

# Ανωνυμοποιημένο κείμενο

Μετάφραση

C-459/18 - 1

## Υπόθεση C-459/18

### Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

#### Ημερομηνία καταθέσεως:

16 Ιουλίου 2018

#### Αιτούν δικαστήριο:

Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen (πρωτοδικείο Αμβέρσας, Βέλγιο)

#### Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

29 Ιουνίου 2018

#### Ενάγουσα:

Argenta Spaarbank nv

#### Εναγόμενο:

Belgische Staat (Βελγικό Δημόσιο)

[παραλειπόμενα] Ημερομηνία αποφάσεως

[παραλειπόμενα] **29 Ιουνίου 2018**

[παραλειπόμενα] **rechtbank van eerste aanleg Antwerpen,**

**σχηματισμός Αμβέρσας**

**τμήμα αστικών υποθέσεων**

**απόφαση**

[παραλειπόμενα] [σελ. του πρωτοτύπου 2]

Στην υπόθεση:

**ARGENTA SPAARBANK NV**

με καταστατική έδρα στην [παραλειπόμενα] Αμβέρσα [παραλειπόμενα]

ενάγουσα

[παραλειπόμενα]

ΚΑΤΑ:

**ΤΟΥ BELGISCHE STAAT,**

Federale Overheidsdienst Financiën (Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών),  
Algemene Administratie van de Fiscaliteit (Γενική Διεύθυνση Φορολογίας),  
[παραλειπόμενα] με έδρα στις [παραλειπόμενα] Βρυξέλλες, [παραλειπόμενα]

εναγομένου

[παραλειπόμενα] \* \* \* \* \*

[παραλειπόμενα] [πτυχές του εθνικού δικονομικού δικαίου]

\* \* \* \* \*

Διαδικασία

- 1 Η ενάγουσα, Argenta Spaarbank nv, υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2015 εμπρόθεσμη δήλωση βελγικού φόρου εταιριών, στην οποία εφαρμόστηκε, μεταξύ άλλων, μείωση του εκπεστέου ποσού για επιχειρηματικό κεφάλαιο δυνάμει του άρθρου 205 quinquies του Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (βελγικού κώδικα περί των φόρων εισοδήματος του 1992, στο εξής: WIB92). **[σελ. του πρωτοτύπου 3]**
- 2 Η πράξη βεβαίωσης φόρου εταιριών για το φορολογικό έτος 2015 [παραλειπόμενα] κηρύχθηκε εκτελεστή στις 12 Νοεμβρίου 2015. Η ατομική ειδοποίηση βεβαίωσης φόρου απεστάλη στις 16 Νοεμβρίου 2015. Στις 12 Μαΐου 2016 η ενάγουσα υπέβαλε ένσταση κατά αυτής της βεβαίωσης φόρου, με την οποία επικαλέστηκε ότι το άρθρο 205 quinquies του WIB92 αντιβαίνει στο άρθρο 49 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΣΛΕΕ). Η εν λόγω ένσταση απορρίφθηκε με απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2016.
- 3 Το εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο κατατέθηκε στη γραμματεία στις 17 Μαρτίου 2017.
- 4 Με την αγωγή της ενάγουσας ζητείται να ακυρωθεί εν μέρει η επίμαχη βεβαίωση φόρου, ή τουλάχιστον να ελαφρυνθεί στο μέτρο που το εκπεστέο ποσό για επιχειρηματικό κεφάλαιο μειώθηκε κατ' εφαρμογή του άρθρου 205 quinquies του WIB92, επικουρικώς να τεθεί προδικαστικό ερώτημα στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο. Η ενάγουσα ζητεί επίσης να καταδικαστεί το εναγόμενο στην επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, πλέον των τόκων υπερημερίας και των δικαστικών εξόδων.

2

Ανωνυμοποιημένο κείμενο

- 5 Το παραδεκτό της αγωγής της ενάγουσας δεν αμφισβητείται. Δεν υφίστανται ενστάσεις σχετικά με το παραδεκτό οι οποίες μπορούν να προβληθούν αυτεπαγγέλτως.

