

Věc C-601/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

29. září 2023

Předkládající soud:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Španělsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

19. září 2023

Žalobkyně:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Žalovaný:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

Předmět původního řízení

Soudní řízení správní – Zdanění příjmů z rozdělení zisku – Žaloba podaná společností, která není rezidentem ve Španělsku – Možný rozdíl v zacházení oproti společnostem, které jsou rezidenty ve Španělsku – Společnost-nerezident, které ve zdaňovacím období vznikla ztráta, NEMŮŽE získat zpět částky sražené u zdroje z titulu daně z příjmů nerezidentů oproti společnosti-rezidentovi, které ve zdaňovacím období vznikla ztráta, jež MŮŽE získat zpět částky sražené u zdroje z titulu daně z příjmů právnických osob

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu – Článek 267 SFEU – Slučitelnost vnitrostátních ustanovení s článkem 63 SFEU

Předběžná otázka

„Musí být článek 63 Smlouvy o fungování Evropské unie, který se týká volného pohybu kapitálu, vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby Španělské království, a zejména historické daňově autonomní území Biskajsko, přestože na nerezidenty uplatňuje stejnou procentní sazbu jako na rezidenty, nevracelo nerezidentům srážkovou daň vybíranou při výplatě dividend subjektem-rezidentem – a kterou nerezidenti nemohou neutralizovat na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění – zatímco rezidentům, kterým ve zdaňovacím období rovněž vznikla ztráta, je tato srážková daň vrácena v plné výši?“

Uplatňovaná ustanovení mezinárodního práva

Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo (smlouva mezi Španělským královstvím a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daní z příjmů a z majetku spolu s protokolem k této úmluvě), uzavřená v Londýně dne 14. března 2013. Podle článku 10 smlouvy mohou být dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentovi druhého smluvního státu rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost vyplácející dividendy rezidentem, podle právních předpisů tohoto státu, avšak s následujícím omezením: je-li skutečný vlastník dividend rezidentem druhého smluvního státu, nesmí takto uložená daň zpravidla přesáhnout 10 % hrubé částky dividend. Článek 22 stanoví určitá pravidla, jejichž cílem je zamezit dvojímu zdanění. Z odstavce 2 tohoto článku zejména vyplývá, že k tomu, aby byla srážková daň odpočitatelná, je třeba, aby existoval zdanitelný zisk nebo výnos.

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Článek 63 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Rozsudky Soudního dvora Evropské unie, zejména ze dne 22. listopadu 2018, Sofina a další (C-575/17, EU:C:2018:943), a ze dne 16. června 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (zákon č. 12/2002 ze dne 23. května 2003, kterým se schvaluje hospodářská dohoda s autonomním společenstvím Baskicko). Jeho článek 21 stanoví, že daň z příjmu nerezidentů je daní zahrnutou v dohodě (tj. regulovanou, spravovanou a vybíranou historickými územími/provinciemi

