

Predmet C-135/24

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

20. veljače 2024.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunal de première instance de Liège (Belgija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

29. siječnja 2024.

Tužitelj:

John Cockerill SA

Tuženik:

État belge

**Tribunal de première
instance de Liège**

**- Division Liège (Prvostupanjski sud u Liègeu, Odjel u
Liègeu, Belgija)**

Presuda

Građanski sud

Porezni odjel

U predmetu:

JOHN COCKERILL SA, [omissis],

tužitelj [omissis],

protiv:

ÉTAT BELGE (BELGIJSKA DRŽAVA) [omissis],

tuženika [omissis]

I. POSTUPAK

[omissis]

[postupovne napomene]

Saslušavši izlaganja stranaka [omissis] na raspravi održanoj 18. prosinca 2023. [omissis].

II. ČINJENICE I PREDMET POSTUPKA

1.

Osporava se sljedeća porezna obveza:

Porezna godina	Identifikacijska oznaka poreznog rješenja	Vrsta poreza	Datum upisa
2020.	815319915	Porez na dobit	1. 2. 2021.

2.

Tužitelj (u daljnjem tekstu: John Cockerill) belgijsko je rezidentno društvo koje podliježe plaćanju poreza na dobit u Belgiji.

3.

Za poreznu godinu 2020. oporezovano je na osnovi podataka navedenih u njegovoj prijavi.

4.

To je društvo 20. travnja 2021. podnijelo upravnu žalbu protiv porezne obveze koja mu je utvrđena na toj osnovi.

John Cockerill smatra da činjenica da, zbog članka 207. osmog stavka Codea des Impôts sur les Revenus (Zakonik o porezu na prihode, u daljnjem tekstu: CIR iz 1992.), u verziji koja se primjenjuje na razdoblje o kojem je riječ, sve svoje „već oporezovane prihode” iz tekuće godine nije mogao odbiti od prijenosa unutar grupe koji je primio, koji je, prema njegovu mišljenju, ispunjavao sve uvjete iz

članka 205./5 CIR-a iz 1992. te je bio predmet sporazuma u tu svrhu predviđenog u Arrêtu royal d'exécution du CIR 92 (Kraljevska uredba o provedbi CIR-a iz 1992.), čini povredu Direktive Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (u daljnjem tekstu: Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima ili Direktiva), koja je, međutim, trebala biti obvezujuća za belgijskog zakonodavca.

5.

Konkretnije, John Cockerill je tijekom 2019. primio dividende u ukupnom iznosu od 102 786 997,32 eura.

[omissis]

John Cockerill smatra da te dividende ispunjavaju, u iznosu od 96 302 105,00 eura, uvjete za primjenu sustava konačno oporezovanih prihoda na to društvo u skladu s člancima 202. i 203. CIR-a iz 1992.

6.

Osim toga, te je iste godine John Cockerill primio prijenos unutar grupe u iznosu od 43 697 824,53 eura (u daljnjem tekstu: prijenos).

Taj je prijenos primio od [omissis] [3] [belgijska rezidentna] društva. [omissis]

7.

John Cockerill smatra da taj prijenos ispunjava sve uvjete [omissis] [za primjenu poreznog sustava prijenosa unutar grupe].

Iznos tog prijenosa pribrojen je poreznoj osnovici poreza na dobit društva John Cockerill za spornu poreznu godinu. Međutim, John Cockerill nije mogao od te porezne osnovice odbiti konačno oporezovane prihode iz tekuće godine.

8.

John Cockerill smatra da ta situacija, u kojoj je primoran platiti porez na dobit, koji pak ne bi bio morao platiti da nije primio dividende, nije u skladu s Direktivom [o matičnim društvima i društvima kćerima] [omissis].

9.

John Cockerill tu je situaciju osporavao žalbom podnesenom 20. travnja 2021. Ona je odbijena odlukom od 16. rujna 2022. John Cockerill je, slijedom toga, 5. prosinca 2022. podnio predmetnu tužbu [omissis].

III. ZAHTJEVI

10.

