Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 13. marca 2025 *

„Predhodno odločanje – Skupni sistem obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic – Direktiva 2011/96/EU – Člen 1(4) – Preprečevanje goljufij in zlorab – Člen 4(1) – Prepoved obdavčitve prejetega dobička – Neposredni učinek – Vključitev dividende, ki jo razdeli odvisna družba, v davčno osnovo matične družbe – Odbitek razdeljene dividende od davčne osnove matične družbe – Omejitev odbitka – Ureditev prenosov znotraj skupine, ki omogoča prenos dobička, ki so ga ustvarile nekatere družbe, na druge družbe“

V zadevi C-135/24,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu, Belgija) z odločbo z dne 29. januarja 2024, ki je na Sodišče prispela 20. februarja 2024, v postopku

John Cockerill SA

proti

État belge,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi A. Kumin (poročevalec), predsednik senata, I. Ziemele, sodnica, in S. Gervasoni, sodnik,

generalni pravobranilec: R. Norkus,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za družbo John Cockerill SA M. Possoz, avocat, in H. Vanhulle, advocaat,

– za belgijsko vlado S. Baeyens, P. Cottin in C. Pochet, agenti,

– za Evropsko komisijo A. Ferrand in W. Roels, agenta,

* Jezik postopka: francoščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1(4) in člena 4 Direktive Sveta 2011/96/EGS z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL 2011, L 345, str. 8), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015 (UL 2015, L 21, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva 2011/96).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo John Cockerill SA in État belge (Belgijska država) v zvezi z davčno napovedjo te družbe za davčno leto 2020.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1 Direktive 2011/96 določa:

„1. Države članice uporabljajo to direktivo:

(a) za distribucijo dobička, ki ga prejmejo družbe iz te države članice od odvisnih družb iz drugih držav članic;

[…]

2. Države članice ne priznajo nobenih ugodnosti iz te direktive za sheme ali nize shem, ki glede na to, da je bil pri njihovem uresničevanju poglavitni namen ali eden od poglavitnih namenov pridobitev davčne prednosti, ki izničuje cilj ali namen te direktive, niso pristni, če se upoštevajo vsa pomembna dejstva in okoliščine.

Shema lahko obsega več kakor en korak ali del.

3. Za namene odstavka 2 se shema ali niz shem šteje za nepristnega, kolikor se ne uresničuje iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko stvarnost.

4. Ta direktiva ne preprečuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so potrebne za preprečevanje davčnih utaj, davčnih goljufij ali zlorab.“

4 Člen 4(1) te direktive določa:

„Kadar matična družba ali njena stalna poslovna enota iz naslova povezave matične družbe z njeno odvisno družbo prejme distribucijo dobička, država članica matične družbe, in država članica, v kateri se nahaja njena stalna poslovna enota, razen v primeru likvidacije odvisne družbe, ravna tako, da:

(a) se bodisi vzdrži obdavčevanja takšnega dobička v obsegu, v katerem odvisna družba takšnih dobičkov ne more uveljavljati kot izdatka, in takšen dobiček obdavči v obsegu, v katerem lahko odvisna družba takšne dobičke uveljavi kot izdatek; bodisi

(b) ta dobiček obdavči in hkrati matični družbi in stalni poslovni enoti dovoli, da od zneska izračunanega davka odbije del davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček in ki ga je izplačala odvisna družba in katera koli odvisna družba nižjega ranga, ob upoštevanju pogoja, da vsak del družbe in njene odvisne družbe nižjega ranga spada pod opredelitev iz člena 2 in da izpolnjuje zahteve iz člena 3, do višine zneska ustrezno izračunanega davka.“

Belgijsko pravo

5 Za spor o glavni stvari se uporabljajo določbe zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992 v različici, ki je veljala v davčnem letu 2020 (v nadaljevanju: CIR 1992).

6 Člen 4(1) Direktive 2011/96 je bil v belgijsko pravo prenesen s členom 202 in naslednjimi CIR 1992. Belgijski zakonodajalec se je odločil za tako imenovano metodo „vključitev-odbitek“, v skladu s katero se v bistvu dividende, ki jih razdeli odvisna družba, najprej vključijo v davčno osnovo matične družbe, nato pa se od te osnove odbijejo kot „dokončno obdavčeni dohodki“ (v nadaljevanju: DOD), če so izpolnjeni zakonski pogoji. Če so DOD višji od davčne osnove družbe, se lahko presežki prenesejo v poznejša davčna obdobja.

