NORDDEUTSCHE GESELLSCHAFT ZUR BERATUNG UND DURCHFÜHRUNG VON ENTSORGUNGSAUFGABEN BEI KERNKRAFTWERKEN

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CHRISTINE STIX-HACKL

της 17ης Ιανουαρίου 2002 [1]

1. Στην παρούσα υπόθεση, η οποία αφορά τον φόρο εισφοράς, ζητείται από το Δικαστήριο να συμπληρώσει τη νομολογία του τη σχετική με τις πράξεις οι οποίες υπόκεινται σε φόρο εισφοράς, δυνάμει του άρθρου 4 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969 [2] (στο εξής: οδηγία 69/335). Ειδικότερα, το Bundesfinanzhof ερωτά αν η χορήγηση ατόκου δανείου υπόκειται επίσης σε φόρο εισφοράς στην περίπτωση κατά την οποία η επωφελούμενη εταιρία έχει προηγουμένως συνάψει με τον παρέχοντα το δάνειο σύμβαση μεταφοράς αποτελεσμάτων χρήσεως.

I — Νομικό πλαίσιο

Κοινοτική νομοθεσία

2. Όπως προκύπτει από την πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 69/335, σκοπός της είναι η προώθηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η οποία θεωρείται ως μία από τις ουσιώδεις προϋποθέσεις για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα προς εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς [3].

3. Κατά την έκτη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας, η επιδίωξη του σκοπού αυτού προϋποθέτει, ως προς τη φορολόγηση των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, την κατάργηση των εμμέσων φόρων που μέχρι τότε ίσχυαν στα κράτη μέλη και την εφαρμογή αντ' αυτών ενός φόρου που θα εισπράττεται άπαξ μόνο στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και ίσου επιπέδου σε όλα τα κράτη μέλη.

4. Το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 ορίζει μεταξύ άλλων ότι:

«Οι ακόλουθες πράξεις μπορούν να συνεχίσουν να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς, εφόσον υπάγονταν στον φορολογικό συντελεστή 1 % την 1η Ιουλίου 1984:

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — [...] περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23).

3 — Ως προς τις προσπάθειες που έχουν καταβληθεί στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, βλ. τις προτάσεις που ανέπτυξε στις 20 Νοεμβρίου 2001 ο γενικός εισαγγελέας Geelhoed στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Reisch κ.λπ., C-515/99 και C-527/99 έως C-540/99 (απόφαση της 5ης Μαρτίου 2002, Συλλογή 2002, σ. I-2157), σημείο 46 επ.

[...]

β) η 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·

[...]».

Εθνική νομοθεσία

5. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 4, στοιχείο γ', του Kapitalverkehrsteuergesetz (νόμου περί φόρου επιβαλλομένου στις κινήσεις κεφαλαίων), της 17ης Νοεμβρίου 1972 (BGBl. 1972 I, σ. 2130, στο εξής: KVStG), προβλέπει την επιβολή φόρου εισφοράς επί της παραδόσεως, από εταίρο προς 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.

6. Δυνάμει της εθνικής νομολογίας, η χορήγηση ατόκου δανείου εκ μέρους εταίρου συνιστά «παράδοση αγαθών», κατά την έννοια της προαναφερθείσας διατάξεως.

II — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

7. Η προσφεύγουσα και αναιρεσίβλητη (στο εξής: προσφεύγουσα) είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης, του γερμανικού δικαίου, η οποία κατά το κρίσιμο έτος 1990, είχε εταίρους της την Preussen Elektra AG και την Gemeinschaftswerke Weser GmbH. Το 1986, οι εν λόγω εταίροι συνέπτυξαν μια εταιρία αστικού δικαίου (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, στο εξής: GbR), προς έκφραση ενιαίας βουλήσεως στο πλαίσιο της προσφεύγουσας.

