

Byla C-9/11

Waypoint Aviation SA

prieš

État belge – SPF Finances

(Cour d'appel de Bruxelles prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvė teikti paslaugas – Mokesčių teisės aktai – Mokesčio kreditas už pajamas iš nacionalinėje teritorijoje naudojamam turtui įsigyti suteiktą paskolą – Netaikymas turtui, kurio naudojimo teisė perleista kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam trečiajam asmeniui“

Sprendimo santrauka

*Laisvė teikti paslaugas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos už pajamas iš paskolų, suteiktų kai kurioms bendrovėms nacionalinėje teritorijoje naudojamam naujam turtui įsigyti, suteikiamas mokesčio kreditas*

(EB 49 straipsnis)

EB 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės teisės nuostata, kurioje numatyta, kad mokesčio kreditas už pajamas iš paskolų, suteiktų kai kurioms bendrovėms nacionalinėje teritorijoje naudojamam naujam turtui įsigyti, suteikiamas su sąlyga, kad bendrovė, įsigijusi turtą pasinaudodama paskola, suteikiančia teisę į mokesčio kreditą, ar bet kuri kita tai pačiai grupei priklausanti bendrovė teisės naudoti turtą neperleidžia tretiesiems asmenims, kurie nėra šioje valstybėje narėje įsisteigę šios grupės nariai.

Tokia teisės nuostata gali atgrasyti šį mokesčio lengvatą galinčias pretenduoti įmones teikti paslaugas, skirtas tam, kad būtų finansuotas įsigijimas turto, kurio naudojimo teisė numatyta perleisti kitose valstybėse narėse įsteigtiems fizinio subjekto subjektams. Be to, atsižvelgiant į galimus mokesčio lengvatos padarinius skolininkui tenkančius su paskola susijusioms išlaidoms, tokia teisės nuostata gali atgrasyti įmones, norinčias įsigyti turtą pasinaudojant paskola, teikti kitose valstybėse narėse įsteigtiems fizinio subjekto subjektams paslaugas, kurias teikiant perleidžiama teisė šį turtą naudoti, kaip antai nuomos paslaugas. Jeigu naudojimosi teisės tokiems fizinio subjekto subjektams negali perleisti ne tik įmonė, kuri įsigyja turtą pasinaudodama teisę į mokesčio lengvatą suteikiančia paskola, bet ir visos tai pačiai grupei kaip ir minėta įmonė priklausančios bendrovės, ši teisės nuostata taip pat gali atgrasyti tokias bendroves nuo veiklos, kuri vykdamas ši naudojimosi teisė perleidžiama, kitose valstybėse.

(žr. 23–25, 29 punktus ir rezoliucinės dalies)

## TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. spalio 13 d.(\*)

„Laisvė teikti paslaugas – Mokesčių teisės aktai – Mokesčio kreditas už pajamas iš nacionalinėje teritorijoje naudojamam turtui įsigyti suteiktas paskolės – Netaikymas turtui, kurio naudojimo teisė perleista kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam trečiajam asmeniui“

Byloje C-9/11

dėl *cour d'appel de Bruxelles* (Belgija) 2010 m. lapkričio 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. sausio 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

### Waypoint Aviation SA

prieš

### État belge – SPF Finances

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro aštuntosios kolegijos pirmininkas pareigas einanti A. Prechal, teisėjai K. Schieman ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinis advokatas J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Waypoint Aviation SA*, atstovaujamos advokatai A. Huyghe ir B. Philippart de Foy,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.-P. Keppenne,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

### Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 10 ir 49 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Waypoint Aviation SA* (toliau – *Waypoint Aviation*) ir *État belge – SPF Finances* (*Service public fédéral Finances*) (Belgijos valstybės (Federalinio viešojo finansų tarnyba)) dėl atsisakymo suteikti mokesčio kreditą, t. y. taikyti vadinamąjį „fiktyvų mokestį prie pajamų šaltinio“ už 1995 m. ir 1996 m. mokestinius laikotarpius.

### Nacionalinė teisė

3 Pajamų mokesčio kodekse (*Code des impôts sur les revenus*) numatyta, kad mokestis už iš kreditą ir paskolą gautas palūkanas apskaičiuojamas prie pajamų šaltinio kaip „mokestis prie

pajam? šaltinio“.

