ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ MARCO DARMON της 12ης Δεκεμβρίου 1989 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το *Finanzgericht* Münster υπέβαλε δύο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την βάση επιβολής του έμμεσου φόρου που πλήττει τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων, όπως αυτή εναρμονίστηκε με την οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969 [1] (στο εξής: η οδηγία).

2. Τα πραγματικά περιστατικά μπορούν να συνοψισθούν ως εξής: Το 1971 η εταιρία Ingersoll Maschinen und Werkzeuge GmbH (στο εξής: Ingersoll) συνήψε με τη θυγατρική της, την εταιρία Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH (στο εξής: Siegen), της οποίας, εξάλλου, είναι ο μοναδικός μέτοχος, σύμβαση «οργανικής συνενώσεως και μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως». Με τη σύμβαση αυτή η Ingersoll δεσμεύεται να αναλαμβάνει τα αποτελέσματα του ισολογισμού — κέρδη ή ζημίες — της θυγατρικής της. Κατά τις χρήσεις 1975 έως 1978, η τελευταία παρουσίασε κέρδη, τα οποία μεταφέρθηκαν στη μητρική εταιρία. Αντιθέτως, από τη χρήση 1979/1980 [2], η Siegen παρουσίασε ζημίες τις οποίες ανέλαβε για λογαριασμό της η Ingersoll. Το *Finanzamt* Hagen (στο εξής: Finanzamt) επέβαλε επί των πράξεων αυτών μεταφοράς των ζημιών φόρο εισφοράς ύψους 1 %, κατ' εφαρμογή του άρθρου 2 του γερμανικού νόμου περί φορολογίας των κινήσεων κεφαλαίων (*Kapitalverkehrsteuergesetz*) (στο εξής: γερμανικός νόμος).

Πράγματι, κατά την εν λόγω διάταξη, η ανάληψη των ζημιών μιας εταιρίας από την μητρική της εταιρία, κατ' εφαρμογή συμβάσεως μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως, θεωρείται ως παροχή υποκειμένη σε φόρο εισφοράς. Η Siegen άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως του *Finanzamt* ενώπιον του *Finanzgericht* Münster ισχυριζόμενη ότι το άρθρο 2 του γερμανικού νόμου αντίκειται προς το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β), της οδηγίας. Κατά το άρθρο αυτό, υπόκειται σε φόρο εισφοράς «η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δια παροχών πραγματοποιουμένων από ένα εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου [3], αλλά έχουν ως αντιπαροχή μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων».

3. Το *Finanzgericht* Münster υπέβαλε, κατά συνέπεια, δύο προδικαστικά ερωτήματα με τα οποία ζητείται, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί, αφενός μεν, αν το άρθρο 4 της οδηγίας μπορεί να αναπτύσσει «άμεσα αποτελέσματα», αφετέρου δε, αν η ανάληψη των ζημιών μιας εταιρίας από τον μοναδικό της μέτοχο, κατ' εφαρμογή συμβάσεως μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως, υπόκειται ή όχι σε φόρο εισφοράς.

4. Δεν είναι η πρώτη φορά που ένα εθνικό δικαστήριο υποβάλει στο Δικαστήριο ερώτημα σχετικό με το «άμεσο αποτέλεσμα» του άρθρου 4 της οδηγίας [4], το Δικαστήριο, όμως, για διαφόρους λόγους δεν είχε μέχρι σήμερα την ευκαιρία να αποφανθεί επί του ζητήματος

* Γλώσσα πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Οδηγία περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20).

2 — Κατά τη διάταξη παραπομπής, οι χρήσεις περιλαμβάνουν την περίοδο από 1ης Δεκεμβρίου έως 30ή Νοεμβρίου του επομένου έτους.

3 — Η επιβολή του φόρου επί των αυξήσεων του εταιρικού κεφαλαίου προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο α), της οδηγίας.

4 — Απόφαση της 15ης Ιουλίου 1982, Felicitas (270/81, Συλλογή 1982, σ. 2771)· βλέπε, επίσης, απόφαση της 25ης Μαΐου 1989, SpA Maxi Di (15/88, Συλλογή 1989, σ. 1931).

αυτού. Ωστόσο, στην απόφαση Dansk Sparinvest, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα σχετικά άρθρα της οδηγίας

« πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπεται στα κράτη μέλη να επιβάλλουν στις κεφαλαιουχικές εταιρίες... για τις πράξεις που αναφέρονται στα άρθρο 10 και 11... άλλους φόρους εκτός από το φόρο εισφοράς και τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 12. »[5]

Συνεπώς, ο προβλεπόμενος στο άρθρο 4 της οδηγίας κατάλογος πράξεων που υπόκεινται σε φόρο εισφοράς είναι εξαντλητικός. Αυτό σημαίνει ότι η υποχρέωση των κρατών μελών να μη επιβάλλουν άλλους έμμεσους φόρους επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, εκτός από εκείνους που προβλέπει η οδηγία, συνιστά μία υποχρέωση απηλλαγμένη αιρέσεων.

5. Εξάλλου, θεωρώ ότι οι διατάξεις του άρθρου 4 — η απλή ανάγνωση αρκεί για να στηρίξει την πεποίθηση αυτή — είναι απολύτως ακριβείς.

