

Sprawa C-9/11

Waypoint Aviation SA

przeciwko

État belge – SPF Finances

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Cour d'appel de Bruxelles)

Swobodne świadczenie usług – Przepisy podatkowe – Zaliczenie na poczet podatku przy dochodach z tytułu pożytek udzielonych na nabycie towarów używanych na terytorium kraju – Wyłączenie towarów, w stosunku do których prawo do korzystania jest przekazywane na osobę trzecią mającą siedzibę w innym państwie członkowskim

Streszczenie wyroku

Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Uregulowanie krajowe przewidujące przyznanie zaliczenia podatku od dochodów z pożytek udzielonych niektórym spółkom na nabycie nowych towarów używanych na terytorium kraju

(art. 49 WE)

Artykuł 49 WE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisowi państwa członkowskiego, który przewiduje przyznanie zaliczenia podatku od przychodów z tytułu pożytek udzielonych na rzecz niektórych spółek na nabycie nowych towarów używanych na terytorium kraju, pod warunkiem że prawo użytkowania towaru nie zostanie przekazane przez spółkę, która nabyła ten towar dzięki pożytkowi dającej prawo do zaliczenia podatku, lub przez inną spółkę należącą do tej samej grupy na rzecz podmiotów trzecich innych niż członkowie tej grupy mający siedzibę w tym państwie członkowskim.

W istocie taki przepis może zniechęcić przedsiębiorstwa, które mogłyby się ubiegać o tę korzyść podatkową, do świadczenia usług zmierzających do finansowania nabycia towarów, w stosunku do których prawo do użytkowania ma zostać przekazane na rzecz podmiotów gospodarczych mających siedzibę w innych państwach członkowskich. Podobnie z uwagi na możliwe odzwierciedlenie korzyści podatkowej w koszcie pożytku ponoszonym przez pożytkobiorcę przepis ten może zniechęcać przedsiębiorstwa zamierzające nabyć towar za pomocą pożytku do świadczenia na rzecz podmiotów gospodarczych mających siedzibę w innych państwach członkowskich usług polegających na przekazaniu prawa do użytkowania tego towaru, takich jak usługi najmu. Ponadto o ile prawo do użytkowania może na podstawie tego przepisu zostać przeniesione na inne podmioty gospodarcze nie tylko przez przedsiębiorstwo, które nabywa towar za pomocą pożytku dającej prawo do korzyści podatkowej, lecz także przez każdą inną spółkę należącą do jej grupy, przepis ten może zniechęcać również te spółki do prowadzenia działalności transgranicznej polegającej na przeniesieniu takiego prawa do użytkowania.

(por. pkt 23–25, 29; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 13 października 2011 r. (*)

Swobodne świadczenie usług – Przepisy podatkowe – Zaliczenie na poczet podatku przy dochodach z tytułu pożyczek udzielonych na nabycie towarów używanych na terytorium kraju – Wyłączenie towarów, w stosunku do których prawo do korzystania jest przekazywane na osobę trzecią mającą siedzibę w innym państwie członkowskim

W sprawie C-9/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Bruxelles (Belgia), postanowieniem z dnia 25 listopada 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 stycznia 2011 r., w postępowaniu:

Waypoint Aviation SA

przeciwko

État belge – SPF Finances,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, pełniący obowiązki prezesa ósmej izby K. Schieman i E. Jarašinas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Waypoint Aviation SA przez adwokatów A. Huyghego oraz B. Philipparta de Foya,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz J.P. Keppennego, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 10 WE i 49

WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Waypoint Aviation SA (zwanej dalej „Waypoint Aviation”) przeciwko État belge – SPF Finances [Service public fédéral Finances (federalna służba publiczna ds. finansów)] w przedmiocie odmowy przyznania zaliczenia na poczet podatku zwanego „fikcyjną zaliczką na poczet podatku od dochodów kapitałowych” za lata podatkowe 1995 i 1996.

