

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
GERHARD REISCHL
της 29ης Μαΐου 1979 *

*Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η ανώνυμη εταιρία P. Conradsen A/S, ιδρύθηκε με σύμβαση στις 28 Ιουνίου 1974. Το αρχικό κεφάλαιο περιελάμβανε 1 εκατομμύριο κορώνες Δανίας, σε καταβολή του οποίου προέβησαν οι ιδρυτές, ο Per Conradsen και ο Inge Olsen, δι' εισφοράς του ενεργητικού και παθητικού της εταιρίας P. Conradsen, την οποία εκμεταλλεύονταν μέχρι τότε υπό μορφή ομορρύθμου εταιρίας και η οποία υφίστατο από το 1926. Η αποτίμηση του ενεργητικού και του παθητικού προκύπτει από τον ισολογισμό ενάρξεως εργασιών που καταρτίστηκε την 1η Ιανουαρίου 1974. Στο ενεργητικό περιλαμβανόταν και ένα εμπορευματικό απόθεμα που είχε αποκτηθεί για 3 925 804 κορώνες, είχε όμως καταχωρηθεί με αξία μόνο 2 748 064 κορώνες, δηλαδή μειωμένο κατά 30% (1 177 740 κορώνες)· στη στήλη του παθητικού υπήρχε μεταξύ άλλων ένα κονδύλι 750 000 κορώνων ως «απόσβεση κλεισμένων παραγγελιών εμπορευμάτων».

Αυτή η καταχώρηση είναι σύμφωνη με το δανικό νόμο 255 της 10ης Μαΐου 1973 περί φορολογικής αποτιμήσεως των εμπορευματικών αποθεμάτων και άλλων θεμάτων («Varelagerlön»), επειδή ο νόμος αυτός επιτρέπει να πιστοποιείται λογιστικά ένα μέρος της μείωσης της αξίας του ενεργη-

τικού ήδη κατά τη χρήση, κατά την οποία φαίνεται ότι προέκυψε η μείωση αυτή. Σύμφωνα με την παράγραφο 1, εδάφια 1 και 4 του προαναφερθέντος νόμου οι επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των εταιριών, μπορούν κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος και της περιουσίας τους να δηλώνουν τα υφιστάμενα στο τέλος του οικονομικού έτους εμπορευματικά αποθέματα κατ' επιλογή είτε με την ημερήσια τιμή, είτε με την τιμή αγοράς, είτε με την τιμή κατασκευής και να αφαιρούν από το υπολογισθέν ποσό μέχρι και 30%. Η επιχείρηση μπορεί να προβεί σ' αυτή την έκπτωση κατά ελεύθερα κρίση και να αποφασίσει επίσης ελεύθερα την έκταση αυτής της έκπτωσης μέσα στα επιτρεπόμενα από το νόμο ανώτατα όρια. Οι παράγραφοι 3 έως 5 του νόμου προβλέπουν περαιτέρω δυνατότητα εκπτώσεως της αξίας παραγγελθέντων εμπορευμάτων, δηλαδή εμπορευμάτων τα οποία αγοράστηκαν βάσει σταθερών συμβάσεων που συνήφθησαν πριν από το τέλος της επίμαχης χρήσεως και πρόκειται να παραδοθούν κατά τη διάρκεια της επομένης χρήσεως. Η επιτρεπόμενη έκπτωση έφθανε αρχικά επίσης το 30%, συνεπεία όμως δυσκολιών που παρουσιάστηκαν κατά την εκτίμηση της αξίας σταθερών συμβάσεων, αντικαταστάθηκαν από φθίνοντα συντελεστή, ο οποίος το 1973 έφθανε το 25% και από το 1976 καταργήθηκε.

