

Sprawa C-572/20

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

3 listopada 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Finanzgericht Köln (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

20 maja 2020 r.

Strona skarżąca:

ACC Silicones Ltd.

Druga strona postępowania:

Bundeszentralamt für Steuern

Przedmiot postępowania głównego

Prawo podatkowe – Podatek od zysków kapitałowych – Wniosek o zwrot podatku od zysków kapitałowych złożony przez spółkę zagraniczną, na rzecz której wypłacane są dywidendy ze znajdujących się w wolnym obrocie udziałów w spółkach krajowych

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

I. Czy art. 63 TFUE (dawny art. 56 traktatu WE) sprzeciwia się krajowemu przepisowi podatkowemu, takiemu jak będący przedmiotem postępowania głównego, który wymaga od spółki mającej siedzibę za granicą, która otrzymuje dywidendy z tytułu posiadanych udziałów i nie osiąga minimalnego udziału

określonego w art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/435 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (w wersji zmienionej dyrektywą 2003/123), aby w celu uzyskania zwrotu podatku od zysków kapitałowych spółka ta przedstawiła dowód w postaci zaświadczenia wydanego przez zagraniczny organ administracji podatkowej, potwierdzającego, że podatek od zysków kapitałowych nie może zostać zaliczony ani u niej ani u jej bezpośrednich lub pośrednich udziałowców, ani nie może zostać odliczony jako koszty operacyjne czy jako koszty uzyskania przychodów oraz potwierdzającego, w jakim zakresie faktycznie nie dokonano zaliczenia, odliczenia lub przeniesienia [na kolejne okresy], jeżeli nie wymaga się takiego dowodu dla celów zwrotu podatku od zysków kapitałowych od spółki mającej siedzibę w kraju w przypadku takiej samej wysokości udziału?

II. W przypadku gdyby odpowiedź na pytanie pierwsze była przecząca:

Czy zasada proporcjonalności i zasada effet utile stoją na przeszkodzie wymogowi przedstawienia zaświadczenia, o którym mowa w pytaniu pierwszym powyżej, jeżeli przedstawienie tego zaświadczenia przez mający siedzibę za granicą podmiot pobierający dywidendy z tzw. udziałów w wolnym obrocie jest faktycznie niemożliwe?

Przywołane przepisy prawa Unii

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), w szczególności art. 49, 54, 63, 65 i 267

Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (w wersji zmienionej przez dyrektywę 2003/123, zwana dalej „dyrektywą 90/435”), w szczególności art. 3

Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (zwana dalej „dyrektywą w sprawie spółek dominujących i zależnych”)

Przywołane przepisy krajowe

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (ustawa zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec, zwana dalej „GG”), w szczególności art. 23

Körperschaftsteuergesetz (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, zwana dalej „KStG „), w szczególności § 2, § 8b, § 31, § 32 i § 34 (w wersji zmienionej ustawą wdrażającą wyrok Trybunału z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-284/09)

Einkommensteuergesetz (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwana dalej „EStG”), w szczególności § 20, § 36, § 43, § 43b, § 44a, § 45a, § 49 i § 50d

Abgabenordnung (ordynacja podatkowa, zwana dalej „AO”), w szczególności § 10, § 11, § 90 i § 155

Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen (niemiecko-brytyjska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, zwana dalej „DBA-GB”), w szczególności art. VI ust. 1

Przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

Pomiędzy stronami jest sporne, czy skarżąca ma roszczenie o zwrot podatku od zysków kapitałowych zgodnie z § 32 ust. 5 KStG w odniesieniu do dywidend wypłacanych z udziałów w wolnym obrocie w spornych latach 2006–2008. Skarżąca jest spółką kapitałową z siedzibą w Wielkiej Brytanii, która w spornych latach 2006, 2007 i 2008 posiadała 5,26% kapitału zakładowego spółki Ambrattec GmbH z siedzibą w Moguncji. 100% udziałów w skarżącej spółce posiada notowana na giełdzie spółka The Amber Chemical Co. Ltd. W spornych latach skarżąca otrzymała od Ambrattec GmbH wypłaty z zysku. Od tych wypłat z zysku Ambrattec GmbH zatrzymała i odprowadziła podatek od zysków kapitałowych w wysokości 20% wraz z dodatkiem solidarnościowym w wysokości 5,5%.

