



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 23ης Απριλίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 78/660/ΕΟΚ – Ετήσιοι λογαριασμοί εταιριών ορισμένων μορφών – Αρχή της πραγματικής εικόνας – Αγορά χρηματοοικονομικού στοιχείου του πάγιου ενεργητικού από ανώνυμη εταιρία – Εγγραφή στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης μιας προεξόφλησης που συνδέεται με μη τοκοφόρο απαίτηση άνω του ενός έτους και εγγραφή της τιμής κτήσης του στοιχείου του πάγιου ενεργητικού στο ενεργητικό του ισολογισμού, μετά από αφαίρεση της προεξόφλησης»

Στην υπόθεση C-640/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *cour d'appel de Mons* (εφετείο Μονς, Βέλγιο) με απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Οκτωβρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Wagram Invest SA

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, P. G. Xuereb και T. von Danwitz, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Pitruzzella

γραμματέας: M. Aleksejev, προϊστάμενος μονάδας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 18ης Σεπτεμβρίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Wagram Invest SA, εκπροσωπούμενη από τους B. Raquot και J. Terfve, *avocats*,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Rochet, καθώς και από τους J.-C. Halleux και P. Cottin,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, αρχικώς εκπροσωπούμενη από τους J. Möller, U. Bartl, M. Hellmann και T. Henze, και στη συνέχεια από τους J. Möller, U. Bartl και M. Hellmann,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την J. Schmoll και τον G. Hesse,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον H. Støvlbæk, καθώς και από τις N. Gossement και C. Perrin,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Νοεμβρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της τέταρτης οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, βασιζομένης στο άρθρο [44, παράγραφος 2, στοιχείο ζ', ΕΚ] περί των ετησίων λογαριασμών εταιριών ορισμένων μορφών (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/002, σ. 17).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Wagram Invest SA και του État belge (Βελγικού Δημοσίου), σχετικά με τον φόρο εταιριών που όφειλε η εταιρία αυτή για τα φορολογικά έτη 2000 και 2001.

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 Κατά το άρθρο 2 της οδηγίας αυτής:
«[...]»
3. Οι ετήσιοι λογαριασμοί πρέπει να δίδουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρίας.
4. Όπου η εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας δεν αρκεί για τη διαμόρφωση της πραγματικής εικόνας σύμφωνα με την έννοια της παραγράφου 3, πρέπει να παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες.
5. Όπου σε εξαιρετικές περιπτώσεις η εφαρμογή μιας διατάξεως της οδηγίας έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της παραγράφου 3, επιβάλλεται η παρέκκλιση από τη διάταξη αυτή προκειμένου να αποδοθεί η πραγματική εικόνα κατά την έννοια της παραγράφου 3. Κάθε τέτοια παρέκκλιση πρέπει να αναφέρεται στο παράρτημα και να δικαιολογείται επαρκώς. Πρέπει να παρατίθενται οι επιδράσεις της στο ενεργητικό και παθητικό, την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα. Τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν τις εξαιρετικές αυτές περιπτώσεις και να θεσπίσουν τους σχετικούς κανόνες εξαιρέσεως.
[...]»

5 Το άρθρο 31, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας 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 μόνον τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν [μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού],
- ββ) 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,
- 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.

[...]»

6 Το άρθρο 32 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Τα στοιχεία που εμφανίζονται στους ετήσιους λογαριασμούς θα αποτιμώνται σύμφωνα με τα άρθρα 34 μέχρι 42, τα οποία βασίζονται στη μέθοδο της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής.»

