

Lieta C-135/24

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2024. gada 20. februāris

Iesniedzējtiesa:

Tribunal de première instance de Liège (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2024. gada 29. janvāris

Prasītāja:

John Cockerill SA

Atbildētāja:

État belge

Tribunal de première

instance de Liège

- *Division Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesas Ljēžas teritoriālā palāta)

Spriedums

civillietas

Chambre fiscale (Nodokļu lietu palāta)

Lietā:

JOHN COCKERILL SA, [...]

prasītāja [..],

pret:

ÉTAT BELGE [..],

atbildētāju [..][.]

I. TIESVEDĪBA

[omissis:

norādes par tiesvedību]

Uzklausījusi lietas dalībnieces 2023. gada 18. decembra tiesas sēdē [..].

II. LIETAS FAKTI UN PRIEKŠMETS

1.

Strīds attiecas uz šādu maksājumu:

Taksācijas gads	Maksājamais nodoklis	Nodokļa būtība	Reģistrācijas datums
2020.	815319915	Uzņēmumu ienākuma nodoklis	01.02.2021.

2.

Prasītāja (turpmāk tekstā – “*John Cockerill*”) ir sabiedrība, kas ir Beļģijas rezidente un kurai Beļģijā ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis.

3.

Par 2020. taksācijas gadu tai tika uzlikts nodoklis, pamatojoties uz tās deklarācijā ietvertajiem datiem.

4.

2021. gada 20. aprīlī tā iesniedza administratīvo pārsūdzību par maksājumu, kas tai tika piemērots saskaņā ar minēto pamatojumu.

John Cockerill uzskata, ka ar to, ka *Code des Impôts sur les Revenus* (Ienākuma nodokļa kodekss; turpmāk tekstā – “*CIR 92*”) 207. panta 8. punkta – redakcijā, kas piemērojama attiecīgajam finanšu gadam, – dēļ tā nevarēja atskaitīt visus savus “ienākumus, kas jau ir aplikti ar nodokli” (turpmāk tekstā – “*R. D. T.*”) par kārtējo gadu no pārskaitījuma grupas iekšienē, kuru tā bija saņēmusi, – pārskaitījuma, kas

saskaņā ar tās viedokli atbilda visiem CIR 92 205./5. panta nosacījumiem un uz kuru attiecās arī *Arrêté royal d'exécution du CIR 92* (Karaļa dekrēts par CIR 92 īstenošanu) paredzētā *ad hoc* vienošanās, ir pārkāpta Padomes Direktīva 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (turpmāk tekstā – “Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva” vai “Direktīva”); [šī sistēma] tomēr bija jāizveido Beļģijas likumdevējam.

5.

Konkrēti, 2019. gadā *John Cockerill* saņēma dividendes par kopējo summu 102 786 997,32 EUR apmērā.

[..]

John Cockerill uzskata, ka šīs dividendes 96 302 105,00 EUR apmērā atbilst nosacījumiem, lai izmantotu tās labā ar nodokli galīgi aplikto ienākumu režīmu (*R. D. T.*) saskaņā ar CIR 92 202. un 203. pantu.

6.

Turklāt tajā pašā gadā *John Cockerill* saņēma pārskaitījumu grupas iekšienē 43 697 824,53 EUR apmērā (turpmāk tekstā – “pārskaitījums”).

Šis Pārskaitījums nāk no [...] [3] sabiedrībām [kas ir Beļģijas rezidentes]. [...]

7.

John Cockerill uzskata, ka šis pārskaitījums atbilst visiem nosacījumiem [...], [lai uz to attiektos pārskaitījumu grupas iekšienē nodokļu režīms].

Šī pārskaitījuma summa tika pieskaitīta *John Cockerill* uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzei strīdīgajā finanšu gadā. Tomēr *John Cockerill* nevarēja no šīs nodokļa bāzes atskaitīt *R. D. T.* par kārtējo gadu.

