

**Zadeva C-436/23****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

13. julij 2023

**Predložitveno sodišče:**

Hof van Beroep te Gent (Belgija)

**Datum predložitvene odločbe:**

13. junij 2023

**Pritožnica:**

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

**Nasprotna stranka v pritožbenem postopku:**

Volvo Group Belgium NV

**Predmet postopka v glavni stvari**

Ta predlog je bil vložen v okviru spora v zvezi z zakonodajo, s katero je urejen „*fairness tax*“. Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče, Belgija) je to ureditev razglasilo za nično, vendar je ohranilo njene učinke, med drugim za davčni leti 2015 in 2016, na podlagi česar je bila nasprotna stranka v pritožbenem postopku zavezana za plačilo *fairness tax* za zadevni davčni leti. Na prvi stopnji sta bili zadevni odločbi o odmeri davka razveljavljeni. Belgische Staat (Belgijska država) je zdaj vložila pritožbo.

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Predložitveno sodišče v tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU postavlja vprašanje v zvezi z ohranitvijo učinkov zakonskih določb, s katerimi je naložen *fairness tax*, potem ko jih je Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) razglasilo za nične. Natančneje, sprašuje se, ali se z odločbo Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) o ohranitvi učinkov krši svoboda ustanavljanja iz člena 49 PDEU v položaju, v katerem predložitveno sodišče ne

uporabi te odločbe za družbe nerezidentke, ki imajo stalno poslovno enoto v Belgiji, ker so zadevne določbe v nasprotju s svobodo ustanavljanja, zaradi česar so te družbe naenkrat obravnavane ugodneje kot hčerinske družbe družb nerezidentk, ki morajo še naprej plačevati ta *fairness tax*.

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

Ali je treba člen 49 Pogodbe o delovanju Evropske unije razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je ta, ki se izpodbija pred hof (višje sodišče v Gentu, Belgija) (to je, ki jo je Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) razglasilo za nično, katere učinke pa je v nasprotju s svobodo ustanavljanja ohranilo, zaradi česar se za dobiček, ki ga izplačajo družbe s sedežem v drugi državi članici, ki imajo belgijsko stalno poslovno enoto, ne uporablja nacionalna ureditev, katere učinki se ohranijo), pri čemer

- nastane obveznost plačila davka od izplačila dobička, ki ni vključen v končni obdavčljivi dobiček družbe rezidentke, v zvezi s katero ima družba s sedežem v drugi državi članici tak vpliv na njeno poslovanje, da lahko določa njene dejavnosti,
- medtem ko tega davka od zadevnega dobička ni treba plačati, če bi ta družba s sedežem v drugi državi članici opravljala svoje dejavnosti v Belgiji prek stalne poslovne enote/podružnice?

### **Navedene določbe prava Unije**

PDEU, člen 49

### **Navedene določbe nacionalnega prava**

Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (zakon z dne 30. julija 2013 o različnih določbah) (BS [*Belgisches Staatsblatt*] z dne 1. avgusta 2013), člени od 43 do 51

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (zakonik iz leta 1992 o davkih od dohodkov, v nadaljevanju: WIB), člena 219b in 233(3)

Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof (posebni zakon z dne 6. januarja 1989 o ustavnem sodišču), člen 8(3)

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari**

- 1 S člени od 43 do 51 zakona z dne 30. julija 2013 o različnih določbah je bil spremenjen zakonik iz leta 1992 o davkih od dohodkov (v nadaljevanju: WIB 92). Z njimi je bil uveden „*fairness tax*“, davek, ki je ločen od davka od dohodkov

pravnih oseb in davka od dohodkov nerezidentov, ki ga morajo družbe rezidentke in družbe nerezidentke plačati ob izplačilu dividend, ki niso vključene v njihov končni obdavčljivi dobiček, ker so uporabljene nekatere davčne ugodnosti, določene v nacionalni davčni ureditvi. Namen *fairness tax* je obdavčiti dobiček, ki ga izplačajo podjetja, ne da bi bil od njega plačan davek od dohodkov pravnih oseb ali davek od dohodkov nerezidentov.