We wniosku z dnia 29 grudnia 2009 r. otrzymanym przez drugą stronę postępowania w dniu 31 grudnia 2009 r., skarżąca żądała zwrotu zatrzymanego i odprowadzonego podatku od zysków kapitałowych wraz z dodatkiem solidarnościowym za sporne lata 2006 do 2008. Skarżąca oparła wniosek częściowo na § 50d ust. 1 EStG w związku z art. VI ust. 1 DBA-GB, ponieważ DBA-GB ogranicza stawkę podatku u źródła do 15%. W zakresie dotyczącym zwrotu pozostałego podatku od zysków kapitałowych skarżąca oparła wniosek na podstawowych swobodach określonych w traktacie WE i TFUE. W decyzji z dnia 7 października 2010 r. druga strona postępowania rozstrzygnęła o wnioskach opartych na § 50d ust. 1 EStG w związku z art. VI ust. 1 DBA-GB i udzieliła w tym zakresie zwrotu podatku od zysków kapitałowych wraz z dodatkiem solidarnościowym zgodnie z wnioskiem. W decyzjach z dnia 8 czerwca 2015 r. druga strona postępowania, odwołując się do wniosku z dnia 31 grudnia 2009 r., odmówiła zwolnienia i zwrotu niemieckiego podatku u źródła od zysków kapitałowych zgodnie z § 32 ust. 5 KStG za sporne lata. Skarżąca wniosła odwołania od tych decyzji w przepisany terminie. Odwołania te zostały oddalone jako bezzasadne decyzjami z dnia 22 stycznia 2016 r. W związku z tym skarżąca złożyła w przepisany terminie skargę.

Argumenty strony skarżącej

Na poparcie swojej skargi skarżąca podnosi, że zostały przedstawione dowody w rozumieniu § 32 ust. 5 zdanie pierwsze pkt 1 lit. b) i c) KStG. Celem § 32 ust. 5 KStG jest uniknięcie ostatecznego obciążenia zagranicznych spółek kapitałowych (spółek dominujących), które otrzymały dywidendy od swoich krajowych spółek zależnych, poprzez przyznanie zagranicznemu wierzycielowi, który ma otrzymać zyski kapitałowe, roszczenia o zwrot w przypadkach określonych przez Trybunał. Skarżąca, mająca siedzibę w Anglii, twierdzi, że w spornych latach posiedzenia zarządu odbywały się w Anglii. Ponadto jej członkowie zarządu mają w przeważającej mierze miejsce zamieszkania w Anglii. Skarżąca przedstawiła zaświadczenie brytyjskich organów podatkowych z dnia 12 sierpnia 2014 r. Podnosi ona, że dowiodła również, iż niemiecki podatek od zysków kapitałowych nie mógł zostać u niej zaliczony, odliczony lub przeniesiony [na kolejne okresy] oraz że w rzeczywistości nie dokonano żadnego zaliczenia, odliczenia lub przeniesienia.

W zakresie, w jakim druga strona postępowania wymaga przedstawienia zaświadczenia z państwa siedziby, które by potwierdziło, że zatrzymany podatek od zysków kapitałowych nie może zostać zaliczony lub uwzględniony na poczet obniżenia podatku ani u skarżącej ani u jej bezpośrednich czy pośrednich udziałowców, skarżąca przedstawiła taki dowód w postaci obliczeń podatkowych. Z tego wynika, że na poziomie spółki dominującej, Amber Chemical Co. Ltd. nie nastąpiło żadne zaliczenie niemieckiego podatku u źródła (nawet w odniesieniu do bezpośrednio pobranej części dywidendy) i że w tym zakresie informacje dotyczące pobranych dywidend na poziomie spółki zależnej – tzn. na poziomie skarżącej – oraz związanego z tym niemieckiego podatku u źródła nie zostałyby w ogóle uwzględnione. Przedstawienie zaświadczenia HMCR (brytyjskiego organu podatkowego) nie może być wymagane na tym poziomie. Żądanie przedstawienia tego dowodu należy uznać za nieproporcjonalne. Nie wynika ono ani z § 32 ust. 5 KStG, ani z § 90 ust. 1 i 2 AO, ponieważ wykracza ono poza to, co jest konieczne do zbadania i uznania roszczenia o zwrot na podstawie § 32 ust. 5 KStG.