Σε όλα τα κράτη μέλη η μεταφορά ή συγκέντρωση κεφαλαίου υπόκειται σε έμμεσο φόρο κεφαλαίου, τον οποίο καταβάλλει ό-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

ποιος εισπράττει το κεφάλαιο. Δυνάμει της οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, 69/335 (ΕΟΚ) περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20) επήλθε εναρμόνιση της φορολογίας των εταιριών στα αρχικά κράτη μέλη. Στόχος αυτής της οδηγίας ήταν η θέσπιση ενιαίου φορολογικού συντελεστή για όλες τις κεφαλαιουχικές εταιρίες σε κάθε κράτος μέλος. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας ο συντελεστής του φόρου εισφοράς δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνει το 2% ούτε να είναι μικρότερος του 1%. Κατά το άρθρο 13 της οδηγίας τα κράτη μέλη έπρεπε να θέσουν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1972 τις νομοθετικές και διοικητικές διατάξεις, οι οποίες ήταν απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας.

Η οδηγία αυτή, που κατά το χρόνο προσχωρήσεως του Βασιλείου της Δανίας την 1η Ιανουαρίου 1973 ήταν μέρος του «κοινωνικού κεκτημένου», συμπεριελήφθη στην Πράξη Προσχωρήσεως, η ημερομηνία όμως της 1ης Ιανουαρίου 1972, μέχρι την οποία τα κράτη μέλη έπρεπε να θέσουν σε ισχύ τις νομοθετικές και διοικητικές διατάξεις που ήταν απαραίτητες για να συμμορφωθούν προς την οδηγία, αντικαταστάθηκε για τη Δανία με την 1η Ιουλίου 1973 (παράρτημα XI, τμήμα VI, φορολογικό δίκαιο, σημείο 3 της Πράξεως Προσχωρήσεως).

Το φορολογικό δίκαιο του Βασιλείου της Δανίας, το οποίο πριν από την προσχώρηση της χώρας αυτής γνώριζε μόνο το φόρο χαρτοσήμου, όχι δε το φόρο εισφοράς, τροποποιήθηκε σύμφωνα με την οδηγία 69/335 (ΕΟΚ) από δύο νόμους της 23ης Μαΐου 1973, που τέθηκαν σε ισχύ την 1η Ιουλίου 1973. Ο νόμος 283 κατήργησε το φόρο χαρτοσήμου που ήταν αντίθετος προς την οδηγία. Με το νόμο 284 αποφεύχθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας η εξομοίωση των κεφαλαιουχικών εταιριών με άλλες εταιρίες, οι οποίες επι-

διώκουν κερδοσκοπικό σκοπό. Επομένως οι ομόρρυθμες εταιρίες δεν υπόκεινται σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου σε κανένα φόρο, με το άρθρο όμως 4, παράγραφος 1 η μετατροπή τέτοιας, μη υποκείμενης σε φόρο, εταιρίας σε εταιρία που υπέχει υποχρέωση καταβολής φόρου θεωρείται ως σύσταση τέτοιας εταιρίας, ώστε ο φόρος καθίσταται απαιτητός σύμφωνα με τις διατάξεις περί συστάσεως κεφαλαιουχικής εταιρίας. Ο φόρος εισφοράς που επιβάλλεται σ' αυτή την περίπτωση ρυθμίζεται από το άρθρο 6, παράγραφος 1 ως ακολούθως:

«Κατά τη σύσταση ... και την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου επιβάλλεται φόρος ύψους 2% επί των εταιρικών εισφορών κάθε είδους αφαιρουμένων των υποχρεώσεων, οι οποίες έχουν αναληφθεί και των επιβαρύνσεων στις οποίες έχει υποβληθεί η εταιρία αντίστοιχα εξ αφορμής κάθε εισφοράς.»

