Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 15ης Ιουνίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Οδηγία 78/660/ΕΟΚ — Ετήσιοι λογαριασμοί εταιριών ορισμένων μορφών — Αρχή της πραγματικής εικόνας — Αρχή της συνέσεως — Εταιρία εκδότρια δικαιώματος προαιρέσεως επί μετοχών που καταχωρίζει λογιστικά ως έσοδο το τίμημα της διαθέσεως του δικαιώματος προαιρέσεως κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσεως κατά την οποία αυτό ασκείται ή κατά τη λήξη της διαρκείας ισχύος του»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-444/16 και C-445/16,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το cour d'appel de Mons (εφετείο της Μονς, Βέλγιο) με αποφάσεις της 3ης Αυγούστου 2016, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 8 Αυγούστου 2016, στο πλαίσιο των δικών

Immo Chiaradia SPRL (C-444/16),

Docteur De Bruyne SPRL (C-445/16)

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Juhász, πρόεδρο τμήματος, C. Vajda (εισηγητή) και K. Jürimäe, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Immo Chiaradia SPRL και η Docteur De Bruyne SPRL, εκπροσωπούμενες από τον J.-J. Vandenbroucke, avocat,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον H. Støvlbæk και την N. Gossement,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία της τέταρτης οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, βασιζομένης στο άρθρο [50, παράγραφος 2, στοιχείο ζ', ΣΛΕΕ], περί των ετησίων λογαριασμών εταιριών ορισμένων μορφών (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/002, σ. 17), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2003/51/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18ης Ιουνίου 2003 (ΕΕ 2003, L 178, σ. 16) (στο εξής: οδηγία 78/660).

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ, αφενός, της Immo Chiaradia SPRL και της Docteur De Bruyne SPRL, και, αφετέρου, του État belge (Βελγικού Δημοσίου), με αντικείμενο τον φόρο εταιριών τον οποίον οφείλουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης για τα φορολογικά έτη, αντιστοίχως, 2006 και 2008.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 78/660 έχει ως εξής:

«[Εκτιμώντας] ότι ακόμη είναι χρήσιμη, η θέσπιση στην Κοινότητα ισοδυνάμων ελαχίστων νομικών προϋποθέσεων σχετικά με την έκταση των δημοσιευομένων οικονομικών πληροφοριών από τις ανταγωνιστικές εταιρίες».

4 Το άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 78/660 ορίζει τα εξής:

«Οι ετήσιοι λογαριασμοί πρέπει να δίδουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρίας.»

5 Το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 78/660 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Οι προβλέψεις αποσκοπούν στην κάλυψη υποχρεώσεων σαφώς προσδιορισμένης φύσεως οι οποίες είτε είναι πιθανό είτε βέβαιο ότι θα έχουν προκύψει την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, αλλά των οποίων το ύψος ή ημερομηνία εμφάνισης είναι αβέβαια.»

6 Το άρθρο 31, παράγραφος 1, της οδηγίας 78/660 ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι τα ποσά που εμφανίζονται στους ετήσιους λογαριασμούς προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τις κατωτέρω γενικές αρχές:

[…]

γ) Η αποτίμηση πρέπει να γίνεται με σύνεση και ιδιαίτερα:
   αα) στη χρήση πρέπει να περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν,
   ββ) πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι υποχρεώσεις που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος ή προηγούμενων οικονομικών ετών, ακόμα και αν οι εν λόγω υποχρεώσεις καθίστανται εμφανείς κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας ισολογισμού και της ημερομηνίας κατάρτισης αυτού,
   γγ) πρέπει να υπολογίζονται αποσβέσεις, άσχετα αν το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι κέρδος ή ζημία.

δ) πρέπει να λαμβάνονται υπόψη έσοδα και έξοδα που αφορούν τη χρήση, ανεξάρτητα από την ημερομηνία εισπράξεως των εσόδων και την πληρωμή των εξόδων.

ε) το περιεχόμενο των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού πρέπει να αποτιμάται χωριστά.

