

Věc C-135/24

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**

**Datum podání:**

20. února 2024

**Předkládající soud:**

Tribunal de première instance de Liège (Belgie)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

29. ledna 2024

**Žalobkyně:**

John Cockerill SA

**Žalovaný:**

État belge

---

**Tribunal de première**

**instance de Liège**

**- Division Liège**

**(Soud prvního stupně v Lutychu – oddělení Lutych)**

**Rozsudek**

občanskoprávní věci

**Daňový senát**

**Ve věci:**

**JOHN COCKERILL SA, [OMISSIS]**

Žalobkyně [OMISSIS],

Proti:

**ÉTAT BELGE (BELGICKÉMU STÁTU)** [OMISSIS]

Žalovanému [OMISSIS]

## **I. ŘÍZENÍ**

[OMISSIS]

[údaje o řízení]

Po vyslechnutí účastníků řízení [OMISSIS] na jednání konaném dne 18. prosince 2023 [OMISSIS].

## **II. SKUTKOVÉ OKOLNOSTI A PŘEDMĚT VĚCI**

1.

Spor se týká následující platby:

Zdaňovací období	Spisová značka	Druh daně	Datum platby daně
2020	815319915	Daň z příjmů právnických osob	01/02/2021

2.

Žalobkyně (dále jen „John Cockerill“) je belgickou společností-rezidentem, která podléhá dani z příjmů právnických osob v Belgii.

3.

Za zdaňovací období 2020 byla zdaněna na základě údajů obsažených v jejím daňovém přiznání.

4.

Dne 20. dubna 2021 podala správní odvolání proti výši daně, která jí byla na tomto základě vyměřena.

Společnost John Cockerill má za to, že skutečnost, že z důvodu uvedeného v čl. 207 odst. 8 Code des impôts sur les Revenus (zákon o dani z příjmů) (dále jen CIR 92), ve znění použitelném na dotyčné zdaňovací období, nemohla odečíst všechny své „již zdaněné příjmy“ (dále jen D. Z. P.) za stávající rok z převodu

v rámci skupiny, jehož byla příjemcem, přičemž tento převod podle ní splňoval všechny podmínky článku 205/5 CIR 92 a byl rovněž předmětem ad hoc úmluvy stanovené v královské vyhlášce k provedení CIR 92, představuje porušení směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen „směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“ nebo „směrnice“), kterou se přitom měl belgický zákonodárce řídit.

5.

Konkrétně společnost John Cockerill v roce 2019 obdržela dividendy v celkové výši 102.786.997,32 EUR.

[OMISSIS]

Společnost John Cockerill má za to, že tyto dividendy ve výši 96 302 105,00 EUR splňují podmínky pro to, aby se na ně vztahoval režim definitivně zdaněných příjmů (D. Z. P.) v souladu s články 202 a 203 CIR 92.

6.

Krom toho během téhož roku obdržela společnost John Cockerill převod v rámci skupiny ve výši 43 697 824,53 EUR (dále jen „Převod“).

Tento Převod pochází od [OMISSIS] [3] [belgických] společností [- rezidentů.]

7.

Společnost John Cockerill má za to, že tento Převod splňuje všechny podmínky [OMISSIS] [pro to, aby se na něj vztahoval daňový režim převodů v rámci skupiny].

Částka tohoto Převodu byla připočtena k základu daně z příjmů právnických osob společnosti John Cockerill za sporné zdaňovací období. Společnost John Cockerill však nemohla od tohoto základu daně odečíst D. Z. P. za stávající rok.

8.

Společnost John Cockerill má za to, že tato situace, která ji vede k zaplacení daně z příjmů právnických osob, ačkoli pokud by neobdržela dividendy, nemusela by ji platit, je v rozporu se směrnicí [o mateřských a dceřiných společnostech] [OMISSIS].

9.

