Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 19. decembra 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 63 ZFEÚ – Voľný pohyb kapitálu – Dane – Zdanenie dividend – Zrážková daň – Vrátenie zrážkovej dane priznané príjemcom dividend rezidentom so záporným hospodárskym výsledkom na konci zdaňovacieho obdobia, v ktorom boli dividendy nadobudnuté – Neexistencia vrátenia zrážkovej dane príjemcom dividend nerezidentom – Rozdielne zaobchádzanie – Obmedzenie – Porovnateľnosť – Odôvodnenie“

Vo veci C-601/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Vyšší súd Baskicka, Španielsko) z 19. septembra 2023 a doručený Súdnemu dvoru 29. septembra 2023, ktorý súvisí s konaním:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

proti

Diputación Foral de Bizkaia,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: podpredseda Súdneho dvora T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu predsedu šiestej komory, sudcovia A. Kumin (spravodajca) a I. Ziemele,

generálny advokát: A. M. Collins,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Credit Suisse Securities (Europe) Ltd, v zastúpení: S. Paternain Osácar, abogada,

– Diputación Foral de Bizkaia, v zastúpení: B. Astorquiza del Val, letrada, a M. Durango García, procuradora,

– španielska vláda, v zastúpení: A. Gavela Llopis, splnomocnená zástupkyňa,

* Jazyk konania: španielčina.

– nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,

– talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci A. Maddalo, avvocato dello Stato,

– Európska komisia, v zastúpení: S. Pardo Quintillán a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 63 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Credit Suisse Securities (Europe) Ltd a Diputación Foral de Bizkaia (Provinčná rada Biskajska, Španielsko) vo veci, v ktorej táto rada odmietla žiadosť úverovej spoločnosti Credit Suisse Securities (Europe) o vrátenie zrážkovej dane uplatnenej na dividendy, ktoré jej boli vyplatené v priebehu roka 2017.

Právny rámec

Medzinárodné právo

3 Článok 10 Dohody medzi Španielskym kráľovstvom a Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska o zamedzení dvojitého zdanenia a predchádzaní daňovým únikom v oblasti daní z príjmov a majetku, podpísanej v Londýne 14. marca 2013 (ďalej len „španielsko-britská dohoda“), stanovuje:

„1. Dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, rezidentovi druhého zmluvného štátu, sa zdaňujú v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy pritom:

a) môžu byť zdanené aj v štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu; ak je však skutočný príjemca dividend rezidentom druhého zmluvného štátu, takto stanovená daň nemôže presiahnuť:
   i) 10 % hrubej sumy dividend…

…“

4 Článok 22 ods. 2 tejto dohody stanovuje:

„S výhradou ustanovení právnych predpisov Spojeného kráľovstva týkajúcich sa započítania splatnej dane na území mimo Spojeného kráľovstva k dani Spojeného kráľovstva alebo prípadne, pokiaľ ide o oslobodenie dividendy alebo ziskov stálej prevádzkarne z územia mimo Spojeného kráľovstva (ktoré neovplyvňujú všeobecnú zásadu) od dane Spojeného kráľovstva:

a) španielska daň splatná podľa právnych predpisov Španielskeho kráľovstva a v súlade s touto dohodou, priamo alebo prostredníctvom odpočítania zo ziskov, príjmov alebo kapitálových ziskov zdaniteľných zo zdrojov v rámci Španielskeho kráľovstva (s výnimkou dane splatnej v prípade dividend zo ziskov, z ktorých sa vypláca dividenda) sa započíta k britskej dani vypočítanej z tých istých ziskov, príjmov alebo zdaniteľných kapitálových ziskov, na základe ktorých sa vypočíta španielska daň;

b) dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom Španielskeho kráľovstva, spoločnosti, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, sú oslobodené od dane Spojeného kráľovstva, ak sa uplatňuje oslobodenie od dane a ak sú splnené podmienky oslobodenia podľa právnych predpisov Spojeného kráľovstva;

…“

Právo Únie

5 Článok 63 ods. 1 ZFEÚ stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami.“

6 Podľa článku 65 ZFEÚ:

„1. Ustanovenia článku 63 [sa uplatňujú] bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov:

a) uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál;

…

3. Opatrenia a postupy uvedené v odsekoch 1 a 2 však nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63.

…“

Španielske právo

Provinčný zákon č. 11/2013

7 Článok 68 Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 11/2013 (provinčný zákon č. 11/2013 o dani z príjmov právnických osôb) z 5. decembra 2013 (*Boletín Oficial de Bizkaia* č. 238 z 13. decembra 2013, ďalej len „provinčný zákon č. 11/2013“) stanovuje:

„1. Od sumy splatnej dane sú odpočítateľné:

a) Zrážkové dane s výnimkou tých, ktoré zodpovedajú príjmom, ktoré nie sú zahrnuté do základu dane podľa ustanovení… tohto zákona.