Κατ' εφαρμογή της οδηγίας του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί τροποποιήσεως του πεδίου εφαρμογής του μειωμένου συντελεστού του φόρου εισφοράς, του προβλεπόμενου υπέρ ορισμένων πράξεων αναδιαρθρώσεως εταιριών στο άρθρο 7, παράγραφος 1, περίπτωση β της οδηγίας περί εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (73/79/ΕΟΚ) και της οδηγίας του Συμβουλίου της 9ης Απριλίου 1973 περί ορισμού των κοινών συντελεστών φόρου εισφοράς (73/80/ΕΟΚ) (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 38 και 40), ο φορολογικός συντελεστής μειώθηκε με το δανικό νόμο 583 της 26ης Νοεμβρίου 1975 από 1ης Ιανουαρίου 1976 στο 1%.

Σε αντίθεση με τον υπολογισμό του φόρου εισφοράς, στον οποίο προέβη η ανώνυμη εταιρία P. Conradsen, το Amtsskatteinspektora (αρμόδια φορολογική αρχή) πρόβαλε φορολογική αξίωση κατόπιν διορθώσεως του δηλωθέντος ποσού, συνυπολογίζοντας

στο φορολογητέο ποσό τις αποσβέσεις των εμπορευμάτων που υπήρχαν ως απόθεμα και των εμπορευμάτων, οι παραγγελίες των οποίων είχαν κλείσει, δηλαδή ποσό 1 927 740 κορωνών (1 177 740 + 750 000).

Μετά από άκαρπη υποβολή ενστάσεως, η εταιρία Conradsen άσκησε προσφυγή στο Byret της Κοπενχάγης. Αυτό απέρριψε την προσφυγή στις 7 Δεκεμβρίου 1976. Κατά της αποφάσεως αυτής η προσφεύγουσα άσκησε έφεση ενώπιον του Østre Landsret, το οποίο με διάταξη της 30ής Ιουνίου 1978 υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα προς έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

«1. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, περίπτωση α της οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (69/335/ΕΟΚ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί κατά τον υπολογισμό της υποκειμένης σε φόρο εισφοράς κεφαλαίου νεοσυσταθείσας ανώνυμης εταιρίας Α, το αρχικό κεφάλαιο της οποίας καταβλήθηκε διά της εισφοράς υφισταμένης επιχειρήσεως που ανήκει στο Β, να αρνηθεί την αφαίρεση από ενδεχόμενη φορολογία του διαμορφωθέντος κατά τον υπολογισμό του φόρου αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο σχηματίστηκε επειδή ο Β εισέφερε στην Α το εμπορευματικό απόθεμα της επιχειρήσεώς του και τα εμπορεύματα, οι παραγγελίες των οποίων είχαν κλείσει, σε ποσά κάτω της πραγματικής τους αξίας, τα οποία προκύπτουν μετά τις φορολογικές εκπτώσεις;

2. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, περίπτωση α της οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (69/335/ΕΟΚ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν επι-

τρέπει, υπό τις περιγραφείσες στο πρώτο ερώτημα περιστάσεις, έκπτωση του ποσού του φόρου που θα έπρεπε να καταβάλει η Α, σε περίπτωση που θα πραγματοποιούσε τα αφορολόγητα αποθεματικά κατά το χρόνο συστάσεώς της, επιδιώκοντας έτσι αντίστοιχο φορολογητέο εισόδημα;»

Επί των ερωτημάτων αυτών έχω την ακόλουθη γνώμη:

Το άρθρο 5, παράγραφος 1, περίπτωση α της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, η ερμηνεία του οποίου ζητείται με τα ερωτήματα, έχει ως εξής:

«1. Ο φόρος εκκαθαρίζεται:

α) στην περίπτωση της συστάσεως κεφαλαιουχικής εταιρίας, αυξήσεως του εταιρικού της κεφαλαίου ή της εταιρικής της περιουσίας, δηλαδή πράξεων αναφερομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 1, περιπτώσεις α», — η περίπτωση αυτή μας ενδιαφέρει εν προκειμένω — «γ και δ, επί της πραγματικής αξίας των αγαθών οποιασδήποτε φύσεως, τα οποία έχουν εισφερθεί ή πρέπει να εισφερθούν από τους εταίρους, αφού αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις οι οποίες έχουν αναληφθεί και οι επιβαρύνσεις στις οποίες έχει υποβληθεί η εταιρία εξ αφορμής κάθε μιας εισφοράς στα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εισπράττουν το φόρο εισφοράς κατά το ρυθμό πραγματοποιήσεως των καταβολών.»

