

**Sprawa C-135/24**

**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

**Data wpływu:**

20 lutego 2024 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Tribunal de première instance de Liège (Belgia)

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

29 stycznia 2024 r.

**Strona skarżąca:**

John Cockerill SA

**Strona przeciwna:**

État belge

---

**Tribunal de première**

**instance de Liège**

**- Division Liège**

**(sąd pierwszej instancji w Liège – wydział Liège)**

**Postanowienie**

sprawy cywilne

**Izba podatkowa**

**W sprawie:**

**JOHN COCKERILL SA, [...]**

**Strona skarżąca [...],**

Przeciwko:

**ÉTAT BELGE** [...]

**Strona przeciwna** [...]

**I. POSTĘPOWANIE**

[...]

[wzmianki proceduralne]

Po wysłuchaniu stron [...] na rozprawie w dniu 18 grudnia 2023 r. [...].

**II. OKOLICZNOŚCI I PRZEDMIOT SPRAWY**

1.

Spór dotyczy następującej płatności podatkowej:

Rok podatkowy	Numer rozliczenia podatkowego	Rodzaj podatku	Data sporządzenia rozliczenia
2020	815319915	Podatek dochodowy od osób prawnych	01/02/2021

2.

Skarżąca (zwana dalej „spółką John Cockerill”) jest spółką będącą rezydentem belgijskim. Jest ona podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych w Belgii.

3.

W roku podatkowym 2020 została ona opodatkowana na podstawie danych zawartych w jej deklaracji.

4.

W dniu 20 kwietnia 2021 r. spółka John Cockerill wniosła odwołanie na drodze administracyjnej dotyczące podatku do zapłaty określonego w rozliczeniu na podstawie tych danych.

Spółka John Cockerill twierdzi, że wynikający z art. 207 akapit ósmy Code des Impôts sur les Revenus (kodeksu podatków dochodowych, zwanego dalej „CIR 92”), w brzmieniu mającym zastosowanie do rozpatrywanego roku podatkowego, brak możliwości odliczenia przez nią wszystkich osiągniętych przez nią

w bieżącym roku „opodatkowanych wcześniej dochodów” (zwanym dalej „OWD”) od dokonanego na jej rzecz transferu wewnątrzgrupowego, który jej zdaniem spełniał wszystkie przesłanki określone w art. 205/5 CIR 92 oraz był przedmiotem umowy ad hoc przewidzianej w Arrêté royal d'exécution du CIR 92 (królewskim rozporządzeniu wykonawczym do CIR 92), stanowi naruszenie dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (zwanym dalej „dyrektywą 2011/96” lub „dyrektywą”), która niewątpliwie powinna obowiązywać belgijskiego prawodawcę.

5.

Dokładniej rzecz ujmując, w 2019 r. spółka John Cockerill otrzymała dywidendę w łącznej kwocie 102 786 997,32 EUR.

[...]

Spółka John Cockerill twierdzi, że ta dywidenda, w zakresie kwoty 96 302 105,00 EUR, spełnia przesłanki pozwalające tej spółce na skorzystanie z przepisów dotyczących opodatkowanego wcześniej dochodu (OWD) zgodnie z art. 202 i 203 CIR 92.

6.

Ponadto w trakcie tego samego roku spółka John Cockerill otrzymała transfer wewnątrzgrupowy w kwocie 43 697 824,53 EUR (zwany dalej „transferem”).

Transfer ten pochodzi od [...] [3] spółek [będących rezydentami belgijskimi.] [...]

7.

Spółka John Cockerill twierdzi, że transfer ten spełnia wszystkie przesłanki [...] [objęcia go przepisami podatkowymi odnoszącymi się do transferów wewnątrzgrupowych].

Kwota tego transferu została doliczona do podstawy opodatkowania spółki John Cockerill podatkiem dochodowym od osób prawnych za sporny rok podatkowy. Jednakże spółka John Cockerill nie mogła odliczyć od tej podstawy opodatkowania kwot OWD z bieżącego roku.

8.

Spółka John Cockerill twierdzi, że ta sytuacja, w której musi ona płacić podatek dochodowy od osób prawnych, podczas gdy nie musiałaby go płacić, gdyby nie otrzymała dywidendy, jest sprzeczna z dyrektywą [2011/96] [...].

