

Vec C-601/23

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

29. september 2023

Vnútroštátny súd:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

19. september 2023

Žalobkyňa:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Žalovaný:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

Predmet konania vo veci samej

Správne súdne konanie – Zdanenie uplatniteľné na príjmy z rozdelenia zisku – Sťažnosť podaná spoločnosťou, ktorá nemá sídlo v Španielsku – Prípadné rozdielne zaobchádzanie vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v Španielsku – Spoločnosť nerezident, ktorá v zdaňovacom období vykázala stratu, NEMÔŽE získať späť sumu zrazenej dane z príjmov nerezidentov, naproti tomu spoločnosť rezident, ktorá v zdaňovacom období vykázala stratu, MÔŽE získať späť sumu zrazenej dane z príjmov právnických osôb

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa výkladu – Článok 267 ZFEÚ – Zlučiteľnosť vnútroštátnych ustanovení s článkom 63 ZFEÚ

Prejudiciálna otázka

„Má sa článok 63 Zmluvy o fungovaní Európskej únie týkajúci sa voľného pohybu kapitálu vykladať v tom zmysle, že tento článok bráni tomu, aby Španielske kráľovstvo, a konkrétne daňovo autonómne historické územie Biskajsko, napriek tomu, že na nerezidentov uplatňuje rovnakú percentuálnu sadzbu ako na rezidentov, nevracalo nerezidentom zrážkovú daň vyberanú z dividend, ktoré sa vyplácajú subjektu rezidentovi – pričom nerezidenti nemohli neutralizovať rozdielne zaobchádzanie na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia –, zatiaľ čo rezidentom, ktorí v zdaňovacom období tiež vykázali stratu, sa vracia celá suma tejto zrážkovej dane?“

Uvedené ustanovenia medzinárodného 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 (Zmluva medzi Španielskym kráľovstvom a Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska o zamedzení dvojitého zdanenia a predchádzaní daňovým únikom v oblasti dane z príjmov a z majetku a jej Protokol), podpísaná v Londýne 14. marca 2013. Podľa článku 10 zmluvy dividendy, ktoré vyplatí spoločnosť so sídlom v jednom zmluvnom štáte osobe rezidentovi v druhom zmluvnom štáte sa môžu zdaňovať aj v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu, ale s týmto obmedzením: ak je skutočný príjemca dividend rezidentom druhého zmluvného štátu, takto stanovená daň vo všeobecnosti nemôže presiahnuť 10 % z hrubej sumy dividend. Článok 22 stanovuje niekoľko pravidiel na zamedzenie dvojitého zdanenia. Z odseku 2 tohto

článku konkrétne vyplýva, že na to, aby bola zrážka odpočítateľná, je potrebné, aby existovali zdaniteľné zisky alebo výnosy.

Uvedené ustanovenia práva Únie

Článok 63 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

Rozsudky Súdneho dvora Európskej únie, najmä z 22. novembra 2018, Sofina a i. (C-575/17, EU:C:2018:943) a zo 16. júna 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

Uvedené ustanovenia vnútroštátneho práva

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (zákon č. 12/2002 z 23. mája 2002, ktorým sa schvaľuje hospodárska dohoda s autonómnym spoločenstvom Baskicko). Článok 21 tohto zákona stanovuje, že daň z príjmov nerezidentov je dohodnutou daňou (t. j. regulovanou, spravovanou a vyberanou historickými územiami/provinciami autonómného spoločenstva Baskicko), ktorá sa riadi rovnakými hmotnoprávnymi a procesnými pravidlami, aké v danom čase stanovuje štát.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (provinčný zákon č. 12/2013 z 5. decembra 2013 o dani z príjmov nerezidentov) (IRNR). Článok 1 tohto zákona uvádza, že táto daň sa vyberá z príjmov dosiahnutých na historickom území Biskajsko fyzickými osobami alebo subjektmi, ktoré nie sú rezidentmi na území Španielska a nemajú stálu prevádzkareň. V článku 4 sa uznáva, že ustanoveniami provinčného zákona nie sú dotknuté ustanovenia účelových zmlúv a dohôrov, ktoré sú súčasťou španielskeho vnútroštátneho právneho poriadku. V článku 13 sa za príjem získaný v provincii Biskajsko považujú okrem iného dividendy a iné príjmy pochádzajúce z účasti na základnom imaní súkromných subjektov. Článok 25 stanovuje všeobecnú sadzbu dane pre IRNR vo výške 24 %. Táto sadzba je však 19 % v prípade daňovníkov rezidentov iného členského štátu Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru. Článok 31 ukladá subjektom so sídlom na území Španielska, ktoré vyplácajú príjmy podliehajúce tejto dani, povinnosť vykonať zrážku alebo platbu na účet. Táto zrážka alebo platba na účet sa rovná sume vyplývajúcej z uplatnenia ustanovení, podľa ktorých sa určuje daňová povinnosť.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (provinčný zákon č. 11/2013 z 5. decembra 2013 o dani z príjmov právnických osôb) (IS). Článok 68 tohto zákona stanovuje, že zrážky a preddavky sa odpočítajú od skutočnej výšky dane. Ak suma zrážok a preddavkov prevyšuje sumu skutočnej výšky dane, daňová správa je povinná vrátiť preplatok *ex offo*. Článok 130 uvádza, že subjekty, ktoré vyplácajú alebo odvádzajú príjmy