…

2. Ak celková suma vyššie uvedených položiek prevyšuje výšku splatnej dane, daňová správa vráti preplatok z úradnej povinnosti.

…“

8 Článok 130 ods. 1 provinčného zákona č. 11/2013 stanovuje:

„Subjekty,… ktoré vyplácajú príjmy podliehajúce tejto dani, sú povinné zraziť alebo uhradiť zálohovou platbou sumu určenú právnym predpisom a zaplatiť ju v stanovených prípadoch a predpísanej forme [Hacienda Foral de Bizcaya (Provinčná pokladnica Biskajska)]…“

Provinčný zákon č. 12/2013

9 Podľa článku 1 Norma Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (provinčný zákon č. 12/2013 o dani z príjmov nerezidentov) z 5. decembra 2013 (*Boletín Oficial de Bizkaia* č. 238 z 13. decembra 2013, ďalej len „provinčný zákon č. 12/2013“):

„1. Daň z príjmov nerezidentov je priama daň, ktorá sa vzťahuje na:

a) príjmy dosiahnuté v Biskajsku [Španielsko] v súlade s ustanoveniami tohto provinčného zákona fyzickými alebo právnickými osobami, ktoré nie sú rezidentmi na španielskom území a ktoré tam pôsobia bez stálej prevádzkarne.

…

2. Ustanovenia tohto provinčného zákona sa vzťahujú na:

a) fyzické alebo právnické osoby nerezidentov na španielskom území, ktoré v prípade neexistencie stálej prevádzkarne dosahujú príjmy na historickom území Biskajska v súlade s ustanoveniami článku 13 tohto provinčného zákona.

…“

10 Článok 13 ods. 2 toho zákona stanovuje:

„Nasledujúce príjmy, poberané alebo dosiahnuté na území Biskajska, sa považujú za príjmy dosiahnuté bez stálej prevádzkarne:

…

g) dividendy a iné príjmy pochádzajúce z podielu na vlastnom základnom imaní baskických verejnoprávnych subjektov, ktoré sú daňovými rezidentmi v Biskajsku, ako aj príjmy z podielu na vlastnom základnom imaní súkromných subjektov vo výške stanovenej v odseku 4 tohto článku.

…“

11 Článok 25 ods. 1 uvedeného zákona uvádza:

„Suma dane sa vypočíta uplatnením nasledujúcich sadzieb dane na základ dane určený v súlade s predchádzajúcim článkom:

a) Spravidla: 24%. Sadzba dane je však 19 % pre daňovníkov, ktorí sú rezidentmi iného členského štátu Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru, s ktorým existuje efektívna výmena informácií v daňovej oblasti…

…“

12 Článok 31 toho istého zákona znie:

„1. Povinnosť uplatňovať zrážkovú daň a platiť preddavky týkajúce sa dane z príjmov podliehajúcich tejto dani majú:

a) subjekty vrátane subjektov v režime rozdeľovania ziskov so sídlom na španielskom území.

…

2. Subjekty, na ktoré sa vzťahuje táto povinnosť, uplatnia zrážkovú daň alebo [platia] preddavky vo výške zodpovedajúcej sume, ktorá vyplýva z uplatnenia ustanovení tohto provinčného zákona na účely určenia dane splatnej daňovníkmi bez stálej prevádzkarne, alebo z ustanovení, ktoré sú stanovené uplatniteľnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia…

…

3. Subjekty, ktoré sú povinné uplatniť zrážkovú daň alebo zaplatiť zálohu, sa zaväzujú vykonať platbu do provinčnej pokladnice [Biskajska], bez toho, aby ich nesplnenie tejto povinnosti mohlo oslobodiť od povinnosti platby. …“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 Credit Suisse Securities (Europe) je úverová spoločnosť so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá nemá stálu prevádzkareň v Španielsku. V roku 2017 získala 2 763 848,73 eura z dividend vyplatených spoločnosťou so sídlom v Biskajsku, na ktoré sa v súlade s provinčným zákonom č. 12/2013 uplatnila zrážková daň. Táto pôvodne stanovená zrážková daň vo výške 19 %, teda rovnaká percentuálna sadzba ako v prípade dividend vyplácaných spoločnostiam rezidentom, bola nakoniec znížená na 10 % na základe španielsko-britskej dohody.

14 Dňa 10. februára 2021 Credit Suisse Securities (Europe) požiadala Provinčnú pokladnicu Biskajska o opravu daňových priznaní predložených spoločnosťou vyplácajúcou dividendy, ktorá uplatnila zrážkovú daň, a požiadala o jej vrátenie z dôvodu, že ide o preplatok.

