

Zadeva C-601/23**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

29. september 2023

Predložitveno sodišče:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Španija)

Datum predložitvene odločbe:

19. september 2023

Tožeča stranka:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Tožena stranka:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

Predmet postopka v glavni stvari

Upravni spor – Obdavčitev, ki se uporablja za dohodke iz razdelitve dobička – Zahtevki družbe, ki ni rezidentka Španije – Morebitno različno obravnavanje v primerjavi z družbami rezidentkami Španije – Družba nerezidentka, ki je imela v davčnem letu izgubo, NE MORE dobiti povrnjenih zneskov, odtegnjenih pri viru, iz naslova davka od dohodkov subjektov nerezidentov, **za razliko od** družbe rezidentke, ki je imela v davčnem letu izgubo, ki LAHKO dobi povrnjene zneske, odtegnjene pri viru, iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb

Predmet in pravna podlaga za sprejetje predhodne odločbe

Predlog za razlago – Člen 267 PDEU – Združljivost nacionalnih določb s členom 63 PDEU

Vprašanje za predhodno odločanje

„Ali je treba člen 63 Pogodbe o delovanju Evropske unije o prostem pretoku kapitala razlagati tako, da nasprotuje temu, da Kraljevina Španija oziroma zlasti davčno avtonomno zgodovinsko ozemlje Biskaja, čeprav za subjekte nerezidente uporablja enako davčno stopnjo kot za subjekte rezidente, subjektom nerezidentom ne povrne davka, odtegnjenega pri viru, ki ga pri izplačilu dividend obračuna subjekt rezident in ki ga subjekti nerezidenti ne morejo nevtralizirati na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, medtem ko se subjektom rezidentom, ki imajo v davčnem letu prav tako izgubo, povrne celoten znesek tega davčnega odtegljaja?“

Navedene določbe mednarodnega prava

Konvencija med Kraljevino Španijo ter Združenim kraljestvom Velika Britanija in Severna Irska o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja ter njen protokol, podpisana v Londonu 14. marca 2013. V skladu s členom 10 te konvencije so lahko dividende, ki jih družba rezidentka države pogodbenice izplača rezidentu druge države pogodbenice, obdavčijo tudi v državi pogodbenici, v kateri ima sedež družba, ki izplača dividende, v skladu z zakonodajo te države, vendar z naslednjo omejitvijo: če je dejanski lastnik dividend rezident druge države pogodbenice, tako določen davek praviloma ne sme presežati 10 % bruto zneska dividend. Člen 22 pa določa vrsto pravil za odpravo dvojnega obdavčevanja. Natančneje, iz odstavka 2 tega člena izhaja, da mora za odbitek davčnega odtegljaja obstajati dobiček ali kapitalski dobiček.

Navedene določbe prava Unije

Člen 63 Pogodbe o delovanju Evropske unije.

Sodbi Sodišča Evropske unije z dne 22. novembra 2018, Sofina in drugi (C-575/17, EU:C:2018:943), in z dne 16. junija 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