Fakt, że takie zaliczenie nie jest możliwe na poziomie bezpośredniego czy pośredniego udziałowca skarżącej, nie wymaga żadnego dalszego dowodu, ponieważ podmiotom tym nie jest przypisywany żaden odpowiedni dochód. Żądanie przedłożenia standardowego zaświadczenia w odniesieniu do bezpośrednich i pośrednich udziałowców spółki, która pośrednio jest notowana na giełdzie wyraźnie przekraczałoby granice proporcjonalności. W tym względzie dostarczenie dowodów nie byłoby możliwe choćby z tego powodu, że nie można już zidentyfikować, kto był akcjonariuszem spółki dominującej w okresie wypłaty dywidendy. W trakcie zainicjowanego skargą postępowania skarżąca przedłożyła ogólne zaświadczenia HMCR z dnia 24 maja 2016 r. o braku zaliczenia [podatku]. Z tego wynika, że zaliczenie nie jest co do zasady możliwe w przypadku wyłącznie pośrednich udziałowców (tj. udziałowców w bezpośrednich

udziałowcach skarżącej). Skarżąca twierdzi, że żądanie przedłożenia takiego ogólnego zaświadczenia jest sprzeczne z prawem Unii i prawem konstytucyjnym.

Argumenty drugiej strony postępowania

Dru ga strona postępowania podnosi, że nie przys ługu je roszczenie o zwrot na podstawie § 32 ust. 5 KStG, ponieważ strona skarżąca nie wykaza ła, że przes łanki zwrotu zosta ły spe łnione. Skarżąca nie przedstawi ła wymaganych ustawą dowodów zgodnie z § 32 ust. 5 zdanie pierwsze pkt 1 lit. b) i c) KStG dotyczących miejsca jej zarządu. Ponadto § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 KStG przewiduje jako warunek brak mo żliwo ści zaliczenia, odliczenia lub przeniesienia [na kolejne okresy] zatrzymanego podatku zarówno u samej skarżącej jak i u bezpo średnich lub po średnich udziałowców skarżącej. Konkretyzacją tego przepisu jest obowiązek przedstawienia dowodów przewidziany w § 32 ust. 5 zdanie piąte KStG. Zgodnie z tym przepisem, oprócz udowodnienia, że co do zasady nie ma mo żliwo ści uzyskania takiej korzy ści, nale ży rów nież udowodnić, że żadna korzyść nie zosta ła faktycznie przyznana. Wymóg przedstawienia dowodów oznacza rów nież obowiązek przedstawienia szczegó łowych informacji na temat grupy bezpo średnich i po średnich udziałowców, niezale żnie od ich formy prawnej. W tym celu odpowiednim rozwiązaniem wydaje się przedstawienie schematu organizacyjnego, który zawiera informacje o całym łańcuchu udziałów aż do ostatniego udziałowca po średniego. Skarżąca nie spe łni ła i tego wymogu. Skarżąca nie wykaza ła niemo żno ści uwzględnienia spornej kwoty podatku u źródła dla celów podatkowych u jednego z jej bezpo średnich lub po średnich udziałowców w odpowiednim państwie jego siedziby (§ 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 w związku ze zdaniem piątym KStG). Wymóg dowodowy zawarty w § 32 ust. 5 zdanie trzecie KStG nie prowadzi do nieuzasadnionej dyskryminacji.

Ewentualne ograniczenie podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat UE jest uzasadnione, jeżeli służy ochronie spójno ści systemu podatkowego. Zakłada to bezpo średni związek między określoną korzyścią podatkową a kompensatą tej korzy ści przez konkretne obciążenie podatkowe (wyroki z dnia 13 marca 2007 r., C-524/04 Test Claimants, pkt 68, z dnia 8 listopada 2007 r., C-379/05 Amurta, pkt 46). W związku z tym nie jest konieczna żadna ulga podatkowa w Republice Federalnej Niemiec, jeżeli zwolnienie zysków kapita łowych z podatku u źródła w przypadku dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w Niemczech zosta ło ju ż osiągnięte lub mog ło zosta ć osiągnięte poprzez zwolnienie zagranicznego podmiotu pobierającego bezpo średnio lub po średnio tą dywidendę w państwie jego siedziby. W związku z tym organy podatkowe państwa członkowskiego Unii Europejskiej mogą wymagać od podatnika przedstawienia wszystkich dokumentów niezbędnych do oceny, czy spe łnione są warunki uzyskania korzy ści podatkowej na podstawie odpowiednich przepisów, w tym kwestii, jakie odliczenia podatkowe zosta ły faktycznie dokonane w innych państwach członkowskich

(wyroki z dnia 30 czerwca 2011 r., C-262/09, Meilicke II, z dnia 10 lutego 2011 r., C-436/08, Haribo).