1. Φαίνεται καταρχάς βέβαιο ότι με τη χρησιμοποίηση του όρου «πραγματική αξία» οι συντάκτες της οδηγίας δεν θέλησαν να αναφερθούν στη «λογιστική» αξία. Ο όρος αυτός είναι γνωστός στο φορολογικό νομοθέτη αν δεν το χρησιμοποίησε, αυτό το έκανε για συγκεκριμένο λόγο.

Η ίδια η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ομολογεί για την περίπτωση — και μόνο για την περίπτωση αυτή —, που η φορολογική υποτίμηση ανταποκρίνεται προφανώς σε μη υποκειμένο σε φόρο πραγματικό αποθεματικό, ότι το αποθεματικό αυτό πρέπει να συνυπολογιστεί στη φορολογική βάση μέχρι το ποσό της αφαιρέσεως λόγω φορολογικών βαρών. Προσθέτει ότι ο φόρος αυτός πραγματοποιήθηκε γι' αυτήν πραγματικά στο τέλος της χρήσεως που έκλεινε την 31η Μαΐου 1975 σύμφωνα με το νόμο 255 της 10ης Μαΐου 1973. Από τους δημοσιευθέντες ισολογισμούς για τις χρήσεις 1974/75 και 1975/76 προκύπτει πραγματικά ότι οι φορολογικές υποτιμήσεις που μεταβιβάστηκαν στην ανώνυμη εταιρία P. Conradsen κατά τη σύστασή της, υπολογίστηκαν στα έσοδά της κατά το τέλος της πρώτης χρήσεως.

Για το λόγο αυτό η προσφεύγουσα προτείνει, η έκπτωση που επιχειρείται κατά τον υπολογισμό του φόρου εισφοράς να καθοριστεί στο μισό περίπου του ποσού του φόρου, τον οποίο θα έπρεπε να καταβάλει η εταιρία κατά την πραγματοποίηση των μη υποκειμένων σε φόρο αποθεματικών — πράγμα που σήμαινε για την εταιρία αντίστοιχο πραγματικό έσοδο — και θα ισοδυναμούσε με τον οριζόμενο από τον Ολλανδό νομοθέτη εφάπαξ φόρο ύψους 20% επί των μη υποκειμένων σε φορολογία αποθεματικών.

2. Δεν νομίζω όμως ότι αυτή η ερμηνεία ανταποκρίνεται στη βούληση του κοινοτικού νομοθέτη. Υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις κατά την έννοια της οδηγίας μπορούν να είναι μόνο βέβαιες και οριστικές υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις, τις οποίες έχει το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που προβαίνει στην εισφορά, το αργότερο κατά το χρονικό αυτό σημείο ή εν πάση περιπτώσει υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις, η αιτία και το ύψος των οποίων είναι βέβαια. Εδώ πρόκειται για όσες μεταβιβάζονται στη νεοσυ-

σταθείσα εταιρία. Εδώ εντάσσονται και τα έξοδα και άλλα ποσά, τα οποία οφείλει η νεοσυσταθείσα εταιρία λόγω της εισφοράς. Όπως όμως ορθά υπογραμμίζει η Επιτροπή, πρέπει πάντοτε να πρόκειται για βέβαιες οφειλές υφιστάμενες κατά το χρόνο ή λόγω της εισφοράς.