7 CIR 1992 poleg tega določa sistem „prenosa znotraj skupine“. Ta sistem belgijskim družbam, ki so poslovale z dobičkom, pod nekaterimi pogoji omogoča, da svoj dobiček v celoti ali delno prenesejo na družbe v isti skupini, ki so imele v istem davčnem obdobju izgubo. Pri družbi, ki izvede prenos, se preneseni znesek odšteje od dobička v določenem davčnem obdobju (člen 205/5 CIR 1992). Družba, ki prejme prenos, preneseni znesek vključi v davčno osnovo (člen 185(4) CIR 1992).

8 Omejitev je določena v členu 207, osmi odstavek, CIR 1992, ki določa:

„Nobenega izmed odbitkov iz členov od 199 do 206, 536 in 543 ni mogoče uporabiti za znesek prenosa znotraj skupine iz člena 185[(4), prvi pododstavek], ki je prevzet v davčno osnovo.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

9 Družba John Cockerill je družba rezidentka Belgije, ki je zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

10 Leta 2019 je prejela dividende iz svojega deleža v hčerinskih družbah s sedežem v Belgiji, drugih državah članicah Evropske unije in tretjih državah, od katerih del v višini 96.302.105 EUR po mnenju te družbe izpolnjuje pogoje za upravičenost do sistema DOD. Poleg tega je družba v istem letu prejela prenos znotraj skupine v višini 43.697.824,53 EUR, ki je bil prištet k njeni davčni osnovi.

11 Vendar družba John Cockerill zaradi omejitve odbitka iz člena 207, osmi odstavek, CIR 1992 od svoje davčne osnove ni mogla odbiti vseh prejetih dividend, ki izpolnjujejo pogoje za upravičenost do sistema DOD. Posledično ji je bilo za davčno leto 2020 iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb naloženo plačilo zneska 13.057.328,95 EUR. Po mnenju te družbe pa bi bila njena davčna osnova, če v zadevnem davčnem letu ne bi prejela nobenih dividend, ki bi izpolnjevale pogoje za upravičenost do sistema DOD, negativna, tako da ji ne bi bilo treba plačati davka.

12 Družba John Cockerill meni, da je ta položaj, zaradi katerega mora plačati davek, medtem ko ji ga ne bi bilo treba, če ne bi prejela dividend, v nasprotju z Direktivo 2011/96. Zato je 20. aprila 2021 pri belgijski davčni upravi vložila pritožbo, s katero je izpodbijala naloženo obdavčitev. Ker je bila ta pritožba zavrnjena, je 5. decembra 2022 pri tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu, Belgija), ki je predložitveno sodišče, iz istega razloga vložila tožbo.

13 Družba John Cockerill pred navedenim sodiščem trdi, da je zato, ker člen 207, osmi odstavek, CIR 1992 ne omogoča, da bi se DOD tekočega leta odbili od prejetega prenosa znotraj skupine, prikrajšana za davčno ugodnost. V tem vidi različno obravnavanje, ki je v nasprotju z Direktivo 2011/96, kadar se položaj družbe, ki prejme dividende, oproščene na podlagi te direktive, primerja s položajem druge družbe, ki jih ne prejme, čeprav sta obe prejeli enak prenos znotraj skupine.

14 Belgijska država pa poudarja, da je smisel sistema prenosov znotraj skupine zagotoviti pravično izravnavo med dobički in izgubami, ustvarjenimi znotraj skupine družb. Zato je namen člena 207, osmi odstavek, CIR 1992 omejiti interes za tak prenos, ki presega davčno izgubo družbe prejemnice prenosa, in tako zatreti vsakršno željo po zlorabi tega sistema z nevtralizacijo ugodnosti, ki bi izhajale iz prevelikega prenosa znotraj skupine. Vsekakor naj bi bilo DOD, ki jih ni bilo mogoče odbiti na podlagi te določbe, mogoče prenesti v poznejša davčna obdobja.

15 Ker je Tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu) dvomilo o združljivosti nacionalne zakonodaje z Direktivo 2011/96, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali ima člen 4 [Direktive 2011/96] neposredni učinek in ali ga je treba v povezavi z drugimi viri prava Unije razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice:
   (i) ki uvaja ureditev davčne konsolidacije (prenos znotraj skupine), na podlagi katere lahko skupine družb pod nekaterimi pogoji obdavčljivi dobiček, ki so ga ustvarile nekatere odvisne družbe, v celoti ali delno prenesejo na druge odvisne družbe, ki so imele v letu obdavčitve izgubo (prenos znotraj skupine), in
   (ii) ki iz te ugodnosti izključuje družbe, ki so poslovale z izgubo, in sicer do zneska prejetih dividend, ki izpolnjujejo pogoje za oprostitev na podlagi zakonodaje države članice, s katero je bila prenesena [Direktiva 2011/96]?