Navedene določbe nacionalnega prava

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (zakon št. 12/2002 z dne 23. maja 2002 o odobritvi finančnega sporazuma z Baskovsko avtonomno skupnostjo. Člen 21 tega zakona določa, da je davek od dohodkov subjektov nerezidentov davek iz finančnega sporazuma (to pomeni, da ga urejajo, upravljajo in pobirajo zgodovinska ozemlja/province Baskije), za katerega veljajo enaka materialnopravna in formalna pravila, kot jih v danem trenutku določa država.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (pokrajinski zakon št. 12/2013 z dne 5. decembra 2013 o davku od dohodkov subjektov nerezidentov, v nadaljevanju: IRNR). V njegovem členu 1 je določeno, da so s tem davkom obdavčeni dohodki, ki jih na zgodovinskem ozemlju Biskaje prejmejo fizične osebe ali subjekti, ki niso rezidenti na španskem ozemlju in tam nimajo stalne poslovne enote. V členu 4 je priznано, da določbe tega pokrajinskega zakona ne posegajo v določbe pogodb in namenskih konvencij, ki so del španskega notranjega pravnega reda. V členu 13 se med dohodke, pridobljene v Biskaji, med drugim štejejo dividende in drugi dohodki, ki izhajajo iz udeležbe v kapitalu zasebnih subjektov. Člen 25 določa splošno davčno stopnjo IRNR v višini 24 %. Vendar ta stopnja za davčne zavezance, ki so rezidenti druge države članice Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora, znaša 19 %. Člen 31 subjektom, ki so rezidenti na španskem ozemlju in izplačajo dohodke, ki so obdavčeni s tem davkom, nalaga odtegljaj ali predplačilo davka. Ta odtegljaj ali predplačilo je enako znesku, ki izhaja iz uporabe določb, v skladu s katerimi je določena davčna obveznost za ta davek.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS) (pokrajinski zakon št. 11/2013 z dne 5. decembra 2013 o davku od dohodkov pravnih oseb). Člen 68 tega zakona določa, da se odtegljaji in predplačila odbijejo od dejanskega zneska davka. Če znesek odtegljajev in predplačil presega znesek dejanske davčne obveznosti, mora davčna uprava po uradni dolžnosti vrniti preplačilo. V členu 130 je določeno, da *morajo* subjekti, ki izplačajo ali plačujejo dohodke, ki so predmet tega davka, *odtegniti* ali opraviti predplačilo v smislu akontacije davka v znesku, določenem s predpisi, in *so dolžni ta znesek nakazati* v pokrajinsko davčno blagajno.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Družba CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, ki je rezidentka Združenega kraljestva in nima stalne poslovne enote v pokrajini Biskaja, je leta 2017 prejela znesek **2.763.848,73 EUR** iz naslova dividend, ki jih je razdelila družba **Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A.**, ki je rezidentka Biskaje. Družba Siemens Gamesa Renewable Energy je v skladu z veljavnimi pravili v svoji samoodmeri davka obračunala davčni odtegljaj pri viru iz naslova davka od dohodka subjektov nerezidentov, ki ga je morala plačati družba Credit Suisse Securities (Europe) iz naslova dividend, ki so ji bile izplačane. Ta davčni odtegljaj je bil v skladu z domačimi davčnimi predpisi določen v višini 19 %, kar je enaka stopnja, kot velja za rezidente, ki je bila znižana na 9 %, ker za Credit Suisse Securities (Europe) velja špansko-britanska konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki obdavčitev omejuje na 10 %, kar pomeni znesek v višini **276.384,87 EUR**.
- 2 Družba Credit Suisse Securities (Europe) je 10. februarja 2021 pri službi za neposredne davke pri Hacienda Foral de Bizkaia (pokrajinska davčna uprava v Biskaji) vložila zahtevo za popravek samoodmer, ki jih je predložila družba, ki je

odtegnila davek (Siemens Gamesa Renewable Energy), in zahtevala tudi vračilo 9 % davka, ker naj bi šlo za neupravičeno plačilo. V zvezi s tem je družba Credit Suisse Securities (Europe) na začetku poudarila, da je v tem davčnem letu ustvarila izgubo. Trdila je, da v svojem primeru – za razliko od družb rezidentk Biskaje, ki bi bile v enakem položaju izgube in ki bi to 9-odstotno razliko dejansko dobile vrnjeno prek davka od dohodkov pravnih oseb (za katerega so zavezane družbe rezidentke), saj ima zanje opravljeni odtegljaj naravo odtegljaja „na račun“ dejanskega zneska davka, ki ga je treba plačati, saj se po izračunu dejanske davčne obveznosti, če je odtegnjeni znesek višji od izračunane davčne obveznosti, razlika samodejno vrne – v državi rezidentstva (Združeno kraljestvo) ne more izterjati 9-odstotne razlike. Pokrajinska davčna uprava v Biskaji je z odločbo z dne 15. februarja 2021 to zahtevo zavrnila.