Kao glavni zahtjev, John Cockerill traži smanjenje sporne porezne obveze s obzirom na to da od prijenosa nije mogao odbiti konačno oporezovane prihode iz tekuće godine, što je protivno Direktivi.

Podredno, John Cockerill traži da se uputi prethodno pitanje Sudu [omissis], koje bi u tom slučaju glasilo:

„Trebali li članak 4. Direktive 2011/96/EU, u vezi s drugim izvorima prava Unije, tumačiti na način da mu se protivi zakonodavstvo države članice kojim se i. uspostavlja sustav porezne konsolidacije koji grupama društava omogućuje da, pod određenim uvjetima, cijelu ili dio oporezive dobiti koju su ostvarila određena društva kćeri prenesu drugim društvima kćerima koja su imala gubitke u poreznoj godini (prijenos unutar grupe), ali kojim se ii. ta pogodnost ne daje društvima koja su ostvarila gubitak, do iznosa primljenih dividendi, koja ispunjavaju uvjete da se na njih primjenjuje izuzeće u zakonodavstvu države članice kojim se prenosi Direktiva 2011/96/EU?“

11.

Belgijska Država zahtjev smatra dopuštenim, ali neosnovanim, te zahtijeva da se potvrdi obveza plaćanja poreza na dobit.

IV. DOPUŠTENOST

12.

[omissis] [Z]ahtjev je dopušten [omissis].

V. RASPRAVA

Prvi tužbeni razlog u okviru glavnog zahtjeva:

- i. Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima te njezino prenošenje**

13.

Člankom 4. Direktive propisano je da, „[k]ada matično društvo [...] na temelju povezivanja matičnog društva sa svojim društvom kćeri prima raspodijeljenu dobit, država članica matičnog društva [...], osim kada je društvo kći likvidirano[,] suzdržava se od oporezivanja takvih dobiti“.

Direktivom se dakle predviđa izuzeće dividendi koje društvo kći isplati svojem matičnom društvu, ako su ispunjeni uvjeti propisani Direktivom.

14.

U pogledu izravnog učinka Direktive Sud [omissis] je, kad je riječ o članku 4. Direktive 90/435, već pojasnio:

„61. U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da mogućnost pružena državama članicama da odaberu između više mogućih načina za postizanje rezultata koji je propisan direktivom ne isključuje mogućnost pojedinaca da se pred nacionalnim sudovima pozivaju na prava čiji se sadržaj može dovoljno precizno odrediti na temelju odredaba direktive samih (vidjeti osobito presudu Francovich i dr., prethodno navedenu, t. 17. i presudu od 17. srpnja 2008., Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, još neobjavljenu u Zborniku, t. 30.) [...]”¹.

15.

Direktiva je prenesena u belgijsko nacionalno pravo prema metodi uključivanja i odbijanja (članak 202. i sljedeći CIR-a iz 1992.) Ta metoda predviđa, ukratko, da se dividende koje raspodjeljuje društvo kći najprije uključuju u poreznu osnovicu matičnog društva, a zatim se odbijaju od te osnovice, ako su ispunjeni zakonski uvjeti za to. Ako su konačno oporezovani prihodi veći od porezne osnovice društva, njihovi se viškovi mogu prenijeti na sljedeće porezne godine (članak 205. stavak 3. CIR-a iz 1992.).

i. Belgijski sustav prijenosa unutar grupe

16.

[omissis]² [omissis] Sustav prijenosa unutar grupe[, u verziji koja se primjenjuje na ovaj predmet³,] stupio je na snagu 1. siječnja 2019. [omissis].

Sustav prijenosa unutar grupe pod određenim, vrlo strogim uvjetima belgijskim društvima korisnicima omogućuje da prenesu cijelu ili dio svoje dobiti društvima iz iste grupe koja su ostvarila gubitke tijekom istog poreznog razdoblja.

Za društvo koje je izvršilo prijenos preneseni iznos priznaje se kao odbitak za porez na dobit (članak 205./5 CIR-a iz 1992.).