15 Rozhodnutím z 15. februára 2021 Provinčná pokladnica Biskajska zamietla túto žiadosť.

16 Dňa 18. marca 2021 podala Credit Suisse Securities (Europe) správnu sťažnosť na Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Provinčný hospodársky a správny súd Biskajska, Španielsko), ktorý ju rozhodnutím z 23. februára 2022 zamietol.

17 Credit Suisse Securities (Europe) podala žalobu v správnom súdnom konaní na Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Vyšší súd Baskicka, Španielsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

18 Táto spoločnosť tvrdí, že v priebehu zdaňovacieho obdobia 2017 zaznamenala straty, a teda nemohla v krajine svojho sídla vymáhať sumu vybranú ako zrážkovú daň jej započítaním do sumy dane splatnej v tejto krajine. Tvrdí, že za takýchto okolností vedie uplatnenie provinčného zákona č. 11/2013 k diskriminačnému zaobchádzaniu. Zrážková daň uplatnená podľa tohto provinčného zákona voči spoločnosti nerezidentovi je totiž koncipovaná ako konečná daň bez mechanizmu vrátenia dane v prípade strát, ktoré vznikli takejto spoločnosti, zatiaľ čo v prípade spoločnosti rezidenta, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb v Biskajsku, ide o zálohu, ktorá sa započíta na túto daň a ktorá má za následok skutočné zdanenie len vtedy, ak má táto spoločnosť kladný základ dane za dotknuté zdaňovacie obdobie. Ak je však tento základ dane záporný, zrážkové dane sa vrátia.

19 Uvedená spoločnosť sa tak domnieva, že nemôže v plnom rozsahu vykonávať voľný pohyb kapitálu, a v tejto súvislosti poukazuje na rozsudky z 22. novembra 2018, Sofina a i. (C-575/17, EU:C:2018:943), ako aj zo 16. júna 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

20 Okrem toho táto spoločnosť tvrdí, že v prípade strát španielsko-britská dohoda neumožňuje kompenzáciu vybranej zrážkovej dane, pretože článok 22 ods. 2 tejto dohody na to, aby bola takáto zrážka odpočítateľná, vyžaduje existenciu zdaniteľných ziskov alebo výnosov. Spojené kráľovstvo nie je povinné vrátiť zrážkovú daň vybranú v Španielsku a poskytuje len daňový úver, ak sa má zaplatiť určitá suma dane, pričom spresňuje, že tento úver nemôže byť použitý ani v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

21 Provinčná rada Biskajska spochybňuje túto argumentáciu.

22 Vnútroštátny súd spresňuje, že v prípade vyplatenia dividend spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom v Biskajsku, podliehajú tak spoločnosti príjemcovia rezidenti, ako aj spoločnosti nerezidenti zrážkovej dani vypočítanej na základe rovnakej sadzby dane. Systém dane z príjmov

právnických osôb však zabezpečuje spoločnosti príjemcovi rezidentovi, ktorá podlieha zdaneniu v Biskajsku, úplné vrátenie zrážkovej dane v prípade, ak na konci dotknutého zdaňovacieho obdobia vykáže stratu, zatiaľ čo v prípade spoločností nerezidentov je táto zrážka kompenzovaná len hypoteticky prostredníctvom prípadných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia. V prejednávanej veci španielsko-britská dohoda neumožňuje takúto kompenzáciu spoločnostiam rezidentom v Spojenom kráľovstve.

23 Keďže Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Vyšší súd Baskicka) mal pochybnosti o zlučiteľnosti predmetnej daňovej právnej úpravy s voľným pohybom kapitálu, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 63 [ZFEÚ] týkajúci sa voľného pohybu kapitálu vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby Španielske kráľovstvo, a konkrétne daňovo autonómne historické územie Biskajsko, hoci uplatňuje rovnakú sadzbu dane na rezidentov a nerezidentov, nevracalo nerezidentom zrážkovú daň uplatňovanú pri vyplácaní dividend subjektom rezidentom – a ktorú nemôžu neutralizovať na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia –, zatiaľ čo rezidentom, ktorí v priebehu účtovného roka dosiahli aj stratu, sa uvedená zrážková daň vracia v plnom rozsahu?“

O prípustnosti

24 Nemecká vláda pochybuje o prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania vzhľadom na neexistenciu vecných zistení týkajúcich sa strát, ktoré údajne utrpela Credit Suisse Securities (Europe) v krajine svojho sídla, teda v Spojenom kráľovstve.