Krajowe ramy prawne

3 Code des impôts sur les revenus [kodeks podatków dochodowych] przewiduje, że podatek od odsetek i wierzytelności jest pobierany u źródła w formie zaliczki, zwanej „zaliczką na poczet dochodów kapitałowych”.

4 Arrêté royal n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création de centres de coordination (rozporządzenie królewskie nr 187 z dnia 30 grudnia 1982 r. w sprawie tworzenia centrów koordynacyjnych, *Moniteur belge* z dnia 13 stycznia 1983, s. 502, zwane dalej „arrêté royal nr 187”) ustanowił specjalny system podatkowy dla spółek odpowiadających określonym kryteriom, zwanych „centrami koordynacyjnymi”.

5 Artykuł 29 loi du 11 avril 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires (ustawy w sprawie przepisów podatkowych i budżetowych, *Moniteur belge* z dnia 16 kwietnia 1983 r.), zmienionej przez loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales (ustawa z dnia 4 sierpnia 1986 r. w sprawie przepisów podatkowych, *Moniteur belge* z dnia 20 sierpnia 1986 r.) (zwanej dalej „ustawą z dnia 11 kwietnia 1983 r.”), stanowi:

„Następujące zwolnienia są stosowane w każdym okresie podatkowym, w którym przedsiębiorstwa korzystają z korzyści przewidzianych [...] w art. 5 arrêté royal nr 187 [...]:

[...]

2° a) [...]

b) w celu określenia kwoty netto podlegającej opodatkowaniu po stronie beneficjentów [...] przychody z wierzytelności lub pożyczek są zwiększane o fikcyjną zaliczką na poczet podatku od dochodów kapitałowych równą 25/75 kwoty zainkasowanej lub pobranej, a w celu stosowania art. 18, 97 i 211 code des impôts sur les revenus [kodeksu podatków dochodowych] owa fikcyjna zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych jest zrównana z rzeczywiście pobraną zaliczką na podatek od dochodów kapitałowych ustanowioną w art. 174 tego kodeksu;

[...]

d) w odniesieniu do wierzytelności lub pożyczek przyznanie prawa do fikcyjnej zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych ma zastosowanie tylko w zakresie, w jakim kapitał pożyczony został już przeznaczony przez przedsiębiorstwa lub centrum, lub członków grupy, do której centrum należy, na zakup lub na przywrócenie do stanu nowego środków trwałych, które wykorzystują w Belgii do prowadzenia swojej działalności zawodowej i w stosunku do których prawo ich użytkowania nie zostało przyznane na mocy jakiegokolwiek umowy osobom trzecim innym niż belgijscy członkowie grupy [...].”

6 Przepis ten umożliwia przedsiębiorstwom, które udzielają pożyczki centrum koordynacji na doliczenie do otrzymywanych przez nie odsetek fikcyjnej zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, która następnie jest odliczana od należnego od nich podatku. Przyznaje on zatem przedsiębiorstwom korzyść podatkową w formie zaliczenia na poczet podatku, umożliwiając w ten

sposób centrum koordynacyjnym uzyskanie finansowania po mniejszych kosztach.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7 Przedmiotem działania Waypoint Aviation, spółki prawa belgijskiego, są wszystkie transakcje bezpośrednio lub pośrednio związane z nabyciem, wynajmem lub finansowaniem statków powietrznych przeznaczonych do odpłatnego transportu pasażerów i towarów.

8 W trakcie lat 90. Waypoint Aviation nabyła na podstawie umowy leasingu finansowego zawartej z Lizad, EUIG (europejskim ugrupowaniem interesów gospodarczych) prawa francuskiego, dwa samoloty marki Airbus. Samoloty te zostały następnie nabyte przez centrum koordynacyjne grupy Sabena – Sabena Interservices Center SA (zwane dalej „centrum koordynacyjnym”) na podstawie drugiej umowy leasingu finansowego zawartej z Waypoint Aviation, przewidującej, że przekazuje ona centrum koordynacyjnemu cała fikcyjną zaliczkę na poczet podatku od dochodów kapitałowych.