8.

John Cockerill uzskata, ka šī situācija, kuras rezultātā tai ir jāmaksā uzņēmuma ienākuma nodoklis, lai gan šis nodoklis tai nebūtu jāmaksā, ja tā nebūtu saņēmusi dividendes, ir pretrunā [Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu] direktīvai [...].

9.

John Cockerill apstrīdēja šo situāciju, 2021. gada 20. aprīlī iesniedzot sūdzību. Par minēto sūdzību 2022. gada 16. septembrī tika pieņemts noraidošs lēmums. Tādēļ *John Cockerill* 2022. gada 5. decembrī cēla šo prasību [...].

III. PRASĪJUMI

10.

Galvenokārt *John Cockerill* lūdz samazināt apstrīdēto maksājumu, jo tai nebija iespējas no pārskaitījuma atskaitīt kārtējā gada *R. D. T.*; ar to ir pārkāpta Direktīva.

Pakārtoti *John Cockerill* lūdz uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu, kas attiecīgā gadījumā ir formulēts šādi:

“Vai Direktīvas 2011/96/ES 4. pants kopsakarā ar citiem Savienības tiesību avotiem ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesību aktus, (i) ar kuriem ir ieviests nodokļu konsolidācijas režīms, kas ļauj sabiedrību grupām ar atsevišķiem nosacījumiem visus ar nodokļiem apliekamos ienākumus vai daļu no nodokļiem apliekamajiem ienākumiem, ko guvuši atsevišķi meitasuzņēmumi, pārskaitīt uz citiem meitasuzņēmumiem, kuriem ir radušies zaudējumi attiecīgajā nodokļa iekasēšanas gadā (pārskaitījums grupas iekšienē), bet (ii) ar kuriem šī priekšrocība saņemto dividendu apmērā ir liegta sabiedrībām, kurām radušies zaudējumi un kuras atbilst nosacījumiem atbrīvojuma saņemšanai saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem, ar kuriem transponēta Direktīva 2011/96/ES?”

11.

État belge uzskata šo lūgumu par pieņemamu, bet nepamatotu, un lūdz apstiprināt apstrīdēto maksājumu.

IV. PIENEMAMĪBA

12.

[..] [L]ūgums ir pieņemams [..].

V. DISKUSIJA

Pirmais pamats, kas izvirzīts galvenokārt:

(i) Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva un tās transponēšana

13.

Direktīvas 4. pantā ir paredzēts, ka, “ja mātesuzņēmums [..], pamatojoties uz mātesuzņēmuma asociāciju ar savu meitasuzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, mātesuzņēmuma dalībvalsts [..], izņemot gadījumu, ja meitasuzņēmums ir likvidēts: [..] atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus”.

Tādējādi Direktīvā ir paredzēts atbrīvojums dividendēm, ko meitasuzņēmums izmaksā savam mātesuzņēmumam, ja ir izpildīti Direktīvā izvirzītie nosacījumi.

14.

Saistībā ar Direktīvas tiešo iedarbību Tiesa [...] attiecībā uz Direktīvas 90/435 4. pantu jau ir precizējusi:

“61. Šajā sakarā no pastāvīgas Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība izvēlēties no vairākiem iespējamiem līdzekļiem direktīvā paredzētā rezultāta sasniegšanai nenozīmē, ka indivīdi nevarētu valsts tiesās pamatoties uz tiesībām, kuru saturs pietiekami precīzi var tikt noteikts, pamatojoties vienīgi uz direktīvas noteikumiem (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Francovich* u.c., 17. punkts, un 2008. gada 17. jūlija spriedumu lietā *C-226/07 Flughafen Köln/Bonn*, [Krājums, I-5999. lpp.], 30. punkts)”¹.

15.