7 Το άρθρο 35 της οδηγίας 78/660 προβλέπει τα εξής:

«1. α) Τα πάγια στοιχεία αποτιμώνται στην τιμή κτήσεως ή στο κόστος κατασκευής με τις παρακάτω β) και γ) εξαιρέσεις.;

β) Η τιμή κτήσεως ή το κόστος κατασκευής των παγίων στοιχείων με περιορισμένη διάρκεια οικονομικής χρησιμότητας πρέπει να μειώνεται με διορθώσεις αξιών υπολογιζόμενες κατά τρόπο ώστε να γίνεται συστηματική απόσβεση της αξίας κτήσεως στη διάρκεια της οικονομικής χρησιμότητός τους.;

γ) αα) Διορθώσεις αξιών μπορούν να γίνονται και για τα πάγια χρηματικά και οικονομικά στοιχεία, ούτως ώστε να εμφανίζονται στην χαμηλότερη κατά το δυνατό τιμή κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.;

ββ) Διορθώσεις αξιών πρέπει να γίνονται στα πάγια στοιχεία, ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη διάρκεια οικονομικής χρησιμότητας ή όχι, ούτως ώστε να αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, αν προβλέπεται ότι η μείωση της αξίας τους θα είναι μόνιμη.;

γγ) Οι διορθώσεις αξιών που αναφέρονται υπό (αα) και (ββ) πρέπει να βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως και να αναγράφονται στο προσάρτημα εάν δεν έχουν εμφανισθεί χωριστά στα Αποτελέσματα Χρήσεως.;

δδ) Η αποτίμηση στη χαμηλότερη τιμή που αναφέρεται υπό αα) και ββ) μπορεί να μην συνεχισθεί αν οι λόγοι για τους οποίους έγινε η προσαρμογή έπαψαν να υπάρχουν.;

- δ) Αν για ορισμένα πάγια στοιχεία έγιναν πρόσθετες διορθώσεις της αξίας τους για φορολογικούς μόνο λόγους, το αντίστοιχο ποσό και οι λόγοι για τους οποίους έγιναν θα αναφέρονται στο προσάρτημα.
2. Τιμή κτήσεως είναι το άθροισμα της τιμής αγοράς και των παρεπομένων εξόδων.
3. α) Κόστος παραγωγής είναι το άθροισμα της τιμής κτήσεως των πρώτων και αναλωσίμων υλών και των εξόδων που άμεσα ενσωματώνονται στο συγκεκριμένο στοιχείο.;
- β) Τμήμα του εμμέσου κόστους με κάποια λογική αναλογία προστίθεται στο κόστος παραγωγής, εφόσον όμως αφορά τη συγκεκριμένη περίοδο παραγωγής.
4. Οι τόκοι για την κατασκευή παγίων στοιχείων των δανεισθέντων κεφαλαίων θα ενσωματώνονται στο κόστος κατασκευής εφόσον αφορούν την συγκεκριμένη κατασκευαστική περίοδο. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό του τόκου που περιλαμβάνεται στο κόστος κατασκευής των στοιχείων του παγίου ενεργητικού θα αναγράφεται στο προσάρτημα.»

Το βελγικό δίκαιο

- 8 Το άρθρο 24 του *arrêté royal du 30 janvier 2001, portant exécution du code des sociétés* (βασιλικού διατάγματος της 30ής Ιανουαρίου 2001, για την εφαρμογή του κώδικα εταιριών, *Moniteur belge* της 6ης Φεβρουαρίου 2001, σ. 3008, στο εξής: βασιλικό διάταγμα της 30ής Ιανουαρίου 2001), ορίζει τα εξής:

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

Αν η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος τίτλου δεν αρκεί για την τήρηση της υποχρέωσης αυτής, πρέπει να παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες σε παράρτημα.»

- 9 Το άρθρο 29, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω βασιλικού διατάγματος, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο II, με τίτλο «Κανόνες αποτίμησης», προβλέπει τα εξής:

«Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, στις οποίες η εφαρμογή των κανόνων αποτίμησης που προβλέπονται στο παρόν κεφάλαιο δεν οδηγεί στην τήρηση του άρθρου 24, [πρώτο εδάφιο], επιβάλλεται παρέκκλιση από τους κανόνες αποτίμησης, κατ' εφαρμογήν του άρθρου αυτο.»

- 10 Το άρθρο 35 του εν λόγω βασιλικού διατάγματος προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη της εφαρμογής των άρθρων 29, 57, 67, 69, 71, 73 και 77, τα στοιχεία του ενεργητικού αποτιμώνται στην αξία κτήσης τους και εγγράφονται στον ισολογισμό στην αξία αυτή, αφαιρουμένων των σχετικών αποσβέσεων και μειώσεων της αξίας.

