



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 22ας Απριλίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Οδηγία 2008/7/EK — Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ' — Έμμεσοι φόροι επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων — Υπαγωγή στον φόρο εισφοράς — Εισφορά κεφαλαίων σε ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία — Χαρακτηρισμός της εταιρίας αυτής ως κεφαλαιουχικής εταιρίας»

Στην υπόθεση C-357/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie* (Πολωνία) με απόφαση της 12ης Απριλίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Ιουνίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Drukarnia Multipress sp. z o.o.

κατά

Minister Finansów,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça (εισηγητή) και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: M. Aleksejev, υπάλληλος διοίκησης,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησης της 22ας Οκτωβρίου 2014,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Drukarnia Multipress sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από τους K. Turzyński και M. Kolibski, doradcy podatkowi,
- ο Minister Finansów, εκπροσωπούμενος από την A. Ćwik-Bury,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και την A. Kramarczyk-Szaładzińska,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την K. Herrmann και τον W. Roels,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφοι 1, στοιχεία β' και γ', και 2, και του άρθρου 9 της οδηγίας 2008/7/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ L 46, σ. 11).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Drukarnia Multipress sp. z o.o. (στο εξής: Drukarnia) και του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών, στο εξής: Minister), αντικείμενο της οποίας είναι η επιβολή του λεγόμενου «φόρου δικαιιοπρασιών αστικού δικαίου» σε ορισμένες πράξεις αναδιάρθρωσης στις οποίες προέβη μια ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία (στο εξής: ΕΕκμ) πολωνικού δικαίου.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Η οδηγία 2008/7, όπως προκύπτει από το άρθρο της 16, κατήργησε και αντικατέστησε από την 1η Ιανουαρίου 2009 την οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως είχε τροποποιηθεί με την οδηγία 2006/98/EK του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ L 363, σ. 129).
- 4 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 6 της οδηγίας 2008/7 έχουν ως εξής:
 - «(2) Οι έμμεσοι φόροι που επιβάλλονται επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, ήτοι ο φόρος εισφοράς (ο φόρος που επιβάλλεται επί των εισφορών κεφαλαίου σε εταιρίες και επιχειρήσεις), ο φόρος χαρτοσήμου επί των τίτλων και ο φόρος επί των πράξεων αναδιάρθρωσης, ανεξαρτήτως του εάν οι εν λόγω πράξεις συνεπάγονται ή όχι αύξηση κεφαλαίου, δημιουργούν διακρίσεις, διπλή φορολόγηση και ανισότητες, οι οποίες παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Το ίδιο ισχύει για άλλους έμμεσους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς ή τον φόρο χαρτοσήμου επί των τίτλων.
 - (3) Συνεπώς, είναι προς το συμφέρον της εσωτερικής αγοράς να εναρμονισθεί η νομοθεσία περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, προκειμένου να εξαλειφθούν, στο μέτρο του δυνατού, οι παράγοντες οι οποίοι ενδέχεται να στρεβλώνουν τους όρους του ανταγωνισμού ή να παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
 - (4) Οι οικονομικές συνέπειες του φόρου εισφοράς είναι δυσμενείς για τη συνένωση και ανάπτυξη των επιχειρήσεων. Οι συνέπειες αυτές είναι ιδιαίτερα αρνητικές στη σημερινή συγκυρία, που [επιβάλλει] να δοθεί προτεραιότητα στην ανάκαμψη των επενδύσεων.
 - (5) Η καλύτερη λύση για την επίτευξη των στόχων αυτών θα ήταν η κατάργηση του φόρου εισφοράς.
 - (6) Ωστόσο, λόγω της απώλειας εσόδων που θα προέκυπτε από την άμεση εφαρμογή ενός τέτοιου μέτρου, ορισμένα κράτη μέλη τα οποία αυτή τη στιγμή επιβάλλουν φόρο εισφοράς δεν μπορούν να δεχθούν αυτή την κατάργηση. Τα εν λόγω κράτη μέλη θα πρέπει, ως εκ τούτου, να έχουν τη δυνατότητα να εξακολουθήσουν να επιβάλλουν φόρο εισφοράς σε όλες ή σε ορισμένες από τις

σχετικές πράξεις, υπό τον όρο ότι ο φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται πρέπει να είναι ενιαίος εντός ενός και του αυτού κράτους μέλους. Εφόσον ένα κράτος μέλος έχει επιλέξει να μην επιβάλλει φόρο εισφοράς σε όλες ή σε ορισμένες από τις πράξεις δυνάμει της παρούσας οδηγίας, δεν θα πρέπει να είναι δυνατόν να επαναφέρει τους εν λόγω φόρους.»

