

Sprawa C-436/23**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

13 lipca 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Hof van Beroep te Gent (Belgia)

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

13 czerwca 2023 r.

Strona skarżąca:

Państwo belgijskie / Federale Overheidsdienst Financiën

Strona przeciwna:

Volvo Group Belgium NV

Przedmiot postępowania głównego

Niniejszy wniosek został złożony w ramach sporu dotyczącego przepisów ustawowych, którymi wprowadzono podatek zwany „fairness tax”. Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny, Belgia) stwierdził nieważność tych przepisów, ale utrzymał w mocy ich skutki, między innymi w odniesieniu do lat podatkowych 2015 i 2016, w wyniku czego strona przeciwna zobowiązana jest do zapłaty „fairness tax” za te właśnie lata podatkowe. W postępowaniu przed sądem pierwszej instancji uchylono sporne decyzje podatkowe. Państwo belgijskie wniosło apelację od tego wyroku.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE sąd odsyłający zadaje pytanie dotyczące utrzymania

w mocy skutków przepisów ustawowych, na mocy których wprowadzono „fairness tax”, po tym jak Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny, Belgia) stwierdził ich nieważność. Konkretniej rzecz ujmując, sąd odsyłający zastanawia się, czy postanowienie Grondwettelijk Hof (trybunału konstytucyjnego) o utrzymaniu w mocy skutków unieważnionych przepisów stanowi naruszenie zapisanej w art. 49 TFUE swobody przedsiębiorczości w sytuacji, gdy sąd odsyłający odstępuje od stosowania tych przepisów wobec spółek niebędących rezydentami a utrzymujących stały zakład w Belgii ze względu na to, że przepisy te są sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości, w rezultacie czego spółki te traktowane są korzystniej niż spółki zależne spółek niebędących rezydentami, które to wciąż zobowiązane są do zapłaty „fairness tax”.

Pytanie prejudycjalne

Czy art. 49 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom prawa krajowego, takim jak te zakwestionowane przed sądem odsyłającym [tj. przepisom, których nieważność stwierdził Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny, Belgia), ale których skutki utrzymano w mocy, aczkolwiek z naruszeniem swobody przedsiębiorczości, w konsekwencji czego należy odstąpić od stosowania utrzymanych w mocy przepisów prawa krajowego w odniesieniu do zysków wypłacanych przez spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, które utrzymują stały zakład w Belgii], na mocy których:

- podatek jest należny w przypadku wypłaty zysków nieuwzględnionych w końcowym, podlegającym opodatkowaniu wyniku spółki będącej rezydentem, na której politykę spółka z siedzibą w innym państwie członkowskim ma wpływ tego rodzaju, że może stanowić o jej działalności;
- natomiast podatek ten nie jest należny od wspomnianych zysków, jeżeli taka spółka z siedzibą w innym państwie członkowskim wykonuje swoją działalność w Belgii za pośrednictwem stałego zakładu/oddziału?

Powołane przepisy prawa Unii

TFUE: art. 49

Powołane przepisy prawa krajowego

Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (ustawa z dnia 30 lipca 2013 r. w sprawie przepisów różnych, Belgisch Staatsblad z dnia 1 sierpnia 2013 r., zwana dalej „ustawą z dnia 30 lipca 2013 r.”): art. 43–51

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (kodeks podatków dochodowych z 1992 r., zwany dalej „WIB 92”): art. 219ter i art. 233 ust. 3

Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof (ustawa szczególna z dnia 6 stycznia 1989 r. o Trybunale Konstytucyjnym, zwana dalej „ustawą szczególną z dnia 6 stycznia 1989 r.”): art. 8 ust. 3