[…]»

Το βελγικό δίκαιο

7 Το άρθρο 41 του loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des diverses dispositions (νόμου της 26ης Μαρτίου 1999 σχετικά με το βελγικό σχέδιο δράσεως για την απασχόληση 1998 και διάφορες άλλες διατάξεις) (*Moniteur belge* της 1ης Απριλίου 1999, σ. 10904), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών των διαφορών των κύριων δικών (στο εξής: νόμος της 26ης Μαρτίου 1999), προβλέπει τα ακόλουθα:

«Για την εφαρμογή της παρούσας υποενότητας νοούνται ως:

1° εταιρία: κάθε βελγική ή αλλοδαπή εταιρία με νομική προσωπικότητα·

2° μετοχή: κάθε μετοχή, μερίδιο ή προνομιούχο μερίδιο εταιρίας·

3° δικαίωμα προαιρέσεως: το δικαίωμα αγοράς ή εγγραφής, επ' ευκαιρία της αυξήσεως του κεφαλαίου εταιρίας, ενός συγκεκριμένου αριθμού μετοχών σε συγκεκριμένη ή δυνάμενη να συγκεκριμενοποιηθεί τιμή κατά τη διάρκεια συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος·

[…]

5° χρηματιστήριο: οποιαδήποτε οργανωμένη αγορά ή άλλη ανοικτή αγορά με τακτική δραστηριότητα.»

Οι διαφορές των κύριων δικών και το προδικαστικό ερώτημα

8 Από την απόφαση περί παραπομπής στην υπόθεση C-444/16 προκύπτει ότι, στις 11 Φεβρουαρίου 2002, η Immo Chiaradia εξέδωσε, υπέρ του διευθυντή της, δικαίωμα προαιρέσεως επί μετοχών έναντι αντιτίμου το οποίο αφορούσε 2 360 μετοχές άλλης επιχειρήσεως στο πλαίσιο του νόμου της 26ης Μαρτίου 1999. Το τίμημα του δικαιώματος προαιρέσεως ανερχόταν σε 12 942 ευρώ και αντιστοιχούσε στο ποσό της εις είδος παροχής, όπως καθοριζόταν από τον νόμο αυτόν, ήτοι στο 20 % της αξίας των τίτλων που ανερχόταν σε 64 709,36 ευρώ.

9 Στις 26 Αυγούστου 2005, η Immo Chiaradia εξέδωσε υπέρ του διευθυντή της ένα δεύτερο δικαίωμα προαιρέσεως επί μετοχών έναντι αντιτίμου που αφορούσε 18 423 μετοχές άλλης επιχειρήσεως στο πλαίσιο του νόμου της 26ης Μαρτίου 1999. Το τίμημα του δικαιώματος προαιρέσεως ανερχόταν σε 9 996,35 ευρώ και αντιστοιχούσε στο ποσό της εις είδος παροχής, όπως καθοριζόταν από τον νόμο αυτόν, ήτοι στο 20 % της αξίας των τίτλων που ανερχόταν σε 49 981,77 ευρώ.

10 Το τίμημα των δικαιωμάτων προαιρέσεως ενεγράφη στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού της Immo Chiaradia και, επομένως, δεν καταχωρίστηκε ως έσοδο στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

11 Ο διευθυντής της Immo Chiaradia άσκησε εν μέρει το δεύτερο δικαίωμά του προαιρέσεως κατά το οικονομικό έτος 2006, κατά το οποίο η Immo Chiaradia κατέγραψε κεφαλαιακή ζημία ύψους 3 265 ευρώ.

12 Στις 13 Νοεμβρίου 2008, η φορολογική αρχή απηύθηνε διορθωτική πράξη προς την Immo Chiaradia, με την οποία την ενημέρωσε ότι επρόκειτο να προβεί στην άμεση φορολόγηση, ως αφανούς αποθεματικού, του τιμήματος των δικαιωμάτων προαιρέσεως για το φορολογικό έτος 2006 ύψους 22 708,35 ευρώ.

