

Υπόθεση C-436/23

**Σύνοψη αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

13 Ιουλίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Hof van Beroep te Gent (εφετείο Γάνδης, Βέλγιο)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

13 Ιουνίου 2023

Εκκαλούσα:Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën (Βελγικό
Δημόσιο / Ομοσπονδιακή Δημόσια Υπηρεσία Οικονομικών)**Εφεσίβλητη:**

Volvo Group Belgium NV

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως εντάσσεται στο πλαίσιο διαφοράς σε σχέση με νομοθετική ρύθμιση με την οποία θεσπίστηκε «fairness tax». Το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο) κήρυξε άκυρη την εν λόγω ρύθμιση, διατήρησε εντούτοις σε ισχύ τα αποτελέσματά της, ιδίως για τα οικονομικά έτη 2015 και 2016, με αποτέλεσμα να υποχρεωθεί η εφεσίβλητη να καταβάλει τον fairness tax για τα οικεία φορολογικά έτη. Οι επίμαχες πράξεις επιβολής φόρου ακυρώθηκαν πρωτοδίκως. Εν συνεχεία, το Βελγικό Δημόσιο άσκησε έφεση κατά της πρωτόδικης αποφάσεως.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Με την υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει ερώτημα σχετικό με τη διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων των νομοθετικών διατάξεων που προβλέπουν fairness tax μετά την ακύρωσή τους από το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό

Δικαστήριο). Ειδικότερα, διερωτάται αν η απόφαση περί διατήρησης σε ισχύ του Grondwettelijk Hof (Συνταγματικού Δικαστηρίου) αντιβαίνει στην ελευθερία εγκαταστάσεως η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, οσάκις το αιτούν δικαστήριο αφήνει ανεφάρμοστη την εν λόγω απόφαση όσον αφορά τις εδρευούσες στην αλλοδαπή εταιρίες με μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο, καθόσον οι επίμαχες διατάξεις δεν συνάδουν με την ελευθερία εγκαταστάσεως, με αποτέλεσμα οι εταιρίες αυτές να τυγχάνουν ευνοϊκότερης μεταχείρισης σε σχέση με τις θυγατρικές εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών στις οποίες εξακολουθεί να επιβάλλεται ο εν λόγω fairness tax.

Προδικαστικό ερώτημα

Έχει το άρθρο 49 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση όπως η προσβληθείσα ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου [η οποία κηρύχθηκε άκυρη από το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο), της οποίας εντούτοις τα αποτελέσματα διατηρήθηκαν σε ισχύ κατά παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, με αποτέλεσμα να πρέπει να μείνει ανεφάρμοστη η εθνική ρύθμιση η οποία διατηρήθηκε σε ισχύ όσον αφορά τα κέρδη που διανέμουν εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος οι οποίες διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο], βάσει της οποίας

- επιβάλλεται φόρος επί της διανομής κερδών τα οποία δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα εταιρίας εγκατεστημένης στην ημεδαπή, στις στρατηγικές επιλογές της οποίας εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος ασκεί τέτοια επιρροή ούτως ώστε να είναι σε θέση να καθορίζει τις δραστηριότητές της;
- ο εν λόγω φόρος επί των κερδών αυτών δεν θα επιβαλλόταν αν η εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος εταιρία ασκούσε τις δραστηριότητές της στο Βέλγιο μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως/υποκαταστήματος;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

ΣΛΕΕ, άρθρο 49

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen [νόμος της 30ής Ιουλίου 2013 για τη θέσπιση διαφόρων διατάξεων, BS (Επίσημη Εφημερίδα του Βελγίου) της 1ης Αυγούστου 2013, στο εξής: νόμος της 30ής Ιουλίου 2013], άρθρα 43 έως 51

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (κώδικας φορολογίας εισοδήματος του 1992, στο εξής: WIB 92), άρθρο 219ter και άρθρο 233, παράγραφος 3

Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof (ειδικός νόμος περί του Συνταγματικού Δικαστηρίου, της 6ης Ιανουαρίου 1989, στο εξής: ειδικός νόμος της 6ης Ιανουαρίου 1989), άρθρο 8, παράγραφος 3

