

**Vec C-135/24**

**Návrh na začatie prejudiciálneho konania**

**Dátum podania:**

20. február 2024

**Vnútroštátny súd:**

Tribunal de première instance de Liège

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

29. január 2024

**Žalobkyňa:**

John Cockerill SA

**Žalovaný:**

État belge

---

PRACOVNÝ DOKUMENT

**Súd prvej inštancie**

**Liège**

**– Divízia Liège**

**Rozsudok**

Občianskoprávna vec

**Daňová komora**

**Vo veci:**

**JOHN COCKERILL SA**, [omissis]

Žalobkyňa [omissis],

Proti:

**BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO** [omissis]

Žalovaný [omissis]

**I. KONANIE**

[omissis]

[informácie o priebehu konania]

Po vypočutí účastníkov konania na pojednávaní 18. decembra 2023 [omissis].

**II. SKUTKOVÉ OKOLNOSTI A PREDMET KONANIA**

1.

Spor sa týka tejto dane:

Zdaňovacie obdobie	Číslo podania	Druh dane	Deň podania
2020	815319915	Daň z príjmu právnických osôb	01. februára 2021

2.

Žalobkyňa (ďalej len „John Cockerill“) je spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom v Belgicku a ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb v Belgicku.

3.

Za zdaňovacie obdobie 2020 bola zdanená na základe údajov uvedených v jej daňovom priznaní.

4.

Dňa 20. apríla 2021 podala proti výmeru dane, vypočítanému na tomto základe, správnu žalobu.

John Cockerill sa domnieva, že nemožnosť odpočítať, na základe článku 207 bodu 8 Code des Impôts sur les Revenus (zákon o dani z príjmov) (ďalej len „CIR 92“) v znení platnom pre príslušný finančný rok, všetky jej „už zdanené príjmy“ (ďalej len „UZP“) za bežný rok z vnútroskupinového prevodu, z ktorého mala prospech, pričom tento prevod podľa nej spĺňal všetky podmienky článku 205/5 CIR 92 a bol aj predmetom *ad hoc* dohody podľa kráľovského vykonávacieho nariadenia k CIR 92, predstavuje porušenie smernice Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (ďalej len „smernica o materských a dcérskych spoločnostiach“ alebo „smernica“), ktorou sa však belgický zákonodarca mal riadiť.

5.

Konkrétne v roku 2019 John Cockerill dostala dividendy v celkovej výške 102 786 997,32 eura.

[omissis]

John Cockerill sa domnieva, že tieto dividendy vo výške 96 302 105,00 eura spĺňajú podmienky na využitie režimu definitívne zdanených príjmov (UZP) v súlade s článkami 202 a 203 CIR 92.

6.

V tom istom roku John Cockerill navyše využila vnútroskupinový prevod vo výške 43 697 824,53 eura (ďalej len „prevod“).

Tento prevod pochádza od [omissis] [3] spoločností[, ktoré sú daňovými rezidentmi Belgicka]. [omissis]

7.

John Cockerill sa domnieva, že tento prevod spĺňa všetky podmienky [omissis] [na to, aby spadol do daňového režimu pre vnútrogrupinové prevody].

Suma tohto prevodu bola pripočítaná k základu dane z príjmov právnických osôb spoločnosti John Cockerill za sporné zdaňovacie obdobie. John Cockerill si však nemohla od tohto základu dane odpočítať UZP za bežný rok.

8.

John Cockerill sa domnieva, že táto situácia, pre ktorú má platiť daň z príjmu právnických osôb, hoci by ju platiť nemusela, ak by nedostala dividendy, je v rozpore so smernicou [o materských a dcérskych spoločnostiach] [omissis].

9.

John Cockerill túto situáciu napadla podaním námietky 20. apríla 2021. Táto bola predmetom zamietavého rozhodnutia prijatého 16. septembra 2022. Na základe týchto skutočností podala John Cockerill 5. decembra 2022 túto žalobu [omissis].

### III. ŽIADOSTI

10.