8. Από 1ης Ιανουαρίου 1987 η GbR και η προσφεύγουσα συνδέονται με σύμβαση περί ελέγχου και μεταφοράς αποτελεσμάτων χρήσεως, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα όφειλε, στο πλαίσιο της εμπορικής της δραστηριότητας, να ενεργεί αποκλειστικώς σύμφωνα με τη βούληση της GbR. Η προσφεύγουσα ανέλαβε την υποχρέωση να μεταβιβάζει στη GbR τα πραγματοποιούμενα κατά τη διάρκεια της συμβάσεως κέρδη. Η GbR, αντιθέτως, ανέλαβε την υποχρέωση να καλύπτει τα ετήσια

ελλείμματα της προσφεύγουσας κατά τη διάρκεια της συμβάσεως, καθόσον η κάλυψη των ελλειμμάτων δεν θα μπορούσε να γίνει μέσω των ελεύθερων αποθεματικών. Οι εταίροι είχαν τη δυνατότητα καταγγελίας της συμβάσεως περί ελέγχου και μεταφοράς αποτελεσμάτων χρήσεως κατά τη λήξη εκάστου ημερολογιακού έτους, υπό την προϋπόθεση τηρήσεως προθεσμίας προειδοποιήσεως ενός έτους, για πρώτη δε φορά στις 31 Δεκεμβρίου 1991. Δεν αποκλειόταν η καταγγελία για σημαντικό λόγο. Καθόσον την αφορά, η προσφεύγουσα παραιτήθηκε από το δικαίωμα καταγγελίας.

9. Ανεξαρτήτως αυτής της συμβάσεως, οι εταίροι της προσφεύγουσας της χορήγησαν άτοκα δάνεια κατά τη διάρκεια του επίμαχου έτους 1990. Το καθού και αναιρεσιβάλλον (στο εξής: Finanzamt) επέβαλε στην προσφεύγουσα φόρο εισφοράς επί της εν λόγω παροχής. Η προσφεύγουσα κατά το επίμαχο έτος 1990 πραγματοποίησε κέρδη ύψους 28 948 279 γερμανικών μάρκων (DEM).

10. Η ασκηθείσα ενώπιον του Niedersächsische Finanzgericht προσφυγή κατά της πράξεως αυτής επιβολής φόρου τελεσφόρησε. Το επιληφθέν της αιτήσεως αναιρέσεως Bundesfinanzhof κρίνει ότι η απόφασή του εξαρτάται από την ερμηνεία της οδηγίας 69/335. Κατά συνέπεια, υπέβαλε το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συμβιβάζεται με το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, η χορήγηση ατόκου δανείου από εταίρο προς την εταιρία του, όταν κατά τον χρόνο χορηγήσεως του δανείου υφίστατο μεταξύ της εταιρίας και του εταίρου σύμβαση μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως;»

III — Το πρόβλημα

11. Κατά την απόφαση της 28ης Μαρτίου 1990 στην υπόθεση 38/88, Siegen [4], «η ανάληψη των ζημιών μιας εταιρίας εκ μέρους ενός των εταίρων της και στο πλαίσιο συμβάσεως μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως που έχει συναφθεί πριν από την διαπίστωση των εν λόγω ζημιών, δεν συνεπάγεται αύξηση της εταιρικής περιουσίας της εν λόγω εταιρίας, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας περί συγκεντρώσεων κεφαλαίων».

12. Η λύση αυτή στηρίζεται στην άποψη ότι οι μελλοντικές ζημίες της εταιρίας δεν μπορούν να έχουν καμία επίπτωση στο εταιρικό της κεφάλαιο εφόσον ένας από τους εταίρους υποχρεούται να τις αναλαμβάνει [5].

4 — Συλλογή 1990, σ. I-1447.

5 — Σκέψη 13 της προαναφερθείσας αποφάσεως. Βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Darmon επί της υποθέσεως αυτής, σημείο 10: «όταν η διαπίστωση των ζημιών δεν πραγματοποιείται πριν από τη 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».

