

Sprawa C-601/23**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data złożenia:**

29 września 2023 r.

Oznaczenie sądu krajowego:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Hiszpania) [wyższy trybunał sprawiedliwości Kraju Basków]

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

19 września 2023 r.

Strona powodowa:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Strona pozwana:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB) [organ gospodarczo-administracyjny Kraju Basków właściwy dla prowincji Vizcaya]

Przedmiot postępowania głównego

Postępowanie sadowoadministracyjne – Opodatkowanie mające zastosowanie do dochodów pochodzących z podziału zysków – Roszczenie spółki niebędącej rezydentem w Hiszpanii – Ewentualna różnica w traktowaniu w odniesieniu do spółek będących rezydentami w Hiszpanii – Spółka niebędąca rezydentem w Hiszpanii, która poniosła stratę w roku podatkowym NIE może odzyskać kwot pobranych u źródła tytułem podatku dochodowego od podmiotów niebędących rezydentami w Hiszpanii vs. spółka będąca rezydentem, która w roku podatkowym poniosła stratę MOŻE odzyskać kwoty pobrane u źródła tytułem podatku od osób prawnych.

Przedmiot i podstawa prawna pytania prejudycjalnego

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni
– Artykuł 267 TFUE – Zgodność przepisów krajowych z art. 63 TFUE

Pytania prejudycjalne

„Czy art. 63 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej dotyczący swobodnego przepływu kapitału należy interpretować w ten sposób, że jest z nim sprzeczne to, iż Królestwo Hiszpanii, a w szczególności podatkowo autonomiczne prowincje Kraju Basków, w tym Vizcaya, pomimo stosowania wobec nierezydentów takiej samej stawki procentowej jak wobec rezydentów, nie zwracają jednak im kwot podatku u źródła pobranych od wypłaty dywidend przez podmiot będący rezydentem – czemu nierezydenci nie w stanie przeciwdziałać na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – podczas gdy rezydenci, którzy również ponieśli straty w danym roku, otrzymują zwrot pełnej kwoty podatku u źródła”.

Przytoczone przepisy prawa międzynarodowego

Konwencja między Królestwem Hiszpanii a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, a także Protokół do tej Konwencji, sporządzone w Londynie dnia 14 marca 2013 r. Zgodnie z art. 10 konwencji dywidendy wypłacane przez spółkę będącą rezydentem w umawiającym się państwie osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie mogą być również opodatkowane w umawiającym się państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę, zgodnie z prawem tego państwa, jednak z zastrzeżeniem następującego ograniczenia: jeżeli rzeczywisty beneficjent dywidend jest rezydentem drugiego umawiającego się państwa, tak ustalony podatek nie może, co do zasady, przekraczać 10 % kwoty dywidend brutto. Artykuł 22 ustanawia szereg zasad mających na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania. W szczególności z ust. 2 tego artykułu wynika, że aby pobrany podatek podlegał odliczeniu, muszą istnieć podlegające opodatkowaniu zyski lub przychody.

Przytoczone przepisy prawa Unii

Artykuł 63 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w szczególności: z dnia 22 listopada 2018 r., Sofina i in. (C-575/17, EU:C:2018:943), a także z dnia 16 czerwca 2022 r., ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

