Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

13. ožujka 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica – Direktiva 2011/96/EU – Članak 1. stavak 4. – Sprečavanje utaja i zlouporaba – Članak 4. stavak 1. – Zabrana oporezivanja primljene dobiti – Izravan učinak – Uključivanje dividende koju je raspodijelilo društvo kći u poreznu osnovicu matičnog društva – Odbitak raspodijeljene dividende od porezne osnovice matičnog društva – Ograničenje odbitka – Sustav prijenosa unutar grupe koji omogućuje prijenos dobiti koju su ostvarila određena društva na druga društva”

U predmetu C-135/24,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio tribunal de première instance de Liège (Prvostupanjski sud u Lièegeu, Belgija), odlukom od 29. siječnja 2024., koju je Sud zaprimio 20. veljače 2024., u postupku

John Cockerill SA

protiv

État belge,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: A. Kumin (izvjestitelj), predsjednik vijeća, I. Ziemele i S. Gervasoni, suci,

nezavisni odvjetnik: R. Norkus,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za John Cockerill SA, M. Possoz, *avocat*, i H. Vanhulle, *advocaat*,

– za belgijsku vladu, S. Baeyens, P. Cottin i C. Pochet, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, A. Ferrand i W. Roels, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: francuski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 1. stavka 4. i članka 4. 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 (SL 2011., L 345, str. 8.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17. svezak 2., str. 218.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2015/121 od 27. siječnja 2015. (SL 2015., L 21, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2011/96).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva John Cockerill SA i État belge (Belgijska Država) u vezi s njegovom poreznom prijavom za poreznu godinu 2020.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U članku 1. Direktive 2011/96 predviđa se:

„1. Svaka država članica primjenjuje ovu Direktivu:

(a) na raspodjele dobiti koju primaju društva iz te države članice od svojih društava kćeri iz drugih država članica;

[…]

2. Države članice ne odobravaju koristi iz ove Direktive aranžmanu ili nizu aranžmana koji s obzirom na sve relevantne činjenice i okolnosti nisu autentični jer su osnovani radi ostvarivanja, kao glavne svrhe ili jedne od glavnih svrha, porezne prednosti kojom se poništava predmet ili svrha ove Direktive.

Aranžman se može sastojati od više koraka ili dijelova.

3. Za potrebe stavka 2., aranžman ili niz aranžmana smatraju se neautentičnima u mjeri u kojoj nisu osnovani radi valjanih komercijalnih razloga koji odražavaju gospodarsku stvarnost.

4. Ovom se Direktivom ne isključuje primjena domaćih odredaba ili odredaba na temelju sporazuma potrebnih za sprečavanje utaje poreza, porezne prijevare ili zlouporabe.”

4 Člankom 4. stavkom 1. te direktive određuje se:

„Kada matično društvo ili njegova stalna poslovna jedinica na temelju povezivanja matičnog društva sa svojim društvom kćeri prima raspodijeljenu dobit, država članica matičnog društva i država članica njegove stalne poslovne jedinice, osim kada je društvo kći likvidirano:

(a) suzdržavaju se od oporezivanja takvih dobiti ako ih društvo kći ne može odbiti, a oporezuju takve dobiti ako ih društvo kći može odbiti; ili

(b) oporezuje takve dobiti pri čemu ovlašćuje matično društvo i stalnu poslovnu jedinicu da odbiju od iznosa porezne obveze dio poreza na dobit pravnih osoba koji se odnosi na tu dobit i koji je isplatilo društvo kći i njegova društva kćeri nižeg ranga, pod uvjetom da svaki dio trgovačkog društva i njegovog društva kćeri nižeg ranga potpada pod odredbe utvrđene u članku 2. i ispunjava zahtjeve propisane u članku 3. do granice iznosa odgovarajuće obračunate porezne obveze."

