

Zadeva C-135/24

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

20. februar 2024

Predložitveno sodišče:

Tribunal de première instance de Liège (Belgija)

Datum predložitvene odločbe:

29. januar 2024

Tožeča stranka:

John Cockerill SA

Tožena stranka:

État belge

**Tribunal de première instance de Liège - Division Liège
(sodišče prve stopnje v Liègeu – oddelek Liège, Belgija)**

Sodba

civilne zadeve

Davčni senat

V zadevi:

JOHN COCKERILL SA, [...] (ni prevedeno)

tožeča stranka [...] (ni prevedeno),

proti:

ÉTAT BELGE [...] (ni prevedeno)

tožena stranka [...] (ni prevedeno)

I. POSTOPEK

[...] (ni prevedeno)

[postopkovne navedbe]

po opredelitvi strank [...] (ni prevedeno) na obravnavi 18. decembra 2023 [...] (ni prevedeno).

II. DEJANSKO STANJE IN PREDMET ZADEVE

1.

Spor se nanaša na naslednje plačilo:

Davčno leto	Postavka na seznamu	Vrsta davka	Datum vpisa
2020	815319915	Davek od dohodkov pravnih oseb	01/02/2021

2.

Tožeča stranka (v nadaljevanju: John Cockerill) je družba rezidentka Belgije, ki je v Belgiji zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

3.

V davčnem letu 2020 je bila obdavčena na podlagi podatkov, vsebovanih v njeni napovedi.

4.

Dne 20. aprila 2021 je vložila upravno pritožbo zoper plačilo, ki ji je bilo naloženo na tej podlagi.

Družba John Cockerill meni, da to, da zaradi člena 207, osmi odstavek, Code des Impôts sur les Revenus (zakonik o davkih na dohodke, v nadaljevanju: CIR 92) v različici, veljavni v zadevnem letu, vseh svojih „že obdavčenih dohodkov“ (v nadaljevanju: RDT) tekočega leta ni mogla odbiti od prenosa znotraj skupine, ki ga je prejela, pri čemer je ta prenos po njenih navedbah izpolnjeval vse pogoje iz člena 205/5 CIR 92 in je bil prav tako predmet *ad hoc* sporazuma, določenega v Arrêté royal d'exécution du CIR 92 (kraljevi odlok o izvajanju CIR 92), pomeni kršitev Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (v

nadaljevanju: Direktiva o matičnih in odvisnih družbah oziroma Direktiva), ki bi jo belgijski zakonodajalec vendarle moral spoštovati.

5.

Natančneje, družba John Cockerill je v letu 2019 prejela dividende v skupnem znesku 102.786.997,32 EUR.

[...] (ni prevedeno)

Družba John Cockerill meni, da te dividende do zneska 96.302.105,00 EUR izpolnjujejo pogoje za upravičenost do ureditve dokončno obdavčenih dohodkov (*revenus définitivement taxés*, RDT) v skladu s členoma 202 in 203 CIR 92.

6.

Poleg tega je družba John Cockerill v istem letu prejela prenos znotraj skupine v višini 43.697.824,53 EUR (v nadaljevanju: prenos).

Vir tega prenosa so [...] (ni prevedeno) [tri] družbe [rezidentke Belgije.] [...] (ni prevedeno)

7.

Družba John Cockerill meni, da ta prenos izpolnjuje vse pogoje [...] (ni prevedeno) [za to, da spada na področje uporabe davčne ureditve prenosov znotraj skupine].

Znesek tega prenosa je bil prištet davčni osnovi družbe John Cockerill za davek od dohodkov pravnih oseb za sporno leto. Vendar družba John Cockerill od te davčne osnove ni mogla odbiti RDT tekočega leta.

8.

Po mnenju družbe John Cockerill je ta položaj, zaradi katerega je primorana plačati davek od dohodkov pravnih oseb, medtem ko ji ga ne bi bilo treba plačati, če ne bi prejela dividend, v nasprotju z Direktivo [o matičnih in odvisnih družbah] [...] (ni prevedeno).