4 1982 m. gruodžio 30 d. Karaliaus dekretu Nr. 187 d?l koordinacini? centr? ?steigimo (*Arrêté royal n°187 du 30 décembre 1982 relatif à la création des centres de coordination; Moniteur belge*, 1983 m. sausio 13 d., p. 502, toliau – Karaliaus dekretas Nr. 187) nustatytas specialus mokes?i? režimas tam tikrus kriterijus atitinkan?ioms bendrov?ms, vadinamiesiems „koordinaciniais centrams“.

5 1983 m. balandžio 11 d. ?statymo d?l mokestini? ir biudžeto nuostat? (*Loi du 11 avril 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires; Moniteur belge*, 1983 m. balandžio 16 d.), iš dalies pakeisto 1986 m. rugpj??io 4 d. ?statymu d?l mokestini? nuostat? (*Loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales; Moniteur belge*, 1986 m. rugpj??io 20 d., toliau – 1983 m. balandžio 16 d. ?statymas), 29 straipsnyje nustatyta:

„Kiekvieno mokestiniu laikotarpiu, per kur? ?mon?s naudojasi Karaliaus dekreto Nr. 187 <...> 5 straipsnyje <...> numatytomis lengvatomis, taikomos šios išimtys:

<...>

2 a) <...>

b) nustatant asmens gaut? apmokestinam? pajam? neto sum? <...> pajamos iš kredit? ar paskol? padidinamos fiktyviu mokes?iu prie pajam? šaltinio, kuris sudaro 25/75 surinktos ar gautos neto sumos, o siekiant taikyti Pajam? mokes?i? kodekso 18, 97 ir 211 straipsnius šis fiktyvus mokestis prie pajam? šaltinio prilyginamas to paties kodekso 174 straipsnyje nurodytam realiam mokes?iui prie pajam? šaltinio;

<...>

d) pajam? iš kredit? arba paskol? atveju fiktyvus mokestis prie pajam? šaltinio taikomas tik tiek, kiek ?mon?s, centrai arba grup?s, kuriai priklauso centras, nariai paskolint? kapital? skiria ?sigyti ar sukurti naujam materialiam turtui, kur? jie naudoja Belgijoje vykdydami savo komercin? veikl? ir kurio naudojimo teis? neperleista pagal koki? nors sutart? tretiesiems asmenims, kurie n?ra Belgijoje ?sisteig? grup?s nariai <...>“

6 Šia nuostata paskol? koordinaciniam centrui suteikian?ioms ?mon?ms suteikiama galimyb? prie j? gaunamos pal?kan? sumos prid?ti fiktyv? mokest? prie pajam? šaltinio, kuris v?liau atskaitomas nuo j? mok?tino mokes?io. Taigi pagal min?t? nuostat? šioms ?mon?ms suteikiama mokes?io lengvata mokes?io kredito forma, d?l to koordinavimo centrui finansavimas gali kainuoti mažiau.

## **Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai**

7 Pagal Belgijos teis? ?steigta bendrov? *Waypoint Aviation* vykdo ?vairi? veikl?, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi? su orlaivi?, skirt? keleiviams ir prek?ms vežti už užmokest?, ?sigijimu, nuoma ar finansavimu.

8 Dešimtajame dešimtmetyje *Waypoint Aviation* pagal finansin?s nuomos sutart? su pagal Pranc?zijos teis? reglamentuojama Europos ekonomini? interes? grupe *Lizad* ?sigijo du *Airbus* preki? ženkl? l?ktuvus. V?liau šiuos l?ktuvus pagal su *Waypoint Aviation* sudaryt? antr? finansin?s nuomos sutart? ?sigijo *Sabena* grup?s koordinacinis centras *Sabena Interservices Center SA* (toliau – koordinacinis centras). Min?toje sutartyje numatyta, kad *Waypoint Aviation* koordinaciniam centrui visiškai perleidžia fiktyv? mokest? prie pajam? šaltinio.

9 Pagal trečią finansinę nuomos sutartį šiuos du lėktuvus įsigijo Sabena grupei priklausanti bendrovė Atrix SA, kad juos išnuomotų Sabena grupei. Pagal bendradarbiavimo sutartį Sabena šiuos lėktuvus trejiems metams subnuomavo Air France.