5 Το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/7, με τίτλο «Κεφαλαιουχική εταιρία», έχει ως εξής:

«1. 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 [περιουσία], δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στο χρηματιστήριο,
- γ) κάθε εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκει σκοπούς κερδοσκοπικούς, των οποίων 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.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, εξομοιούνται προς κεφαλαιουχική εταιρία κάθε άλλη εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκει σκοπούς κερδοσκοπικούς.»

6 Το άρθρο 4 της εν λόγω οδηγίας, με τίτλο «Πράξεις αναδιάρθρωσης», ορίζει στην παράγραφο του 1, στοιχείο β', τα εξής:

«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.»

7 Το άρθρο 5 της ίδιας οδηγίας, με τίτλο «Πράξεις οι οποίες δεν υπόκεινται σε έμμεσο φόρο», προβλέπει στην παράγραφο του 1, στοιχείο ε', τα εξής:

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

[...]

- ε) [τις] πράξεις αναδιάρθρωσης που αναφέρονται στο άρθρο 4.»

- 8 Το άρθρο 9 της οδηγίας 2008/7, που επιγράφεται «Αποκλεισμός ορισμένων νομικών προσώπων από το πεδίο εφαρμογής», προβλέπει τα εξής:

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

- 9 Το άρθρο 12 της εν λόγω οδηγίας, που επιγράφεται «Αποκλεισμός από τη φορολογική βάση του φόρου εισφοράς», προβλέπει στην παράγραφο του 2, πρώτο εδάφιο, τα εξής:

«Ένα κράτος μέλος μπορεί να εξαιρέσει από τη φορολογική βάση του φόρου εισφοράς το ποσό της εισφοράς το οποίο καταβάλλει ο ομόρρυθμος εταίρος της κεφαλαιουχικής εταιρίας, καθώς επίσης και το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου αυτού στην εταιρική περιουσία.»

- 10 Το παράρτημα I της ίδιας οδηγίας περιλαμβάνει έναν «Κατάλογο των εταιριών που αναφέρονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α'» και στο σημείο 21 του καταλόγου αυτού αναφέρονται οι ανώνυμες εταιρίες («spółka akcyjna») και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης («spółka z ograniczoną odpowiedzialnością») πολωνικού δικαίου.

Το πολωνικό δίκαιο

- 11 Το άρθρο 1 του νόμου περί της φορολογίας των δικαιωπραξιών αστικού δικαίου (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych), της 9ης Σεπτεμβρίου 2000, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (Dz. U. του 2010, αριθμός φύλλου 101, στήλη 649, στο εξής: νόμος PCC), ορίζει τα εξής:

«1. Στον φόρο υπόκεινται:

- 1) οι ακόλουθες δικαιοπραξίες αστικού δικαίου:

[...]

k) οι εταιρικές συμβάσεις,

- 2) οι τροποποιήσεις των αναφερόμενων στο σημείο 1 συμβάσεων, αν επιφέρουν αύξηση της βάσης υπολογισμού του φόρου δικαιοπραξιών αστικού δικαίου [...]

[...]

3. Ως τροποποίηση εταιρικής σύμβασης θεωρούνται:

- 1) στις προσωπικές εταιρίες: η εισφορά ή η αύξηση εισφοράς, της οποίας η αξία οδηγεί σε αύξηση της εταιρικής περιουσίας ή του εταιρικού κεφαλαίου, τα δάνεια των εταίρων προς την εταιρία, οι πρόσθετες καταβολές και η εκ χαριστικής αιτίας μεταβίβαση στην εταιρία από έναν εταίρο περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων,

[...]».

- 12 Το άρθρο 1a, σημείο 1, του νόμου PCC προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου θεωρούνται:

- 1) ως προσωπικές εταιρίες: [...] οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες [“spółka komandytowo-akcyjna”].»

13 Κατά το άρθρο 2, σημείο 6, στοιχείο c, του νόμου PCC:

«Δεν υπόκεινται σε φόρο:

[...]