13 Παρά την εναντίωση της Immo Chiaradia, η φορολογική αρχή της απέστειλε πράξη επιβολής φόρου, επιβεβαιώνοντας την πρόθεσή της να φορολογήσει, ως υπερεκτίμηση του παθητικού, το καταβληθέν από τον διευθυντή τίμημα του δικαιώματος προαιρέσεως το οποίο αποτελούσε, κατ' αυτήν, εις είδος παροχή που έπρεπε να καταχωρισθεί ως έσοδο για το φορολογικό έτος 2006, για τον ισολογισμό που έκλεισε στις 31 Δεκεμβρίου 2005. Η φορολογική αρχή εξέδωσε έτσι συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα εις βάρος της Immo Chiaradia στις 23 Δεκεμβρίου 2008 για το φορολογικό έτος 2006.

14 Η ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε η Immo Chiaradia κατά αυτής της πράξεως επιβολής φόρου στις 14 Ιανουαρίου 2009 απορρίφθηκε με απόφαση της φορολογικής αρχής της 24ης Μαΐου 2012.

15 Στις 6 Αυγούστου 2012, η Immo Chiaradia άσκησε προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της επίμαχης πράξεως επιβολής φόρου ενώπιον του tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons (πρωτοδικείου του Hainaut, περιφέρεια της Μονς, Βέλγιο), η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 3ης Απριλίου 2014.

16 Η Immo Chiaradia άσκησε εν συνεχεία έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του cour d'appel de Mons (εφετείου της Μονς) στις 30 Ιουνίου 2014. Ζητεί δε να διαταχθεί η ακύρωση της επίμαχης πράξεως επιβολής φόρου για τον λόγο ότι ουδεμία νομοθετική διάταξη επιβάλλει ορισμένο τρόπο λογιστικής καταχωρίσεως ή καθιερώνει ένα ιδιαίτερο φορολογικό καθεστώς για το επίμαχο δικαίωμα προαιρέσεως. Υποστηρίζει ότι καταχώρισε λογιστικά την πράξη συμφώνως προς τη γνωμοδότηση 167/1 της Commission des Normes Comptables (CNC) επιλέγοντας να θεωρήσει ότι το τίμημα που εισπράττει ο εκδότης του δικαιώματος προαιρέσεως αποτελεί αμοιβή για την ανάληψη κινδύνου από τον εκδότη καθ' όλη τη διάρκεια του δικαιώματος προαιρέσεως και ότι, ως εκ τούτου, μόνον από της λήξεώς του το εν λόγω τίμημα αποκτά οικονομικό αντίκρισμα και μπορεί να καταχωριστεί στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

17 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, σε πολλές αποφάσεις του, αποφάνθηκε ότι η φορολογική αρχή δεν μπορούσε να φορολογήσει το τίμημα του δικαιώματος προαιρέσεως ως αφανές αποθεματικό. Στις αποφάσεις αυτές επισήμανε ότι, ελλείψει ρητής παρεκκλίσεως από τους φορολογικούς κανόνες, τα φορολογητέα κέρδη καθορίζονται συμφώνως προς τους λογιστικούς κανόνες. Περαιτέρω, ανέλυσε τρεις γνωμοδοτήσεις της CNC, συμπεριλαμβανομένης της γνωμοδοτήσεως 167/1.

18 Στις εν λόγω αποφάσεις, το αιτούν δικαστήριο επισήμανε ότι η γνωμοδότηση 167/1 προτείνει δύο προσεγγίσεις για τον λογιστικό χειρισμό του εισπραχθέντος τιμήματος σε αντάλλαγμα του εκδοθέντος δικαιώματος προαιρέσεως. Κατά την πρώτη προσέγγιση, το τίμημα του δικαιώματος προαιρέσεως καταχωρίζεται αμέσως στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως. Κατά τη δεύτερη προσέγγιση, το τίμημα αυτό λογίζεται ως αναβαλλόμενο κέρδος μέχρι της λήξεως του δικαιώματος προαιρέσεως και, ως εκ τούτου, εγγράφεται ως έσοδο μελλοντικών χρήσεων. Το αιτούν δικαστήριο εκτίμησε ότι η δεύτερη προσέγγιση ήταν δικαιολογημένη, παρατηρώντας όμως επίσης ότι η CNC προτιμούσε την προσέγγιση αυτή κατ' εφαρμογήν της αρχής της συνέσεως.