Ως αξία κτήσης νοείται είτε η τιμή αγοράς, όπως ορίζεται στο άρθρο 36, είτε το κόστος παραγωγής, όπως ορίζεται στο άρθρο 37, είτε η αξία εισφοράς, όπως ορίζεται στο άρθρο 39.»

- 11 Κατά το άρθρο 67, παράγραφος 2, του βασιλικού διατάγματος της 30ής Ιανουαρίου 2001:

«Η εγγραφή στον ισολογισμό των απαιτήσεων στην ονομαστική τους αξία συνοδεύεται από την εγγραφή σε λογαριασμό τακτοποίησης του παθητικού και την καταχώριση κατά χρονική αναλογία με βάση τόκο που αποτελείται:

[...]

γ) από την προεξόφληση απαιτήσεων που δεν φέρουν τόκο ή φέρουν ασυνήθιστα χαμηλό τόκο, όταν οι απαιτήσεις αυτές:

1) είναι αποπληρωτέες σε ημερομηνία που απέχει περισσότερο από ένα έτος από την είσοδό τους στα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας, και

2) αφορούν είτε τα ποσά που έχουν καταχωρισθεί ως έσοδα στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης είτε την τιμή διάθεσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων ή κλάδων δραστηριότητας.

[...]»

12 Δυνάμει του άρθρου 77 του εν λόγω βασιλικού διατάγματος, το άρθρο 67 του διατάγματος αυτού εφαρμόζεται κατ' αναλογία στις οφειλές αντίστοιχης φύσης και διάρκειας.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13 Με σύμβαση της 10ης Ιανουαρίου 1997, η Wagram Invest, η οποία εδρεύει στο Βέλγιο και, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, είχε την επωνυμία SCRL HDB de promotion et de gestion, αγόρασε από τον διαχειριστή της μετοχές της IENA SA έναντι τιμήματος 24 000 000 βελγικών φράγκων (BEF) (594 944,45 ευρώ), καταβλητέου σε 16 εξαμηνιαίες άτοκες δόσεις 1 500 000 βελγικών φράγκων (BEF) (37 184,02 ευρώ), από τις οποίες η τελευταία ήταν πληρωτέα στις 10 Ιουλίου 2004.

14 Με δεύτερη σύμβαση της 10ης Μαρτίου 1999, η Wagram Invest αγόρασε από τον διαχειριστή της και άλλες μετοχές της IENA έναντι τιμήματος 31 760 400 βελγικών φράγκων (BEF) (787 319,75 ευρώ), καταβλητέου σε 12 εξαμηνιαίες άτοκες δόσεις ύψους 2 646 700 BEF (65 609,97 ευρώ).

15 Το τίμημα που αποτέλεσε τη βάση των δύο αυτών συμβάσεων μεταβίβασης των μετοχών της IENA αντιστοιχεί στο τίμημα που είχαν καταβάλει οι μέτοχοι της εταιρίας αυτής λίγο νωρίτερα, κατά την εγγραφή τους στην αύξηση κεφαλαίου.

16 Για τη λογιστική καταχώριση των εν λόγω πράξεων αγοράς μετοχών, η Wagram Invest προέβη στις ακόλουθες εγγραφές:

- εγγραφή της οφειλής έναντι του διαχειριστή στο παθητικό του ισολογισμού, μεταξύ των οφειλών διάρκειας άνω του ενός έτους, στην ονομαστική της αξία, δηλαδή 24 000 000 BEF (594 944,45 ευρώ) και 31 760 400 BEF (787 319,75 ευρώ)·
- εγγραφή στο ενεργητικό των 2 005 μετοχών που αποκτήθηκαν στις 10 Ιανουαρίου 1997 στην παρούσα αξία τους, δηλαδή 18 233 827 BEF (452 004,76 ευρώ), και 1 993 μετοχών που αποκτήθηκαν στις 10 Μαρτίου 1999 στην παρούσα αξία τους, δηλαδή 25 871 302 BEF (641 332,82 ευρώ)·
- εγγραφή σε λογαριασμό τακτοποίησης (λογαριασμός 4901) της προεξόφλησης που συνίστατο στη διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας της οφειλής και της παρούσας αξίας του στοιχείου του πάγιου ενεργητικού, δηλαδή 5 766 173 BEF (142 939,69 ευρώ) και 5 889 098 BEF (145 986,93 ευρώ), και
- εγγραφή στις οικονομικές δαπάνες, στο τέλος κάθε οικονομικού έτους, ενός ποσοστού εξόδων προς μεταφορά, το οποίο αντιστοιχεί στην προεξόφληση της οφειλής.