6) οι εταιρικές συμβάσεις και οι τροποποιήσεις αυτών, όταν αφορούν:

[...]

c) την εισφορά σε κεφαλαιουχική εταιρία, έναντι εκχωρήσεως μεριδίων ή μετοχών της εν λόγω εταιρίας:

— μιας δραστηριότητας ή ενός τομέα δραστηριοτήτων κεφαλαιουχικής εταιρίας,

— μεριδίων ή μετοχών άλλης κεφαλαιουχικής εταιρίας, όταν διά της εισφοράς αποκτάται η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου σε αυτή την άλλη εταιρία, ή άλλων μεριδίων ή μετοχών, όταν η εταιρία στην οποία εισφέρονται τα μερίδια ή οι μετοχές κατέχει ήδη την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Η Drukarnia, 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, υπέβαλε στον Minister στις 21 Αυγούστου 2012 αίτηση σχετικά με την ερμηνεία ορισμένων διατάξεων του νόμου PCC.

15 Η Drukarnia υποστήριξε ότι η ΕΕκμ αποτελεί κεφαλαιουχική εταιρία, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/7. Κατά συνέπεια, κατά συνδυαστική εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο β', και του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής, οι εν λόγω πράξεις αναδιάρθρωσης δεν υπόκεινται, κατά την άποψή της, στον φόρο δικαιοπραξιών αστικού δικαίου.

16 Με ερμηνευτικές πράξεις της 20ής Νοεμβρίου 2012, ο Minister έκρινε ότι η άποψη της Drukarnia ήταν εσφαλμένη και ότι η ΕΕκμ δεν αποτελεί «κεφαλαιουχική εταιρία», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας.

17 Ο Minister επισήμανε συναφώς ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2008/7 δεν επιτρέπει να χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική εταιρία η εταιρία της οποίας ένα μόνο μέρος των εταιρικών μεριδίων και των μελών ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις που έχει θέσει η εν λόγω διάταξη. Τα κράτη μέλη πάντως που ήθελαν να περιληφθούν οι ΕΕκμ στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2008/7 φρόντισαν να καταχωριστεί αυτή η κατηγορία εταιριών στον κατάλογο του παραρτήματος Ι της οδηγίας αυτής. Η Δημοκρατία της Πολωνίας δεν επέλεξε να ζητήσει να περιληφθούν οι πολωνικού δικαίου ΕΕκμ στον κατάλογο του παραρτήματος Ι αυτού, κυρίως λόγω του ότι οι εταιρίες αυτές έχουν προεχόντως τον χαρακτήρα προσωπικής εταιρίας, αλλά προτίμησε να ασκήσει την ευχέρεια που παρέχει το άρθρο 9 της οδηγίας 2008/7, καθόσον ο νόμος PCC χαρακτηρίζει τις ΕΕκμ ως προσωπικές εταιρίες. Κατά συνέπεια, οι ΕΕκμ δεν μπορούν να θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές εταιρίες ούτε βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/7, πράγμα που σημαίνει ότι τα άρθρα 4, παράγραφος 1, στοιχείο β', και 5, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής δεν έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.