10 Remdamasi 1983 m. balandžio 11 d. įstatymo 29 straipsnio 2 dalies b punktu už 1995 m. ir 1996 m. mokestinius laikotarpius Waypoint Aviation atitinkamai 201 229 077 BEF ir 82 854 305 BEF sumoms paprašė taikyti fiktyvų mokestį prie pajamų šaltinio už palėkanas, įskaituotas į mokas, kurias koordinacinis centras sumokėjo pagal tarpinį sudarytą finansinę nuomos sutartį.

11 1997 m. kovo 12 d. mokesčių administratorius išsiuntė Waypoint Aviation pranešimą apie patikslintą mokestį, kuriame nurodė, kad atsisako taikyti fiktyvų mokestį prie pajamų šaltinio. 1998 m. balandžio 29 d. Waypoint Aviation pateiktas skundas dėl remiantis šiuo patikslinimu nustatyto mokesčio buvo atmestas 2003 m. liepos 8 d. regioninio mokesčių direktoriaus sprendimu motyvuojant, kad abu orlaivius naudojo Prancūzijoje įsteigta bendrovė Air France.

12 Waypoint Aviation kreipėsi į tribunal de première instance de Bruxelles (Briuselio pirmosios instancijos teismas), kuris 2005 m. gegužės 11 d. sprendimu Waypoint Aviation ieškinį atmetė. Šis sprendimas Waypoint Aviation apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Apeliaciniame skunde ji, be kita ko, tvirtina, kad 1983 m. balandžio 11 d. įstatymo 29 straipsnio 2 dalies d punktu ribojama laisvė teikti paslaugas ir kliudoma įsisteigimo laisvei.

13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, savo sprendime šį straipsnį aiškindamas teleologiškai, teigia, kad minėtu straipsniu draudžiama perleisti trečiajam asmeniui, kuris nėra Belgijoje įsisteigęs atitinkamos grupės narys, teisė naudoti turtą, įgytą pasinaudojant finansavimu, suteikiantį teisę į fiktyvų mokestį prie pajamų šaltinio, nepaisant to, kas tokia teisė perleidžia.

14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad fiktyvus mokestis prie pajamų šaltinio yra lengvata, kuri tiesiogiai daro įtaką norintiesiems investuoti Belgijos bendrovės finansavimo išlaidoms, nes pritaikius šį mokestį sumažėja lėšas skolinančio subjekto finansavimo išlaidos.

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad pagal 1983 m. balandžio 11 d. įstatymo 29 straipsnio 2 dalies d punktą fiktyvus mokestis prie pajamų šaltinio taikomas tuo atveju, kai lėktuvo nuomos paslaugos teikiamos Belgijos bendrovei, o tuo atveju, kai ši nuomos paslauga gavėjams įsisteigęs ne Belgijoje, o kitoje valstybėje narėje, mokestis netaikomas. Tuo remdamasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas daro išvadą, kad šis straipsnis iš principo prieštarauja EB 49 straipsniui, nes pagal minėtą įstatymo straipsnį Belgijos įmonė atgrasoma teikti nuomos paslaugas kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei, dėl ko ši paslauga teikimas tampa brangesnis grupei, kuriai priklauso ši Belgijos bendrovė, nes fiktyvus mokestis prie pajamų šaltinio tokiu atveju netaikomas finansuojantį bendrovei. Jis remiasi 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendimu Jobra (C-330/07, Rink. p. I-9099).

16 Šiomis aplinkybomis cour d'appel de Bruxelles nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal EB <...> 49 straipsnį draudžiama taikyti tokia nacionalinė teisės nuostata, kaip antai 1983 m. balandžio 11 d. įstatymo 29 straipsnio 2 dalies d punktas, tiek, kiek, viena vertus, šia teisės nuostata leidžiama suteikti mokesčio kreditą, t. y. taikyti fiktyvų mokestį prie pajamų šaltinio, pajamų iš koordinaciniam centrai, kaip jis suprantamas pagal <...> Karaliaus dekretą Nr. 187 <...>, suteiktą kreditą ar paskolą gavėjams, kai bendrovė, kuri koordinacinio centro ar per ją paskolintas lėšas naudoja įsigyti materialiajam turtui, kurį ji Belgijoje naudoja vykdydama savo

komercin? veikl?, suteikia teis? š? turt? naudoti tai pa?iai bendrovei? grupei priklausan?iai bendrovei, Belgijos rezidentei, nors, antra vertus, šia teis?s nuostata neleidžiama suteikti mokes?io kredito, kai ta pati bendrov? perleidžia teis? naudoti t? pat? material?j? turt? bendrovei, kuri priklauso tai pa?iai bendrovei? grupei, ta?iau kuri yra kitos valstyb?s nar?s nei Belgija rezident??

