

Дело C-135/24

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

20 февруари 2024 г.

Запитваща юрисдикция:

Tribunal de première instance de Liège (Белгия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

29 януари 2024 г.

Жалбоподател:

John Cockerill SA

Ответник:

État belge

Tribunal de première
instance de Liège

- Лиежска колегия

Решение

Граждански дела

Данъчно отделение

По дело:

JOHN COCKERILL SA, [...]

Жалбоподател [...],

Срещу:

ÉTAT BELGE (белгийската държава) [...]

Ответник [...]

I. ПРОИЗВОДСТВОТО

[...]

[процесуални уточнения]

След като изслуша страните [...] в съдебно заседание, проведено на 18 декември 2023 г. [...].

II. ПРЕДМЕТ И ПРАВНО ОСНОВАНИЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ

1.

Предмет на оспорване е следният данък:

Данъчна година	Данъчен номер	Естество на данъка	Дата на начисляване на данъка
2020 г.	815319915	Корпоративен данък	01/02/2021

2.

Жалбоподателят (наричан по-нататък „John Cockerill“) е дружество, местно лице за Белгия, което подлежи на облагане с корпоративен данък в Белгия.

3.

За данъчната 2020 г. то е обложено с данък въз основа на данните в подадената от него декларация.

4.

На 20 април 2021 г. жалбоподателят подава жалба по административен ред срещу начисления му на това основание данък.

John Cockerill счита, че невъзможността му съгласно член 207, алинея 8 от Code des impôts sur les revenus (Кодекс за данъка върху доходите, наричан по-нататък „CIR 92“) в редакцията, приложима за съответната данъчна

година, да приспадне всички свои „вече [окончателно] обложени доходи“ (наричани по-нататък „ООД“) за текущата година от извършено към него вътрешногрупово прехвърляне, което според него е отговаряло на всички условия по член 205/5 от CIR 92 и освен това е било предмет на споразумението за вътрешногрупово прехвърляне, предвидено в Arrêté royal d'exécution du CIR 92 („Кралски указ за прилагане на CIR 92“), представлява нарушение на Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (наричана по-нататък „Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества“ или „Директивата“), която обаче несъмнено е задължителна за белгийския законодател.

5.

По-конкретно, през 2019 г. John Cockerill получава дивиденди в размер общо на 102 786 997,32 евро.

[...]

John Cockerill счита, че дивиденди, възлизащи на 96 302 105,00 евро, отговарят на условията за да ползва режима на окончателно обложени доходи (ООД) в съответствие с членове 202 и 203 от CIR 92.

6.

Освен това през същата година John Cockerill получава вътрешногрупово прехвърляне в размер на 43 697 824,53 евро (наричано по-нататък „прехвърлянето“).

Това прехвърляне идва от [...] [3] дружества, [местни лица за Белгия]. [...]

7.

John Cockerill счита, че направеното прехвърляне отговаря на всички условия [...], [за да се прилага данъчният режим за вътрешногрупови прехвърляния].

Сумата на това прехвърляне е добавена към облагаемата основа на корпоративния данък на John Cockerill за въпросната финансова година. John Cockerill обаче не е могло да приспадне от тази данъчна основа ООД за текущата година.

8.

John Cockerill счита, че това положение, което е причината да плати корпоративен данък, макар че ако не беше получило дивиденди, нямаше да дължи корпоративен данък, е в противоречие с Директивата [за дружествата майки и дъщерните дружества].

9.

John Cockerill оспорва това положение, като на 20 април 2021 г. подава жалба по административен ред. Жалбата е отхвърлена с решение от 16 септември 2022 г. Поради това на 5 декември 2022 г. John Cockerill подава настоящата жалба [...].

III. ИСКАНИЯ

10.

John Cockerill иска главно да бъде освободено от плащане на спорния данък, тъй като не е било в състояние да отчисли от прехвърлянето ООД за текущата година в нарушение на Директивата.

При условията на евентуалност John Cockerill иска да бъде отправено преюдициално запитване до Съда [...], евентуално със следния текст:

„Трябва ли член 4 от Директива 2011/96/ЕС във връзка с други източници на правото на Съюза да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка (i), с която се въвежда режим за консолидирано облагане, позволяващ на групи от дружества да прехвърлят при определени условия цялата или част от облагаемата печалба, реализирана от определени дъщерни дружества, на други дъщерни дружества, които са претърпели загуби през данъчната година (вътрешногрупово прехвърляне), но (ii) която изключва от това предимство дружествата на загуба до размера на получените дивиденди, които отговарят на условията за освобождаване от облагане съгласно правната уредба на държавата членка, с която се транспонира Директива 2011/96/ЕС?“.