Συναφή πραγματικά περιστατικά - νομοθετικές διατάξεις

- 6 Η ενάγουσα είναι μια εδρεύουσα στο Βέλγιο εταιρία, η οποία υπόκειται στον βελγικό φόρο εταιριών. Η διαφορά αφορά το φορολογικό έτος 2015, (εν προκειμένω) τη φορολογική περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2014 και 31ης Δεκεμβρίου 2014.
- 7 Κατά το φορολογικό έτος 2015 η ενάγουσα ασκούσε μέρος των δραστηριοτήτων της μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης στις Κάτω Χώρες, της οποίας τα εισοδήματα απαλλάσσονται στο Βέλγιο δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφοι 1 έως 3, και του άρθρου 23 της βελγο-ολλανδικής συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας (σύμβαση της 5ης Ιουνίου 2001 μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποτροπή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής στον τομέα του φόρου εισοδήματος και περιουσίας, Belgisch Staatsblad της 20ής Δεκεμβρίου 2002, σ. 57533). [σελ. του πρωτοτύπου 4]
- 8 Σύμφωνα με το άρθρο 205 bis έως 205 novies του WIB92, κατά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου εταιριών, η ενάγουσα έχει δικαίωμα εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο (η οποία αποκαλείται επίσης έκπτωση για πλασματικούς τόκους).
- 9 Η έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο εισήχθη με τον Wet van 22 juni 2005 tot invoering van een belastingaftrek voor fisicokapitaal (βελγικό νόμο της 22ας Ιουνίου 2005 περί θεσπίσεως φορολογικής εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο, Belgisch Staatsblad της 30ής Ιουνίου 2005, σ. 30077). Από την αιτιολογική έκθεση του εν λόγω νόμου προκύπτει ότι σκοπός ήταν «να αμβλυνθεί η δυσμενής μεταχείριση του επιχειρηματικού κεφαλαίου έναντι του δανειακού κεφαλαίου» δια της χορηγήσεως εκπτώσεως ίσης προς «ορισμένο ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων το οποίο καθορίζεται δυνάμει της νομοθεσίας περί λογιστικής και ετησίων λογαριασμών των εταιριών (...)». Σκοπός ήταν να αμβλυνθεί η διαφορετική φορολογική μεταχείριση της χρηματοδοτήσεως των εταιριών με δανειακά κεφάλαια, των οποίων το κόστος εκπίπτει πλήρως από τον φόρο, και με ίδια κεφάλαια (επιχειρηματικά κεφάλαια), των οποίων η απόδοση ήταν φορολογητέα στο σύνολό της. Η αιτιολογική έκθεση υπογράμμιζε επίσης τη βελτίωση της φερεγγυότητας των εταιριών και την ανταγωνιστικότητα της βελγικής οικονομίας ([παραλειπόμενα] βλ., επίσης, σκέψεις 3, 4 και 5 της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 2013 στην υπόθεση Argenta Spaarbank nv, C-350/11, EU:C:2013:447).
- 10 Το άρθρο 205 bis του WIB92 αναφέρει μόνον την αρχή της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο, ως το ποσό που αφαιρείται από τη βάση επιβολής του φόρου. Το άρθρο 205 ter του WIB92 ορίζει το επιχειρηματικό κεφάλαιο που

πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ως βάση για τον υπολογισμό της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο. Το άρθρο 205 quater, παράγραφος 1, του WIB92 ορίζει ότι η έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο είναι το αποτέλεσμα του πολλαπλασιασμού του επιχειρηματικού κεφαλαίου που, κατά το άρθρο 205 ter του WIB92, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη. Οι λοιπές παράγραφοι αφορούν κυρίως τον καθορισμό αυτού του συντελεστή.

- 11 Το άρθρο 205 quinquies του WIB92, όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2015, ορίζει τα εξής:

*«Εάν η εταιρία διαθέτει σε άλλο κράτος μέλος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις [ή] ακίνητα που δεν ανήκουν σε μόνιμη εγκατάσταση ή δικαιώματα επί τέτοιων ακινήτων, των οποίων τα εισοδήματα απαλλάσσονται δυνάμει συμβάσεως για την αποτροπή της [σελ. του πρωτοτύπου 5] διπλής φορολογίας, η προβλεπόμενη στο άρθρο 205 bis έκπτωση μειώνεται κατά το χαμηλότερο από τα δύο ακόλουθα ποσά:*

*1ο το ποσό που ορίζεται σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο·*