- 17 Στο τέλος του φορολογικού έτους 2000, η Wagram Invest καταχώρισε αναλογούσες δαπάνες ύψους 1 970 339 BEF (48 843,42 ευρώ), δηλαδή 1 000 506 BEF (24 801,89 ευρώ) για τις μετοχές που αγόρασε το 1997 και 969 833 BEF (24 041,53 ευρώ) για τις μετοχές που απέκτησε το 1999.
- 18 Στο τέλος του φορολογικού έτους 2001, η Wagram Invest καταχώρισε αναλογούσες δαπάνες ύψους 2 676 318 BEF (66 344,19 ευρώ), δηλαδή 843 090 BEF (20 899,65 ευρώ) για τις μετοχές που απέκτησε το 1997 και 1 833 228 BEF (45 444,53 ευρώ) για τις μετοχές που απέκτησε το 1999.
- 19 Το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας ήταν το επιτόκιο της αγοράς που εφαρμόζεται σε τέτοιες οφειλές κατά την είσοδό τους στο χαρτοφυλάκιο, δηλαδή 8 %.
- 20 Μετά από έλεγχο που διενήργησε, η βελγική φορολογική αρχή έκρινε απορριπτέα τα έξοδα προεξόφλησης που είχαν καταγραφεί και αφαιρεθεί για τα φορολογικά έτη 2000 και 2001 και, παρά τη διαφωνία της Wagram Invest, εξέδωσε σε βάρος της, στις 28 Οκτωβρίου 2002, απόφαση επιβολής φόρου.
- 21 Επί της βάσεως αυτής, η φορολογική αρχή επέβαλε στη Wagram Invest συμπληρωματικό φόρο εταιριών για τα οικονομικά έτη 2000 και 2001, στις 20 και στις 18 Νοεμβρίου 2002 αντίστοιχα.
- 22 Επειδή η διοικητική ένσταση που άσκησε η Wagram Invest στις 18 Φεβρουαρίου 2003 δεν οδήγησε στην έκδοση απόφασης του διευθυντή της αρχής αυτής εντός της προβλεπόμενης εξαμήνης προθεσμίας, η εν λόγω εταιρία άσκησε προσφυγή ενώπιον του tribunal de première instance de Namur (πρωτοδικείου Namur, Βέλγιο) στις 10 Μαρτίου 2005.
- 23 Με απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2007, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε αβάσιμο το αίτημα ακύρωσης της απόφασης της φορολογικής αρχής και επιβεβαίωσε το βάσιμο της επιβολής των αμφισβητούμενων συμπληρωματικών εισφορών φόρου.
- 24 Η Wagram Invest άσκησε έφεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του cour d'appel de Liège (εφετείου Λιέγης, Βέλγιο), το οποίο, με απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2011, επικύρωσε την πρωτόδικη απόφαση.
- 25 Η Wagram Invest άσκησε αναίρεση στις 2 Ιουλίου 2014. Το Cour de cassation (ανώτατο ακυρωτικό δικαστήριο, Βέλγιο), με απόφαση της 11ης Μαρτίου 2016, αναίρεσε την ως άνω απόφαση του cour d'appel de Liège και παρέπεμψε την υπόθεση στο cour d'appel de Mons (εφετείο Μονς, Βέλγιο).
- 26 Το τελευταίο αυτό δικαστήριο, ενώ δέχεται ότι η μέθοδος λογιστικής καταχώρισης που χρησιμοποίησε η Wagram Invest είναι σύμφωνη με τις διατάξεις του βελγικού δικαίου, και ειδικότερα με το άρθρο 77 του βασιλικού διατάγματος της 30ής Ιανουαρίου 2001, διερωτάται αν η μέθοδος αυτή συνάδει προς το άρθρο 2, παράγραφοι 3 έως 5, της οδηγίας 78/660, σε συνδυασμό με το άρθρο 32 της οδηγίας αυτής.
- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το cour d'appel de Mons (εφετείο Μονς) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επιτρέπονται, βάσει της έννοιας της πραγματικής εικόνας που περιέχεται στο άρθρο 2, [παράγραφος 3, της οδηγίας 78/660], κατά την αγορά χρηματοοικονομικού στοιχείου του πάγιου ενεργητικού από ανώνυμη εταιρία, η εγγραφή στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως μιας προεξοφλήσεως που συνδέεται με μη τοκοφόρο απαίτηση άνω του ενός έτους και η εγγραφή της τιμής κτήσεως του περιουσιακού αυτού στοιχείου στο ενεργητικό του ισολογισμού μετά από αφαίρεση της εν λόγω προεξοφλήσεως, λαμβανομένων υπόψη των αρχών αποτιμήσεως που διατυπώνονται στο άρθρο 32 της προαναφερθείσας οδηγίας;