- 3 Družba Credit Suisse Securities (Europe) je 18. marca 2021 pri Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB, pokrajinsko gospodarsko- upravno sodišče Biskaje, Španija) vložila pritožbo zoper to upravno odločbo. Njene trditve so temeljile na predpostavki, da pokrajinski zakon 12/2013 z dne 5. decembra o davku od dohodkov subjektov nerezidentov povzroča diskriminatorno obravnavanje davčnih zavezancev nerezidentov, kadar so v položaju davčnih izgub: medtem ko bi davčni zavezanec rezident v primeru takšnega položaja izgube prejel vračilo odtegnjenega davka, ga sama kot subjekt nerezident ne prejme. V svojem stališču se je sklicevala zlasti na sodbo Sodišča Evropske unije z dne 22. novembra 2018 v zadevi C-575/17.
- 4 TEAFB je z odločbo z dne 23. februarja 2022 to upravno pritožbo zavrnilo. V svoji pravni utemeljitvi se je TEAFB obširno sklicevalo na prejšnje primere Sodišča in veljavno pokrajinsko zakonodajo ter sklenilo, da odtegnjenega zneska ni treba vrniti. V zvezi s tem je menilo, da obstajajo razlike med primerom, obravnavanim v tej zadevi, in primerom, ki ga je Sodišče obravnavalo v zadevi Sofina, saj so bile v zadnjem navedeni dividende, ki jih je francoska družba izplačala družbam nerezidentkam, obdavčene z davčnim odtegljajem v višini 25 % njihovega zneska, ki ga je bilo mogoče zmanjšati na podlagi morebitne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. V nasprotju s tem bi se v obravnavani zadevi dividende, ki bi jih prejela družba rezidentka, vključile v osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb in bi se v primeru izgube obdavčitev odložila do naslednjega pozitivnega leta (kar pomeni prednost pri denarnem toku in celo neobdavčitev, če ni dovolj pozitivnih rezultatov pred prenehanjem dejavnosti), medtem ko so dividende, ki jih prejme družba nerezidentka, obdavčene takoj in dokončno.
- 5 TEAFB je v teh okoliščinah poudarilo, da v tem primeru ne gre za različno obravnavanje, kot je Sodišče odločilo v zadevi Sofina, saj pokrajinska zakonodaja, ki se uporablja v tej zadevi, določa enake odstotke odtegljaja za subjekte rezidente in nerezidente (v obeh primerih 19 %), kar pomeni drugačne davčne okoliščine. V ta namen je TEAFB navedlo točki 40 in 41 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Melchiorja Watheleta v navedeni zadevi C-575/2017. V zvezi z njima je poudarilo, da je uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti mogoče

doseči z nediskriminatornimi formulami, kot je praksa naložitve enakega odtegljaja pri viru za obe skupini, in da je prav to ukrep, ki je določen s pokrajinsko zakonodajo, ki se uporablja v tej zadevi. TEAFB je dodalo, da je presoja enakosti neodvisna od obdavčitve, ki jo uporablja Združeno kraljestvo, in mora temeljiti le na obdavčitvi, ki se zahteva na zgodovinskem ozemlju Biskaje, tako da morebitna višja skupna obdavčitev delničarja ni upoštevna za državo izvora dividende, če je ta država zanj določila enako obravnavanje kot za rezidente. TEAFB je prav tako zavrnilo, da bi tožeča družba (Credit Suisse Securities (Europe)) predložila konkreten dokaz o tem, da je imela v poslovnem letu 2017 davčne izgube.