Za društvo koje prima prijenos preneseni iznos uračunava se u poreznu osnovicu. Gubici iz tekuće godine mogu se koristiti za smanjenje njegove porezne osnovice.

¹ Presuda od 12. veljače 2009., Cobelfret, predmet 138/07, ECLI:EU:C:2009:82

² [omissis]

³ M. B., 10. kolovoza 2018., str. 62656.

iii. Sustav konačno oporezovanih prihoda i djelomična belgijska porezna konsolidacija

17.

Na temelju [članka 207. osmog stavka CIR-a iz 1992. kako se primjenjuje na razdoblje nastanka činjenica] [omissis], konačno oporezovani prihodi iz tekuće godine ne mogu se odbiti od primljenog prijenosa unutar grupe [omissis].

Naime, [omissis] [tom odredbom] bilo je propisano da se „*nijedan od odbitaka predviđenih u člancima [202. i 203. CIR-a] ne može primijeniti na iznos prijenosa unutar grupe naveden u članku 185. stavku 4. prvom podstavku, koji se uračunava u poreznu osnovicu*”.

Sada je ta zabrana preuzeta u članku 206./3 stavku 1. prvom podstavku osmoj alineji CIR-a iz 1992.

Budući da se, u skladu s člankom 207. osmim stavkom CIR-a iz 1992., nijedan odbitak (među ostalim, konačno oporezovani prihodi) ne može primijeniti na iznos prijenosa unutar grupe, taj iznos čini dakle „minimalnu poreznu osnovicu”.

Konkretno, John Cockerill naglašava da njegova porezna osnovica za poreznu godinu 2020. iznosi 44 142 423,75 eura [omissis], što je iznos jednak prijenosu, uvećan za iznos koji odgovara [dijelu] troškova korištenja vozilom [omissis] (444 599,22 eura), na [koji] se također primjenjuje ograničenje za odbitak konačno oporezovanih prihoda (članak 207. sedmi stavak CIR-a kako se primjenjuje na razdoblje nastanka činjenica).

Porez na dobit koji treba platiti na taj iznos iznosi 13 057 328,95 eura.

Da John Cockerill nije primio nijednu dividendu tijekom sporne porezne godine, njegova bi porezna osnovica bila negativna (odnosno –4 854 452,59 eura). Za spornu poreznu godinu to društvo ne bi trebalo platiti nikakav porez na dobit.

iv. Sažeti prikaz stajališta stranaka

18.

John Cockerill ističe da se sustavom prijenosa unutar grupe u belgijskom pravu ne dopušta odbitak konačno oporezovanih prihoda iz tekuće godine od prijenosa unutar grupe. John Cockerill tvrdi da mu je zbog toga uskraćena „porezna pogodnost”. Smatra da je riječ o različitom postupanju koje je protivno Direktivi usporedi li se situacija društva koje primi dividende izuzete Direktivom sa situacijom drugog društva koje ih ne primi (a oba su primila isti prijenos unutar grupe).

John Cockerill također smatra da uskraćivanje porezne pogodnosti predviđene belgijskim nacionalnim pravom društvu koje je primilo dividende na koje se primjenjuje izuzeće podrazumijeva oporezivanje dividendi protivno Direktivi.

Naposljetku, prema mišljenju društva John Cockerill, samo to da se konačno oporezovani prihodi koje nije bilo moguće odbiti od primljenog prijenosa unutar grupe mogu prenijeti ne poništava činjenicu da je sustav protivan Direktivi. Oporezovati dividende da bi se zatim odobrio odbitak prenosiv na sljedeće porezne godine nije jednako tomu da se na te dividende samo primijeni izuzeće. Usto, to društvo smatra da zabrana odbitka konačno oporezovanih prihoda iz tekuće godine od primljenog prijenosa unutar grupe nije odredba protiv zlorabe.

19.

Belgijska Država pak podsjeća na to da su, prema primjenjivom sustavu, dividende koje su konačno oporezovani prihodi, koje se na temelju članka 207. osmog stavka CIR-a iz 1992. nisu mogle odbiti, prenosive na sljedeće porezne godine.