- 2) Πρέπει η φράση “σε εξαιρετικές περιπτώσεις”, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 2, [παράγραφος 5, της οδηγίας 78/660] και η οποία επιτρέπει παρέκκλιση από (άλλη) διάταξη της εν λόγω οδηγίας, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διάταξη αυτή μπορεί να εφαρμόζεται μόνον όταν διαπιστώνεται ότι η τήρηση της αρχής της πραγματικής εικόνας δεν μπορεί να επιτευχθεί με την τήρηση των διατάξεων της εν λόγω οδηγίας, συνοδευόμενη ενδεχομένως από συμπληρωματική δήλωση στο παράρτημα, σύμφωνα με το άρθρο 2, [παράγραφος 4,] της εν λόγω οδηγίας;
- 3) Πρέπει να δίνεται προτεραιότητα στο άρθρο 2, [παράγραφος 4, της οδηγίας 78/660] έτσι ώστε μόνον αν η συμπληρωματική δήλωση δεν εξασφαλίζει την αποτελεσματική εφαρμογή της αρχής της πραγματικής εικόνας που διατυπώνεται στο άρθρο 2, [παράγραφος 3,] της εν λόγω οδηγίας να μπορεί να εφαρμοστεί η δυνατότητα παρεκκλίσεως από την εφαρμογή διατάξεως της εν λόγω οδηγίας, δυνατότητα που προβλέπεται από το άρθρο 2, [παράγραφος 5], της οδηγίας αυτής, και τούτο μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 28 Επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι η υπόθεση της κύριας δίκης είναι φορολογικής φύσεως. Σκοπός, όμως, της οδηγίας 78/660, της οποίας ζητείται η ερμηνεία εν προκειμένω, 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 βάσης επιβολής και του ύψους των φόρων, όπως είναι ο επίμαχος στην κύρια δίκη φόρος εταιριών (πρβλ. απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψη 28).
- 29 Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι οι ετήσιοι λογαριασμοί μπορούν να χρησιμοποιούνται από τα κράτη μέλη ως βάση αναφοράς για φορολογικούς σκοπούς, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του βελγικού δικαίου (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψεις 27 και 28, και της 15ης Ιουνίου 2017, Immo Chiaradia και Docteur De Bruyne, C-444/16 και C-445/16, EU:C:2017:465, σκέψη 33).

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 30 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν, σε περίπτωση αγοράς από ανώνυμη εταιρία χρηματοοικονομικού στοιχείου του πάγιου ενεργητικού, για την οποία προβλέπεται άτοκη τμηματική εξόφληση του τιμήματος σε βάθος χρόνου με όρους παρόμοιους με εκείνους ενός δανείου, η αρχή της πραγματικής εικόνας που διατυπώνεται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 78/660 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει τη χρησιμοποίηση μεθόδου λογιστικής καταχώρισης η οποία προβλέπει την εγγραφή ως δαπάνης στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης μιας προεξόφλησης συνδεδεμένης με την άτοκη οφειλή διάρκειας άνω του ενός έτους που απορρέει από την αγορά αυτή και την εγγραφή της τιμής κτήσης του εν λόγω στοιχείου του πάγιου ενεργητικού στο ενεργητικό του ισολογισμού, μετά από αφαίρεση της εν λόγω προεξόφλησης.
- 31 Επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι σκοπός της οδηγίας 78/660, σύμφωνα με την τρίτη αιτιολογική της σκέψη, είναι η θέσπιση ελάχιστων 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 μνημονευόμενη νομολογία).