*2ο το προερχόμενο από αυτές τις μόνιμες εγκαταστάσεις, τα ακίνητα και τα δικαιώματα επί τέτοιων ακινήτων θετικό αποτέλεσμα, όπως ορίζεται στον παρόντα Wetboek.*

*Εάν η εταιρία διαθέτει σε κράτος που δεν ανήκει στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις, ακίνητα που δεν ανήκουν σε μόνιμη εγκατάσταση ή δικαιώματα επί τέτοιων ακινήτων, των οποίων τα εισοδήματα απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, η κατά το άρθρο 205 bis έκπτωση μειώνεται κατά το ποσό που ορίζεται σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο.*

*Το ποσό που αναφέρεται στο πρώτο και δεύτερο εδάφιο ορίζεται από τον πολλαπλασιασμό του συντελεστή του άρθρου 205 quater με το θετικό αποτέλεσμα, το οποίο διαπιστώνεται στο τέλος της προηγούμενης φορολογικής περιόδου με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 205 ter, παράγραφοι 2 έως 5, μεταξύ της καθαρής λογιστικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού των αλλοδαπών μόνιμων εγκαταστάσεων, ακινήτων ή δικαιωμάτων που αφορά αντιστοίχως το πρώτο ή το δεύτερο εδάφιο, εξαιρουμένων των μετοχών ή μεριδίων που αφορά το άρθρο 205 ter, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, αφενός, και του συνόλου των στοιχείων του παθητικού που δεν ανήκουν στα ίδια κεφάλαια της εταιρίας και είναι καταλογιστέα στις μόνιμες εγκαταστάσεις, στα ακίνητα ή στα δικαιώματα που αφορούν αντιστοίχως το πρώτο ή το δεύτερο εδάφιο, αφετέρου.»*

- 12 Το rechtbank διαπιστώνει ότι, όσον αφορά τον καθορισμό του ποσού της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο δυνάμει των άρθρων 205 bis έως 205 novies του WIB92, οι διάδικοι δεν διαφωνούν. Διαφωνούν, ωστόσο, όσον αφορά τη συμβατότητα αυτών των εθνικών διατάξεων, ιδίως του άρθρου 205 quinquies του WIB92, με την ελευθερία εγκαταστάσεως, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 49 της ΣΛΕΕ.

- 13 Μεταξύ των ίδιων διαδίκων είχε υπάρξει προηγουμένως δικαστική διαμάχη σχετικά με τον φόρο εταιριών που επιβλήθηκε στην ενάγουσα για το φορολογικό έτος 2008, ειδικότερα σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο. Στο πλαίσιο της διαφοράς για το φορολογικό έτος [σελ. του πρωτοτύπου 6] 2008, το rechtbank υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο οδήγησε στην προαναφερθείσα απόφαση της 4ης Ιουλίου 2013 (Argenta Spaarbank nv, C-350/11, EU:C:2013:447). Η επιχειρηματολογία των διαδίκων αφορά κατά κύριο λόγο το ερώτημα σε ποιον βαθμό η προσαρμογή της εθνικής νομοθεσίας που περιέχεται στο άρθρο 205 quinquies του WIB92, συνάδει, πλήρως ή εν μέρει, προς τις εκτιμήσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση της 4ης Ιουλίου 2013.
- 14 Με την εν λόγω απόφαση αναγνωρίστηκε ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ έχει την έννοια «ότι αντιβαίνει προς αυτό εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας, για τον υπολογισμό εκπτώσεως χορηγηθείσας σε εταιρία με πλήρη υποχρέωση καταβολής φόρου σε ένα κράτος μέλος, δεν λαμβάνεται υπόψη η καθαρή αξία των στοιχείων του ενεργητικού μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα κέρδη της εν λόγω μόνιμης εγκαταστάσεως δεν φορολογούνται στο πρώτο κράτος μέλος δυνάμει συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, ενώ τα στοιχεία του ενεργητικού που καταλογίζονται σε μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη στο έδαφος του πρώτου αυτού κράτους μέλους λαμβάνονται συναφώς υπόψη.»
- 15 Αυτή η παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ διαπιστώθηκε βάσει της εφαρμογής της εθνικής ρυθμίσεως που διαλαμβανόταν στο τότε άρθρο 205 ter, παράγραφος 2, του WIB92 (βλ. σκέψεις 14 και 16 της αποφάσεως). Αυτή η παλαιά διάταξη προέβλεπε ότι, εάν η εταιρία διέθετε μία ή περισσότερες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, των οποίων τα εισοδήματα απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, το επιχειρηματικό κεφάλαιο μειωνόταν κατά «το ποσό της θετικής διαφοράς μεταξύ, αφενός, της καθαρής λογιστικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού των αλλοδαπών εγκαταστάσεων, [...] και αφετέρου, του συνόλου των στοιχείων του παθητικού που δεν ανήκουν στα ίδια κεφάλαια της εταιρίας και που είναι καταλογιστέα στις εγκαταστάσεις αυτές».
- 16 Όσον αφορά τη βάση υπολογισμού της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο, υπό το καθεστώς που ίσχυε για το φορολογικό έτος 2015, τα στοιχεία του ενεργητικού των αλλοδαπών εγκαταστάσεων, των οποίων τα εισοδήματα απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, δεν αποκλείονται πλέον από τη βάση υπολογισμού (βλ. παλαιό άρθρο 205 ter, παράγραφος 2, του WIB92). Το ίδιο ισχύει για τα ακίνητα και τα δικαιώματα επί ακινήτων, των οποίων τα εισοδήματα απαλλάσσονταν από τον φόρο δυνάμει συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας και τα οποία προηγουμένως αποκλείονταν επίσης από τη βάση υπολογισμού της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο (βλ. παλαιό άρθρο 205 ter, παράγραφος 3, του WIB92). [σελ. του πρωτοτύπου 7]