Společnost John Cockerill se proti této situaci bránila podáním stížnosti dne 20. dubna 2021. Ta byla rozhodnutím ze dne 16. září 2022 zamítnuta. V důsledku toho společnost John Cockerill podala dne 5. prosince 2022 projednávanou žalobu [OMISSIS].

### **III. NÁVRHY**

10.

Společnost John Cockerill se domáhá osvobození od sporné platby daně v rozsahu, v němž v rozporu se Směrnicí nemohla odečíst D. Z. P. za stávající rok z Převodu.

Společnost John Cockerill podpůrně žádá, aby byla Soudnímu dvoru předložena předběžná otázka [OMISSIS], a to případně následujícího znění:

*„Musí být článek 4 směrnice 2011/96/EU ve spojení s ostatními prameny unijního práva vykládán v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, (i) které zavádí režim daňové konsolidace, který umožňuje skupinám společností převést za určitých podmínek veškeré zdanitelné zisky dosažené některými dceřinými společnostmi nebo jejich část na jiné dceřiné společnosti, kterým za zdaňovací období vznikly ztráty (převod v rámci skupiny), ale ii) nepřiznávají tuto výhodu společnostem ve ztrátě, a to do výše dividend, které obdržely a které splňují podmínky pro osvobození od daně stanovené právními předpisy členského státu, které provádějí směrnici 2011/96/EU?“*

11.

Belgický stát považuje návrh za přípustný, avšak neopodstatněný, a navrhuje potvrzení zpochybněné daně.

### **IV. PŘÍPUSTNOST**

12.

[OMISSIS] [N]ávrh je přípustný [OMISSIS].

### **V. DISKUSE**

**První žalobní důvod:**

(i) „Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“ a její provedení

13.

Článek 4 směrnice stanoví, že „obdrží-li mateřská společnost (...) z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, členský stát mateřské společnosti (...) upustí od zdanění těchto zisků“.

Směrnice tedy stanoví osvobození dividend vyplácených dceřinou společností její mateřské společnosti od daně, jsou-li splněny podmínky uložené směrnicí.

14.

Co se týče přímého účinku Směrnice, Soudní dvůr [OMISSIS] již ohledně článku 4 směrnice 90/435 uvedl:

*„61. V tomto ohledu z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že možnost poskytnutá členskými státy zvolit si mezi více možnými způsoby za účelem dosažení výsledku stanoveného směrnicí nevyklučuje možnost jednotlivců uplatňovat u vnitrostátních soudů práva, jejichž obsah může být s dostatečnou přesností určen již na základě samotných ustanovení směrnice (viz zejména výše uvedený rozsudek Francovich a další, bod 17, a rozsudek ze dne 17. července 2008, Flughafen Köln/Bonn C-226/07, Sb. rozh. s. I-5999, bod 30)“<sup>1</sup>.*

15.

Směrnice byla provedena do belgického vnitrostátního práva metodou zahrnutí-odpočet (článek 202 a násl. CIR 92). Tato metoda stručně řečeno stanoví, že dividendy vyplácené dceřinou společností jsou nejprve zahrnuty do základu daně a poté odečteny od tohoto základu, pokud jsou splněny zákonné podmínky. Jsou-li D. Z. P. vyšší než základ daně společnosti, přebytky D. Z. P. mohou být převedeny do následujících zdaňovacích období (článek 205 odst. 3 CIR 92).

#### (ii) Belgický režim převodu v rámci skupiny

16.

[OMISSIS]<sup>2</sup> [OMISSIS] Režim převodu v rámci skupiny [ve znění použitelném na projednávanou věc<sup>3</sup>] vstoupil v platnost dne 1. ledna 2019 [OMISSIS].

Režim převodu v rámci skupiny umožňuje za určitých velmi přísných podmínek belgickým společnostem-beneficientům převést zisk nebo jeho část na společnosti téže skupiny, kterým vznikly ztráty během téhož zdaňovacího období.