Belgijsko pravo

5 Na spor u glavnom postupku primjenjuju se odredbe Zakonika o porezu na dohodak iz 1992., u verziji koja je bila na snazi tijekom porezne godine 2020. (u daljnjem tekstu: CIR iz 1992.).

6 Članak 4. stavak 1. Direktive 2011/96 prenesen je u belgijsko pravo člankom 202. i sljedećim člancima CIR-a iz 1992. Belgijski zakonodavac odabrao je takozvanu metodu „uključivanja i odbijanja" prema kojoj se, u biti, dividende koje raspodjeljuje društvo kći najprije uključuju u poreznu osnovicu matičnog društva, a zatim od te osnovice odbijaju kao „konačno oporezovani prihodi" (u daljnjem tekstu: KOP), ako su ispunjeni zakonski uvjeti. Ako su KOP-ovi veći od porezne osnovice društva, njihovi se viškovi mogu prenijeti na sljedeće porezne godine.

7 Osim toga, CIR-om iz 1992. predviđa se sustav „prijenosa unutar grupe". Taj sustav pod određenim uvjetima belgijskim društvima korisnicima omogućuje da prenesu cijelu ili dio svoje dobiti društvima iz iste grupe koja su imala gubitke tijekom istog poreznog razdoblja. Za društvo koje je izvršilo prijenos za preneseni iznos umanjuje se dobit u poreznom razdoblju (članak 205/5 CIR-a iz 1992.). Za društvo koje prima prijenos preneseni iznos uračunava se u poreznu osnovicu (članak 185. stavak 4. CIR-a iz 1992.).

8 Ograničenje je predviđeno člankom 207. osmim stavkom ZPD-a iz 1992., koji glasi kako slijedi:

„Nijedan od odbitaka predviđenih u člancima 199. do 206., 536. i 543. ne može se primijeniti na iznos prijenosa unutar grupe naveden u članku 185. [stavku 4. prvom podstavku], koji se uračunava u poreznu osnovicu."

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 John Cockerill belgijsko je rezidentno društvo koje podliježe plaćanju poreza na dobit u Belgiji.

10 To je društvo tijekom 2019. primilo dividende od svojeg udjela u društvima kćerima sa sjedištem u Belgiji, drugim državama članicama Europske unije i trećim zemljama, od kojih dio, u iznosu od 96 302 105 eura, prema mišljenju tog društva, ispunjava uvjete za primjenu sustava KOP. Osim toga, tijekom te iste godine društvo je primilo prijenos unutar grupe u iznosu od 43 697 824,53 eura, koji je dodan njegovoj poreznoj osnovici.

11 Međutim, zbog ograničenja odbitka predviđenog člankom 207. osmim stavkom CIR-a iz 1992. John Cockerill nije mogao odbiti od svoje porezne osnovice sve primljene dividende koje ispunjavaju uvjete za primjenu sustava KOP. Slijedom toga, od njega je zatražen iznos od 13 057 328,95 eura na ime poreza na dobit za poreznu godinu 2020. Međutim, prema mišljenju tog društva, da nije primilo nikakvu dividendu koja bi ispunjavala uvjete za primjenu sustava KOP tijekom predmetnog poreznog razdoblja, njegova bi porezna osnovica bila negativna, tako da ga se ne bi moglo oporezivati.

12 John Cockerill smatra da ta situacija, u kojoj mora platiti porez, koji pak ne bi bio morao platiti da nije primio dividende, nije u skladu s Direktivom 2011/96. Stoga je 20. travnja 2021. podnio žalbu belgijskoj poreznoj upravi kojom osporava svoje oporezivanje. Budući da je ta žalba odbijena, on je 5. prosinca 2022. podnio tužbu tribunalu de première instance de Liège (Prvostupanjski sud u Lièegu, Belgija), sudu koji je uputio zahtjev, zbog istog razloga.