John Cockerill sa predovšetkým domáha oslobodenia od spornej dane v rozsahu, v akom nemohla, v rozpore so smernicou, odpočítať UZP za bežný rok od prevodu.

Subsidiárne John Cockerill žiada, aby sa Súdnemu dvoru položila prejudiciálna otázka [omissis], ktorá by mohla znieť takto:

*„1. Má sa článok 4 smernice 2011/96/EÚ v spojení s inými prameňmi práva Únie vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorou sa i) zavádza režim daňovej konsolidácie, ktorý skupinám spoločností umožňuje za určitých podmienok previesť, úplne alebo čiastočne, zdaniteľné zisky dosiahnuté určitými dcérskymi spoločnosťami na iné dcérske spoločnosti, ktoré v priebehu zdaňovacieho obdobia utrpeli stratu (vnútrogrupinový prevod), ale ktorá ii) z tejto výhody vylučuje stratové spoločnosti v rozsahu prijatých dividend, ktoré spĺňajú podmienky pre oslobodenie od dane podľa právnej úpravy členského štátu, ktorou bola prevzatá smernica 2011/96/EÚ?“*

11.

Belgické kráľovstvo považuje túto žalobu za prípustnú, ale neopodstatnenú, a žiada o potvrdenie vykonaného výmeru dane.

#### IV. PRÍPUSTNOSŤ

12.

[*omissis*] Žaloba je prípustná [*omissis*].

#### V. DISKUSIA

##### Prvý hlavný žalobný dôvod:

##### i) **Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach a jej transpozícia**

13.

V článku 4 smernice sa uvádza, že „*keď materská spoločnosť... na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti..., okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti[,]* upustí od zdanenia takýchto ziskov“.

V smernici sa tak stanovuje výnimka pre dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou jej materskej spoločnosti, ak sú splnené podmienky stanovené smernicou.

14.

Pokiaľ ide o priamy účinok smernice, Súdny dvor [*omissis*] už v súvislosti s článkom 4 smernice 90/435 uviedol:

*„61. V tomto ohľade z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že oprávnenie poskytnuté členským štátom, aby si zvolili spomedzi viacerých možných prostriedkov dosiahnutia výsledku stanoveného smernicou, nevylučuje, že jednotlivci sa môžu pred vnútroštátnymi súdmi domáhať svojich práv, ktorých obsah môže byť dostatočne presne vymedzený na základe samotných ustanovení smernice (pozri najmä rozsudky Francovich a i., už citovaný, bod 17, a zo 17. júla 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 30)...“<sup>1</sup>.*

15.

Smernica bola prevzatá do belgického vnútroštátneho práva na základe metódy zahrnutia a odpočtu (článok 202 a nasledujúce články CIR 92). Podľa tejto metódy sa dividendy vyplatené dcérskou spoločnosťou najprv zahrnú do základu dane materskej spoločnosti a potom sa od tohto základu odpočítajú, ak sú splnené zákonné podmienky. Ak UZP prevyšujú základ dane spoločnosti, prebytok UZP sa môže preniesť do nasledujúcich rokov (čl. 205 ods. 3 CIR 92).

<sup>1</sup> Rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret, vec 138/07, ECLI:EU:C:2009:82.

**ii) Belgický režim vnútrokupinových prevodov**

16.

[*omissis*]<sup>2</sup> [*omissis*] Režim vnútrokupinového prevodu [, v znení uplatniteľnom na prejednávajúcu vec<sup>3</sup>,] nadobudol účinnosť 1. januára 2019 [*omissis*].

Režim vnútrokupinového prevodu belgickým ziskovým spoločnostiam umožňuje, za určitých veľmi prísnych podmienok, previesť celý zisk alebo jeho časť na spoločnosti v tej istej skupine, ktoré v tom istom zdaňovacom období utrpeli straty.

V prípade spoločnosti, ktorá prevod uskutočňuje, je prevedená suma odpočítateľná od dane z príjmu právnických osôb (čl. 205/5 CIR 92).

