

Дело C-601/23**Резюме на преюдициалното запитване на основание член 98, параграф 1
от Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

29 септември 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Испания)

Дата на акта за преюдициално запитване:

19 септември 2023 г.

Жалбоподател:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Отвeтник:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

Предмет на главното производство

Административно производство — Данъчно облагане на доходи от разпределяне на печалба — Жалба, подадена от чуждестранно дружество в Испания — Възможно различно третиране спрямо дружествата, установени в Испания — Чуждестранно дружество, което е претърпяло загуби през дадена данъчна година и НЕ МОЖЕ да си възстанови сумите, удържани при източника като данък върху доходите на чуждестранните лица, спрямо местно дружество, което през съответната година е претърпяло загуби и МОЖЕ да си възстанови удържаните при източника суми като корпоративен данък

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Преюдициално запитване за тълкуване — Член 267ДФЕС — Съвместимост на национални разпоредби с член 63ДФЕС

Преюдициалният въпрос

„Следва ли член 63 от Договора за функционирането на Европейския съюз относно свободното движение на капитали да се тълкува в смисъл, че не допуска Кралство Испания, и по-конкретно самостоятелната от данъчна гледна точка историческа територия Биская, макар да прилага една и съща данъчна ставка спрямо местните и чуждестранните дружества, да не възстановява на последните удържания при източника данък с мотива, че дивидентите са изплатени от местно дружество — и чуждестранните дружества да не могат да неутрализират съответните последици на основание спогодба за избягване на двойното данъчно облагане — но да възстановява изцяло този удържан данък на местните дружества, които също са претърпели загуби през съответната година?“.

Разпоредби на международното право, на които е направено позоваване

Спогодба между Кралство Испания и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на избягването на данъци в областта на данъка върху доходите и имуществото, подписана в Лондон на 14 март 2013 г., и Протокола към нея. Съгласно член 10 от Спогодбата дивидентите, изплатени от дружество, което е местно лице за едната договаряща държава, на местно лице на другата договаряща държава, може също така да се облагат в договарящата държава, за която дружеството, изплащащо дивидентите, е местно лице и в съответствие със законодателството на тази държава, но при следното ограничение: ако действителният бенефициер на дивидентите е местно лице на другата договаряща държава, така начисленият данък не може, като общо правило, да надвишава 10 % от brutния размер на дивидентите. Член 22 от друга страна предвижда редица условия за избягване на двойното данъчно облагане. По-конкретно, от параграф 2 на посочения член се извежда, че за да може удържаният данък да бъде приспаднат, е необходимо наличието на облагаеми доходи или печалби.

Разпоредби от правото на Съюза, на които е направено позоваване

Член 63 от Договора за функционирането на Европейския съюз

Решения на Съда на Европейския съюз, по-специално, от 22 ноември 2018 г., Sofina и др. (C-575/17, EU:C:2018:943) и от 16 юни 2022 г., ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469)

Разпоредби на националното право, на които е направено позоваване

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Закон 12/2002, с който се одобрява икономическото споразумение с Баската автономна област) от 23 май 2002 г. Член 21 от него предвижда, че данъкът върху доходите на чуждестранните лица е съгласуван данък (т.е. уреден, управляван и събиран от историческите територии/провинциите на Баската автономна област), който се урежда от същите материалноправни и процесуални разпоредби като установените към съответния момент от държавата.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) (Регионален закон 12/2013 за данъка върху доходите на чуждестранните лица) от 5 декември 2013 г. Член 1 от него предвижда, че на облагане подлежат доходите, получени на територията на историческа територия Биская от физически лица или образувания, които не са установени на испанската територия, които не разполагат с постоянен обект. Член 4 признава, че разпоредбите на регионалния закон се прилагат, без да се засяга установеното в международните договори и споразумения, които са част от испанския правен ред. Съгласно член 13 за доходи, получени на територията на Биская, се считат, наред с останалото, дивидентите и другите доходи, произтичащи от капиталовото участие на частни образувания. Член 25 определя обща данъчна ставка за данъка върху доходите на чуждестранните лица (наричан по-нататък „IRNR“) в размер на 24 %. Когато обаче става въпрос за данъчнозадължени лица, които са местни за друга държава членка на Европейския съюз или на Европейското икономическо пространство, ставката на данъка е 19 %. Член 31 установява задължение за удържане при източника или авансово плащане на данъка от образуванията, които са местни лица в Испания и изплащат доход, подлежащ на облагане с този данък. Размерът на удържания данък при източника или авансов данък се равнява на размера, който произтича от прилагането на разпоредбите за определяне на данъчното задължение за този данък.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS) (Регионален закон 11/2013 за корпоративния данък) от 5 декември 2013 г. Член 68 от него предвижда, че удържаният при източника и авансово платеният данък подлежат на приспадане от окончателния размер на корпоративния данък. Ако размерът на удържания при източника и на авансово платения данък надхвърля окончателния размер, данъчната администрация е задължена служебно да възстанови разликата. Член 130 предвижда, че образуванията, които изплащат доход, подлежащ на облагане с този данък, *са длъжни да удържат* или да извършват авансово плащане на данъка, като удържане на данък при източника, в размер, който се определя с подзаконов нормативен акт, *и са длъжни да го внесат в регионалния бюджет.*