Baskicka), která se bude řídit stejnými hmotněprávními a formálními pravidly, jaká v daném okamžiku stanoví stát.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (dále jen „IRNR“) (provinční zákon č. 12/2013 ze dne 5. prosince 2013 o dani z příjmu nerezidentů). Jeho článek 1 uvádí, že tato daň zatěžuje příjmy dosažené na historickém území Biskajsko fyzickými osobami nebo subjekty, které nejsou rezidenty na španělském území a nemají stálou provozovnu. Článek 4 uznává, že ustanoveními provinčního zákona nejsou dotčena ustanovení mezinárodních smluv a úmluv, které jsou součástí španělského vnitrostátního právního řádu. Článek 13 považuje za příjem získaný v Biskajsku mimo jiné dividendy a jiné příjmy plynoucí z účasti na kapitálu soukromých subjektů. Článek 25 stanoví obecnou daňovou sazbu IRNR ve výši 24 %. Tato sazba však činí 19 %, pokud se jedná o daňové poplatníky, kteří jsou rezidenty v jiném členském státě Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru. Článek 31 vyžaduje, aby subjekty se sídlem na španělském území, které vyplácejí příjmy podléhající této dani, prováděly srážky nebo platily zálohy. Tato srážka nebo záloha se rovná částce vyplývající z použití ustanovení, podle kterých se stanoví daňová povinnost k dani.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (dále jen „NFIS“) (provinční zákon č. 11/2013 ze dne 5. prosince 2013 o dani z příjmu právnických osob). Jeho článek 68 stanoví, že srážky a zálohy se odečítají od skutečné daňové povinnosti. Je-li částka srážky a záloh vyšší než skutečná částka daně, je daňová správa povinna vrátit přeplatek z úřední povinnosti. A v článku 130 se uvádí, že subjekty, které vyplácejí nebo odvádějí příjmy podléhající této dani, *jsou povinny srazit* nebo odvést zálohu ve výši stanovené právním předpisem *a jsou povinny odvést tuto částku* provinčnímu daňovému úřadu.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Společnost CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED se sídlem ve Spojeném království, která nemá stálou provozovnu v provincii Biskajsko, získala v roce 2017 částku **2 763 848,73 eur** na dividendách vyplacených společností se sídlem v provincii Biskajsko, „**Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A**“. V souladu s platnými předpisy uplatnila společnost Siemens Gamesa Renewable Energy v rámci svého daňového přiznání srážkovou daň z titulu daně z příjmu nerezidentů dlužné společností Credit Suisse Securities (Europe), a to v důsledku dividend vyplacených této posledně uvedené společnosti. Tato srážková daň byla v souladu s vnitrostátními daňovými předpisy stanovena na 19 %, což je stejná sazba jako u rezidentů, která byla snížena na 9 %, protože se na společnost Credit Suisse Securities (Europe) vztahuje španělsko-britská smlouva o zamezení dvojího zdanění, která daň omezuje na 10 %, takže výsledná částka činila **276 384,87 eur**.

- 2 Dne 10. února 2021 požádala společnost Credit Suisse Securities (Europe) Servicio de Tributos Directos de la Hacienda Foral de Bizkaia (provinční daňový úřad Biskajska pro přímé daně, Španělsko) o opravu daňového přiznání předloženého společností provádějící srážku („Siemens Gamesa Renewable Energy“) a rovněž požádala o vrácení částky ve výši 9 %, neboť ji považovala za neoprávněnou platbu. V tomto ohledu Credit Suisse Securities (Europe) nejprve uvedla, že v průběhu tohoto zdaňovacího období jí vznikla ztráta. Tvrdila, že v jejím případě, na rozdíl od společností se sídlem v Biskajsku, které jsou ve stejné situaci ztrát – které by tento rozdíl ve výši 9 % získaly zpět prostřednictvím daně z příjmů právnických osob (které podléhají společnostem se sídlem v Biskajsku), neboť v jejich případě má provedená srážka povahu srážky „zálohy“ skutečně splatné daně, takže po výpočtu skutečné daňové povinnosti, pokud je sražená částka vyšší než výsledná daňová povinnost, je jí rozdíl z úřední povinnosti vrácen – v zemi své rezidence (Spojené království) rozdíl ve výši 9 % nemůže získat zpět. Tato žádost byla rozhodnutím daňového úřadu v Biskajsku zamítnuta dne 15. února 2021.
- 3 Dne 18. března 2021 podala Credit Suisse Securities (Europe) proti tomuto rozhodnutí odvolání k Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB) (provinční hospodářsko-správní soud Biskajska, Španělsko). Její argumentace vycházela z toho, že provinční zákon č. 12/2013 ze dne 5. prosince 2013 o dani z příjmů nerezidentů vede k diskriminačnímu zacházení s daňovými nerezidenty, pokud se nacházejí v situaci daňové ztráty: zatímco daňový rezident by v případě, že by se nacházel v takové situaci ztráty, obdržel vrácení srážkové daně, žalující společnosti, jakožto nerezidentnímu subjektu, vrácena nebyla. Ve svém vyjádření poukázala zejména na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. listopadu 2018 ve věci C-575/17.
- 4 Rozhodnutím ze dne 23. února 2022 TEAFB toto odvolání zamítl. Ve svém právním odůvodnění TEAFB obsáhle odkázal na precedenty SDEU a na příslušné provinční právní předpisy a dospěl k závěru, že vrácení sražené částky není na místě. V tomto ohledu uvedl, že existují rozdíly mezi případem projednávaným v této věci a případem posuzovaným SDEU ve věci *Sofina*, neboť v posledně uvedeném případě podléhaly dividendy vyplácené francouzskou společností společností-nerezidentům srážkové dani ve výši 25 % z jejich částky, přičemž tato výše mohla být snížena na základě případné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Naproti tomu v projednávané věci jsou dividendy obdržené společností-rezidentem zahrnuty do základu daně z příjmů právnických osob a v případě ztráty je zdanění převedeno do následujícího kladného zdaňovacího období (což znamená výhodu peněžních toků a v případě nedostatečných kladných výsledků před ukončením činnosti dokonce žádné zdanění), zatímco dividendy přijaté společností-nerezidentem jsou zdaněny okamžitě a definitivně.
- 5 V této situaci TEAFB zdůraznil, že nedochází k rozdílnému zacházení, jak rozhodl SDEU ve věci *Sofina*, neboť provinční právní úprava použitelná v projednávané věci stanoví stejné procento srážkové daně pro rezidenty a nerezidenty (19 % v obou případech), což vede k odlišnému daňovému scénáři.