9.

Družba John Cockerill je ta položaj izpodbijala z vložitvijo pritožbe 20. aprila 2021. V zvezi s to pritožbo je bila 16. septembra 2022 izdana zavrnilna odločba. Družba John Cockerill je zato 5. decembra 2022 vložila to tožbo [...] (ni prevedeno).

III. PREDLOGI

10.

Družba John Cockerill primarno predlaga zmanjšanje spornega plačila v obsegu, v katerem od prenosa ni mogla odbiti RDT tekočega leta, kar je v nasprotju z Direktivo.

Podredno družba John Cockerill predlaga predložitev vprašanja za predhodno odločanje Sodišču [...] (ni prevedeno), ki naj bo eventualno oblikovano tako:

„Ali je treba člen 4 Direktive 2011/96/EU v povezavi z drugimi viri prava Unije razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, (i) ki uvaja ureditev davčne konsolidacije, na podlagi katere lahko skupine družb pod nekaterimi pogoji obdavčljivi dobiček, ki so ga ustvarile nekatere odvisne družbe, v celoti ali delno prenesejo na druge odvisne družbe, ki so imele v letu obdavčitve izgubo (prenos znotraj skupine), toda (ii) ki iz te ugodnosti izključuje družbe, ki so poslovale z izgubo, in sicer do zneska prejetih dividend, ki izpolnjujejo pogoje za oprostitev na podlagi zakonodaje države članice, s katero je bila prenesena Direktiva 2011/96/EU?“

11.

Etat belge (Belgijska država) meni, da je predlog dopusten, vendar neutemeljen, in predlaga potrditev plačila, naloženega podjetju.

IV. DOPUSTNOST

12.

[...] (ni prevedeno) [P]redlog je dopusten [...] (ni prevedeno).

V. RAZPRAVA

Prvi tožbeni razlog, ki se navaja primarno:

(i) Direktiva o matičnih in odvisnih družbah ter njen prenos

13.

Člen 4 Direktive določa, da „[k]adar matična družba [...] iz naslova povezave matične družbe z njeno odvisno družbo prejme distribucijo dobička, država članica matične družbe [...], razen v primeru likvidacije odvisne družbe, ravna tako, da [se] vzdrži obdavčevanja takšnega dobička“.

Direktiva torej določa oprostitev za dividende, ki jih odvisna družba izplača matični družbi, če so izpolnjeni pogoji, predpisani z Direktivo.

14.

V zvezi z neposrednim učinkom Direktive je Sodišče [...] (ni prevedeno) glede člena 4 Direktive 90/435 že pojasnilo:

„61. Glede tega iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da upravičenje, dano državam članicam, izbirati med številnimi mogočimi sredstvi za doseg rezultata, določenega z direktivo, ne izključuje možnosti, da posamezniki pred nacionalnimi sodišči uveljavljajo pravice, katerih vsebino je mogoče dovolj natančno opredeliti na podlagi samih določb direktive (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Francovich in drugi, točka 17, in sodbo z dne 17. julija 2008 v zadevi Flughafen Köln proti Bonnu, C-226/07, še neobjavljena v ZOdl., točka 30). [...]“¹

15.

Direktiva je bila v belgijsko nacionalno pravo prenesena po metodi vključitev-odbitek (člen 202 in naslednji členi CIR 92). S to metodo je v grobem predvideno, da se dividende, ki jih izplača odvisna družba, najprej vključijo v davčno osnovo matične družbe, nato pa se odbijejo od te osnove, če so izpolnjeni zakonski pogoji. Če so RDT višji od davčne osnove družbe, se presežni RDT lahko prenesejo v poznejša davčna obdobja (člen 205(3) CIR 92).

(ii) Belgijska ureditev prenosov znotraj skupine

16.

[...] (ni prevedeno)² [...] (ni prevedeno) Ureditev prenosov znotraj skupine [v različici, ki se uporablja za to zadevo³,] je začela veljati 1. januarja 2019 [...] (ni prevedeno).

