

Byla C-135/24

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2024 m. vasario 20 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Tribunal de première instance de Liège (Belgija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2024 m. sausio 29 d.

Ieškovė:

John Cockerill SA

Atsakovė:

Belgijos valstybė

*Tribunal de première
instance de Liège
– Division Liège*

Sprendimas

Civilinės bylos

Mokestinių bylų kolegija

Bylos šalys:

JOHN COCKERILL SA, <...>

ieškovė <...>,

prieš:

BELGIJOS VALSTYBE <...>

atsakovę <...>

I. PROCESAS

<...>

(procesinės nuostatos)

2023 m. gruodžio 18 d. teismo posėdyje <...> išklausęs šalis <...>.

II. BYLOS FAKTINĖS APLINKYBĖS IR DALYKAS

1.

Ginčas susijęs su šiuo mokesčiu:

Mokestiniai metai	Registro straipsnis	Mokesčio pobūdis	Įregistravimo data
2020 m.	815319915	Pelno mokestis	2021 m. vasario 1 d.

2.

Ieškovė (toliau – *John Cockerill*) yra bendrovė, Belgijos rezidentė, apmokestinama pelno mokesčiu Belgijoje.

3.

Už 2020 mokesčius metus ji buvo apmokestinta remiantis jos deklaracijoje pateiktais duomenimis.

4.

2021 m. balandžio 20 d. ji pateikė administracinį skundą dėl mokesčio, kurį jai buvo nurodyta sumokėti šiuo pagrindu.

John Cockerill mano, kad dėl to, jog pagal *Code des Impôts sur les Revenus* (Pajamų mokesčio kodeksas, toliau – CIR 92) 207 straipsnio 8 dalies redakciją, taikytiną atitinkamiems finansiniams metams, ji negalėjo atskaityti visų savo „jau [galutinai] apmokestintų pajamų“ (toliau – GAP), einamaisiais metais gautų atlikus jai skirtą perdavimą tarp grupės įmonių, kuris, jos teigimu, atitiko visas CIR 92 205/5 straipsnio sąlygas ir dėl kurio taip pat buvo sudarytas *ad hoc* susitarimas, numatytas *Arrêté royal d'exécution du CIR 92* (Karaliaus dekretas dėl

CIR 92 įgyvendinimo), yra 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (toliau – Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva arba Direktyva), pažeidimas, kuris, vis dėlto, turėjo būti priskirtas Belgijos įstatymų leidėjui.

5.

Konkrečiai kalbant, 2019 m. *John Cockerill* iš viso gavo 102 786 997,32 EUR dividendų.

<...>

John Cockerill mano, kad šie dividendai, kurių suma lygi 96 302 105,00 EUR, atitinka sąlygas, kad pagal CIR 92 202 ir 203 straipsnius jai būtų taikoma galutinai apmokestinamų pajamų (GAP) tvarka.

6.

Be to, tais pačiais metais *John Cockerill* gavo 43 697 824,53 EUR perdavimą tarp grupės įmonių (toliau – Perdavimas).

Šis Perdavimas buvo gautas iš <...> [3] bendrovių [Belgijos rezidenčių]. <...>

7.

John Cockerill mano, kad šis Perdavimas atitinka visas sąlygas, [kad jam būtų taikoma perdavimų tarp grupės įmonių apmokestinimo tvarka].

Šio Perdavimo suma buvo pridėta prie ginčijamų mokesčių metų *John Cockerill* pelno mokesčio bazės. Vis dėlto *John Cockerill* negalėjo iš šios mokesčio bazės atskaityti einamųjų metų GAP.

8.

John Cockerill mano, kad ši situacija, kai ji turi mokėti pelno mokestį, nors nebūtų turėjusi jo mokėti, jei nebūtų gavusi dividendų, prieštarauja [Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių] direktyvai.

9.

John Cockerill užginčijo šią situaciją, 2021 m. balandžio 20 d. pateikdama skundą. Šis skundas buvo atmestas 2022 m. rugsėjo 16 d. sprendimu. 2022 m. gruodžio 5 d. <...> *John Cockerill* pareiškė šį ieškinį.

III. PRAŠYMAI

10.