Direktīva ir transponēta Beļģijas valsts tiesībās saskaņā ar iekļaušanas un atskaitīšanas metodi (*CIR 92 202.* un nākamie panti). Īsumā šī metode paredz, ka meitasuzņēmuma izmaksātās dividendes vispirms tiek iekļautas mātesuzņēmuma nodokļa bāzē [un] pēc tam tiek atskaitītas no šīs bāzes, ja ir izpildīti likumiskie nosacījumi. Ja *R. D. T.* ir lielāki par sabiedrības nodokļa bāzi, tad *R. D. T.* pārpalikumi var tikt pārnesti uz nākamajiem finanšu gadiem (*CIR 92 205.* panta 3. punkts).

(ii) Beļģijas pārskaitījuma grupas iekšienē režīms

16.

[..]² [...] Pārskaitījuma grupas iekšienē režīms [, redakcijā, kas piemērojama šajā lietā³,] stājas spēkā 2019. gada 1. janvārī [..].

Pārskaitījuma grupas iekšienē režīms ļauj Beļģijas sabiedrībām, kuras to izmanto, ar atsevišķiem ļoti stingriem nosacījumiem pārskaitīt visus savus ienākumus vai daļu no saviem ienākumiem tās pašas grupas sabiedrībām, kurām tajā pašā taksācijas periodā varētu būt radušies zaudējumi.

Sabiedrībai, kas veic pārskaitījumu, pārskaitītā summa ir atskaitāma no uzņēmumu ienākuma nodokļa (*CIR 92 205./5.* pants).

¹ Spriedums, 2009. gada 12. februāris, [lieta] *Cobelfret*, [C-]138/07, ECLI:EU:C:2009:82.

² [..]

³ [*Moniteur belge*], 2018. gada 10. augusts, 62656. lpp.

Sabiedrībai, kas saņem pārskaitījumu, pārskaitītā summa tiek iekļauta nodokļa bāzē. Kārtējā gada zaudējumi var tikt izmantoti, lai samazinātu tās nodokļa bāzi.

(iii) T. D. R. režīms un daļēja Beļģijas nodokļu konsolidācija

17.

Saskaņā ar [CIR 92 207. panta 8. punktu, [redakcijā,] kas bija piemērojama faktu rašanās laikā,] R. D. T. par kārtējo gadu nevar tikt attiecināti uz saņemto pārskaitījumu grupas iekšienē [..].

Proti, [šī norma] paredzēja, ka “nevienu no [CIR 202. un 203. pantā] paredzētajiem atskaitījumiem nevar veikt no 185. panta 4. punkta 1. punktā minētā pārskaitījuma grupas iekšienē summas, kura ir iekļauta nodokļa bāzē”.

Šis aizliegums tagad ir iekļauts CIR 92 206./3. panta 1. punkta 1. apakšpunkta 8. ievilkumā.

Tā kā saskaņā ar CIR 92 207. panta 8. punktu no pārskaitījuma grupas iekšienē summas nedrīkst veikt nevienu atskaitījumu (tostarp T. D. S.), un šī summa tātad ir “minimālā nodokļa bāze”.

Konkrēti, *John Cockerill* uzsver, ka tās nodokļa bāze 2020. taksācijas gadam ir 44 142 423,75 EUR, proti, summa, kas ir vienāda ar pārskaitījumu, kurai pieskaitīta summa, kas atbilst [daļai] automašīnas izmaksu [..] (444 599,22 EUR), uz [kuriem] attiecas arī R. D. N. atskaitīšanas ierobežojums (CIR 207. panta 7. punkts, [redakcijā,] kas bija piemērojama faktu rašanās laikā).

Par šo summu maksājamais uzņēmumu ienākuma nodoklis ir 13 057 328,95 EUR.

Ja *John Cockerill* strīdīgajā finanšu gadā nebūtu saņēmusi nekādas dividendes, tās nodokļa bāze būtu bijusi negatīva (proti, -4 854 452,59 EUR). Par strīdīgo finanšu gadu uzņēmumu ienākuma nodoklis nebūtu bijis jāmaksā.