Η οδηγία εισάγει ρύθμιση, η οποία ευνοεί τον ιδρυτή νέας εταιρίας με το να εξαιρεί από τη φορολογία τα έσοδά του που συνδέονται με τη σύσταση της εταιρίας. Πρόκειται για φορολογική ρύθμιση, που περιορίζει ή καταργεί το μεγαλύτερο μέρος των φόρων, οι οποίοι είναι κανονικά απαιτητοί σε περίπτωση λύσεως μιας εταιρίας, με σκοπό να ευνοήσει φορολογικά τη μετατροπή εταιριών και μαζί μ' αυτή την καταβολή εισφοράς με αντάλλαγμα εταιρικά δικαιώματα. Ο εισφέρων έχει τη δυνατότητα να καταχωρήσει στον ισολογισμό τα αποθέματα και τα εμπορεύματα, των οποίων η παραγγελία έχει κλείσει, με την τιμή κτήσεώς τους και να προβεί σε πρόβλεψη για απώλεια εμπορευμάτων ή δυσπραγία της αγοράς ή παρεμφερή γεγονότα. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να είναι βέβαιος ότι θα αφαιρεθεί αμέσως η μείωση της αξίας που πραγματοποιήθηκε κατά την εκχώρηση. Αυτό άλλωστε είναι προτιμητέο για λόγους διαφάνειας έναντι των τρίτων, φαίνεται δε δυνατό τόσο κατά το δανικό δίκαιο όσο και κατά το δίκαιο των άλλων κρατών μελών.

Ο εισφέρων όμως έχει και τη δυνατότητα να υποτιμήσει στη συστατική πράξη τα αποθέματά του για να προβεί σε αποσβέσεις των οριστικά παραγγελθέντων εμπορευμάτων, οπότε όμως δεσμεύεται από αυτή του την επιλογή και δεν μπορεί να αποκλίνει. Δεν είναι δυνατόν, η υποτίμηση των αποθεμάτων που επιτρέπεται στο πλαίσιο του φόρου βιομηχανικών και εμπορευματικών προσόδων ή του φόρου νομικών προσώπων, να μεταφερθεί στον υπολογισμό του εναρμονισμένου φόρου εταιριών, ο

οποίος αποδίδει πιστά την κατάσταση μιας επιχειρήσεως κατά το χρόνο πραγματοποίησεως του γενεσιουργού του φόρου γεγονότος, δηλαδή κατά το χρόνο της εισφοράς.

Δεν μπορεί στο πλαίσιο του φόρου εισφοράς να γίνεται επίκληση πιθανής επιβαρύνσεως από φόρο νομικών προσώπων ή φόρο βιομηχανικών προσόδων. Η νέα εταιρία, κατά την ενσωμάτωση της υπερτιμήσεως, τη φορολογία της οποίας ανέβαλε η συγχωνευθείσα εταιρία, πρέπει να υποκαθιστά αυτή την τελευταία. Διαφορετικά αδίστη οφειλή, η γένεση και το ύψος της οποίας εξαρτάται από την εμπορική συμπεριφορά ενός άλλου νομικού προσώπου θα θεωρείτο ως ορισμένη. Ορθώς παρατηρεί η Δανική Κυβέρνηση ότι αν το απόθεμα της νέας επιχείρησης παραμείνει σταθερό και η επιχείρηση αυτή προβαίνει σε ίση μείωση μόνο κατά το τέλος κάθε χρήσεως, αυτό δεν επηρεάζει την υποτίμηση των υποκειμένων σε φόρο εσόδων· οι διαδοχικές μεταφορές μπορούν να οδηγήσουν στο να μην υλοποιηθεί ποτέ ο «εκκρεμών» φόρος. Αν η επιχείρηση διατηρήσει την πολιτική υποτιμήσεώς της και δεν μεταβληθεί το απόθεμα, οι διενεργούμενες μειώσεις δεν θα οδηγήσουν ποτέ σε αύξηση του φορολογητέου εισοδήματος. Αν η επιχείρηση παρουσιάζει νέα ζημία επί πέντε συνεχή έτη μετά το έτος, κατά το οποίο μία ζημία είχε ως συνέπεια να μην επιβληθεί φόρος σε συνδυασμό με υποτίμηση των αποθεμάτων μετά την ενσωμάτωση στα έσοδα, τότε πρέπει η εκκρεμής φορολογική οφειλή να θεωρηθεί ως οριστικά αποσβεσθείσα.