- 17 Το τότε άρθρο 205 ter, παράγραφοι 2 και 3, του WIB92 καταργήθηκε με τον Wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (βελγικό νόμο της 21ης Δεκεμβρίου 2013 περί διαφόρων φορολογικών και οικονομικών διατάξεων) (άρθρα 7 και 22, Belgisch Staatsblad της 31ής Δεκεμβρίου 2013· παρόραμα του Belgisch Staatsblad της 24ης Μαρτίου 2014, με ισχύ από το φορολογικό έτος 2014).
- 18 Ο ίδιος νόμος της 21ης Δεκεμβρίου 2013 εισήγαγε επίσης το προαναφερθέν (νέο) άρθρο 205 quinquies του WIB92 (με ισχύ από το φορολογικό έτος 2014, βλ. άρθρα 8 και 22 αυτού του νόμου). Η αιτιολογική έκθεση του σχεδίου νόμου που οδήγησε σε αυτόν τον νόμο [παραλειπόμενα], παρέπεμπε ρητώς στην απόφαση του Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 2013 (Argenta Spaarbank nv, C-350/11). Συναφώς, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

*«Η παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως θα μπορούσε να αρθεί με τον να μην αποκλείονται πλέον από τη βάση υπολογισμού της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο τα ίδια κεφάλαια που είναι καταλογιστέα σε μόνιμες εγκαταστάσεις ή ακίνητα που βρίσκονται σε χώρα με την οποία το Βέλγιο έχει συνάψει σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογίας. Προκειμένου, κατά την εφαρμογή μιας τέτοιας λύσεως, να περιοριστεί στο ελάχιστο ο αντίκτυπος στη βελγική φορολογική βάση, η έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο θα έπρεπε να εφαρμόζεται τμηματικά, και η έκπτωση, υπολογιζόμενη βάσει του τμήματος των ιδίων κεφαλαίων που είναι καταλογιστέο σε μόνιμη εγκατάσταση ή βάσει ακινήτου που βρίσκεται σε χώρα με την οποία το Βέλγιο έχει συνάψει σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, να εκπίπτει κατά προτεραιότητα από τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν με αυτά τα στοιχεία του ενεργητικού. Εάν αυτό το κέρδος ήταν ανεπαρκές και μόνον σε περίπτωση που η μόνιμη εγκατάσταση ή το ακίνητο βρισκόταν σε κράτος μέλος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, θα ήταν δυνατή η έκπτωση του υπόλοιπου τμήματος από το κέρδος που δεν είναι καταλογιστέο σε αυτά τα στοιχεία του ενεργητικού.*

*Η τμηματική χορήγηση της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο έχει επίσης το μειονέκτημα ότι η πολυπλοκότητα της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο αυξάνεται με δυσανάλογο τρόπο [...]».*

