

Věc C-436/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

13. července 2023

Předkládající soud:

Hof van Beroep te Gent (Belgie)

Datum předkládacího rozhodnutí:

13. června 2023

Navrhovatel v odvolacím řízení:

Belgický stát / Federale Overheidsdienst Financiën

Odpůrkyně v odvolacím řízení:

Volvo Group Belgium NV

Předmět původního řízení

Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je předložena v rámci sporu týkajícího se zákonného předpisu, kterým byla zavedena „fairness tax“. Grondwettelijk Hof (Ústavní soud, Belgie) tento předpis zrušil, zachoval ovšem jeho účinky mimo jiné pro zdaňovací období let 2015 a 2016, odpůrkyně v odvolacím řízení proto musela tuto fairness tax za dotčené roky zaplatit. Dotčené daňové výměry soud v prvním stupni zrušil. Belgický stát se proti tomuto rozhodnutí nyní odvolal.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce podanou na základě článku 267 SFEU se předkládající soud táže na zachování účinků zákonných ustanovení upravujících fairness tax poté, co je Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) zrušil. Pokládá si zejména otázku, zda rozhodnutí Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) o zachování účinků porušuje svobodu usazování zakotvenou v článku 49 SFEU, pokud předkládající soud toto rozhodnutí nepoužije vůči společnostem-nerezidentům se

stálou provozovnou v Belgii, protože dotčená ustanovení nejsou slučitelná se svobodou usazování, v důsledku toho ale bude s těmito společnostmi najednou nakládáno příznivěji než s dceřinými společnostmi jiných společností-nerezidentů, které tuto fairness tax musí i nadále zaplatit.

Předběžná otázka

Musí být článek 49 Smlouvy o fungování Evropské unie vykládán v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je ustanovení napadené u předkládajícího soudu (které Grondwettelijk Hof [Ústavní soud] zrušil, jeho účinky však byly při porušení svobody usazování zachovány a toto zachované vnitrostátní ustanovení proto neleze použít na zisky vyplácené společnostmi, které jsou usazené v jiném členském státě a mají v Belgii stálou provozovnu), podle kterého

- musí být zaplácena daň z vyplácených zisků, které nejsou zahrnuty v konečném zdanitelném výsledku společnosti-rezidenta, jejíž obchodní politiku ovlivňuje společnost usazená v jiném členském státě do té míry, že může určovat její činnost,
- zatímco tuto daň by nebylo nutno z takovýchto zisků zaplatit, pokud by tato společnost usazená v jiném členském státě vykonávala svou činnost v Belgii prostřednictvím stále provozovny/pobočky?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

SFEU, článek 49

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (zákon ze dne 30. července 2013, kterým se stanoví různá ustanovení, BS [Belgický úřední věstník] ze dne 1. srpna 2013, dále jen „zákon ze dne 30. července 2013“), články 43 až 51

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (zákoník o dani z příjmů z roku 1992, dále jen „WIB 92“), článek 219b a čl. 233 odst. 3

Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof (zvláštní zákon ze dne 6. ledna 1989 o Ústavním soudu, dále jen „zvláštní zákon ze dne 6. ledna 1989“), čl. 8 odst. 3

Stručné shrnutí skutkového stavu a původního řízení

- 1 Články 43 až 51 zákona ze dne 30. července 2013 byl pozměněn WIB 92. Těmito ustanoveními byla zavedena daň označovaná jako fairness tax, která je odlišná od

korporační daně a daně z příjmů nerezidentů a uplatní se na společnosti rezidenty i nerezidenty, pokud vyplácí dividendy, které nejsou z důvodu použití určitých daňových zvýhodnění stanovených vnitrostátním daňovým právem zahrnuty do konečného zdanitelného výsledku. Účelem fairness tax je zdanit zisk, který vyplácí podniky, na které se nevztahuje korporační daň ani daň z příjmů nerezidentů.

- 2 Dne 31. ledna 2014 byla ke Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) podána žaloba na neplatnost dotčených článků zákona ze dne 30. července 2013. Ten předložil Soudnímu dvoru v tomto rámci předběžné otázky, což vedlo k vydání rozsudku ze dne 17. května 2017 (C-68/15, X, EU:C:2017:379), ve kterém Soudní dvůr mimo jiné rozhodl, že vnitrostátní soud musí posoudit, zda způsob určení zdanitelného základu pro fairness tax vede skutečně k tomu, že je se společností-nerezidentem zacházeno méně příznivě než se společností-rezidentem, a případně musí určit, že se jedná o porušení svobody usazování.
- 3 Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) rozhodl rozsudkem ze dne 1. března 2018 o zrušení fairness tax, v zásadě ale zachoval účinky zrušených ustanovení pro zdaňovací období let 2014 až 2018. Článek 8 odst. 3 zvláštního zákona ze dne 6. ledna 1989 umožňuje Grondwettelijk Hof (Ústavní soud), aby sám upravil zachování účinků zrušených ustanovení cestou obecně závazného rozhodnutí. Tato možnost je mu poskytnuta, aby s ohledem na zásadu právní jistoty zmínil erga omnes a ex tunc účinek.
- 4 Odpůrkyně v původním odvolacím řízení musela za zdaňovací období let 2015 a 2016 zaplatit v rámci korporační daně mimo jiné fairness tax. Podala proti tomu opravný prostředek.
- 5 Navrhovatel v odvolacím řízení zamítl opravné prostředky jako neopodstatněné s odvoláním na rozhodnutí Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) o zachování účinků.
- 6 Odpůrkyně v původním odvolacím řízení na to podala žalobu k Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (soud prvního stupně Východní Flandry, pobočka v Gentu), který dotčené výměry korporační daně za zdaňovací období let 2015 a 2016 zrušil.
- 7 Soud prvního stupně měl zejména za to, že rozhodnutí Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) o zachování účinků porušuje svobodu usazování. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 17. května 2017 podle něj vyplývá, že čl. 233 odst. 3 WIB 92, podle kterého se na belgické provozovny společností-nerezidentů zásadně vztahuje fairness tax, i když zisky belgické provozovny nejsou součástí dividend vyplácených společnostmi-nerezidenty, porušuje svobodu usazování, protože se společnostmi-nerezidenty s belgickou provozovnou je v důsledku toho nakládáno méně příznivě než se společnostmi-rezidenty. Tento článek se proto na společnosti-nerezidenty s belgickou provozovnou nepoužije, což má za následek, že s těmito společnostmi je nakládáno příznivěji než se společnostmi-rezidenty,