13. Αντιθέτως, κατά την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1991 επί της υποθέσεως C-249/89, Trave Schiffahrts-gesellschaft [6], «το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ επιτρέπει την επιβολή φόρου εισφοράς επί ατόκου δανείου, το οποίο χορηγεί σε [...] εταιρία ένας εταίρος της».

14. Το Δικαστήριο δικαιολόγησε τη λύση αυτή με το επιχείρημα ότι, αφενός, μια τέτοια παροχή συνεπάγεται αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, καθόσον η δωρεάν παροχή κεφαλαίου συνεπάγεται εξοικονόμηση τόκων. Συμβάλλουσα στην ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού της εταιρίας, η παροχή αυτή πρέπει, εξάλλου, να θεωρηθεί ως δυνάμενη να αυξήσει την αξία των εταιρικών μεριδίων της εταιρίας.

15. Η απάντηση στο παρόν προδικαστικό ερώτημα συνεπάγεται την εκ παραλλήλου εξέταση των λύσεων που δόθηκαν στις προαναφερθείσες δύο αποφάσεις: Το ζήτημα που τίθεται είναι αν η δυνατότητα φορολογήσεως ενός ατόκου δανείου, την οποία δέχθηκε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 5ης Φεβρουαρίου 1991, βάσει της ερμηνείας του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335, επηρεάζεται ή μη από την ύπαρξη συμβάσεως περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως η οποία έχει συναφθεί προηγουμένως.

6 — Συλλογή 1991, σ. I-257.

IV — Εκτίμηση

16. Το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335 παρέχει τη δυνατότητα υπαγωγής σε φόρο εισφοράς εκείνων των παροχών οι οποίες προσδίδουν σε μια κεφαλαιουχική εταιρία τη δυνατότητα αυξήσεως της εταιρικής περιουσίας χωρίς αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Κατά το γράμμα αυτής της διατάξεως, απαιτείται πάντως, πρώτον, να πρόκειται για παροχή εκ μέρους εταίρου, δεύτερον, η παροχή αυτή να συνεπάγεται αύξηση της εταιρικής περιουσίας, και, τρίτον, να δύναται, ιδίως, να οδηγήσει σε αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων.

17. Κατ' αρχήν, η χορήγηση ατόκου δανείου δύναται να οδηγήσει σε αύξηση της εταιρικής περιουσίας, διότι συνεπάγεται εξοικονόμηση τόκων. Το Δικαστήριο υποστήριξε την άποψη αυτή όχι μόνο στην ήδη προαναφερθείσα απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1991 [7], αλλά και στην απόφασή του της 26ης Σεπτεμβρίου 1996 επί της υποθέσεως C-287/94, Frederiksen [8].

18. Στην απόφασή του της 28ης Μαρτίου 1990 [9], το Δικαστήριο έκρινε ότι η εκ μέρους

7 — Βλ. ανωτέρω υποσημείωση 6.

8 — Συλλογή 1996, σ. I-4581, σκέψεις 12 επ.

9 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4, σκέψεις 10 έως 13.

εταίρου ανάληψη των ζημιών συνιστά, κατ' αρχήν, παροχή έχουσα ως αποτέλεσμα την αύξηση της εταιρικής περιουσίας, καθόσον αυτή επανέρχεται στο επίπεδο στο οποίο βρισκόταν πριν την επέλευση των ζημιών. Εντούτοις, το Δικαστήριο διατύπωσε μια ουσιαστική επιφύλαξη: διαφορετική είναι η περίπτωση, προσέθεσε, «όταν ο εταίρος αναλαμβάνει τις ζημίες δυνάμει δεσμεύσεως την οποία ανέλαβε *πριν* από την πραγματοποίηση των ζημιών» (η υπογράμμιση δική μου).