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Дружеството CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, местно лице за Обединеното кралство, което не разполага с постоянен обект на територията на провинция Биская, получава през 2017 г. сумата от **2 763 848,73 евро** като дивидент, разпределен от дружество, установено в Биская — „**Siemens Gamesa Renewable Energy S.A.**“ В съответствие с разпоредбите на приложимата правна уредба Siemens Gamesa Renewable Energy, в рамките на направеното от него самоначисляване, удържа при източника данъка върху доходите на чуждестранните лица, дължим от Credit Suisse Securities (Europe) за разпределения на последното дружество дивидент. Тази удръжка, въз основа на вътрешните правила за данъка, е определена на 19 % — ставка, еднаква с тази за местните дружества — която е намалена на 9 %, тъй като спрямо Credit Suisse Securities (Europe) се прилага испанско-британската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане — CDI — която ограничава ставката на 10 %, в резултат на което данъчното задължение е определено на **276 384,87 евро**.
- 2 На 10 февруари 2021 г. Credit Suisse Securities (Europe) подава искане до Servicio de Tributos Directos de la Hacienda Foral de Bizkaia (Служба за преките данъци към регионалната данъчна администрация Биская) за корекция на самоначисляването, представено от дружеството, удържало данъка при източника (Siemens Gamesa Renewable Energy), както и за връщане на платения данък в размер на 9 %, тъй като според него става дума за недължимо плащане. В този смисъл Credit Suisse Securities (Europe) посочва, на първо място, че за тази данъчна година е претърпяло загуби. Жалбоподателят твърди по-специално, че за разлика от установените в Биская дружества, претърпели загуби — които могат да си върнат тази разлика от 9 % посредством корпоративния данък (за който местните дружества са данъчнозадължени), тъй като за тях извършеното удържане има характера на „*авансов данък*“ от окончателния размер на корпоративния данък, така че при изчисляване на този окончателен размер, ако сумата на данъка, удържан при източника, го надвишава, разликата се възстановява служебно — той не може да си възстанови разликата от 9 % в държавата, в която е установен (Обединеното кралство). Това искане е отхвърлено от Hacienda Foral de Bizkaia (Регионална данъчна администрация Биская) с решение от 15 февруари 2021 г.
- 3 На 18 март 2021 г. Credit Suisse Securities (Europe) подава административна жалба срещу посоченото решение пред Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Регионален данъчен орган за Биская, Испания, наричан по-нататък „TEAFB“). В жалбата се твърди, че Регионален закон 12/2013 от 5 декември 2013 г. за данъка върху доходите на чуждестранните лица води до различно третиране на чуждестранните данъчнозадължени лица, когато същите са претърпели данъчни загуби: докато местното данъчнозадължено лице ще си върне удържания данък при източника, ако е претърпяло загуби, на жалбоподателя като чуждестранен субект този данък няма да бъде

възстановен. Credit Suisse Securities (Europe) се позовава в частност на решение на СЕС от 22 ноември 2018 г. по дело C-575/17.

- 4 С решение от 23 февруари 2022 г. TEAFB отхвърля посочената административна жалба. В мотивите си TEAFB обсъжда пространно практиката на СЕС и действащата регионална правна уредба и прави извода, че няма основание за възстановяване на удържания данък при източника. В този смисъл TEAFB приема, че хипотезата в разглеждания случай се различава от тази, разгледана от СЕС по дело *Sofina*, при което дивидентите, разпределяни на чуждестранни дружества от френско дружество, се облагат с данък, удържан при източника, от 25 % върху техния размер, която ставка може да бъде намалена по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. За разлика от това в настоящия случай дивидентите, получени от местно дружество, се включват в данъчната основа на корпоративния данък и в случай на загуби данъчното облагане се пренася за следващата данъчна година с положителен резултат (което предполага като предимство разполагането с ликвидни средства и дори липсата на облагане, ако преди прекратяване на дейността не бъде постигнат достатъчен положителен резултат), докато дивидентите, разпределяни на чуждестранно дружество, подлежат на незабавно и окончателно данъчно облагане.
- 5 В тази ситуация TEAFB подчертава, че не е налице различното третиране, което СЕС е установил в решение по дело *Sofina*, тъй като приложимата по настоящото дело регионална правна уредба установява една и съща ставка на данъка при източника за местните и чуждестранните лица (19 % и в двата случая), което поражда различна данъчна хипотеза. В този смисъл TEAFB цитира точки 40 и 41 от заключението на генерален адвокат Melchior Wathelet, представено по посоченото дело C-575/2017. TEAFB се позовава на посоченото в тези точки, че балансираното разпределение на данъчни правомощия може да бъде постигнато чрез недискриминационни мерки, каквато мярка представлява еднаквото облагане с данък при източника както на местни, така и на чуждестранни лица и че именно такава мярка е установена в приложимата в случая регионална правна уредба. TEAFB добавя и че преценката за равенство не зависи от данъчното облагане в Обединеното кралство и трябва да се основава само на данъчното облагане, установено на територията на провинция Бискайя, така че възможното по-високо общо данъчно облагане на съдружника е ирелевантно за страната на произход на дивидентите, ако същата установява равно третиране спрямо това на местните лица. TEAFB приема също, че дружеството жалбоподател [Credit Suisse Securities (Europe)] не е доказало по несъмнен начин наличието на данъчни загуби за 2017 г.
- 6 На 4 май 2022 г. Credit Suisse Securities (Europe) подава жалба по съдебен ред срещу описаното решение на TEAFB пред Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Висш съд на Баската автономна област, Испания). Доводите на жалбоподателя и отговорът на ответника са изложени в следващия раздел.