Za tímto účelem TEAFB citoval body 40 a 41 stanoviska generálního advokáta Melchiora Watheleta v uvedené věci C-575/17. Z tohoto stanoviska zdůraznil myšlenku, že vyváženého rozdělení daňových pravomocí lze dosáhnout pomocí nediskriminačních vzorců, jako je praxe společné srážkové daně pro obě skupiny, a že právě toto opatření bylo převzato provinčními právními předpisy použitelnými v projednávané věci. TEAFB dodal, že test rovnosti je nezávislý na zdanění uplatňovaném Spojeným královstvím a měl by být založen pouze na zdanění požadovaném na historickém území Biskajska, takže případné vyšší celkové zdanění akcionáře není relevantní pro zemi původu dividend, pokud tato země zavedla rovné zacházení ve vztahu k rezidentovi. TEAFB rovněž odmítl, že by žalující společnost [Credit Suisse Securities (Europe)] spolehlivě prokázala svou situaci daňové ztráty ve zdaňovacím období 2017.

- 6 Dne 4. května 2022 podala Credit Suisse Securities (Europe) proti výše uvedenému rozhodnutí TEAFB správní žalobu k Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Nejvyšší soud Baskicka, Španělsko). Argumenty žalobkyně a vyjádření žalovaného jsou uvedeny v následujícím oddíle.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 7 Credit Suisse Securities (Europe) se svou žalobou domáhá zrušení výše uvedeného rozhodnutí TEAFB a uznání svého práva na vrácení částky 276 384,87 eur, navýšené o úroky z prodlení. Opírá se výlučně o právní důvody vlastní unijnímu právu, které podle jejího názoru svědčí pro konstatování diskriminačního zacházení založeného na stanovení srážkové daně pro subjekty-nerezidenty jako daně konečné, bez jakéhokoli mechanismu vrácení v případě ztrát. Naproti tomu u společností, které jsou rezidenty a podléhají dani z příjmů právnických osob, představuje srážka pouze zálohu na tuto daň a vede ke skutečnému zdanění pouze tehdy, pokud má tato společnost ve zdaňovacím období kladný základ daně, neboť v případě záporného základu daně se srážky nezdaňují a podléhají vrácení.
- 8 Žalobkyně se rovněž odvolává na judikaturu SDEU ve věci C-575/17 ze dne 22. listopadu 2018, jakož i na judikaturu ve věci C-572/20, z níž cituje body 46 až 49, v nichž jsou uvedeny klíčové body dalšího precedentu týkajícího se zdanění v Německu. Po posouzení možné neutralizace na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Španělskem a Spojeným královstvím žalobkyně uvádí, že tato smlouva neumožňuje započtení v případě ztráty, neboť čl. 22 odst. 2 této smlouvy vyžaduje pro odpočet srážkové daně existenci zdanitelných zisků nebo výnosů. Spojené království není povinno vrátit srážkovou daň zaplacenou ve Španělsku a uznává pouze přeplatek daně v případě kladné daňové povinnosti, přičemž ten nelze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích. Žalobkyně dodává, že důkaz o takové neutralizaci musí v souladu s vnitrostátní judikaturou Španělska předložit správní orgán.
- 9 Pokud jde o prokázání situace daňové ztráty v roce 2017, žalobkyně odkazuje mimo jiné na různá daňová přiznání předložená jako přílohy. Odkazuje rovněž na