13 John Cockerill pred tim sudom ističe da, s obzirom na to da članak 207. osmi stavak CIR-a iz 1992. ne dopušta odbitak KOP-ova iz tekuće godine od primljenih prijenosa unutar grupe, on nema poreznu pogodnost. Smatra da je riječ o različitom postupanju koje je protivno Direktivi usporedi li se situacija društva koje primi dividende izuzete na temelju te direktive sa situacijom drugog društva koje ih ne primi, a oba su primila isti prijenos unutar grupe.

14 Belgijska država pak naglašava da je svrha sustava prijenosa unutar grupe osigurati pravednu kompenzaciju između dobiti i gubitaka nastalih unutar grupe društava. Stoga je cilj članka 207. osmog stavka CIR-a iz 1992. ograničiti interes za prijenos koji premašuje porezni gubitak društva koje prima prijenos i tako spriječiti svaku namjeru zlouporabe tog sustava neutraliziranjem prednosti koje bi proizlazile iz previsokog prijenosa unutar grupe. U svakom slučaju, KOP-ove koji se nisu mogli odbiti na temelju te odredbe moguće je prenijeti na sljedeća porezna razdoblja.

15 Dvojeći o usklađenosti nacionalnog zakonodavstva s Direktivom 2011/96, tribunal de première instance de Liège (Prvostupanjski sud u Lièegu) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Ima li članak 4. [Direktive 2011/96] 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]?

2. Može li to zakonodavstvo države članice biti obuhvaćeno područjem primjene [članka 1. stavka 4. Direktive 2011/96], u kojem se pojašnjava da ona ‚ne isključuje primjenu unutarnjih ili odredaba temeljenih na ugovoru za sprečavanje prevare ili zlouporabe'?"

Dopuštenost

16 Belgijska vlada osporava dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku.

17 Najprije tvrdi da taj zahtjev ne sadržava dovoljno informacija o činjenicama u glavnom predmetu i relevantnim pravilima nacionalnog prava.

18 Nadalje, u dijelu u kojem se sud koji je uputio zahtjev u svojem prvom pitanju poziva na „društva s gubitkom”, belgijska vlada ističe da u ovom slučaju uopće nije riječ o gubicima, s obzirom na to da su rezultati društva John Cockerill tijekom porezne godine o kojoj je riječ u glavnom postupku pozitivni. Stoga je zahtjev za prethodnu odluku isključivo hipotetski.

19 Naposljetku, Cour de cassation (Kasacijski sud, Belgija) već se izjasnio o načinu na koji, s obzirom na Direktivu 2011/96, valja tumačiti zabranu odbitka predviđenu člankom 207. osmim stavkom CIR-a iz 1992., tako da sud koji je uputio zahtjev raspolaže svim informacijama potrebnima za ocjenu konkretnih pravnih činjenica i za odlučivanje o meritumu.

20 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u okviru njegove suradnje s nacionalnim sudovima uspostavljene člankom 267. UFEU-a isključivo je na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da uzimajući u obzir posebnosti predmeta ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Slijedom navedenog, ako se postavljena pitanja odnose na tumačenje ili ocjenu valjanosti prava Unije, Sud načelno mora donijeti odluku (presuda od 28. studenoga 2024., ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, t. 40. i navedena sudska praksa).

21 Iz toga slijedi da se na pitanja o tumačenju ili ocjeni valjanosti prava Unije koja nacionalni sud uputi u pravnom i činjeničnom okviru koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati primjenjuje presumpcija relevantnosti. Odbijanje Suda da odluči o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud nije moguće, osim u slučaju kada je očito da zahtijevano tumačenje ili ocjena valjanosti prava Unije nisu vezani uz stvarno stanje ili uz predmet glavnog postupka, kada je problem hipotetske prirode ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima koji su mu potrebni da bi na postavljena pitanja pružio koristan odgovor (presuda od 28. studenoga 2024., ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, t. 41. i navedena sudska praksa).