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Με τα άρθρα 43 έως 51 του νόμου της 30ής Ιουλίου 2013 τροποποιήθηκε ο WIB 92. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θεσπίστηκε φόρος διακριτός σε σχέση με τον φόρο εταιριών και τον φόρο κατοίκων αλλοδαπής, καλούμενος fairness tax, ο οποίος επιβάλλεται επί εταιριών εγκατεστημένων στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, οσάκις οι εν λόγω εταιρίες διανέμουν μερίσματα τα οποία δεν περιελήφθησαν στο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα αυτών των εταιριών, λόγω του ότι έγινε χρήση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπει το εθνικό φορολογικό καθεστώς. Σκοπός του fairness tax είναι η φορολόγηση των κερδών τα οποία διανέμουν οι επιχειρήσεις χωρίς να υπόκεινται σε φόρο εταιριών ή φόρο κατοίκων αλλοδαπής.
- 2 Στις 31 Ιανουαρίου 2014, ασκήθηκε, ενώπιον του Grondwettelijk Hof (Συνταγματικού Δικαστηρίου), προσφυγή ακυρώσεως κατά των οικείων άρθρων του νόμου της 30ής Ιουλίου 2013. Εντός αυτού του πλαισίου, το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο) υπέβαλε προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο, επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση της 17ης Μαΐου 2017 (C-68/15, X, EU:C:2017:379), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει κατά πόσον ο τρόπος καθορισμού της βάσεως επιβολής του fairness tax οδηγεί, στην πράξη, σε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας σε σχέση με εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία και αν, ενδεχομένως, συντρέχει παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως.
- 3 Με απόφαση της 1ης Μαρτίου 2018, το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο) κήρυξε άκυρη τη νομοθετική ρύθμιση περί fairness tax, εντούτοις διατήρησε σε ισχύ, κατ' ουσίαν, τα αποτελέσματα των ακυρωθεισών διατάξεων για τα οικονομικά έτη 2014 έως 2018. Το άρθρο 8, παράγραφος 3, του ειδικού νόμου της 6ης Ιανουαρίου 1989 παρέχει στο Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο) τη δυνατότητα να καθορίσει το ίδιο, με γενική διάταξη, το πεδίο εφαρμογής της διατήρησης σε ισχύ των αποτελεσμάτων των ακυρωθεισών διατάξεων. Το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο) διαθέτει την εν λόγω δυνατότητα προκειμένου να μετριάξεται το erga omnes και ex tunc αποτέλεσμα υπό το πρίσμα της αρχής της ασφάλειας δικαίου.
- 4 Για τα οικονομικά έτη 2015 και 2016, στο πλαίσιο του φόρου εταιριών, η εφεσίβλητη της κύριας δίκης υποχρεώθηκε να καταβάλει, μεταξύ άλλων, τον fairness tax. Κατά της αποφάσεως αυτής άσκησε διοικητική προσφυγή.

- 5 Η εκκαλούσα απέρριψε τη διοικητική προσφυγή ως αβάσιμη υπό το πρίσμα της αποφάσεως του Grondwettelijk Hof (Συνταγματικού Δικαστηρίου) περί διατήρησης σε ισχύ των αποτελεσμάτων των επίμαχων ρυθμίσεων.
- 6 Κατόπιν τούτου, η εφεσίβλητη της κύριας δίκης άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (πρωτοδικείου Ανατολικής Φλάνδρας, τμήμα Γάνδης, Βέλγιο), το οποίο ακύρωσε τις επίμαχες πράξεις επιβολής φόρου εταιριών για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.
- 7 Το Rechtbank (πρωτοδικείο) έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι η απόφαση περί διατήρησης σε ισχύ την οποία εξέδωσε το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο) συνιστούσε προσβολή της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Πράγματι, από την απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Μαΐου 2017 προκύπτει ότι το άρθρο 233, παράγραφος 3, WIB 92 –κατά το οποίο βελγικές μόνιμες εγκαταστάσεις εταιριών που εδρεύουν στην αλλοδαπή υπόκεινται κατ’ αρχήν στον fairness tax, ακόμη και αν τα κέρδη της βελγικής εγκαταστάσεως δεν αποτελούν μέρος των μερισμάτων που διανέμουν οι εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες– αντιβαίνει στην ελευθερία εγκαταστάσεως, δεδομένου ότι οδηγεί σε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών με μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο σε σχέση με τις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες. Επομένως, το εν λόγω άρθρο δεν πρέπει να εφαρμόζεται όσον αφορά εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες με μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο, πράγμα το οποίο, με τη σειρά του, θα είχε ως συνέπεια την ευνοϊκότερη μεταχείριση των εταιριών αυτών σε σχέση με τις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες, συμπεριλαμβανομένων των θυγατρικών εταιριών οι οποίες εδρεύουν στην αλλοδαπή, όπως η εφεσίβλητη της κύριας δίκης, δεδομένου ότι ο fairness tax θα επιβαλλόταν μόνον όσον αφορά τις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες.
- 8 Η εκκαλούσα της κύριας δίκης άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο αποφάσισε να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 9 Η εκκαλούσα ισχυρίζεται ότι δεν μπορεί να διαπιστωθεί παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, εφόσον δεν προκύπτει σαφώς ο τρόπος υπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου για τις βελγικές μόνιμες εγκαταστάσεις και, κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατό να καθορισθεί αν ο εν λόγω τρόπος υπολογισμού είναι ενδεχομένως λιγότερο ευνοϊκός σε σχέση με το πλαίσιο καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου για τις βελγικές εταιρίες. Ακόμη και αν διαπιστωθεί περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως, δεν συντρέχει παραβίαση της αρχής της ισότητας ή της ελευθερίας εγκαταστάσεως, καθόσον οι βελγικές μόνιμες εγκαταστάσεις και οι βελγικές θυγατρικές εταιρίες βρίσκονται σε διαφορετική κατάσταση. Περαιτέρω, και επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμούς.