2. Ali ta zakonodaja lahko spada na področje uporabe [člena 1(4) Direktive 2011/96], v katerem je določeno, da ta direktiva ‚ne izključuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so potrebne za preprečevanje goljufij ali zlorab‘“?

Dopustnost

16 Belgijska vlada izpodbija dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe.

17 Najprej, trdi, da ta zahteva ne vsebuje dovolj informacij o dejanskem stanju v postopku v glavni stvari in upoštevnih pravilih nacionalnega prava.

18 Dalje, v delu, v katerem se predložitveno sodišče v prvem vprašanju sklicuje na „družbe, ki so poslovale z izgubo“, belgijska vlada trdi, da v obravnavani zadevi nikakor ne gre za izgube, saj so bili poslovni rezultati družbe John Cockerill v davčnem letu iz postopka v glavni stvari pozitivni. Tako naj bi bil predlog za sprejetje predhodne odločbe povsem hipotetičen.

19 Nazadnje, Cour de cassation (kasacijsko sodišče, Belgija) naj bi se že izreklo o tem, kako je treba glede na Direktivo 2011/96 razlagati prepoved odbitka iz člena 207, osmi odstavek, CIR 1992, tako da naj bi imelo predložitveno sodišče na voljo vse potrebne informacije za presojo konkretnih pravnih dejstev in za vsebinsko odločanje.

20 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je v okviru sodelovanja med njim in nacionalnimi sodišči, uvedenega s členom 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločbo, ki bo izdana, pristojno, da ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po predhodni odločbi, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih postavi Sodišču. Zato Sodišče, kadar se zastavljena vprašanja nanašajo na razlago oziroma presojo veljavnosti prava Unije, načeloma mora odločiti (sodba z dne 28. novembra 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, točka 40 in navedena sodna praksa).

21 Iz tega sledi, da za vprašanja v zvezi z razlago ali presojo veljavnosti prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, za opredelitev katerega so odgovorna sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preverja, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, le takrat, kadar je očitno, da zahtevana razlaga ali zahtevana presoja veljavnosti prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na postavljena vprašanja podalo uporabne odgovore (sodba z dne 28. novembra 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, točka 41 in navedena sodna praksa).

22 V obravnavani zadevi predlog za sprejetje predhodne odločbe vsebuje navedbe v zvezi z dejanskim in pravnim okvirom postopka v glavni stvari, ki so – čeprav so omejene – zadostne, da omogočajo razumevanje obsega postavljenih vprašanj in njihove upoštevnosti za rešitev te zadeve ter da Sodišču omogočajo, da poda koristne odgovore, hkrati pa vladam držav članic in drugim zainteresiranim strankam dajejo možnost, da predložijo stališča v skladu s členom 23 Statuta Sodišča Evropske unije.

23 Natančneje, kar zadeva prvo vprašanje, je treba navesti, da Sodišče ni pristojno za preverjanje pravilnosti dejanske predpostavke, na kateri to vprašanje temelji, in da se navedeno vprašanje glede na predmet spora o glavni stvari, kot ga je opisalo predložitveno sodišče, nikakor ne zdi očitno hipotetično.

24 Nazadnje, dopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe ni mogoče izpodbijati z vidika morebitne upoštevne sodne prakse Cour de cassation (kasacijsko sodišče). Tudi ob predpostavki, da obstaja pravilo nacionalnega prava, na podlagi katerega pravna presoja, ki jo je opravilo zadnjenavedeno sodišče, zavezuje predložitveno sodišče, tako pravno pravilo zadnjenavedenemu ne more odvzeti možnosti, da Sodišču predloži vprašanja o razlagi prava Unije v zvezi s tako presojo. Nacionalno sodišče mora namreč biti, če meni, da bi lahko na podlagi pravne presoje, opravljene na višji stopnji, izdalo sodbo, ki bi bila v nasprotju s pravom Unije, svobodno, da Sodišču predloži vprašanja, o katerih dvomi (glej v tem smislu sodbo z dne 15. januarja 2013, Križan in drugi, C-416/10, EU:C:2013:8, točka 68 in navedena sodna praksa).