- 2 Pri Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) je bila 31. januarja 2014 vložena tožba za razglasitev ničnosti zadevnih členov zakona z dne 30. julija 2013. V teh okoliščinah je Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) Sodišču postavilo vprašanja za predhodno odločanje, na podlagi česar je bila izdana sodba z dne 17. maja 2017 (C-68/15, X/Ministerraad, ECLI:EU:C:2017:379), v kateri Sodišče med drugim navaja, da mora nacionalno sodišče preveriti, ali je posledica načina izračuna davčne osnove *fairness tax* dejansko manj ugodna obravnava družbe nerezidentke v primerjavi z družbo rezidentko, in po potrebi ugotoviti kršitev svobode ustanavljanja.
- 3 Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) je s sodbo z dne 1. marca 2018 zakonodajo v zvezi s *fairness tax* razglasilo za nično, vendar je v bistvu ohranilo učinke določb, ki so bile razglašene za nične, za davčna leta od 2014 do 2018. Člen 8(3) posebnega zakona z dne 6. januarja 1989 Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) omogoča, da samo s splošno odločbo določi obseg, v katerem se ohranijo učinki določb, ki so bile razglašene za nične. Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) ima glede na načelo pravne varnosti to možnost zato, da to delovanje omili učinka *erga omnes in ex tunc*.
- 4 Nasprotna stranka v pritožbenem postopku v glavni stvari je bila za davčni leti 2015 in 2016 v okviru davka od dohodkov pravnih oseb med drugim dolžna plačati *fairness tax*. Zoper ti odločbi je vložila pritožbi.
- 5 Pritožnica je ob upoštevanju odločbe Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) o ohranitvi učinkov pritožbi zavrnila kot neutemeljeni.
- 6 Nasprotna stranka v pritožbenem postopku v glavni stvari je zato vložila tožbo pri rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (sodišče prve stopnje Vzhodne Flandrije, oddelek v Gentu, Belgija), ki je odločbi o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb za davčni leti 2015 in 2016 razglasilo za nični.
- 7 Rechtbank van eerste aanleg (sodišče prve stopnje) je zlasti menilo, da je bila z odločbo Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) o ohranitvi učinkov kršena svoboda ustanavljanja. Iz sodbe Sodišča z dne 17. maja 2017 namreč izhaja, da je s členom 233(3) WIB 92 – na podlagi katerega se za belgijske stalne poslovne enote družb nerezidentk načeloma uporablja *fairness tax*, čeprav dobiček belgijske stalne poslovne enote ni del dividend, ki jih izplačajo družbe nerezidentke – kršena svoboda ustanavljanja, ker so družbe nerezidentke, ki imajo belgijsko stalno poslovno enoto, s tem obravnavane manj ugodno kot družbe rezidentke. Zato se ta člen ne bi smel uporabljati za družbe nerezidentke, ki imajo belgijsko stalno

poslovno enoto, posledica česar pa je, da so te družbe obravnavane ugodneje kot družbe rezidentke, vključno s hčerinskimi družbami družb nerezidentk, kakršna je nasprotna stranka v pritožbenem postopku v glavni stvari, ker je *fairness tax* ohranjen le za družbe rezidentke.

- 8 Pritožnica v postopku v glavni stvari je vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču, ki se je odločilo, da Sodišču postavi vprašanje za predhodno odločanje.