Основни доводи на страните в главното производство

- 7 В писмената си жалба Credit Suisse Securities (Europe) иска посоченото решение на TEAFB да бъде отменено и да му бъде признато правото да получи възстановяване на сумата от 276 384,87 евро, заедно с лихви за забава. Жалбоподателят изтъква правни доводи, основани изключително на правото на Европейския съюз, които според него подкрепят тезата, че е налице дискриминационно третиране, произтичащо от начина, по който удържането при източника за чуждестранните субекти е установено като окончателен данък, без дори минимален механизъм за възстановяване в случай на загуби. За сметка на това за местните дружества, подлежащи на облагане с корпоративен данък, удържаният данък при източника е просто авансов данък за целите на корпоративния данък и става окончателен само ако за съответната година на облагане облагаемата основа на това дружество е положителна, тъй като, ако в случай на отрицателна облагаема основа удържаният данък при източника не се счита за данъчно задължение и подлежи на възстановяване.
- 8 Жалбоподателят се позовава и на решение на Съда от 22 ноември 2018 г. по дело C-575/2017, както и решение по дело C-572/2020, отнасящо се до данъчното облагане в Германия, от което цитира точки 46—49. След като обсъжда евентуалното неутрализиране на данъка по силата на испанско-британската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, жалбоподателят прави извода, че тази спогодба не позволява компенсирането в случай на претърпени загуби, тъй като член 22.2 от същата изисква, за да може удържаният данък да бъде приспаднал, наличието на облагаеми доходи или печалби. Обединеното кралство няма задължение да възстановява удържания данък при източника в Испания и признава право на данъчен кредит само в случай на положителна разлика, като данъкът при източника не може да бъде приспаднал и в следващите данъчни години. Жалбоподателят допълва, че в съответствие с националната съдебна практика в Испания доказването на това неутрализиране е задължение на администрацията.
- 9 Що се отнася до доказателствата за данъчните загуби през 2017 г., жалбоподателят препраща към няколко данъчни декларации, приложени към жалбата заедно с други документи. Той се позовава и на вътрешни конституционни принципи (икономически капацитет) или на съдебната практика относно ограничаването на свободното движение на капитали, свързани с IRNR.
- 10 Накрая, жалбоподателят предлага на запитващата юрисдикция да отправи преюдициално запитване до СЕС или да повдигне въпрос за конституционосъобразност пред испанския Tribunal Constitucional (Конституционен съд).