- 19 Αναφορικά με τη λύση που επιλέχθηκε, το άρθρο 205 quinquies του WIB92, όπως ίσχυε μεταξύ άλλων για το φορολογικό έτος 2015, αναφέρονται επίσης στην αιτιολογική έκθεση τα εξής: *«Αφετέρου, αυτή η λύση συνεπάγεται σε όλες τις περιπτώσεις έκπτωση από το φορολογητέο κέρδος στο Βέλγιο εξίσου μεγάλη με την έκπτωση που συνεπάγεται η λύση σύμφωνα με την οποία η έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο χορηγείται τμηματικά.» [σελ. του πρωτοτύπου 8]*
- 20 Το αρμόδιο τμήμα του Raad van State (βελγικού Συμβουλίου της Επικρατείας), εξέδωσε γνώμη σχετικά με το προσχέδιο του νόμου που οδήγησε στην προσαρμογή του άρθρου 205 quinquies του WIB92 [παραλειπόμενα]. Σε αυτήν αναφερόταν ότι η προσαρμοσθείσα εθνική νομοθεσία εξακολουθούσε να παραβιάζει την ελευθερία εγκαταστάσεως [παραλειπόμενα].

- 21 Το Raad van State παρέπεμψε, μεταξύ άλλων, στην κατάσταση στην οποία το κέρδος ολλανδικής μόνιμης εγκαταστάσεως είναι υψηλότερο από την χορηγηθείσα σε αυτήν την εγκατάσταση έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο, και τη συνακόλουθη μείωση του εκπεστέου ποσού για επιχειρηματικό κεφάλαιο, για να υποστηρίξει ότι η ρύθμιση εξακολουθεί να συνιστά «παρακώλυση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, με αποτέλεσμα να μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος». Στη γνώμη γίνεται παραπομπή στις συναφείς εκτιμήσεις της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 2013 (C-350/11) στις σκέψεις 36 έως 58, με τις οποίες το προσχέδιο νόμου δεν ευθυγραμμίζεται. Επίσης, γίνεται ειδικότερα παραπομπή στη σκέψη 30 της αποφάσεως, όπου αναφέρεται η υπόθεση ότι η έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο, υπολογιζόμενη βάσει του ενεργητικού εγκαταστάσεως, εφαρμόζεται κατά προτεραιότητα στα κέρδη της εγκαταστάσεως.
- 22 Στην αιτιολογική έκθεση αναφέρθηκε ως απάντηση επί της γνώμης του Raad van State ότι, ακόμη κι όταν το κέρδος της εγκαταστάσεως που βρίσκεται εντός του EOX είναι υψηλότερο από την έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο που είναι καταλογιστέο σε αυτήν τη μόνιμη εγκατάσταση, το πλήρες εκπεστέο ποσό για επιχειρηματικό κεφάλαιο αφαιρείτο από τη «συνολική βάση επιβολής του φόρου». Σε αυτό προστίθεται το εξής: «Το τμήμα της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο που είναι καταλογιστέο σε μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να θεωρηθεί ότι εκπίπτει κατά προτεραιότητα από το πραγματοποιηθέν από αυτήν την εγκατάσταση κέρδος». Συναφώς, γίνεται παραπομπή σε «αυτήν την ‘υποθετική’ έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο», ώστε το rechtbank να διαπιστώνει ότι στην αιτιολογική έκθεση η κυβέρνηση, ουσιαστικά, ισχυρίζεται ότι το σύστημα του άρθρου 205 quinquies του WIB92 έχει ισοδύναμα ή ακόμη και πανομοιότυπα αποτελέσματα με σύστημα στο πλαίσιο του οποίου θα οριζόταν ότι η έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο καταλογίζεται κατά προτεραιότητα στο κέρδος μόνιμης εγκαταστάσεως.
- 23 Εν ολίγοις, το υπολογιζόμενο σύμφωνα με τα άρθρα 205 ter και 205 quater του WIB92 εκπεστέο ποσό για επιχειρηματικό κεφάλαιο μειώνεται κατά το τμήμα του εκπεστέου ποσού για επιχειρηματικό κεφάλαιο που υπολογίζεται βάσει των ιδίων κεφαλαίων μόνιμων εγκαταστάσεων (ή ακινήτων και δικαιωμάτων επί αυτών) **[σελ. του πρωτοτύπου 9]** που βρίσκονται σε κράτος μέλος του EOX και απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας. Αυτή η μείωση περιορίζεται στο κέρδος που πραγματοποιήθηκε σε αυτές τις μόνιμες εγκαταστάσεις (ή σε εισοδήματα αναφορικά με ακίνητα και δικαιώματα επί αυτών). Τα ίδια κεφάλαια ορίζονται ως η καθαρή λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού, μειωμένη κατά το σύνολο των στοιχείων του παθητικού που δεν ανήκουν στα ίδια κεφάλαια της εταιρίας και που δεν είναι καταλογιστέα στις μόνιμες εγκαταστάσεις, στα ακίνητα και στα δικαιώματα επί ακινήτων (άρθρο 205 quinquies, παράγραφος 3, του WIB92).
- 24 Διαφορετικά από ό,τι για το φορολογικό έτος 2008, δεν υφίσταται πλέον μεταφορά στα επόμενα έτη σε περίπτωση που για ένα φορολογικό διάστημα δεν

