

Predmet C-436/23**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

13. srpnja 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Hof van Beroep te Gent (Žalbeni sud u Gentu, Belgija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

13. lipnja 2023.

Žalitelj:

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (Savezna javna služba za financije)

Druga stranka u žalbenom postupku:

Volvo Group Belgium NV

Predmet glavnog postupka

Ovaj zahtjev za prethodnu odluku upućuje se u okviru spora u pogledu zakonskih odredbi kojim je uveden takozvani *fairness tax*. Grondwettelijk Hof (Ustavni sud, Belgija) poništio je te odredbe, ali je zadržao njihove učinke za, među ostalim, porezne godine 2015. i 2016., zbog čega je druga stranka u žalbenom postupku morala platiti *fairness tax* za predmetne porezne godine. Predmetna porezna rješenja poništena su u prvom stupnju. Belgische Staat (Belgijska Država) sad je protiv toga podnio žalbu.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Ovim zahtjevom za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. UFEU-a sud koji je uputio zahtjev pita zadržavaju li zakonske odredbe kojima se predviđa *fairness tax* učinke nakon što ih Grondwettelijk Hof (Ustavni sud) poništi. Osobito pita povređuje li se odlukom Grondwettelijk Hofa (Ustavni sud) o zadržavanju učinaka sloboda poslovnog nastana utvrđena u članku 49. UFEU-a ako sud koji je uputio zahtjev ne primjenjuje tu odluku na nerezidentna društva sa stalnom poslovnom jedinicom u Belgiji jer sporne odredbe nisu u skladu sa slobodom poslovnog

nastana, zbog čega se prema tim društvima odjednom postupa na povoljniji način nego prema društvima kćerima nerezidentnih društava, koja su i dalje obveznici *fairness tax*.

Prethodno pitanje

Treba li članak 49. Ugovora o funkcioniranju Europske unije tumačiti na način da mu se protive nacionalne odredbe poput onih koje se pobijaju pred sudom koji je uputio zahtjev (koje je, naime, poništio Grondwettelijk Hof (Ustavni sud), ali su se njihovi učinci zadržali protivno slobodi poslovnog nastana, zbog čega zadržane nacionalne odredbe ne treba primjenjivati na dobit koju raspodjeljuju društva s poslovnim nastanom u drugoj državi članici i belgijskom stalnom poslovnim jedinicom), u skladu s kojima

- treba platiti porez na raspodjelu dobiti koja ne ulazi u konačni oporezivi prihod rezidentnog društva na čiju poslovnu strategiju društvo s poslovnim nastanom u drugoj državi članici ima takav utjecaj da može određivati njegove djelatnosti,
- dok taj porez na takvu dobit ne bi trebalo platiti kad bi to društvo s poslovnim nastanom u drugoj državi članici svoje djelatnosti u Belgiji obavljalo preko stalne poslovne jedinice ili podružnice?

Navedene odredbe prava Unije

UFEU, članak 49.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (Zakon od 30. srpnja 2013. o utvrđivanju različitih odredbi, BS [*Belgisches Staatsblatt*] od 1. kolovoza 2013., u daljnjem tekstu: Zakon od 30. srpnja 2013.), članci 43. do 51.

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Zakonik o porezu na dohodak iz 1992., u daljnjem tekstu: WIB 92), članak 219.b i članak 233. stavak 3.

Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof (Posebni zakon od 6. siječnja 1989. o Ustavnom sudu, u daljnjem tekstu: Posebni zakon od 6. siječnja 1989.), članak 8. stavak 3.

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 WIB 92 izmijenjen je člancima 43. do 51. Zakona od 30. srpnja 2013. Time se uveo porez različit od poreza na dobit i poreza na dohotke ili prihode nerezidenata, pod nazivom *fairness tax*, koji trebaju platiti rezidentna i

nerezidentna društva kada raspodjeljuju dividende koje zbog primjene određenih poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim pravom ne ulaze u njihov konačni oporezivi prihod. Svrha je *fairness tax* oporezivati dobit koju raspodjeljuju poduzetnici i za koju pritom ne treba platiti porez na dobit odnosno porez na dohotke ili prihode nerezidenata.