Belgijska Država nadalje podsjeća na to da Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima „ne isključuje primjenu unutarnjih ili odredaba temeljenih na ugovoru za sprečavanje prevare ili zlorabe” (članak 1. [stavak 2.] Direktive).

Prema tome, prema mišljenju Belgijske Države, iako je točno da se brisanjem trećeg stavka članka 205./5 CIR-a iz 1992. društvima koja su sklopila sporazum unutar grupe više ne zabranjuje prijenos veći od onoga što je nužno da bi se jednostavno nadoknadio gubitak društva koje prima prijenos, takav prijenos veći od navedenog gubitka neutralizirat će se primjenom članka 207. osmog stavka CIR-a iz 1992.

Belgijska Država smatra da se tom posljednjom odredbom tako smanjuje interes za prijenos koji premašuje porezni gubitak društva koje ga prima. Prvotna volja zakonodavca da se ograniče takvi prijenosi unutar grupe stoga ostaje jednaka.

S obzirom na svrhu sustava prijenosa unutar grupe, a to je osigurati pravedno poravnanje dobiti s pretrpljenim gubicima unutar grupe društava, odredba iz članka 207. osmog stavka CIR-a iz 1992. „ograničavajuća” je odredba kojom se nastoji spriječiti svaka namjera zlorabe sustava prijenosa unutar grupe neutraliziranjem pogodnosti koje bi proizlazile iz prevelikog prijenosa unutar grupe te izbjeći narušavanje uvjeta tržišnog natjecanja na unutarnjem tržištu.

Naposljetku, Belgijska Država ustraje, s jedne strane, na dobrovoljnoj i slobodnoj prirodi sustava prijenosa unutar grupe, povlačeći, s druge strane, paralelu sa sustavom prekomjernih i besplatnih pogodnosti. Prema mišljenju Belgijske Države, primjena članka 207. osmog stavka CIR-a iz 1992. neodvojiva je od sustava prijenosa unutar grupe.

Analiza Tribunala (Prvostupanjski sud)

20.

Tribunal (Prvostupanjski sud) utvrđuje da je Sud [*omissis*] potvrdio izravan učinak članka 4 stavka 1. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima⁴.

21.

Usto, slična se pitanja razmatraju u više presuda Suda [*omissis*]^{5,6}, a osobito u presudi od 19. prosinca 2019.⁷, u kojoj se podsjeća na to da se Direktivom:

„zabranjuje državama članicama da oporezuju matično društvo na temelju dobiti koju je njegovo društvo kći raspodijelilo [...] i da je tom zabranom obuhvaćen i nacionalni propis koji, iako se njim ne oporezuju dividende koje

⁴ Na taj se izravan učinak podsjeća, među ostalim, u prethodnom mišljenju br. 2019.0935 od 19. studenoga 2019.

⁵ Presuda Suda, 12. veljače 2009., C-138/07, u kojoj se navodi:

„Članak 4. stavak 1. prvu alineju Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice, kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se predviđa da se dividende koje je primilo matično društvo uključuju u njegovu poreznu osnovicu, a zatim se 95 % tih dividendi odbija od te osnovice ako za predmetno porezno razdoblje nakon odbitka druge dobiti izuzete od plaćanja poreza preostane pozitivan saldo. Članak 4. stavak 1. prva alineja Direktive 90/435 bezuvjetan je i dovoljno precizan da bi se pojedinac na njega mogao pozvati pred nacionalnim sudovima.”

