

Asia C-601/23

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

29.9.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Baskimaan
itsehallintoalueen ylioikeus, Espanja)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

19.9.2023

Kantaja:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Vastaaja:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

Pääasian kohde

Hallintolainkäyttöasia – Voitonjaosta peräisin olevien tulojen verotus – Muualla kuin Espanjassa asuvan yrityksen tekemä oikaisuvaatimus – Mahdollinen erilainen kohtelu Espanjassa asuviin yrityksiin nähden – Verovuoden aikana tappiota tehnyt muualla kuin Espanjassa asuva yritys EI VOI saada ulkomaisten toimijoiden tuloverona pidätettyjä määriä takaisin, kun taas verovuoden aikana tappiota tehnyt Espanjassa asuva yritys VOI saada yhtiöverona pidätetyt määrät takaisin

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Tulkintaa koskeva ennakkoratkaisupyyntö – SEUT 267 artikla – Kansallisten säännösten yhteensopivuus SEUT 63 artiklan kanssa

Ennakkoratkaisukysymys

Onko Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 63 artiklaa, joka koskee pääomien vapaata liikkuvuutta, tulkittava siten, että sen kanssa ristiriidassa ovat Espanjan kuningaskunnassa ja erityisesti Biskajan historiallisella verotusalueella sovelletut säännökset, joiden mukaan muualla kuin Espanjassa asuville ei palauteta Espanjassa asuvan yhtiön maksamista osingoista pidätettyä lähdeveroa, jonka veroprosentti on sama kuin Espanjassa asuvien kohdalla, vaikka kyseisenä verovuonna vastaavalla tavalla tappiota tehneille Espanjassa asuville palautetaan vastaava pidätetty määrä kokonaisuudessaan, eikä tämä erilainen kohtelu tasoituu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella?

Kansainväliset oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Espanjan kuningaskunnan sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan välillä Lontoossa 14.3.2013 tehty sopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkierron estämiseksi tulo- ja pääomaverojen alalla sekä kyseiseen sopimukseen liitetty pöytäkirja. Sopimuksen 10 artiklan mukaan sopimuspuolena olevassa valtiossa asuvan yrityksen toisessa sopimuspuolena olevassa valtiossa asuvalle yritykselle maksamia osinkoja voidaan verottaa myös siinä sopimuspuolena olevassa valtiossa, jossa osingot maksava yritys asuu, kyseisen valtion lainsäädännön mukaisesti, kuitenkin seuraavin rajoituksin: jos tosiasiallinen osingonsaaja asuu toisessa sopimuspuolena olevassa valtiossa, kannettu vero voi olla pääsääntöisesti enintään 10 prosenttia osinkojen bruttomäärästä. Sopimuksen 22 artiklaan sisältyy puolestaan useita määräyksiä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Etenkin sen 2 kohdassa määrätään, että pidätyksen vähennykelpoisuus edellyttää verotettavaa tuloa tai voittoa.

Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 63 artikla.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ja erityisesti 22.11.2018 annettu tuomio Sofina ym. (C-575/17, EU:C:2018:943) ja 16.6.2022 annettu tuomio ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Baskimaan itsehallintoalueen ja Espanjan kuningaskunnan välisen taloussopimuksen hyväksymisestä 23.5.2002 annettu laki 12/2002 (Ley por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco). Lain 21 §:ssä säädetään, että ulkomaisten toimijoiden tulovero (Impuesto sobre la Renta de No Residentes) on yhteensovitettu vero (eli sen sääntelystä, hallinnoinnista ja kantamisesta huolehtivat Baskimaan historialliset

alueet/maakunnat), johon sovelletaan samoja aineellisia säännöksiä ja muotosäännöksiä kuin ne, jotka valtio on kulloinkin säätänyt.