podliehajúce tejto dani, *sú povinné zraziť* alebo odvieť preddavky vo výške stanovenej právnym predpisom a *sú povinné zaplatiť túto sumu* do Hacienda Foral (provinčná pokladnica).

Stručné zhrnutie skutkových okolností a konania vo veci samej

- 1 Spoločnosť CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá nemá stálu prevádzkareň v provincii Biskajsko, získala v roku 2017 sumu **2 763 848,73 eur** z dividend vyplatených spoločnosťou so sídlom v provincii Biskajsko, „**Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A**“. Siemens Gamesa Renewable Energy v súlade s platnou právnou úpravou vykonala vo svojich daňových priznaniach zrážku dane z príjmov nerezidentov, ktorú mala zaplatiť spoločnosti Credit Suisse Securities (Europe) z dividend vyplatených tejto spoločnosti. Táto zrážka bola na základe vnútroštátnych daňových predpisov stanovená na 19 %, čo je rovnaká sadzba ako sadzba uplatňovaná na rezidentov, ktorá bola znížená na 9 %, keďže na Credit Suisse Securities (Europe) sa vzťahuje španielsko-britská zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia – ZZDZ –, ktorá ju obmedzuje na 10 %, čo vo výsledku predstavuje sumu **276 384,87 eur**.
- 2 Dňa 10. februára 2021 Credit Suisse Securities (Europe) požiadala Servicio de Tributos Directos de la Hacienda Foral de Bizkaia (Úrad pre priame dane pokladnice provincie Biskajsko, Španielsko) o opravu daňových priznaní, ktoré predložila spoločnosť vykonávajúca zrážku („Siemens Gamesa Renewable Energy“), a tiež požiadala o vrátenie 9 % sadzby z dôvodu, že išlo o neoprávnenú platbu. V tejto súvislosti Credit Suisse Securities (Europe) najprv uviedla, že v tomto zdaňovacom období dosiahla stratu. Tvrdila, že v jej prípade, na rozdiel od spoločností so sídlom v provincii Biskajsko, ktoré tiež vykázali straty – ktoré by tento rozdiel 9 % získali späť prostredníctvom dane z príjmov právnických osôb (ktorej podliehajú spoločnosti rezidenti), keďže v ich prípade má vykonaná zrážka povahu zrážky „na účet“ skutočnej výšky dane, ktorá sa má zaplatiť, takže ak by po výpočte skutočnej výšky dane bola zrazená suma vyššia ako výsledná suma dane, rozdiel sa im automaticky vráti – by v krajine, v ktorej má sídlo (Spojené kráľovstvo), nemohla získať späť rozdiel 9 %. Pokladnica provincie Biskajsko túto žiadosť zamietla rozhodnutím z 15. februára 2021.
- 3 Dňa 18. marca 2021 Credit Suisse Securities (Europe) podala proti tomuto rozhodnutiu sťažnosť na Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Hospodársko-správny súd provincie Biskajsko, Španielsko) (TEAFB). Jej tvrdenia vychádzali z predpokladu, že provinčný zákon č. 12/2013 z 5. decembra 2013 o dani z príjmov nerezidentov vedie k diskriminačnému zaobchádzaniu s daňovníkmi nerezidentmi v prípade, ak sú v daňovej strate: zatiaľ čo daňovník rezident by získal vrátenie zrážkovej dane, ak by bol v tejto strate, jej, ako subjektu nerezidentovi, by zrážková daň nebola vrátená. Vo svojich tvrdeniach sa odvolávala najmä na rozsudok Súdneho dvora EÚ z 22. novembra 2018 vo veci C-575/17.