19 Το Βελγικό Δημόσιο διατυπώνει ορισμένες αμφιβολίες σχετικά με το κατά πόσον συνάδει η εν λόγω δεύτερη προσέγγιση με την οδηγία 78/660. Διερωτάται μεταξύ άλλων εάν συνάδει με την εν λόγω οδηγία το ότι μια εταιρία δύναται να καταχωρίζει λογιστικά ως έσοδο το τίμημα του επίμαχου δικαιώματος προαιρέσεως κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσεως κατά την οποία ασκείται το εν λόγω δικαίωμα προαιρέσεως ή κατά τη λήξη της διαρκείας ισχύος του προκειμένου να συνεκτιμήσει τον κίνδυνο που φέρει ο εκδότης του δικαιώματος προαιρέσεως κατόπιν της δεσμεύσεως που αναλαμβάνει και όχι κατά τη διάρκεια της χρήσεως κατά την οποία πραγματοποιείται η διάθεση του

δικαιώματος προαιρέσεως και αποκτάται οριστικά το τίμημα επ' αυτής, εξυπακουομένου ότι ο κίνδυνος που αναλαμβάνει ο εκδότης του δικαιώματος προαιρέσεως εκτιμάται χωριστά μέσω λογιστικής προβλέψεως.

20 Από την απόφαση περί παραπομπής στην υπόθεση C-445/16 συνάγεται ότι, με σύμβαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, η Docteur De Bruyne εξέδωσε, υπέρ του διευθυντή της, δικαίωμα προαιρέσεως επί μετοχών έναντι αντιτίμου που αφορούσε 540 μετοχές άλλης επιχειρήσεως στο πλαίσιο του νόμου της 26ης Μαρτίου 1999. Το τίμημα του δικαιώματος προαιρέσεως ανερχόταν σε 12 550,68 ευρώ και αντιστοιχούσε στο ποσό της εις είδος παροχής, όπως καθοριζόταν από τον νόμο αυτόν, ήτοι στο 20 % της αξίας των τίτλων που ανερχόταν σε 62 753,40 ευρώ.

21 Το τίμημα του δικαιώματος προαιρέσεως ενεγράφη στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού της Docteur De Bruyne και, ως εκ τούτου, δεν ενεγράφη ως έσοδο στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

22 Στις 16 Νοεμβρίου 2009, η φορολογική αρχή απηύθυνε διορθωτική πράξη προς την Docteur De Bruyne, με την οποία την ενημέρωσε ότι, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2008, το τίμημα του δικαιώματος προαιρέσεως ύψους 12 550,68 ευρώ αποτελούσε οριστικό έσοδο για την εταιρία και, ως τέτοιο, έπρεπε να καταχωριστεί στους λογαριασμούς κερδών και ζημιών του λογιστικού έτους 2007.

23 Παρά την εναντίωση της Docteur De Bruyne, η φορολογική αρχή τής απηύθυνε στις 21 Δεκεμβρίου 2009 πράξη επιβολής φόρου, επιβεβαιώνοντας την πρόθεσή της να φορολογήσει το τίμημα του δικαιώματος προαιρέσεως, το οποίο, κατ' αυτήν, συνιστούσε εις είδος παροχή, που έπρεπε να καταχωριστεί λογιστικά ως έσοδο για το φορολογικό έτος 2008, στον ισολογισμό κλεισίματος της 31ης Δεκεμβρίου 2007. Η φορολογική αρχή εξέδωσε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα εις βάρος της Docteur De Bruyne στις 14 Ιανουαρίου 2010 για το φορολογικό έτος 2008.

24 Η ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε η Docteur De Bruyne κατά αυτής της πράξεως επιβολής φόρου στις 5 Μαρτίου 2010 απορρίφθηκε με απόφαση της φορολογικής αρχής της 26ης Απριλίου 2012.

25 Στις 18 Ιουλίου 2012, η Docteur De Bruyne άσκησε προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της επίμαχης πράξεως επιβολής φόρου ενώπιον του tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons (πρωτοδικείου του Hainaut, περιφέρεια της Μονς), η οποία απερρίφθη με απόφαση της 8ης Μαΐου 2014.

26 Η Docteur De Bruyne άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του cour d'appel de Mons (εφετείο της Μονς) στις 4 Ιουλίου 2014.