11.

Белгийската държава счита искането за допустимо, но неоснователно, и моли да се потвърди оспореният данък.

IV. ДОПУСТИМОСТ

12.

[...] [И]скането е допустимо [...].

V. ТВЪРДЕНИЯ НА СТРАНИТЕ

Първо основание, изтъкнато като главно:

(i) Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества и нейното транспониране

13.

Член 4 от Директивата предвижда, че „[a]ко дружество майка [...] по силата на сдружаването на дружеството майка с дъщерно дружество, получава разпределена печалба, държавата членка на дружеството майка [се въздържа от данъчно облагане на подобни печалби], освен когато дъщерно дружество е в ликвидация“.

Следователно Директивата предвижда освобождаване от облагане на дивидентите, изплащани от дъщерно дружество на дружеството майка, ако са спазени предвидените в Директивата условия.

14.

Що се отнася до директния ефект на Директивата, Съдът [...] вече е уточнил по отношение на член 4 от Директива 90/435:

„61. В това отношение от постоянната практика на Съда е видно, че предоставената на държавите членки възможност да направят избор между няколко възможни средства за постигане на предвидения в директива резултат не изключва възможността частноправните субекти да предявяват пред националните юрисдикции правата, чието съдържание може да бъде определено достатъчно точно въз основа единствено на разпоредбите на директивата (вж. по-специално решенията Francovich и др., посочено по-горе, т. 17, и от 17 юли 2008 г., Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, [Сборник, EU:C:2008:429], т. 30) [...]“¹.

15.

Директивата е транспонирана в националното белгийско право по метода на включване-приспадане (член 202 и сл. от CIR 92). Накратко, този метод предвижда, че разпределените от дъщерното дружество дивиденти първо се включват в облагаемата основа на дружеството майка, а след това се приспадат от тази облагаема основа, ако са изпълнени законовите изисквания. Ако размерът на ООД надвишава облагаемата основа на дружеството, излишъкът от ООД може да се пренася за следващите данъчни години (член 205, параграф 3 от CIR 92).

¹ Решение от 12 февруари 2009 г., Cobelfret, C-138/07, ECLI:EU:C:2009:82.

(ii) Белгийският режим на вътрешногрупово прехвърляне

16.

[...] ² [...] Режимът на вътрешногрупово прехвърляне [в редакцията му, приложима към настоящото дело ³], влиза в сила на 1 януари 2019 г. [...].

Режимът на вътрешногрупово прехвърляне допуска при определени много строги условия белгийските дружества на печалба да прехвърлят цялата или част от печалбата си на дружества от същата група, които са понесли загуби през същия данъчен период.

За дружеството, което извършва прехвърлянето, прехвърлената сума подлежи на приспадане от корпоративния данък (член 205/5 от CIR 92).

Прехвърлената сума се включва в данъчната основа на дружеството, което е получател на прехвърлената сума. Загубите през текущата година могат да се използват за намаляване на данъчната основа.

(iii) Режимът на ООД и частичната данъчна консолидация в Белгия

17.

Съгласно [член 207, алинея 8 от CIR 92 в приложимата му към момента на настъпване на фактите редакция] [...] ООД за текущата година не могат да се приспадат от полученото вътрешногрупово прехвърляне [...].

Всъщност [...] [тази разпоредба] предвижда, че „никог от приспаданията, предвидени в членове [202 и 203 от CIR], не може да бъде направено от сумата на вътрешногруповото прехвърляне, посочено в член 185, параграф 4, алинея 1, което е включено в данъчната основа“.

Понастоящем тази забрана е възпроизведена в член 206/3, параграф 1, алинея 1, осмо тире от CIR 92.

Тъй като съгласно член 207, алинея 8 от CIR 92 никакво приспадане (включително на ООД) не може да бъде направено от сумата на вътрешногруповото прехвърляне, следователно тази сума представлява „минимална данъчна основа“.

По-конкретно John Cockerill подчертава, че неговата данъчна основа за данъчната 2020 г. възлиза на 44 142 423,75 евро [...], тоест на сума, равна на прехвърлената сума, плюс сума, съответстваща [на част от] разходите за автомобил [...] (444 599,22 евро), към [която] също се

² [...].

³ M[oniteur belge], 10 август 2018 г., стр. 62656.

прилага ограничение на приспадането на ООД (член 207, алинея 7 от CIR [92] в приложимата му към момента на настъпване на фактите редакция).