22 U ovom slučaju, odluka kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku sadržava navode o činjeničnom i zakonskom okviru glavnog predmeta koji su, iako ograničeni, ipak dovoljni za razumijevanje dosega postavljenih pitanja i njihove relevantnosti za rješavanje tog predmeta te za to da Sud može pružiti korisne odgovore, pri čemu se vladama država članica i drugim zainteresiranim osobama omogućava da podnesu očitovanja u skladu s člankom 23. Statuta Suda Europske unije.

23 Konkretnije, kad je riječ o prvom pitanju, nije na Sudu da provjerava točnost činjenične pretpostavke na kojoj se to pitanje temelji i, u svakom slučaju, navedeno pitanje ne čini se očito hipotetskim s obzirom na predmet glavnog postupka, kako ga je opisao sud koji je uputio zahtjev.

24 Naposljetku, dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku ne može se dovesti u pitanje s obzirom na moguću relevantnu sudsku praksu Coura de cassation (Kasacijski sud). Čak i pod pretpostavkom da postoji pravilo nacionalnog prava na temelju kojeg su pravne ocjene potonjeg

suda obvezujuće za sud koji je uputio zahtjev, takvo pravno pravilo ne može ga lišiti mogućnosti da Sudu uputi pitanja o tumačenju prava Unije koja se odnose na takve ocjene. Naime, nacionalni sud mora biti slobodan – ako smatra da ga pravna ocjena na višem stupnju može navesti na donošenje presude suprotne pravu Unije – uputiti Sudu pitanja o kojima dvoji (vidjeti u tom smislu presudu od 15. siječnja 2013., Križan i dr., C-416/10, EU:C:2013:8, t. 68. i navedenu sudsku praksu).

25 Iz toga slijedi da je zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

O prethodnim pitanjima

26 Svojim dvama pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 4. stavak 1. Direktive 2011/96 tumačiti na način da mu se protivi propis države članice koji predviđa da dividende koje matično društvo primi od svojeg društva kćeri moraju najprije biti uključene u poreznu osnovicu prvonavedenog društva, prije nego što ih se potom može odbiti, a da se taj odbitak ne primjenjuje na iznos prijenosa unutar grupe uključen u poreznu osnovicu, i u slučaju potvrdnog odgovora, dopušta li članak 1. stavak 4. navedene direktive unatoč tomu takav propis.

27 Članak 4. stavak 1. Direktive 2011/96 predviđa da kada matično društvo ili njegova stalna poslovna jedinica na temelju povezivanja matičnog društva sa svojim društvom kćeri prima raspodijeljenu dobit, država članica matičnog društva i država članica njegove stalne poslovne jedinice, osim kada je društvo kći likvidirano, „suzdržavaju se od oporezivanja takvih dobiti ako ih društvo kći ne može odbiti […] ili”, „oporezuje takve dobiti pri čemu ovlašćuje matično društvo i stalnu poslovnu jedinicu da odbiju od iznosa porezne obveze dio poreza na dobit pravnih osoba koji se odnosi na tu dobit i koji je isplatilo društvo kći i njegova društva kćeri nižeg ranga, pod uvjetom da svaki dio trgovačkog društva i njegova društva kćeri nižeg ranga potpada pod odredbe utvrđene u članku 2. [te direktive] i ispunjava zahtjeve propisane u [njezinu] članku 3. do granice iznosa odgovarajuće obračunate porezne obveze”.

28 Direktivom 2011/96 tako se izričito ostavlja izbor državama članicama između sustava izuzeća i sustava uračunavanja koji su predviđeni u njezinu članku 4. stavku 1. točkama (a) i (b) (vidjeti po analogiji presudu od 20. listopada 2022., Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

29 Prema spisu kojim Sud raspolaže, Kraljevina Belgija odabrala je sustav izuzeća, predviđen člankom 4. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2011/96. Stoga na postavljena pitanja valja odgovoriti uzimajući u obzir samo tu odredbu.