27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το cour d'appel de Mons (εφετείο της Μονς), για παρεμφερείς λόγους στις δύο υποθέσεις, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα, πανομοιότυπο στις δύο αυτές υποθέσεις:

«Συνάδει προς τους κανόνες καταρτίσεως του ισολογισμού τους οποίους προβλέπει η [οδηγία 78/660], βάσει των οποίων:

— οι ετήσιοι λογαριασμοί πρέπει να δίδουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρίας (άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 78/660),

— οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημίες ή απαιτήσεις τρίτων, η φύση των οποίων καθορίζεται με σαφήνεια και οι οποίες, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, είναι πιθανές ή βέβαιες, αλλά αβέβαιες ως προς το ποσό ή την ημερομηνία που θα πραγματοποιηθούν (άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 78/660),

— η αρχή της συνέσεως πρέπει να τηρείται εν πάση περιπτώσει και ιδίως:

  — στη χρήση πρέπει να περιλαμβάνονται μόνον τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού,

  — πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλοι οι κίνδυνοι που είναι δυνατό να προβλεφθούν και όλες οι ζημίες που μπορεί να προκύψουν στη διάρκεια της χρήσεως ή σε προηγούμενη, έστω και αν τέτοιοι κίνδυνοι ή ζημίες έγιναν αντιληπτοί στο χρονικό διάστημα που είναι μεταξύ του τέλους της χρήσεως και της ημερομηνίας συντάξεως του ισολογισμού (άρθρο 31, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σημεία αα' και ββ', της οδηγίας 78/660),

— πρέπει να λαμβάνονται υπόψη έσοδα και έξοδα που αφορούν τη χρήση, ανεξάρτητα από την ημερομηνία εισπράξεως των εσόδων και την πληρωμή των εξόδων (άρθρο 31, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 78/660),

— το περιεχόμενο των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού πρέπει να αποτιμάται χωριστά (άρθρο 31, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 78/660),

να δύναται μια εταιρία που προβαίνει σε έκδοση δικαιωμάτων προαιρέσεως επί μετοχών να συνυπολογίζει ως έσοδο το τίμημα της διαθέσεως των εν λόγω δικαιωμάτων προαιρέσεως κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσεως κατά την οποία ασκείται το εν λόγω δικαίωμα προαιρέσεως ή κατά τη λήξη της διαρκείας ισχύος του προκειμένου να συνεκτιμήσει τον κίνδυνο που φέρει ο εκδότης του δικαιώματος προαιρέσεως κατόπιν της δεσμεύσεως που αναλαμβάνει [και] όχι κατά τη διάρκεια της χρήσεως κατά την οποία πραγματοποιείται η διάθεση του δικαιώματος προαιρέσεως και το τίμημα επ' αυτής αποκτάται οριστικά, εξυπακουομένου ότι στην περίπτωση αυτή ο κίνδυνος που αναλαμβάνει ο εκδότης του δικαιώματος προαιρέσεως εκτιμάται χωριστά μέσω λογιστικής προβλέψεως;»

28 Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 13ης Σεπτεμβρίου 2016, οι υποθέσεις C-444/16 και C-445/16 ενώθηκαν προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Επί του παραδεκτού

29 Το ζήτημα του παραδεκτού του προδικαστικού ερωτήματος ετέθη τόσο από τις προσφεύγουσες των κύριων δικών όσο και από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

30 Εν πρώτοις, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η διαφορά της κύριας δίκης έχει φορολογικό χαρακτήρα. Εντούτοις, το προδικαστικό ερώτημα αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 78/660, που αφορά τους ετήσιους λογαριασμούς εταιριών ορισμένων μορφών.

31 Βεβαίως, σκοπός της οδηγίας 78/660 δεν είναι να ορίσει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι ετήσιοι λογαριασμοί των εταιριών μπορούν ή πρέπει να χρησιμεύουν ως βάση για τον καθορισμό, εκ μέρους των φορολογικών αρχών των κρατών μελών, της βάσεως επιβολής και του ύψους των φόρων, όπως είναι ο επίμαχος στην κύρια δίκη φόρος εταιριών (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψη 28).

