ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 5ης Φεβρουαρίου 1991 *

Στην υπόθεση C-249/89,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Trave-Schiffahrtsgesellschaft mbH & Co. KG

και

Finanzamt Kiel-Nord,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001,)

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. C. Moitinho de Almeida, Πρόεδρο τμήματος, G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, R. Joliet και F. Grévisse, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Darmon
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. R. Bot, γενικό γραμματέα του Υπουργείου Εξωτερικών,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον M. H. Étienne, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Επιτροπής κατά τη συνεδρίαση της 24ης Οκτωβρίου 1990,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Νοεμβρίου 1990,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με Διάταξη της 28ης Ιουνίου 1989, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Αυγούστου 1989, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο της διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Trave Schiffahrts Gesellschaft mbH & Co. KG (στο εξής: Trave) και του Finanzamt Kiel-Nord που αφορά την επιβολή φόρου εισφοράς επί της χορηγήσεως ατόκων δανείων στην εταιρία αυτή από τους εταίρους της.

3 Η εταιρία Trave ιδρύθηκε με σύμβαση της 27ης Ιουνίου 1975, για να καλύψει τους κινδύνους που ανέλαβε ένας από τους εταίρους της στο πλαίσιο σημαντικού κατασκευαστικού προγράμματος. Από το 1977 έως το 1983 η Trave, επειδή υπέστη σημαντικές ζημίες, έλαβε άτοκα δάνεια από τους εταίρους της, ύψους 131 000 000 γερμανικών μάρκων (DM).

4 Με πράξη της 7ης Δεκεμβρίου 1984, το Finanzamt Kiel-Nord ζήτησε από την εταιρία Trave φόρο εισφοράς ύψους 361 335 DM, κατ' εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 1, αριθ. 4, στοιχείο γ, του Kapitalverkehrsteuergesetz. Η διάταξη αυτή υποβάλλει σε φόρο εισφοράς την παράδοση, από εταίρο σε κεφαλαιουχική γερμανική εταιρία, αγαθών έναντι αντιπαροχής κατώτερης της αξίας τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι παροχές είναι ικανές να αυξήσουν την αξία των εταιρικών δικαιωμάτων.

5 Με τον νόμο αυτό τέθηκε σε εφαρμογή στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της προαναφερθείσας οδηγίας 69/335, του Συμβουλίου. Η διάταξη αυτή επιτρέπει στα κράτη μέλη να υποβάλλουν σε φόρο εισφοράς την « αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από έναν εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων ».

6 Δεδομένου ότι η προσφυγή που είχε ασκήσει ενώπιον των δικαστηρίων της ουσίας απορρίφθηκε, η εταιρία Trave προσέφυγε στο Bundesfinanzhof.

7 Στη Διάταξή του περί παραπομπής το Bundesfinanzhof εξηγεί ότι, κατά την πάγια νομολογία του, η εισφορά για τη βελτίωση των αποτελεσμάτων χρήσεως μιας επιχειρήσεως πρέπει να θεωρείται ως παροχή κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335 και αυτό ακόμη και αν η αύξηση της εταιρικής περιουσίας γίνεται εμφανής μόνον κατά τον χρόνο χρησιμοποιήσεως των κεφαλαίων του δανείου και εξοικονομήσεως των σχετικών δαπανών. Επισημαίνει όμως ότι η νομολογία αυτή επικρίθηκε από μερίδα της γερμανικής θεωρίας με το επιχείρημα ότι η αύξηση της εταιρικής περιουσίας, που απαιτείται από την εν λόγω κοινοτική διάταξη, προϋποθέτει αύξηση του καθαρού ενεργητικού της εταιρίας.

8 Θεωρώντας επομένως ότι η απόφασή του εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία μέχρις ότου αποφανθεί το Δικαστήριο επί του ακόλουθου προδικαστικού ερωτήματος:

« Παρέχει το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να υποβάλλουν σε φόρο εισφοράς άτοκα δάνεια που χορηγούν

εταίροι σε υπερχρεωμένη κεφαλαιουχική εταιρία, βάσει της αξίας χρήσεως αυτών, δηλαδή λαμβανομένων υπόψη των τόκων που εξοικονομούνται; »

9 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναπτύσσονται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, η εξέλιξη της διαδικασίας, καθώς και οι γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθησαν στο Δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

10 Με το ερώτημά του το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η χορήγηση ατόκου δανείου από εταίρο σε υπερχρεωμένη κεφαλαιουχική εταιρία είναι πράξη που μπορεί να υποβληθεί σε φόρο εισφοράς δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335 και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν η βάση επιβολής του φόρου αυτού είναι η αξία χρήσεως του δανείου αυτού, δηλαδή το ποσό των τόκων που εξοικονομούνται.