30 Obveza iz članka 4. stavka 1. točke (a) Direktive 2011/96 ne podliježe nijednom uvjetu te se izražava uz ograničenja iz stavaka 2. do 5. istog članka kao i onog iz članka 1. stavaka 2. do 4. te direktive (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

31 Stoga države članice ne smiju za ostvarivanje pogodnosti koja proizlazi iz članka 4. stavka 1. točke (a) navedene direktive propisati uvjete osim onih predviđenih tom direktivom (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

32 U tom kontekstu, iz sudske prakse Suda proizlazi da je cilj Direktive 2011/96 osigurati neutralnost na fiskalnom planu raspodjele dobiti društva kćeri koje se nalazi u jednoj državi članici njegovu matičnom društvu sa sjedištem u drugoj državi članici (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

33 Kako bi se ostvario cilj osiguravanja neutralnosti na fiskalnom planu raspodjele dobiti od strane društva kćeri koje se nalazi u jednoj državi članici njegovu matičnom društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, Direktivom 2011/96 želi se izbjeći, među ostalim, pravilom predviđenim u njezinu članku 4. stavku 1. točki (a), dvostruko oporezivanje te dobiti u ekonomskom smislu, odnosno izbjeći da se raspodijeljena dobit oporezuje prvo kod društva kćeri i drugi put kod matičnog društva (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

34 Tako članak 4. stavak 1. točka (a) Direktive 2011/96 zabranjuje državama članicama oporezivanje matičnog društva na temelju dobiti koju raspodjeljuje njegovo društvo kći, bez razlikovanja je li oporezivi događaj prema kojem se oporezuje matično društvo primanje te dobiti ili njezina daljnja raspodjela. Takvom zabranom također je obuhvaćen nacionalni propis koji, iako se njim ne oporezuju dividende koje matično društvo primi kao takve, može imati učinak da se neizravno oporezuje matično društvo na te dividende (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

35 Naime, takav propis nije spojiv ni s tekstom, ni s ciljevima, ni sa sustavom Direktive 2011/96 jer ne dopušta da se u potpunosti ostvari cilj sprečavanja dvostrukog ekonomskog oporezivanja na koji se odnosi pravilo iz članka 4. stavka 1. točke (a) te direktive (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

36 U ovom slučaju, kao što to proizlazi iz točke 6. ove presude, članak 4. stavak 1. točka (a) Direktive 2011/96 prenesen je u belgijsko pravo člankom 202. i sljedećima CIR-a iz 1992. U biti, tim se odredbama predviđa takozvanu metodu „uključivanja i odbijanja”, prema kojoj se dividende koje prima matično društvo najprije uključuju u njegovu poreznu osnovicu, a zatim se te dividende odbijaju od te osnovice kao KOP, ako oporeziva dobit ostaje kod matičnog društva nakon odbitka druge izuzete dobiti. Ako su KOP-ovi veći od porezne osnovice društva o kojem je riječ, njihovi se viškovi mogu prenijeti na sljedeće porezne godine.

37 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje također proizlazi da sustav „prijenosa unutar grupe” pod određenim uvjetima dopušta belgijskim društvima korisnicima da prenesu svu svoju dobit ili njezin dio na društva iste grupe koja su pretrpjela gubitke tijekom istog poreznog razdoblja, pri čemu je preneseni iznos uključen u poreznu osnovicu društva koje ostvaruje korist od prijenosa.

38 Međutim, članak 207. osmi stavak CIR-a iz 1992. predviđa da se nikakav odbitak, uključujući odbitak KOP-ova, ne može provesti od iznosa prijenosa unutar grupe koji je uključen u poreznu osnovicu društva koje ostvaruje korist od tog prijenosa.

39 John Cockerill u biti tvrdi da primjena zabrane predviđene člankom 207. osmim stavkom CIR-a iz 1992. dovodi do neizravnog oporezivanja dividendi koje je primio, iako ispunjavaju uvjete za izuzeće na temelju članka 4. stavka 1. točke (a) Direktive 2011/96.