<sup>1</sup> Rozsudek ze dne 12. února 2009, věc Cobelfret, 138/07, ECLI:EU:C:2009:82

<sup>2</sup> [OMISSIS]

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

U společnosti, která provádí převod, je převedená částka odpočitatelná od daně z příjmů právnických osob (článek 205/5 CIR 92).

U společnosti, která je příjemcem převodu, je převedená částka zahrnuta do základu daně. Ztráty za stávající rok lze použít ke snížení základu daně.

### (iii) Režim D. Z. P. a belgická částečná daňová konsolidace

17.

Podle [čl. 207 pododst. 8 CIR 92, ve znění použitelném v rozhodné době] nemohou být D. Z. P. ze stávajícího roku započteny do přijatého převodu v rámci skupiny [OMISSIS].

[Toto ustanovení] totiž [OMISSIS] stanovilo, že „žádný z odpočtů stanovených v člancích [202 a 203 CIR] nelze provést z částky převodu v rámci skupiny uvedeného v čl. 185 odst. 4 prvním pododstavci, která je zahrnuta do základu daně“.

Tento zákaz je v současné době převzat v čl. 206/3 odst. 1 prvním pododstavci osmé odrážce CIR 92.

Vzhledem k tomu, že podle čl. 207 pododst. 8 CIR 92 nelze z částky převodu v rámci skupiny provést žádný odpočet (včetně D. Z. P.), představuje tato částka „minimální základ daně“.

Společnost John Cockerill konkrétně zdůrazňuje, že její základ daně za zdaňovací období 2020 činí 44.142.423,75 EUR [OMISSIS], přičemž se jedná o částku rovnající se Převodu navýšenou o částku odpovídající [části] nákladů na vozidlo [OMISSIS] (444.599,22 EUR), na [kterou] se rovněž vztahuje limit pro odpočet D. Z. P. (článek 207 pododst. 7 CIR ve znění použitelném v rozhodné době).

Daň z příjmů právnických osob z této částky činí 13.057.328,95 EUR.

Pokud by společnost John Cockerill neobdržela ve sporném zdaňovacím období žádnou dividendu, její základ daně by byl záporný (konkrétně 4.854.452,59 EUR). Za sporné zdaňovací období by nevznikla povinnost platit žádnou daň z příjmů právnických osob.

### (iv) Shrnutí stanovisek účastníků původního řízení

18.

Společnost John Cockerill uvádí, že režim převodu v rámci skupiny podle belgického práva neumožňuje odpočet D. Z. P. za stávající rok z přijatého převodu v rámci skupiny. Společnost John Cockerill konstatuje, že je jí v důsledku toho odepřeno „daňové zvýhodnění“. Spatřuje v tom rozdílné zacházení, které je v rozporu se Směrnicí, pokud srovnáme situaci společnosti, která obdržela

dividendy osvobozené Směrnicí od daně, s jinou společností, která je neobdržela (ačkoli obě společnosti byly příjemci stejného převodu v rámci skupiny).

Společnost John Cockerill má rovněž za to, že odepření daňového zvýhodnění stanoveného belgickým vnitrostátním právem společnosti, která obdržela dividendy osvobozené od daně, znamená zdanění dividend v rozporu se Směrnicí.

Konečně podle společnosti John Cockerill pouhá skutečnost, že D. Z. P., které nemohly být započteny do přijatého převodu v rámci skupiny, mohou být převedeny, neumožňuje zhojit rozpor režimu se Směrnicí. Zdanění dividend a následné přiznání odpočtu převoditelného do následujících zdaňovacích období není rovnocenné prostému osvobození těchto dividend od daně. Krom toho podle této společnosti zákaz odpočtu D. Z. P. za stávající rok z přijatého převodu v rámci skupiny není ustanovením proti zneužívání.

19.