- 6 Družba Credit Suisse Securities (Europe) je 4. maja 2022 pri Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (vrhovno sodišče Baskije, Španija) vložila tožbo v upravnem sporu zoper predhodno odločbo TEAFB. Trditve tožeče stranke in odgovor na tožbo tožene stranke so v naslednjem oddelku.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 7 Družba Credit Suisse Securities (Europe) v tožbi predlaga razglasitev ničnosti zgoraj navedene odločbe TEAFB in priznanje njene pravice do povračila zneska 276.384,87 EUR in zamudnih obresti. To utemeljuje izključno s pravnimi razlogi prava Evropske unije, ki po njenem mnenju govorijo v prid ugotovitvi, da je prišlo do diskriminatornega obravnavanja zaradi zasnove davčnega odtegljaja za subjekte nerezidente kot dokončnega davka brez kakršnega koli mehanizma vračila v primeru izgub. Nasprotno pa naj bi bil za družbe rezidentke, ki so zavezanke za davek od dohodkov pravnih oseb, davčni odtegljaj le akontacija tega davka in naj bi pomenil dejansko obdavčitev le, če ima ta družba v davčnem letu pozitivno davčno osnovo, saj v primeru negativne davčne osnove odtegljaji ne pomenijo davka in so predmet vračila.
- 8 Tožeča stranka se sklicuje tudi na sodno prakso Sodišča v zadevi C-575/2017 z dne 22. novembra 2018, pa tudi na sodbo v zadevi C-572/2020, iz katere povzema točke od 46 do 49, v katerih so navedene ključne točke drugega precedensa v zvezi z obdavčitvijo v Nemčiji. Po preučitvi morebitne nevtralizacije na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Španijo in Združenim kraljestvom sklepa, da ta konvencija ne omogoča izravnave v primeru izgube, saj člen 22(2) te konvencije za odbitek odtegljaja zahteva obstoj dobička ali kapitalskega dobička. Združeno kraljestvo naj ne bi bilo dolžno vrniti davčnega odtegljaja, plačanega v Španiji, in naj bi davčni dobropis priznalo le v primeru pozitivne davčne obveznosti, prav tako pa naj odtegljaja ne bi bilo mogoče odbiti v naslednjih letih. Tožeča stranka dodaja, da bi morala v skladu s špansko nacionalno sodno prakso tako nevtralizacijo dokazati uprava.
- 9 Kar zadeva dokazovanje položaja davčne izgube v letu 2017, se tožeča stranka sklicuje na različne davčne napovedi, ki so bile poleg drugih dokumentov predložene kot priloge. Sklicuje se tudi na notranja ustavna načela (ekonomska

zmogljivost) ali na sodno prakso o omejitvah prostega pretoka kapitala, povezanih z IRNR.

- 10 Nazadnje tožeča stranka predlaga, naj predložitveno sodišče vložijo predlog za sprejetje predhodne odločbe pri Sodišču Evropske unije ali zahtevo za oceno ustavnosti pri Tribunal Constitucional (ustavno sodišče, Španija).
- 11 Tožena stranka (Diputación Foral de Bizkaia (pokrajinska vlada v Biskaji)) se v svojem odgovoru obširno sklicuje na veljavno zakonodajo in zavrača zatrjevano diskriminacijo v primerjavi s subjekti rezidenti ter ponovno poudarja enakost davčnega odtegljaja, ki se po uporabi konvencije med Španijo in Združenim kraljestvom o izogibanju dvojnega obdavčevanja zmanjša na 9 %. Tožena stranka trdi, da se primeri sodne prakse, na katere se sklicuje tožeča stranka in ki se nanašajo na kolektivne naložbene podjeme (KNP) v skladu z Direktivo 2009/65/ES, bistveno razlikujejo od primera v tem sporu (saj gre v navedenih primerih za obdavčitev v višini 1 % v primerjavi s 15 % ali 18 % in ne za enako obdavčitev, kot v obravnavanem primeru), in navaja zlasti sodbo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija) z dne 5. januarja 2021. V zvezi s sodno prakso Sodišča v zadevi C-575/2017, Sofina in drugi, so ponovno poudarjeni preudarki TEAFB. Poleg tega, da tožena stranka zavrača utemeljenost morebitne vložitve zahteve za oceno ustavnosti, izpodbija tudi dokaz o davčni izgubi za davčno leto, ki ga navaja tožeča stranka.
- 12 Predložitveno sodišče je 13. junija 2023 strankama določilo rok za predložitev stališč v zvezi z morebitno vložitvijo predloga za sprejetje predhodne odločbe. V dopisih z dne 28. in 29. junija 2023 sta stranki ponovili svoja nasprotujoča si stališča glede vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe. Medtem ko se je tožeča stranka sklicevala na najnovejše sodbe v okviru notranje sodne prakse (navedla je sodbo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija) z dne 5. aprila 2023 in več drugih, ki so ji sledile z enakim merilom) in ponovno napotila na sodbi Sodišča v zadevah Silicones in Sofina, je tožena stranka predstavila svoje stališče v zvezi z najnovejšimi sodbami španskega Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) in razlike glede na obravnavano zadevo, ter vztrajala pri pomanjkanju dokazov o izgubah tožeče stranke.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 13 Predložitveno sodišče meni, da je treba predlog za sprejetje predhodne odločbe, za katerega je zaprosila tožeča stranka, vložiti zaradi naslednjih dvomov.
- 14 Prvič, meni, da ne bi smeli pozabiti, da v nacionalni sodni praksi obstajajo številni precedensi glede različnega davčnega obravnavanja nerezidentov v zvezi z dohodki, prejetimi v Španiji. Nedaven primer te sodne prakse je sodba Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) z dne 5. aprila 2023, glede katere se stranki ne strinjata. Iz te sodbe je jasno razvidno, da se v primeru hedge skladov, ki niso rezidenti, in z njimi primerljivih skladov, ki so rezidenti Španije, v skladu s sodno prakso Sodišča lahko šteje, da je nevtralizacija učinkov omejitve prostega pretoka

