ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠ' ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ ΣΥΖΗΤΗΣΗ
στην υπόθεση C-249/89 *

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

A — *Πραγματικά περιστατικά, κανονιστικό πλαίσιο και προδικαστικό ερώτημα*

Με σύμβαση της 27ης Ιουνίου 1975 ιδρύθηκε μία εταιρία γερμανικού δικαίου, η Trave Schiffahrts Gesellschaft mbH & Co. KG (στο εξής: Trave), για να καλύψει τους κινδύνους που ανέλαβε ένας από τους εταίρους της στο πλαίσιο σημαντικού κατασκευαστικού προγράμματος. Η εταιρία ανέλαβε τις υποχρεώσεις που απέρρεαν από την εκτέλεση του προγράμματος, ενώ οι εταίροι της υποχρεώθηκαν να τη δανειοδοτήσουν. Από το 1977 έως το 1983, η Trave έλαβε άτοκα δάνεια από τους εταίρους της ύψους 131 000 000 γερμανικών μάρκων (DM).

Κατά την περίοδο αυτή η εταιρία υπέστη σημαντικές ζημίες.

Στις 31 Δεκεμβρίου 1983 οι αναλογούσες σε κάθε εταίρο ζημίες συμψηφίστηκαν με την απαίτησή του κατά της εταιρίας. Συγχρόνως αποφασίστηκε η εκκαθάριση της εταιρίας.

Με πράξη της 7ης Δεκεμβρίου 1984, το Finanzamt του Kiel-Nord επιβάλλει φόρο εισφοράς ύψους 361 335 DM στην πράξη που συνίσταται στη χορήγηση ατόκου δανείου εκ μέρους του εταίρου στην εταιρία. Το Finanzamt θεωρεί πράγματι ότι η πράξη αυτή εμπίπτει στο άρθρο 2, παράγραφος 1, αριθ. 4, στοιχείο γ, του Kapitalverkehrsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί του φόρου επί της κινήσεως κεφαλαίων) δυνάμει του οποίου υποβάλλονται σε φόρο εισφοράς:

« (...)

4) Οι ακόλουθες μη υποχρεωτικές παροχές εταίρου προς κεφαλαιουχική εταιρία γερμανικού δικαίου:

(...)

γ) η παράδοση στην εταιρία αγαθών έναντι αντιπαροχής κατώτερης της αξίας των παρεχομένων αγαθών,

(...)

υπό την προϋπόθεση ότι οι παροχές μπορούν να αυξήσουν την αξία των εταιρικών δικαιωμάτων. »

Η εταιρία προσέφυγε ενώπιον των γερμανικών δικαστηρίων κατά της αποφάσεως του Finanzamt. Δεδομένου ότι η προσφυγή απορρίφθηκε από τα δικαστήρια της ουσίας, η Trave προσέφυγε ενώπιον του Bundesfinanzhof. Θεωρώντας ότι η απόφασή του εξαρτάται από την ερμηνεία της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20, στο εξής: οδηγία), το Bundesfinanzhof, με Διάταξη της 28ης Ιουνίου 1989, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

« 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; »

Το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας επιτρέπει στα κράτη 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 ».

Δυνάμει των στοιχείων γ και δ της ιδίας διατάξεως μπορούν επίσης να υποβληθούν σε φόρο εισφοράς:

— « το δάνειο, το οποίο συνάπτει μία κεφαλαιουχική εταιρία, εφόσον ο πιστωτής έχει δικαίωμα επί ενός ποσοστού των εταιρικών κερδών »

και

— « το δάνειο το οποίο συνάπτει μία κεφαλαιουχική εταιρία με έναν εταίρο, με τη σύζυγο ή το τέκνο ενός εταίρου, καθώς επίσης το δάνειο που συνάπτεται με τρίτο πρόσωπο, εάν τούτο είναι εγγυημένο από έναν εταίρο, υπό τον όρο ότι τα δάνεια αυτά έχουν την ίδια λειτουργία με την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου ».

Στη συνέχεια το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο δ, της οδηγίας προβλέπει ότι, σε περίπτωση 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 ».

Κατά την άποψη του Bundesfinanzhof, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση για τους ακολούθους λόγους:

— ο όρος « παροχή », που χρησιμοποιείται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας, νοείται ευρέως: περιλαμβάνει όχι μόνον τις συγκεκαλυμμένες εισφορές των εταίρων, αλλά και τις εισφορές για τη βελτίωση των αποτελεσμάτων χρήσεως, ιδίως υπό τη μορφή παραχωρήσεως της χρήσεως·

