

**Predmet C-601/23****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

29. rujna 2023.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Španjolska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

19. rujna 2023.

**Tužitelj:**

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

**Tuženik:**

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

**Predmet glavnog postupka**

Upravni spor – Oporezivanje koje se primjenjuje na dohodak od raspodjele dobiti – Žalba koju je podnijelo društvo koje nije rezident Španjolske – Moguća razlika u postupanju prema društvima koja su rezidenti Španjolske – Nerezidentno društvo koje je pretrpjelo gubitke tijekom poreznog razdoblja NE MOŽE povratiti iznose naplaćene po odbitku na ime poreza na dohodak nerezidenata, u odnosu na Rezidentno društvo koje je tijekom poreznog razdoblja pretrpjelo gubitke MOŽE povratiti iznose naplaćene po odbitku na ime poreza na dobit

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Zahtjev za prethodnu odluku koji se odnosi na tumačenje – Članak 267. UFEU-a – Usklađenost nacionalnih odredbi s člankom 63. UFEU-a

**Prethodno pitanje**

**„Trebali li članak 63. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, koji se odnosi na slobodno kretanje kapitala, tumačiti na način da mu se protivi to da Kraljevina Španjolska, i konkretnije fiskalno samostalna pokrajina Bizkaia, nerezidentima, unatoč tome što na njih primjenjuje istu stopu kao i na rezidente, ipak ne vraća porez po odbitku naplaćen zbog isplate dividendi rezidentnog subjekta – pri čemu nerezidenti ne mogu neutralizirati razliku u postupanju primjenom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – dok se rezidentima koji su tijekom poreznog razdoblja također pretrpjeli gubitke u cijelosti vraća navedeni porez?“**

**Navedene odredbe međunarodnog prava**

Ugovor između Kraljevine Španjolske i Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i imovinu te njegov Protokol, sklopljen 14. ožujka 2013. u Londonu u skladu s člankom 10. Ugovora, dividende koje društvo rezident jedne države ugovornice isplati rezidentu druge države ugovornice također se mogu oporezivati u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje plaća dividende na temelju zakonodavstva te države, ali uz sljedeće ograničenje: ako je stvarni vlasnik dividendi rezident druge države ugovornice, tako utvrđeni porez u pravilu ne smije premašivati 10 % bruto iznosa dividendi. Člankom 22. pak se utvrđuje se niz pravila za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Konkretno, iz stavka 2. tog članka proizlazi da mora postojati dobit ili oporezivi prihod kako bi se porez po odbitku mogao odbiti.

**Navedene odredbe prava Unije**

Članak 63. Ugovora o funkcioniranju Europske unije

Presude Suda Europske unije, osobito od 22. studenoga 2018., Sofina i dr. (C-575/17, EU:C:2018:943) i od 16. lipnja 2022., ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469)

**Navedene odredbe nacionalnog prava**

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Zakon 12/2002 od 23. svibnja kojim se odobrava gospodarski sporazum s autonomnom zajednicom Baskijom) Njegovim člankom 21. utvrđuje se da je porez na dohodak nerezidenata porez obuhvaćen gospodarskim sporazumom (odnosno reguliraju ga, naplaćuju i upravljaju njime pokrajine/provincije Baskije) koji se uređuje istim materijalnim i formalnim pravnim pravilima kao što su ona koja je država uspostavila u određenom trenutku.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Pokrajinska pravna pravila 12/2013 od 5. prosinca 1996. o porezu na dohodak nerezidenata (IRNR)) U njezinu članku 1. navodi se da se taj porez primjenjuje na dohodak koji su na području pokrajine Bizkaije ostvarile fizičke osobe ili subjekti koji ne borave na španjolskom državnom području i nemaju stalni poslovni nastan. Člankom 4. priznaje se da se odredbama Pokrajinskih pravnih pravila ne dovode u pitanje odredbe namjernih ugovora i konvencija koje su dio španjolskog unutarnjeg pravnog poretka. U skladu s člankom 13., dohotkom ostvarenim u Bizkaiji smatraju se, među ostalim, dividende i drugi dohoci od udjela u kapitalu privatnih subjekata. Člankom 25. utvrđuje se opća porezna stopa IRNR-a od 24 %. Međutim, ta stopa iznosi 19 % ako je riječ o poreznim obveznicima koji su rezidenti druge države članice Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora. Člankom 31. nalaže se obveza plaćanja poreza po odbitku ili uplate njegova predujma subjektima koji borave na španjolskom državnom području i koji isplaćuju dohodak oporeziv IRNR-om. Taj porez po odbitku ili uplata njegova predujma jednak je iznosu koji proizlazi iz primjene odredbi o utvrđivanju duga IRNR-a.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Pokrajinska pravna pravila 11/2013 od 5. prosinca o porezu na dobit (IS)) Njezinim se člankom 68. utvrđuje da se od stvarnog iznosa poreza na dobit mogu odbiti porezi po odbitku i njegovi predujmovi. Ako je iznos poreza po odbitku i uplata njegova predujma veći od stvarnog iznosa poreza, porezna uprava obvezna je po službenoj dužnosti vratiti preplaćeni iznos. U članku 130. ističe se da su subjekti koji plaćaju ili isplaćuju dohodak na koji se primjenjuje porez na dobit *dužni obustaviti* ili platiti porez po odbitku na ime predujma, što je iznos koji se utvrđuje propisima, *te su dužni uplatiti taj iznos* poreznoj upravi pokrajine.