vnitrostátní ústavní zásady (ekonomická způsobilost) nebo judikaturu týkající se omezení volného pohybu kapitálu v souvislosti s IRNR.

- 10 Konečně žalobkyně navrhuje, aby předkládající soud podal žádost o rozhodnutí o předběžné otázce k SDEU nebo vznesl otázku protiústavnosti k Tribunal Constitucional (Ústavní soud, Španělsko).
- 11 Žalovaný (Diputación Foral de Bizkaia) (Rada provincie Biskajsko, Španělsko) ve svém vyjádření obsáhle odkazuje na platnou právní úpravu a odmítá údajnou diskriminaci oproti subjektům-rezidentům, přičemž opět zdůrazňuje rovnost srážkové daně, která je po uplatnění smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Španělskem a Spojeným královstvím snížena na 9 %. Žalovaný tvrdí, že případy v judikatuře, na kterou se odvolává žalobkyně a které se týkají subjektů kolektivního investování podle směrnice 2009/65/ES, se výrazně liší od případu projednávaného v tomto sporu (neboť v těchto případech se jedná o zdanění ve výši 1 % oproti zdanění ve výši 15 % nebo 18 %, které není totožné jako je tomu v projednávané věci), a odkazuje zejména na rozsudek Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko) ze dne 5. ledna 2021. A s ohledem na judikaturu SDEU ve věci C-575/2017, „*Sofina a další*“ opakuje úvahy TEAFB. Kromě toho, že zpochybňuje, že případné vznesení otázky protiústavnosti je odůvodněné, zpochybňuje tvrzení žalobkyně, že byla prokázána daňová ztráta ve zdaňovacím období.
- 12 Dne 13. června 2023 stanovil soud účastníkům řízení lhůtu pro předložení vyjádření k případnému podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. V příslušných podáních ze dne 28. a 29. června 2023 strany zopakovaly svá protichůdná stanoviska k podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Zatímco žalobkyně odkázala na nejnovější rozhodnutí vnitrostátní judikatury [zmínila rozsudek Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) ze dne 5. dubna 2023 a několik dalších, které jej následovaly se stejným postojem] a opětovně odkázala na rozsudky SDEU ve věcech „*Silicones*“ nebo „*Sofina*“, žalovaný uvedl svůj postoj k posledním rozsudkům španělského Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) a rozdíl, které obsahují ve vztahu k projednávané věci, a trval na neprokázání ztrát žalobkyně.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 13 Předkládající soud má za to, že vzhledem k níže uvedeným pochybnostem je třeba podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, jejíž podání navrhuje žalobkyně.
- 14 Zaprvé uvádí, že by se nemělo zapomínat na to, že ve vnitrostátní judikatuře existuje řada precedentů týkajících se rozdílného daňového zacházení s nerezidenty pokud jde o příjmy získané ve Španělsku. Příkladem této judikatury z poslední doby je rozsudek Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) ze dne 5. dubna 2023, ohledně kterého se účastníci řízení neshodnou. Z tohoto rozsudku jasně vyplývá – v případě nerezidentních hedgeových nebo neharmonizovaných fondů [„*FIL o Hedge Fund*“] a s nimi srovnatelných fondů se sídlem ve Španělsku – že