(iv) Lietas dalībnieku nostāju rezumējums

18.

John Cockerill norāda, ka Beļģijas tiesībās paredzētais pārskaitījuma grupas iekšienē režīms neļauj atskaitīt kārtējā gada R. D. T. no saņemtā pārskaitījuma grupas iekšienē. *John Cockerill* konstatē, ka tādējādi tai ir liegta “nodokļu priekšrocība”. [*John Cockerill*] tajā saskata atšķirīgu attieksmi, kas ir pretrunā direktīvai, ja salīdzina situāciju, kādā ir sabiedrība, kura saņem dividendes, kas atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar direktīvu, un situāciju, kādā ir cita sabiedrība,

kura tās nesāņem (lai gan abas ir saņēmušas to pašu pārskaitījumu grupas iekšienē).

John Cockerill arī uzskata, ka Beļģijas valsts tiesībās paredzētās nodokļu priekšrocības liegšana sabiedrībai, kura ir saņēmusi dividendes, kas ir atbrīvotas no nodokļa, ir līdzvērtīga dividenžu aplikšanai ar nodokli, pārkāpjot direktīvu.

Visbeidzot, kā norāda *John Cockerill*, tas vien, ka *T. D. S.*, kurus nevarēja ieskaitīt saņemtajā pārskaitījumā grupas iekšienē, var tikt pārnesti uz nākamo periodu, neļauj novērst to, ka šis režīms ir pretrunā direktīvai. Dividenžu aplikšana ar nodokli un pēc tam tāda atskaitījuma piešķiršana, kuru var pārnest uz nākamajiem finanšu gadiem, nav līdzvērtīga tikai vienkārši šo dividenžu atbrīvošanai no nodokļa. Turklāt, pēc tās uzskatiem, aizliegums par kārtējo gadu atskaitīt *R. D. T.* no saņemtā pārskaitījuma grupas iekšienē nav norma, kas [būtu] vērsta pret ļaunprātīgu izmantošanu.

19.

No savas puses *État belge* atgādina, ka saskaņā ar piemērojamo režīmu “*R. D. T.*” dividendes, ko nevarēja atskaitīt saskaņā ar *CIR 92 207.* panta 8. punktu, var pārnest uz nākamajiem finanšu gadiem.

État belge tāpat norāda, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva “neliedz piemērot valstu noteikumus vai arī starptautiskos līgumos paredzētus noteikumus, kas vajadzīgi, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu” (Direktīvas 1. panta [2. punkts]).

Tādējādi, pēc *État belge* uzskatiem, lai gan *CIR 92 205./5.* panta trešās daļas svītrosana tiešām vairs neaizliedz sabiedrībām, kas ir vienošanās grupas iekšienē dalībnieces, veikt lielāku pārskaitījumu, nekā nepieciešams tam, lai vienkārši kompensētu pārskaitījuma saņēmējas sabiedrības zaudējumus, šāds pārskaitījums, kas pārsniedz minētos zaudējumus, tiks neitralizēts saskaņā ar *CIR 92 207.* panta 8. punktu.

Kā norāda *État belge*, tādējādi šī pēdējā minētā tiesību norma ierobežo interesi veikt pārskaitījumu, kurš pārsniegtu pārskaitījuma saņēmējas sabiedrības zaudējumus nodokļu jomā. Tātad likumdevēja sākotnējā griba ierobežot šādus pārskaitījumus grupas iekšienē saglabājas nemainīga.

Ņemot vērā pārskaitījumu grupas iekšienē režīma jēgu, kas ir nodrošināt taisnīgu ieskaitu starp ienākumiem un zaudējumiem, kas radušies sabiedrību grupas iekšienē, *CIR 92 207.* panta 8. punktā ietvertā norma ir “ierobežojoša” norma, kuras mērķis ir novērst jebkādu vēlmi ļaunprātīgi izmantot pārskaitījuma grupas iekšienē režīmu, neitralizējot priekšrocības, kas izrietētu no pārmērīgi liela pārskaitījuma grupas iekšienē, un novērst konkurences apstākļu izkropļošanu iekšējā tirgū.