25 Podľa ustálenej judikatúry prináleží výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý prejednáva spor vo veci samej, aby posúdil nevyhnutnosť prejudiciálneho rozhodnutia a relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru a na ktoré sa vzťahuje prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor je teda v zásade povinný rozhodnúť, ak sa položená otázka týka výkladu alebo platnosti právneho predpisu Únie, okrem prípadu, ak je zjavné, že požadovaný výklad nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom tohto sporu, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje informáciami o skutkových a právnych okolnostiach, potrebnými na poskytnutie užitočnej odpovede na túto otázku (rozsudok z 22. februára 2024, Unedic, C-125/23, EU:C:2024:163, bod 35 a citovaná judikatúra).

26 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že podľa informácii úverovej spoločnosti Credit Suisse Securities (Europe), ktoré Provinčná rada Biskajska nespochybnila, táto spoločnosť vykázala daňovú stratu v zdaňovacom období, za ktoré bola vybraná zrážková daň, keďže z daňového priznania, ktoré za toto zdaňovacie obdobie podala v krajine svojho sídla, a to v Spojenom kráľovstve, vyplýva záporný základ dane.

27 Nie je teda zjavné, že by výklad článku 63 ZFEÚ požadovaný vnútroštátnym súdom nemal nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, ani že by šlo o hypotetický problém.

28 Návrh na začatie prejudiciálneho konania je preto prípustný.

O prejudiciálnej otázke

29 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave uplatniteľnej v členskom štáte, podľa ktorej dividendy vyplácané spoločnosťou so sídlom na daňovo autonómnom území tohto členského štátu podliehajú zrážkovej dani, ktorá v prípade, že tieto dividendy nadobudne spoločnosť rezident, ktorá podlieha dani z príjmu právnických osôb na tomto daňovo autonómnom historickom území, predstavuje zálohu na túto daň a je v celom rozsahu vrátená, ak táto posledná uvedená spoločnosť ukončí dotknuté zdaňovacie obdobie so stratou, zatiaľ čo v prípade, keď uvedené dividendy nadobudne spoločnosť nerezident v rovnakej situácii, nie je stanovené žiadne vrátenie dane.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ

30 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných členských štátoch (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 23, ako aj citovaná judikatúra).

31 Konkrétnejšie, nevýhodné zaobchádzanie s dividendami vyplácanými spoločnostiam nerezidentom v porovnaní so zaobchádzaním s dividendami vyplácanými spoločnostiam rezidentom zo strany členského štátu môže spoločnosti usadené v inom členskom štáte odrádzať od investovania v uvedenom členskom štáte, a preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 24, ako aj citovaná judikatúra).

32 Podľa právnej úpravy dotknutej vo veci samej spoločnosti, ktoré majú podiely v spoločnosti so sídlom v Biskajsku, podliehajú v súvislosti s dividendami, ktoré sú im vyplácané, dvom odlišným systémom zdanenia, ktorých uplatnenie závisí od toho, či majú alebo nemajú postavenie rezidenta.

33 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že dividendy vyplácané spoločnosťou nerezidentom, ktorej daňový domicil je v Biskajsku, podliehajú podľa článku 25 ods. 1 písm. a) provinčného zákona č. 12/2013 zrážkovej dani rovnajúcej sa 19 % ich hrubej sumy, pričom však táto sadzba môže byť znížená na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, a to bez ohľadu na finančné výsledky týchto spoločností nerezidentov. V prejednávanej veci boli dividendy, ktoré dostala Credit Suisse Securities (Európa), predmetom zrážkovej dane vo výške 10 % na základe takejto dohody, teda španielsko-britskej britskej dohody.

34 Na druhej strane, hoci je pravda, že dividendy vyplácané spoločnosťou rezidentom v Biskajsku inej spoločnosti rezidentovi, ktorá sa okrem toho nachádza v rovnakej situácii ako Credit Suisse Securities (Europe), sú tiež predmetom zrážkovej dane rovnajúcej sa 19 % ich hrubej sumy, táto zrážka predstavuje zálohu na daň z príjmov právnických osôb uplatniteľnú v Biskajsku. Ak takáto spoločnosť rezident zaznamená na konci dotknutého zdaňovacieho obdobia straty, a v dôsledku toho žiadna daň z príjmov právnických osôb nie je splatná, zrážková daň vybraná z týchto dividend ako záloha sa vráti, zatiaľ čo nič také nie je stanovené v prípade, keď sa zrážková daň vyberá z dividend vyplatených spoločnostiam nerezidentom.

35 Z uvedeného vyplýva, že systém uplatniteľný na zdanenie dividend vyplácaných spoločnosťou, ktorej daňový domicil je na historickom území Biskajska, môže zvýhodniť spoločnosti rezidentov podliehajúce dani z príjmov právnických osôb na tomto území v porovnaní so spoločnosťou nerezidentom, ak tieto spoločnosti ukončia zdaňovacie obdobie so stratou (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 28).