9 Poprzez trzecią umowę leasingu finansowego obydwa samoloty zostały nabyte przez Atrix SA, spółką należącą do grupy Sabena, w celu ich wynajmu na rzecz Sabeny. Sabena podnajmowała je w trakcie trzech lat Air France w ramach porozumienia o współpracy.

10 Na podstawie art. 29² lit. b) ustawy z dnia 11 kwietnia 1983 r. Waypoint Aviation wystąpiła o przyznanie fikcyjnej zaliczki na lata podatkowe 1995 i 1996 w kwotach, odpowiednio, 201 229 077 BEF i 82 854 305 BEF na poczet podatku od odsetek zawartych w opłatach płaconych przez centrum koordynacyjne na podstawie zawartej pomiędzy nimi umowy leasingowej.

11 W dniu 12 marca 1997 r. organ podatkowy skierował do Waypoint Aviation decyzję w sprawie korekty, odmawiając zastosowania fikcyjnej zaliczki na poczet podatku. Odwołanie wniesione w dniu 29 kwietnia 1998 r. przez Waypoint Aviation od podatku określonego w wyniku owej korekty zostało oddalone decyzją directeur régional des contributions (generalnego dyrektora ds. podatków) z dnia 8 lipca 2003 r. na tej podstawie, iż dwa statki powietrzne były używane przez Air France, spółką mającą siedzibę we Francji.

12 Waypoint Aviation wystąpiła do tribunal de première instance de Bruxelles (sądu pierwszej instancji w Brukseli), który oddalił skargę wyrokiem z dnia 11 maja 2005 r. W związku z tym wniosła ona odwołanie od tego wyroku do sądu krajowego występującego z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, podnosząc w szczególności, że art. 29² lit. d) ustawy z dnia 11 kwietnia 1983 r. ustanawia ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług a także przeszkodzi w swobodzie przedsiębiorczości.

13 W postanowieniu, dokonując wykładni celowościowej tego artykułu, sąd krajowy wskazuje, że zakazuje on przekazywania osobom trzecim, innym niż członkowie danej grupy belgijskiej, prawa do używania towarów nabytych w drodze finansowania dającego prawo do fikcyjnej zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, niezależnie od osoby dokonującej tego przekazania.

14 Sąd ten wskazuje, że fikcyjna zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych jest korzyścią podatkową, która ma bezpośredni wpływ na spółkę belgijską zamierzającą dokonać inwestycji na koszt finansowania, ponieważ skutkuje w przypadku jej przyznania zmniejszeniem kosztów finansowania na korzyść pożyczającego fundusze.

15 Rzeczonego sąd stwierdza, że art. 29² lit. d) ustawy z dnia 11 kwietnia 1983 r. skutkuje tym, że fikcyjna zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych jest przyznawana, gdy świadczenie usług wynajmu samolotu jest dokonywane na rzecz spółki belgijskiej, podczas gdy

odmawia się jej, gdy usługobiorca tej samej usługi ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż Belgia. Na tej podstawie sąd krajowy stwierdza, że rzeczoną artykuł jest co do zasady sprzeczny z art. 49 WE, w zakresie w jakim zniechęca przedsiębiorstwo belgijskie do świadczenia usługi najmu na rzecz spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim poprzez uczynienie tego świadczenia usług droższym dla grupy, w której skład wchodzi owa spółka belgijska, ponieważ fikcyjna zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych nie jest w tym przypadku przyznawana spółce pożyczającej fundusze. Powołuje się on na wyrok z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie C-330/07 Jobra, Zb.Orz. s. I-9099).