19. Από αυτής της απόψεως, το Δικαστήριο προέβη σε εφαρμογή του κριτηρίου της ενισχύσεως του οικονομικού δυναμικού της επωφελούμενης εταιρίας, το οποίο είχε προτείνει ο γενικός εισαγγελέας [10]. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, η ανάληψη των ζημιών στο πλαίσιο εκτελέσεως συμβάσεως περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως — και, επομένως, *μετά* τη σύναψη αυτής της συμβάσεως — ουδόλως μεταβάλλει την κατάσταση, δεδομένου ότι ήταν εκ των προτέρων γνωστό ότι ούτε οι ζημίες ούτε τα κέρδη θα είχαν οποιαδήποτε επιρροή επί της αξίας της εταιρικής περιουσίας.

20. Συνεπώς, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα, ιδιαίτερη σημασία έχει να εξεταστεί το κατά πόσον η χορήγηση ατόκου δανείου ενισχύει το οικονομικό δυναμικό της επωφελούμενης εταιρίας.

21. Το Finanzamt, στηριζόμενο κυρίως στην έλλειψη νομικών δεσμών μεταξύ της χορηγήσεως του δανείου και της συμβάσεως μεταφοράς αποτελεσμάτων χρήσεως, κρίνει ότι στην προκειμένη περίπτωση συντρέχει μια τέτοια ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού της εταιρίας. Υπογραμμίζει ότι ένα άτοκο δάνειο συνιστά αυτοτελή εμπορική πράξη, η οποία συνεπάγεται την ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού της επωφελούμενης εταιρίας και μόνον από το γεγονός της εξοικονομήσεως τόκων. Στο ίδιο πλαίσιο, υπογραμμίζει ότι ο φόρος εισφοράς αποτελεί φόρο επί της κινήσεως κεφαλαίων και όχι φόρο επί των εισοδημάτων.

22. Στο επιχείρημα αυτό μπορεί να αντιταχθεί ότι η φύση του φόρου εισφοράς ως φόρου επί της κινήσεως κεφαλαίων δεν παρακωλύει, καθεαυτή, να ληφθεί υπόψη η δυνατότητα της εν λόγω παροχής να ενισχύσει το οικονομικό δυναμικό της εταιρίας. Εξάλλου, πρέπει να γίνει αποδεκτή η άποψη του Finanzamt κατά την οποία η σύμβαση περί μεταφοράς αποτελεσμάτων χρήσεως δεν συνεπάγεται, κατ' αρχήν, καμία υποχρέωση χορηγήσεως ατόκων δανείων, λόγω της ελλείψεως νομικών δεσμών [11]. Εντούτοις, η σύμβαση αυτή επηρεάζει την εξοικονόμηση τόκων ως προϋπόθεση για την ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού, καθόσον μπορεί, ενδεχομένως, να την καταστήσει ουδέτερη από πλευράς αποτελεσμάτων.

23. Ανεξαρτήτως της νομικής αυτοτέλειας των δύο συμβάσεων, το Finanzamt φρονεί, εντούτοις, ότι, ακόμα και από οικονομικής απόψεως, υφίσταται ενίσχυση του οικονομι-

10 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Darmon επί της υποθέσεως 38/88, σημείο 10 (απόφαση προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4).

11 — Η χορήγηση ατόκου δανείου συνιστά εκούσια παροχή ενός εταίρου: βλ. H.-P. Gast, *Gesellschaftsteuer auf freiwillige Leistungen?*, UVR 1991, 239.