V prípade spoločnosti, do ktorej prevod smeruje, sa prevedená suma zahrnie do základu dane. Straty z bežného roka sa môžu použiť na zníženie základu dane.

**iii) Režim UZP a čiastočná belgická daňová konsolidácia**

17.

Na základe [článku 207 bodu 8 CIR 92 v znení účinnom v rozhodnom čase] [*omissis*] sa UZP za bežný rok nemôžu započítať s prijatým vnútrokupinovým prevodom [*omissis*].

[*omissis*] [V tomto ustanovení sa ustanovenie totiž] stanovilo, že „zo sumy vnútrokupinového prevodu uvedeného v článku 185 ods. 4 bode 1, ktorá je zahrnutá do základu dane, nemožno vykonať žiaden z odpočtov stanovených v článkoch [202 a 203 CIR]“.

Tento zákaz je dnes uvedený v článku 206/3 ods. 1 bode 1 zarážke 8 CIR 92.

Takže podľa článku 207 bodu 8 CIR 92 od sumy vnútrokupinového prevodu nemožno vykonať žiaden odpočet (ani UZP), a preto táto suma predstavuje „minimálny základ dane“.

Konkrétne John Cockerill uvádza, že jej základ dane za zdaňovacie obdobie 2020 predstavuje 44 142 423,75 eur [*omissis*], t. j. sumu rovnajúcu sa prevodu zvýšenú o sumu zodpovedajúcu [časti výdavkov] na automobily [*omissis*] (444 599,22 EUR), na ktorú sa tiež vzťahuje obmedzenie odpočtu UZP (článok 207 bod 7 CIR v znení účinnom v rozhodnom čase).

Splatná daň z príjmu právnických osôb z tejto sumy je 13 057 328,95 eur.

<sup>2</sup> [*omissis*]

<sup>3</sup> M.B., 10. august 2018, s. 62656.

Ak by John Cockerill počas sporného finančného roka nedostala žiadne dividendy, jej základ dane by bol záporný (t. j. –4 854 452,59 eur). Za sporný rok by sa neplatila žiadna daň z príjmu právnických osôb.

#### iv) Zhrnutie postojov strán

18.

John Cockerill upozorňuje, že belgický režim vnútroskupinového prevodu neumožňuje odpočítať UZP za bežný rok z príjmu z vnútroskupinového prevodu. John Cockerill poznamenáva, že je tým zbavená „daňového zvýhodnenia“. Vidí v tom rozdiel v zaobchádzaní, ktorý je v rozpore so smernicou, ak si porovnáme situáciu spoločnosti, ktorá dostáva dividendy oslobodené od dane podľa smernice, s inou spoločnosťou, ktorá ich nedostáva (hoci obe využili rovnaký vnútroskupinový prevod).

John Cockerill sa tiež domnieva, že odmietnutie daňového zvýhodnenia spoločnosti, ktorá dostala dividendy oslobodené od dane, podľa belgického vnútroštátneho práva znamená zdanenie dividend v rozpore so smernicou.

Napokon, ako John Cockerill uvádza, samotná skutočnosť, že UZP, ktoré nemohli byť započítané proti prijatým prevodom v rámci skupiny, môžu byť prenesené, neumožňuje napraviť skutočnosť, že tento režim je v rozpore so smernicou. Zdanenie dividend a následné umožnenie odpočtu, ktorý možno preniesť do nasledujúcich zdaňovacích období, nie je to isté ako jednoduché oslobodenie týchto dividend od dane. Okrem toho podľa jej názoru zákaz odpočítania UZB za bežný rok z prijatého vnútroskupinového prevodu nepredstavuje ustanovenie zamerané proti zneužívaniu.

19.

Belgické kráľovstvo na druhej strane pripomína, že podľa uplatniteľného režimu možno dividendy, ktoré sú UZP a ktoré nemohli byť odpočítané podľa článku 207 ods. 8 CIR 92, preniesť do nasledujúcich rokov.