25 Iz tega sledi, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

Vprašanji za predhodno odločanje

26 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(1) Direktive 2011/96 razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki določa, da je treba dividende, ki jih matična družba prejme od svoje odvisne družbe, najprej vključiti v davčno osnovo prvonavedene družbe, preden jih je mogoče nato odbiti, pri čemer se ta odbitek ne uporabi za znesek prenosa znotraj skupine, prevzet v davčno osnovo, in – če je odgovor pritrdilen – ali člen 1(4) navedene direktive kljub temu dovoljuje tako ureditev.

27 Člen 4(1) Direktive 2011/96 določa, da kadar matična družba ali njena stalna poslovna enota iz naslova povezave matične družbe z njeno odvisno družbo prejme distribucijo dobička, država članica matične družbe in država članica, v kateri je njena stalna poslovna enota, razen v primeru likvidacije odvisne družbe, ravnata tako, da „se bodisi vzdrži[ta] obdavčevanja takšnega dobička v obsegu, v katerem odvisna družba takšnih dobičkov ne more uveljavljati […]“, bodisi „ta dobiček obdavči[ta] in hkrati matični družbi in stalni poslovni enoti dovoli[ta], da od zneska izračunanega davka odbije[ta] del davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček in ki ga je izplačala odvisna družba in katera koli odvisna družba nižjega ranga, ob upoštevanju pogoja, da vsak del družbe in njene odvisne družbe nižjega ranga spada pod opredelitev iz člena 2 [te direktive] in da izpolnjuje zahteve iz [njenega] člena 3, do višine zneska ustrezno izračunanega davka“.

28 Direktiva 2011/96 tako državam članicam izrecno prepušča, da izbirajo med sistemom oprostitve in sistemom odbitka, ki sta določena v točki (a) oziroma točki (b) člena 4(1) te direktive (glej po analogiji sodbo z dne 20. oktobra 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, točka 30 in navedena sodna praksa).

29 Glede na spis, ki je na voljo Sodišču, se je Kraljevina Belgija odločila za sistem oprostitve iz člena 4(1)(a) Direktive 2011/96. Na postavljeni vprašanji je zato treba odgovoriti samo ob upoštevanju te določbe.

30 Obveznost iz člena 4(1)(a) Direktive 2011/96 ni z ničimer pogojena in je izrecno le predmet odstavkov od 2 do 5 istega člena ter člena 1, od (2) do (4), te direktive (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, točka 33 in navedena sodna praksa).

31 Tako države članice za upravičenje do ugodnosti iz člena 4(1)(a) navedene direktive ne morejo določiti drugih pogojev, kot so tisti, določeni s to direktivo (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, točka 34 in navedena sodna praksa).

32 V tem okviru je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da se z Direktivo 2011/96 želi na davčnem področju zagotoviti nevtralnost razdeljevanja dobička s strani odvisne družbe s sedežem v eni državi članici njeni matični družbi s sedežem v drugi državi članici (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, točka 35 in navedena sodna praksa).

33 Za dosego cilja davčne nevtralnosti razdelitve dobička s strani odvisne družbe s sedežem v eni državi članici matični družbi s sedežem v drugi državi članici se z Direktivo 2011/96, med drugim s pravilom iz njenega člena 4(1)(a), izogne dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju dobička, to pomeni, da se izogne temu, da bi bil izplačani dobiček najprej obdavčen pri odvisni družbi in nato pri matični družbi (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, točka 36 in navedena sodna praksa).

34 Tako je s členom 4(1)(a) Direktive 2011/96 državam članicam prepovedano obdavčevanje matične družbe iz naslova dobička, ki ga razdeli njena odvisna družba, ne glede na to, ali je pri obdavčitvi matične družbe obdavčljivi dogodek prejem tega dobička ali njegova razdelitev. Taka prepoved velja tudi za nacionalno zakonodajo, ki – čeprav z njo niso obdavčene dividende, ki jih je prejela matična družba – lahko učinkuje tako, da je matična družba glede teh dividend obdavčena posredno (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, točka 37 in navedena sodna praksa).

35 Taka ureditev namreč ni v skladu niti z besedilom niti s cilji in sistemom Direktive 2011/96, ker z njo ni mogoče v celoti doseči cilja preprečevanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja, na katerega se nanaša pravilo iz člena 4(1)(a) te direktive (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, točka 38 in navedena sodna praksa).