32 Εντούτοις, από την ανωτέρω διαπίστωση δεν μπορεί να συναχθεί ότι το προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο. Πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος υποβληθέντος από εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμα

όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα απαιτούμενα πραγματικά και νομικά στοιχεία για να δώσει χρήσιμη απάντηση στα υποβληθέντα ενώπιόν του ερωτήματα (απόφαση της 17ης Μαρτίου 2016, Aspiro, C-40/15, EU:C:2016:172, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι οι ετήσιοι λογαριασμοί των εταιριών μπορούν να χρησιμοποιούνται ως βάση αναφοράς από τα κράτη μέλη για φορολογικούς σκοπούς (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Από τις αποφάσεις περί παραπομπής προκύπτει ότι, στο βελγικό δίκαιο, ελλείψει ρητής παρεκκλίσεως από τους φορολογικούς κανόνες, τα φορολογητέα κέρδη καθορίζονται συμφώνως προς τους λογιστικούς κανόνες και ότι ουδεμία διάταξη της οικείας βελγικής νομοθεσίας εξειδικεύει την τεχνική της λογιστικής καταχωρίσεως του τιμήματος του δικαιώματος προαιρέσεως.

34 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.

35 Δεύτερον, οι προσφεύγουσες των κύριων δικών ερωτούν, κατ' ουσίαν, εάν το Βελγικό Δημόσιο δύναται να επικαλεσθεί λυσιτελώς την οδηγία 78/660 στις διαφορές των κύριων δικών, δεδομένου ότι, κατ' αυτές, η οδηγία αυτή δεν έχει μεταφερθεί κατά τρόπο συγκριμένο στο βελγικό δίκαιο.

36 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι, μολονότι οι επίμαχες στο πλαίσιο των κύριων δικών διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας δεν επαναλαμβάνουν αυτολεξεί τις διατάξεις της οδηγίας 78/660, δεν αμφισβητείται ότι η κατάρτιση των ετησίων λογαριασμών των εταιριών συμμορφώνεται προς το αντικείμενο, τις αρχές και τις διατάξεις της οδηγίας αυτής, οπότε η ερμηνεία την οποία δίδει το Δικαστήριο στις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας είναι δεσμευτική για την επίλυση των διαφορών των κύριων δικών από το αιτούν δικαστήριο (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 7ης Ιανουαρίου 2003, BIAO, C-306/99, EU:C:2003:3, σκέψεις 92 και 93). Περαιτέρω, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται, υπό τις προϋποθέσεις αυτές, να ερμηνεύσει, κατά το μέτρο του δυνατού, την εθνική νομοθεσία υπό το φως του δικαίου της Ένωσης και, εν προκειμένω, της οδηγίας 78/660 (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 17ης Μαρτίου 2016, Aspiro, C-40/15, EU:C:2016:172, σκέψη 18).

37 Ως εκ τούτου, το προδικαστικό ερώτημα πρέπει να κριθεί παραδεκτό.

Επί της ουσίας

38 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν, μεταξύ άλλων, οι αρχές της πραγματικής εικόνας και της συνέσεως που καθιερώνονται, αντιστοίχως, στο άρθρο 2, παράγραφος 3, και στο άρθρο 31, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 78/660 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές μέθοδος λογιστικής καταχωρίσεως κατά την οποία εταιρία που έχει εκδώσει δικαίωμα προαιρέσεως επί μετοχών καταχωρίζει λογιστικά ως έσοδο το τίμημα της διαθέσεως αυτού του δικαιώματος προαιρέσεως κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσεως κατά την οποία ασκείται το εν λόγω δικαίωμα προαιρέσεως ή κατά τη λήξη της διάρκειας ισχύος του.