Przytoczone przepisy prawa krajowego

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco [ustawa 12/2002 z dnia 23 maja 2002 r. zatwierdzająca umowę gospodarczą ze wspólnotą autonomiczną Kraju Basków]. W art. 21 stanowi, że podatek dochodowy od nierezydentów jest podatkiem uzgodnionym (tj. regulowanym, zarządzanym i pobieranym przez prowincje Kraju Basków), który podlega tym samym przepisom materialnym i formalnym, które są ustanawiane w danym czasie przez państwo.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) [przepisy prawa miejscowego 12/2013 z dnia 5 grudnia 2013 r. w sprawie podatku dochodowego od nierezydentów (IRNR)]. Artykuł stanowi, że podatek ten jest pobierany od dochodów uzyskanych na terytorium Vizcaya przez osoby fizyczne lub podmioty niebędące rezydentami na terytorium Hiszpanii, które nie posiadają stałej siedziby. W art. 4 uznano, że przepisy prawa miejscowego pozostają bez uszczerbku dla postanowień traktatów i konwencji intencyjnych, które stanowią część hiszpańskiego krajowego systemu prawnego. Artykuł 13 uznaje za dochody uzyskane w Vizcaya między innymi dywidendy i inne dochody z tytułu udziałów w kapitale podmiotów prywatnych. Artykuł 25 ustanawia ogólną stawkę podatku IRNR w wysokości 24 %. Stawka ta będzie jednak wynosić 19 % w przypadku podatników mających miejsce zamieszkania lub siedziby w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Artykuł 31 zobowiązuje podmioty mające siedzibę na terytorium Hiszpanii, które wypłacają dochód podlegający przedmiotowemu podatkowi, do poboru zaliczek lub wpłaty podatku na rachunek. Taki pobór zaliczki lub taka wpłata na rachunek powinny być równe kwocie wynikającej z zastosowania przepisów, zgodnie z którymi ustalane jest zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS) [Przepisy prawa miejscowego 11/2013 z dnia 5 grudnia o podatku dochodowym od osób prawnych (IS)]. Artykuł 68 powołanych przepisów stanowi, że pobór zaliczki i wpłaty na rachunek podlegają odliczeniu od rzeczywistego zobowiązania podatkowego. Jeżeli kwota pobranych zaliczek i wpłat na rachunek przekracza kwotę rzeczywistego zobowiązania podatkowego, administracja podatkowa jest zobowiązana do zwrotu nadpłaty z urzędu. Natomiast art. 130 stanowi, że podmioty, które wypłacają lub przyznają dochody podlegające opodatkowaniu tym podatkiem, są zobowiązane do poboru lub wpłacenia na rachunek, tytułem zaliczki, kwoty określonej w drodze rozporządzenia oraz są obowiązane do wpłacenia tej kwoty do miejscowego urzędu skarbowego.

Krótkie przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Spółka CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, mająca siedzibę w Wielkiej Brytanii i nieposiadająca stałej siedziby w prowincji Vizcaya,

uzyskała w 2017 r. kwotę 2 763 848,73 EUR z tytułu dywidend wypłaconych przez spółkę z siedzibą w Vizcaya, „Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A”. Siemens Gamesa Renewable Energy zgodnie z obowiązującymi przepisami, dokonała poboru w swoich rozliczeniach podatkowych podatku dochodowego u źródła z tytułu podatku dochodowego od nierezydentów, należnego od Credit Suisse Securities (Europe) z tytułu wypłaconych na rzecz tej ostatniej dywidend. Wskazany podatek pobrany u źródła zgodnie z wewnętrznymi przepisami podatkowymi został ustalony na 19 %, która to stawka jest tożsama ze stawką stosowaną wobec rezydentów, która została obniżona o 9 %, ponieważ Credit Suisse Securities (Europe) podlega hiszpańsko-brytyjskiej konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania (CDI), która ogranicza opodatkowanie do 10 %, co daje kwotę 276 384,8 EUR.

- 2 W dniu 10 lutego 2021 r. Credit Suisse Securities (Europe) zwróciła się do Servicio de Tributos directos de la Hacienda Foral de Bizkaia [wydział ds. podatków bezpośrednich miejscowego urzędu skarbowego prowincji Vizcaya, Hiszpania] z wnioskiem o korektę rozliczeń dokonanych przez spółkę dokonującą poboru u źródła („Siemens Gamesa Renewable Energy”) oraz zażądała zwrotu kwoty stanowiącej 9 %, uznając ją za nienależną. Credit Suisse Securities (Europe) wskazała na wstępie, że poniosła stratę w tym roku podatkowym. Podniosła, że w jej przypadku, w przeciwieństwie do spółek będących rezydentami Vizcaya, które również poniosły straty i które rzeczywiście odzyskałyby wskazaną różnicę 9 % poprzez podatek dochodowy od osób prawnych (któremu podlegają spółki będące rezydentami) ponieważ, w ich przypadku pobór u źródła ma charakter zaliczki „*na poczet*” rzeczywistego należnego podatku, tak więc po obliczeniu rzeczywistego zobowiązania podatkowego, jeżeli pobrana kwota jest wyższa niż wynikające z niej zobowiązanie podatkowe, różnica jest jej z urzędu zwracana – nie mogła odzyskać różnicy 9 % w państwie siedziby (Zjednoczone Królestwo). Wniosek ten został oddalony przez miejscowy urząd skarbowy prowincji Vizcaya decyzją z dnia 15 lutego 2021 r.
- 3 W dniu 18 marca 2021 r. Credit Suisse Securities (Europe) wniosła skargę administracyjną na powyższą decyzję do organu gospodarczo-administracyjnego Kraju Basków właściwego dla prowincji Vizcaya. Jej zarzuty opierały się na założeniu, że przepisy prawa miejscowego 12/2013 z 5 grudnia o podatku dochodowym od osób niebędących rezydentami, prowadzą do dyskryminacyjnego traktowania podatników niebędących rezydentami, w sytuacji gdy ponieśli oni stratę podatkową, podczas gdy podatnik będący rezydentem otrzymałby zwrot zaliczki, gdyby poniósł stratę, ona jako podmiot niebędący rezydentem nie otrzymuje zwrotu. W zarzutach powołała się w szczególności na wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2018 r. w sprawie C-575/17.
- 4 Decyzją z dnia 23 lutego 2022 r. TEAFB oddalił wskazaną skargę administracyjną. W uzasadnieniu prawnym TEAFB odniósł się obszernie do orzecznictwa TSUE i obowiązujących przepisów prawa miejscowego i stwierdził, że zwrot pobranej zaliczkowo kwoty nie był właściwy. Organ ten uznał, że