John Cockerill visų pirma prašo sumažinti ginčijamą mokestį, nes dėl Direktyvos pažeidimo ji negalėjo iš Perdavimo atskaityti einamųjų metų GAP.

Papildomai *John Cockerill* prašo pateikti Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą, prireikus išdėstytą taip:

„Ar Direktyvos 2011/96/ES 4 straipsnis kartu su kitais Sąjungos teisės šaltiniais turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami tokie valstybės narės teisės aktai, i) kuriais nustatoma fiskalinio konsolidavimo tvarka, pagal kurią bendrovių grupės gali tam tikromis sąlygomis visą arba dalį tam tikrų patronuojamųjų bendrovių gauto apmokestinamojo pelno perduoti kitoms patronuojamosioms bendrovėms, mokestiniais metais patyrusioms nuostolių (perdavimas tarp grupės įmonių), bet ii) pagal kuriuos ši lengvata netaikoma nuostolingoms bendrovėms, kiek tai susiję su gautais dividendais, atitinkančiais neapmokestinimo sąlygas, nustatytas valstybės narės teisės aktuose, kuriais į nacionalinę teisę perkelta Direktyva 2011/96/ES?“

11.

Belgijos valstybė mano, kad prašymas priimtinas, bet nepagrįstas, ir prašo patvirtinti ginčijamą mokestį.

IV. PRIIMTINUMAS

12.

<...> Prašymas yra priimtinas <...>.

V. TEISMO VERTINIMAS

Pirmasis pagrindinis ieškinio pagrindas:

- i) Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva ir jos perkėlimas į nacionalinę teisę**

13.

Direktyvos 4 straipsnyje numatyta, kad „[k]ai patronuojanti bendrovė <...> dėl patronuojančios bendrovės ryšių su savo dukterine bendrove gauna paskirstytąjį pelną, išskyrus dukterinės bendrovės likvidavimo atvejį, patronuojančios bendrovės valstybė narė <...> tokio pelno neapmokestina“.

Taigi Direktyvoje numatyta, kad dividendai, kuriuos patronuojamoji bendrovė išmoka savo patronuojančiajai bendrovei, atleidžiami nuo mokesčio, jei tenkinamos direktyvoje nustatytos sąlygos.

14.

Dėl šios direktyvos tiesioginio poveikio Teisingumo Teismas <...> jau pažymėjo, kad, kiek tai susiję su Direktyvos 90/435 4 straipsniu:

„61. Šiuo klausimu iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad valstybėms narėms suteikta teise pasirinkti iš daugybės galimų priemonių, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas, iš asmenų neatimama galimybė nacionaliniuose teismuose remtis teisėmis, kurių turinys gali būti pakankamai aiškiai nustatomas iš pačios direktyvos nuostatų (žr., be kita ko, minėto sprendimo Francovich ir kt. 17 punktą ir 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Rink. p. I-0000, 30 punktą)¹.

15.

Direktyva į Belgijos nacionalinę teisę perkelta taikant įtraukimo ir atskaitymo metodą (CIR 92 202 ir paskesni straipsniai). Apibendrinant šiame metode numatyta, kad patronuojamosios bendrovės paskirstyti dividendai pirmiausia įtraukiami į patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazę, o vėliau atskaitomi iš šios bazės, jei tenkinamos teisės aktuose nustatytos sąlygos. Jei GAP yra didesnė už bendrovės mokesčio bazę, GAP perviršis gali būti perkeltas į vėlesnius mokestinius metus (CIR 92 205 straipsnio 3 dalis).

ii) Belgijoje perdavimams tarp grupės įmonių taikoma tvarka

16.

<...> ² <...> Perdavimams tarp grupės įmonių taikoma tvarka [šioje byloje taikytina redakcija³] įsigaliojo 2019 m. sausio 1 d. <...>.

Pagal perdavimams tarp grupės įmonių taikomą tvarką tam tikromis labai griežtomis sąlygomis Belgijos bendrovėms gavėjoms leidžiama perduoti visą savo pelną ar jo dalį tos pačios grupės bendrovėms, kurios tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu patyrė nuostolių.

Perdavimą atliekančios bendrovės pervedama suma gali būti atskaitoma iš pelno mokesčio (CIR 92 205/5 straipsnis).