Ulkomaisten toimijoiden tuloverosta 5.12.2013 annettu alueellinen laki 12/2013 (Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes). Alueellisen lain 1 §:n mukaan kyseinen vero kannetaan sellaista muualla kuin Espanjassa asuvien luonnollisten henkilöiden tai yritysten, joilla ei ole pysyvää asuinpaikkaa tai toimipaikkaa Espanjassa, Biskajan historiallisella alueella saamista tuloista. Sen 4 §:n mukaan kyseisen lain säännösten tulkinta ei rajoita Espanjan kansallisen lainsäädännön osaksi saatettujen kansainvälisten sopimusten ja yleissopimusten soveltamista. Sen 13 §:n mukaan Biskajassa saaduiksi tuloiksi katsotaan muiden muassa yksityisen yrityksen pääomasta olevien omistusosuuksien perusteella maksetut osingot ja muut tuotot. Sen 25 §:ssä säädetään ulkomaisten toimijoiden tuloveron yleiseksi verokannaksi 24 prosenttia. Verokanta on kuitenkin 19 prosenttia, jos verovelvollinen asuu toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa. Alueellisen lain 31 §:n mukaan Espanjassa asuvien yritysten, jotka maksavat kyseisen veron alaisia tuloja, on pidätettävä ja tilitettävä kyseinen vero. Veron pidätyksen ja tilityksen määrä on sama kuin määrä, joka saadaan sovellettaessa asianomaisen veron verovelkaa määrittettäessä noudatettavia säännöksiä.

Yhtiöverosta 5.12.2013 annettu alueellinen laki 11/2013 (Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades). Alueellisen lain 68 §:ssä säädetään, että veron pidätykset ja tilitykset voidaan vähentää veron todellisesta määrästä. Jos pidätyksen ja tilityksen määrä on suurempi kuin veron todellinen määrä, verohallinnon on palautettava kyseinen erotus viran puolesta. Sen 130 §:ssä säädetään, että yrityksillä, jotka maksavat kyseisen veron alaisia tuloja, *on velvollisuus pidättää tai tilittää lainsäädännön mukainen määrä tuloveron ennakkona sekä velvollisuus tilittää* kyseinen määrä alueelliselle veroviranomaiselle.

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 Credit Suisse Securities (Europe) Limited -niminen yhtiö, joka asuu Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jolla ei ole pysyvää toimipaikkaa Biskajan historiallisella alueella, sai verovuonna 2017 yhteensä **2 763 848,73 euroa** osinkoja Biskajassa asualta **Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A.** -nimiseltä yritykseltä. Siemens Gamesa Renewable Energy teki sovellettavan lainsäädännön mukaisesti oma-aloitteisesti maksettavien verojen yhteydessä ulkomaisen toimijan tuloveroon perustuvan lähdeveron pidätyksen Credit Suisse Securities (Europelta) tälle maksettujen osinkojen perusteella. Kyseisen pidätyksen suuruus oli kansallisen verolainsäädännön mukaisesti 19 prosenttia, joka on sama kuin Espanjassa asuviin sovellettava verokanta, ja tämä alennettiin 9 prosenttiin, sillä Credit Suisse Securities (Europeen) sovellettiin Espanjan ja Yhdistyneen kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta (jäljempänä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty

sopimus), jonka mukaan pidätyksen suuruus voi olla enintään 10 prosenttia, ja näin pidätyksen määräksi tuli **276 384,87 euroa**.