11 Για να εξεταστεί αν η χορήγηση ατόκου δανείου αποτελεί πράξη που εμπίπτει στο άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335, πρέπει να εξακριβωθεί αν η πράξη αυτή οδηγεί σε αύξηση της εταιρικής περιουσίας της εταιρίας υπέρ της οποίας γίνεται και αν μπορεί να αυξήσει την αξία των εταιρικών μεριδίων της.

12 Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση — αύξηση της εταιρικής περιουσίας — πρέπει να παρατηρηθεί ότι η χορήγηση ατόκου δανείου επιτρέπει στην εταιρία να διαθέτει κεφάλαια χωρίς να χρειάζεται να φέρει το σχετικό κόστος. Η εξοικονόμηση τόκων που συνεπάγεται το δάνειο αυτό επιφέρει αύξηση της εταιρικής περιουσίας, επιτρέποντας στην εταιρία να αποφύγει μία δαπάνη την οποία θα έπρεπε διαφορετικά να υποστεί.

13 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση — την αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων — πρέπει να αναφερθεί η απόφαση της 15ης Ιουλίου 1982, Filicitas (270/81, Συλλογή 1982, σ. 2771), με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι « οι αρχές επί των οποίων βασίζεται ο εναρμονισμένος φόρος εισφοράς αποβλέπουν στο να υποβάλλονται στο φόρο εισφοράς μόνον οι πράξεις, οι οποίες αποτελούν τη νομική έκφραση μιας συγκεντρώσεως κεφαλαίων και μόνον κατά το μέτρο, κατά το οποίο οι πράξεις αυτές συμβάλλουν στην ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού της εταιρίας », σκέψη που επαναλαμβάνεται στο προοίμιο της οδηγίας 74/553/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 7ης Νοεμβρίου 1974, περί τροποποιήσεως του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας

69/335/ΕΟΚ περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 42). Από αυτό προκύπτει ότι το αποφασιστικό κριτήριο για να μπορεί να επιβληθεί φόρος εισφοράς επί πράξεως συγκεντρώσεως κεφαλαίων είναι η ενίσχυση της οικονομικής ισχύος της εταιρίας.

14 Υπό τις συνθήκες αυτές πρέπει να θεωρηθεί ότι η χορήγηση ατόκου δανείου, στο μέτρο που επιτρέπει στην εταιρία να διαθέτει κεφάλαια χωρίς να φέρει το σχετικό κόστος, συμβάλλει στην ενίσχυση της οικονομικής ισχύος της. Πρέπει επομένως να θεωρηθεί ότι είναι ικανή να αυξήσει την αξία των εταιρικών μεριδίων της εταιρίας.

15 Κατά συνέπεια, πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα, ότι η χορήγηση ατόκου δανείου από εταίρο στην εταιρία αποτελεί πράξη που μπορεί να φορολογηθεί δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335.

16 Όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου εισφοράς, πρέπει να γίνει αναφορά στο άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο δ, της ίδιας οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο, « στην περίπτωση της αυξήσεως της εταιρικής περιουσίας, που αναφέρεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, περίπτωση β », ο φόρος εκκαθαρίζεται « επί της πραγματικής αξίας των γενομένων παροχών, αφού αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις, οι οποίες ανελήφθησαν και τα έξοδα, τα οποία βαρύνουν την εταιρία λόγω των παροχών αυτών ».

17 Κατ' εφαρμογή της διατάξεως αυτής, δεδομένου ότι τα έξοδα που βαρύνουν την εταιρία είναι μηδενικά, ο φόρος εισφοράς θα εισπραχθεί επί του ποσού των τόκων που εξοικονομεί η εταιρία, όπως το ποσό αυτό καθορίζεται από το εθνικό δικαστήριο.

18 Κατά συνέπεια, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι:

« Το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ επιτρέπει στα κράτη μέλη να υποβάλλουν σε φόρο εισφοράς το άτοκο δάνειο, το οποίο χορηγεί σε υπερχρεωμένη κεφαλαιουχική εταιρία εταίρος της, βάσει της αξίας χρήσεως του δανείου, δηλαδή του ύψους των εξοικονομουμένων τόκων, το οποίο καθορίζει το εθνικό δικαστήριο. »

Επί των δικαστικών εξόδων

19 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κυρίας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος, που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε, με Διάταξη της 28ης Ιουνίου 1989, το Bundesfinanzhof, αποφαίνεται:

Το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, επιτρέπει στα κράτη μέλη να υποβάλλουν σε φόρο εισφοράς το άτοκο δάνειο, το οποίο χορηγεί σε υπερχρεωμένη κεφαλαιουχική εταιρία ένας εταίρος της, βάσει της αξίας χρήσεως του δανείου, δηλαδή του ύψους των εξοικονομουμένων τόκων, το οποίο καθορίζει το εθνικό δικαστήριο.

Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Slynn Joliet Grévisse

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 5 Φεβρουαρίου 1991.

Ο Γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

J. C. Moitinho de Almeida