6. Εξάλλου, ο γενικός εισαγγελέας Lenz, στις προτάσεις του επί της υποθέσεως 15/88 είχε διατυπώσει την άποψη ότι η απαγόρευση που προβλέπει το άρθρο 11 της οδηγίας είναι σαφής και σε επαρκή βαθμό ακριβής ώστε οι επιχειρηματίες να μπορούν να την επικαλούνται μετά την παρέλευση της προθεσμίας για την μεταφορά της οδηγίας στην εσωτερική νομοθεσία[6].

7. Προτείνω, συνεπώς, να δοθεί ως απάντηση στο πρώτο ερώτημα ότι από 1ης Ιανουαρίου 1972 οι φορολογούμενοι μπορούν να επικαλούνται απευθείας το άρθρο 4 της οδηγίας έναντι κράτους μέλους, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

8. Ως προς το δεύτερο ερώτημα, το Δικαστήριο έχει ήδη τονίσει ότι

« σύμφωνα με τις αρχές στις οποίες στηρίζεται ο εναρμονισμένος φόρος εισφοράς, στον φόρο αυτό υπόκεινται μόνο οι πράξεις που συνιστούν τη νομική έκφραση των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, και μάλιστα μόνο εφόσον οι πράξεις αυτές συντελούν στην ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού της εταιρίας. »[7]

9. Η σύμβαση μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως παρουσιάζει το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό ότι αντικαθιστά το στοιχείο του τυχαίου που είναι ίδιο της οικονομικής δραστηριότητας με ένα στοιχείο ασφάλειας, καθόσον η θυγατρική εταιρία — και οι πιστωτές της — έχουν τη βεβαιότητα ότι ασχέτως των αποτελεσμάτων της εμπορικής δραστηριότητας η εταιρία δεν θα παρουσιάσει ούτε κέρδη ούτε ζημίες. Όπως παρατηρεί η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της[8], η δυσκολία δεν έγκειται στο να διευκρινιστεί αν, αυτή καθεαυτή, η σύμβαση μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας — τι αξία έχει το στοιχείο της ασφάλειας στη ζωή μιας επιχειρήσεως; — αλλά το αν η ανάληψη των ζημιών, κατ' εφαρμογή της εν λόγω συμβάσεως, συνιστά ή μη πράξη υποκείμενη σε φόρο εισφοράς.

10. Νομίζω ότι το κριτήριο της ενισχύσεως του οικονομικού δυναμικού της επιχειρήσεως μπορεί να κατευθύνει την ανάλυση και να οδηγήσει σε μία διάκριση. Πράγματι, εταιρία που έχει υποστεί ζημίες και επιτυγχάνει *εκ των υστέρων* τη σύναψη συμβάσεως μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως επιτυγχάνει ipso facto την ανάληψη των ζημιών της από τον εταίρο της και κατά συνέπεια, ακόμα και αν κατόπιν προκύψουν ενδεχομένως κέρδη, όχι για την εταιρία αλλά για τον εταίρο της, το οικονομικό δυναμικό της ενισχύεται. Επί της πράξεως αυτής, δεδομένης της αυξήσεως του εταιρικού δυναμικού που συνεπάγεται, θα μπορούσε να επιβληθεί φόρος εισφοράς. Αντι-

5 — Απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 1988, διατακτικό (36/86, Συλλογή 1988, σ. 409).

6 — Προτάσεις που αναπτύχθηκαν στις 15 Φεβρουαρίου 1989, σημείο 7.

7 — 270/81, προαναφερθείσα, σκέψη 16· βλέπε, επίσης, 36/86, προαναφερθείσα, σημείο 14.

8 — Σημείο 5.3, σ. 7 της γαλλικής διατυπώσεως.

θέτως, όταν η διαπίστωση των ζημιών δεν πραγματοποιείται πριν από την σύναψη της συμβάσεως μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως, αλλά αρκετό χρόνο μετά την έναρξη της εφαρμογής της, ουδόλως μεταβάλλει το οικονομικό δυναμικό της εταιρίας, καθόσον είναι *εκ των προτέρων* δεδομένο ότι ούτε τα κέρδη ούτε οι ζημίες θα έχουν, τελικώς, οποιαδήποτε συνέπεια για την ίδια την εταιρία. Μια τέτοια μεταφορά ζημιών δεν πρέπει, συνεπώς, να υπόκειται σε φόρο εισφοράς. Εθνική νομοθετική ρύθμιση που προβλέπει ότι η μεταφορά ζημιών υπόκειται πάντοτε σε φόρο εισφοράς είναι ασυμβίβαστη προς το άρθρο 4 της οδηγίας. Υπ' αυτή την έννοια προτείνω να απαντήσει το Δικαστήριο στο δεύτερο ερώτημα.

11. Προτείνω, κατά συνέπεια, στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι:

« 1) Οι φορολογούμενοι μπορούν να επικαλούνται απευθείας, έναντι κράτους μέλους και ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, από 1ης Ιανουαρίου 1972, το άρθρο 4 της οδηγίας 69/337 του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων.

2) Η παράγραφος 2, στοιχείο β), του εν λόγω άρθρου έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει εθνική νομοθετική ρύθμιση που προβλέπει επιβολή φόρου εισφοράς επί των πράξεων μεταφοράς των ζημιών κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εταίρο της, κατ' εφαρμογή συμβάσεως μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως, εφόσον οι ζημίες αυτές πραγματοποιήθηκαν μετά από τη σύναψη της εν λόγω συμβάσεως. »