36 V obravnavani zadevi je, kot je razvidno iz točke 6 te sodbe, člen 4(1)(a) Direktive 2011/96 v belgijsko pravo prenesen s členom 202 in naslednjimi CIR 1992. Te določbe v bistvu določajo tako imenovani sistem „vključitev-odbitek“, na podlagi katerega so dividende, ki jih prejme matična družba, najprej vključene v njeno davčno osnovo, nato pa se te dividende kot DOD odbijejo od te osnove, če obdavčljivi dobiček ostane pri matični družbi po odbitku izgub in drugih oproščenih dobičkov. Če so DOD višji od davčne osnove zadevne družbe, se lahko presežki prenesejo v poznejša davčna obdobja.

37 Iz predložitvene odločbe je prav tako razvidno, da sistem „prenosa znotraj skupine“ belgijskim družbam, ki so poslovale z dobičkom, pod nekaterimi pogoji omogoča, da svoj dobiček v celoti ali delno prenesejo na družbe v isti skupini, ki so imele v istem davčnem obdobju izgubo, pri čemer je preneseni znesek vključen v davčno osnovo družbe, ki prejme prenos.

38 Ob tem člen 207, osmi odstavek, CIR 1992 določa, da od zneska prenosa znotraj skupine, ki je vključen v davčno osnovo družbe, ki je upravičena do tega prenosa, ni mogoče odbiti nobenega odbitka, tudi odbitka DOD ne.

39 Družba John Cockerill v bistvu trdi, da uporaba prepovedi iz člena 207, osmi odstavek, CIR 1992 povzroči posredno obdavčitev prejetih dividend, čeprav te izpolnjujejo pogoje za oprostitev na podlagi člena 4(1)(a) Direktive 2011/96.

40 V zvezi s tem je treba glede obstoja morebitne posredne obdavčitve dividend, ki bi ji ta člen 4(1)(a) – kot je bilo opozorjeno v točki 34 te sodbe – nasprotoval, primerjati položaj, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, v okviru katerega je matična družba, kot je družba John Cockerill, pri davčnem odbitku morala spoštovati prepoved iz člena 207, osmi odstavek, CIR 1992, s položajem, v katerem bi zadevna država članica uvedla sistem oprostitve, ki določa izključitev dividend iz davčne osnove te družbe (glej po analogiji sodbo z dne 20. oktobra 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, točke od 42 do 44).

41 Kot trdi Evropska komisija v pisnem stališču, pa se zdi, da je učinek kombinacije belgijskega sistema DOD, kot je veljal v davčnem obdobju iz postopka v glavni stvari, in sistema prenosa znotraj skupine to, da prejetje dividend, ki morajo biti oproščene na podlagi člena 4(1)(a) Direktive 2011/96, lahko povzroči višjo obdavčitev matične družbe, ki je prejela prenos znotraj skupine, kot bi ji bila ta podvržena, če takih dividend ne bi prejela ali če bi bile te dividende samo preprosto izključene iz njene davčne osnove.

42 Če je tako – kar mora preveriti predložitveno sodišče – prejetje dividend za matično družbo ni davčno nevtralno, kar je v nasprotju s ciljem člena 4(1)(a) Direktive 2011/96 (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, točka 46).

43 V tem kontekstu ni upoštevno, da je sistem prenosa znotraj skupine prostovoljni mehanizem, urejen z nacionalnim pravom, ali da se DOD, ki jih ni bilo mogoče uporabiti za določeno leto, lahko prenesejo v naslednje leto.

44 Na eni strani, način, kako belgijski zakonodajalec izvaja sistem oprostitve iz člena 4(1)(a) Direktive 2011/96, namreč nujno pomeni medsebojni vpliv med dividendami in drugimi elementi davčne osnove, kot je prenos znotraj skupine, učinki takega medsebojnega vpliva pa morajo biti v skladu z Direktivo 2011/96 (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, točka 49).

45 Na drugi strani, čeprav je res, da se DOD, ki jih na podlagi prepovedi odbitka iz člena 207, osmi odstavek, CIR 1992 ni bilo mogoče uporabiti v danem letu, lahko prenesejo v naslednje davčno obdobje, ostaja dejstvo, da lahko prejetje dividend v okviru uporabe davčne ureditve, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v nekaterih primerih povzroči višjo obdavčitev matične družbe, kot če bi bile take dividende izključene iz njene davčne osnove. Ker to lahko vpliva na davčno obremenitev matične družbe, je treba ugotoviti, da je ta zato posredno obdavčena glede dividend, ki jih prejme od svoje odvisne družbe (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, točka 53).