- 2 Credit Suisse Securities (Europe) vaati 10.2.2021 Biskajan veroviranomaisen välittömästä verotuksesta vastaavalta yksiköltä (Servicio de Tributos Directos), että pidätyksen tehneen yhtiön (Siemens Gamesa Renewable Energy) omaaloitteisia veroja oli oikaistava ja että sille itselleen oli palautettava 9 prosentin suuruinen määrä, jota se piti perusteettomana verona. Credit Suisse Securities (Europe) perusteli tätä ilmoittamalla aluksi tehneensä kyseisenä verovuonna tappiota. Se totesi, ettei se voinut saada kyseistä 9 prosentin suuruisa määrää takaisin asuinvaltiossaan (Yhdistynyt kuningaskunta), toisin kuin Biskajassa asuvat yritykset, joiden tulos oli vastaavalla tavalla tappiollinen ja jotka saivat kyseisen 9 prosentin suuruisen määrän takaisin yhtiöverotuksen kautta (ne ovat yhtiöveron osalta verovelvollisia), koska niiden kohdalla veron pidätys tehdään maksettavaksi tulevan todellisen veron *ennakkona* niin, että kun veron todellinen määrä on laskettu, erotus palautetaan niille automaattisesti, jos pidätetty määrä on todellista veroa suurempi. Biskajan veroviranomainen hylkäsi kyseisen oikaisuvaatimuksen 15.2.2021 tekemällään päätöksellä.
- 3 Credit Suisse Securities (Europe) haki 18.3.2021 edellä mainittuun päätökseen muutosta Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaialta (Biskajan hallinto- ja veroasioiden valituslautakunta, jäljempänä TEAFB). Se vetosi lähtökohtaisesti siihen, että ulkomaisten toimijoiden tuloverosta 5.12.2013 annettu alueellinen laki 12/2013 johtaa muualla kuin Espanjassa asuvien verovelvollisten syrjivään kohteluun silloin, kun verovelvollinen tekee verovuoden aikana tappiota, sillä pidätetty määrä palautetaan Espanjassa asuvalle verovelvolliselle, jos tämä tekee tappiota, mutta muualla kuin Espanjassa asuvana se itse ei voinut saada kyseisen määrän palautusta. Se vetosi väitteidensä tueksi erityisesti unionin tuomioistuimen 22.11.2018 asiassa C-575/17 antamaan tuomioon.
- 4 TEAFB hylkäsi kyseisen muutoksenhaun 23.2.2022 antamallaan päätöksellä. Se luetteli oikeudellisissa perusteluissaan lukuisia unionin tuomioistuimen aiempia tuomioita ja voimassa olevaa alueellista lainsäädäntöä ja totesi lopuksi, ettei pidätettyä määrää pitäisi palauttaa. Se katsoi tältä osin, että tarkasteltavana oleva tilanne poikkesi tilanteesta, jota unionin tuomioistuin oli tarkastellut tuomiossa Sofina, sillä kyseisen tuomion taustalla olleessa tilanteessa ranskalainen yhtiö oli maksanut osingot muualla kuin Ranskassa asuville yhtiöille, ja näistä osingoista oli tehty 25 prosentin suuruinen pidätys, joka voitiin vähentää mahdollisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella. Sen sijaan nyt käsiteltävässä asiassa Espanjassa asuvan yrityksen saamat osingot sisällytetään yhtiöveron perusteeseen, ja tappiollisessa tilanteessa vero voidaan siirtää seuraavalle verovuodelle, jonka tulos on positiivinen (mikä merkitsee kassatilanteeseen liittyvää etua sekä verottamatta jäämistä siinä tapauksessa, että tulos ei olisi riittävän positiivinen ennen toiminnan lakkaamista), kun taas muualla kuin Espanjassa asuvan yrityksen saamista osingoista kannetaan vero välittömästi ja lopullisesti.

- 5 Tällaisessa tilanteessa TEAFB korosti sitä, ettei kyseessä ole unionin tuomioistuimen tuomiossaan Sofina toteama erilainen kohtelu, sillä nyt käsiteltävään asiaan sovellettavassa alueellisessa lainsäädännössä säädetään sama pidätysprosentti Espanjassa asuville ja muualla kuin Espanjassa asuville (kummankin kohdalla 19 prosenttia), eli verotukseen liittyvä tilanne on toinen. Tältä osin TEAFB viittasi julkisasiamies Mechior Watheletin edellä mainitussa asiassa C-575/17 esittämän ratkaisuehdotuksen 40 ja 41 kohtaan. Kyseisistä kohdista ilmenee ajatus siitä, että verotusvallan tasapainoinen jakautuminen voidaan saavuttaa syrjimättömillä keinoilla, kuten pidättämällä molemmilta ryhmiltä yhteinen lähdevero, mikä vastaa toimenpiteenä täsmälleen nyt käsiteltävään asiaan sovellettavan alueellisen lainsäädännön mukaista toimenpidettä. TEAFB lisäsi, ettei Yhdistyneen kuningaskunnan soveltama verotus vaikuta yhdenvertaisuuden toteutumisen arviointiin, jonka on perustuttava pelkästään Biskajan historiallisella alueella määrättyyn verotukseen, joten osakkaan mahdollisesti suurempi kokonaisvero ei ole merkityksellinen sen valtion kannalta, jossa osinko on maksettu, jos tämä valtio kohtelee toimijaa yhdenvertaisesti siinä asuvaan toimijaan nähden. TEAFB kiisti myös sen, että oikaisuvaatimuksen tehnyt yritys (Credit Suisse Securities (Europe)) olisi näyttänyt vakuuttavalla tavalla toteen tehneensä tappiota verovuonna 2017.
- 6 Credit Suisse Securities (Europe) nosti 4.5.2022 Tribunal Superior de Justicia del País Vascossa (Baskimaan itsehallintoalueen ylioikeus, Espanja) kanteen edellä mainitusta TEAFB:n päätöksestä. Kantajan väitteet ja vastaajan vastaväitteet käydään läpi seuraavassa osiossa.