- 4 Rozhodnutím z 23. februára 2022 TEAFB túto sťažnosť zamietol. TEAFB vo svojom právnom odôvodnení rozsiahlo poukázal na precedensy Súdneho dvora EÚ a platné provinčné právne predpisy a dospel k záveru, že vrátenie zrazenej sumy nie je opodstatnené. V tejto súvislosti sa domnieval, že existujú rozdiely medzi prípadom, o ktorý ide v prejednávanej veci, a prípadom, ktorý skúmal Súdny dvor EÚ vo veci *Sofina*, keďže v prípade vo veci *Sofina* dividendy vyplácané francúzskou spoločnosťou spoločnostiam nerezidentom podliehali zrážkovej dani vo výške 25 % ich sumy, ktorá mohla byť znížená na základe prípadnej ZZDZ. V prejednávanej veci sú naopak dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom zahrnuté do základu dane z príjmov právnických osôb a v prípade straty sa zdanenie prenesie do neskoršieho kladného zdaňovacieho obdobia (čo predstavuje zvýhodnenie z hľadiska likvidity a dokonca neexistenciu zdanenia, ak sa pred ukončením činnosti nedosiahne dostatočný kladný výsledok), zatiaľ čo dividendy prijaté spoločnosťou nerezidentom sú okamžité a s konečnou platnosťou zdanené.
- 5 V tejto situácii TEAFB zdôraznil, že nedochádza k rozdielnemu zaobchádzaniu, ako to konštatoval Súdny dvor EÚ vo veci *Sofina*, keďže provinčné právne predpisy uplatniteľné v prejednávanej veci stanovujú rovnaké sadzby zrážkovej dane pre rezidentov a nerezidentov (19 % v oboch prípadoch), čo vedie k odlišnému daňovému scenáru. Na tento účel TEAFB citoval body 40 a 41 návrhov generálneho advokáta Melchiora Watheleta prednesených v uvedenej veci C-575/2017. Z nich zdôraznil myšlienku, že vyvážené rozdelenie daňovej právomoci možno dosiahnuť nediskriminačnými opatreniami, ako je napríklad zdanenie spoločnou zrážkovou daňou pre obe skupiny, pričom práve toto opatrenie je stanovené v provinčných právnych predpisoch uplatniteľných v tomto prípade. TEAFB dodal, že posúdenie rovnosti je nezávislé od zdanenia uplatňovaného Spojeným kráľovstvom a mal by sa zakladať len na zdanení požadovanom na historickom území Biskajsko, takže prípadné vyššie celkové zdanenie akcionára nie je relevantné pre krajinu pôvodu dividend, ak táto krajina stanovila rovnaké zaobchádzanie vo vzťahu k rezidentovi. TEAFB tiež odmietol, že by spoločnosť ako sťažovateľ [Credit Suisse Securities (Europe)], poskytla spoľahlivé dôkazy o svojej daňovej strate v zdaňovacom období 2017.
- 6 Dňa 4. mája 2022 Credit Suisse Securities (Europe) podala proti uvedenému rozhodnutiu TEAFB správnu žalobu na Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Vyšší súd Baskicka, Španielsko). Tvrdenia žalobkyne a vyjadrenia žalovaného k žalobe sú uvedené v nasledujúcej časti.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 7 Credit Suisse Securities (Europe) sa vo svojej žalobe vo veci samej domáha zrušenia uvedeného rozhodnutia TEAFB a uznania jej práva na vrátenie sumy 276 384,87 eura spolu s úrokmi z omeškania. Vychádza výlučne z právnych dôvodov špecifických pre právo Európskej únie, ktoré podľa jej názoru svedčia v prospech konštatovania, že došlo k diskriminačnému zaobchádzaniu na základe

nastavenia zrážkovej dane pre subjekty nerezidentov ako konečnej dane bez akéhokoľvek mechanizmu vrátenia v prípade strát. Na druhej strane v prípade spoločností rezidentov, ktoré podliehajú dani z príjmov právnických osôb, je zrážka len platbou na účet tejto dane a vedie k skutočnému zdaneniu len vtedy, ak má táto spoločnosť v zdaňovacom období kladný zdaniteľný príjem, pretože v prípade záporného zdaniteľného príjmu sa zdanenie zrážkou neuplatní a zrážky sú predmetom vrátenia.