- 2 Grondwettelijk Hofu (Ustavni sud) podnesena je 31. siječnja 2014. tužba za poništenje predmetnih članaka Zakona od 30. srpnja 2013. On je u tom pogledu uputio Sudu prethodna pitanja na temelju kojih je donesena presuda od 17. svibnja 2017. (C-68/15, X, EU:C:2017:379), u kojoj je Sud među ostalim odlučio da nacionalni sud treba ispitati dovodi li način utvrđivanja porezne osnovice *fairness tax* zapravo do postupanja prema nerezidentnom društvu na manje povoljan način nego prema rezidentnom društvu i po potrebi pretpostaviti da je povrijeđena sloboda poslovnog nastana.
- 3 Grondwettelijk Hof (Ustavni sud) presudom od 1. ožujka 2018. poništio je zakonodavstvo o *fairness taxu*, ali je u biti zadržao učinke poništenih odredbi za porezne godine od 2014. do 2018. Člankom 8. stavkom 3. Posebnog zakona od 6. siječnja 1989. Grondwettelijk Hofu (Ustavni sud) omogućuje se da u okviru opće odluke sam uredi u kojem će se opsegu zadržati učinci poništenih odredbi. Ima tu mogućnost kako bi u skladu s načelom pravne sigurnosti ublažio učinke *erga omnes* i *ex tunc*.
- 4 Druga stranka u žalbenom postupku morala je za porezne godine 2015. i 2016. u okviru poreza na dobit među ostalim platiti i *fairness tax*. Protiv toga je podnijela pravni lijek.
- 5 Žalitelj je te pravne lijekove odbio kao neosnovane u kontekstu odluke Grondwettelijk Hofa (Ustavni sud) o zadržavanju učinaka.
- 6 Nakon toga je druga stranka u žalbenom postupku podnijela tužbu Rechtbanku van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Prvostupanjski sud za Istočnu Flandriju, Odjel u Gentu, Belgija), koji je poništio predmetna rješenja o porezu na dobit za porezne godine 2015. i 2016.
- 7 Taj je sud osobito smatrao da se odlukom Grondwettelijk Hofa (Ustavni sud) o zadržavanju učinaka povređuje sloboda poslovnog nastana. Naime, iz presude Suda od 17. svibnja 2017. proizlazi da se člankom 233. stavkom 3. WIB-a 92, u skladu s kojim belgijske stalne poslovne jedinice nerezidentnih društava načelno trebaju platiti *fairness tax* čak i kad dobit belgijske stalne poslovne jedinice nije dio dividendi koje raspodjeljuju nerezidentna društva, povređuje sloboda poslovnog nastana jer se prema nerezidentnim društvima s belgijskom stalnom poslovnom jedinicom time postupa na manje povoljan način nego prema rezidentnim društvima. Taj članak stoga ne treba primjenjivati na nerezidentna društva s belgijskom stalnom poslovnom jedinicom, što pak ima za posljedicu da se prema tim društvima postupa na povoljniji način nego prema rezidentnim društvima, uključujući društva kćeri nerezidentnih društava, kao što je druga

stranka u žalbenom postupku, jer se *fairness tax* zadržava samo u odnosu na rezidentna društva.