κού δυναμικού, διότι, πέραν της εξοικονομήσεως τόκων, το άτοκο δάνειο συμβάλλει στην ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού της εταιρίας κατά την ημερομηνία της χορηγήσεώς του, καθόσον το ποσό του δανείου μπορεί να χρησιμοποιηθεί άμεσα. Εξάλλου, κατά την άποψη του Finanzamt, υπέρ της απόψεως ότι υφίσταται ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού, συνηγορεί το γεγονός ότι η σύμβαση περί μεταφοράς αποτελεσμάτων χρήσεως δεν δύναται να απαλείψει την ενίσχυση που έχει ήδη επέλθει από τη χορήγηση του ατόκου δανείου. Η ενίσχυση αυτή επέρχεται κατά την ημερομηνία χορηγήσεως του δανείου, διότι, από της ημερομηνίας αυτής, η αξία των οφειλών της εταιρίας μειώνεται κατά το πράγματι χορηγηθέν ποσό. Εξάλλου, το Finanzamt τονίζει ότι το οικονομικό δυναμικό της εταιρίας μεταβάλλεται διαρκώς· κατά την άποψή του η εμφανιζόμενη στον ισολογισμό εταιρική περιουσία δεν λαμβάνει υπόψη της αυτές τις μεταβολές και συνεπώς δεν παρέχει πιστή εικόνα αυτού του δυναμικού.

24. Κατά την άποψή του, επιβάλλεται σχετικώς να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η σύμβαση περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως μπορεί να καταγγελθεί μεταξύ του χρόνου χορηγήσεως του δανείου και του πέρατος της εταιρικής χρήσεως.

25. Αναφορικά με τα επιχειρήματα του Finanzamt, επιβάλλεται, κατ' αρχάς, να τονιστεί ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι υφίσταται ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού μιας εταιρίας σε περίπτωση χορηγήσεως ατόκου δανείου, διότι στην υπόθεση που είχε τεθεί υπό την κρίση του [12], η εξοικονόμηση τόκων από την οποία επωφελήθηκε η εταιρία δημιούργησε *διαρκές* όφελος υπέρ της εταιρικής περιουσίας, καθόσον η εταιρία δεν είχε *προηγουμένως* αναλάβει την υποχρέωση επιστροφής του εξοικονομηθέντος ποσού μέσω συμβάσεως περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως. Συνεπώς, το κριτήριο της ενισχύσεως του οικονομικού δυναμικού δεν στηρίζεται αποκλειστικώς στην αύξηση της εταιρικής περιουσίας κατά τον χρόνο χορηγήσεως του δανείου, αλλά και στις περισσότερο μακροχρόνιες συνέπειες αυτής της οικονομικής παροχής, υπό τη μορφή αυξήσεως της αξίας των εταιρικών μεριδίων.

26. Συνεπώς, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι δεν υφίσταται αύξηση του οικονομικού δυναμικού της επωφελούμενης από το δάνειο εταιρίας, αν η ανάλυση των οικονομικών δεδομένων δεν γίνει σε συνάρτηση με μια δεδομένη χρονική στιγμή, όπως εντούτοις επιβάλλεται [13].

27. Πράγματι, αν η παροχή ενός εταίρου, η οποία γίνεται υπό τη μορφή ατόκου δανείου, δεν συμβάλλει στη βελτίωση των αποτελεσμάτων χρήσεως της οικείας εταιρίας, όπως αυτό προκύπτει από τους ετήσιους λογαριασμούς της, τότε δεν συντρέχει *διαρκής* ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού της εταιρίας, αντιθέτως προς την άποψη που

12 — Βλ. την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 6 απόφαση.

13 — Αυτό προκύπτει από τις προαναφερθείσες στις υποσημειώσεις 4 και 6 αποφάσεις. Βλ. σχετικώς το άρθρο του Gast (προαναφερθέν στην υποσημείωση 11) και τις παρατηρήσεις του E. Kornprobst επί της αποφάσεως της 5ης Φεβρουαρίου 1991, C-15/89, Deltakabel (Συλλογή 1991, σ. I-241), και επί της αποφάσεως Trave Schiffahrts-gesellschaft (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 6), Droit fiscal 1991, σημεία 21-22, σχόλιο 1181.

υποστηρίζει το Finanzamt. Πρόκειται απλώς για παροχή εντασσόμενη στο εξωτερικό παθητικό της εταιρίας, η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη βελτίωση των αποτελεσμάτων χρήσεως — τα οποία πρόκειται να μεταφερθούν κατ' εκτέλεση συμβάσεως η οποία έχει προγενεστέρως συναφθεί. Στην περίπτωση που υφίσταται σύμβαση περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως, μπορεί να γίνει δεκτό ότι υφίσταται ενίσχυση του οικονομικού δυναμικού μόνον εφόσον το πλεονέκτημα που απολαύει η εταιρία δεν εμφανίζεται απλώς άμεσα στους ετήσιους λογαριασμούς της εν λόγω εταιρίας.

28. Όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, η εξοικονόμηση τόκων από την οποία επωφελείται η οικεία εταιρία λόγω της χορηγήσεως ατόκου δανείου ασκεί, εντούτοις, άμεση επίδραση επί των αποτελεσμάτων της, καθόσον η εξοικονόμηση αυτή επηρεάζει τους ετήσιους λογαριασμούς της. Κατ' εκτέλεση, όμως, της συμβάσεως περί μεταφοράς αποτελεσμάτων χρήσεως, το πλεονέκτημα αυτό μεταφέρεται εξ ολοκλήρου στους εταίρους, είτε μέσω αυξήσεως των προς μεταφορά κερδών είτε μέσω περιορισμού των προς μεταφορά ζημιών.

29. Πάντως, πρέπει ακόμα να εξεταστεί αν η δυνατότητα λήψεως ατόκου δανείου μπορεί να συνιστά οικονομικό πλεονέκτημα, υπό την έννοια της διαρκούς ενισχύσεως του οικονομικού δυναμικού. Η Επιτροπή αντιτάσσεται προς την άποψη αυτή: σε περίπτωση υπάρξεως συμβάσεως περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως, θεωρεί επιβεβλημένο, από οικονομικής απόψεως, να εξομοιωθεί η χορήγηση ατόκου δανείου, όσον αφορά την επιβολή φόρου εισφοράς, προς τη χορήγηση εντόκου δανείου με το επιτόκιο της αγοράς. Και η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη υπογραμμίζει ότι, από οικονομικής απόψεως, οι δύο πράξεις δεν παρουσιάζουν διαφορές ως προς τις επιπτώσεις τους επί του οικονομικού δυναμικού, διότι υπάρχει σύμπτωση μεταξύ της ημερομηνίας εκτελέσεως της υποχρεώσεως καταβολής των τόκων [14] και της υποχρεώσεως που προκύπτει από την ύπαρξη πραγματικής συμβάσεως περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως. Από αυτής της απόψεως, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η μεταφορά της εξοικονομήσεως των τόκων, στο πλαίσιο εκτελέσεως συμβάσεως περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως, ισοδυναμεί, από οικονομικής απόψεως, με την καταβολή τόκων.

30. Πάντως, χωρίς αμφιβολία αποφασιστικό κριτήριο αποτελεί το γεγονός ότι στην απόφασή του της 5ης Φεβρουαρίου 1991 [15], το Δικαστήριο στηρίχθηκε, στην περίπτωση χορηγήσεως ατόκου δανείου, στην εξοικονόμηση των τόκων προκειμένου να προσδιορίσει την πραγματική αξία της παρασχεθείσας παροχής — και επομένως προκειμένου να καθορίσει τη βάση επιβολής του φόρου.

31. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η χορήγηση ατόκου δανείου σε κεφαλαιουχική εταιρία δεν συνεπάγεται την αύξηση του οικονομικού δυναμικού της, στην περίπτωση που έχει προγενεστέρως συναφθεί σύμβαση περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως, δεδομένου ότι η εξοικονόμηση των τόκων μεταφέρεται εξ ολοκλήρου, στο πλαίσιο

14 — Πλην της περιπτώσεως αντιθέτου συμφωνίας, οι τόκοι είναι καταβλητέοι από της ημερομηνίας από της οποίας καθίστανται απαιτητοί — δηλαδή από της λήξεως της περιόδου στην οποία αντιστοιχούν.

15 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 6.