istnieją różnice między przypadkiem rozpatrywanym w niniejszej sprawie a przypadkiem analizowanym przez TSUE w sprawie Sofina, w której dywidendy wypłacone przez spółkę francuską spółkom niebędącym rezydentami podlegały podatkowi pobieranemu u źródła w wysokości 25 na 100 ich kwoty, który to podatek mógł zostać obniżony na podstawie ewentualnej CDI. Z kolei w omawianym przypadku dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem zostałyby uwzględnione w podstawie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, a w przypadku strat opodatkowanie zostałoby odroczone do kolejnego dodatniego roku obrotowego (co oznacza korzyść w zakresie przepływów pieniężnych, a nawet brak opodatkowania w ogóle, jeśli nie ma wystarczających dodatnich wyników przed zaprzestaniem działalności), podczas gdy dywidendy otrzymane przez spółkę niebędącą rezydentem są opodatkowane natychmiast i ostatecznie.

- 5 W tej sytuacji TEAFB podkreślił, że nie ma zróżnicowanego traktowania, jak orzekł TSUE w sprawie Sofina, ponieważ przepisy miejscowe prowincji Vizcaya mające zastosowanie w niniejszej sprawie ustanawiają równe stawki procentowe podatku dla rezydentów i nierezydentów (19 % w obu przypadkach), co prowadzi do innego scenariusza podatkowego. W tym celu TEAFB przytoczył pkt 40 i 41 opinii rzecznika generalnego M. Melchiora Watheleta w sprawie C-575/2017. W oparciu o te punkty podkreślił, że zrównoważony podział uprawnień podatkowych można osiągnąć za pomocą niedyskryminacyjnych formuł, takich jak wspólny podatek u źródła dla obu grup, i że ten środek byłby dokładnie tym, który został przewidziany w przepisach miejscowych mających zastosowanie w niniejszej sprawie. TEAFB dodał, że kryterium równości jest niezależne od opodatkowania stosowanego przez Zjednoczone Królestwo i powinno opierać się wyłącznie na opodatkowaniu wymaganym w prowincji Vizcaya, tak aby ewentualne wyższe całkowite opodatkowanie udziałowca nie miało znaczenia dla kraju pochodzenia dywidendy, jeżeli kraj ten ustanowił równe traktowanie w odniesieniu do rezydenta. TEAFB odrzucił również fakt, że spółka skarżąca [Credit Suisse Securities (Europe)] w sposób wiarygodny wykazała swoją stratę podatkową w roku podatkowym 2017.
- 6 W dniu 4 maja 2022 r. Credit Suisse Securities (Europe) wniosła skargę sądowo-administracyjną do Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (wyższy trybunał sprawiedliwości Kraju Basków) przeciwko poprzedniej decyzji TEAFB. Argumenty skarżącej i odpowiedź pozwanego zostały przedstawione w poniższej sekcji.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 7 W skardze Credit Suisse Securities (Europe) wnosi o stwierdzenie nieważności ww. decyzji TEAFB i uznanie jej prawa do uzyskania zwrotu kwoty 27 384,87 euro wraz z odsetkami za zwłokę. Opiera się ona wyłącznie na podstawach prawnych właściwych prawu Unii Europejskiej, które w jej opinii przemawiają za uznaniem, że doszło do dyskryminacyjnego traktowania opartego na konfiguracji

podatku u źródła od podmiotów niebędących rezydentami jako podatku ostatecznego, bez jakiegokolwiek mechanizmu zwrotu w przypadku poniesienia strat. Natomiast w przypadku spółek będących rezydentami podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, pobranie u źródła jest jedynie zaliczką na poczet tego podatku i wiąże się z faktycznym opodatkowaniem tylko wtedy, gdy w roku podatkowym spółka ta ma dodatni wynik podlegający opodatkowaniu, ponieważ w przypadku ujemnego wyniku podlegającego opodatkowaniu pobrane zaliczki nie stanowią opodatkowania i podlegają zwrotowi.