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego

- 1 Na mocy art. 43–51 ustawy z dnia 30 lipca 2013 r. dokonano zmiany WIB 92). W ten sposób wprowadzono „fairness tax”, będący podatkiem odrębnym od podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od osób niebędących rezydentami, któremu to podatkowi podlegają spółki będące rezydentami i spółki niebędące rezydentami, w przypadku gdy spółki te wypłacają dywidendy niezajdujące się – ze względu na zastosowanie pewnych korzyści podatkowych przewidzianych w krajowym systemie podatkowym – w ich końcowym wyniku podlegającym opodatkowaniu. „Fairness tax” ma na celu opodatkowanie zysków, które przedsiębiorstwa wypłacają, nie uiszczając z tego tytułu podatku od osób prawnych lub podatku od osób niebędących rezydentami.
- 2 W dniu 31 stycznia 2014 r. do Grondwettelijk Hof (trybunału konstytucyjnego) wniesiono skargę o stwierdzenie nieważności przywołanych artykułów ustawy z dnia 30 lipca 2013 r. W związku z tym Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny) zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniami prejudycjalnymi, co doprowadziło do wydania wyroku z dnia 17 maja 2017 r. (C-68/15, X/Ministerraad, ECLI:EU:C:2017:379), w którym Trybunał stwierdził między innymi, iż sąd krajowy musi zbadać, czy sposób obliczania podstawy opodatkowania „fairness tax” w praktyce prowadzi do traktowania spółki niebędącej rezydentem w sposób mniej korzystny niż spółki będącej rezydentem, a jeśli tak jest – orzec, że doszło do naruszenia swobody przedsiębiorczości.
- 3 Wyrokiem z dnia 1 marca 2018 r. Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny) stwierdził nieważność przepisów ustawowych regulujących „fairness tax”, ale zasadniczo utrzymał w mocy ich skutki w odniesieniu do lat podatkowych 2014–2018. Artykuł 8 ust. 3 ustawy szczególnej z dnia 6 stycznia 1989 r. pozwala Grondwettelijk Hof (trybunałowi konstytucyjnemu) samodzielnie określić w drodze postanowienia ogólnego, w jakim zakresie skutki unieważnionych przepisów mają być utrzymane w mocy. Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny) ma taką możliwość, aby – w świetle zasady pewności prawa – załagodzić skutki erga omnes i ex tunc takiego rozstrzygnięcia.
- 4 W ramach podatku dochodowego od osób prawnych strona przeciwna w postępowaniu głównym musiała uiścić między innymi „fairness tax” za lata podatkowe 2015 i 2016. Wniosła ona w związku z tym sprzeciw.
- 5 Strona skarżąca oddaliła go jako bezzasadny w świetle postanowienia Grondwettelijk Hof (trybunału konstytucyjnego) o utrzymaniu skutków unieważnionych przepisów w mocy.

- 6 Strona przeciwna w postępowaniu głównym złożyła następnie skargę do rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (sądu pierwszej instancji prowincji Flandria Wschodnia, wydział w Gandawie), który uchylił sporne decyzje podatkowe dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2015 i 2016.
- 7 Sąd pierwszej instancji uznał przede wszystkim, że postanowienie Grondwettelijk Hof (trybunału konstytucyjnego) o utrzymaniu w mocy skutków unieważnionych przepisów stanowi naruszenie swobody przedsiębiorczości. Z wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 maja 2017 r. wynika mianowicie, iż art. 233 ust. 3 WIB 92 – zgodnie z którym belgijskie zakłady spółek niebędących rezydentami zasadniczo podlegają „fairness tax”, nawet jeżeli zyski belgijskiego zakładu nie stanowią części dywidend wypłacanych przez spółki niebędące rezydentami – narusza swobodę przedsiębiorczości, ponieważ traktuje spółki niebędące rezydentami a utrzymujące belgijski zakład w sposób mniej korzystny niż spółki będące rezydentami. Należy zatem odstąpić od stosowania tego artykułu wobec spółek niebędących rezydentami a utrzymujących belgijski zakład, co z kolei ma taki skutek, że spółki takie traktowane są korzystniej niż spółki będące rezydentami – w tym spółki zależne spółek niebędących rezydentami, takie jak strona przeciwna w postępowaniu głównym – ze względu na to, że opodatkowanie „fairness tax” pozostaje w mocy jedynie względem spółek będących rezydentami.
- 8 Strona skarżąca w postępowaniu głównym wniosła apelację do sądu odsyłającego, który postanowił wystąpić do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

Istotne argumenty stron w postępowaniu głównym

- 9 **Strona skarżąca** utrzymuje, iż nie można stwierdzić naruszenia swobody przedsiębiorczości, ponieważ nie jest jasne, jak należy obliczać podstawę opodatkowania dla belgijskich zakładów. W związku z tym, nie można stwierdzić, czy ten sposób obliczania jest mniej korzystny niż sposób obliczania podstawy opodatkowania w przypadku spółek belgijskich, czy też nie. Nawet gdyby stwierdzono, iż doszło do ograniczenia swobody przedsiębiorczości, to nie oznaczałoby to naruszenia zasady równego traktowania ani swobody przedsiębiorczości z racji tego, że belgijskie stałe zakłady i belgijskie spółki zależne znajdują się w innej sytuacji. Ponadto ograniczenie może być również uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.
- 10 Zdaniem strony skarżącej sąd pierwszej instancji powinien był zatem uszanować postanowienie o utrzymaniu w mocy skutków unieważnionych przepisów.
- 11 Strona skarżąca twierdzi ponadto, iż przepisy prawa wprowadzające „fairness tax” można ocenić w świetle prawa Unii, czego natomiast nie można zrobić w przypadku postanowienia Grondwettelijk Hof (trybunału konstytucyjnego) o utrzymaniu w mocy skutków tychże przepisów.