16 W tej sytuacji cour d'appel de Bruxelles postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 49 [...] WE stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego takiego jak art. 29 2° lit. d) ustawy z dnia 11 kwietnia 1983 r. z tego względu, że z jednej strony przepis ten umożliwia przyznanie zaliczenia na poczet podatku – fikcyjnej zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych – podmiotom otrzymującym przychody z tytułu wierzytelności lub pożyczek udzielonych centrum koordynacyjnemu w rozumieniu arrêté royal nr 187 [...], gdy spółka, która korzysta ze środków pożyczonych przez centrum koordynacyjne lub za jego pośrednictwem w celu nabycia dobra materialnego, którego używa ona w Belgii do prowadzenia swej działalności zawodowej, powierza prawo jego używania spółce, która należy do tej samej grupy spółek i która ma siedzibę w Belgii, podczas gdy z drugiej strony przepis ten nie umożliwia przyznania prawa zaliczenia na poczet podatku, gdy spółka ta powierza prawo używania tego samego dobra materialnego spółce, która również należy do tej samej grupy spółek, lecz ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż Belgia?

2) Czy artykuł 10 [...] WE w związku z art. 49 [...] WE należy rozumieć jako zakazujący dokonywania wykładni przepisu takiego jak art. 29 2° lit. d) ustawy z dnia 11 kwietnia 1983 r., która uzależnia przyznanie prawa zaliczenia na poczet podatku – fikcyjnej zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych – osobom otrzymującym przychody w zakresie wierzytelności lub pożyczek udzielonych centrum koordynacyjnemu w rozumieniu arrêté royal nr 187 [...] od spełnienia warunku, że prawo używania dobra materialnego finansowanego w drodze owych wierzytelności lub pożyczek nie zostanie przyznane członkowi grupy mającemu siedzibę w innym państwie przez adn? spółkę należącą do grupy, a nie tylko przez spółkę, która nabywa dobro materialne dzięki temu finansowaniu i która używa go w Belgii do prowadzenia swej działalności zawodowej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

17 Tytułem wstępu należy podnieść, że sąd krajowy zinterpretował art. 29 2° lit. d) ustawy z dnia 11 kwietnia 1983 r. jako zakazujący przyznawania prawa do używania towarów nabytych w drodze finansowania dającego prawo do fikcyjnej zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych spółce, która nie ma siedziby w Belgii, niezależnie od podmiotu dokonującego tego przekazania. Z powyższego wnioskuje on, że na podstawie tego przepisu Waypoint Aviation nie może korzystać z fikcyjnej zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych z tytułu finansowania, które umożliwiło jej nabycie samolotów, w stosunku do których prawo do używania zostało przekazane przez Saben? na rzecz Air France w trakcie spornych lat podatkowych. Niemniej jednak uważa on, że przepis ten jest co do zasady sprzeczny z art. 49 WE.

18 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że przez pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć w tym celu, sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 49 WE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisowi państwa członkowskiego, takiemu jak przepis sporny w postępowaniu przed sądem krajowym, który przewiduje przyznanie zaliczenia podatku od dochodów z pożyczek udzielonych niektórym spółkom na nabycie nowych towarów

używanych na terytorium kraju, pod warunkiem że prawo do używania towaru nie zostanie przekazane przez spółkę, która nabyła ten towar dzięki pożytecznej pomocy prawo do zaliczenia podatku, lub przez inną spółkę należącą do tej samej grupy na rzecz podmiotów trzecich innych niż członkowie tej grupy mający siedzibę w tym państwie członkowskim.

19 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem chociaż podatki bezpośrednio należące do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te muszą wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii (zobacz w szczególności wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-287/10 Tankreederei I, Zb.Orz. s. I-14233, pkt 14 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Tymczasem leasing i wynajem statków powietrznych stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 50 WE (zob. analogicznie: wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-451/99 Cura Anlagen, Zb.Orz. I-3193, pkt 18; ww. wyrok w sprawie Jobra, pkt 22), tak że przepisy traktatu WE dotyczące swobodnego świadczenia usług mają zastosowanie w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym.

21 Przedsiębiorstwo może powołać się na swobodę świadczenia usług wobec państwa członkowskiego, w którym ma ono siedzibę, gdy usługi są świadczone na rzecz usługobiorców mających siedzibę w innym państwie członkowskim, a ogólniej we wszystkich przypadkach, w których usługodawca oferuje swe usługi na terytorium państwa członkowskiego innego niż to, w którym ma siedzibę (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Tankreederei I, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Trybunał wielokrotnie orzeka, że za ograniczenia swobodnego świadczenia usług należy uznać przepisy krajowe, które zakazują korzystania z tej swobody lub ograniczają lub zmniejszają atrakcyjność korzystania z niej (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Jobra, pkt 19; w sprawie Tankreederei I, pkt 15).