40 U tom pogledu, kad je riječ o postojanju eventualnog neizravnog oporezivanja dividendi, koje se, kao što je to navedeno u točki 34. ove presude, protivi tom članku 4. stavku 1. točki (a), valja usporediti situaciju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku – u okviru koje je matično društvo poput Johna Cockerilla moralo poštovati, prilikom poreznog odbitka, zabranu predviđenu člankom 207. osmim stavkom CIR-a iz 1992. – sa situacijom u kojoj je država članica o kojoj je riječ uspostavila jednostavan sustav izuzeća koji predviđa isključenje dividendi iz porezne osnovice tog društva (vidjeti po analogiji presudu od 20. listopada 2022., Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, t. 42. do 44.).

41 Međutim, kao što to ističe Europska komisija u svojim pisanim očitovanjima, čini se da kombinacija belgijskog sustava KOP-ova, kakav je bio na snazi tijekom porezne godine o kojoj je riječ u glavnom postupku, sa sustavom prijenosa unutar grupe ima za učinak to da primanje dividendi koje trebaju biti izuzete na temelju članka 4. stavka 1. točke (a) Direktive 2011/96 može dovesti do većeg oporezivanja matičnog društva koje je primilo prijenos unutar grupe od onog kojem bi podlijegalo da nije primilo takve dividende ili da su te dividende samo jednostavno isključene iz njegove porezne osnovice.

42 Ako je tomu tako, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, primanje dividendi nije porezno neutralno za matično društvo, protivno cilju koji slijedi članak 4. stavak 1. točka (a) Direktive 2011/96 (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 46.).

43 U tom kontekstu nije relevantna činjenica da je sustav prijenosa unutar grupe dobrovoljni mehanizam uređen nacionalnim pravom ili da se KOP-ovi koji se nisu mogli upotrijebiti za određenu godinu mogu prenijeti u sljedeću godinu.

44 Naime, s jedne strane, način na koji je belgijski zakonodavac proveo sustav izuzeća predviđen člankom 4. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2011/96 nužno podrazumijeva međudjelovanje dividendi i drugih elemenata porezne osnovice, kao što je prijenos unutar grupe, pri čemu učinci takvog međudjelovanja ipak moraju biti u skladu s Direktivom 2011/96 (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 49.).

45 S druge strane, iako je točno da se KOP-ovi koji se nisu mogli upotrijebiti za određenu godinu, na temelju zabrane odbitka predviđene člankom 207. osmim stavkom CIR-a iz 1992., mogu prenijeti na sljedeću poreznu godinu, primanje dividendi u okviru primjene sustava oporezivanja poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku ipak može u određenim situacijama dovesti do većeg oporezivanja matičnog društva nego da su takve dividende bile isključene iz njegove porezne osnovice. Budući da se na porezno opterećenje matičnog društva može utjecati, valja smatrati da ono stoga neizravno podliježe porezu na dividende koje je primilo od svojeg društva kćeri (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 53.).

46 Kad je riječ o pitanju može li takav sustav oporezivanja ipak biti dopušten na temelju članka 1. stavka 4. Direktive 2011/96, valja podsjetiti na to da se na temelju te odredbe tom direktivom ne isključuje primjena domaćih odredaba ili odredaba na temelju sporazuma potrebnih za sprečavanje utaje poreza, porezne prijevare ili zlouporabe.

47 U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se moglo smatrati da je cilj nacionalnog propisa izbjegavanje utaja i zlouporaba, njegov poseban cilj mora biti sprečavanje postupanja koja se sastoje od stvaranja potpuno umjetnih aranžmana bez ikakve veze s ekonomskom stvarnošću čiji je cilj neopravdano se koristiti poreznom pogodnošću. Nasuprot tomu, opća

pretpostavka utaje i zlouporabe ne može opravdati poreznu mjeru koja ugrožava ciljeve direktive (vidjeti u tom smislu rješenje od 14. lipnja 2018., GS, C-440/17, EU:C:2018:437, t. 43. i 44. navedenu sudsku praksu).