⁶ Presuda Suda, 26. listopada 2017., C-39/16 (ECLI:EU:C:2017:813 1), u kojoj se u točki 52. navodi:

S druge strane, valja utvrditi da bi pravilo iz članka 4. stavka 2. Direktive 90/435 lišilo pravilo iz stavka 1. tog članka korisnog učinka ako bi se to prvo pravilo trebalo tumačiti na način da državama članicama dopušta da se protive tomu da se od oporezive dobiti matičnog društva odbiju troškovi kamata na zajmove do iznosa koji odgovara iznosu dividenda, koristeći se poreznom olakšicom na temelju udjela u kapitalu društva kćeri, a da se ta nemogućnost odbitka pritom ne ograniči na troškove kamata koje se odnose na financiranje takvog udjela iz kojeg nastaju te dividende. Naime, takvo bi tumačenje omogućilo navedenim državama članicama da neizravno povećaju oporeziv dohodak matičnog društva, utječući na poreznom planu na neutralnost raspodjele dividendi koje je društvo kći sa sjedištem u jednoj državi članici isplatilo svojem matičnom društvu s poslovnim nastanom u drugoj državi članici.

⁷ Presuda Suda, 19. prosinca 2019., C-389/18, u kojoj se u točki 45. navodi: *„Stoga se čini da kombinacija sustava KOP- ova [konačno oporezovanih prihoda] koja se primjenjuje na primljene dividende, redosljeda odbitaka predviđenog nacionalnim propisom, kao i vremenskog ograničenja mogućnosti korištenja ORK- a [odbitka za rizični kapital], može imati za posljedicu to da primanje dividendi može dovesti do toga da matično društvo izgubi drugu poreznu pogodnost predviđenu nacionalnim zakonodavstvom i stoga do većeg poreznog opterećenja navedenog društva od onog koje bi se na njega primjenjivalo da nije primilo dividende od svojeg nerezidentnog društva kćeri ili da su se, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, dividende jednostavno samo odbile od porezne osnovice matičnog društva.”*

matično društvo primi kao takve, može imati učinak da se neizravno oporezuje matično društvo na te dividende”.

Belgijska Država smatra, međutim, da se ta sudska praksa ne može primijeniti, osobito zbog toga što Direktiva štiti samo matično društvo koje prima dividende te, u sustavu belgijskog prava koji se primjenjuje na činjenice, korisnik koji prima prijenos nije porezni obveznik koji ostvaruje pogodnost.

Međutim, Tribunal (Prvostupanjski sud) utvrđuje da, u ovom predmetu, u svakom slučaju iz analize sudske prakse Suda [*omissis*] proizlazi poteškoća u tumačenju prava Unije⁸.

[tekst prethodnog pitanja preuzet u izreci] [*omissis*]

SLIJEDOM NAVEDENOG,

Tribunal (Prvostupanjski sud), odlučujući u kontradiktornom postupku;
[postupovne napomene]

[*omissis*]

odlučuje da Sudu Europske unije treba uputiti sljedeća prethodna pitanja:

- Ima li članak 4. Direktive 2011/96/EU izravan učinak i treba li taj članak, u vezi s drugim izvorima prava Unije, tumačiti na način da mu se protivi zakonodavstvo države članice:
 - i. kojim se uspostavlja sustav porezne konsolidacije (prijenos unutar grupe) koji grupama društava omogućuje da, pod određenim uvjetima, cijelu ili dio oporezive dobiti koju su ostvarila određena društva kćeri prenesu drugim društvima kćerima koja su imala gubitke u poreznoj godini (prijenos unutar grupe), i
 - ii. kojim se ta pogodnost ne daje društvima koja su ostvarila gubitak, do visine iznosa primljenih dividendi, koja ispunjavaju uvjete da se na njih primjenjuje izuzeće u zakonodavstvu države članice kojim se prenosi Direktiva 2011/96/EU?
- Može li to zakonodavstvo biti obuhvaćeno područjem primjene članka 1. stavka 2. Direktive 2011/96/EU, u kojem se pojašnjava da ona „ne isključuje primjenu unutarnjih ili odredaba temeljenih na ugovoru za sprečavanje prevare ili zlouporabe”[?] [*omissis*]

⁸ Vidjeti i odgovor Ministre des finances (ministar financija, Belgija) na parlamentarno pitanje br. 1301 Petera De Roovera od 11. siječnja 2023., koji je dostupan, među ostalim, na adresi www.fisconetplus.be

[postupovne napomene i potpisi]

[*omissis*]

RADNI DOKUMENT