36 V tejto súvislosti prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, pokiaľ ide o dividendy nadobudnuté spoločnosťou rezidentom, či takéto vrátenie vedie k oslobodeniu takýchto dividend od akéhokoľvek daňového zaťaženia, alebo či, ako sa zdá, že vyplýva zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, započítanie uvedených dividend do základu dane spoločnosti rezidenta vo výške 50 % znižuje výšku strát, ktoré možno odpočítať od kladných príjmov z neskorších zdaňovacích období, čo má za následok odklad zdanenia týchto dividend.

37 Po prvé vylúčenie takejto výhody v cezhraničnej situácii, ak takáto výhoda existuje v rovnocennej situácii na vnútroštátnej úrovni, v každom prípade predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 29, ako aj citovanú judikatúru).

38 Po druhé posúdenie existencie prípadného znevýhodňujúceho zaobchádzania s dividendami vyplácanými spoločnostiam nerezidentom sa musí vykonať v každom hospodárskom roku individuálne (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 30, ako aj citovaná judikatúra).

39 Keďže dividendy prijaté spoločnosťou nerezidentom sa zdaňujú pri ich vyplácaní, je potrebné zohľadniť zdaňovacie obdobie, v ktorom boli vyplatené, na porovnanie daňového zaťaženia týchto dividend a dividend vyplatených spoločnosti rezidentovi zdaňovanej v Biskajsku (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 31).

40 V prejednávanej veci treba pritom konštatovať, že takéto zaťaženie je pre túto poslednú uvedenú spoločnosť nulové, ak táto spoločnosť ukončí takýto rok so stratou.

41 Po tretie prípadný odklad zdanenia týchto dividend bude mať povahu konečného oslobodenia od dane, ak už spoločnosť rezident nedosahuje zisk pred ukončením svojej činnosti (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 33).

42 V dôsledku toho právna úprava dotknutá vo veci samej môže priniesť výhodu spoločnostiam rezidentom v stratovej situácii, pretože z nej vyplýva prinajmenšom výhoda spočívajúca v likvidite, ak nie úplné oslobodenie od dane, zatiaľ čo spoločnosti nerezidenti podliehajú okamžitému a konečnému zdaneniu bez ohľadu na svoj hospodársky výsledok (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 34).

43 Provinčná rada Biskajska a španielska vláda v tejto súvislosti pripomínajú, že dividendy vyplatené spoločnosti nerezidentovi, akou je Credit Suisse Securities (Europe), podliehajú na základe ustanovení článku 25 ods. 1 písm. a) provinčného zákona č. 12/2013 v spojení s článkom 10 ods. 2 písm. a) bodu i) španielsko-britskej dohody dani vo výške 10 %, zatiaľ čo dividendy vyplatené spoločnosti rezidentovi v rozsahu, v akom sú zahrnuté do základu dane z príjmov právnických osôb, podliehajú dani so sadzbou 28 %.

44 Takáto okolnosť však nemôže odstrániť menej výhodné zaobchádzanie s dividendami vyplatenými spoločnosti nerezidentovi.

45 Na jednej strane totiž nepriaznivé daňové zaobchádzanie odporujúce základnej slobode nemožno považovať za zlučiteľné s právom Únie z dôvodu prípadnej existencie iných daňových výhod (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 38, ako aj citovaná judikatúra).

46 Na druhej strane menej výhodná daňová sadzba, na ktorú sa odvoláva Provinčná rada Biskajska a francúzska vláda, pokiaľ ide o dividendy vyplácané spoločnosti rezidentovi, je v každom prípade irelevantná, pretože tieto dividendy podliehajú oslobodeniu od splatnej dane, ak spoločnosť rezident ukončí svoju činnosť bez toho, aby v obdobiach po získaní uvedených dividend dosiahla zisk. Okolnosť, že právna úprava členského štátu znevýhodňuje nerezidentov, nemôže byť kompenzovaná skutočnosťou, že v iných situáciách tá istá právna úprava neznevýhodňuje nerezidentov v porovnaní s rezidentmi (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 39, ako aj citovanú judikatúru).

47 Okrem toho treba konštatovať, že takéto rozdielne daňové zaobchádzanie s dividendami v závislosti od miesta sídla spoločností, ktoré sú ich príjemcami, môže odradiť spoločnosti nerezidentov od investovania do spoločností usadených v Biskajsku.

48 Z uvedeného vyplýva, že právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ.

49 Treba však preskúmať, či takéto obmedzenie môže byť odôvodnené z hľadiska ustanovení Zmluvy o FEÚ.

O existencii odôvodnenia obmedzenia na základe článku 65 ZFEÚ

50 Podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nie sú článkom 63 ZFEÚ dotknuté práva členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov, ktorí sa nenachádzajú v tej istej situácii, pokiaľ ide o ich miesto bydliska alebo miesto, kde investovali kapitál.