Belgický stát připomíná, že podle použitelného režimu lze dividendy „D. Z. P.“, které nemohly být odečteny podle čl. 207 pododst. 8 CIR 92, převést do následujících zdaňovacích období.

Belgický stát dále připomíná, že směrnice o mateřských a dceřiných společnostech „nevylučuje použití vnitrostátních nebo na mezinárodní dohodě založených předpisů nezbytných k zabránění daňovým únikům, daňovým podvodům a zneužívání daňových předpisů“ (čl. 1 [odst. 2] Směrnice).

Podle Belgického státu tedy platí, ačkoli je pravda, že zrušením třetího odstavce článku 205/5 CIR 92 se již společnostem, které jsou stranami dohody o skupině společností, nezakazuje převést více, než co vyžaduje pouhá kompenzace ztráty společnosti přijímající převod, že takový převod převyšující uvedenou ztrátu bude neutralizován použitím čl. 207 pododstavce 8 CIR 92.

Podle belgického státu tak toto posledně uvedené ustanovení omezuje zájem na provádění převodu, který jde nad rámec daňové ztráty společnosti, která jej přijímá. Původní vůle zákonodárce omezit takové převody v rámci skupiny tak zůstává nezměněna.

S ohledem na důvod existence režimu převodu v rámci skupiny, kterým je zajistit spravedlivou kompenzaci mezi zisky a ztrátami vzniklými v rámci skupiny společností, představuje ustanovení obsažené v čl. 207 pododst. 8 CIR 92 „omezující“ ustanovení, jehož cílem je čelit jakékoli snaze zneužít režim převodu v rámci skupiny tím, že neutralizuje výhody, které by vyplývaly z příliš vysokého převodu v rámci skupiny, a zabránit narušení podmínek hospodářské soutěže na vnitřním trhu.

Konečně Belgický stát jednak zdůrazňuje dobrovolnou a svobodnou povahu režimu skupiny společností a jednak činí paralelu s režimem zvláštních

a bezúplatných výhod. Podle belgického státu je použití čl. 207 pododst. 8 CIR 92 neoddělitelné od režimu převodu v rámci skupiny.

## Analýza soudu

20.

Soud konstatuje, že Soudní dvůr [OMISSIS] potvrdil přímý účinek čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech<sup>4</sup>.

21.

Krom toho se podobnými otázkami zabývají různé rozsudky Soudního dvora [OMISSIS]<sup>56</sup>, zejména rozsudek ze dne 19. prosince 2019<sup>7</sup>, v němž je připomenuto, že Směrnice:

<sup>4</sup> Tento přímý účinek je mimo jiné připomenut v předběžném rozhodnutí č. 2019.0935 ze dne 19. 11. 2019.

<sup>5</sup> SDEU, 12. února 2009, C-138/07, který uvádí:

*“Článek 4 odst. 1 první odrážka směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že dividendy přijaté mateřskou společností jsou zahrnuty do daňového základu této společnosti, aby pak byly odečteny až do výše 95 % v rozsahu, v němž v dotčeném daňovém období zbude po odečtení ostatních osvobozených příjmů kladný zůstatek. Ustanovení čl. 4 odst. 1 první odrážky směrnice 90/435 je bezpodmínečné a dostatečně přesné, aby bylo možno se jej dovolávat před vnitrostátními soudy.“*

<sup>6</sup> SDEU, 26. října 2017, C-39/16 (ECLI:EU:C:2017:813 1), v bodu 52 svého odůvodnění uvedl:

*Dále je nutno konstatovat, že kdyby mělo být pravidlo upravené v čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 vykládáno tak, že umožňuje členským státům vyloučit odpočet od zdanitelného zisku mateřské společnosti všech nákladů na úroky ze zápůjček až do výše částky odpovídající výši dividend, na něž se vztahuje osvobození od daně, které této společnosti plynou z podílu na kapitálu dceřině společnosti, aniž je tato neodpočitatelnost omezena na náklady vztahující se k financování takového podílu, z něhož plynou tyto dividendy, zbavil by takový výklad užitečného účinku pravidla upraveného v prvním odstavci tohoto článku. Takový výklad by totiž uvedeným členským státům umožnil nepřímo zvýšit zdanitelný příjem mateřské společnosti a narušil by tak daňovou neutralitu rozdělování dividend vyplácených dceřinou společností se sídlem v jednom členském státě své mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě.*