### **Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari**

- 9 **Pritožnica** trdi, da ni mogoče ugotoviti kršitve svobode ustanavljanja, ker ni jasno, kako je treba izračunati davčno osnovo za belgijske stalne poslovne enote, tako da ni mogoče ugotoviti, ali je ta način izračuna manj ugoden od izračuna davčne osnove za belgijske družbe. Tudi če bi bila ugotovljena omejitev svobode ustanavljanja, naj ne bi bila kršena načelo enakega obravnavanja ali svoboda ustanavljanja, saj naj bi bil položaj belgijskih stalnih poslovnih enot in belgijskih hčerinskih družb različen. Poleg tega naj bi bila omejitev upravičena tudi z nujnimi razlogi v javnem interesu.
- 10 Po mnenju pritožnice bi torej morale prvostopenjsko sodišče upoštevati odločbo o ohranitvi učinkov.
- 11 Pritožnica še trdi, da je z vidika prava Unije mogoče preizkusiti zakonske določbe o *fairness tax*, ne pa odločbe Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) o ohranitvi učinkov.
- 12 **Nasprotna stranka v pritožbenem postopku** trdi, da je bila kršena svoboda ustanavljanja iz člena 49 PDEU. Ob upoštevanju odločbe Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) o ohranitvi učinkov določb, ki so bile razglašene za nične, za davčna leta od 2014 do 2018 in tega, da se zaradi kršitve svobode ustanavljanja v zvezi z družbami nerezidentkami, ki imajo stalno poslovno enoto v Belgiji, ne sme uporabiti člen 233(3) WIB 92, naj bi se *fairness tax* uporabljal za družbe rezidentke (vključno s hčerinskimi družbami družb nerezidentk, kot je ona sama), ne pa za belgijske poslovne enote družb nerezidentk. Posledica tega naj bi bila, da je matična družba, ki lahko za izvajanje svojih dejavnosti v Belgiji na podlagi svobode ustanavljanja običajno prosto izbere pravno obliko (podružnica, hčerinska družba ali izpostava), pri tej izbiri nedopustno omejena. To naj ne bi bilo upravičeno in obe kategoriji pravnih oseb naj bi bili z vidika cilja *fairness tax* v enakem položaju.
- 13 Taka omejitev svobode ustanavljanja naj tudi ne bi bila sorazmerna, ker naj bi temeljila na členu 8(3) posebnega zakona z dne 6. januarja 1989, s katerim je Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) omogočeno, da iz odločbe o ohranitvi učinkov izključi posameznike, ki so pravočasno vložili pritožbo, kakršna je nasprotna stranka v pritožbenem postopku v glavni stvari, in ker ni predvidljivo, ali bo Hof (sodišče) uporabilo to možnost (česar v obravnavani zadevi ni storilo), s čimer naj bi bilo kršeno načelo pravne varnosti.

**Kratka predstavitev obrazložitve predloga**

- 14 Predložitveno sodišče se strinja s presojo prvostopenjskega sodišča, da je posledica člena 233(3) WIB 92 to, da je družba nerezidentka, ki ima stalno poslovno enoto v Belgiji, zaradi odločbe Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) o ohranitvi učinkov obravnavana manj ugodno kot družba rezidentka, vključno s hčerinsko družbo družbe nerezidentke, kakršna je nasprotna stranka v pritožbenem postopku v glavni stvari, ter da zato ta določba pomeni omejitev svobode ustanavljanja iz člena 49 PDEU. Za belgijske stalne poslovne enote družb nerezidentk je namreč davčna osnova *fairness tax* povezana z izplačilom fiktivne dividende, ki jo tvori del bruto dividend, ki jih izplača družba nerezidentka, ta pa sorazmerno ustreza pozitivnemu deležu njene belgijske stalne poslovne enote v skupnem dobičku družbe nerezidentke. Posledica tega je, da se za poslovno enoto uporablja *fairness tax*, čeprav dividende družbe nerezidentke ne zajemajo dobička belgijske stalne poslovne enote, ki spada v belgijsko davčno pristojnost. Nasprotno pa je davčna osnova *fairness tax* za družbo rezidentko vedno določena glede na belgijski obdavčljivi dobiček.
- 15 Ta omejitev svobode ustanavljanja se ne nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, in je tudi ni mogoče upravičiti z nujnimi razlogi v javnem interesu. Zato je treba ugotoviti, da se ta omejitev ne uporablja.
- 16 Ker se *fairness tax* ob upoštevanju odločbe o ohranitvi učinkov in glede na dejstvo, da se člen 233(3) WIB 92 ne uporablja za belgijske stalne poslovne enote družb nerezidentk, uporablja pa se za hčerinske družbe družb nerezidentk (ne pa tudi za njihove stalne poslovne enote), se predložitveno sodišče sprašuje, ali to vodi do kršitve člena 49 PDEU.