9.

W dniu 20 kwietnia 2021 r. spółka John Cockerill zakwestionowała tę sytuację, wnosząc odwołanie. Decyzją z dnia 16 września 2022 r. zostało ono oddalone. W konsekwencji spółka John Cockerill w dniu 5 grudnia 2022 r. wniosła skargę w niniejszej sprawie [...].

### **III. ŻADANIA**

10.

Tytułem żądania głównego spółka John Cockerill wnosi o obniżenie spornego obciążenia podatkowego w zakresie, w jakim spółka ta, wbrew przepisom dyrektywy, nie była w stanie odliczyć OWD z bieżącego roku od kwoty transferu.

Tytułem żądania ewentualnego spółka John Cockerill wnosi o przedłożenie Trybunałowi [...] pytania prejudycjalnego, które na wypadek uwzględnienia tego żądania sformułowała w następujący sposób:

*„Czy art. 4 dyrektywy 2011/96/UE w związku z innymi źródłami prawa Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które (i) ustanawiają system konsolidacji podatkowej umożliwiający grupom spółek, pod pewnymi warunkami, transferowanie całości lub części zysku podlegającego opodatkowaniu osiągniętego przez niektóre spółki zależne do innych spółek zależnych ponoszących straty w ciągu roku podatkowego (transfer wewnątrzgrupowy), lecz które (ii) pozbawiają takiej korzyści podatkowej spółki ponoszące straty, do wysokości otrzymanej dywidendy spełniające przesłanki zwolnienia określone w przepisach państwa członkowskiego transponujących dyrektywę 2011/96/UE?”.*

11.

Etat belge stoi na stanowisku, że wniosek jest dopuszczalny, lecz bezzasadny, i wnosi o utrzymanie kwestionowanego obciążenia podatkowego w mocy.

### **IV. DOPUSZCZALNOŚĆ**

12.

[...] [W]niosek jest dopuszczalny [...].

### **V. DYSKUSJA**

**Zarzut pierwszy podniesiony tytułem żądania głównego:**

**(i) Dyrektywa 2011/96 i jej transpozycja**

13.

Artykuł 4 dyrektywy stanowi, że „[w] przypadku gdy spółka dominująca [...], na mocy powiązania spółki dominującej z jej spółką zależną, otrzymuje zyski podzielone, państwo członkowskie spółki dominującej [...], z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka zależna ulega likwidacji, [...] powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków”.

Dyrektywa przewiduje zatem zwolnienie dywidend wypłaconych spółce dominującej przez jej spółkę zależną, jeżeli spełnione są określone w dyrektywie przesłanki.

14.

Co się tyczy skutku bezpośredniego dyrektywy, Trybunał [...] wyjaśnił już w odniesieniu do art. 4 dyrektywy 90/435:

*„61. W tym zakresie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przyznane państwom członkowskim uprawnienie do dokonania wyboru spośród różnorodnych środków w celu osiągnięcia rezultatu ustalonego przez dyrektywę nie wyklucza możliwości powoływania się przez jednostki przed sądami krajowymi na prawa, których treść może zostać wystarczająco precyzyjnie określona na podstawie samych tylko przepisów dyrektywy (zob. między innymi ww. wyrok w sprawie Francovich i in., pkt 17; wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-226/07 Flughafen Köln przeciwko Bonn, Zb.Orz. s. I-5999, pkt 30)”<sup>1</sup>.*

15.

Dyrektywę przetransponowano do belgijskiego prawa krajowego z zastosowaniem metody włączenia i odliczenia (art. 202 i następane CIR 92). W myśl tej metody, zwięźle rzecz ujmując, dywidenda wypłacona przez spółkę zależną jest najpierw włączana do podstawy opodatkowania spółki dominującej, a następnie odliczana od tej podstawy, jeżeli spełnione są przesłanki ustawowe. Jeżeli OWD przewyższają podstawę opodatkowania spółki, nadwyżka OWD może zostać rozliczona w kolejnych latach podatkowych (art. 205 § 3 CIR 92).

**(ii) Belgijskie przepisy dotyczące transferów wewnątrzgrupowych**

16.