v souladu s judikaturou SDEU lze neutralizaci účinků omezení volného pohybu kapitálu, které vyplývá z vnitrostátních právních předpisů, považovat za dosaženou prostřednictvím účinků ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění pouze v těch případech, kdy tato ustanovení umožňují odečíst daň sraženou u zdroje při uplatňování vnitrostátních právních předpisů od daně splatné v jiném členském státě až do výše rozdílu ve zdanění, který vnitrostátní právní předpisy vyvolávají. Nicméně to, co definuje situaci společností-nerezidentů ve vztahu ke společnostem-rezidentům ohledně daně z příjmu nerezidentů, pokud jde o vyplácení dividend právnických osob, je to, že obě skupiny (rezidenti i nerezidenti) podléhají stejné sazbě daně, původně 19 %, a to je prvek rovnosti, který vede žalovaný správní orgán k závěru, že nedochází k porušení volného pohybu kapitálu, přestože nepřímé zdanění obou osob povinných k dani je rozdílné. V případě zdaňovacích období, v nichž byly zaznamenány ztráty, tedy mechanismus daně z příjmů právnických osob vede v každém případě k úplnému vrácení srážkové daně společnosti-rezidentovi, –čl. 68 odst. 2 NFIS– a naopak pro nerezidenty je tato daň pouze hypoteticky kompenzována prostřednictvím smluv o zamezení dvojího zdanění, což je možnost, která není v případě španělsko-britské smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2013 v tomto případě naplněna. –Článek 22 odst. 2–.

- 15 S ohledem na výše uvedenou judikaturu má předkládající soud za to, že přetrvávají vážné pochybnosti o tom, zda jediným kritériem pro posouzení porušení článku 63 SFEU má být rozdíl v sazbách daně nebo odpovídající srážkové dani mezi oběma srovnávanými typy subjektů, jak tvrdí žalovaný správní orgán. Naopak vše nasvědčuje tomu, že se za referenční bod nepovažuje skutečnost a okamžik srážkové daně, ať už samostatně nebo konkrétně, ale okamžik skutečného a konečného zdanění, jak lze dovodit například z rozsudku SDEU ze dne 16. června 2022 ve věci C-572/20 (bod 49), a to v tom smyslu, že ani v případě nejisté možnosti získat v budoucnu zpět celou vybranou srážkovou daň ve státě rezidence – Spojeném království – nebude rozdíl v zacházení považován za neutralizovaný smlouvou o zamezení dvojího zdanění. V tomto ohledu nelze mít za to, že vnitrostátní právo může přehlížet skutečnost, že prostřednictvím smlouvy o zamezení dvojího zdanění společnost podléhající srážkové dani může, ale nemusí být schopna neutralizovat konečné nadměrné zdanění oproti rezidentovi, což je aspekt, který žalovaný správní orgán uvádí jako pouhou hypotézu, která nespadá do jeho působnosti. Naopak orgány veřejné moci státu (nebo daňového systému) provádějícího srážkovou daň budou muset na žádost dotčené osoby ověřit, zda v souladu s pravidly Smluv a unijním právem k takovému výsledku neutralizace došlo, a pokud ne, vrátit rozdíl jako neoprávněný příjem.
- 16 Konečně předkládající soud poukazuje na to, že účastníci řízení nevznesli otázku subjektů podléhajících dani z příjmů nerezidentů, kterým vznikla ztráta. Podle jeho názoru by ani tato skutečnost neměla mít vliv na podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, neboť ačkoli mezi účastníky řízení existuje rozpor pokud jde o skutečnosti a důkazy týkající se této otázky, jedná se o problém, který by neměl být v této fázi předjímán, neboť bude muset být vyřešen v konečném rozsudku.