- 10 Συνεπώς, κατά την εκκαλούσα, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο όφειλε να συμμορφωθεί με την απόφαση περί διατήρησης σε ισχύ.
- 11 Περαιτέρω, η εκκαλούσα υποστηρίζει ότι οι νομοθετικές διατάξεις για τη θέσπιση του fairness tax μπορούν να εξετασθούν ως προς τη συμβατότητά τους με το δίκαιο της Ένωσης, όπερ δεν ισχύει για την απόφαση περί διατήρησης σε ισχύ του Grondwettelijk Hof (Συνταγματικού Δικαστηρίου).
- 12 Η **εφεσίβλητη** υποστηρίζει ότι συντρέχει παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ. Λαμβανομένης υπόψη της αποφάσεως του Grondwettelijk Hof (Συνταγματικού Δικαστηρίου) περί διατήρησης σε ισχύ των αποτελεσμάτων των ακυρωθεισών διατάξεων για τα φορολογικά έτη 2014 έως 2018 και του γεγονότος ότι το άρθρο 233, παράγραφος 3, WIB 92 δεν πρέπει να εφαρμόζεται όσον αφορά εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες με μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο λόγω προσβολής της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο fairness tax θα επιβάλλεται στις εδρεύουσες στην ημεδαπή εταιρίες (συμπεριλαμβανομένων των θυγατρικών των εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών όπως η εφεσίβλητη), αλλά όχι στις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες με μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο. Τούτο θα είχε ως συνέπεια τον αδικαιολόγητο περιορισμό της, κατά κανόνα, ελεύθερης επιλογής της μητρικής εταιρίας όσον αφορά τη νομική μορφή (υποκατάστημα, θυγατρική ή πρακτορείο) για την άσκηση των δραστηριοτήτων της στο Βέλγιο βάσει της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Τούτο δεν δικαιολογείται, δεδομένου ότι οι δύο κατηγορίες νομικών προσώπων βρίσκονται στην ίδια κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού του fairness tax.
- 13 Περαιτέρω, ένας τέτοιος περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν είναι σύμφωνος με την αρχή της αναλογικότητας, καθόσον στηρίζεται στο άρθρο 8, παράγραφος 3, του ειδικού νόμου της 6ης Ιανουαρίου 1989, το οποίο επιτρέπει στο Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο) να αποκλείει από την απόφαση περί διατήρησης σε ισχύ πρόσωπα τα οποία έχουν ασκήσει εμπροθέσμως ένδικο μέσο, όπως η εφεσίβλητη της κύριας δίκης, δεν μπορεί δε να προβλεφθεί εάν το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο) θα έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής (πράγμα το οποίο δεν έπραξε στην υπό κρίση υπόθεση), παραβιάζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 14 Το αιτούν δικαστήριο συμμερίζεται την άποψη του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου ότι το άρθρο 233, παράγραφος 3, WIB 92, σε συνδυασμό με την απόφαση περί διατήρησης σε ισχύ του Grondwettelijk Hof (Συνταγματικού Δικαστηρίου), οδηγεί σε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας με μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο σε σχέση με εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, συμπεριλαμβανομένης θυγατρικής εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας όπως η εφεσίβλητη της κύριας δίκης, και ότι, κατά συνέπεια, η εν λόγω διάταξη συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 49

ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τις εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες με μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο, προκειμένου να υπολογιστεί η βάση επιβολής του fairness tax προβλέπεται διανομή πλασματικών μερισμάτων τα οποία αποτελούνται από το τμήμα εκείνο των διανεμηθέντων από την εδρεύουσα στην αλλοδαπή εταιρία μικτών μερισμάτων το οποίο αντιστοιχεί στην αναλογία συμμετοχής της βελγικής μόνιμης εγκαταστάσεως στα συνολικά αποτελέσματα της εταιρίας αυτής. Κατά συνέπεια, η μόνιμη εγκατάσταση υπόκειται σε fairness tax, ακόμη και αν τα μερίσματα της εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας δεν αφορούν κέρδη της βελγικής μόνιμης εγκαταστάσεως τα οποία υπάγονται στη φορολογική αρμοδιότητα του Βελγίου. Αντιθέτως, στην περίπτωση εδρεύουσας στην ημεδαπή εταιρίας, η βάση επιβολής του fairness tax καθορίζεται πάντοτε από το φορολογητέο αποτέλεσμα εντός Βελγίου.

- 15 Ο εν λόγω περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν αφορά περιπτώσεις που είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ούτε μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επομένως, η επίμαχη διάταξη πρέπει να κηρυχθεί ανεφάρμοστη.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν συνιστά παραβίαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ η εφαρμογή του fairness tax στις θυγατρικές εδρευουσών στην αλλοδαπή εταιριών, αλλά όχι στις μόνιμες εγκαταστάσεις των εταιριών αυτών, λαμβάνοντας υπόψη την απόφαση περί διατήρησης σε ισχύ σε συνδυασμό με το γεγονός ότι το άρθρο 233, παράγραφος 3, WIB 92 δεν εφαρμόζεται σε εδρεύουσες στην αλλοδαπή εταιρίες με μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο.