

**Vec C-436/23**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

13. júl 2023

**Vnútroštátny súd:**

Hof van Beroep te Gent

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

13. jún 2023

**Odvolateľ:**

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

**Odporkyňa v odvolacom konaní:**

Volvo Group Belgium NV

---

## **Predmet konania vo veci samej**

Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa podáva v rámci sporu o zákonnej úprave, ktorou sa zaviedla „fairness tax“. Grondwettelijk Hof (Ústavný súd, Belgicko) vyhlásil túto úpravu za neplatnú, avšak jej účinky zachoval okrem iného pre zdaňovacie obdobie 2015 a 2016, čím odporkyňa v odvolacom konaní musela fairness tax za predmetné zdaňovacie obdobie zaplatiť. Predmetné daňové výmery boli na prvom stupni vyhlásené za neplatné. Proti tomu podal Belgický štát odvolanie.

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ predkladá vnútroštátny súd otázku o zachovaní účinkov zákonných ustanovení, ktoré upravujú fairness tax, po vyhlásení ich neplatnosti prostredníctvom Grondwettelijk Hof (Ústavný súd). Vzniká mu predovšetkým otázka, či rozhodnutie Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) o zachovaní účinkov porušuje slobodu usadiť sa zakotvenú v článku 49 ZFEÚ, ak vnútroštátny súd toto rozhodnutie neuplatňuje voči spoločnostiam nerezidentov s prevádzkarňou v Belgicku, keďže sporné ustanovenia nie sú v súlade so slobodou usadiť sa, čím sa s týmito spoločnosťami zaobchádza zrazu výhodnejšie ako s dcérskymi spoločnosťami spoločností nerezidentov, ktoré musia fairness tax platiť naďalej.

## **Prejudiciálna otázka**

Má sa článok 49 Zmluvy o fungovaní Európskej únie vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej úprave, ktorá je napadnutá na vnútroštátnom súde [ktorá bola Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) vyhlásená za neplatnú a ktorej účinky sú však pri porušení slobody usadiť sa zachované, prečo sa zachovaná vnútroštátna úprava neuplatní v súvislosti so ziskom, ktorý bol vyplatený spoločnosťami, ktoré sú usadené v inom členskom štáte a majú prevádzku v Belgicku], podľa ktorej

- sa platí daň na vyplatenie zisku, ktorý nie je obsiahnutý v konečnom zdaniteľnom výsledku spoločnosti rezidenta, na ktorej obchodnú politiku má taký vplyv spoločnosť usadená v inom členskom štáte, že môže určovať jej aktivity,
- zatiaľ čo sa táto daň neplatí na zisky, ak táto spoločnosť, ktorá je usadená v inom členskom štáte, by svoje činnosti v Belgicku vykonávala prostredníctvom prevádzkarne/pobočky?

## **Uvedené predpisy Únie**

ZFEÚ, článok 49

## Uvedené vnútroštátne predpisy

Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen [zákon z 30. júla 2013 o rôznych ustanoveniach, BS (úradný vestník Belgicka) z 1. augusta 2013, ďalej len „zákon z 30. júla 2013“], články 43 až 51

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (zákon o dani z príjmu 1992, ďalej len „WIB 92“), článok 219b a článok 233 ods. 3

Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof (Osobitný zákon zo 6. januára 1989 o Ústavnom súde, ďalej len „osobitný zákon zo 6. januára 1989“), článok 8 ods. 3

## Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Článkami 43 až 51 zákona z 30. júla 2013 bol zmenený WIB 92. Tým sa zaviedla daň označovaná ako fairness tax, ktorá je oddelená od kapitálovej dane a dane nerezidentov, ktorej podliehali ako spoločnosti rezidentov, tak aj spoločnosti nerezidentov, ak vyplácali dividendy, ktoré z dôvodu uplatnenia určitého, vo vnútroštátnom daňovom práve upraveného daňového zvýhodnenia neboli obsiahnuté v konečnom zdaniteľnom výsledku. Účel fairness tax spočíval v zdanení zisku, ktorý sa vypláca podnikom bez toho, aby pritom podliehal kapitálovej dani alebo dani nerezidentov.
- 2 Dňa 31. januára 2014 bola na Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) podaná žaloba o neplatnosť proti predmetnému článku zákona z 30. júla 2013. Ten Súdny dvor v rámci toho predložil otázky na prejudiciálne rozhodnutie, čo viedlo k rozsudku zo 17. mája 2017 (C-68/15, X, EU:C:2017:379), v ktorom Súdny dvor okrem iného rozhodol, že vnútroštátny súd musí preskúmať, či spôsob stanovenia základu fairness tax v skutočnosti vedie k tomu, že so spoločnosťou nerezidenta sa zaobchádza menej priaznivo ako so spoločnosťou rezidenta, a prípadne musí predpokladať porušenie slobody usadiť sa.
- 3 Rozsudkom z 1. marca 2018 vyhlásil Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) zákonnú úpravu týkajúcu sa fairness tax za neplatnú, v zásade však pre zdaňovacie obdobie 2014 až 2018 zachoval účinky ustanovení, ktoré boli vyhlásené za neplatné. Článok 8 ods. 3 osobitného zákona zo 6. januára 1989 Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) umožňuje, aby prostredníctvom všeobecne záväzného nariadenia sám upravil rozsah zachovania účinkov ustanovení, ktoré boli vyhlásené za neplatné. Túto možnosť má preto, aby vzhľadom na zásadu právnej istoty zmiernil účinky *erga omnes a ex tunc*.
- 4 Odporkyňa v odvolacom konaní vo veci samej musela za zdaňovacie obdobie 2015 a 2016 v rámci kapitálovej dane okrem iného zaplatiť aj fairness tax. Proti tomu podala opravný prostriedok.

- 5 Odvolateľ opravný prostriedok na základe rozhodnutia Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) o zachovaní účinkov zamietol ako nedôvodný.
- 6 V dôsledku toho podala odporkyňa v odvolacom konaní vo veci samej žalobu na Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Súd prvého stupňa pre Východné Flámsko, oddelenie Gent, Belgicko), ktorý predmetné rozhodnutia týkajúce sa kapitálovej dani za zdaňovacie obdobie 2015 a 2016 vyhlásil za neplatné.
- 7 Rechtbank (súd) zastával najmä názor, že rozhodnutie Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) o zachovaní účinkov porušuje slobodu usadiť sa. Z rozsudku Súdneho dvora zo 17. mája 2017 totiž vyplýva, že článok 233 ods. 3 WIB 92 – podľa ktorého belgické prevádzkarne spoločnosti nerezidentov v zásade podliehajú fairness tax aj keď zisky belgických prevádzkarní nie sú súčasťou dividend, ktoré sú vyplácané spoločnosťami nerezidentov – porušuje slobodu usadiť sa, keďže so spoločnosťami nerezidentov sa tým zaobchádza menej výhodne ako so spoločnosťami rezidentov. Tento článok sa preto voči spoločnostiam nerezidentov s belgickou prevádzkarňou neuplatní, čo má naopak za následok to, že sa s týmito spoločnosťami zaobchádza výhodnejšie ako so spoločnosťami rezidentov, vrátane dcérskych spoločností spoločností nerezidentov ako odporkyňa v odvolacom konaní vo veci samej, keďže fairness tax sa zachovala len v súvislosti so spoločnosťami rezidentov.
- 8 Odvolateľ v konaní vo veci samej podal odvolanie na vnútroštátnom súde, ktorý rozhodol, že Súdnemu dvoru predloží otázku na prejudiciálne rozhodnutie.

#### **Základné argumenty účastníkov konania vo veci samej**

- 9 **Odvolateľ** uvádza, že porušenie slobody usadiť sa nemohlo byť zistené, keďže nie je zjavné, ako sa musí stanoviť základ dane pre belgické prevádzkarne, takže nie je možné určiť, či tento spôsob stanovenia je prípadne menej výhodný ako v rámci stanovenia základu dane pre belgické spoločnosti. Aj keby sa malo zistiť obmedzenie slobody usadiť sa, neexistuje porušenie zásady rovnakého zaobchádzania, ani slobody usadiť sa, keďže sa belgické prevádzkarne a belgické dcérske spoločnosti nachádzajú v rôznych situáciách. Okrem toho je obmedzenie odôvodnené aj naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.
- 10 Podľa názoru odvolateľa by sa súd prvého stupňa teda musel držať rozhodnutia o zachovaní účinkov.
- 11 Odvolateľ okrem toho uvádza, že v súvislosti s ich súladom s právom Únie sa mohli preskúmať zákonné ustanovenia týkajúce sa zavedenia fairness tax, avšak nie rozhodnutie Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) o zachovaní účinkov.
- 12 **Odporkyňa v odvolacom konaní** uvádza, že porušenie slobody usadiť sa, ktorá je zakotvená v článku 49 ZFEÚ, existuje. Vzhľadom na rozhodnutie Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) zachovať účinky ustanovení, ktoré boli

vyhlásené za neplatné, pre zdaňovacie obdobie 2014 až 2018, a okolnosť, že článok 233 ods. 3 WIB 92 sa z dôvodu porušenia slobody usadiť sa voči spoločnostiam nerezidentov s prevádzkarňou v Belgicku neuplatní, platí fairness tax pre spoločnosti rezidentov (vrátane dcérskych spoločností spoločností nerezidentov ako odporkyňa v odvolacom konaní), avšak nie pre belgické prevádzkarne spoločností nerezidentov. To vedie k tomu, že materská spoločnosť, ktorá si právnu formu (dcérska spoločnosť, pobočka alebo obchodné zastúpenie) pre výkon svojich činností v Belgicku môže za bežných okolností na základe slobody usadiť sa slobodne zvoliť, je v tejto voľbe nedovoleným spôsobom obmedzená. To nie je odôvodnené, pričom sa obe kategórie právnických osôb vo svetle cieľa fairness tax nachádzajú v rovnakej situácii.

- 13 Takéto obmedzenie slobody usadiť sa nie je ani primerané, keďže vychádza z článku 8 ods. 3 osobitného zákona zo 6. januára 1989, ktorý Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) umožňuje, aby z rozhodnutia o zachovaní účinkov vylúčil dotknuté sporné strany, ktoré včas podali opravný prostriedok, ako odporkyňa v odvolacom konaní vo veci samej, a je nepredvídateľné, či Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) túto možnosť uplatní (čo v predmetnom prípade ani nespravil), čím sa poruší zásada právnej istoty.

#### **Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

- 14 Vnútroštátny súd sa pripája k názoru súdu prvého stupňa v tom zmysle, že článok 233 ods. 3 WIB 92 má za následok to, že so spoločnosťou nerezidenta s prevádzkarňou v Belgicku sa rozhodnutím Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) o zachovaní účinkov zaobchádza menej výhodne ako so spoločnosťou rezidenta, vrátane dcérskej spoločnosti spoločnosti nerezidenta ako odporkyňa v odvolacom konaní vo veci samej, a že toto ustanovenie teda predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktorá je zakotvená v článku 49 ZFEÚ. V prípade prevádzkárni spoločnosti nerezidentov je zdaňovací základ pre fairness tax naviazaný na vyplatenie fiktívnych dividend, ktoré pozostávajú z časti hrubých dividend vyplatených spoločnosťou nerezidenta, ktorá zodpovedá podielu jej belgickej prevádzkarne na celkovom výsledku spoločnosti nerezidenta. To má za následok, že prevádzkareň podlieha fairness tax, aj keď dividendy spoločnosti nerezidenta neobsahujú zisky belgickej prevádzkarne, ktoré by podliehali belgickému zdaňovaniu. Základ dane pre fairness tax sa v prípade spoločnosti rezidenta naopak určí vždy prostredníctvom belgického zdaniteľného výsledku.
- 15 Toto obmedzenie slobody usadiť sa sa netýka objektívne neporovnateľných situácií a nemôže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Musí sa preto vyhlásiť za neaplikovateľné.
- 16 Keďže fairness tax sa z dôvodu rozhodnutia o zachovaní účinkov a okolností, že sa článok 233 ods. 3 WIB 92 neuplatní na belgické prevádzkarne spoločností nerezidentov, uplatní na dcérske spoločnosti spoločností nerezidentov, avšak nie

na prevádzkarne týchto spoločností, vzniká vnútroštátnemu súdu otázka, či to predstavuje porušenie článku 49 ZFEÚ.

PRACOVNÝ DOKUMENT