<sup>7</sup> SDEU, 19. prosince 2019, C-389/18 v bodu 45 svého odůvodnění uvedl: „Jeví se tak, že kombinace režimu DZP použitelného na přijaté dividendy, pořadí odpočtů stanoveného vnitrostátní právní úpravou, jakož i časově omezené možnosti uplatnit ORK může mít za následek, že pobírání dividend může mateřské společnosti způsobit ztrátu jiného daňového zvýhodnění stanoveného vnitrostátní právní úpravou a z tohoto důvodu vyšší zdanění uvedené společnosti, než které by se na ni uplatnilo, pokud by dividendy od své nerezidentní dceřině společnosti neobdržela, nebo – jak uvádí předkládající soud – pokud by dividendy byly zcela jednoduše vyloučeny ze základu daně mateřské společnosti.“



*„zakazuje členským státům, aby mateřskou společnost zdanily z titulu zisků vyplacených jí její dceřinou společností (...) a že pod tento zákaz spadá i právní úprava, která ač dividendy přijaté mateřskou společností jako takové nedaní, může mít za následek, že tyto dividendy pro mateřskou společnost budou zdaněny nepřímo“.*

Belgický stát má nicméně za to, že tuto judikaturu nelze použít zejména proto, že Směrnice chrání pouze mateřskou společnost, která je příjemcem dividend, a že v belgickém právním režimu použitelném na skutkové okolnosti není příjemce, který obdrží převod, zvýhodněným daňovým poplatníkem.

Soud nicméně konstatuje, že v projednávané věci v každém případě vyvstává při analýze judikatury Soudního dvora [OMISSIS] obtíž při výkladu unijního práva<sup>8</sup>.

[formulace předběžné otázky uvedené ve výroku] [OMISSIS]

### **Z TĚCHTO DŮVODŮ,**

**Soud v kontradiktorním řízení rozhodl;** [údaje o řízení]

[OMISSIS]

že je třeba položit Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžné otázky:

- Má článek 4 směrnice 2011/96/EU přímý účinek a musí být ve spojení s ostatními prameny unijního práva vykládán v tom smyslu, že brání takovým právním předpisům členského státu:
  - (i) které zavádí režim daňové konsolidace (převod v rámci skupiny), který umožňuje skupinám společností převést za určitých podmínek veškeré zdanitelné zisky dosažené některými dceřinými společnostmi nebo jejich část na jiné dceřiné společnosti, kterým za zdaňovací období vznikly ztráty (převod v rámci skupiny), a
  - (ii) které nepřiznávají tuto výhodu společnostem ve ztrátě, a to do výše dividend, které obdržely a které splňují podmínky pro osvobození od daně stanovené právními předpisy členského státu, které provádějí směrnici 2011/96/EU?
- Mohou tyto právní předpisy spadat do oblasti působnosti čl. 1 odst. 2 směrnice 2011/96/EU, který stanoví, že „nevyklučuje použití vnitrostátních nebo na mezinárodní dohodě založených předpisů

<sup>8</sup> Viz rovněž odpověď ministra financí na parlamentní otázku č. 1301 položenou panem Peterem De Rooverem ze dne 11. 01. 2023, dostupnou mimo jiné na [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

nezbytných k zabránění daňovým únikům, daňovým podvodům  
a zneužívání daňových předpisů“ [?] [OMISSIS]

[údaje o řízení a podpisy]

[OMISSIS]

PRACOVNÍ DOKUMENT