- 8 Žalobkyňa sa tiež odvoláva na judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veci C-575/17 z 22. novembra 2018, ako aj na rozsudok vo veci C-572/20, z ktorého prepisuje body 46 až 49, pričom uvádza kľúčové body ďalšieho precedensu týkajúceho sa zdaňovania v Nemecku. Po preskúmaní prípadnej neutralizácie na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Španielskom a Spojeným kráľovstvom žalobkyňa konštatuje, že táto zmluva neumožňuje započítanie v prípade straty, keďže článok 22 ods. 2 tejto zmluvy vyžaduje existenciu zdaniteľných ziskov alebo výnosov, aby bola zrážka odpočítateľná. Spojené kráľovstvo nemá povinnosť vrátiť zrážkovú daň zaplatenú v Španielsku a daňovú úľavu uznáva len v prípade kladnej daňovej povinnosti, ktorú nemožno odpočítať ani v nasledujúcich rokoch. Žalobkyňa dodáva, že dôkaz o tejto neutralizácii by v súlade so španielskou vnútroštátnou judikatúrou prináležal správnomu orgánu.
- 9 Pokiaľ ide o preukázanie daňovej straty v roku 2017, žalobkyňa okrem iných dokumentov odkazuje na rôzne daňové priznania predložené ako prílohy. Odvoláva sa tiež na vnútroštátne ústavné zásady (ekonomická kapacita) alebo na judikatúru týkajúcu sa obmedzení voľného pohybu kapitálu v súvislosti s IRNR.
- 10 Žalobkyňa napokon navrhuje, aby vnútroštátny súd podal návrh na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor EÚ alebo otázku protiústavnosti na španielsky Tribunal Constitucional (Ústavný súd).
- 11 Žalovaný [Diputación Foral de Bizkaia (Rada provincie Biskajsko, Španielsko)] vo svojom vyjadrení podrobne odkazuje na uplatniteľnú právnu úpravu a odmieta údajnú diskrimináciu vo vzťahu k subjektom rezidentom, pričom opäť zdôrazňuje rovnosť zrážkovej dane, ktorá sa po uplatnení ZZDZ medzi Španielskom a Spojeným kráľovstvom znižuje na 9 %. Žalovaný tvrdí, že prípady judikatúry, na ktorú sa žalobkyňa odvoláva, ktoré sa týkajú podnikov kolektívneho investovania – PKI – podľa smernice 2009/65/ES, sa podstatne odlišujú od prípadu, o aký ide v tomto spore (keďže v týchto prípadoch ide o zdanenie vo výške 1 % na rozdiel od zdanenia vo výške 15 % alebo 18 %, ktoré nie je rovnaké ako v tomto prípade), a cituje najmä rozsudok Tribunal Supremo (Najvyšší súd) (Španielsko) z 5. januára 2021. Pokiaľ ide o judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veci C-575/2017, „*Sofina a i.*“, opakujú sa úvahy TEAFB. Okrem toho, že popiera odôvodnenosť prípadného vznesenia otázky protiústavnosti, spochybňuje aj preukázanie daňovej straty v zdaňovacom období, ktorá uvádza žalobkyňa.
- 12 Dňa 13. júna 2023 vnútroštátny súd poskytol účastníkom konania lehotu na predloženie pripomienok v súvislosti s prípadným podaním návrhu na začatie

prejudiciálneho konania. V listoch z 28. a 29. júna 2023 účastníci konania zopakovali svoje protichodné stanoviská k podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Zatiaľ čo žalobkyňa poukázala na najnovšie rozhodnutia vnútroštátnej judikatúry [uviedla rozsudok Tribunal Supremo (Najvyšší súd) (Španielsko) z 5. apríla 2023 a niekoľko ďalších rozsudkov, ktoré po ňom nasledovali s rovnakým prístupom] a opätovne odkázala na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach „*Silicones*“ alebo „*Sofina*“, uviedla svoje stanovisko k najnovšiemu rozsudku španielskeho Tribunal Supremo (Najvyšší súd) a k rozdielom, ktoré majú vo vzťahu k prejednávanej veci, a trvala na tom, že žalobkyňa nepreukázala straty.