πραγματοποιείται κανένα κέρδος ή πραγματοποιείται ανεπαρκές κέρδος, ώστε να είναι δυνατή η εφαρμογή της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο.<sup>1</sup>

- 25 Για το φορολογικό έτος 2015, το οποίο αφορά η διαφορά, η ενάγουσα είχε μόνο μία μόνιμη εγκατάσταση εντός του ΕΟΧ, στις Κάτω Χώρες, της οποίας τα εισοδήματα απαλλάσσονταν από τον φόρο δυνάμει συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, ενώ δεν είχε κανένα απαλλασσόμενο ακίνητο ή δικαίωμα επί τέτοιου ακινήτου. Ως εκ τούτου, για τον υπολογισμό της μείωσης του εκπεστέου ποσού για επιχειρηματικό κεφάλαιο δυνάμει του άρθρου 205 quinquies, παράγραφοι 1 και 3, του WIB92, ελήφθη υπόψη μόνον αυτή η μόνιμη εγκατάσταση.
- 26 Δυνάμει του άρθρου 205 quinquies, για τον υπολογισμό του ποσού της επίμαχης βεβαιώσεως φόρου εταιριών:
- το εκπεστέο ποσό για πλασματικούς τόκους αναφορικά με την ολλανδική μόνιμη εγκατάσταση της ενάγουσας καθορίστηκε στο ποσό των 1 970 290,89 ευρώ (άρθρο 205 quinquies, παράγραφος 3, του WIB92).
  - το εκπεστέο ποσό για επιχειρηματικό κεφάλαιο αναφορικά με την ολλανδική μόνιμη εγκατάσταση, ύψους 1 970 290,89 ευρώ, συγκρίθηκε με το αποτέλεσμα αυτής της μόνιμης εγκαταστάσεως, το οποίο ήταν θετικό και ανερχόταν στο ποσό των 149 185 743,91 ευρώ (άρθρο 205 quinquies, παράγραφος 1 του WIB92).
  - το εκπεστέο ποσό για επιχειρηματικό κεφάλαιο αναφορικά με την ολλανδική μόνιμη εγκατάσταση, ύψους 1 970 290,89 ευρώ, αφαιρέθηκε πλήρως από το συνολικό εκπεστέο ποσό [σελ. του πρωτοτύπου 10] για επιχειρηματικό κεφάλαιο, επειδή το θετικό αποτέλεσμα της ολλανδικής μόνιμης εγκαταστάσεως ήταν υψηλότερο από [παραλειπόμενα] το εκπεστέο ποσό για επιχειρηματικό κεφάλαιο αναφορικά με αυτήν την εγκατάσταση.
- 27 Το rechtbank διαπιστώνει ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 205 quinquies του WIB92 μείωση του εκπεστέου ποσού για επιχειρηματικό κεφάλαιο δεν εφαρμόζεται σε μόνιμες εγκαταστάσεις στο Βέλγιο, και ότι η βελγική νομοθεσία δεν προβλέπει επίσης καμία αντίστοιχη μείωση για βελγικές εγκαταστάσεις.
- 28 Επομένως, η έκταση της εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο είναι πιο περιορισμένη εάν μια εταιρία έχει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος του ΕΟΧ (και, συνεπώς, σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ), ιδίως εάν το κέρδος της

<sup>1</sup> Το παλαιό άρθρο 205 quinquies WIB92, όπως ίσχυε, μεταξύ άλλων, για το φορολογικό έτος 2008, καταργήθηκε με τον Wet houdende fiscale en financiële bepalingen van 13 december 2012 (βλ. άρθρα 48 και 59, Belgisch Staatsblad της 20ής Δεκεμβρίου 2012, με ισχύ από το φορολογικό έτος 2013· βλ., επίσης, σκέψη 48 της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 2013, Argenta Spaarbank nv, C-350/11).



εγκαταστάσεως είναι υψηλότερο από την καταλογιστέα σε αυτήν έκπτωση για επιχειρηματικό κεφάλαιο, από ό,τι εάν αυτή η μόνιμη εγκατάσταση βρισκόταν στο Βέλγιο. Τίθεται τότε το ερώτημα αν αυτή η εθνική ρύθμιση συνάδει προς τη διαλαμβανόμενη στο άρθρο 49 της ΣΛΕΕ ελευθερία εγκαταστάσεως.

- 29 Όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά, η νομολογία του Δικαστηρίου, ιδίως η απόφαση της 4ης Ιουλίου 2013 (Argenta Spaarbank, C-350/11), συνδέεται στενά με την επιληφθείσα από το rechtbank υπόθεση. Αυτή αφορά τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο και επιπλέον τη συμβατότητα του άρθρου 49 ΣΛΕΕ με τον καθορισμό του εκπεστέου ποσού για επιχειρηματικό κεφάλαιο αναφορικά με την ίδια ολλανδική μόνιμη εγκατάσταση του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο.
- 30 Στην κατάσταση της ενάγουσας για το φορολογικό έτος 2015, κατά το οποίο το κέρδος της μόνιμης εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος είναι υψηλότερο από το εκπεστέο ποσό για επιχειρηματικό κεφάλαιο υπολογιζόμενο βάσει των ιδίων κεφαλαίων που καταλογίζονται σε αυτήν την εγκατάσταση, η νέα ρύθμιση προβλέπει σχεδόν πανομοιότυπη μεταχείριση με τη ρύθμιση για το φορολογικό έτος 2008, η οποία κρίθηκε ως αντιβαίνουσα προς το άρθρο 49 ΣΛΕΕ. Αφετέρου, τα στοιχεία του ενεργητικού της μόνιμης εγκαταστάσεως που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της εκπτώσεως, σε κάθε περίπτωση σε πρώτο στάδιο, και ο περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο αναφορικά με τα ίδια κεφάλαια μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκόμενης στον ΕΟΧ (της οποίας το κέρδος απαλλάσσεται από τον φόρο δυνάμει συμβάσεως για την αποτροπή της διπλής φορολογίας), περιορίζεται μέχρι του ποσού του κέρδους αυτής της εγκαταστάσεως.
- 31 Λαμβανομένου υπόψη του τροποποιηθέντος εθνικού νομικού πλαισίου, η νομολογία του Δικαστηρίου δεν είναι επαρκώς σαφής ώστε να εκτιμηθεί η προβαλλόμενη από την ενάγουσα παράβαση του άρθρου 49 της ΣΛΕΕ. **[σελ. του πρωτοτύπου 11]**
- 32 Το rechtbank εκτιμά επομένως ότι, προκειμένου να μπορέσει να αποφανθεί επί της επιληφθείσας υποθέσεως, είναι αναγκαία η υποβολή στο Δικαστήριο του κατωτέρω αναφερομένου προδικαστικού ερωτήματος σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.
- 33 Στην τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας το εναγόμενο διακρίνει μια θεμελιώδη προσαρμογή, η οποία έχει ως αποτέλεσμα ότι η κατάσταση μόνιμης εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος του ΕΟΧ δεν είναι πλέον αντικειμενικώς συγκρίσιμη με την κατάσταση βελγικής μόνιμης εγκαταστάσεως. Η νέα ρύθμιση θα λειτουργούσε όπως η ρύθμιση για άλλα εκπεστέα ποσά της μόνιμης εγκαταστάσεως, όπως είναι οι τόκοι οι οποίοι εκπίπτουν κατ' αρχήν από τα κέρδη της εγκαταστάσεως. Επικουρικώς, το εναγόμενο υποστηρίζει την άποψη ότι δεν υφίσταται δυσμενής μεταχείριση εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος του ΕΟΧ, ή τουλάχιστον ότι συντρέχουν δικαιολογητικοί λόγοι για μια τέτοια δυσμενή μεταχείριση.