Ureditev prenosov znotraj skupine belgijskim družbam, ki so poslovale z dobičkom, pod nekaterimi zelo strogimi pogoji omogoča, da svoj dobiček v celoti ali delno prenesejo na družbe v isti skupini, ki so imele v istem davčnem obdobju izgubo.

Družba, ki izvede prenos, lahko preneseni znesek odbije od davka od dohodkov pravnih oseb (člen 205/5 CIR 92).

Družba, ki prejme prenos, preneseni znesek vključi v davčno osnovo. Izguba tekočega leta se lahko uporabi za zmanjšanje njene davčne osnove.

(iii) Ureditev RDT in belgijska delna davčna konsolidacija

¹ Sodba z dne 12. februarja 2009, zadeva Cobelfret, zadeva 138/07, ECLI:EU:C:2009:82.

² [...] (ni prevedeno)

³ M.B., 10. avgust 2018, str. 62656.

17.

V skladu s [členom 207, osmi odstavek, CIR 92, kot je veljal v času dejanskega stanja] [...] (ni prevedeno), se RDT tekočega leta ne morejo odbiti od prejetega prenosa znotraj skupine [...] (ni prevedeno).

[...] (ni prevedeno) [Ta določba] je namreč določala, da „*nobenega izmed odbitkov iz členov [202 in 203 CIR] ni mogoče uporabiti za znesek prenosa znotraj skupine iz člena 185(4), prvi pododstavek, ki je prevzet v davčno osnovo*“.

Ta prepoved je danes povzeta v členu 206/3(1), prvi pododstavek, osma alineja, CIR 92.

Ker v skladu s členom 207, osmi odstavek, CIR 92 nobenega odbitka (vključno z RDT) ni mogoče uporabiti za znesek prenosa znotraj skupine, je ta znesek torej „minimalna davčna osnova“.

Konkretno, družba John Cockerill poudarja, da njena davčna osnova za davčno leto 2020 znaša 44.142.423,75 EUR [...] (ni prevedeno), kar je znesek, ki je enak prenosu in povečan za znesek v višini [dela] stroškov prevoza [...] (ni prevedeno) (444.599,22 EUR), za [katerega] se prav tako uporablja omejitev odbitka RDT (člen 207, sedmi odstavek, CIR, kot je veljal v času dejanskega stanja).

Davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je treba plačati od tega zneska, znaša 13.057.328,95 EUR.

Če družba John Cockerill v spornem letu ne bi prejela nobenih dividend, bi bila njena davčna osnova negativna (to je -4.854.452,59 EUR). Za sporno leto ne bi bilo treba plačati nobenega davka od dohodkov pravnih oseb.

(iv) Povzetek stališč strank

18.

Družba John Cockerill navaja, da ureditev prenosov znotraj skupine v belgijskem pravu ne omogoča, da bi se RDT tekočega leta odbili od prejetega prenosa znotraj skupine. Ugotavlja, da je zaradi tega prikrajšana za „davčno ugodnost“. V tem vidi različno obravnavanje, ki je v nasprotju z Direktivo, če se položaj družbe, ki prejme dividende, oproščene na podlagi Direktive, primerja s položajem druge družbe, ki jih ne prejme (čeprav sta obe prejeli enak prenos znotraj skupine).

Družba John Cockerill tudi meni, da je odrekanje davčne ugodnosti, ki jo določa belgijsko nacionalno pravo, družbi, ki je prejela oproščene dividende, enakovredno obdavčitvi dividend, kar je v nasprotju z Direktivo.

Nazadnje, po mnenju družbe John Cockerill zgolj dejstvo, da se RDT, ki jih ni bilo mogoče odbiti od prejetega prenosa znotraj skupine, lahko prenesejo v

poznejša obdobja, ne more omiliti tega, da je ureditev v nasprotju z Direktivo. Obdavčitev dividend, da bi se nato odobrilo odbitje, ki se lahko prenese v poznejša obdobja, ni enakovredna preprosti oprostitvi teh dividend. Poleg tega po njenem mnenju prepoved odbitja RDT tekočega leta od prejetega prenosa znotraj skupine ne pomeni določbe, ki bi preprečevala zlorabo.