Οι διατάξεις περί υποτιμήσεως επιτρέπουν περαιτέρω να ενσωματωθούν στο απόθεμα εμπορεύματα, που αγοράστηκαν βάσει ορισμένων συμβάσεων, δεν παραδόθηκαν όμως ακόμα. Η εταιρία όμως καταφεύγοντας σε μεγάλο βαθμό σε μείωση επί των αποθεμάτων της μπορεί να συμψηφίσει το συνυπολογισμό στα έσοδά της του ποσού, το

οποίο προκύπτει από τη μείωση επί των παραγγελθέντων εμπορευμάτων. Εφόσον το ανώτατο όριο μειώσεως επί των παραγγελθέντων εμπορευμάτων είναι χαμηλότερο από το ανώτατο όριο μειώσεως επί των αποθεμάτων, μπορεί η εταιρία, υπό προϋποθέσεις, να οδηγηθεί ακόμα και σε αρνητικό εισόδημα. Στην περίπτωση αυτή το χρονικό σημείο γενέσεως της φορολογικής οφειλής τοποθετείται μετά την εισφορά και τη σύσταση της νέας εταιρίας.

Πρόκειται επομένως για δυνατότητα χορηγούμενη στο πλαίσιο της παλαιάς εταιρίας, όπως υφίστατο πρώτα, η οποία όμως δεν μπορεί απλώς να μεταφερθεί στο πλαίσιο του φόρου εισφοράς που βαρύνει τη νέα εταιρία, στην οποία έγινε η εισφορά. Τυχαία γεγονότα τέτοιου είδους δεν μπορούν να λαμβάνονται υπόψη για την εφάπαξ επιβολή φόρου για εκκαθάριση της αξίας των εισφορών σε δεδομένο χρονικό σημείο. Κατά τη σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας προβλέπεται από το άρθρο 5, παράγραφος 1, περίπτωση α ως μοναδική εξαίρεση το ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια «να εισπράττουν το φόρο εισφοράς κατά το ρυθμό πραγματοποιήσεως των καταβολών».

Η έννοια της επίμαχης διατάξεως μου φαίνεται σαφής: Η έννοια των λέξεων «αφού αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις οι οποίες έχουν αναληφθεί και οι επιβαρύνσεις στις οποίες έχει υποβληθεί η εταιρία εξ αφορμής κάθε μιας εισφοράς» δεν πρέπει σε καμιά περίπτωση να εξαρτάται από την πολιτική της νεοσυσταθείσας εταιρίας σε σχέση με τις εισφορές της.

3. Οι αντιρρήσεις που αντέταξε η προσφεύγουσα σ' αυτά δεν μου φαίνονται πειστικές. Ισχυρίζεται ότι δεν είναι λογικό κατά τον υπολογισμό του φόρου εισφοράς να

λαμβάνεται ως δεδομένο ότι μεταβιβάστηκε κάποιο κεφάλαιο στη νεοσυσταθείσα εταιρία. Πρόκειται όμως ακριβώς για συγκέντρωση κεφαλαίων και για τη φορολογία της. Δεν είναι δυνατή σύγκριση με το φόρο κληρονομίας, επειδή κατά την εισφορά ένα νομικό πρόσωπο υπεισέρχεται στη θέση ενός άλλου φυσικού ή νομικού προσώπου και επειδή μεταβάλλεται το είδος του φόρου.

Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης εκθέτει περαιτέρω ότι όταν μια ομόρρυθμη εμπορική εταιρία πωλείται σε τρίτο ή εκκαθαρίζεται, η αξία των αποθεμάτων ή των εμπορευμάτων, η παραγγελία των οποίων έχει κλείσει, μειώνεται κατά ορισμένο ποσοστό, που μοιάζει πολύ μ' εκείνο που χρησιμοποιείται στη λογιστική. Παραβλέπει όμως ότι στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται φόρος εισφοράς επί της συγκεντρώσεως κεφαλαίων, αλλά φόρος μεταβιβάσεως ή εκχωρήσεως, για τον οποίο ισχύουν άλλοι κανόνες.

Η προσφεύγουσα τονίζει περαιτέρω ότι η ολλανδική νομοθεσία αναγνωρίζει τον αδύνατο χαρακτήρα της επιβαρύνσεως που φέρεται να απορρέει από την εισφορά με το να καθορίζει εφάπαξ μείωση με επίκληση των «συναλλακτικών ηθών» και να θεσπίζει το συντελεστή του φόρου στο 20% του ποσού των αποθεματικών. Η Ολλανδική ωστόσο Κυβέρνηση δέχεται ότι η έκταση της μειώσεως εξαρτάται από το σύνολο των φορολογικών διατάξεων, που ισχύουν σε κάθε κράτος μέλος. Κατά τη γνώμη μου, ακριβώς αυτή η αιτιολογία συνηγορεί υπέρ του να μην επιτρέπεται τέτοια μείωση, επειδή η οδηγία, που στηρίζεται ιδίως στα άρθρα 99 και 100 της Συνθήκης, έχει ως στόχο πλήρη εναρμοδνιση.

Στην παρούσα αλληλουχία υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο έκρινε σχετικά με την έννοια «επενδυτικά αγαθά» στην υπόθεση

51/76 (Verbond van Nederlandse Ondernemingen κατά Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 1977, Slg. 1977, σ. 113) ότι:

«Πρέπει καταρχάς να διαπιστωθεί ότι ο επίμαχος όρος περιλαμβάνεται σε διάταξη κοινοτικού δικαίου, η οποία δεν παραπέμπει ως προς την έννοια και την έκταση εφαρμογής της στο δίκαιο των κρατών μελών. Από αυτό συνάγεται ότι η ερμηνεία του όρου με τη γενική του έννοια δεν εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια των επιμέρους κρατών μελών» (Slg. 1977, σ. 113, σκέψεις 10 και 11 του σκεπτικού της αποφάσεως).

Κατά τη γνώμη μου οι εκτιμήσεις αυτές πρέπει να εφαρμοστούν και στις έννοιες της «πραγματικής αξίας» και «των υποχρεώσεων οι οποίες έχουν αναληφθεί και των επιβαρύνσεων στις οποίες έχει υποβληθεί η εταιρία εξ αφορμής κάθε μιας εισφοράς» και αυτές μπορούν να ερμηνευθούν μόνο με βάση το κοινοτικό δίκαιο.

4. Το ότι το άρθρο 9 της τέταρτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, βασιζόμενη στο άρθρο 54, παράγραφος 3, περίπτωση ζ της Συνθήκης περί των ετησίων λογαριασμών εταιριών ορισμένων μορφών (78/660/ΕΟΚ) (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/002, σ. 17) προβλέπει την καταχώρηση φορολογικών προβλέψεων στο παθητικό είναι χωρίς σημασία στην προκειμένη περίπτωση. Η οδηγία αυτή επιδιώκει άλλο στόχο από ό,τι η οδηγία της 17ης Ιουλίου 1969 που είναι κρίσιμη εδώ· εντάσσεται στα μέτρα, με τα οποία πρέπει να συντονίζονται κατά το άρθρο 54, παράγραφος 3, περίπτωση ζ της Συνθήκης ΕΟΚ οι υπό των κρατών μελών απαιτούμενες εγγυήσεις εκ μέρους των εταιριών, κατά την έννοια του άρθρου 58, παράγραφος 2, για την προστασία των συμφερόντων των εταιριών και των τρίτων, με σκοπό να τις καταστήσουν ισοδύναμες· η τροποποίη-