Asianosaisten keskeiset lausumat pääasian oikeudenkäynnissä

- 7 Credit Suisse Securities (Europe) vaatii kannekirjelmässään tuomioistuinta kumoamaan edellä mainitun TEAFB:n päätöksen ja myöntämään sille oikeuden saada palautettua 276 384,87 euroa viivästyskorkoineen. Se esittää kanteensa tueksi yksinomaan Euroopan unionin oikeuteen perustuvia oikeudellisia perusteita, jotka puoltavat sen mukaan sitä näkemystä, että kohtelu on ollut syrjivää sillä perusteella, että vero pidätetään muualla kuin Espanjassa asuvilta yrityksiltä lopullisena verona eikä olemassa ole minkäänlaista palauttamismekanismissa siinä tapauksessa, että yritys tekee tappiota. Sen sijaan yhtiöveron osalta verovelvollisten Espanjassa asuvien yritysten kohdalla veron pidätys on pelkkä tuloveron ennakkomaksu, ja verotus tapahtuu tosiasiallisesti vain, jos kyseisen yrityksen verotettava tulo on asianomaisena verovuonna positiivinen, sillä jos verotettava tulo on negatiivinen, pidätyksiä ei veroteta, vaan ne palautetaan.
- 8 Kantaja vetoaa myös unionin tuomioistuimen 22.11.2018 asiassa C-575/17 antamaan tuomioon sekä asiassa C-572/20 annettuun tuomioon, josta kantaja lainaa 46–49 kohtaa; kantaja ottaa esille keskeiset seikat tästä aiemmasta tuomiosta, joka koskee Saksan verotusta. Tutkittuaan, voisiko ero tasoittua Espanjan ja Yhdistyneen kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen

välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella, kantaja päättelee, ettei tämä ole mahdollista negatiivisen tuloksen yhteydessä, koska kyseisen sopimuksen 22 artiklan 2 kohdan mukaan pidätyksen vähentäminen edellyttää verotettavaa tuloa tai voittoa. Yhdistyneellä kuningaskunnalla ei ole velvollisuutta palauttaa Espanjassa pidätettyä veroa, ja verohyvitys myönnetään vain, jos verotettava tulo on positiivinen, eikä vähennystä voida tehdä myöskään myöhempinä verovuosina. Kantaja lisää, että Espanjan kansallisen oikeuskäytännön mukaisesti viranomaisen olisi näytettävä kyseinen tasoittuminen toteen.