39 Εισαγωγικώς, πρέπει να τονιστεί ότι σκοπός της οδηγίας 78/660, κατά την τρίτη αιτιολογική σκέψη της, είναι η θέσπιση ελαχίστων προϋποθέσεων ως προς την έκταση των οικονομικών στοιχείων που πρέπει να δημοσιεύονται ώστε να γίνονται γνωστά στο κοινό (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Όπως συνάγεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η τήρηση της αρχής της πραγματικής εικόνας συνιστά τον πρωταρχικό στόχο της οδηγίας 78/660. Κατά την αρχή αυτή, που διατυπώνεται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγία αυτής, οι ετήσιοι λογαριασμοί πρέπει να παρέχουν την

πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσεως καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρίας (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει αυτήν την αρχή κατά τρόπο ελαστικό, αποφαινόμενο ότι επιβάλλει, αφενός, οι λογαριασμοί να απεικονίζουν τις δραστηριότητες και τις συναλλαγές που θεωρείται ότι περιγράφουν και, αφετέρου, οι λογιστικές πληροφορίες να δίδονται με τον πλέον αξιόπιστο και κατάλληλο τρόπο προκειμένου να ικανοποιείται η ανάγκη πληροφορήσεως των τρίτων, χωρίς να βλάπτονται τα συμφέροντα της οικείας εταιρίας (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, DE + ES Bauunternehmung, C-275/97, EU:C:1999:406, σκέψη 27).

42 Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να διευκρινίσει ότι η εφαρμογή της αρχής της πραγματικής εικόνας πρέπει να βασίζεται, κατά το μέτρο του δυνατού, στις γενικές αρχές του άρθρου 31 της οδηγίας 78/660, μεταξύ των οποίων ιδιαίτερη σημασία έχει η αρχή της συνέσεως που καθιερώνεται στο άρθρο 31, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

43 Δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 31, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 78/660, με τις οποίες καθιερώνεται η αρχή της συνέσεως, η συνεκτίμηση του συνόλου των στοιχείων –πραγματοποιηθέντα κέρδη, έξοδα, έσοδα, κίνδυνοι και ζημίες– που όντως αφορούν τη συγκεκριμένη χρήση καθιστά δυνατή τη διασφάλιση της τηρήσεως της αρχής της πραγματικής εικόνας (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

44 Όσον αφορά τα δικαιώματα προαιρέσεως επί μετοχών, όπως τα επίμαχα στο πλαίσιο των κύριων δικών, η εν λόγω οδηγία δεν περιέχει καμία συγκεκριμένη ένδειξη ως προς τη μέθοδο με την οποία πρέπει να καταχωρίζεται λογιστικά το τίμημα αυτών των δικαιωμάτων προαιρέσεως. Επομένως, όπως η Επιτροπή επισήμανε με τις παρατηρήσεις που υπέβαλε στο Δικαστήριο, υφίστανται κατ' ανάγκην διάφορες μέθοδοι συμβατές προς την οδηγία 78/660 υπό την προϋπόθεση ότι συμμορφώνονται προς τις γενικές αρχές τις οποίες καθορίζει η οδηγία αυτή.

45 Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, δεν συνάγεται ότι μια μέθοδος λογιστικής καταχωρίσεως, όπως η επίμαχη στις διαφορές των κύριων δικών, κατά την οποία η εταιρία που έχει εκδώσει δικαίωμα προαιρέσεως επί μετοχών μπορεί να καταχωρίσει λογιστικά ως έσοδο το τίμημα της διαθέσεως αυτού του δικαιώματος προαιρέσεως κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσεως κατά την οποία ασκείται το εν λόγω δικαίωμα προαιρέσεως ή κατά τη λήξη της διάρκειας ισχύος του, αντιβαίνει στις εν λόγω αρχές.

46 Αφενός, το γεγονός ότι μια εταιρία που έχει εκδώσει δικαίωμα προαιρέσεως επί μετοχών δεν καταχώρισε ως έσοδο το τίμημα της διαθέσεως αυτού του δικαιώματος προαιρέσεως παρά μόνο μετά την άσκησή του δικαιώματος προαιρέσεως ή κατά τη λήξη της ισχύος του δεν αντιβαίνει στην αρχή της συνέσεως. Πράγματι, από τις αποφάσεις περί παραπομπής προκύπτει ότι αυτό το τίμημα αποτελεί αμοιβή για την ανάληψη κινδύνου από την εκδότρια εταιρεία καθ' όλη τη διάρκεια του δικαιώματος προαιρέσεως. Επομένως, είναι δικαιολογημένο, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της συνέσεως, να μην καταχωρίζεται λογιστικά ως έσοδο αυτό το τίμημα παρά μόνον εφόσον είναι δυνατό να καθορισθεί οριστικώς εάν ο κίνδυνος αυτός, με τον οποίον συνδέεται στενά, επήλθε ή όχι.