### **Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka**

- 1 Društvo CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, koje je rezident Ujedinjene Kraljevine i nema stalni poslovni nastan na području pokrajine Bizkaije, u poslovnoj godini 2017. primilo je iznos od **2 763 848,73 eura** na ime dividendi koje je isplatilo rezidentno društvo u Bizkaiji, **Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A.** U skladu s odredbama primjenjivih propisa, društvo Siemens Gamesa Renewable Energy samostalno je obračunalo porez po odbitku na dohodak nerezidenata koji je društvo Credit Suisse Securities (Europe) dugovalo zbog dividendi isplaćenih potonjem društvu. Na temelju nacionalnih poreznih propisa, navedeni porez po odbitku utvrđen je u visini od 19 %, što je stopa istovjetna onoj koja se primjenjuje na rezidente, te je umanjena za 9 % jer je na društvo Credit Suisse Securities (Europe) primjenjiv španjolsko-britanski Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (u daljnjem tekstu: Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja), kojim se ta stopa ograničava na 10 %, što u konačnici dovodi do iznosa od **276 384,87 eura**.

- 2 Društvo Credit Suisse Securities (Europe) zatražilo je 10. veljače 2021. od Servicia de Tributos directos de la Hacienda Foral de Bizkaia (Služba za izravno oporezivanje Pokrajinske porezne uprave u Bizkaiji, Španjolska) ispravak samostalnih obračuna koje je izvršilo društvo platitelj poreza po odbitku (Siemens Gamesa Renewable Energy) te je također zatražilo povrat stope od 9 % uz obrazloženje da je riječ o nepropisnoj uplati. U tom je pogledu društvo Credit Suisse Securities (Europe) najprije istaknulo da je tijekom tog poreznog razdoblja pretrpjelo gubitke. Tvrdilo je da za razliku od rezidentnih društava u Bizkaiji koja su također pretrpjela gubitke – kojima je ta razlika od 9 % vraćena u okviru poreza na dobit (koji se primjenjuje na rezidentna društva) jer je za njih riječ o porezu „po odbitku” na stvarni iznos koji trebaju platiti na ime poreza na dobit, tako da im se nakon izračuna stvarnog iznosa poreza, ako je iznos poreza po odbitku veći od dobivenog iznosa, razlika vraća po službenoj dužnosti – ne može povratiti razliku od 9 % u zemlji čiji je rezident (Ujedinjenoj Kraljevini). Hacienda Foral de Bizkaia (Pokrajinska porezna uprava u Bizkaiji, Španjolska) odbila je taj zahtjev odlukom od 15. veljače 2021.
- 3 Društvo Credit Suisse Securities (Europe) podnijelo je 18. ožujka 2021. protiv te odluke žalbu u upravnom postupku Tribunalu Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Pokrajinski porezni sud Bizkaije, Španjolska; u daljnjem tekstu: TEAFB). U svojim je tvrdnjama polazilo od pretpostavke da Pokrajinska pravna pravila 12/2013 od 5. prosinca o porezu na dohodak nerezidenata dovodi do diskriminirajućeg postupanja prema nerezidentnim poreznim obveznicima ako su pretrpjeli porezne gubitke: dok bi rezidentni porezni obveznik u tom slučaju gubitaka ishodio povrat poreza po odbitku, njemu se, kao nerezidentnom subjektu, taj iznos ne vraća. U svojim se argumentima osobito pozvalo na presudu Suda od 22. studenoga 2018. u predmetu C-575/17.
- 4 TEAFB je odlukom od 23. veljače 2022. odbio navedenu žalbu u upravnom postupku. U njezinu je obrazloženju TEAFB opsežno uputio na ranije presude Suda i važeće pokrajinske propise te je zaključio da ne treba vratiti iznos poreza po odbitku. U tom je smislu smatrao da postoje razlike između slučaja o kojem je ovdje riječ i onog koji je Sud razmatrao u *predmetu Sofina* jer su se u tom slučaju na dividende koje je francusko društvo isplatilo nerezidentnim društvima primjenjivala stopa poreza po odbitku u visini od 25 % njihova iznosa, koji se mogao smanjiti na temelju eventualnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Suprotno tomu, u ovom su predmetu dividende koje je primilo rezidentno društvo uključene u osnovicu poreza na dobit te se, u slučaju gubitaka, oporezivanje odgađa za kasnije pozitivno porezno razdoblje (što podrazumijeva financijsku prednost, pa čak i neoporezivanje ako se prije prestanka njegove djelatnosti ne ostvare dovoljni pozitivni rezultati), dok se dividende koje je primilo nerezidentno društvo trenutačno i konačno oporezuju.
- 5 U takvoj je situaciji TEAFB naglasio da ne postoji razlika u postupanju koja je utvrđena presudom Suda u *predmetu Sofina*, s obzirom na to da je u pokrajinskim propisima koji se primjenjuju u ovom predmetu predviđena jednaka stopa poreza po odbitku za rezidente i nerezidente (19 % u oba slučaja), što dovodi do