51 Toto ustanovenie, ktoré predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu, sa má vykladať doslovne. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou o FEÚ. Samotná výnimka upravená v článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ je totiž obmedzená odsekom 3 toho istého článku, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v uvedenom odseku 1 „nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63 [ZFEÚ]“ (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 45, ako aj citovaná judikatúra).

52 Treba teda rozlišovať medzi rozdielnym zaobchádzaním, ktoré je podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ prípustné, a diskrimináciou, ktorú článok 65 ods. 3 ZFEÚ zakazuje. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva pritom, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 46, ako aj citovaná judikatúra).

O porovnateľnosti dotknutých situácií

53 Podľa judikatúry Súdneho dvora, keď štát stanoví jednostranne alebo prostredníctvom dohody, že dani z príjmov podliehajú, v prípade dividend, ktoré im vyplatí spoločnosť rezident, tak zdaniteľné osoby rezidenti, ako aj zdaniteľné osoby nerezidenti, situácia uvedených nerezidentov sa približuje situácii rezidentov (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 47, ako aj citovaná judikatúra).

54 Provinčná rada Biskajska, ako aj španielska a nemecká vláda odkazujú najmä na rozsudky z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, EU:C:1997:239); z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), ako aj zo 17. septembra 2015, Miljoen a i. (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608), z ktorých vyvodzujú, že právna úprava, o akú ide vo veci samej, je v súlade so zásadou teritoriality a že spoločnosti nerezidenti sa nenachádzajú v situácii, ktorá je objektívne porovnateľná so situáciou spoločností rezidentov.

55 V tejto súvislosti treba uviesť, že judikatúra vyplývajúca z týchto posledných uvedených rozsudkov už bola uvedená v rámci konania, v ktorom bol vyhlásený rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i. (C-575/17, EU:C:2018:943). V tomto rozsudku však Súdny dvor konštatoval existenciu objektívne porovnateľných situácií, a to na základe ustálenej judikatúry pripomenutej v bode 53 tohto rozsudku. Takéto posúdenie platí aj vo vzťahu k situácii spoločností rezidentov a spoločností nerezidentov, o ktoré ide vo veci samej.

56 V dôsledku uvedeného sa rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z právnej úpravy dotknutej vo veci samej týka objektívne porovnateľných situácií.

O odôvodnení založenom na účinnosti vymáhania dane

57 Provinčná rada Biskajska tvrdí, že okamžite vymáhateľná daňová povinnosť spoločnosti nerezidenta, ktorá nadobudla dividendy, sa zdá byť primeraná cieľu zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, keďže riziko nezaplatenia dane takouto spoločnosťou, ktorá okrem toho nemá stálu prevádzkareň, sa časom zvyšuje z dôvodu neexistencie jej skutočného a trvalého prepojenia s krajinou zdroja príjmu.

58 Provinčná rada Biskajska tým v skutočnosti tvrdí, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu, o ktoré ide vo veci samej, je odôvodnené potrebou zabezpečiť vymáhanie dane.

59 Podľa ustálenej judikatúry nevyhnutnosť zabezpečiť účinné vymáhanie dane predstavuje legitímny cieľ, ktorý môže odôvodniť obmedzenie základných slobôd, po podmienkou, že uplatnenie tohto obmedzenia je spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 67, ako aj citovaná judikatúra).

60 Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že postup odvedenia zrážkovej dane je legitímnym a vhodným prostriedkom na zabezpečenie daňového zaobchádzania s príjmami zdaniteľnej osoby usadenej mimo členského štátu zdanenia (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 68, ako aj citovaná judikatúra).

61 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu vyplývajúce z právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, spočíva, ako vyplýva z bodu 42 tohto rozsudku, v okolnosti, že na rozdiel od stratových spoločností rezidentov, ktoré podliehajú dani v Biskajsku, sa na spoločnosti nerezidentov, ktoré sú tiež v stratovej situácii, nevzťahuje ani vrátenie zrážkovej dane, ani prípadný odklad zdanenia.

62 Priznanie výhody tohto odkladu spoločnostiam nerezidentom, ktoré by nevyhnutne toto obmedzenie odstránilo, by nespochybnilo dosiahnutie cieľa súvisiaceho s účinným vymáhaním dane, ktorú majú tieto spoločnosti zaplatiť, ak získajú dividendy od spoločnosti rezidenta usadenej v Biskajsku (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 70).

63 Po prvé systém spočívajúci vo vrátení zrážkovej dane v prípade stratového hospodárskeho výsledku totiž svojou povahou predstavuje výnimku zo zásady zdanenia vyplácania dividend počas zdaňovacieho obdobia, takže tento systém sa svojou povahou neuplatní na väčšinu spoločností nadobúdajúcich dividendy, ale len na spoločnosti, ktoré vykazujú straty (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 71).