[...] <sup>2</sup> [...] Przepisy dotyczące transferów wewnątrzgrupowych [w brzmieniu mającym zastosowanie w niniejszej sprawie <sup>3</sup>] weszły w życie w dniu 1 stycznia 2019 r. [...].

<sup>1</sup> Wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret, sprawa C-138/07, ECLI:EU:C:2009:82.

<sup>2</sup> [...]

Przepisy dotyczące transferów wewnątrzgrupowych pozwalają, o ile spełnione są pewne bardzo surowe przesłanki, aby belgijskie spółki osiągające zyski transferowały całość lub część swego zysku do spółek należących do tej samej grupy, które w tym samym okresie opodatkowania poniosły straty.

W spółce dokonującej takiego transferu przekazana kwota podlega odliczeniu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (art. 205/5 CIR 92).

W spółce, na rzecz której dokonywany jest transfer, otrzymana kwota jest wliczana do podstawy opodatkowania. Strata z bieżącego roku może być wykorzystana do obniżenia podstawy opodatkowania.

**(iii) Przepisy dotyczące OWD i belgijska częściowa konsolidacja podatkowa**

17.

Zgodnie [z art. 207 akapit ósmy CIR 92 w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych] [...] OWD z roku bieżącego nie można odliczać od otrzymanego transferu wewnątrzgrupowego [...].

[Przepis ten] stanowił bowiem [...], że „*od włączonej do podstawy opodatkowania kwoty transferu wewnątrzgrupowego, o którym mowa w art. 185 § 4 akapit pierwszy, nie można dokonywać żadnych odliczeń przewidzianych w art. [202 i 203 CIR]*”.

Zakaz ten jest obecnie powtórzony w art. 206/3 § 1 akapit pierwszy tiret ósme CIR 92.

Ponieważ zgodnie z art. 207 akapit ósmy CIR 92 od kwoty transferu wewnątrzgrupowego nie można dokonywać jakichkolwiek odliczeń (w tym OWD), kwota transferu stanowi „minimalną podstawę opodatkowania”.

W niniejszym przypadku spółka John Cockerill podkreśla, że jej podstawa opodatkowania tej spółki w roku podatkowym 2020 wynosi 44 142 423,75 EUR [...], czyli jest równa kwocie transferu powiększonej o kwotę stanowiącą równowartość [części] kosztów pojazdu [...] (444 599,22 EUR), do [której] również stosuje się limit odliczenia OWD (art. 207 akapit siódmy CIR w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych).

Należny od tej kwoty podatek dochodowy od osób prawnych wynosi 13 057 328,95 EUR.

Gdyby spółka John Cockerill nie otrzymała w spornym roku podatkowym żadnej dywidendy, jej podstawa opodatkowania byłaby ujemna (wynosiłaby

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

-4 854 452,59 EUR). W spornym roku podatkowym podatek dochodowy od osób prawnych nie byłby należny.

**(iv) Podsumowanie stanowisk stron**

18.

Spółka John Cockerill podnosi, że belgijskie przepisy dotyczące transferów wewnątrzgrupowych nie pozwalają na odliczenie OWD z bieżącego roku od otrzymanego transferu wewnątrzgrupowego. Twierdzi ona, że jest przez to pozbawiona „korzyści podatkowej”. Spółka ta postrzega to jako sprzeczne z dyrektywą odmienne traktowanie, gdy porówna się sytuację spółki, która otrzymuje dywidendę zwolnioną na mocy dyrektywy, z sytuacją spółki, która takiej dywidendy nie otrzymuje (zaś obydwie otrzymały taki sam transfer wewnątrzgrupowy).

Spółka John Cockerill uważa również, że odmowa przyznania korzyści podatkowej wynikającej z belgijskiego prawa krajowego spółce, która otrzymała zwolnioną dywidendę, oznacza sprzeczne z dyrektywą opodatkowanie dywidendy.

Wreszcie, zdaniem spółki John Cockerill sama okoliczność, że OWD, których nie można było odliczyć od otrzymanego transferu wewnątrzgrupowego, mogą zostać rozliczone w kolejnych latach podatkowych, nie zapobiega sprzeczności tych przepisów z dyrektywą. Opodatkowanie dywidendy, a następnie przyznanie odliczenia, z którego można skorzystać w kolejnych latach podatkowych, nie jest odpowiednikiem zupełnego zwolnienia tej dywidendy. Ponadto zdaniem tej spółki zakaz odliczania OWD z bieżącego roku od otrzymanego transferu wewnątrzgrupowego nie stanowi przepisu zapobiegającego nadużyciom.