- 18 Η Drukarnia άσκησε ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie ένδικη προσφυγή με αίτημα την ακύρωση των ερμηνευτικών πράξεων του Minister της 20ής Νοεμβρίου 2012, ισχυριζόμενη ότι οι πράξεις αυτές αντιβαίνουν, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας. Ο Minister επανέλαβε την επιχειρηματολογία του και ζήτησε την απόρριψη της προσφυγής.
- 19 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, κατά το πολωνικό εμπορικό δίκαιο, η ΕΕκμ είναι προσωπική εταιρία η οποία έχει ως σκοπό την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας υπό τη δική της επωνυμία και έχει συγχρόνως χαρακτηριστικά τόσο των προσωπικών όσο και των κεφαλαιουχικών εταιριών. Ειδικότερα, στην ΕΕκμ, ένας τουλάχιστον εταίρος, ο «ομόρρυθμος εταίρος», ευθύνεται απεριόριστα για τα χρέη της εταιρίας έναντι των δανειστών της, ενώ ένας τουλάχιστον εταίρος δεν ευθύνεται για τις υποχρεώσεις της εταιρίας με την ατομική του περιουσία. Το κεφάλαιο της ΕΕκμ αποτελείται από τις μετοχές που κατέχουν οι δεύτεροι αυτοί εταίροι και από τις εισφορές των ομόρρυθμων. Ενώ οι εισφορές των ομόρρυθμων εταίρων δεν μπορούν να αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στο χρηματιστήριο, για τη διαπραγμάτευση των μετοχών μιας ΕΕκμ ισχύουν οι ίδιοι κανόνες που ισχύουν για το κεφάλαιο των ανώνυμων εταιριών. Επιπλέον, για τη μεταβίβαση από τον ομόρρυθμο εταίρο των δικαιωμάτων του και των υποχρεώσεών του είναι καταρχήν αναγκαία η συγκατάθεση των λοιπών εταίρων, ενώ οι μετοχές της ΕΕκμ είναι μεταβιβάσιμες, έστω και αν είναι δυνατή η επιβολή περιορισμών, όπως και για τη μεταβίβαση των ονομαστικών μετοχών των ανώνυμων εταιριών.
- 20 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2008/7 [...] την έννοια ότι η [ΕΕκμ] θεωρείται κεφαλαιουχική εταιρία, αν από τη νομική φύση της προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της εν λόγω οδηγίας δύναται να πληρούνται μόνο ως προς ένα μέρος του κεφαλαίου της και των εταίρων της;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 9 της οδηγίας 2008/7 [...] την έννοια ότι, παρέχοντας στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιλέξουν να μην θεωρούν ως κεφαλαιουχικές εταιρίες τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας, καταλείπει ευρύ πεδίο διακριτικής ευχέρειας στα κράτη αυτά όσον αφορά την επιβολή [φόρου εισφοράς στα εν λόγω νομικά πρόσωπα];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 21 Πρέπει ευθύς εξαρχής να τονιστεί ότι, δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 2 της οδηγίας 2008/7, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι της οδηγίας αυτής, και του άρθρου 9 της εν λόγω οδηγίας επαναλαμβάνουν κατ' ουσία το περιεχόμενο του άρθρου 3 της οδηγίας 69/335, όπως είχε τροποποιηθεί με την οδηγία 2006/98, η ερμηνεία του εν λόγω άρθρου 3 από το Δικαστήριο ισχύει και για τις διατάξεις αυτές.
- 22 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία μιας διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνο το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος, καθώς και, ενδεχομένως, το ιστορικό της θέσπισης της ρύθμισης αυτής (βλ. επ' αυτού αποφάσεις Inuit Tapiriit Kanatami κ.λπ. κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου, C-583/11 P, EU:C:2013:625, σκέψη 50, Koushkaki, C-84/12, EU:C:2013:862, σκέψη 34, καθώς και Bouman, C-114/13, EU:C:2015:81, σκέψη 31).