- 9 Verovuonna 2017 tehdyn tappion toteen näyttämisen osalta kantaja viittaa muiden asiakirjojen ohella useisiin liitteinä oleviin veroilmoituksiin. Se viittaa myös kansallisiin perustuslaillisiin periaatteisiin (maksukyky) sekä oikeuskäytäntöön, joka koskee ulkomaisten toimijoiden tuloveroon liittyviä pääoman vapaan liikkuvuuden rajoituksia.
- 10 Kantaja ehdottaa vielä ennakkoratkaisua pyytävälle tuomioistuimelle ennakkoratkaisun pyytämistä unionin tuomioistuimelta tai perustuslain vastaisuutta koskevan väitteen esittämistä Tribunal Constitucionalille (perustuslakituomioistuin, Espanja).
- 11 Vastineessaan vastaaja (Diputación Foral de Bizkaia) luettelee lukuisia sovellettavia lainkohtia, kiistää väitetyn syrjinnän Espanjassa asuviin nähden ja pitää edelleen kiinni pidätyksen yhdenvertaisuudesta, sillä Espanjan ja Yhdistyneen kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamisen jälkeen verokanta alenee 9 prosenttiin. Vastaaja väittää, että kantajana olevan yrityksen esille ottamassa oikeuskäytännössä, joka koskee direktiivissä 2009/65/EY tarkoitettuja yhteissijoitusyrityksiä, kyseessä olleet tilanteet poikkeavat selvästi nyt käsiteltävässä asiassa tarkastellusta tilanteesta (koska ensin mainituissa oli kyse 1 prosentin verosta verrattuna 15:n tai 18 prosentin veroon, eikä samansuuruisesta verosta, kuten nyt käsiteltävässä asiassa), ja se mainitsee erityisesti Tribunal Supremón (ylin tuomioistuin, Espanja) 5.1.2021 antaman tuomion. Se toistaa TEAFB:n esittämät näkemykset unionin tuomioistuimen asiassa C-575/17 antamasta tuomiosta Sofina ym. Sen mukaan mahdollisen perustuslain vastaisuutta koskevan väitteen esittäminen ei ole perusteltua, ja lisäksi se ilmaisee vastustavansa kantajan väitettä, joka koskee kyseisenä verovuonna tehdyn tappion toteen näyttämistä.
- 12 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin asetti asianosaisille 13.6.2023 määräajan huomautusten esittämiselle mahdollisesta ennakkoratkaisun pyytämisestä. Asianosaiset esittivät 28.6.2023 ja 29.6.2023 päivätyissä kirjelmissään keskenään ristiriitaiset näkemykset ennakkoratkaisun pyytämisestä. Kantaja viittasi uusimpiin kansallisessa oikeuskäytännössä annettuihin tuomioihin (se mainitsi Tribunal Supremón 5.4.2023 antaman tuomion sekä useita muita vastaavan kaltaisia myöhempiä tuomioita) ja otti uudelleen esille unionin tuomioistuimen antaman tuomion Silicones sekä tuomion Sofina, kun taas vastaaja esitti näkemyksensä Tribunal Supremón uusimmista tuomioista sekä eroista, joita näillä