drukčijeg poreznog scenarija. U tu je svrhu TEAFB uputio na točke 40. i 41. mišljenja nezavisnog odvjetnika Melchiora Watheleta u navedenom predmetu C-575/17. Iz tih je točaka istaknuo ideju da se uravnotežena raspodjela ovlasti za oporezivanje može osigurati nediskriminirajućim mjerama, kao što je naplata zajedničkog poreza po odbitku za obje grupe, te da je upravo ta mjera predviđena pokrajinskim propisima koji se primjenjuju u ovom slučaju. TEAFB je dodao da načelo jednakosti ne ovisi o oporezivanju koje primjenjuje Ujedinjena Kraljevina i da se mora temeljiti samo na oporezivanju koje se zahtijeva na području pokrajine Bizkaije, tako da potencijalno veće ukupno oporezivanje dioničara nije relevantno za zemlju podrijetla dividende ako je navedena zemlja propisala jednako postupanje u odnosu na rezidenta. TEAFB je također odbio da je društvo tužitelj (Credit Suisse Securities (Europe)) vjerodostojno dokazalo svoje porezne gubitke tijekom poslovne godine 2017.

- 6 Društvo Credit Suisse Securities (Europe) podnijelo je 4. svibnja 2022. upravnu tužbu protiv prethodno navedene TEAFB-ove odluke Tribunalu Superior de Justicia del País Vasco (Visoki sud Baskije, Španjolska). Tužitelji argumenti i tuženikov odgovor na tužbu navode se u sljedećem odjeljku.

### **Ključni argumenti stranaka glavnog postupka**

- 7 U svojoj tužbi društvo Credit Suisse Securities (Europe) zahtijeva da se navedena TEAFB-ova odluka poništi i da mu se prizna pravo na povrat iznosa od 276 384,87 eura, uvećanog za zatezne kamate. Oslanja se isključivo na pravne osnove prava Europske unije koje, prema njegovu mišljenju, idu u prilog tomu da se smatra da je došlo do diskriminirajućeg postupanja koje se temelji na uvođenju naplate poreza po odbitku nerezidentnim subjektima kao konačnog poreza, bez ikakvog mehanizma povrata u slučaju gubitaka. Suprotno tomu, za rezidentna društva, na koja se primjenjuje porez na dobit, porez po odbitku puki je predujam tog poreza i uključuje stvarno oporezivanje samo ako to društvo tijekom poreznog razdoblja ima pozitivnu poreznu osnovicu, s obzirom na to da se u slučaju negativne osnovice porezi po odbitku ne naplaćuju te se vraćaju.
- 8 Tužitelj se također poziva na sudsku praksu iz presude Suda u predmetu C-575/17 od 22. studenoga 2018. te na onu iz predmeta C-572/20, čije točke 46. do 49. navodi kao ključne stavke druge ranije presude koja se odnosi na oporezivanje u Njemačkoj. Nakon ispitivanja eventualne neutralizacije na temelju Ugovora između Španjolske i Ujedinjene Kraljevine o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tužitelj zaključuje da se njime ne dopušta naknada u slučaju gubitaka jer se člankom 22. stavkom 2. tog ugovora zahtijeva da mora postojati dobit ili oporezivi prihod kako bi se porez na odbitak mogao odbiti. Ujedinjena Kraljevina nije obvezna vratiti iznos poreza po odbitku plaćenog u Španjolskoj i porezno potraživanje priznaje samo u slučaju pozitivne stope, pri čemu ga se ne može odbiti ni u narednim poreznim razdobljima. Tužitelj dodaje da je, u skladu sa španjolskom nacionalnom sudskom praksom, na poreznoj upravi da dokaže takvu neutralizaciju.