- 11 В писмения си отговор ответникът Diputación Foral de Bizkaia (Съвет на местната власт в Бискайя, Испания) прави обширен анализ на приложимата правна уредба и оспорва твърдението за дискриминация спрямо местните образувания, като отново се позовава на еднаквата ставка на данъка при източника, която след прилагане на двустранната спогодба между Испания и Обединеното кралство, се намалява на 9 %. Ответникът поддържа, че хипотезите, за които се отнася сочената от жалбоподателя съдебна практика, свързана с предприятията за колективно инвестиране — ПКИ — във връзка с Директива 2009/65/ЕО, се различават съществено от разглежданата в този спор (тъй като в тези хипотези става въпрос за облагане с данък от 1 % срещу 15 или 18 %, а не идентичен, както в този случай), и цитира по-специално решение на Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания) от 5 януари 2021 г. По отношение на решение на Съда C-575/2017, Sofina и др., се повтарят съображенията, изложени от TEAFB. Ответникът счита, че няма основание за евентуално повдигане на въпрос за конституционност и твърди, че твърденията от жалбоподателя данъчни загуби за съответната година са недоказани.
- 12 На 13 юни 2023 г. запитващата юрисдикция определя на страните срок да представят становища във връзка с евентуалното отправяне на преюдициално запитване. С писмени становища, съответно от 28 и 29 юни 2023 г., страните отново излагат противоречивите си позиции по този въпрос. Докато жалбоподателят се позовава на постановената наскоро вътрешна съдебна практика [цитирайки решение на Tribunal Supremo (Върховен съд) от 5 април 2023 г. и други решения, в които е възприет същият критерий], и отново препраща към решенията на СЕС *Silicones* и *Sofina*, ответникът излага своето становище във връзка с последните решения на испанския Върховен съд и разликите между тях и настоящия случай, като настоява, че загубите на жалбоподателя не са доказани.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 13 Запитващата юрисдикция счита за необходимо отправянето на поисканото от жалбоподателя преюдициално запитване във връзка с изложените по-долу съмнения.
- 14 На първо място, тя счита, че не бива да се забравя, че националната съдебна практика изобилства от случаи, свързани с различното данъчно третиране на чуждестранните лица за доходи, придобити в Испания. Показателен пример е постановеното неотдавна решение на Tribunal Supremo (Върховен съд) от 5 април 2023 г., по отношение на което страните излагат противоречиви становища. От това решение ясно се установява — в случаите на чуждестранни хедж фондове или нехармонизирани фондове [„FIL“ или „Hedge Fund“] и техните аналози, установени в Испания — че в съответствие с практиката на СЕС неутрализирането на последиците от ограничението на свободното движение на капитали в резултат на националното

законодателство може да бъде постигнато единствено посредством действието на разпоредбите на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, в случаите, когато тези разпоредби допускат възможността удържаният в съответствие с националното законодателство данък при източника да бъде приспаднал от данъка, дължим в другата държава членка до размера на разликата в третирането, произтичаща от националното законодателство. Същевременно това, което определя положението на чуждестранните дружества спрямо местните от гледна точка на данъка върху доходите на чуждестранните лица, що се отнася до получаването на дивиденди е, че и двете категории дружества (местни и чуждестранни) подлежат на облагане с една и съща първоначална ставка на данъка от 19 % — елемент за преценка, въз основа на който ответната администрация поддържа, че не е налице нарушение в областта на свободното движение на капитали, дори когато непрякото данъчно третиране на двете категории данъчнозадължени лица е диференцирано. Така, в случаите на данъчни години с реализирани загуби механизмът на корпоративния данък води във всички случаи до пълното възстановяване на удържания от местното дружество данък при източника — член 68.2 от Регионалния закон за корпоративния данък, и обратно — за чуждестранните дружества остава само хипотетичната възможност за компенсиране на удържания данък при източника по силата на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, възможност, която в разглеждания случай на испанско-британската спогодба от 2013 г. не е налице — член 22.2.

- 15 С оглед на посочената съдебна практика запитващата юрисдикция продължава да изпитва сериозни съмнения дали единственият критерий за преценка дали е налице нарушение на член 63 ДФЕС трябва да бъде различната ставка на данъка на идентичния за двете категории сравнявани дружества данък при източника, както твърди ответната администрация. Напротив, всичко сочи, че не трябва да се изхожда нито отделно, нито конкретно, от факта и от момента на удържането на данъка при източника, а от действителното и окончателно данъчно облагане, както и се установява например от решение на СЕС от 16 юни 2022 г., C-572/2020 (т. 49), така че дори да не възникне несигурната възможност за бъдещо възстановяване в държавата на установяване (Обединеното кралство) на пълния размер на удържания данък при източника, различното третиране да може да бъде неутрализирано посредством действието на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане. По този начин не може да се твърди, че вътрешното право би могло да не отчита дали по силата на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане за дружеството, на което е удържан данък при източника, може да бъде неутрализиран платеният в повече спрямо местното дружество окончателен данък — аспект, за който ответната администрация твърди, че е просто хипотеза извън обхвата на нейната дейност. Обратно, публичните органи на извършващата удържането държава (или данъчният режим) трябва да проверяват по искане на заинтересованата страна дали с оглед на разпоредбите на Договорите и на правото на ЕС

посоченото неутрализиране е настъпило и ако не е — да пристъпят към възстановяване на разликата като недължимо платена.

- 16 Накрая, запитващата юрисдикция посочва, че страните са на различни становища по това дали става въпрос за образувания, които са данъчнозадължени лица за данъка върху доходите на чуждестранните лица, чийто резултат е отрицателен. Според нея и това обстоятелство не трябва да влияе върху отправянето на преюдициалното запитване, тъй като независимо, че съществува противоречие между страните относно фактите и доказателствата, това е проблем, по който не трябва да има предварително произнасяне в този момент, тъй като следва да бъде разрешен в окончателното решение.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