- 8 Žalitelj iz glavnog postupka podnio je žalbu sudu koji je uputio zahtjev i koji je odlučio uputiti prethodno pitanje Sudu.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 9 **Žalitelj** ističe da se ne može utvrditi povreda slobode poslovnog nastana jer nije jasno na koji način treba utvrditi poreznu osnovicu za belgijske stalne poslovne jedinice i stoga se ne može odrediti je li taj način utvrđivanja možda manje povoljan od utvrđivanja porezne osnovice za belgijska društva. Čak i kad bi se utvrdilo ograničenje slobode poslovnog nastana, ne bi postojala povreda ni načela jednakosti ni slobode poslovnog nastana jer se belgijske stalne poslovne jedinice i belgijska društva kćeri nalaze u različitim situacijama. Osim toga, ograničenje je opravdano i važnim razlozima u općem interesu.
- 10 Stoga žalitelj smatra da je prvostupanjski sud trebao poštovati odluku o zadržavanju učinaka.
- 11 Žalitelj osim toga tvrdi da su se zakonske odredbe o uvođenju *fairness taxa* mogle ispitati u pogledu usklađenosti s pravom Unije, ali ne i odluka Grondwettelijk Hofa (Ustavni sud) o zadržavanju učinaka.
- 12 **Druga stranka u žalbenom postupku** ističe da je povrijeđena sloboda poslovnog nastana propisana člankom 49. UFEU-a. S obzirom na odluku Grondwettelijk Hofa (Ustavni sud) o zadržavanju učinaka poništenih odredbi za porezne godine od 2014. do 2018. i činjenicu da članak 233. stavak 3. WIB-a 92 zbog povrede slobode poslovnog nastana ne treba primjenjivati na nerezidentna društva sa stalnom poslovnom jedinicom u Belgiji, *fairness tax* primjenjuje se na rezidentna društva (uključujući društva kćeri nerezidentnih društava, kao što je druga stranka u žalbenom postupku), ali ne i na belgijske stalne poslovne jedinice nerezidentnih društava. To dovodi do toga da se matično društvo, koje obično na temelju slobode poslovnog nastana može slobodno odabrati pravni oblik (podružnica, društvo kći ili agencija) za obavljanje svojih djelatnosti u Belgiji, na nedopušten način ograničava u tom odabiru. To nije opravdano jer se obje kategorije pravnih osoba nalaze u istoj situaciji s obzirom na cilj koji se nastoji ostvariti *fairness taxom*.
- 13 Takvo ograničenje slobode poslovnog nastana nije ni proporcionalno jer se temelji na članku 8. stavku 3. Posebnog zakona od 6. siječnja 1989., kojim se Grondwettelijk Hofu (Ustavni sud) omogućuje da se iz odluke o zadržavanju učinaka isključe one stranke koje su pravodobno podnijele pravni lijek, primjerice druga stranka u žalbenom postupku, te se ne može predvidjeti hoće li Grondwettelijk Hof (Ustavni sud) primijeniti tu mogućnost (što nije učinio u ovom slučaju), čime se povređuje načelo pravne sigurnosti.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 14 Sud koji je uputio zahtjev slaže se sa stajalištem prvostupanjskog suda da članak 233. stavak 3. WIB-a 92 dovodi do toga da se prema nerezidentnom društvu sa stalnom poslovnom jedinicom u Belgiji na temelju odluke Grondwettelijk Hofa (Ustavni sud) o zadržavanju učinaka postupa na manje povoljan način nego prema rezidentnom društvu, uključujući društvo kćer nerezidentnog društva, kao što je druga stranka u žalbenom postupku, i da ta odredba stoga predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana propisane člankom 49. UFEU-a. Naime, u slučaju belgijskih stalnih poslovnih jedinica nerezidentnih društava porezna osnovica *fairness tax* povezana je s raspodjelom fiktivne dividende koja se sastoji od dijela bruto dividendi koje je raspodijelilo nerezidentno društvo, koji odgovara udjelu njegove belgijske stalne poslovne jedinice u ukupnom prihodu nerezidentnog društva. Zbog toga za stalnu poslovnu jedinicu treba platiti *fairness tax* čak i ako dividende nerezidentnog društva ne sadržavaju dobit belgijske stalne poslovne jedinice koja pripada u belgijsku poreznu nadležnost. Suprotno tomu, porezna osnovica *fairness tax* u slučaju rezidentnog društva uvijek se utvrđuje na temelju prihoda oporezivog u Belgiji.
- 15 To ograničenje slobode poslovnog nastana ne odnosi se na objektivno neusporedive situacije i ne može se opravdati važnim razlozima u općem interesu. Stoga ga treba proglasiti neprimjenjivim.
- 16 Budući da se, na temelju odluke o zadržavanju učinaka i činjenice da se članak 233. stavak 3. WIB-a 92 ne primjenjuje na belgijske stalne poslovne jedinice nerezidentnih društava, *fairness tax* primjenjuje na društva kćeri nerezidentnih društava, ali ne i na stalne poslovne jedinice tih društava, sud koji je uputio zahtjev pita predstavlja li to povredu članka 49. UFEU-a.