- 9 Kad je riječ o dokazivanju poreznih gubitaka u 2017., tužitelj među ostalim dokumentima upućuje na nekoliko poreznih prijava koje je dostavio kao priloge. Upućuje i na unutarnja ustavna načela (financijsku sposobnost) ili na sudsku praksu o ograničenjima slobodnog kretanja kapitala povezanim s IRNR-om.
- 10 Naposljetku, tužitelj predlaže sudu koji je uputio zahtjev da uputi Sudu zahtjev za prethodnu odluku ili da španjolskom Tribunalu Constitucional (Ustavni sud, Španjolska) podnese zahtjev za ocjenu ustavnosti.
- 11 Tuženik (Diputación Foral de Bizkaia (Pokrajinsko vijeće Bizkaije, Španjolska)) u svojem odgovoru na tužbu opsežno navodi primjenjive propise i osporava navodnu diskriminaciju u odnosu na rezidentne subjekte, pri čemu ponovno ističe jednakost poreza po odbitku, koji je nakon primjene Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Španjolske i Ujedinjene Kraljevine smanjen na 9 %. Tuženik tvrdi da se slučajevi iz sudske prakse na koju se poziva tužitelj i koja se odnosi na subjekte za zajednička ulaganja (CIU) s obzirom na Direktivu 2009/65/EZ, znatno razlikuju od slučaja koji se ispituje u ovom sporu (jer je u tim slučajevima riječ o oporezivanju od 1 % u odnosu na 15 % ili 18 %, koje nije istovjetno kao u ovom slučaju), te osobito navodi presudu Tribunala Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) od 5. siječnja 2021. Kad je riječ o sudskoj praksi Suda u predmetu C-575/17, *Sofina i dr.*, ponavljaju se TEAFB-ova razmatranja. Osim toga što osporava da je eventualno podnošenje zahtjeva za ocjenu ustavnosti opravdano, izražava svoje protivljenje u pogledu dokaza o poreznim gubicima tijekom poreznog razdoblja na koje se tužitelj poziva.
- 12 Sud je 13. lipnja 2023. strankama odredio rok za podnošenje očitovanja o mogućem upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku. Dopisima od 28. odnosno 29. lipnja 2023. stranke su ponovile svoja proturječna stajališta u pogledu upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku. Dok se tužitelj pozvao na najnovije presude iz nacionalne sudske prakse (pri čemu je naveo presudu Tribunala Supremo (Vrhovni sud) od 5. travnja 2023. i nekoliko drugih u kojima se primijenio isti kriterij) te je ponovno uputio na presude Suda u predmetima *Silicones* ili *Sofina*, tuženik je iznio svoje stajalište u pogledu posljednjih presuda španjolskog Tribunala Supremo (Vrhovni sud) i razlika koje postoje u odnosu na ovaj predmet te je ustrajao na tome da tužiteljevi gubici nisu dokazani.