- 34 Το εναγόμενο παραπέμπει επίσης σε ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 12ης Δεκεμβρίου 2016, στην οποία αναφέρεται ότι, λαμβανομένων υπόψη των διασαφηνίσεων από τη βελγική κυβέρνηση, η νομοθεσία που εφαρμόζει η απόφαση Argenta Spaarbank φαίνεται να ευθυγραμμίζεται με την πρόσφατη νομολογία. Στο πλαίσιο του προγράμματος EU-Pilot<sup>2</sup>, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφάσισε να μην κινήσει διαδικασία λόγω παραβάσεως. Εν πάση περιπτώσει, σε αυτήν την ανακοίνωση διατυπώνεται επιφύλαξη όσον αφορά την επανεκτίμηση της θέσεως σε περίπτωση παρουσιάσεως νέων εξελίξεων ή νέων στοιχείων.
- 35 Η ενάγουσα παραπέμπει στα στοιχεία όπως παρατίθενται από το Raad van State. Επίσης, παραπέμπει, μεταξύ άλλων, στην όμοια μεταχείριση της καταστάσεως της ενάγουσας από τη νέα και την παλαιά ρύθμιση, προκειμένου να στηρίξει την αντικειμενική συγκρισιμότητα και τη δυσμενή μεταχείριση, όπως έγιναν δεκτές ήδη στην απόφαση της 4ης Ιουλίου 2013 του Δικαστηρίου. Όσον αφορά την απουσία δικαιολογητικών λόγων, αυτή παραπέμπει, μεταξύ άλλων, στη συνεχή απουσία άμεσου συνδέσμου μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεως αυτού του πλεονεκτήματος με την επιβολή ορισμένου φόρου υπό το καθεστώς της ρυθμίσεως για το φορολογικό έτος 2015. [σελ. του πρωτοτύπου 12]

## ΓΙΑ ΑΥΤΟΥΣ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

### TO RECHTBANK

[παραλειπόμενα] Κηρύσσει παραδεκτή την αγωγή της ενάγουσας.

Προκειμένου να εκδώσει απόφαση, ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του ακολούθου προδικαστικού ερωτήματος:

«Αντιβαίνει προς το άρθρο 49 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης εθνική φορολογική ρύθμιση βάσει της οποίας, για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους εταιρίας με πλήρη υποχρέωση καταβολής φόρου στο Βέλγιο, η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος και τα κέρδη της οποίας απαλλάσσονται πλήρως από τον φόρο στο Βέλγιο δυνάμει συμβάσεως μεταξύ του Βελγίου και του άλλου κράτους μέλους για την αποτροπή της διπλής φορολογίας:

- το εκπεστέο ποσό για επιχειρηματικό κεφάλαιο μειώνεται κατά ποσό εκπτώσεως για επιχειρηματικό κεφάλαιο υπολογιζόμενο βάσει του ποσού της θετικής διαφοράς μεταξύ, αφενός, της καθαρής λογιστικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού της μόνιμης εγκαταστάσεως και, αφετέρου, του συνόλου των στοιχείων του παθητικού που δεν ανήκουν στα ίδια κεφάλαια της εταιρίας και που είναι καταλογιστέα στη μόνιμη εγκατάσταση και

<sup>2</sup> Όπως αποσαφηνίζεται για παράδειγμα στο COM(2011)930 της 21ης Δεκεμβρίου 2011.

- η προαναφερθείσα μείωση δεν εφαρμόζεται στο μέτρο που το ποσό της μείωσης είναι χαμηλότερο από το κέρδος της μόνιμης αυτής εγκαταστάσεως,

ενώ το εκπεστέο ποσό για επιχειρηματικό κεφάλαιο δεν μειώνεται σε περίπτωση που η εν λόγω θετική διαφορά μπορεί να καταλογιστεί σε μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη στο Βέλγιο;»

[παραλειπόμενα] [υπογραφές]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