- 8 Skarżący powołuje się również na doktrynę TSUE w sprawie C-575/2017 z dnia 22 listopada 2018 r., a także na wyrok w sprawie C-572/2020, z którego cytuje pkt 46–49, przedstawiając kluczowe zagadnienia innego precedensu dotyczącego opodatkowania w Niemczech. Po zbadaniu ewentualnej neutralizacji na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania między Hiszpanią a Zjednoczonym Królestwem skarżąca wnioskuje, że konwencja ta nie pozwala na potrącenie strat, ponieważ jej art. 22.2 wymaga, aby podatek u źródła podlegał odliczeniu, istnienia podlegających opodatkowaniu zysków lub dochodów. Wielka Brytania nie jest zobowiązana do zwrotu podatku u źródła zapłaconego w Hiszpanii i uznaje pobrane zaliczki tylko w przypadku dodatniego wyniku, przy czym owych zaliczek nie można odliczyć w kolejnych latach. Strona skarżąca dodaje, że dowód takiej neutralizacji spoczywałby na organach administracji zgodnie z krajowym orzecznictwem Hiszpanii.
- 9 W odniesieniu do dowodu poniesienia straty podatkowej w 2017 r., strona skarżąca odwołuje się do różnych zeznań podatkowych przedstawionych jako załączniki, wśród innych dokumentów. Odwołuje się również do krajowych zasad konstytucyjnych (zdolność ekonomiczna) lub do orzecznictwa w sprawie ograniczeń swobodnego przepływu kapitału związanych z IRNR [podatek dochodowy od nierezydentów].
- 10 Wreszcie strona skarżąca proponuje, aby sąd odsyłający wystąpił z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do TSUE lub z pytaniem o niekonstytucyjność do hiszpańskiego trybunału konstytucyjnego.
- 11 W swojej odpowiedzi pozwany (Diputación Foral de Bizkaia [organ wykonawczy prowincji Vizcaya]) obszernie odnosi się do obowiązujących przepisów i odrzuca rzekomą dyskryminację w odniesieniu do podmiotów będących rezydentami, ponownie podkreślając równość podatku u źródła, który po zastosowaniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Hiszpanią a Wielką Brytanią zostaje obniżony do 9 %. Pozwany podnosi, że przypadki orzecznictwa, na które powołuje się strona skarżąca, odnoszące się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania (IIC), zgodnie z dyrektywą 2009/65/WE, znacznie różnią się od tego, co jest przedmiotem niniejszego sporu (ponieważ w tych przypadkach chodzi o opodatkowanie według stawki 1 % w przeciwieństwie do 15 % lub 18 %, a nie identyczne, jak w niniejszej sprawie), i powołuje się w szczególności na wyrok Tribunal Supremo [sąd najwyższy] (Hiszpania) z dnia 5 stycznia 2021 r.

W odniesieniu do doktryny TSUE w sprawie C-575/2017 "Sofina i inni", rozważania TEAFB zostały powtórzone. Poza kwestionowaniem zasadności ewentualnego podniesienia zarzutu niekonstytucyjności, pozwany zgłosił swój sprzeciw w odniesieniu do zgłaszanego przez stronę skarżącą dowodu na wystąpienie strat podatkowych w trakcie roku podatkowego.

- 12 W dniu 13 czerwca 2023 r. sąd wyznaczył stronom termin na przedstawienie uwag w przedmiocie ewentualnego złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. W pismach z dnia 28 i 29 czerwca 2023 r. strony podtrzymały swoje sprzeczne stanowiska w kwestii wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Podczas gdy strona skarżąca odniosła się do najnowszych orzeczeń sądów krajowych (wspominając o wyroku sądu najwyższego (Hiszpania) z dnia 5 kwietnia 2023 r. i kilku innych, które zastosowały to samo kryterium) i ponownie odniosła się do wyroków TSUE w sprawach „Silicones” lub „Sofina”, pozwany przedstawił swoje podejście w odniesieniu do najnowszych wyroków hiszpańskiego sądu najwyższego i różnic, jakie mają one w odniesieniu do niniejszej sprawy, oraz podkreślił brak dowodu strat poniesionych przez skarżącą.