- 12 **Strona przeciwna** twierdzi, iż doszło do naruszenia przewidzianej w art. 49 TFUE swobody przedsiębiorczości. Mając na uwadze postanowienie Grondwettelijk Hof (trybunału konstytucyjnego) o utrzymaniu w mocy skutków unieważnionych przepisów w odniesieniu do lat podatkowych 2014–2018 oraz to, że ze względu na naruszenie swobody przedsiębiorczości należy odstąpić od stosowania art. 233 ust. 3 WIB 92 wobec spółek niebędących rezydentami a utrzymujących stały zakład w Belgii, „fairness tax” ma zastosowanie do spółek będących rezydentami (w tym do spółek zależnych spółek niebędących rezydentami, takich jak ona sama), ale nie do belgijskich zakładów spółek niebędących rezydentami. To sprawia, że spółka dominująca – która zwykle w ramach swobody przedsiębiorczości może według własnego uznania wybrać formę prawną (oddział, spółka zależna lub agencja) wykonywania działalności w Belgii – zostaje ograniczona w wyborze w niedopuszczalny sposób. Takiego stanu rzeczy nie da się uzasadnić, a obie te kategorie podmiotów prawnych znajdują się w identycznej sytuacji, jeśli chodzi o cel przyświecający „fairness tax”.
- 13 Tego rodzaju ograniczenie swobody przedsiębiorczości jest również nieproporcjonalne, ponieważ u jego podstaw leży art. 8 ust. 3 ustawy szczególnej z dnia 6 stycznia 1989 r., który pozwala Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny) wyłączyć zastosowanie postanowienia o utrzymaniu w mocy skutków unieważnionych przepisów względem tych podmiotów, które w terminie wniosły sprzeciw – tak jak zrobiła to strona przeciwna w postępowaniu głównym – a nie można przewidzieć, czy Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny) z możliwości tej skorzysta (czego w niniejszej sprawie nie uczynił), w związku z czym doszło do naruszenia zasady pewności prawa.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania

- 14 Sąd odsyłający podziela stanowisko sądu pierwszej instancji w tym sensie, iż skutkiem art. 233 ust. 3 WIB 92 jest sytuacja, w której spółka niebędąca rezydentem a utrzymująca stały zakład w Belgii jest w wyniku postanowienia Grondwettelijk Hof o utrzymaniu w mocy skutków unieważnionych przepisów traktowana w sposób mniej korzystny niż spółka będąca rezydentem – w tym spółka zależna spółki niebędącej rezydentem, taka jak strona przeciwna w postępowaniu głównym – oraz że przepis ten w konsekwencji powoduje ograniczenie swobody przedsiębiorczości przewidzianej w art. 49 TFUE. W przypadku belgijskich zakładów spółek niebędących rezydentami podstawa opodatkowania „fairness tax” jest mianowicie powiązana z wypłatą fikcyjnej dywidendy, na którą składa się część dywidend brutto wypłacanych przez spółkę niebędącą rezydentem, która to część odpowiada udziałowi wyniku finansowego jej belgijskiego zakładu w całym wyniku finansowym spółki niebędącej rezydentem. Wskutek tego zakład taki podlega opodatkowaniu „fairness tax”, nawet jeżeli w skład dywidendy spółki niebędącej rezydentem nie wchodzi zyski belgijskiego zakładu, podlegające kompetencjom belgijskich organów podatkowych. W przypadku spółki będącej rezydentem podstawa opodatkowania

„fairness tax” jest natomiast zawsze zależna od belgijskiego wyniku podatkowego.

- 15 Takie ograniczenie swobody przedsiębiorczości nie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne i nie można go uzasadnić nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Należy zatem uznać, iż ograniczenie to nie ma zastosowania.
- 16 W związku z tym, że „fairness tax” – uwzględniając postanowienie o utrzymaniu w mocy skutków unieważnionych przepisów oraz odstąpienie od stosowania art. 233 ust. 3 WIB 92 wobec belgijskich zakładów spółek niebędących rezydentami – ma zastosowanie wobec spółek zależnych spółek niebędących rezydentami, lecz nie wobec ich stałych zakładów, sąd odsyłający zastanawia się, czy skutkuje to naruszeniem art. 49 TFUE.