- 23 Εν προκειμένω πρέπει, πρώτον, να εξεταστεί το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2008/7. Από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι στην έννοια «κεφαλαιουχική εταιρία» δίδεται ευρύ περιεχόμενο, που δεν συναρτάται προς ορισμένη εταιρική μορφή (βλ. επ' αυτού απόφαση *Amro Aandelen Fonds*, 112/86, EU:C:1987:488, σκέψη 8).
- 24 Αφενός, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/7, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι της οδηγίας αυτής, παραπέμπει σε ορισμένες κατηγορίες κεφαλαιουχικών εταιριών που προβλέπονται στα εθνικά δίκαια των κρατών μελών. Αφετέρου, η έννοια «κεφαλαιουχική εταιρία» καλύπτει κάθε εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που ανταποκρίνεται στα προβλεπόμενα στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της εν λόγω οδηγίας κριτήρια που χρησιμοποιούνται συνήθως για τον χαρακτηρισμό μιας εταιρίας ως κεφαλαιουχικής.
- 25 Επομένως, το γεγονός ότι, όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, η ΕΕκμ δεν αναφέρεται στο σημείο 21 του παραρτήματος Ι της οδηγίας 2008/7 μεταξύ των εταιριών πολωνικού δικαίου που πρέπει να θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές εταιρίες βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής δεν εμποδίζει τον χαρακτηρισμό της ως κεφαλαιουχικής εταιρίας, αν έχει τα χαρακτηριστικά που προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της εν λόγω οδηγίας.
- 26 Εξάλλου, το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/7 εξομοιώνει με τις κεφαλαιουχικές εταιρίες κάθε εταιρία, επιχείρηση, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκει κερδοσκοπικούς σκοπούς. Ο σκοπός της διάταξης αυτής έγκειται στην αποφυγή του ενδεχομένου να μπορεί η επιλογή ορισμένης νομικής μορφής να έχει ως συνέπεια τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση πράξεων που είναι ισοδύναμες από οικονομική άποψη, πράγμα που σημαίνει ότι η διάταξη αυτή καλύπτει τις οντότητες που, μολονότι επιτελούν την ίδια οικονομική λειτουργία όπως και οι κατά κυριολεξία κεφαλαιουχικές εταιρίες, δηλαδή επιδιώκουν το κέρδος μέσω της συγκέντρωσης κεφαλαίων σε χωριστή περιουσία, δεν πληρούν τα κριτήρια της έννοιας της «κεφαλαιουχικής εταιρίας», όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής (βλ. επ' αυτού απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-178/05, EU:C:2007:317, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Μολονότι το άρθρο 9 της οδηγίας 2008/7 παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να μη θεωρούν ως κεφαλαιουχικές εταιρίες, όσον αφορά την επιβολή του φόρου εισφοράς, τις οντότητες που αναφέρονται στο άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, δεν προβλέπεται καμία δυνατότητα παρέκκλισης σε σχέση με τις οντότητες για τις οποίες κάνει λόγο το άρθρο 2, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, το οποίο καθορίζει δεσμευτικά και ομοιόμορφα για όλα τα κράτη μέλη τις εταιρίες που έχουν την ιδιότητα της κεφαλαιουχικής εταιρίας κατά την έννοια της ίδιας αυτής οδηγίας (απόφαση *ING. AUER*, C-251/06, EU:C:2007:658, σκέψη 21).
- 28 Κατά συνέπεια, κάθε εταιρία που ανταποκρίνεται στα κριτήρια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' ή γ', της οδηγίας 2008/7 συνιστά, ανεξάρτητα από τον χαρακτηρισμό της βάσει του δικαίου κάθε κράτους μέλους, «κεφαλαιουχική εταιρία» για τους σκοπούς της οδηγίας αυτής.
- 29 Δεύτερον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από το γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της εν λόγω οδηγίας δεν προκύπτει καμία ένδειξη για το ότι ο νομοθέτης της Ένωσης είχε την πρόθεση να εξαιρέσει από την έννοια της «κεφαλαιουχικής εταιρίας» τις υβριδικές νομικές μορφές, όπως είναι η ΕΕκμ, των οποίων ένα μόνο μέρος των μεριδίων που αντιπροσωπεύουν κεφάλαιο ή εταιρική περιουσία μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο διαπραγμάτευσης στο χρηματιστήριο ή των οποίων ένα μόνο μέρος των μελών έχει το δικαίωμα να εκχωρεί χωρίς προηγούμενη έγκριση τα εταιρικά του μερίδια σε τρίτους και δεν ευθύνεται για τα χρέη της εταιρίας παρά μόνο μέχρι το ύψος της εισφοράς τους.
- 30 Ειδικότερα, η εν λόγω διάταξη δεν καθορίζει κανένα κατώτατο όριο ως προς το ποσοστό των μεριδίων που αντιπροσωπεύουν κεφάλαιο ή εταιρική περιουσία και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στο χρηματιστήριο ή ως προς τον αριθμό των μελών της επιδιώκουσας

κερδοσκοπικούς σκοπούς εταιρίας που έχουν το δικαίωμα να εκχωρούν χωρίς προηγούμενη έγκριση τα εταιρικά τους μερίδια σε τρίτους και δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας παρά μόνο μέχρι το ύψος της εισφοράς τους, όριο που θα είχε ως συνέπεια να μην μπορεί μια εταιρία να θεωρείται κεφαλαιουχική εταιρία βάσει της ίδιας αυτής διάταξης, αν το εν λόγω ποσοστό ή ο εν λόγω αριθμός υπολειπόταν του ορίου αυτού.

