιουχικής εταιρίας” καλύπτει τις εταιρικές μορφές που θεωρείται, εν πάση περιπτώσει, ότι επιτρέπουν ή ευνοούν την κυκλοφορία των εταιρικών μεριδίων [...]»⁴¹.

42. Οι ανωτέρω παρατηρήσεις με οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η πολωνική ΕΕκμ εμπίπτει στην έννοια της «κεφαλαιουχικής εταιρίας» όπως ορίζεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/7.

3. Επί της επικουρικής εξετάσεως των προϋποθέσεων του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2008/7

43. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας ως «κεφαλαιουχική εταιρία» νοείται «κάθε εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκ[ει] σκοπούς κερδοσκοπικούς [και της οποίας/του οποίου] τα μέλη έχουν το δικαίωμα να εκχωρούν άνευ προηγουμένης έγκρισης τα εταιρικά τους μερίδια σε τρίτους και δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας, της επιχείρησης, της ένωσης προσώπων ή του νομικού προσώπου, παρά μόνο κατά το μέτρο της εισφοράς τους».

37 — Βλ. άρθρα 43, παράγραφος 4, και 49 της οδηγίας 2001/34.

38 — Βλ., Kidyba, A., ό.π.· Osajda, K., *O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH, PPH*, Οκτώβριος 2012.

39 — Έτσι, κατά το άρθρο 127, παράγραφος 3, του ksh, ένα νομικό πρόσωπο μπορεί να αποτελεί ομόρρυθμο εταίρο, γεγονός που συνεπάγεται ότι εταιρία περιορισμένης ευθύνης, ή ακόμα και ανώνυμη εταιρία, μπορούν, κατ' αρχήν, να αναλάβουν τον ρόλο αυτό. Περαιτέρω, το άρθρο 132 του ksh αποκλείει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, μόνον την εισφορά του ομόρρυθμου εταίρου στο εταιρικό κεφάλαιο της ΕΕκμ. Συγκεκριμένα, μολονότι απαγορεύεται η αύξηση εταιρικού κεφαλαίου διά της εισφοράς ομόρρυθμου εταίρου στο εταιρικό κεφάλαιο, εντούτοις μια τέτοια αύξηση επιτρέπεται κατόπιν αναλήψεως ονομαστικών μετοχών από μέτοχο, περιλαμβανομένης της περιπτώσεως κατά την οποία ο μέτοχος αυτός είναι ομόρρυθμος εταίρος, βλ., Nowacki, A., *Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej*, Μάρτιος 2008.

40 — Βλ. απόφαση του ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου της Πολωνίας, της 7ης Μαΐου 2014, II FSK 1980/12, καθώς και τη θεωρητική ανάλυση που τάσσεται υπέρ του χαρακτηρισμού αυτού Szymaniak, K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, Przegląd Podatkowy, Απρίλιος 2014, σ. 41.

41 — Βλ. τις προτάσεις του στην υπόθεση Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:9, σημείο 26).

44. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη δικογραφία ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται απεριόριστα για τα χρέη της εταιρίας και η εκχώρηση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του εξαρτάται κατ' αρχήν από τη συμφωνία των εταίρων. Αντιστρόφως, ο μέτοχος δεν ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις και οι μετοχές της ΕΕκμ είναι μεταβιβάσιμες. Η μεταβίβαση ονομαστικών μετοχών μπορεί να εξαρτηθεί από τη συμφωνία της εταιρίας ή να περιοριστεί με άλλους τρόπους⁴². Τέλος, δεν αμφισβητείται ότι η ΕΕκμ συνιστά εταιρία κερδοσκοπικού σκοπού.

45. Βάσει των επιχειρημάτων που ανέπτυξα στα ανωτέρω σημεία 35 έως 37 των προτάσεών μου σχετικά με την έλλειψη της προϋποθέσεως πληρότητας, η ανάλυση που αφορά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2008/7 επίσης συνηγορεί υπέρ της απόψεως ότι η ΕΕκμ πρέπει να θεωρείται κεφαλαιουχική εταιρία κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας.

46. Εν πάση περιπτώσει, απαντώντας στο επιχείρημα που προβλήθηκε από την Πολωνική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, σύμφωνα με το οποίο το άρθρο 12, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας 2008/7 αποτελεί εμπόδιο ώστε η ΕΕκμ να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, θα ήθελα να επισημάνω ότι το γράμμα της διατάξεως αυτής, η οποία σκοπεύει στην αποτροπή διπλής φορολογήσεως και αφορά εξαίρεση από τη βάση επιβολής του φόρου εισφοράς, συνηγορεί, κατά την άποψή μου, υπέρ της εντελώς αντίθετης απόψεως. Συγκεκριμένα, όπως συνάγεται από την εν λόγω διάταξη, κράτος μέλος μπορεί μεταξύ άλλων να εξαιρέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εισφοράς το ποσό της εισφοράς εταίρου που ευθύνεται απεριόριστα για τις υποχρεώσεις κεφαλαιουχικής εταιρίας. Πάντως, η διάρθρωση αυτή είναι δυνατή μόνο σε περίπτωση που πρόκειται για ΕΕκμ ή για υβριδικά νομικά πρόσωπα παρόμοιας μορφής, γεγονός που αποδεικνύει ότι μια τέτοια εταιρία πράγματι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2008/7.