19.

Belgijska država pa opozarja, da se v skladu z ureditvijo, ki se uporablja, dividende „RDT“, ki jih ni bilo mogoče odbiti na podlagi člena 207, osmi odstavek, CIR 92, lahko prenesejo v poznejša obdobja.

Nato Belgijska država opozarja, da Direktiva o matičnih in odvisnih družbah „ne izključuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so potrebne za preprečevanje goljufij ali zlorab“ (člen 1[(2)] Direktive).

Zato Belgijska država meni, da čeprav drži, da zaradi črtanja odstavka 3 člena 205/5 CIR 92 družbam, ki sklenejo sporazum znotraj skupine, ni več prepovedano, da prenesejo več od tega, kar je potrebno zgolj za izravnavo izgube družbe prejemnice prenosa, bo tak prenos, ki presega navedeno izgubo, nevtraliziran z uporabo člena 207, osmi odstavek, CIR 92.

Po navedbah Belgijske države zadnjenavedena določba tako omejuje interes za tak prenos, ki presega davčno izgubo družbe prejemnice prenosa. Prvotna volja zakonodajalca, da omeji take prenose znotraj skupine, tako ostaja nespremenjena.

Glede na razlog za obstoj ureditve prenosov znotraj skupine, ki je zagotoviti pravično izravnavo med dobički in izgubami, ustvarjenimi znotraj skupine družb, določba iz člena 207, osmi odstavek, CIR 92 pomeni „omejevalno“ določbo, katere namen je zatreti vsakršno željo po zlorabi ureditve prenosov znotraj skupine z nevtralizacijo ugodnosti, ki bi izhajale iz prevelikega prenosa znotraj skupine, in preprečiti izkrivljanje konkurenčnih pogojev na notranjem trgu.

Nazadnje, Belgijska država na eni strani vztraja, da je ureditev prenosov znotraj skupine prostovoljna in svobodna, ter jo na drugi strani primerja z ureditvijo izjemnih in neodplačnih ugodnosti. Po mnenju Belgijske države je uporaba člena 207, osmi odstavek, CIR 92 neločljiva od ureditve prenosov znotraj skupine.

Analiza Tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu)

20.

Tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu) ugotavlja, da je Sodišče potrdilo neposredni učinek člena 4(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah.⁴

21.

Poleg tega so podobna vprašanja obravnavana v različnih sodbah Sodišča [...] (ni prevedeno)^{5,6}, med drugim v sodbi z dne 19. decembra 2019⁷, v kateri je opozorjeno, da je z Direktivo:

„državam članicam prepovedano obdavčevanje matične družbe iz naslova dobička, ki ga razdeli njena odvisna družba [...], in da taka prepoved velja tudi za nacionalno zakonodajo, ki – čeprav z njo niso obdavčene dividende, ki jih je matična družba prejela – lahko učinkuje tako, da je matična družba glede teh dividend obdavčena posredno“.

Belgijska država kljub temu meni, da ta sodna praksa ni prenosljiva, zlasti ker Direktiva zagotavlja varstvo le matični družbi, ki prejme dividende, in ker v

⁴ Na ta neposredni učinek je med drugim opozorjeno v vnaprejšnjem davčnem stališču št. 2019.0935 z dne 19. novembra 2019.

⁵ SEU, 12. februar 2009, C-138/07, v kateri je navedeno:

„Člen 4(1), prva alineja, Direktive Sveta št. 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic treba je razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kot je ta v zadevi o glavni stvari, ki določa, da so dividende, ki jih prejme matična družba, vključene v njeno davčno osnovo, da se pozneje znesek teh dividend lahko odbije v višini 95 %, če je za zadevno davčno obdobje poslovni izid po odbitku drugih dobičkov, oproščenih plačila davka, še vedno pozitiven. Člen 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 je nepogojen in dovolj natančen, da se je nanj mogoče sklicevati pred nacionalnimi sodišči.“