Visbeidzot, *État belge*, pirmkārt, uzsver grupas iekšējā režīma brīvprātīgo un neierobežoto raksturu un, otrkārt, velk paralēles ar neparasto un labvēlīgo priekšrocību režīmu. *État belge* uzskata, ka *CIR 92 207*. panta 8. punkta piemērošana nav nošķirama no pārskaitījumu grupas iekšienē režīma.

Tribunal [de première instance de Liège] analīze

20.

Tribunal [de première instance de Liège] konstatē, ka [Eiropas Savienības] Tiesa [...] ir nostiprinājusi Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas 4. panta 1. punkta tiešo iedarbību ⁴.

21.

Turklāt dažādos Tiesas spriedumos [...] ^{5 6} ir aplūkoti līdzīgi jautājumi, un it īpaši – 2019. gada 19. decembra spriedumā ⁷, kurā ir atgādināts, ka Direktīva:

⁴ Šī tiesā iedarbība it īpaši ir atgādināta 2019. gada 19. novembra iepriekšējā lēmumā Nr. 2019.0935.

⁵ ES Tiesa, 2009. gada 12. februāris, C-138/07, kurā ir noteikts:

“Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, kāds ir apskatīts pamata lietā, kurā ir noteikts, ka mātes sabiedrības saņemtās dividendes tiek ietvertas tās ar nodokli apliekamo ienākumu pamatsummā, lai vēlāk tiktu atskaitītas apmērā līdz 95 % tiktāl, ciktāl attiecīgajā nodokļu aplikšanas laika posmā, pēc tam, kad ir atskaitīta pārējā peļņa, kas ir atbrīvota no nodokļa, paliek pozitīvs peļņas atlikums[.] Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta pirmais ievilkums ir beznosacījumu un pietiekami precīzs, lai uz to varētu pamatoties valsts tiesās.”

⁶ ES Tiesa, 2017. gada 26. oktobris, [sprieduma] C-39/16 (ECLI:EU:C:2017:813 1) 52. apsvērumā [52. punktā] ir norādījusi:

[“]Otrkārt, ir jākonstatē, ka Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktā paredzētais noteikums atņemtu lietderīgu iedarbību šī panta 1. punktā ietvertajam noteikumam, ja šis pirmais noteikums būtu jāinterpretē kā tāds, kas dalībvalstīm ļauj liegt atskaitīt no mātesuzņēmuma ar nodokļiem apliekamās peļņas visus aizņēmumu procentus līdz summai, kas atbilst to dividenžu – kuras ir atbrīvotas no nodokļa – summai, ko mātesuzņēmums saņem par dalību meitasuzņēmuma kapitālā, šādai neatskaitāmībai neesot ierobežotai ar procentu maksājumiem par šādas dalības, no kuras nāk šīs dividendes, finansēšanu. Šāda interpretācija nozīmētu atļaut šī dalībvalstīm tieši palielināt mātesuzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu, tādējādi ietekmējot vienā dalībvalstī esoša meitasuzņēmuma izmaksāto dividenžu sadalīšanas citā dalībvalstī reģistrētam mātesuzņēmumam neitralitāti no nodokļu viedokļa.[”]

⁷ ES Tiesa, 2019. gada 19. decembris, [sprieduma] C-389/18 45. apsvērumā [45. punktā] ir norādījusi: *“Tādējādi šķiet, ka [R. D. T.] režīms, kas piemērojams saņemtajām dividendēm, apvienojumā ar valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto atskaitījumu secību, kā arī [DCR] izmantošanas iespējas ierobežojumu laikā, var radīt tādas sekas, ka dividenžu saņemšanas rezultātā mātesuzņēmums zaudē citu nodokļu priekšrocības, kas paredzētas valsts tiesiskajā regulējumā, un tāpēc tam tiek uzlikts lielāks nodokļu slogs nekā tas būtu, ja šis uzņēmums*