Krótkie przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

- 13 Sąd odsyłający uważa, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez stronę skarżącą powinien zostać złożony z uwagi na następujące wątpliwości.
- 14 Po pierwsze, uważa, że nie należy zapominać, iż w orzecznictwie krajowym istnieją liczne orzeczenia dotyczące różnic w traktowaniu podatkowym nierezydentów w odniesieniu do dochodów uzyskanych w Hiszpanii. Niedawnym przykładem tego orzecznictwa jest wyrok sądu najwyższego z dnia 5 kwietnia 2023 r., co do którego strony nie zgadzają się. Z wyroku tego, w przypadku funduszy hedgingowych lub niezharmonizowanych niebędących rezydentami [„FIL lub Hedge Fund”] porównywalnych do nich rezydentów w Hiszpanii, wynika jasno, że zgodnie z orzecznictwem TSUE neutralizacja skutków ograniczenia swobodnego przepływu kapitału wynikającego z przepisów krajowych może zostać uznana za dokonaną na podstawie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jedynie w przypadkach, w których przepisy te pozwalają na odliczenie podatku pobieranego u źródła na podstawie przepisów krajowych od podatku należnego w innym państwie członkowskim w granicach różnicy w traktowaniu wynikającej z przepisów krajowych. Jednakże to, co definiuje sytuację spółek niebędących rezydentami w stosunku do spółek będących rezydentami w odniesieniu do podatku dochodowego od nierezydentów, w odniesieniu do pobierania dywidend od osób prawnych, to fakt, że obie grupy (rezydenci i nierezydenci) podlegają tej samej stawce podatku, początkowo 19 %, i to jest element równości, który prowadzi zaskarżony organ administracji do stwierdzenia, że nie ma naruszenia swobodnego przepływu kapitału, nawet jeśli opodatkowanie pośrednie dwóch podatników jest różne. Tak więc w przypadku

lat obrotowych, w których odnotowano straty, mechanizm podatku dochodowego od osób prawnych prowadzi w każdym razie do całkowitego zwrotu podatku pobranego u źródła spółce będącej rezydentem – art. 68.2 przepisów prawa miejscowego o podatku od osób prawnych, a z drugiej strony, dla nierezydentów, jest to tylko hipotetycznie rekompensowane poprzez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, możliwość, która w przypadku hiszpańsko-brytyjskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z 2013 r. w tym przypadku nie jest spełniona. – Artykuł 22.2.

- 15 W świetle przywołanego powyżej orzecznictwa sąd odsyłający uważa, że pozostają poważne wątpliwości co do tego, czy jedynym kryterium oceny naruszenia art. 63 TFUE powinna być różnica w stawkach opodatkowania lub równoważnego podatku u źródła między dwoma porównywanymi rodzajami podmiotów, jak utrzymuje pozwany organ administracji. Wręcz przeciwnie, wszystko wskazuje na to, że to nie fakt i moment pobrania podatku u źródła jest traktowany jako punkt odniesienia, oddzielnie lub w szczególności, ale faktyczne i ostateczne opodatkowanie, co można wywnioskować na przykład z wyroku TSUE z dnia 16 czerwca 2022 r. w sprawie C-572/2020 (pkt 49), w zakresie, w jakim nawet jeśli istnieje niepewna możliwość odzyskania w przyszłości pełnego podatku u źródła pobranego w państwie rezydencji – Zjednoczonym Królestwie – różnica w traktowaniu nie zostanie uznana za zneutralizowaną przez umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. W tym zakresie nie można powiedzieć, że prawo krajowe może pomijać fakt, że poprzez umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania spółka podlegająca podatkowi u źródła może, ale nie musi, być w stanie zneutralizować ostateczną nadwyżkę opodatkowania w stosunku do rezydenta, aspekt, który pozwany organ administracji podnosi jako zwykłą hipotezę poza zakresem jego działania. Wręcz przeciwnie, organy publiczne państwa potracającego (lub systemu podatkowego) będą musiały zweryfikować, na wniosek zainteresowanej strony, czy zgodnie z postanowieniami Traktatów i prawa UE taki wynik neutralizacji wystąpił, a jeśli nie, zwrócić różnicę jako nienależny dochód.
- 16 Sąd odsyłający wskazuje wreszcie, że strony nie podniosły kwestii podmiotów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od nierezydentów, które wykazały stratę. Nie powinno to również mieć żadnego wpływu na podejście do wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, ponieważ chociaż istnieje sprzeczność między stronami co do faktów i dowodów w tej kwestii, jest to problem, którego nie należy przesądzać na tym etapie, ponieważ jego rozstrzygnięcie będzie należało do ostatecznego wyroku.