⁶ SEU, 26. oktober 2017, C-39/16 (ECLI:EU:C:2017:813 1), v katere točki 52 je navedeno:

Drugič, ugotoviti je treba, da bi pravilo iz člena 4(2) Direktive 90/435 odvzelo polni učinek pravilu iz odstavka 1 tega člena, če bi bilo to prvo pravilo treba razlagati tako, da državam članicam omogoča, da nasprotujejo odbitku od obdavčljivega dobička matične družbe vseh stroškov obresti na posojilo do določenega zneska, ki ustreza znesku dividend, za katere velja davčna olajšava, ki jih ta matična družba prejme iz naslova deležev, ki jih ima v kapitalu odvisne družbe, ne da bi bila ta nemožnost odbitka omejena na stroške obresti v zvezi s financiranjem takšne kapitalske udeležbe in iz katere izhajajo te dividende. Takšno razumevanje bi namreč navedenim državam članicam omogočalo, da posredno povečajo obdavčljivi dohodek matične družbe, kar bi vplivalo tudi na davčno nevtralnost razdeljevanja dividend odvisne družbe s sedežem v eni državi članici svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici.

⁷ SEU, 19. december 2019, C-389/18, v katere točki 45 je navedeno: *„Tako kaže, da je lahko posledica kombinacije sistema RDT, ki se uporablja za prejete dividende, vrstnega reda odbitkov, ki je določen v nacionalni zakonodaji, in časovne omejitve možnosti uporabe DCR to, da lahko prejetje dividend matični družbi povzroči izgubo druge davčne ugodnosti, določene z nacionalno zakonodajo, in to, da je navedena družba obdavčena bolj kot bi bila, če ne bi prejela dividend od svoje odvisne družbe nerezidentke, ali če bi se, kot navaja predložiteljeno sodišče, dividende enostavno odštele od davčne osnove matične družbe.“*

ureditvi belgijskega prava, ki se uporablja za dejansko stanje, prejemnik prenosa ni davčni zavezanec, ki bi bil deležen ugodnosti.

Vendar Tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu) ugotavlja, da se v tej zadevi v vsakem primeru ob analizi sodne prakse Sodišča [...] (ni prevedeno) pojavlja težava pri razlagi prava Unije.⁸

[besedilo vprašanja za predhodno odločanje, ponovljeno v izreku] [...] (ni prevedeno)

IZ TEH RAZLOGOV JE

Tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu, Belgija) v okviru kontradiktornega postopka; [postopkovne navedbe]

[...] (ni prevedeno)

odločilo, da je treba Sodišču Evropske unije postaviti ti vprašanja za predhodno odločanje:

- Ali ima člen 4 Direktive 2011/96/EU neposredni učinek in ali ga je treba v povezavi z drugimi viri prava Unije razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice:
 - (i) ki uvaja ureditev davčne konsolidacije (prenos znotraj skupine), na podlagi katere lahko skupine družb pod nekaterimi pogoji obdavčljivi dobiček, ki so ga ustvarile nekatere odvisne družbe, v celoti ali delno prenesejo na druge odvisne družbe, ki so imele v letu obdavčitve izgubo (prenos znotraj skupine), in
 - (ii) ki iz te ugodnosti izključuje družbe, ki so poslovale z izgubo, in sicer do zneska prejetih dividend, ki izpolnjujejo pogoje za oprostitev na podlagi zakonodaje države članice, s katero je bila prenesena Direktiva 2011/96/EU?
- Ali ta zakonodaja lahko spada na področje uporabe člena 1(2) Direktive 2011/96/EU, v katerem je določeno, da „[t]a direktiva ne izključuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so potrebne za preprečevanje goljufij ali zlorab“[?] [...] (ni prevedeno)

[postopkovne navedbe in podpisi]

[...] (ni prevedeno)

⁸ Glej tudi odgovor ministra za finance na parlamentarno vprašanje št. 1301 Petra De Rooverja z dne 11. januarja 2023, ki je dostopen zlasti na www.fisconetplus.be.