19.

Z kolei Etat belge przypomina, że zgodnie z obowiązującymi przepisami dywidendy „OWD”, które w myśl art. 207 akapit ósmy CIR 92 nie mogły podlegać odliczeniu, można rozliczać w kolejnych latach podatkowych.

Następnie Etat belge przypomina, że dyrektywa 2011/96 „nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom” (art. 1 [ust. 2] dyrektywy).

Zatem zdaniem Etat belge, chociaż w związku z wykreśleniem § 3 z art. 205/5 CIR 92 spółek będących stronami umów wewnątrzgrupowych nie obowiązuje już zakaz dokonywania transferów przewyższających to, czego wymaga samo skompensowanie straty spółki otrzymującej transfer, taki transfer przewyższający wspomnianą stratę będzie zneutralizowany poprzez zastosowanie art. 207 akapit ósmy CIR 92.

W ocenie Etat belge ten ostatni przepis ograniczył zatem korzyści z transferu przewyższającego stratę podatkową otrzymującej go spółki. Pierwotny zamiar prawodawcy, jakim było ograniczenie takich transferów wewnątrzgrupowych, pozostaje zatem niezmieniony.

Mając na względzie rację bytu przepisów dotyczących transferów wewnątrzgrupowych, jaką jest zapewnienie sprawiedliwego kompensowania zysków i strat ponoszonych w ramach grupy spółek, przepis art. 207 akapit ósmy CIR 92 jest przepisem „ograniczającym”, który ma na celu, poprzez neutralizowanie korzyści, które wynikałyby ze zbyt wysokiego transferu wewnątrzgrupowego, przeciwdziałanie zamiarom nadużywania przepisów dotyczących transferów wewnątrzgrupowych oraz unikanie zakłócania warunków konkurencji na rynku wewnętrznym.

Wreszcie, Etat belge kładzie nacisk, po pierwsze, na dobrowolny i oparty na swobodzie charakter przepisów wewnątrzgrupowych, a po drugie, na paralelizm z przepisami dotyczącymi szczególnych i nieodpłatnych korzyści. Zdaniem Etat belge stosowanie art. 207 akapit ósmy CIR 92 jest nierozzerwalnie związane z przepisami dotyczącymi transferów wewnątrzgrupowych.

#### **Analiza sądu**

20.

Sąd doszedł do wniosku, że Trybunał [...] potwierdził skutek bezpośredni art. 4 ust. 1 dyrektywy 2011/96<sup>4</sup>.

21.

Poza tym Trybunał [...] <sup>5,6</sup> zajmował się podobnymi kwestiami w różnych wyrokach, w szczególności w wyroku z dnia 19 grudnia 2019 r.<sup>7</sup>, w którym przypomniał, że dyrektywa:

<sup>4</sup> O tym skutku bezpośrednim jest mowa m.in. w indywidualnej interpretacji podatkowej nr 2019.0935 z dnia 19 listopada 2019 r.

<sup>5</sup> Wyrok TSUE z dnia 12 lutego 2009 r., C-138/07, zgodnie z którym:

*„Artykuł 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak uregulowanie sporne przed sądem krajowym, które przewiduje, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą są wliczane do jej po[d]stawy opodatkowania, aby następnie zostać od niej odliczone do wysokości 95 %, o ile po odliczeniu innych zwolnionych zysków w danym okresie podatkowym nadal istnieje dodatnie saldo zysków. Artykuł 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 jest bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny, aby można się było na niego powoływać przed sądami krajowym”.*



*„zabrania państwowym członkowskim opodatkowania spółki dominującej z tytułu zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej [...] oraz że takim zakazem objęte jest również uregulowanie krajowe, które, mimo że nie opodatkowuje dywidend otrzymanych przez spółkę dominującą jako takich, może skutkować tym, że owa spółka dominująca zostanie w sposób pośredni opodatkowana [od] tych dywidend”.*

Etat belge uważa jednakże, iż orzecznictwa tego nie można przenieść na grunt niniejszej sprawy między innymi dlatego, że dyrektywa chroni wyłącznie spółkę dominującą, która otrzymuje dywidendę, oraz że zgodnie z przepisami prawa belgijskiego mającymi zastosowanie do okoliczności faktycznych sprawy beneficjent, który otrzymuje transfer, nie jest podatnikiem uzyskującym korzyść.