Belgické kráľovstvo ďalej pripomína, že smernica o materských a dcérskych spoločnostiach „nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných k zamedzeniu daňových únikov a zneužívaniu daňového režimu“ (čl. 1 [ods. 2] smernice).

Podľa belgického kráľovstva je teda síce pravda, že vypustenie tretieho odseku článku 205/5 CIR 92 už spoločnostiam, ktoré sú účastníkmi vnútroskupinovej dohody, nezakazuje previesť viac, ako je potrebné na prosté vyrovnanie straty spoločnosti, ktorá je príjemcom prevodu, ale takýto prevod presahujúci uvedenú stratu sa neutralizuje uplatnením článku 207 ods. 8 CIR 92.

Podľa belgického kráľovstva sa týmto ustanovením tiež obmedzuje záujem na prevode nad rámec daňovej straty spoločnosti, ktorá je príjemcom prevodu.



Pôvodný zámer zákonodarcu obmedziť takéto vnútroskupinové prevody tak zostáva nezmenený.

Vzhľadom na zmysel existencie režimu vnútroskupinových prevodov, ktorým je zabezpečiť spravodlivé vyrovnanie ziskov a strát, ktoré vznikli v rámci skupiny spoločností, je ustanovenie článku 207 ods. 8 CIR 92 „reštriktívnym“ ustanovením, ktorého cieľom je zabrániť akejkol'vek snahe o zneužitie režimu vnútroskupinových prevodov tým, že neutralizuje výhody, ktoré by vyplývali z nadmerne vysokého vnútroskupinového prevodu, a zabrániť narušeniu podmienok hospodárskej súťaže na vnútornom trhu.

Napokon belgické kráľovstvo na jednej strane trvá na dobrovoľnej a slobodnej povahe vnútroskupinového režimu a na druhej strane poukazuje na paralelu s režimom mimoriadnych a dobrovoľných výhod. Podľa belgického kráľovstva je uplatnenie článku 207 ods. 8 CIR 92 neoddeliteľné od režimu vnútroskupinového prevodu.

### Analýza súdu

20.

Súd konštatuje, že Súdny dvor [omissis] potvrdil priamy účinok článku 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach<sup>4</sup>.

21.

Okrem toho sa podobnými otázkami zaoberajú rôzne rozsudky Súdneho dvora [omissis]<sup>56</sup> a najmä rozsudok z 19. decembra 2019,<sup>7</sup> v ktorom sa pripomína, že smernica:

<sup>4</sup> Tento priamy účinok sa pripomína najmä v záväznom stanovisku č. 2019.0935 z 19. 11. 2019.

<sup>5</sup> SDEÚ, 12. februára 2009, C-138/07, v ktorom sa uvádza:

„Článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sú zahrnuté do jej základu dane a následne sa od neho do výšky 95 % odpočítajú v rozsahu, v akom za predmetné zdaňovacie obdobie zostane po odpočítaní ostatných príjmov oslobodených od dane kladný zostatok zisku. Článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 je nepodmienený a dostatočne presný na to, aby sa ho bolo možné dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi.“

<sup>6</sup> SDEÚ, 26. októbra 2017, C-39/16 (ECLI:EU:C:2017:813 1), kde sa v odôvodnení 52 uvádza:

*Na druhej strane treba konštatovať, že pravidlo stanovené v článku 4 ods. 2 smernice 90/435 by zbavilo pravidlo stanovené v odseku 1 tohto článku potrebného účinku, ak by sa prvé pravidlo malo vykladať tak, že umožňuje členským štátom zabrániť odpočítat' od zdaniteľného zisku materskej spoločnosti celé úrokové zaťaženie súvisiace s pôžičkami až do výšky zodpovedajúcej dividendám, na ktoré sa uplatňuje daňové odpočítanie, ktoré uvedená materská spoločnosť dostane za podiely na základnom imaní dcérskej spoločnosti, pričom táto neodpočítateľnosť sa*