47 Αφετέρου, δεν μπορεί να αποκλειστεί, όπως υποστήριξαν οι προσφεύγουσες των κύριων δικών με τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν στο Δικαστήριο, ότι, οσάκις το τίμημα της διαθέσεως του δικαιώματος προαιρέσεως καταχωρίζεται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της φορολογικής χρήσεως κατά την οποία εκδίδεται το δικαίωμα προαιρέσεως και προ της ασκήσεώς του ή, κατά περίπτωση, της λήξεως της ισχύος του, η λογιστική των εταιριών που προέβησαν στην έκδοση είναι εκτεθειμένη, στις φορολογικές χρήσεις που έπονται της εκδόσεως του δικαιώματος προαιρέσεως, σε μεγαλύτερο κίνδυνο από αυτόν στον οποίο εκτίθεται σε περίπτωση λογιστικής καταχωρίσεως κατά τη διάρκεια της φορολογικής χρήσεως κατά την οποία ασκείται το δικαίωμα προαιρέσεως ή κατά την οποία παύει

να ισχύει. Πράγματι, ο κίνδυνος που υφίσταται λόγω της ενδεχόμενης αυξήσεως της τιμής των τίτλων που υπόκεινται στο δικαίωμα προαιρέσεως μπορεί στην πραγματικότητα να μετριασθεί από το ύψος του τιμήματος της διαθέσεως του δικαιώματος προαιρέσεως, που συνιστά αμοιβή για την ανάληψη του κινδύνου αυτού. Υπό τις περιστάσεις αυτές, μια μέθοδος λογιστικής καταχωρίσεως όπως η επίμαχη στις διαφορές των κύριων δικών δεν αντιβαίνει στην αρχή της πραγματικής εικόνας.

48 Πρέπει να προστεθεί ότι, μολονότι το προδικαστικό ερώτημα παραπέμπει στο άρθρο 20 της οδηγίας 78/660, αυτό το άρθρο δεν είναι κρίσιμο για την απάντηση στο ερώτημα αυτό το οποίο αφορά, κατ' ουσίαν, τη λογιστική καταχώριση του τιμήματος του δικαιώματος προαιρέσεως και όχι τη λογιστική καταχώριση προβλέψεως αποσκοπούσας στην κάλυψη υποχρεώσεων οι οποίες είτε είναι πιθανό είτε είναι βέβαιο ότι θα προκύψουν.

49 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι οι αρχές της πραγματικής εικόνας και της συνέσεως που καθιερώνονται αντιστοίχως στο άρθρο 2, παράγραφος 3, και στο άρθρο 31, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 78/660 έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές μέθοδος λογιστικής καταχωρίσεως κατά την οποία εταιρία που έχει εκδώσει δικαίωμα προαιρέσεως επί μετοχών καταχωρίζει στα λογιστικά της βιβλία ως έσοδο το τίμημα της διαθέσεως αυτού του δικαιώματος προαιρέσεως κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσεως κατά την οποία ασκείται το εν λόγω δικαίωμα προαιρέσεως ή κατά τη λήξη της διάρκειας ισχύος του.

Επί των δικαστικών εξόδων

50 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους των κύριων δικών 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 (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

Οι αρχές της πραγματικής εικόνας και της συνέσεως που καθιερώνονται αντιστοίχως στο άρθρο 2, παράγραφος 3, και στο άρθρο 31, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, βασιζομένης στο άρθρο [50, παράγραφος 2, στοιχείο ζ', ΣΛΕΕ], περί των ετησίων λογαριασμών εταιριών ορισμένων μορφών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2003/51/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18ης Ιουνίου 2003, έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές μέθοδος λογιστικής καταχωρίσεως κατά την οποία εταιρία που έχει εκδώσει δικαίωμα προαιρέσεως επί μετοχών καταχωρίζει στα λογιστικά της βιβλία ως έσοδο το τίμημα της διαθέσεως αυτού του δικαιώματος προαιρέσεως κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσεως κατά την οποία ασκείται το εν λόγω δικαίωμα προαιρέσεως ή κατά τη λήξη της διάρκειας ισχύος του.

(υπογραφές)