Perdavimą gavusios Bendrovės gauta suma įtraukiama į mokesčio bazę. Einamųjų metų nuostoliai gali būti naudojami jos mokesčio bazei sumažinti.

iii) GAP tvarka ir dalinis Belgijos fiskalinis konsolidavimas

¹ 2009 m. vasario 12 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Cobelfret*, C-138/07, ECLI:EU:C:2009:82.

² <...>

³ M.B., 2018 m. rugpjūčio 10 d., p. 62656.

17.

Pagal faktinių aplinkybių atsiradimo laiku taikytinos redakcijos CIR 92 207 straipsnio 8 dalį einamųjų metų GAP negali būti atskaitomos iš gauto perdavimo tarp grupės įmonių <...>.

Iš tiesų <...> [toje nuostatoje] buvo numatyta, kad „*nė vienas iš [CIR 202 ir 203 straipsniuose] numatytų atskaitymų negali būti atliekamas iš 185 straipsnio 4 dalies 1 pastraipoje nurodytos perdavimo tarp grupės įmonių sumos, kuri yra įtraukta į mokesčio bazę*“.

Šis draudimas dabar įtrauktas į CIR 92 206/3 straipsnio 1 dalies 1 pastraipos 8 įtrauką.

Kadangi pagal CIR 92 207 straipsnio 8 pastraipą iš perdavimo tarp grupės įmonių sumos negalima atskaityti jokios sumos (įskaitant GAP), ši suma laikoma „minimalia mokesčio baze“.

Konkrečiai *John Cockerill* pabrėžia, kad jos 2020 mokesčių metų mokesčio bazė yra 44 142 423,75 EUR <...>, t. y. yra lygi Perdavimo sumai, prie kurios pridėta suma, [iš dalies] atitinkanti automobilio išlaidas <...> (444 599,22 EUR), kuriai taip pat taikoma tam tikra GAP atskaitymo riba (klostantis faktinėms aplinkybėms taikyta CIR 207 straipsnio 7 pastraipa).

Nuo šios sumos mokėtinas pelno mokestis yra 13 057 328,95 EUR.

Jei *John Cockerill* ginčijamais finansiniais metais nebūtų gavusi jokių dividendų, jos mokesčio bazė būtų neigiama (t. y. -4 854 452,59 EUR). Už ginčijamus finansinius metus nebūtų reikėję mokėti jokio pelno mokesčio.

(IV) Šalių argumentų santrauka

18.

John Cockerill pažymi, kad pagal Belgijos teisėje įtvirtintą pervedimams tarp grupės įmonių taikomą tvarką neleidžiama atskaityti einamųjų metų GAP iš gauto perdavimo tarp grupės įmonių. *John Cockerill* konstatuoja, kad dėl to ji negauna tam tikros „mokesčio lengvatos“. Ji mano, kad Direktyvai prieštaraujantis skirtingas požiūris atsiskleidžia lyginant bendrovės, gaunančios pagal Direktyvą neapmokestinamus dividendus, ir kitos bendrovės, kuri jų negauna (nors abi bendrovės pasinaudojo tuo pačiu perdavimu tarp grupės įmonių), padėtį.

John Cockerill taip pat mano, kad atsisakymas suteikti Belgijos vidaus teisėje numatytą mokesčio lengvatą bendrovei, gavusiai neapmokestinamų dividendų, prilygsta dividendų apmokestinimui pažeidžiant direktyvą.

Galiausiai, *John Cockerill* teigimu, tvarkos prieštaravimo Direktyvai negalima kompensuoti vien tuo, kad GAP, kurios negalėjo būti atskaitytos iš gauto

perdavimo tarp grupės įmonių, gali būti perkeltos į kitus metus. Dividendų apmokestinimas, po kurio leidžiama atlikti į kitus mokestinius metus perkeltiną atskaitymą, neprilygsta paprasčiausiam šių dividendų neapmokestinimui. Be to, jos teigimu, draudimas atskaityti einamųjų metų GAP iš gauto perdavimo tarp grupės įmonių nėra kovos su piktnaudžiavimu nuostata.

19.

Belgijos valstybė savo ruožtu primena, kad pagal taikomą tvarką GAP sudarantys dividendai, kurių nebuvo galima atskaityti pagal CIR 92 207 straipsnio 8 pastraipą, gali būti perkelti į kitus mokestinius metus.