48 Međutim, u ovom slučaju ništa ne upućuje na to da je poseban cilj zabrane odbitka predviđene člankom 207. osmim stavkom CIR-a iz 1992. isključiti iz korištenja poreznom pogodnošću potpuno umjetne aranžmane čiji je cilj neopravdano se njome koristiti. Naprotiv, očito je da se tom odredbom općenito isključuje odbitak KOP-ova od prijenosa unutar grupe, neovisno o postojanju porezne zlouporabe.

49 Stoga se člankom 1. stavkom 4. Direktive 2011/96 državi članici ne dopušta da primijeni nacionalnu odredbu poput članka 207. osmog stavka CIR-a iz 1992. jer ona prekoračuje ono što je nužno za sprečavanje utaje poreza ili zlouporabe.

50 S obzirom na to da se belgijska vlada u svojim pisanim očitovanjima poziva na članak 1. stavak 2. Direktive 2011/96, valja podsjetiti na to da na temelju te odredbe država članica ne odobravaju koristi iz te direktive aranžmanu ili nizu aranžmana koji s obzirom na sve relevantne činjenice i okolnosti nisu autentični jer su osnovani radi ostvarivanja, kao glavne svrhe ili jedne od glavnih svrha, porezne pogodnosti kojom se poništava predmet ili svrha navedene direktive.

51 U tom pogledu dovoljno je istaknuti da u ovom slučaju belgijska vlada ne tvrdi da je transakcija nakon koje je John Cockerill primio dividende koje mogu biti izuzete, u skladu s člankom 4. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2011/96, obuhvaćena takvim aranžmanom. Uostalom, ni iz jednog elementa spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi da je to bio slučaj.

52 Naposljetku, ako bi, nakon usporedbe navedene u točki 40. ove presude, sud koji je uputio zahtjev zaključio da u ovom slučaju primanje dividendi od strane Johna Cockerilla nije bilo porezno neutralno, valja istaknuti, kad je riječ o posljedicama koje treba izvesti iz takvog zaključka, da, s jedne strane, na temelju načela nadređenosti, nacionalni sud koji je u okviru svoje nadležnosti zadužen za primjenu odredbi prava Unije ima obvezu osigurati njihov puni učinak prema potrebi izuzimajući po službenoj dužnosti iz primjene svaku odredbu nacionalnog zakonodavstva, čak i naknadnu, koja je u suprotnosti s njima, pri čemu ne mora tražiti ni čekati prethodno ukidanje te odredbe kroz zakonodavni ili bilo koji drugi postupak predviđen Ustavom (presuda od 24. lipnja 2019., Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, t. 58. i navedena sudska praksa).

53 S druge strane, iz sudske prakse Suda proizlazi da članak 4. stavak 1. točka (a) Direktive 2011/96 ima izravan učinak (vidjeti po analogiji presudu od 12. veljače 2009., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, t. 63. do 65.).

54 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 1. stavak 4. i članak 4. stavak 1. Direktive 2011/96 treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice koji predviđa da dividende koje matično društvo primi od svojeg društva kćeri moraju najprije biti uključene u poreznu osnovicu prvonavedenog društva, prije nego što ih se potom može odbiti, a da se taj odbitak ne primjenjuje na iznos prijenosa unutar grupe uključen u poreznu osnovicu.

Troškovi

55 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

Članak 1. stavak 4. i članak 4. stavak 1. 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, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2015/121 od 27. siječnja 2015.,

treba tumačiti na način da im se:

protivi propis države članice koji predviđa da dividende koje matično društvo primi od svojeg društva kćeri moraju najprije biti uključene u poreznu osnovicu prvonavedenog društva, prije nego što ih se potom može odbiti, a da se taj odbitak ne primjenjuje na iznos prijenosa unutar grupe uključen u poreznu osnovicu.

Potpisi