### **Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 13 Sud koji je uputio zahtjev smatra da valja uputiti zahtjev za prethodnu odluku koji je zatražio tužitelj, s obzirom na dvojbe koje se opisuju u nastavku.
- 14 Kao prvo, smatra da se ne smije zaboraviti da u nacionalnoj sudskoj praksi postoje brojne ranije presude o različitom poreznom tretmanu nerezidenata u pogledu dohotka ostvarenog u Španjolskoj. Nedavni primjer te sudske prakse je presuda Tribunala Supremo (Vrhovni sud) od 5. travnja 2023., u pogledu koje se stranke ne slažu. Iz te presude jasno proizlazi, u slučaju fondova za zaštitu od rizika ili neusklađenih investicijskih fondova za nerezidente (FIL ili *Hedge Fund*) i

rezidente Španjolske koji su usporedivi s njima, da se, u skladu sa sudskom praksom Suda, neutralizacija učinaka ograničenja slobodnog kretanja kapitala do kojeg je došlo u nacionalnom zakonodavstvu može smatrati ostvarenom zbog učinka odredbi ugovorâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja samo u slučajevima kad se takvim odredbama dopušta da se porez po odbitku na temelju tog nacionalnog zakonodavstva može uračunati u porez koji treba platiti u drugoj državi članici do iznosa razlike u tretmanu koja proizlazi iz nacionalnog zakonodavstva. Međutim, situaciju nerezidentnih društava u odnosu na rezidentna društva, u pogledu poreza na dohodak nerezidenata, kad je riječ o isplatama socijalnih dividendi, obilježava činjenica da se na obje grupe (rezidente i nerezidente) primjenjuje ista porezna stopa, prvotno od 19 %, te upravo zbog tog elementa izjednačavanja tužena uprava tvrdi da do povrede u području slobodnog kretanja kapitala ne dolazi čak ni ako postoji razlika u neizravnom poreznom tretmanu dvaju poreznih obveznika. Stoga, u slučaju poreznih razdoblja tijekom kojih su utvrđeni gubici, mehanizam poreza na dobit u svakom slučaju dovodi do toga da se rezidentnom društvu u potpunosti vraća porez po odbitku, u skladu s člankom 68. stavkom 2. Pokrajinskih pravnih pravila o porezu na dobit, dok se, suprotno tomu, nerezidentima on nadoknađuje samo hipotetski u okviru ugovorâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, što je mogućnost koja u slučaju španjolsko-britanskog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja iz 2013. ovdje nije ostvarena. –Članak 22. stavak 2.–

- 15 S obzirom na navedenu sudsku praksu, sud koji je uputio zahtjev smatra da postoje ozbiljne dvojbe u pogledu toga da jedini kriterij za utvrđivanje povrede članka 63. UFEU-a treba biti razlika u poreznim stopama ili ekvivalentnim stopama poreza po odbitku za te dvije vrste subjekata koji se uspoređuju, kao što to tvrdi tužena uprava. Suprotno tomu, sve upućuje na to da se kao referentna vrijednost ne uzimaju, ni zasebno ni konkretno, činjenica i trenutak naplate poreza po odbitku, nego stvarno i konačno oporezivanje, kao što to primjerice proizlazi iz presude Suda od 16. lipnja 2022. u predmetu C-572/20 (točka 49.), do te mjere da se, čak i ako postoji neizvjesna mogućnost da se u budućnosti izvrši povrat ukupnog poreza po odbitku naplaćenog u državi poslovnog nastana (Ujedinjenoj Kraljevini), različiti tretman smatra neutraliziranim u okviru Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U tom smislu nije moguće tvrditi da se u nacionalnom pravu može zanemariti činjenica da bi se u okviru Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja društvu na koje se primjenjuje porez po odbitku mogao neutralizirati preplaćeni iznos konačnog poreza u odnosu na rezidenta, što je aspekt koji tužena uprava navodi kao običnu pretpostavku koja nije povezana s njegovim područjem djelovanja. Suprotno tomu, tijela javne vlasti države (ili porezni sustav) u kojoj se naplaćuje porez po odbitku moraju na zahtjev zainteresirane osobe provjeriti je li, u skladu s propisima iz Ugovorâ i prava Unije, došlo do tog rezultata neutralizacije, a pritom se ako to nije slučaj razlika vraća kao nepropisna uplata.
- 16 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev ističe da stranke nisu razmotrile pitanje je li riječ o subjektima na koje se primjenjuje porez na dohodak nerezidenata koji su imali negativne rezultate. Prema njegovu mišljenju, ni to ne bi trebalo utjecati na

upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku jer je, unatoč proturječju između stranaka u pogledu činjenica i dokaza o tom pitanju, riječ o problemu koji se u ovoj fazi ne bi trebao prejudicirati, s obzirom na to da će ga biti potrebno riješiti u okviru konačne presude.

RADNI DOKUMENT