Дължимият корпоративен данък върху тази сума възлиза на 13 057 328,95 евро.

Ако John Cockerill не беше получило дивиденди през процесната данъчна година, неговата данъчна основа щеше да бъде с отрицателен знак (тоест -4 854 452,59 евро). За процесната данъчна година е нямало да се дължи корпоративен данък.

(iv) Резюме на становищата на страните

18.

John Cockerill отбелязва, че режимът на вътрешногрупово прехвърляне по белгийското право не допуска приспадане на ООД за текущата година от получената при вътрешногрупово прехвърляне сума. John Cockerill констатира, че поради това е лишено от „данъчно предимство“. Счита, че в случая става въпрос за различно третиране в противоречие с Директивата, когато се сравнява положението на дружество, което получава освободени от данъци съгласно Директивата дивиденди, с друго дружество, което не получава такива дивиденди (въпреки че и двете дружества са се възползвали от едно и също вътрешногрупово прехвърляне).

John Cockerill счита и че отказът да се предостави предвидено в националното белгийско право данъчно предимство на дружество, което е получило освободени от данъци дивиденди, представлява облагане на дивидентите в нарушение на Директивата.

Накрая, според John Cockerill самият факт, че ООД, които не са могли да бъдат приспаднати от полученото вътрешногрупово прехвърляне, могат да бъдат пренесени, не дава възможност да се поправи противоречието на режима с Директивата. Облагането на дивидентите, за да се допусне след това приспадане да бъде пренесено за следващите данъчни години, не е равнозначно чисто и просто на освобождаване на тези дивиденди от облагане. Освен това според него забраната за приспадане на ООД за текущата година от полученото вътрешногрупово прехвърляне не представлява разпоредба за предотвратяване на злоупотребите.

19.

От своя страна белгийската държава припомня, че съгласно приложимия режим дивидентите „ООД“, които не са могли да бъдат приспаднати съгласно член 207, алинея 8 от CIR 92, могат да бъдат пренесени за следващите данъчни години.

Белгийската държава припомня и че Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества „не изключва прилагането на вътрешни разпоредби или такива, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на укриването на данъци, данъчните измами или злоупотребите“ (член 1, [параграф 2] от Директивата).

Ето защо според белгийската държава, макар да е вярно, че със заличаването на третия параграф от член 205/5 от CIR 92 вече не се забранява на дружествата, които са страни по вътрешногрупово споразумение, да прехвърлят повече от онова, което се изисква само за компенсация за загубите на дружеството, получател на прехвърлените суми, такова прехвърляне, надвишаващо тези загуби, ще се неутрализира чрез прилагането на член 207, алинея 8 от CIR 92.

Според белгийската държава по този начин последната разпоредба ограничава интереса от прехвърляне, което надвишава данъчната загуба на получило го дружество. Така първоначалната воля на законодателя да ограничи такива вътрешногрупови прехвърляния остава непроменена.

С оглед на причината да съществува режимът на вътрешногрупово прехвърляне — а именно да се осигури справедлива компенсация между печалбите и загубите, понесени в рамките на група от дружества — разпоредбата на член 207, алинея 8 от CIR 92 е „ограничителна“ разпоредба, чиято цел е да се осуети всякакво намерение за злоупотреба с режима на вътрешногрупово прехвърляне, като се неутрализират предимствата, които биха произтекли от твърде високо вътрешногрупово прехвърляне, и да се предотврати нарушаване на условията за конкуренция в рамките на вътрешния пазар.

Накрая белгийската държава набляга, от една страна, на доброволния и свободен характер на вътрешногруповия режим, и от друга страна, прави съпоставка с режима на необичайни и безвъзмездни предимства. Според белгийската държава прилагането на член 207, алинея 8 от CIR 92 е неразделна част от режима на вътрешногрупово прехвърляне.

Анализ на Tribunal de première instance (Първоинстанционен съд)

20.

Tribunal de première instance (Първоинстанционен съд) констатира, че Съдът [...] е утвърдил директния ефект на член 4, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества⁴.

21.

⁴ Този директен ефект е припомнен по-специално в предварително решение № 2019.0935 от 19.11.2019 г.

Освен това в различни решения на Съда [...] ⁵⁶ се разглеждат сходни въпроси, и по-специално в решение от 19 декември 2019 г. ⁷, в което се припомня, че Директивата:

„забранява на държавите членки да облагат дружеството майка за печалбите, разпределени от дъщерното му дружество [...], и че в обхвата на тази забрана попада и националната правна уредба, която наистина не облага получените от дружеството майка дивиденсти като такива, но може да има за последица косвено облагане на дружеството майка за тези дивиденсти“.