64 Po druhé je potrebné zdôrazniť, že spoločnostiam nerezidentom prináleží predložiť relevantné dôkazy umožňujúce daňovým orgánom členského štátu zdanenia konštatovať, že podmienky stanovené zákonom na priznanie vrátenia zrážkovej dane sú splnené (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 72).

65 Po tretie a s prihliadnutím na úvahy Súdneho dvora v bodoch 74 až 76 rozsudku z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17 (EU:C:2018:943), mechanizmy vzájomnej pomoci, ktoré existujú medzi členskými štátmi, sú dostatočné na to, aby umožnili členskému štátu zdroja príjmu vykonať účinnú kontrolu hodnovernosti skutočností uvádzaných spoločnosťami nerezidentmi, ktoré majú záujem o priznanie vrátenia zrážkovej dane (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 73).

66 V dôsledku toho by priznanie výhody spočívajúcej vo vrátení uplatnenej zrážkovej dane a v prípadnom odklade zdanenia spoločnostiam nerezidentom, ktoré sú v stratovej situácii, viedlo k odstráneniu všetkých obmedzení voľného pohybu kapitálu bez toho, aby bránilo dosiahnutiu cieľa sledovaného vnútroštátnou právnou úpravou vo veci samej (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 77).

67 Za týchto podmienok nemožno prijať odôvodnenie vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, založené na účinnosti vymáhania dane.

O odôvodnení založenom na vyrovnanom rozdelení daňovej právomoci medzi členskými štátmi a na predchádzaní riziku dvojitého zohľadnenia strát

68 Nemecká vláda tvrdí, že hoci podľa španielsko-britskej dohody je Španielske kráľovstvo oprávnené zdaniť dividendy vyplácané spoločnosťami rezidentmi spoločnostiam usadeným v Spojenom kráľovstve, ich ekonomická činnosť patrí do daňovej právomoci Spojeného kráľovstva. Právna úprava dotknutá vo veci samej tak slúži na zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci, keďže straty vzniknuté spoločnosti nerezidentovi, ktorá nemá priamu súvislosť s dividendami vyplatenými tejto spoločnosti spoločnosťou rezidentom, pochádzajú z ekonomických činností patriacich do daňovej právomoci štátu, ktorého je rezidentom, kde

možno tieto straty zohľadniť. Dodatočné zohľadnenie pri zdaňovaní dividend v Španielsku by viedlo k dvojitému odpočítaniu strát, čo by bolo v rozpore s vykonaným rozdelením daňových právomocí.

69 Španielska vláda sa tiež domnieva, že ak by sa v prejednávanej veci vyhovelo žiadosti, ktorú podala Credit Suisse Securities (Európa), viedlo by to k viacnásobnému uplatneniu strát, ktoré utrpela.

70 V tejto súvislosti Súdny dvor uznal, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi predstavuje legitímny cieľ a že pri neexistencii zjednocujúcich alebo harmonizačných opatrení prijatých Úniou si členské štáty ponechávajú právomoc, aby dohovormi alebo jednostranne vymedzili kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 56, ako aj citovaná judikatúra).

71 Takéto odôvodnenie možno pripustiť najmä preto, že predmetný daňový systém sleduje predchádzanie konaniu, ktoré môže ohroziť právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc v súvislosti s činnosťami vykonávanými na jeho území (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 57, ako aj citovaná judikatúra).

72 Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že predchádzanie dvojitému zohľadneniu strát predstavuje legitímny cieľ, ktorý môže odôvodniť obmedzenie základných slobôd (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 52, ako aj citovanú judikatúru).

73 V prejednávanej veci sa podľa právnej úpravy dotknutej vo veci samej dividendy vyplácané spoločnosti nerezidentovi zdaňujú zrážkovou daňou so sadzbou stanovenou v rámci dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, pričom táto zrážka sa nevráti, ak takáto spoločnosť je na konci zdaňovacieho obdobia v strate, zatiaľ čo na spoločnosť rezidenta, ktorá sa nachádza v rovnakej situácii, sa vzťahuje takéto vrátenie a odklad zdanenia nadobudnutých dividend.

74 Ak sa však na jednej strane členský štát rozhodol nezdaniť v niektorých prípadoch spoločnosti rezidentov z dividend domáceho pôvodu, nemôže sa odvolávať na potrebu zabezpečenia vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, aby tým odôvodnil zdanenie spoločností nerezidentov dosahujúcich takéto príjmy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júla 2024, Keva a i., C-39/23, EU:C:2024:648, body 73, ako aj citovanú judikatúru).