*„ ... zakazuje členským štátom zdaníť materskú spoločnosť na základe ziskov, ktoré rozdelila dcérska spoločnosť, ... pričom tento zákaz sa vzťahuje aj na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá napriek tomu, že nezdaňuje dividendy prijaté materskou spoločnosťou ako také, môže mať za následok, že táto spoločnosť bude daňou z týchto dividend zaťažená nepriamo“.*

Belgické kráľovstvo sa však domnieva, že túto judikatúru nemožno prevziať, najmä preto, že smernica chráni len materskú spoločnosť, ktorá využíva dividendy, a v belgickom právnom režime uplatniteľnom na skutkové okolnosti príjemca, ktorý je príjemcom prevodu, nie je zvýhodnený daňovník.

Súd však konštatuje, že v každom prípade v prejednávanej veci aj podľa analýzy judikatúry Súdneho dvora [omissis] existujú ťažkosti pri výklade práva Únie<sup>8</sup>.

[znenie prejudiciálnej otázky uvedené vo výroku] [omissis]

### **Z TÝCHTO DÔVODOV,**

**Súd v sporovom konaní;** [procesné odkazy]

[omissis]

konštatuje, že je potrebné položiť Súdnemu dvoru Európskej únie tieto prejudiciálne otázky:

- Má článok 4 smernice 2011/96/EÚ priamy účinok a má sa v spojení s ostatnými prameňmi práva Únie vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu:
  - i) ktorou sa zavádza režim daňovej konsolidácie (vnútroskupinový prevod), ktorý umožňuje skupinám spoločností previesť za určitých podmienok celý zdaniteľný zisk dosiahnutý určitými dcérskymi spoločnosťami alebo jeho časť na iné dcérske

*neobmedzuje na úrokové zaťaženie súvisiace s financovaním týchto podielov, z ktorých sú vyplácané tieto dividendy. Taký výklad by totiž umožnil členským štátom, aby nepriamo zvýšili zdaniteľné zisky materskej spoločnosti, čím by z daňového hľadiska ovplyvnili neutralitu rozdeľovania dividend vyplácaných dcérskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v členskom štáte, jej materskej spoločnosti materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte.*

<sup>7</sup> SDEÚ, 19. decembra 2019, C-389/18, kde sa v odôvodnení 45 uvádza: „Zdá sa teda, že kombinácia režimu DZP uplatniteľného na prijaté dividendy, poradia odpočtov stanoveného vnútroštátnou právnu úpravou, ako aj časového obmedzenia možnosti uplatniť ORK môže mať za následok, že poberanie dividend môže materskej spoločnosti spôsobiť stratu inej daňovej výhody stanovenej vnútroštátnou právnu úpravou a z tohto dôvodu zapríčiniť vyššie zdanenie uvedenej spoločnosti, než aké by sa na ňu uplatnilo, ak by nedostala dividendy od svojej dcérskej spoločnosti nerezidenta, alebo, ako uvádza vnútroštátny súd, ak by dividendy boli len jednoducho vylúčené zo základu dane materskej spoločnosti.“

<sup>8</sup> Pozri aj odpoveď ministra financií na parlamentnú otázku č. 1301, ktorú položil pán Peter De Roover 11. 1. 2023, ktorá je k dispozícii na [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

spoločnosti, ktoré v priebehu zdaňovacieho obdobia utrpeli straty (vnútroskupinový prevod), a

- ii) ktorou sa z tejto výhody vylučujú stratové spoločnosti v rozsahu prijatých dividend, ktoré spĺňajú podmienky oslobodenia podľa právnych predpisov členského štátu, ktorými sa preberá smernica 2011/96/EÚ?
- Platí, že táto právna úprava môže zasahovať do pôsobnosti článku 1 ods. 2 smernice 2011/96/EÚ, v ktorom sa uvádza, že „nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných na zamedzenie daňových únikov a zneužívanie daňového režimu“[?] [*omissis*]

[Procesné odkazy a podpisy]

[*omissis*]