Ocena sporu prawnego w świetle prawa krajowego

W przypadku wypłaty zysku wspólnik mający siedzibę za granicą uzyskuje zyski kapitałowe w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 EStG, które podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu zgodnie z § 49 ust. 1 pkt 5a EStG. Podatek dochodowy jest przy tym pobierany zgodnie z § 43 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 EStG (w przypadku spółki kapitałowej w związku z § 31 ust. 1 zdanie pierwsze KStG) poprzez odliczenie od zysku kapitałowego (podatku od zysków kapitałowych). Istnieje możliwość uzyskania zwrotu zatrzymanego i odprowadzonego podatku od zysków kapitałowych. Warunki zwrotu różnią się w zależności od tego, czy udziały w wolnym obrocie, tzn. udziały poniżej 15% względnie 10%, są w posiadaniu spółki kapitałowej z siedzibą w kraju czy spółki kapitałowej z siedzibą za granicą. Jeżeli udziały w wolnym obrocie znajdują się w posiadaniu spółki kapitałowej z siedzibą w kraju, dywidendy wypłacane jej przez spółkę krajową są zwolnione z podatku w spornych latach i do czasu wejścia w życie ustawy z dnia 21 marca 2013 r. wdrażającej wyrok Trybunału z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-284/09, zgodnie z § 8b ust. 1 KStG. Zgodnie z § 31 ust. 1 KStG w związku z § 36 ust. 2 pkt 2 EStG zatrzymany podatek od zysków kapitałowych jest w spornym okresie zaliczany na poczet zobowiązania podatkowego krajowej spółki kapitałowej i może również zostać zwrócony. Zaliczenie (i ewentualny zwrot) podatku od zysków kapitałowych wymaga, aby podatek od zysków kapitałowych został zatrzymany i odprowadzony. Należy to udowodnić poprzez przedłożenie zaświadczenia zgodnie z § 45a ust. 2 lub 3 EStG. W przypadku wypłaty dywidendy na rzecz spółek kapitałowych mających siedzibę za granicą, które posiadają udziały w wolnym obrocie, ustawa przewiduje możliwość zwrotu podatku od zysków kapitałowych w § 32 ust. 5 KStG. Jednakże wymogi te różnią się od tych, które mają zastosowanie do zaliczania względnie zaliczania podatku od zysków kapitałowych w przypadku spółek krajowych.

aa. Historia uchwalenia § 32 ust. 5 KStG

Paragraf 32 ust. 5 KStG został wprowadzony przez ustawodawcę po wydaniu przez Trybunał wyroku z dnia 20 października 2011 r., C-284/09. W wyroku tym Trybunał orzekł, że skutek rozliczenia odliczenia podatku zgodnie z § 32 ust. 1 KStG w przypadku dywidend wypłacanych dla zagranicznych spółek kapitałowych, które nie osiągają minimalnego udziału przewidzianego w dyrektywie w sprawie spółek dominujących i zależnych, narusza swobodę przepływu kapitału przewidziany w TFUE i porozumieniu EOG.

bb. Treść § 32 ust. 5 KStG

Paragraf 32 ust. 5 KStG określa różne warunki zwrotu podatku od zysków kapitałowych, w tym określone obowiązki w zakresie przedstawiania dowodów i zaświadczeń. Ma on następujące brzmienie:

(5) Jeżeli podatek dochodowy od osób prawnych wierzyciela z tytułu zysków kapitałowych w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych został rozliczony zgodnie z ust. 1, wierzyciel z tytułu zysków kapitałowych otrzymuje na wniosek zwrot zatrzymanego i odprowadzonego podatku od zysków kapitałowych zgodnie z § 36 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli

1. wierzycielem z tytułu zysków kapitałowych jest spółka z ograniczonym obowiązkiem podatkowym na podstawie § 2 pkt 1, która
 - a) jest również spółką w rozumieniu art. 54 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej lub art. 34 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym,
 - b) ma swoją siedzibę i miejsce zarządu na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa, do którego ma zastosowanie Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym,
 - c) w państwie, w którym znajduje się jej miejsce zarządu, podlega – bez możliwości wyboru – nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu porównywalnemu z tym, o którym mowa w § 1, nie będąc z niego zwolnioną, oraz
2. wierzyciel posiada bezpośredni udział w kapitale zakładowym dłużnika zysków kapitałowych i nie spełnia wymogu minimalnego udziału określonego w § 43b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zdanie pierwsze ma zastosowanie tylko w przypadku, gdy

1. nie przewiduje się zwrotu odpowiedniego podatku od zysków kapitałowych na podstawie innych przepisów,
2. zyski kapitałowe nie podlegają zgodnie z § 8b ust. 1 uwzględnieniu przy ustalaniu dochodu,
3. zyski kapitałowe nie są przypisywane na podstawie przepisów innego państwa podmiotowi, który nie miałby roszczenia o zwrot na podstawie niniejszego ustępu, gdyby uzyskał zyski kapitałowe bezpośrednio,

4. wniosek o całkowity lub częściowy zwrot podatku od zysków kapitałowych nie byłby wykluczony, gdyby zastosowano odpowiednio § 50d ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz
5. podatek od zysków kapitałowych nie może zostać zaliczony u wierzyciela lub jego bezpośredniego lub pośredniego udziałowca ani odliczony jako koszty operacyjne lub koszty uzyskania przychodów; możliwość przeniesienia zaliczenia [na kolejne okresy] jest równoznaczna z zaliczeniem.