— η αύξηση της εταιρικής περιουσίας προκύπτει από την εξοικονόμηση τόκων που πραγματοποιεί η εταιρία. Αντίθετα απ' ό,τι υποστηρίζουν ορισμένοι γερμανοί συγγραφείς, η αύξηση της εταιρικής περιουσίας δεν απαιτεί την αύξηση του καθαρού ενεργητικού της εταιρίας. Κατά μείζονα λόγο, το γεγονός ότι η αύξηση της εταιρικής περιουσίας επέρχεται μόνο κατά τη στιγμή χρησιμοποιήσεως του δανείου και όχι κατά τη στιγμή μεταβιβάσεως του στοιχείου του ενεργητικού, όπως συμβαίνει στις εισφορές, δεν αποτελεί εμπόδιο για την εφαρμογή της οδηγίας· πράγματι η οδηγία δεν κάνει σχετικώς καμιά διάκριση·

— από τα στοιχεία γ και δ του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας, που αφορούν ειδικές μορφές δανείων, δεν μπορεί να συναχθεί εξ αντιδιαστολής ότι το άτοκο δάνειο που παρέχει ο εταίρος στην εταιρία δεν εμπίπτει στο στοιχείο β. Τα πεδία εφαρμογής του στοιχείου β, αφενός, και των στοιχείων γ και δ, αφετέρου, συνυπάρχουν ανεξάρτητα και αλληλοαποκλείονται. Κατά μείζονα λόγο, η βάση επιβολής του φόρου είναι διαφορετική: στις περιπτώσεις των στοιχείων γ και δ ο φόρος εισφοράς επιβάλλεται στο συνολικό ποσό του δανείου, ενώ στην περίπτωση του στοιχείου β πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνον η αξία χρήσεως του δανείου.

Β — *Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου*

Η Διάταξη του Bundesfinanzhof πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 7 Αυγούστου 1989.

Κατά το άρθρο 20 του Πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού του Δικαστηρίου της ΕΟΚ, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν στις 2 Νοεμβρίου 1989 η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. R. Bot, γενικό γραμματέα του Υπουργείου Εξωτερικών, και στις 30 Οκτωβρίου 1989 η Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον H. Étienne.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων. Αποφάσισε εντούτοις να υποβάλει μία ερώτηση στην Ολλανδική Κυβέρνηση. Η Ολλανδική Κυβέρνηση απάντησε εμπροθέσμως.

Με Διάταξη της 10ης Μαΐου 1990, το Δικαστήριο αποφάσισε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 95, παράγραφοι 1 και 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, να αναθέσει την εκδίκαση της υποθέσεως στο πέμπτο τμήμα.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

Κατά την άποψη της *Ολλανδικής Κυβερνήσεως,* πολλοί λόγοι συνηγορούν υπέρ της επιβολής φόρου εισφοράς στην περίπτωση χορηγήσεως ατόκου δανείου από τον εταίρο στην εταιρία. Εκτός του ότι επιτρέπει την εξοικονόμηση τόκων και αυξάνει κατά το μέτρο αυτό την εταιρική περιουσία της εταιρίας, η χορήγηση του δανείου αυξάνει την περιουσία της κατά ένα ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ του ποσού του τοις μετρητοίς καταβαλλομένου δανείου και της τρέχουσας αξίας του ποσού του ατόκως επιστρεφομένου δανείου κατά τον χρόνο επιστροφής. Τέλος, ενισχύει την οικονομική ισχύ της εταιρίας, προϋπόθεση την οποία το προοίμιο της οδηγίας καθιστά καθοριστική για την εφαρμογή της.

Η *Επιτροπή* παρατηρεί καταρχάς ότι η χορήγηση ατόκων δανείων από τους εταίρους στην εταιρία δεν εμπίπτει ούτε στο στοιχείο γ ούτε στο στοιχείο δ του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας. Οι δύο αυτές διατάξεις αφορούν, στην πραγματικότητα, διαφορετικές περιπτώσεις, στις οποίες ο δανειστής που παρέχει το δάνειο στην εταιρία λαμβάνει αντιπαροχή που συνίσταται σε συμμετοχή στα κέρδη ή στο εταιρικό κεφάλαιο. Στην περίπτωση αυτή βάση επιβολής του φόρου εισφοράς αποτελεί το ονομαστικό ποσό του δανείου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο ε, της οδηγίας.

Αντίθετα, η Επιτροπή φρονεί ότι η εν λόγω πράξη ανταποκρίνεται στα κριτήρια του

άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, και εμπίπτει επομένως στη διάταξη αυτή. Ενώ τα άτοκα δάνεια μπορούν να χαρακτηριστούν ως « παροχές πραγματοποιούμενες από έναν εταίρο », η εξοικονόμηση τόκων που τα δάνεια αυτά συνεπάγονται για την εταιρία αυξάνει την εταιρική περιουσία. Από την απόφαση της 27ης Ιουνίου 1979, Conradsen (161/78, Slg. 1979, σ. 2221) προκύπτει ότι η αύξηση της εταιρικής περιουσίας είναι πράξη διαφορετική από την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, που πρέπει να ορίζεται ως αντικειμενική και ουσιαστική πράξη μη εξαρτώμενη από τον τρόπο εμφανίσεώς της στον ισολογισμό. Τέλος, η χορήγηση ατόκων δανείων προκαλεί μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων, έστω και αν η μεταβολή αυτή συνίσταται μόνο στη συμμετοχή στο προϊόν της εκκαθαρίσεως της εταιρίας. Εν πάση περιπτώσει, η πράξη αυτή είναι ικανή να αυξήσει την αξία των εταιρικών μεριδίων.