“aizliedz dalībvalstīm aplikēt ar nodokļiem mātesuzņēmumu par meitasuzņēmuma sadalīto peļņu [...], un ka šis aizliegums attiecas arī uz valsts tiesisko regulējumu, kurš, lai arī mātesuzņēmuma saņemtās dividendes pašas par sevi neparedz aplikēt ar nodokli, var radīt sekas, ka mātesuzņēmums tiek netieši aplikts ar nodokļiem no šīm dividendēm [par šīm dividendēm]”.

Tomēr *État belge* uzskata, ka šo judikatūru nevar transponēt, it īpaši tādēļ, ka Direktīva aizsargājot vienīgi mātesuzņēmumu, kas saņem dividendes, un ka faktiem piemērojamā Beļģijas tiesiskajā regulējumā saņēmējs, kas saņem pārskaitījumu, nav nodokļa maksātājs, kas gūst priekšrocību.

Tomēr *Tribunal [de première instance de Liège]* konstatē, ka šajā lietā katrā ziņā Tiesas judikatūras [...] analīze rada Savienības tiesību interpretācijas grūtības⁸.

[OMISSIS: rezolutīvajā daļā ir atkārtots prejudiciālā jautājuma formulējums]

AR ŠĀDU PAMATOJUMU:

***Tribunal [de première instance de Liège]*, lemjot atbilstoši sacīkstes principam;** [norādes par tiesvedību]

[..]

norāda, ka ir jāuzdod Eiropas Savienības Tiesai šādi prejudiciāli jautājumi:

- Vai Direktīvas 2011/96/ES 4. pantam ir tieša iedarbība un vai tas kopsakarā ar citiem Savienības tiesību avotiem ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus:
 - (i) ar kuriem ir ieviests nodokļu konsolidācijas režīms (pārskaitījums grupas iekšienē), kas ļauj sabiedrību grupām ar atsevišķiem nosacījumiem visus ar nodokļiem aplikamos ienākumus vai daļu no ar nodokļiem aplikamajiem ienākumiem, ko guvuši atsevišķi meitasuzņēmumi, pārskaitīt uz citiem meitasuzņēmumiem, kuriem ir radušies zaudējumi attiecīgajā nodokļa iekasēšanas gadā (pārskaitījums grupas iekšienē), un
 - (ii) ar kuriem šī priekšrocība saņemto dividenžu apmērā ir liegta sabiedrībām, kurām radušies zaudējumi un kuras atbilst nosacījumiem atbrīvojuma saņemšanai saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem, ar kuriem transponēta Direktīva 2011/96/ES?

nebūtu saņēmis dividendes no sava nerezidenta meitasuzņēmuma vai ja, kā to norāda iesniedzējtiesa, dividendes tiktu vienkārši izslēgtas no mātesuzņēmuma nodokļ[a] bāzes.”

⁸ Skat. arī *Ministre des finances* (finanšu ministra) atbildi uz *Question parlementaire n° 1301 de monsieur Peter De Roover* (Pētera de Rūvera 2023. gada 11. janvāra parlamentāro jautājumu Nr. 1301), ar kuru var iepazīties www.fisconetplus.be.

- Vai šie tiesību akti var ietilpt Direktīvas 2011/96/ES 1. panta 2. punkta – kurā ir precizēts, ka tā “neliedz piemērot valstu noteikumus vai arī starptautiskos līgumos paredzētus noteikumus, kas vajadzīgi, lai novērstu krāpšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu” – piemērošanas jomā[?] [..]

[Norādes par tiesvedību un paraksti]

[..]

DARBBA VERSIJA