ση των εθνικών νομοθεσιών πρέπει να πραγματοποιηθεί το αργότερο μέχρι τις 30 Ιουλίου 1980. Τίποτα δεν θα έπρεπε να εμποδίζει τη νέα εταιρία να περιλάβει στο παθητικό της, επικαλούμενη την οδηγία αυτή, πρόβλεψη για μείωση των αποθεμάτων ή αποσβέσεις από την άλλη μεριά όμως πρέπει να καταχωρεί τα αποθέματά της και τα εμπορεύματα, η παραγγελία των οποίων έχει κλείσει, με την τιμή κτήσεώς τους.

5. Είναι ορθό ότι μπορούν να προκύψουν συγκρούσεις μεταξύ των διατάξεων περί αποσβέσεων αφενός, με τις οποίες χορηγείται στους υπόχρεους προς καταβολή φόρου μία «φορολογική πίστωση» και τους επιτρέπεται ισοσκέλιση των εσόδων τους ανά οικονομικό έτος ανάλογα με τις διακυμάνσεις, και των διατάξεων περί φόρου εισφοράς αφετέρου. Μέχρι σήμερα, όμως, μόνο ο τελευταίος αυτός τομέας εναρμονίστηκε κατά συνέπεια αποκλείεται η οδηγία να έδωσε στα κράτη μέλη την ευχέρεια να προσδιορίσουν την έννοια της μείωσης σε συνάρτηση με το φόρο εισφοράς. Μόνο το Συμβούλιο είναι αρμόδιο να τροποποιήσει τις διατάξεις της οδηγίας, προκειμένου να λάβει υπόψη του τέτοιες εκτιμήσεις και μάλιστα στο πλαίσιο μιας ενδεχόμενης ε-

ναρμόνισης του φόρου νομικών προσώπων ή του φόρου βιομηχανικών και εμπορικών προσόδων.

6. Δεν πρέπει τέλος να λησμονείται ότι η εναρμόνιση του φόρου εισφοράς πραγματοποιήθηκε παράλληλα με κατάργηση κάθε άλλου έμμεσου φόρου και ιδίως του φόρου χαρτοσήμου. Η ερμηνεία της προσφεύγουσας της κύριας δίκης αντίκειται στην αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, κατά την οποία «η εναρμόνιση των φόρων αυτών, οι οποίοι επιβάλλονται επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, πρέπει να διαμορφωθεί κατά τρόπο, ώστε οι συνέπειες επί του προϋπολογισμού για τα κράτη μέλη να περιορίζονται στο ελάχιστο».

Διαφορές ως προς τη φορολογική αποτίμηση των αποθεμάτων συνεπάγονται κίνδυνο νοθεύσεως του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων της Κοινότητας. Για το λόγο αυτό θα έπρεπε να προκαλέσει ανησυχία η εισαγωγή ρυθμίσεως, η οποία, χωρίς να στηρίζεται στην οδηγία, συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ των κρατών μελών και σε τελική ανάλυση συνιστά ένα είδος ενισχύσεως των επιχειρήσεων ορισμένων κρατών μελών.

7. Για τους λόγους αυτούς προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

Η διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 1, περίπτωση α της οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η πραγματική αξία των εμπορευμάτων που συνιστούν εισφορά είναι η εμπορική αξία των αγαθών υπολογιζόμενη κατά το χρονικό σημείο της εισφοράς τους στη νεοσυσταθείσα κεφαλαιουχική εταιρία. Από αυτήν δεν μπορούν να αφαιρεθούν παρά εκείνα μόνο τα βάρη και οι υποχρεώσεις, που κατά το χρονικό σημείο της εισφοράς είναι βέβαια ή τουλάχιστον η αιτία και το ύψος τους είναι βέβαια, καθώς και τα έξοδα και άλλα ποσά, τα οποία οφείλονται λόγω της εισφοράς.