- 31 Όσον αφορά, τρίτον, τους σκοπούς της οδηγίας 2008/7, επισημαίνεται ότι η οδηγία αυτή, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές της σκέψεις 2 έως 4, αποσκοπεί στην εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, προκειμένου να εξαλειφθούν, στο μέτρο του δυνατού, οι παράγοντες οι οποίοι ενδέχεται να στρεβλώνουν τους όρους του ανταγωνισμού ή να παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και να διασφαλιστεί έτσι η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.
- 32 Η πλήρης επίτευξη των στόχων της εν λόγω οδηγίας προϋποθέτει ότι οι συγκεντρώσεις κεφαλαίων που έχουν ενδεχομένως τον χαρακτήρα κεφαλαιουχικής εταιρίας σύμφωνα με τα κριτήρια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της ίδιας οδηγίας θα επιβαρύνονται με έμμεσους φόρους μόνο σε περίπτωση που τηρούνται οι αυστηρές προϋποθέσεις που έχει θέσει ο νομοθέτης της Ένωσης.
- 33 Η στενή ερμηνεία όμως του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2008/7, την οποία προτείνει στην κύρια δίκη ο Minister, θα παρείχε στα κράτη μέλη, κατά παράβαση των σκοπών της οδηγίας αυτής, την ευχέρεια να επιβάλλουν στις συγκεντρώσεις κεφαλαίων που ανταποκρίνονται στα εν λόγω κριτήρια έμμεσους φόρους παρά τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων που έχουν καθοριστεί στο πλαίσιο της εναρμόνισης που προβλέπει η εν λόγω οδηγία.
- 34 Τέταρτον, το ιστορικό της θέσπισης της ίδιας αυτής οδηγίας συνηγορεί επίσης υπέρ μιας ερμηνείας της έννοιας «κεφαλαιουχική εταιρία» που να καλύπτει τον μεγαλύτερο δυνατό αριθμό από τις οντότητες που θα μπορούσαν να πραγματοποιούν πράξεις συγκέντρωσης κεφαλαίων εντός της εσωτερικής αγοράς. Συγκεκριμένα, οι αιτιολογικές σκέψεις 5 και 6 της οδηγίας 2008/7 διευκρινίζουν ότι η καλύτερη λύση για την επίτευξη των επιδιωκόμενων στόχων θα ήταν η κατάργηση του φόρου εισφοράς. Η διατήρηση της δυνατότητας επιβολής του φόρου εισφοράς από τα κράτη μέλη που δεν έχουν δεχτεί την κατάργησή του οφείλεται αποκλειστικά και μόνο στις δυσκολίες που θα αντιμετώπιζαν σε σχέση με τον προϋπολογισμό τους τα κράτη αυτά σε περίπτωση κατάργησης του φόρου αυτού. Επιπλέον, τα κράτη μέλη που έχουν δεχτεί να μην επιβάλλουν φόρο εισφοράς δεν έχουν την ευχέρεια να επαναφέρουν τον φόρο αυτό.
- 35 Πέμπτον, πρέπει να τονιστεί ότι το άρθρο 12, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να εξαιρέσει από τη φορολογική βάση του φόρου εισφοράς το ποσό της εισφοράς το οποίο καταβάλλει ο ομόρρυθμος εταίρος της κεφαλαιουχικής εταιρίας, καθώς επίσης και το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου αυτού στην εταιρική περιουσία. Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 46 των προτάσεών του, το γεγονός ότι η διάταξη αυτή αφορά την κατάσταση ακριβώς στην οποία βρίσκονται οι ΕΕκμ επιβεβαιώνει την ορθότητα του συμπεράσματος ότι οι εταιρίες αυτές, όπως και όλα τα υβριδικά νομικά πρόσωπα παρόμοιας μορφής, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ίδιας αυτής οδηγίας.
- 36 Κατόπιν όλων των παραπάνω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2008/7 έχει την έννοια ότι οι ΕΕκμ πολωνικού δικαίου πρέπει να θεωρούνται κεφαλαιουχικές εταιρίες κατά τη διάταξη αυτή, ακόμη και αν μόνο ένα μέρος του κεφαλαίου τους ή των μελών τους μπορεί να ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- 37 Επειδή το δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου υποβλήθηκε μόνο για την περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο, δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση στο δεύτερο αυτό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 38 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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:

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, έχει την έννοια ότι οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες πολωνικού δικαίου πρέπει να θεωρούνται κεφαλαιουχικές εταιρίες κατά τη διάταξη αυτή, ακόμη και αν μόνο ένα μέρος του κεφαλαίου τους ή των μελών τους μπορεί να ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή.

(υπογραφές)