kapitala, ki je določena v nacionalni zakonodaji, z učinkom določb konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja uresničena le, če te določbe omogočajo, da se davek, odtegnjen pri viru na podlagi nacionalne zakonodaje, odbije od davka, ki ga je treba plačati v drugi državi članici, do višine razlike v obravnavanju, ki izhaja iz nacionalne zakonodaje. Vendar položaj družb nerezidentk v primerjavi z družbami rezidentkami v zvezi z davkom od dohodkov subjektov nerezidentov, kar zadeva izplačilo dividend podjetjem, opredeljuje to, da sta obe skupini (rezidentke in nerezidentke) obdavčeni po enaki stopnji, sprva 19-odstotni, in to je merilo primerjave, zaradi katerega tožena uprava trdi, da ni kršitve na področju prostega pretoka kapitala, čeprav se posredno davčno obravnavanje obeh davčnih zavezancev razlikuje. Tako mehanizem davka od dohodkov pravnih oseb v primeru davčnih let, v katerih so ugotovljene izgube, v vsakem primeru vodi do povračila celotnega davčnega odtegljaja družbi rezidentki – člen 68(2) NFIS – medtem ko je za subjekte nerezidente le hipotetično izravnano s konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja, kar je možnost, ki se v primeru špansko-britanske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja iz leta 2013 tokrat ni uresničila. – Člen 22(2) –.

- 15 Predložitveno sodišče glede na navedeno sodno prakso meni, da še vedno obstajajo resni dvomi o tem, ali bi morala biti edino merilo za presojo kršitve člena 63 PDEU razlika v stopnjah obdavčitve ali enakovredni davčni odtegljaji med tema vrstama primerjanih subjektov, kot trdi tožena uprava. Nasprotno naj bi vse kazalo, da kot merilo ni treba niti ločeno niti posebej upoštevati dejstva in časa davčnega odtegljaja, temveč dejstvo in čas dejanske in končne obdavčitve, kar naj bi bilo mogoče razbrati na primer iz sodbe Sodišča z dne 16. junija 2022 v zadevi C-572/2020 (točka 49), tako da se niti v primeru negotove možnosti, da bo v prihodnosti povrnjen celoten odtegnjeni znesek v državi rezidentstva – Združenem kraljestvu – ne šteje, da je različno obravnavanje nevtralizirano s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja. V tem smislu naj ne bi bilo mogoče trditi, da domačemu pravu ni treba upoštevati dejstva, da družba, ki je predmet pri viru odtegnjenega davka, na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja lahko nevtralizira prekomerno končno obdavčitev v primerjavi z družbo rezidentko ali pa tudi ne, kar je vidik, ki ga je tožena uprava navedla zgolj kot hipotezo, ki je zunaj njenega področja delovanja. Nasprotno naj bi morali javni organi (ali davčni sistem) države odtegljaja na zahtevo zadevne stranke preveriti, ali je v skladu s pravili Pogodb in pravom Unije prišlo do take nevtralizacije, in, če ni, razliko vrniti kot neupravičen prihodek.
- 16 Nazadnje predložitveno sodišče poudarja, da stranki nista izpostavili vprašanja subjektov, ki so zavezani za plačilo davka od dohodkov subjektov nerezidentov in ki so imeli negativne rezultate. Po njegovem mnenju to tudi ne bi smelo vplivati na vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe, saj gre kljub temu, da se stranki ne strinjata glede dejstev in dokazov v zvezi s tem vprašanjem, za težavo, ki jo v tej fazi ni treba prejudicirati, saj jo bo treba rešiti v končni sodbi.