23 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że przepis krajowy taki jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym, który poddaje przychody z pożytecznej nabycie towaru, w stosunku do którego prawo używania jest przekazywane spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, mniej korzystnemu systemowi podatkowemu niż system zastrzeżony dla przychodów z pożytecznej nabycie towaru używanego przez spółkę mającą siedzibę na terytorium kraju, może zniechęcić przedsiębiorstwa, które mogłyby się ubiegać o te korzyści podatkowe, do świadczenia usług zmierzających do finansowania nabycia towarów, w stosunku do których prawo do używania ma zostać przekazane na rzecz podmiotów gospodarczych mających siedzibę w innych państwach członkowskich (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Jobra, pkt 24; w sprawie Tankreederei I, pkt 17).

24 Podobnie z uwagi na możliwe odzwierciedlenie korzyści podatkowej w koszcie pożyteczki ponoszonym przez pożytkobiorcę, który to okoliczności należy sprawdzić w niniejszej sprawie, jak to wynika z pkt 8 niniejszego wyroku, przepis ten może zniechęcać przedsiębiorstwa zamierzające nabyć towar za pomocą pożytki do świadczenia na rzecz podmiotów gospodarczych mających siedzibę w innych państwach członkowskich usług polegających na przekazaniu prawa do używania tego towaru, takich jak usługi najmu.

25 Ponadto o ile prawo do używania może na podstawie tego przepisu zostać przeniesione na inne podmioty gospodarcze nie tylko przez przedsiębiorstwo, które nabywa towar za pomocą pożytki dającej prawo do korzyści podatkowej, lecz także przez każdą inną spółkę należącą do jej grupy, przepis ten może zniechęcać również te spółki do prowadzenia działalności transgranicznej polegającej na przeniesieniu takiego prawa do używania.

26 Oznacza to, że przepis krajowy taki jak w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi

ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług w rozumieniu art. 49 WE.

27 Ograniczenie takie może na dopuścić jedynie wtedy, gdy jest ono uzasadnione nadrzdnymi względami interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest, aby stosowanie wskazanego ograniczenia zapewniało ponadto realizację załozonego celu i nie wykraczało poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (ww. wyrok w sprawie Tankreederei I, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Tymczasem w niniejszej sprawie rząd belgijski nie przedstawił żadnego ewentualnego uzasadnienia; takiego uzasadnienia nie wskazał również sąd krajowy.

29 W związku z tym na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 49 WE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisowi państwa członkowskiego takiemu jak przepis sporny w postępowaniu przed sądem krajowym, który przewiduje przyznanie zaliczenia podatku od przychodów z tytułu pożyczek udzielonych na rzecz określonych spółek na nabycie nowych towarów używanych na terytorium kraju, pod warunkiem że prawo używania towaru nie zostanie przekazane przez spółkę, która nabyła ten towar dzięki pożyczce dającej prawo do zaliczenia podatku, lub przez inną spółkę należącą do tej samej grupy na rzecz podmiotów trzecich innych niż członkowie tej grupy mający siedzibę w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

30 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 49 WE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisowi państwa członkowskiego takiemu jak przepis sporny w postępowaniu przed sądem krajowym, który przewiduje przyznanie zaliczenia podatku od przychodów z tytułu pożyczek udzielonych na rzecz określonych spółek na nabycie nowych towarów używanych na terytorium kraju, pod warunkiem że prawo używania towaru nie zostanie przekazane przez spółkę, która nabyła ten towar dzięki pożyczce dającej prawo do zaliczenia podatku, lub przez inną spółkę należącą do tej samej grupy na rzecz podmiotów trzecich innych niż członkowie tej grupy mający siedzibę w tym państwie członkowskim.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.