tuomioilla on nyt käsiteltävään asiaan verrattuna, ja se painotti, ettei kantajan tappioita ollut vahvistettu.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 13 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pitää kantajan ehdottamaa ennakkoratkaisun pyytämistä aiheellisena jäljempänä esitettyjen epäilysten vuoksi.
- 14 Ensinnäkin se katsoo, että on muistettava, että Espanjan kansalliseen oikeuskäytäntöön sisältyy lukuisia aiempia tuomioita, jotka koskevat muualla kuin Espanjassa asuvien toimijoiden Espanjassa saamien tulojen erilaista verokohtelua. Yksi esimerkki tästä oikeuskäytännöstä on Tribunal Supremon hiljattain 5.4.2023 antama tuomio, josta asianosaisilla on eriävät näkemykset. Kyseisestä tuomiosta ilmenee selvästi, että muualla kuin Espanjassa asuvan hedgerahaston ja Espanjassa asuvan hedgerahaston tilanteessa kansallisesta lainsäädännöstä johtuvien pääoman vapaan liikkuvuuden rajoitusten vaikutusten voidaan katsoa tasoittuvan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen määräysten vaikutuksesta vain niissä tapauksissa, joissa näillä määräyksillä annetaan mahdollisuus vähentää kansallisen lainsäädännön mukaisesti pidätetyt määrät toisessa jäsenvaltiossa maksettavaksi tulevasta verosta siihen rajaan asti, josta kansalliseen lainsäädäntöön perustuva erilainen kohtelu alkaa. Muualla kuin Espanjassa asuvien yritysten tilanne on Espanjassa asuvien yritysten tilanteeseen verrattuna ulkomaisten toimijoiden tuloveron osalta osinkojen saamisen yhteydessä kuitenkin sellainen, että kumpaakin ryhmää (Espanjassa asuvia ja muualla kuin Espanjassa asuvia) verotetaan soveltaen samaa verokantaa, joka on alun perin 19 prosenttia, ja tämän rinnastuksen perusteella vastaajana oleva viranomainen väittää, ettei pääoman vapaan liikkuvuuden periaatetta rikota, vaikka näitä verovelvollisia kohdellaan verotuksessa välillisesti eri tavoin. Toisin sanoen siinä tapauksessa, että verovuodelta kirjataan tappiota, yhtiöverotuksessa sovellettu järjestelmä johtaa siihen, että Espanjassa asuvalta yritykseltä pidätetty määrä palautetaan aina kokonaisuudessaan (yhtiöverosta annetun alueellisen lain 68 §:n 2 momentti), mutta muualla kuin Espanjassa asuvien tilanne tasoittuu vain hypoteettisesti kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten kautta, eikä tätä tasoittumista tapahdu Espanjan ja Yhdistyneen kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi vuonna 2013 tehdyn sopimuksen osalta (22 artiklan 2 kohta).
- 15 Edellä mainitun oikeuskäytännön perusteella ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo edellä mainitun oikeuskäytännön perustella, että on vakavia syitä epäillä sitä, että SEUT 63 artiklan rikkominen voitaisiin todeta ainoastaan sillä perusteella, kuten vastaajana oleva viranomainen väittää, että sovellettu verokanta tai pidätysprosentti on ollut eri vertailtavina olevien kahden yritysryhmän kohdalla. Kaikki viittaa päinvastoin siihen, ettei vertailukohdaksi oteta erikseen eikä erityisesti pidätystapahtumaa tai pidätyksen ajankohtaa, vaan

lopullinen todellinen vero, kuten ilmenee esimerkiksi unionin tuomioistuimen 16.6.2022 asiassa C-572/20 antamasta tuomiosta (49 kohta), eikä erilaisen kohtelun voida katsoa tasoittuvan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen kautta edes siinä tapauksessa, että jonkinlainen mahdollisuus saada pidätetty määrä myöhemmin kokonaan takaisin asuinvaltiossa – Yhdistyneessä kuningaskunnassa – olisi olemassa. Näin ollen ei voida väittää, ettei kansallisessa lainsäädännössä tarvitsisi ottaa huomioon sitä, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen kautta yritys, jolta lähdevero on pidätetty, voi tai ei voi saada lopullista veroa tasoitettua sen määrän osalta, jonka yritys joutuu maksamaan enemmän Espanjassa asuvaan yritykseen verrattuna, mitä vastaajana oleva viranomaisena pitää pelkkänä toimialueensa ulkopuolelle jäävänä hypoteettisena tilanteena. Sen valtion, jossa veron pidätys tehdään, viranomaisten (tai verolainsäädännön) on päinvastoin varmistettava asianomaisen toimijan pyynnöstä, tasoittuuko vero tällä tavoin, kun huomioon otetaan perussopimukset sekä muu Euroopan unionin oikeus, ja jollei tasoitu, sen on palautettava erotus perusteettomana verona.

- 16 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin huomauttaa vielä lopuksi, etteivät asianosaiset ole samaa mieltä siitä, että kyse on ulkomaisten toimijoiden tuloveron osalta verovelvollisista yrityksistä, joiden verotettava tulo on ollut negatiivinen. Sen mukaan myöskään tämän seikan ei pitä vaikuttaa ennakkoratkaisun pyytämiseen, sillä asianosaisten välillä olevista, tähän kysymykseen liittyvää tosiseikastoa ja näyttöä koskevista näkemyseroista huolimatta tämä kysymys ei tule ratkaistavaksi vielä tässä vaiheessa, vaan vasta lopullisessa tuomiossa.