Εφόσον γίνει δεκτό ότι η χορήγηση ατόκων δανείων από εταίρο στην εταιρία υποβάλλεται σε φόρο εισφοράς, πρέπει να καθοριστεί η βάση επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά την άποψη της Επιτροπής, για την εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο δ, της οδηγίας, η « πραγματική αξία των παροχών » έχει την έννοια της εξοικονομήσεως τόκων που πραγματοποιεί η εταιρία, δεδομένου ότι η χορήγηση του δανείου δεν συνεπάγεται εκ των προτέρων ούτε επιβάρυνση ούτε άμεση υποχρέωση. Η ερμηνεία αυτή αποτελεί εξάλλου μεταφορά στην παρούσα περίπτωση νομολογιακών αρχών που απορρέουν από την προαναφερθείσα απόφαση Conradsen, σύμφωνα με τις οποίες, σε περίπτωση εισφοράς αγαθών σε μία εταιρία, ως βάση επιβολής του φόρου εισφοράς λαμβάνεται η πραγματική αξία των αγαθών αυτών, και όχι η λογιστική τους αξία.

Η Επιτροπή διευκρινίζει ακόμα ότι η εξοικονόμηση τόκων πραγματοποιείται σταδιακά, στο μέτρο που καταβάλλονται πράγματι τα ποσά του δανείου.

Για τους λόγους που μόλις αναφέρθηκαν, η Επιτροπή προτείνει να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι « το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/336 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 χρήσεώς του (που αντιστοιχεί στο ποσό των εξοικονομουμένων τόκων) ».

III — Απάντηση στην ερώτηση του Δικαστηρίου

Στις παρατηρήσεις της, η Ολλανδική Κυβέρνηση ανέφερε ότι: « πρέπει να υπάρχει διαφορά ως προς την επιβολή του φόρου εισφοράς αναλόγως του αν χορηγείται άτοκο δάνειο από τον μέτοχο στην εταιρία του ή χορηγείται δάνειο από τον μέτοχο στην εταιρία του με τη ρήτρα ότι παρέχεται στην εταιρία δικαίωμα επικαρπίας επί του ποσού του δανείου ».

Το Δικαστήριο ζήτησε από την Ολλανδική Κυβέρνηση διευκρινίσεις ως προς την παρατήρηση αυτή.

Η Ολλανδική Κυβέρνηση απάντησε ως εξής: « Αν το Δικαστήριο δεν δεχτεί την επιβολή φόρου εισφοράς σε άτοκο δάνειο που παρέχει μία εταιρία στη θυγατρική της, αυτό δημιουργεί μία διαφορά σε σχέση με την αντίστοιχη από οικονομικής απόψεως περίπτωση δανείου που παρέχεται υπό την επιφύλαξη δικαιώματος επικαρπίας. »

Πράγματι, « μία μητρική εταιρία μπορεί να παράσχει δάνειο στη θυγατρική της, με τη ρήτρα ότι παρέχεται στην εταιρία αυτή δικαίωμα επικαρπίας επί του δανείου. Κατά το

ολλανδικό δίκαιο, το δικαίωμα επικαρπίας είναι εμπράγματο δικαίωμα απολαύσεως των πραγματικών ή πολιτικών καρπών αλλοτρίου αγαθού. Το δικαίωμα επικαρπίας επί δανείου συνεπάγεται ότι οι τόκοι του δανείου αυτού ανήκουν στον επικαρπωτή.

Στην περίπτωση αυτή, επιτρέπεται η επιβολή φόρου εισφοράς, δεδομένου ότι η μητρική εταιρία παρέχει στη θυγατρική της κάποιο περιουσιακό στοιχείο. Από οικονομικής απόψεως όμως η περίπτωση αυτή δεν έχει διαφορά από την περίπτωση κατά την οποία η μητρική εταιρία παρέχει άτοκο δάνειο στη θυγατρική της.

Με την παρατήρηση αυτή η Ολλανδική Κυβέρνηση αποσκοπεί να επιστήσει την προσοχή του Δικαστηρίου επί της αξιοπερίεργης αυτής συνέπειας μιας αρνητικής για το Finanzamt του Kiel-Nord αποφάσεως, ώστε να ληφθεί αυτό υπόψη στο σκεπτικό του Δικαστηρίου. Κατά την άποψη της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, μία διαφορά ως προς την επιβολή του φόρου εισφοράς σε οικονομικώς ανάλογες περιπτώσεις, στηριζόμενη στη διαφορά της νομικής μορφής του δανείου, δεν συμβιβάζεται με έναν φόρο όπως ο φόρος εισφοράς κατά την έννοια της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ. »

R. Joliet
εισηγητής δικαστής