Stručné zhrnutie dôvodov návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 13 Vnútroštátny súd zastáva názor, že je potrebné podať návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý žalobkyňa požaduje, vzhľadom na nižšie uvedené pochybnosti.
- 14 V prvom rade sa domnieva, že nemožno zabúdať na to, že vo vnútroštátnej judikatúre existuje množstvo precedensov týkajúcich sa rozdielneho daňového zaobchádzania s nerezidentmi, pokiaľ ide o príjmy dosiahnuté v Španielsku. Nedávnym príkladom tejto judikatúry je rozsudok Tribunal Supremo (Najvyšší súd) z 5. apríla 2023, v súvislosti s ktorým účastníci konania zastávajú rozdielny názor. Z tohto rozsudku jasne vyplýva – v prípade hedžových alebo neharmonizovaných investičných fondov nerezidentov [„*FIL* alebo *Hedge Fund*“] a ich porovnateľných subjektov rezidentov v Španielsku –, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ možno neutralizáciu účinkov obmedzenia voľného pohybu kapitálu vyplývajúceho z vnútroštátnych právnych predpisov považovať za dosiahnutú na základe ustanovení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia len v prípade, ak tieto ustanovenia umožňujú, aby zrážková daň vybraná podľa vnútroštátnej právnej úpravy mohla byť odpočítaná od dane splatnej v inom členskom štáte až do výšky rozdielu v zaobchádzaní vyplývajúceho z vnútroštátnej právnej úpravy. To, čo však definuje situáciu spoločností nerezidentov vo vzťahu k spoločnostiam rezidentom, pokiaľ ide o daň z príjmov nerezidentov v súvislosti s výberom dividend právnických osôb, je skutočnosť, že obe skupiny (rezidenti aj nerezidenti) podliehajú rovnakej sadzbe dane, pôvodne 19 %, a to je prvok rovnosti, ktorý vedie žalovaný správny orgán k tvrdeniu, že nedošlo k porušeniu voľného pohybu kapitálu, hoci nepriame daňové zaobchádzanie s oboma zdaniteľnými osobami je rozdielne. V prípade zdaňovacích období, v ktorých boli zistené straty, mechanizmus dane z príjmov právnických osôb vedie v každom prípade k úplnému vráteniu zrážkovej dane spoločnosti rezidentovi – článok 68 ods. 2 provinčného zákona o dani z príjmov právnických osôb –, a naopak v prípade nerezidentov zostáva len hypoteticky kompenzovaná prostredníctvom zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, pričom ide o možnosť, ktorá v prípade španielsko-britskej ZZDZ z roku 2013 nie je v tomto prípade splnená. – Článok 22 ods. 2 –.

- 15 Vzhľadom na uvedenú judikatúru sa vnútroštátny súd domnieva, že pretrvávajú vážne pochybnosti o tom, že jediným kritériom na posúdenie porušenia článku 63 ZFEÚ musí byť rozdiel v sadzbách dane alebo rovnocennej zrážkovej dane medzi dvoma porovnávanými typmi subjektov, ako to tvrdí žalovaný správny orgán. Naopak, všetko nasvedčuje tomu, že ako východisko sa nezohľadňuje skutočnosť a čas vykonania zrážky, či už samostatne alebo osobitne, ale skutočnosť a čas skutočného a konečného zdanenia, ako to vyplýva napríklad z rozsudku Súdneho dvora EÚ zo 16. júna 2022 vo veci C-572/20 (bod 49), do tej miery, že aj keď existuje neistá možnosť získať v budúcnosti späť celú zrážkovú daň vybranú v štáte rezidencie – v Spojenom kráľovstve –, rozdiel v zaobchádzaní sa nebude považovať za neutralizovaný zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia. V tomto zmysle nemožno tvrdiť, že vnútroštátne právo môže nezohľadniť skutočnosť, že prostredníctvom zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia spoločnosť podliehajúca zrážkovej dani môže, ale nemusí byť schopná neutralizovať konečné nadmerné zdanenie vo vzťahu k rezidentovi, čo je aspekt, ktorý napadnutá správa uvádza len ako hypotézu, ktorá nesúvisí s oblasťou jej pôsobnosti. Naopak, orgány verejnej moci štátu, v ktorom sa vykonáva zrážka (alebo daňový systém), budú musieť na žiadosť dotknutej osoby overiť, či v súlade s pravidlami zmlúv a práva EÚ došlo k tomuto výsledku neutralizácie, a ak nie, vrátiť rozdiel ako neoprávnenú platbu.
- 16 Vnútroštátny súd napokon uvádza, že účastníci konania sa nezaoberali skutočnosťou, že ide o subjekty podliehajúce dani z príjmov nerezidentov, ktoré boli v strate. Podľa jeho názoru by to tiež nemalo mať vplyv na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania, keďže napriek tomu, že medzi účastníkmi konania existuje rozpor, pokiaľ ide o skutkové okolnosti a dôkazy týkajúce sa tejto otázky, ide o problém, ktorý by nemal byť v tomto štádiu prejudikovaný, pretože o ňom bude rozhodnuté v právoplatnom rozsudku.