Белгийската държава обаче счита, че тази съдебна практика не може да се приложи, по-специално защото Директивата закриляла единствено

⁵ Съд на ЕС, 12 февруари 2009 г., С-138/07, в което се посочва:

„Член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки трябва да бъде тълкуван в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която предвижда, че получените от дружество майка дивиденсти са включени в облагаемата му основа, за да бъдат приспаднати впоследствие до 95 %, доколкото след приспадане на останалата печалба, освободена от облагане, през съответния данъчен период остава положително салдо на печалбата. Член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435 е безусловен и достатъчно точен, за да може да се направи позоваване на него пред националните юрисдикции“.

⁶ Съд на ЕС, 26 октомври 2017 г., С-39/16 (ECLI:EU:C:2017:813 1), в което в т. 52 се посочва:

„От друга страна, важно е да се констатира, че установеното в член 4, параграф 2 от Директива 90/435 правило би лишило от полезно действие това, установено в параграф 1 от посочения член, ако първото правило трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да не допускат приспадането от облагаемата печалба на дружеството майка на всички разходи за лихви по заеми до размера на освободените от облагане дивиденсти, които то получава от участието си в капитала на свое дъщерно дружество, без тази забрана за приспадане да бъде ограничена до разходите за лихви, свързани с финансирането на такова участие, от което се получават дивидентите. Всъщност подобно тълкуване би означавало на държавите членки да се позволи да увеличат непряко облагаемия доход на дадено дружество майка, като по този начин засегнат неутралността в данъчен смисъл на дивидентите, които дъщерно дружество от една държава членка разпределя на дружеството си майка, установено в друга държава членка“.

⁷ Съд на ЕС, 19 декември 2019 г., С-389/18, в което в т. 45 се посочва: *„Затова изглежда, че като последица от комбинирането на приложимия за получените дивиденсти режим на окончателно обложението доходи с предвидения в националната правна уредба ред на приспаданията и с ограничаването във времето на възможността за ползване на намалението за рисков капитал е възможно получаването на дивиденсти да се окаже причина дружеството майка да загуби друго предвидено в националното законодателство данъчно предимство и поради това да бъде обложено в по-голяма степен, отколкото ако не беше получило дивиденсти от чуждестранното си дъщерно дружество или отколкото ако дивидентите бяха чисто и просто изключвани от данъчната основа на дружеството майка, както посочва запитващата юрисдикция“.*

дружеството майка, което е получател на дивидентите, и че съгласно приложимия към фактите режим по белгийското право получателят на прехвърлянето не е облагодетелстваното данъчнозадължено лице.

Tribunal de première instance (Първоинстанционен съд) обаче констатира, че при всички положения в случая при анализа на практиката на Съда [...] възниква затруднение при тълкуването на правото на Съюза⁸.

[формулировка на преюдициалния въпрос, възпроизведена в диспозитива]
[...]

ПО ТЕЗИ СЪОБРАЖЕНИЯ

Като се произнася при условията на състезателност, Tribunal de première instance (Първоинстанционен съд) [процесуални уточнения]

[...]

Отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

- Има ли директен ефект член 4 от Директива 2011/96/ЕС и трябва ли този член във връзка с другите източници на правото на Съюза да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, с която:
 - (i) се въвежда режим за консолидирано облагане (вътрешногрупово прехвърляне), позволяващ на групи от дружества да прехвърлят при определени условия цялата или част от облагаемата печалба, реализирана от определени дъщерни дружества, на други дъщерни дружества, които са претърпели загуби през данъчната година, и
 - (ii) която изключва от това предимство дружествата на загуба до размера на получените дивиденди, които отговарят на условията за освобождаване от облагане съгласно правната уредба на държавата членка, с която се транспонира Директива 2011/96/ЕС?
- Може ли тази правна уредба да попадне в приложното поле на член 1, параграф 2 от Директива 2011/96/ЕС, в който се уточнява, че Директивата „не изключва прилагането на вътрешни разпоредби или такива, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на укриването на данъци, данъчните измами или злоупотребите“[?]. [...]

⁸ Вж. също отговора на министъра на финансите на парламентарен въпрос № 1301 на г-н Peter De Roover от 11 януари 2023 г., достъпен по-специално на www.fisconetplus.be.

[процесуални уточнения и подписи]

[...]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