- 32 Η τήρηση της αρχής της πραγματικής εικόνας αποτελεί τον πρωταρχικό σκοπό της οδηγίας 78/660. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η οποία περιέχεται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, οι ετήσιοι λογαριασμοί πρέπει να δίδουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρίας (πρβλ. απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 33 Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι η αρχή αυτή επιβάλλει, αφενός, οι λογαριασμοί να αποδίδουν τις δραστηριότητες και πράξεις που θεωρείται ότι περιγράφουν και, αφετέρου, οι λογιστικές πληροφορίες να παρέχονται υπό τη μορφή που κρίνεται ως η εγκυρότερη και η πλέον πρόσφορη προς ικανοποίηση των αναγκών ενημέρωσης των τρίτων, χωρίς να θίγονται τα συμφέροντα της εταιρίας (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, DE + ES Bauunternehmung, C-275/97, EU:C:1999:406, σκέψη 27).
- 34 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει 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 ιδιαίτερα σημαντική είναι η αρχή της σύνεσης 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 μνημονευόμενη νομολογία).
- 35 Βάσει των διατάξεων του άρθρου 31, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 78/660, η συνεκτίμηση του συνόλου των στοιχείων –πραγματοποιηθέντα κέρδη, έξοδα, έσοδα, κίνδυνοι και ζημιές– που όντως αφορούν τη συγκεκριμένη χρήση καθιστά δυνατή τη διασφάλιση της τήρησης της αρχής της πραγματικής εικόνας (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 36 Εξάλλου, η αρχή της πραγματικής εικόνας πρέπει επίσης να γίνεται αντιληπτή υπό το πρίσμα της αρχής που διαλαμβάνεται στο άρθρο 32 της οδηγίας 78/660, σύμφωνα με την οποία η αποτίμηση των στοιχείων που εμφανίζονται στους ετήσιους λογαριασμούς βασίζεται στην τιμή κτήσης ή στο κόστος παραγωγής (πρβλ. απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψη 34).
- 37 Βάσει του άρθρου αυτού, η πραγματική εικόνα που πρέπει να παρέχουν οι ετήσιοι λογαριασμοί μιας εταιρίας στηρίζεται σε αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού όχι βάσει της πραγματικής τους αξίας, αλλά βάσει του ιστορικού τους κόστους (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, σκέψη 35).
- 38 Εν προκειμένω, για την περίπτωση που μια σύμβαση αγοράς χρηματοοικονομικού στοιχείου του πάγιου ενεργητικού προβλέπει την άτοκη τμηματική εξόφληση του τιμήματος σε βάθος χρόνου, ο Βέλγος νομοθέτης θεώρησε ότι η πράξη αγοράς, η οποία τυπικώς είναι ενιαία, αποτελείται στην πραγματικότητα από δύο στοιχεία, ήτοι, αφενός, την καθεαυτή αγορά χρηματοοικονομικού στοιχείου του πάγιου ενεργητικού και, αφετέρου, μια σιωπηρή πράξη δανείου.
- 39 Υπό τις περιστάσεις αυτές, η ονομαστική αξία του τιμήματος που καταβάλλεται για την αγορά του χρηματοοικονομικού στοιχείου του πάγιου ενεργητικού, η οποία αντιστοιχεί στο ιστορικό κόστος του εν λόγω στοιχείου, περιλαμβάνει στην πραγματικότητα δύο στοιχεία, ήτοι την παρούσα αξία της τιμής κτήσης του χρηματοοικονομικού στοιχείου του πάγιου ενεργητικού, η οποία αντιστοιχεί στην τιμή αγοράς αφαιρουμένων των τεκμαρτών τόκων του δανείου, και, αφετέρου, ένα ποσό που αντιστοιχεί στους εν λόγω τεκμαρτούς τόκους.
- 40 Επομένως, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης μέθοδος λογιστικής καταχώρισης προσφέρει μια πραγματική εικόνα των δύο στοιχείων της συναλλαγής αυτής, καθόσον προβλέπει, αφενός, την εγγραφή στο ενεργητικό της παρούσας αξίας του τιμήματος που καταβλήθηκε για το χρηματοοικονομικό στοιχείο του πάγιου ενεργητικού, δηλαδή της ονομαστικής αξίας αφαιρουμένων των τεκμαρτών τόκων, και, αφετέρου, την εγγραφή σε λογαριασμό τακτοποίησης μιας προεξόφλησης