2. Ar EB <...> 10 straipsn?, skaitom? kartu su EB <...> 49 straipsniu, reikia suprasti kaip draudžiant? teis?s nuostat?, kaip antai 1983 m. balandžio 11 d. ?statymo 29 straipsnio 2 dalies d punkt?, aiškinti taip, kad mokes?io kreditas, t. y. fiktyvus mokestis prie pajam? šaltinio, pajam? iš koordinaciniam centrui, kaip jis suprantamas pagal <...> Karaliaus dekret? Nr. 187 <...>, suteikt? kredit? ar paskol? gav?jams suteikiamas su s?lyga, kad jokia grup?s bendrov?, o ne vien bendrov?, kuri už iš ši? kredit? ar paskol? gaut? finansavim? ?sigyja material?j? turt? ir j? naudoja Belgijoje vykdydama savo komercin? veikl?, jokios teis?s naudoti iš min?t? kredit? ar paskol? finansuojam? material?j? turt? neperleidžia kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiam grup?s nariui?“

## **D?I prejudicini? klausim?**

17 Pirmiausia pabr?žtina, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas 1983 m. balandžio 11 d. ?statymo 29 straipsnio 2 dalies d punkt? aiškina taip, kad pagal j? draudžiama perleisti teis? naudoti turt?, ?gyt? pasinaudojant finansavimu, suteikian?iu teis? ? fiktyv? mokest? prie pajam? šaltinio, ne Belgijoje ?steigta bendrovei, nepaisant to, kas toki? teis? perleidžia. Tuo remdamasis jis daro išvad?, kad pagal ši? teis?s nuostat? *Waypoint Aviation* negali pasinaudoti fiktyviu mokes?iu prie pajam? šaltinio už finansavim?, leidus? ?sigyti l?ktuvus, kuri? naudojimo teis? *Sabena* perleido *Air France* per nagrin?jamus mokestinius laikotarpius. Vis d?lto jis mano, kad ši teis?s nuostata iš principo prieštarauja EB 49 straipsniui.

18 Šiomis aplinkyb?mis laikytina, kad prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar EB 49 straipsn? reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstyb?s nar?s teis?s nuostata, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, kurioje numatyta, kad mokes?io kreditas už pajamas iš paskol?, suteikt? kai kurioms bendrov?ms nacionalin?je teritorijoje naudojamam naujam turtui ?sigyti, suteikiamas su s?lyga, kad bendrov?, ?sigijusi turt? pasinaudodama paskola, suteikian?ia teis? ? mokes?io kredit?, ar bet kuri kita tai pa?iai grupei priklausanti bendrov? teis?s naudoti turt? neperleidžia tretiesiems asmenims, kurie n?ra šioje valstyb?je nar?je ?sisteig? šios grup?s nariai.

19 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, nors tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, vis d?lto jos turi j? ?gyvendinti laikydamosi S?jungos teis?s (žr., be kita ko, 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Tankreederei I*, C?287/10, Rink. p. I?0000, 14 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

20 Orlaivi? lizingas ir nuoma yra paslaug? teikimas, kaip tai suprantama pagal EB 50 straipsn? (pagal analogij? žr. 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Cura Anlagen*, C?451/99, Rink. p. I?3193, 18 punkt? ir min?to Sprendimo *Jobra* 22 punkt?), o tai reiškia, kad EB sutarties nuostatos d?l laisv?s teikti paslaugas taikomos tokiai situacijai, kokia susiklost? pagrindin?je byloje.