75 Na druhej strane prípadný odklad zdanenia dividend nadobudnutých spoločnosťou nerezidentom v stratovej situácii neznamená, že historické územie Biskajska, ktoré je daňovo nezávislé, sa musí vzdať svojho práva zdaniť príjem vytvorený na jeho území. Dividendy vyplatené spoločnosťou rezidentom by boli zdanené, ak by spoločnosť nerezident dosiahla v nasledujúcom daňovom roku ziskový hospodársky výsledok, ako je to v prípade spoločnosti rezidenta, ktorá zaznamená rovnaký vývoj, čo musí preskúmať vnútroštátny súd (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 59).

76 Okrem toho strata daňových príjmov spojená so zdanením dividend nadobudnutých spoločnosťami nerezidentmi v prípade vykázania strát nemôže odôvodniť okamžité a konečné zdanenie dividend nadobudnutých týmito spoločnosťami v takomto prípade, zatiaľ čo takéto straty sú akceptované, ak ide o spoločnosti rezidentov zdaňované v Biskajsku (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 63).

77 Pokiaľ ide o predchádzanie riziku dvojitého zohľadnenia strát, treba dodať, že v každom prípade prináleží spoločnostiam nerezidentom, aby predložili relevantné dôkazy umožňujúce daňovým orgánom členského štátu zdanenia konštatovať, že podmienky stanovené na priznanie odkladu zdanenia sú splnené.

78 Právnu úpravu dotknutú vo veci samej preto nemožno odôvodniť potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a zabrániť riziku dvojitého zohľadnenia strát.

O odôvodnení založenom na zachovaní koherencie daňového systému

79 Provinčná rada Biskajska, ako aj španielska a nemecká vláda tvrdia, že taká právna úprava, o akú ide vo veci samej, slúži na zachovanie koherencie vnútroštátneho daňového systému, keďže nezohľadnenie strát vzniknutých spoločnosti nerezidentovi mimo tohto členského štátu v členskom štáte zdroja príjmov sleduje symetrickú logiku a predstavuje v uvedenom členskom štáte nezdanenie ekonomických činností, z ktorých vyplývajú tieto straty.

80 Na to, aby malo tvrdenie založené na potrebe zachovať súdržnosť vnútroštátneho daňového systému úspech, treba preukázať existenciu priamej súvislosti medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu (rozsudok z 21. decembra 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, bod 55 a citovaná judikatúra).

81 V tejto súvislosti však treba uviesť, že v prejednávanej veci spoločnosti rezidenti podliehajúce dani z príjmu právnických osôb v Biskajsku, ktoré sa nachádzajú v stratovej situácii a ktorým je priznané vrátenie zrážkovej dane vybranej z nadobudnutých dividend, nepodliehajú z dôvodu kompenzácie tohto vrátenia určitému daňovému odvodu. Aj keď spoločnosti rezidenti boli povinné zahrnúť tieto dividendy do svojho základu dane z príjmov právnických osôb vo výške 50 %, nič to nemení na skutočnosti, že v stratovej situácii by tieto spoločnosti mali prinajmenšom výhodu spočívajúcu v likvidite, ba dokonca v oslobodení od dane v prípade ukončenia činnosti predtým, ako sa opäť dosiahne kladný hospodársky výsledok.

82 Odôvodnenie právnej úpravy dotknutej vo veci samej potrebou zachovať koherenciu daňového systému preto nemožno prijať.

83 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave uplatniteľnej v členskom štáte, podľa ktorej dividendy vyplácané spoločnosťou so sídlom na daňovo autonómnom území tohto členského štátu podliehajú zrážkovej dani, ktorá v prípade, že tieto dividendy nadobudne spoločnosť rezident, ktorá podlieha dani z príjmu právnických osôb na tomto daňovo autonómnom historickom území, predstavuje zálohu na túto daň a je v celom rozsahu vrátená, ak táto posledná uvedená spoločnosť ukončí dotknuté zdaňovacie obdobie so stratou, zatiaľ čo v prípade, keď uvedené dividendy nadobudne spoločnosť nerezident v rovnakej situácii, nie je stanovené žiadne vrátenie dane.

O trovách

84 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave uplatniteľnej v členskom štáte, podľa ktorej dividendy vyplácané spoločnosťou so sídlom na daňovo autonómnom území tohto členského štátu podliehajú zrážkovej dani, ktorá v prípade, že tieto dividendy nadobudne spoločnosť rezident, ktorá podlieha dani z príjmu právnických osôb na tomto daňovo autonómnom historickom území, predstavuje zálohu na túto daň a je v celom rozsahu vrátená, ak táto posledná uvedená spoločnosť ukončí dotknuté zdaňovacie obdobie so stratou, zatiaľ čo v prípade, keď uvedené dividendy nadobudne spoločnosť nerezident v rovnakej situácii, nie je stanovené žiadne vrátenie dane.

Podpisy