47. Κατόπιν των προεκτεθέντων, η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο ερώτημα είναι ότι η πολωνική ΕΕκμ εμπίπτει στην έννοια της κεφαλαιουχικής εταιρίας όπως ορίζεται στην οδηγία 2008/7.

V – Επί του δεύτερου ερωτήματος

48. Στην υπό κρίση υπόθεση, το εθνικό δικαστήριο υποβάλλει δεύτερο ερώτημα στο Δικαστήριο σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα. Μολονότι προτείνω καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, εντούτοις θα ήθελα να διατυπώσω μία παρατήρηση σχετικά με το περιεχόμενο του άρθρου 9 της οδηγίας 2008/7. Συγκεκριμένα, με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 9 της οδηγίας 2008/7 επιτρέπει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν τις ΕΕκμ από τον φόρο εισφοράς ή αν, αντιθέτως, η εν λόγω διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εξαιρέσουν από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2008/7 τον φόρο εισφοράς επί των εταιριών αυτών.

49. Η πρόταση της Επιτροπής σχετικά με την οδηγία 2008/7 διευκρίνιζε ότι «το άρθρο 2 παράγραφος 2, [...] σκοπεύει να αποτρέψει την επιλογή μιας νομικής μορφής η οποία θα οδηγήσει σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση δραστηριοτήτων οι οποίες καταρχήν είναι ισοδύναμες. Η δεύτερη περίοδος του πρώην άρθρου 3, παράγραφος 2, μεταφέρθηκε στο άρθρο 9 για συντακτικούς λόγους. Η εν λόγω διάταξη προβλέπει ότι τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να θεωρούν ορισμένα νομικά πρόσωπα ως κεφαλαιουχικές εταιρείες με σκοπό την επιβολή φόρου εισφοράς.»⁴³.

50. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 (νυν άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/7) περιλαμβάνει, ενόψει της εισπράξεως του φόρου εισφοράς, τις εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα τα οποία, μολονότι έχουν την ίδια οικονομική λειτουργία με τις καθ' εαυτές κεφαλαιουχικές εταιρίες, ήτοι την επιδίωξη κέρδους μέσω της συγκεντρώσεως κεφαλαίων σε χωριστή περιουσία, δεν πληρούν τα κριτήρια της έννοιας της

42 — Βλ. άρθρο 337, παράγραφος 2, του ksh.

43 — Πρόταση οδηγίας, COM(2006) 760 τελικό, σημείο 2.

«κεφαλαιουχικής εταιρίας» όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 αφήνει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να περιορίσουν την έκταση της προβλεπόμενης εξομοίωσης, παρέχοντας τους τη δυνατότητα να μην εισπράττουν φόρο εισφοράς για κατηγορίες εξομοιούμενων κεφαλαιουχικών εταιριών⁴⁴.

51. Επομένως, εφόσον κράτος μέλος επιλέγει να μην θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες ορισμένα νομικά πρόσωπα που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/7, δυνάμει της ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 9 της οδηγίας 2008/7, ο φόρος εισφοράς επί αυτών των νομικών προσώπων δεν διέπεται από την οδηγία αυτή και επομένως δύναται να ρυθμίζεται ελεύθερα από τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας⁴⁵. Το περιθώριο εκτιμήσεως που αναγνωρίζεται έτσι στα κράτη μέλη, το οποίο δεν υφίσταται όσον αφορά τις εταιρίες της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου 2 της οδηγίας 2008/7, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα ότι μια συγκεκριμένη μορφή εταιρίας εξομοιώνεται προς κεφαλαιουχική εταιρία σε ένα κράτος μέλος ενώ δεν εξομοιώνεται προς αυτή σε άλλο⁴⁶.

52. Επομένως, το άρθρο 9 της οδηγίας 2008/7 επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξαιρούν τα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας.

VI – Πρόταση

53. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο ερώτημα του Wojewódzki Sąd Administracyjny ως εξής:

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2008/7/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι μία ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία πολωνικού δικαίου, όπως αυτή στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία πληροί τις προβλεπόμενες από τις εν λόγω διατάξεις προϋποθέσεις ως προς μέρος μόνον του κεφαλαίου και των εταίρων της, πρέπει να θεωρείται κεφαλαιουχική εταιρία κατά την έννοια της οδηγίας 2008/7.

44 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδας (EU:C:2007:317, σκέψεις 43 και 44).

45 — Βλ., συναφώς, απόφαση Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (EU:C:2002:295).

46 — Απόφαση ING. AUER (EU:C:2007:658, σκέψη 32).