Sąd stwierdza jednakże, iż w każdym razie, w świetle analizy orzecznictwa Trybunału [...], w niniejszej sprawie powstaje trudność w zakresie wykładni prawa Unii<sup>8</sup>.

[sformułowanie pytania prejudycjalnego przedstawionego w sentencji] [...]

## **Z POWYŻSZYCH WZGLEDÓW**

### **Sąd, w postępowaniu spornym; [wzmianki proceduralne]**

<sup>6</sup> W pkt 52 wyroku z dnia 26 października 2017 r., C-39/16 (ECLI:EU:C:2017:813), TSUE orzekł:

*„Z drugiej strony należy stwierdzić, że reguła ustanowiona w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 pozbawiałaby skuteczności (effet utile) regułę zawartą w ust. 1 tego artykułu, gdyby tę pierwszą regułę należało interpretować jako pozwalającą państwowym członkowskim na sprzeciwienie się odliczeniu od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej wszystkich kosztów odsetek od pożyczek do wysokości kwoty odpowiadającej kwocie dywidend, korzystającej ze zwolnienia z podatku, jaką otrzymuje ona z tytułu udziału w kapitale spółki zależnej, przy czym ten brak możliwości odliczenia nie byłby ograniczony do kosztów odsetek związanych z finansowaniem takiego udziału i z którego wynikają te dywidendy. Takie rozumienie prowadziłoby do zezwolenia owym państwowym członkowskim na pośrednie zwiększenie podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki dominującej, naruszając w ten sposób neutralność, na płaszczyźnie podatkowej, wypłaty dywidend dokonywanej przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz jej spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim”.*

<sup>7</sup> W pkt 45 wyroku z dnia 19 grudnia 2019 r., C-389/18, TSUE orzekł:

*„Wydaje się zatem, że system RTD mający zastosowanie do otrzymanych dywidend, kolejność odliczeń przewidzianych w przepisach krajowych, w połączeniu z ograniczeniem czasowym dotyczącym możliwości wykorzystania DCR, może skutkować tym, że otrzymanie dywidend może prowadzić do utraty przez spółkę dominującą innej korzyści podatkowej przewidzianej w przepisach krajowych, a w konsekwencji do wyższego opodatkowania tej spółki niż opodatkowanie, któremu podlegałaby, gdyby nie otrzymywała dywidend od spółki zależnej niebędącej rezydentem lub gdyby, jak wskazuje sąd odsyłający, dywidendy zostały w całości i wprost wyłączone z podstawy opodatkowania spółki dominującej”.*

<sup>8</sup> Zobacz również odpowiedź Ministre des finances (ministra finansów) na pytanie parlamentarne Petera De Roovera nr 1301 z dnia 11 stycznia 2023 r. – dostęp: [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

[...]

Orzeka, że należy zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- Czy art. 4 dyrektywy 2011/96/UE ma skutek bezpośredni oraz czy w związku z innymi źródłami prawa Unii należy go interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego:
  - (i) które ustanawiają system konsolidacji podatkowej (transfer wewnątrzgrupowy) umożliwiający grupom spółek, pod pewnymi warunkami, transferowanie całości lub części zysku podlegającego opodatkowaniu osiągniętego przez niektóre spółki zależne do innych spółek zależnych ponoszących straty w ciągu roku podatkowego (transfer wewnątrzgrupowy); oraz
  - (ii) które pozbawiają takiej korzyści podatkowej spółki ponoszącej straty, do wysokości otrzymanej dywidendy, spełniające przesłanki zwolnienia określone w przepisach państwa członkowskiego transponujących dyrektywę 2011/96/UE?
- Czy przepisy te mogą być objęte zakresem stosowania art. 1 ust. 2 dyrektywy 2011/96/UE, który stanowi, że dyrektywa ta „nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom”?

[wzmianki proceduralne i podpisy]

[...]