Belgijos valstybė taip pat primena, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva „nekliudo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos“ (Direktyvos 1 straipsnio 2 dalis).

Vadinasi, pasak Belgijos valstybės, nors tiesa, kad išbraukus CIR 92 205/5 straipsnio trečiąją pastraipą, įmonėms, kurios yra grupės vidaus susitarimo šalys, nebedraudžiama perduoti didesnę sumą, nei reikia, kad būtų paprasčiausiai padengtas ją gausiančios įmonės nuostolis, toks perdavimas, viršijantis minėtą nuostolį, neutralizuojamas taikant CIR 92 207 straipsnio 8 dalį.

Belgijos valstybės teigimu, taip pastarąja nuostata apribojamas suinteresuotumas atlikti perdavimą, viršijantį jį gaunančios bendrovės mokestinius nuostolius. Taigi pirminis teisės aktų leidėjo siekis apriboti tokius perdavimus tarp grupės įmonių lieka nepakitęs.

Atsižvelgiant į pervedimų tarp grupės įmonių tvarkos egzistavimo priežastį – užtikrinti teisingą įmonių grupės pelno ir nuostolių padengimą – CIR 92 207 straipsnio 8 dalyje įtvirtinta nuostata yra „ribojamoji“ nuostata, kuria siekiama užkirsti kelią bet kokiam siekiui piktnaudžiauti grupės vidaus perdavimų tvarka, neutralizuojant naudą, kuri būtų gauta, jei tarp grupės įmonių perduota suma būtų per didelė, ir užkirsti kelią konkurencijos sąlygų iškreipimui vidaus rinkoje.

Galiausiai Belgijos valstybė pabrėžia, pirma, kad ši tvarka grupės viduje taikoma savanoriškai ir laisvai, ir, antra, lygiagrečiai su išimtinių ir savanoriškų lengvatų tvarka. Belgijos valstybės teigimu, CIR 92 207 straipsnio 8 dalies taikymas neatsiejamas nuo perdavimų tarp grupės įmonių tvarkos.

Teismo analizė

20.

Teismas konstatuoja, kad Teisingumo Teismas <...> pripažino, jog Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnio 1 dalis taikoma tiesiogiai⁴.

21.

Be to, panašūs klausimai nagrinėti įvairiuose Teisingumo Teismo sprendimuose <...> ⁵⁶, įskaitant 2019 m. gruodžio 19 d. sprendimą⁷, kuriame primenama, kad Direktyva:

„draudžiama valstybėms narėms apmokestinti patronuojančiąją bendrovę dėl jos patronuojamosios bendrovės paskirstyto pelno ir <...> šis draudimas taikomas ir nacionalinės teisės nuostatomis, pagal kurias, nors patronuojančiosios bendrovės gauti dividendai savaimė neapmokestinami, šios nuostatos gali lemti, kad patronuojančioji bendrovė bus netiesiogiai apmokestinta mokesčiu už šiuos dividendus“.

⁴ Šis tiesioginis poveikis, be kita ko, primintas 2019 m. lapkričio 19 d. išankstiniame sprendime Nr. 2019.0935.

⁵ ESTT 2009 m. vasario 12 d. Sprendime byloje C–138/07 nurodė:

„1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 4 straipsnio 1 dalies pirmą įtrauką turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiama tokia valstybės narės teisės nuostata, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią patronuojančios bendrovės gauti dividendai yra įskaičiuojami į jos apmokestinamąją vertę, o vėliau iš jos 95 % gautų dividendų išskaitoma, jei per atitinkamą mokesčių laikotarpį atėmus kitą neapmokestinamąjį pelną gaunamas teigiamas rezultatas. Direktyvos 90/435 4 straipsnio 1 dalies pirmą įtrauką yra besąlygiška ir pakankamai tiksli, kad ja būtų galima remtis nacionaliniuose teismuose.“

⁶ ESTT 2017 m. spalio 26 d. Sprendimo byloje C–39/16 (ECLI:EU:C:2017:813 1) 52 punkte nurodė:

Antra, reikia konstatuoti, kad dėl Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos teisės normos šio straipsnio 1 dalyje įtvirtinta teisės norma taptų neveiksminga, jeigu minėta pirmoji teisės norma būtų aiškinama kaip leidžianti valstybei narėi uždrausti iš patronuojančiosios bendrovės apmokestinamo pelno atskaityti visas už paskolas mokėtinas palūkanas, kurių suma neviršija nuo mokesčio atleidžiamų dividendų, kuriuos patronuojančioji bendrovė gauna už turimas patronuojamosios bendrovės kapitalo dalis, sumos, taip, kad šis neatskaitymas nebūtų taikomas tik palūkanų mokėjimams, susijusiems su tokių kapitalo dalių, už kurias išmokami šie dividendai, finansavimu. Iš tiesų toks aiškinimas leistų valstybėms narėms netiesiogiai padidinti patronuojančiosios bendrovės apmokestinamą pelną, darant poveikį tam, kad vienoje valstybėje narėje esančios patronuojamosios bendrovės išmokėti dividendai kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančiajai bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralūs.

⁷ ESTT, 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo byloje C–389/18 45 punkte nurodė: *„Taigi kartu taikant GAP tvarką, taikomą gautiems dividendams, nacionalinės teisės nuostatose numatytą atskaitymų eilės tvarką ir galimybės pasinaudoti ARK ribojimą laiko atžvilgiu gali atsitikti taip, kad gavusi dividendus patronuojančioji bendrovė neteks kitos nacionalinės teisės aktuose numatytos mokesčių lengvatos ir dėl to jai teks didesnė mokesčių našta, nei būtų tekusi tuo atveju, jeigu ji nebūtų gavusi dividendų iš savo patronuojamosios bendrovės nerezidentės arba jei, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, dividendai būtų tiesiog neįskaičiuoti į patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazę“.*

Vis dėlto Belgijos valstybė mano, kad ši jurisprudencija negali būti taikoma, be kita ko, dėl to, kad Direktyvoje numatyta apsauga suteikiama tik dividendus gaunančiai patronuojančiajai bendrovei, ir kad pagal faktinėms aplinkybėms taikomą Belgijos teisėje nustatytą tvarką perdavimo gavėjas nėra lengvatą gaunantis mokesčių mokėtojas.

Vis dėlto Teismas konstatuoja, kad bet kuriuo atveju šioje byloje nagrinėjant Teisingumo Teismo jurisprudenciją <...> kyla sunkumų aiškinant Sąjungos teisę⁸.

[rezoliucinėje dalyje išdėstyto prejudicinio klausimo formuluotė] <...>

REMDAMASIS ŠIAIS MOTYVAIS,

Teismas, išnagrinėjęs bylą laikydamasis rungimosi principo; [procesinės nuostatos]

<...>

Nusprendžia, kad reikia pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- Ar Direktyvos 2011/96/ES 4 straipsnis yra tiesioginio veikimo ir, siejamas su kitais Sąjungos teisės šaltiniais, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami tokie valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos:
 - i) nustatyta fiskalinio konsolidavimo tvarka (perdavimas tarp grupės įmonių) bendrovių grupėms leidžiama tam tikromis sąlygomis tam tikrų patronuojamųjų bendrovių gautą apmokestinamąjį pelną visiškai ar iš dalies perduoti kitoms patronuojamosioms bendrovėms, mokesčiais metais patyrusioms nuostolių (perdavimas tarp grupės įmonių), ir
 - ii) ši lengvata netaikoma nuostolingoms bendrovėms, kiek tai susiję su gautais dividendais, kurie atitinka atleidimo nuo mokesčio sąlygas pagal valstybės narės teisės aktus, kuriais į nacionalinę teisę perkelta Direktyva 2011/96/ES?
- Ar šie teisės aktai gali patekti į Direktyvos 2011/96/ES 1 straipsnio 2 dalies, kurioje nurodyta, kad ji „nekliudo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos“, taikymo sritį? <...>

[procesinės nuostatos ir parašai]

⁸ Taip pat žr. Finansų ministro atsakymą į 2023 m. sausio 11 d. Parlamento nario Peter De Roover klausimą Nr. 1301, su kuriuo, be kita ko, galima susipažinti svetainėje www.fisconetplus.be.

<...>

DARBINIS VERTINMAS