που αντιστοιχεί στους αφανείς τόκους, το ποσό των οποίων αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας της οφειλής που συνομολογήθηκε για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας της οφειλής αυτής.

- 41 Όπως υπογραμμίζει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, αυτή η μέθοδος λογιστικής καταχώρισης, όταν εφαρμόζεται υπό τις συνθήκες συνθήκες της αγοράς, προτάσσει την ουσία της συναλλαγής έναντι του τύπου, με αποτέλεσμα να λαμβάνεται υπόψη η αξία του πάγιου ενεργητικού τηρουμένης της αρχής της πραγματικής εικόνας, βάσει εκτίμησης που λαμβάνει υπόψη το σύνολο των κρίσιμων παραγόντων και ιδίως, εν προκειμένω, τις χρηματοοικονομικές δαπάνες, έστω και αν αυτές, καθότι τεκμαρτές, δεν προκύπτουν τυπικώς από την ονομαστική αξία της τιμής κτήσης του εν λόγω στοιχείου του ενεργητικού.
- 42 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, κατά την αγορά από ανώνυμη εταιρία χρηματοοικονομικού στοιχείου του πάγιου ενεργητικού, για την οποία προβλέπεται άτοκη τμηματική εξόφληση του τιμήματος σε βάθος χρόνου, με όρους παρόμοιους με εκείνους ενός δανείου, η αρχή της πραγματικής εικόνας που διατυπώνεται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 78/660 έχει την έννοια ότι δεν είναι αντίθετη στη χρησιμοποίηση μεθόδου λογιστικής καταχώρισης που προβλέπει την εγγραφή ως δαπάνης στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, με το επιτόκιο της αγοράς, μιας προεξόφλησης συνδεδεμένης με την άτοκη οφειλή διάρκειας άνω του ενός έτους που απορρέει από την αγορά αυτή, καθώς και την εγγραφή της τιμής κτήσης του εν λόγω στοιχείου του πάγιου ενεργητικού στο ενεργητικό του ισολογισμού, μετά από αφαίρεση της εν λόγω προεξόφλησης.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

- 43 Δεδομένης της απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 44 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

Κατά την αγορά από ανώνυμη εταιρία χρηματοοικονομικού στοιχείου του πάγιου ενεργητικού, για την οποία προβλέπεται άτοκη τμηματική εξόφληση του τιμήματος σε βάθος χρόνου, με όρους παρόμοιους με εκείνους ενός δανείου, η αρχή της πραγματικής εικόνας που διατυπώνεται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, βασιζομένης στο άρθρο [44, παράγραφος 2, περίπτωση ζ', ΕΚ], περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών, έχει την έννοια ότι δεν είναι αντίθετη στη χρησιμοποίηση μεθόδου λογιστικής καταχώρισης που προβλέπει την εγγραφή ως δαπάνης στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, με το επιτόκιο της αγοράς, μιας προεξόφλησης συνδεδεμένης με την άτοκη οφειλή διάρκειας άνω του ενός έτους που απορρέει από την αγορά αυτή, καθώς και την εγγραφή της τιμής κτήσης του εν λόγω στοιχείου του πάγιου ενεργητικού στο ενεργητικό του ισολογισμού, μετά από αφαίρεση της εν λόγω προεξόφλησης.

(υπογραφές)