46 Glede vprašanja, ali je tak davčni sistem vseeno mogoče dovoliti na podlagi člena 1(4) Direktive 2011/96, je treba opozoriti, da na podlagi te določbe ta direktiva ne izključuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so potrebne za preprečevanje davčnih goljufij ali zlorab.

47 V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da mora biti za to, da bi se za nacionalno zakonodajo lahko štelo, da je njen namen preprečitev davčnih goljufij in zlorab, njen poseben namen preprečevanje ravnanj, ki ustvarjajo povsem umetne sheme brez ekonomske stvarnosti, katerih cilj je neupravičena pridobitev davčne prednosti. Vendar splošna domneva o obstoju goljufije in zlorabe ne more upravičiti davčnega ukrepa, ki posega v cilje direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 14. junija 2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, točki 43 in 44 ter navedena sodna praksa).

48 V obravnavani zadevi pa nič ne kaže na to, da bi bil poseben cilj prepovedi odbitka iz člena 207, osmi odstavek, CIR 1992, da se davčna ugodnost ne prizna povsem umetnim shemam, katerih cilj bi bil neupravičeno izkoristiti to ugodnost. Nasprotno, očitno je, da ta določba na splošno izključuje odbitek DOD od prenosa znotraj skupine, ne glede na obstoj davčne zlorabe.

49 Člen 1(4) Direktive 2011/96 torej državi članici ne dovoljuje uporabe nacionalne določbe, kot je člen 207, osmi odstavek, CIR 1992, če ta presega to, kar je nujno potrebno za preprečevanje davčnih goljufij ali zlorab.

50 Ker se belgijska vlada v pisnih stališčih poleg tega sklicuje na člen 1(2) Direktive 2011/96, je treba opozoriti, da na podlagi te določbe države članice ne priznajo nobenih ugodnosti iz te direktive shemi ali nizu shem, ki sta ob upoštevanju vseh pomembnih dejstev in okoliščin nepristna, če je njun glavni namen ali eden od glavnih namenov pridobiti davčno ugodnost, ki izničuje cilj ali namen navedene direktive.

51 V zvezi s tem zadostuje navesti, da v obravnavani zadevi belgijska vlada ne trdi, da je transakcija, po koncu katere je družba John Cockerill prejela dividende, ki so lahko oproščene v skladu s členom 4(1)(a) Direktive 2011/96, spadala v tako shemo. Poleg tega iz nobenega elementa iz spisa, ki je na voljo Sodišču, ni razvidno, da bi bilo tako.

52 Nazadnje, če bi predložitveno sodišče po primerjavi iz točke 40 te sodbe ugotovilo, da v obravnavani zadevi prejetje dividend s strani družbe John Cockerill ni bilo davčno nevtralno, je treba glede posledic, ki jih je treba izpeljati iz take ugotovitve, navesti, na eni strani, da ima na podlagi načela primarnosti nacionalno sodišče, ki v okviru svoje pristojnosti uporablja določbe prava Unije, dolžnost zagotoviti polni učinek teh določb, pri čemer po potrebi odloči, da ne bo uporabilo neskladne določbe nacionalne zakonodaje, tudi poznejše, ne da bi mu bilo treba zahtevati ali čakati na predhodno odpravo te določbe po zakonodajni poti ali kakšnem drugem ustavnem postopku (sodba z dne 24. junija 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, točka 58 in navedena sodna praksa).

53 Na drugi strani, iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da ima člen 4(1)(a) Direktive 2011/96 neposredni učinek (glej po analogiji sodbo z dne 12. februarja 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, točke od 63 do 65).

54 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 1(4) in člen 4(1) Direktive 2011/96 razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, ki določa, da je treba dividende, ki jih matična družba prejme od svoje odvisne družbe, najprej vključiti v davčno osnovo prvonavedene družbe, preden jih je mogoče nato odbiti, pri čemer se ta odbitek ne uporabi za znesek prenosa znotraj skupine, prevzet v davčno osnovo.

Stroški

55 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Člen 1(4) in člen 4(1) Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015,

je treba razlagati tako, da

nasprotujeta ureditvi države članice, ki določa, da je treba dividende, ki jih matična družba prejme od svoje odvisne družbe, najprej vključiti v davčno osnovo prvonavedene družbe, preden jih je mogoče nato odbiti, pri čemer se ta odbitek ne uporabi za znesek prenosa znotraj skupine, prevzet v davčno osnovo.

Podpisi