εκτελέσεως αυτής της συμβάσεως, χωρίς να αυξάνει το οικονομικό δυναμικό της εταιρίας.

32. Τέλος, απομένει να εξεταστεί το κατά πόσον το συμπέρασμα αυτό επηρεάζεται από τη διατήρηση σε ισχύ συμβάσεως περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως και πέραν της ημερομηνίας χορηγήσεως του δανείου, μέχρι της περατώσεως της εταιρικής χρήσεως. Πράγματι, επί του σημείου αυτού διατυπώθηκαν αντικρουόμενες απόψεις μεταξύ των συμμετεχόντων στη δίκη κατά την προφορική διαδικασία. Το Finanzamt υπογραμμίζει ότι η παροχή η οποία κατά τη γνώμη του πρέπει να υπαχθεί σε φόρο εισφοράς δεν εξαλείφεται λόγω της υπάρξεως συμβάσεως περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως, τούτο ιδίως όταν η σύμβαση μπορεί να καταγγελθεί ή να ακυρωθεί πριν από τη μεταφορά των αποτελεσμάτων χρήσεως. Η Επιτροπή επίσης συνδέει τη φορολογική απαλλαγή από τη διατήρηση σε ισχύ της συμβάσεως. Η προσφεύγουσα, εντούτοις, υπογραμμίζει ότι στην περίπτωση κατά την οποία η σύμβαση λήγει πριν από τη χορήγηση του δανείου και την περάτωση της εταιρικής χρήσεως, επιβάλλεται η κατάρτιση ενδιάμεσου ισολογισμού.

33. Κατ' αρχάς, επιβάλλεται σχετικώς η παρατήρηση ότι η συζήτηση αυτή έχει ακαδημαϊκό χαρακτήρα, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση η σύμβαση δεν μπορούσε να καταγγελθεί παρά μετά τη λήξη της εκάστοτε εταιρικής χρήσεως και καθόσον, εξάλλου, δεν απετέλεσε αντικείμενο έκτακτης καταγγελίας. Εξάλλου, πρέπει να τονιστεί ότι από το ίδιο το κριτήριο της ενισχύσεως του οικονομικού δυναμικού προκύπτει ότι εκούσιες παροχές, όπως η χορήγηση ατόκου δανείου, εξακολουθούν να υπόκεινται σε φόρο εισφοράς όταν το πλεονέκτημα που συνεπάγονται παραμένει στην εταιρία και, ιδίως, όταν η προγενεστέρως συναφθείσα σύμβαση περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως δεν εκτελέστηκε ή δεν δύναται να εκτελεστεί. Συνεπώς, δεν έχει τόση σημασία η διατήρηση σε ισχύ της συμβάσεως όσο η δυνατότητα εκτελέσεώς της.

34. Εκ των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335 έχει την έννοια ότι η χορήγηση ατόκου δανείου εκ μέρους εταίρου προς την εταιρία του δεν μπορεί να υπαχθεί σε φόρο εισφοράς αν, πριν από τη χορήγηση του δανείου, η εταιρία και ο εταίρος έχουν συνάψει σύμβαση περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως, συνεπαγόμενη την υποχρέωση αναλήψεως των ζημιών, η δε εκτέλεση αυτής της συμβάσεως δεν έχει καταστεί αδύνατη.

V — Δικαστικά έξοδα

35. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η 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.

VI — Πρόταση

36. Ενόψει των ανωτέρω σκέψεών, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof:

«Είναι ασυμβίβαστο με το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, η επιβολή φόρου εισφοράς επί της χορηγήσεως ατόκου δανείου εκ μέρους εταίρου προς την εταιρία του, όταν, κατά τον χρόνο χορηγήσεως του δανείου, η εταιρία και ο εταίρος συνδέονταν με σύμβαση περί μεταφοράς των αποτελεσμάτων χρήσεως η εκτέλεση της οποίας δεν είχε καταστεί αδύνατη.»