včetně dceřiných společností jiných společností-nerezidentů, jako je odpůrkyně v původním odvolacím řízení, protože fairness tax zůstala zachována pouze ve vztahu ke společnostem-rezidentům.

- 8 Navrhovatel v původním odvolacím řízení se odvolal k předkládajícímu soudu, který rozhodl o předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 9 **Navrhovatel v odvolacím řízení** tvrdí, že se nejedná o porušení svobody usazování, protože není zřejmé, jak by měl být stanoven zdaňovací základ pro belgické provozovny, tudíž nelze konstatovat, zda je tento způsob stanovení případně méně příznivý než stanovení zdaňovacího základu pro belgické společnosti. Dokonce i pokud by se jednalo o omezení svobody usazování, není porušena zásada rovnosti ani svoboda usazování, protože belgické stále provozovny a belgické dceřiné společnosti se nachází v různých situacích. Omezení je navíc odůvodněno rovněž naléhavými důvody obecného zájmu.
- 10 Podle názoru navrhovatele v odvolacím řízení se tak soud prvního stupně měl řídit rozhodnutím o zachování účinků.
- 11 Navrhovatel v odvolacím řízení dále tvrdí, že slučitelnost s unijním právem je možné posoudit u zákonných ustanovení zavádějících fairness tax, nikoliv však u rozhodnutí Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) o zachování účinků.
- 12 **Odpůrkyně v odvolacím řízení** uvádí, že se jedná o porušení svobody usazování zakotvené v článku 49 SFEU. S ohledem na rozhodnutí Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) o zachování účinků zrušených ustanovení pro zdaňovací období let 2014 až 2018 a skutečnost, že čl. 233 odst. 3 WIB 92 se z důvodu porušení svobody usazování nepoužije na společnosti-nerezidenty se stálou provozovnou v Belgii, vztahuje se fairness tax na společnosti-rezidenty (včetně dceřiných společností jiných společností-nerezidentů jako je odpůrkyně v odvolacím řízení), nikoliv však na belgické provozovny společností-nerezidentů. To má za následek, že mateřská společnost, která si na základě svobody usazování obvykle může svobodně zvolit způsob (pobočka, dceřiná společnost nebo zastoupení), jakým bude vykonávat svou činnost v Belgii, je nepřipustným způsobem omezena. To je neopodstatněné, protože obě kategorie právnických osob se ve světle cíle fairness tax nachází ve stejné situaci.
- 13 Takové omezení svobody usazování není ani v souladu se zásadou proporcionality, protože se zakládá na čl. 8 odst. 3 zvláštního zákona ze dne 6. ledna 1989, který Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) umožňuje vyloučit z rozhodnutí o zachování účinků účastníky, kteří včas podali opravný prostředek, stejně jako odpůrkyně v původním odvolacím řízení, a nelze předvídat, zda Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) tuto možnost použije (což v projednávané věci neučinil), čímž je porušena zásada právní jistoty.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 14 Předkládající soud se přiklání k názoru soudu prvního stupně v tom smyslu, že čl. 233 odst. 3 WIB 92 vede k tomu, že se společností-nerezidentem se stálou provozovnou v Belgii je rozhodnutím Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) o zachování účinků nakládáno méně příznivě, než se společností-rezidentem, včetně dceřiné společnosti jiné společnosti-nerezidenta, jako je odpůrkyně v původním odvolacím řízení, a že toto ustanovení tedy omezuje svobodu usazování zakotvenou v článku 49 SFEU. U belgických provozoven společností-nerezidentů je totiž zdaňovací základ pro fairness tax vázán na vyplacení fiktivní dividendy, která sestává z té části hrubé výše dividend vyplacené společností-nerezidentem, která odpovídá podílu belgické provozovny na celkovém výsledku společnosti-nerezidenta. V důsledku toho se fairness tax vztahuje na provozovnu, i když dividendy společnosti-nerezidenta neobsahují zisky belgické provozovny, které spadají do belgické daňové pravomoci. Zdaňovací základ pro fairness tax se naproti tomu u společnosti-rezidenta vždy stanoví podle belgického zdanitelného výsledku.
- 15 Toto omezení svobody usazování se netýká objektivně nesrovnatelných situací a nelze jej odůvodnit ani naléhavými důvody obecného zájmu. Musí být proto prohlášeno za nepoužitelné.
- 16 Vzhledem k tomu, že se fairness tax na základě rozhodnutí o zachování účinků a skutečnosti, že se čl. 233 odst. 3 WIB 92 nepoužije na belgické provozovny společností-nerezidentů, použije na dceřiné společnosti jiných společností-nerezidentů, nepoužije se ale na stálé provozovny těchto společností, pokládá si předkládající soud otázku, zda tato skutečnost porušuje článek 49 SFEU.