21 ?mon? gali remtis laisve teikti paslaugas valstyb?s nar?s, kurioje ji ?steigta, atžvilgiu, jeigu paslaugos teikiamos kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiems paslaug? gav?jams, ir bendr?ja prasme – visais atvejais, kai paslaug? teik?jas teikia paslaugas kitoje nei ?sisteigimo valstyb?je nar?je (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Tankreederei I* 16 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

22 Teisingumo Teismas yra ne kart? nusprend?s, kad nacionalin?s priemon?s, kurios draudžia, riboja arba daro mažiau patraukl? laisv?s teikti paslaugas ?gyvendinim?, sudaro šios laisv?s

apribojimus (žr., be kita ko, minėtą sprendimą *Jobra* 19 punktą ir *Tankreederei I* 15 punktą).

23 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad nacionalinės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią pajamoms iš paskolos, skirtos finansuoti įsigijimo turto, kurio naudojimo teisė perleista kitoje valstybėje narėje steigtai bendrovei, taikomas mokestinis režimas yra mažiau palankus, nei taikomas pajamoms iš paskolos, skirtos finansuoti turto, kuriuo naudojasi nacionalinėje teritorijoje steigta bendrovė, įsigijimo, gali atgrasyti šio mokesčio lengvatą galinčias pretenduoti įmones teikti paslaugas, skirtas finansuoti įsigijimo turto, kurio naudojimo teisė numatyta perleisti kitose valstybėse narėse steigtiems įkio subjektams (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Jobra* 24 punktą ir *Tankreederei I* 17 punktą).

24 Be to, atsižvelgiant į galimus mokesčio lengvatos padarinius skolininkui tenkančioms su paskola susijusioms išlaidoms, o tai yra nagrinėjamu atveju nustatyta aplinkybė, kaip tai matyti iš šio sprendimo 8 punkto, tokia teisės nuostata gali atgrasyti įmones, norinčias įsigyti turtą pasinaudojant paskola, teikti kitose valstybėse narėse steigtiems įkio subjektams paslaugas, kurias teikiant perleidžiama teisė šio turtą naudoti, kaip antai nuomos paslaugas.

25 Be to, jeigu pagal šią teisės nuostatą naudojimosi teisės tokiems įkio subjektams negali perleisti ne tik įmonė, kuri įsigyja turtą pasinaudodama teise į mokesčio lengvatą suteikiančią paskola, bet ir visos tai pačiai grupei kaip ir minėta įmonė priklausančios bendrovės, ši teisės nuostata taip pat gali atgrasyti tokias bendroves nuo veiklos, kuri vykstant šio naudojimosi teise perleidžiama, kitose valstybėse.

26 Iš to matyti, kad tokia nacionalinės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, sudaro laisvės teikti paslaugas apribojimą, kaip tai suprantama pagal EB 49 straipsnį.

27 Šis apribojimas gali būti pateisinamas tik dėl privalomo bendrojo intereso pagrindu. Be to, tokiu atveju dar reikalaujama, kad šis apribojimas būtų tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (minėto Sprendimo *Tankreederei I* 19 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

28 Tačiau šioje byloje Belgijos vyriausybė nepateikė, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neįžvelgė jokio pateisinimo.

29 Todėl į pateiktus klausimus atsakyтина: EB 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kurioje numatyta, kad mokesčio kreditas už pajamas iš paskolų, suteiktų kai kurioms bendrovėms nacionalinėje teritorijoje naudojamam naujam turtui įsigyti, suteikiamas su sąlyga, kad bendrovė, įsigijusi turtą pasinaudodama paskola, suteikiančią teisę į mokesčio kreditą, ar bet kuri kita tai pačiai grupei priklausanči bendrovė teisės naudoti turtą neperleidžia tretiesiems asmenims, kurie nėra šioje valstybėje narėje steigę šios grupės nariai.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

30 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

**EB 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kurioje numatyta, kad mokesčio kreditas už pajamas iš paskolų, suteiktų kai kurioms bendrovėms nacionalinėje teritorijoje naudojamam naujam turtui įsigyti, suteikiamas su sąlyga, kad bendrovė, įsigijusi turtą**

**pasinaudodama paskola, suteikiančia teisę mokėti kreditą, ar bet kuri kita tai pačiai grupei priklausanti bendrovė teisės naudoti turtą neperleidžia tretiesiems asmenims, kurie nėra šioje valstybėje narėje įsisteigę šios grupės nariai.**

Parašai.

\* Proceso kalba: prancūzų.