Wierzyciel z tytułu zysków kapitałowych musi udowodnić, że warunki zwrotu są spełnione. W szczególności musi udowodnić za pomocą zaświadczenia wydanego przez organy podatkowe państwa jego siedziby, że jest uważany w tym państwie za rezydenta do celów podatkowych, że podlega tam nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od osób prawnych i nie jest zwolniony z podatku dochodowego od osób prawnych oraz że jest faktycznym odbiorcą zysków kapitałowych. Z zaświadczenia wydanego przez organ zagranicznej administracji podatkowej musi wynikać, że niemiecki podatek od zysków kapitałowych nie może być zaliczony, odliczony lub przeniesiony [na kolejne okresy], a także musi wynikać w jakim zakresie takie zaliczenie, odliczenie lub przeniesienie faktycznie nie nastąpiło. Zwrot podatku od zysków kapitałowych następuje w odniesieniu do wszystkich zysków kapitałowych w rozumieniu zdania pierwszego pobranych w danym roku kalendarzowym na podstawie zawiadomienia o zwolnieniu zgodnie z § 155 ust. 1 zdanie trzecie AO.

Przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

Skierowanie sprawy do Trybunału jest wymagane na mocy art. 267 TFUE, ponieważ rozumienie swobody przepływu kapitału na mocy art. 63 TFUE (dawny art. 56 traktatu WE) jest dyskusyjne. Decydujące znaczenie dla wyniku niniejszego postępowania zainicjowanego skargą ma to, czy warunki określone przez niemieckiego ustawodawcę w § 32 ust. 5 KStG, od których zależy zwrot podatku od zysków kapitałowych w przypadku dywidend z udziałów w wolnym obrocie – tj. dywidend z udziałów poniżej 15% (w przypadku wypłat do dnia 31 grudnia 2008 r.) lub 10% (w przypadku wypłat po dniu 31 grudnia 2008 r.) - są zgodne z prawem UE, a zatem mają zastosowanie. Pytania prejudycjalne mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Z zastrzeżeniem dyskusyjnej przesłanki, której dotyczy pytanie prejudycjalne, spełnione są wszystkie pozostałe warunki zwrotu zgodnie z § 32 ust. 5 KStG. Paragraf 32 ust. 5 KStG ma zastosowanie w spornych latach zgodnie z § 34 ust. 13b KStG. Dywidendy, od których zatrzymano i odprowadzono kwestionowany podatek od zysków kapitałowych, stanowią w rzeczywistości dochód z zysków kapitałowych w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 EStG (§ 32 ust. 5 zdanie pierwsze KStG).

Wierzycielem roszczenia o zwrot powinna być spółka z ograniczonym obowiązkiem podatkowym zgodnie z § 2 pkt 1 KStG, będąca spółką

w rozumieniu art. 54 TFUE (§ 32 ust. 5 pkt 1 lit. a KStG), mająca siedzibę (§ 10 AO) i miejsce zarządu (§ 11 AO) na terytorium państwa członkowskiego UE lub państwa EOG (§ 32 ust. 5 pkt 1 lit. b) KStG), podlegająca, bez możliwości wyboru, nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu porównywalnemu z tym wynikającym z § 1 KStG w państwie, w którym znajduje się miejsce jej zarządu, nie będąc z niego zwolnioną (§ 32 ust. 5 zdanie pierwsze pkt 1 lit. c) KStG). Te warunki są spełnione. Skarżąca jako pobierająca dywidendy od spółki z siedzibą w Niemczech jest spółką z ograniczonym obowiązkiem podatkowym w rozumieniu § 2 pkt 1 KStG. Jest także spółką w rozumieniu art. 54 TFUE (§ 32 ust. 5 pkt 1 lit. a) KStG). Spełniony jest również wymóg § 32 ust. 5 zdanie pierwsze pkt 1 lit. b) KStG. Zarówno siedziba skarżącej w rozumieniu § 10 AO jak i miejsce zarządu w rozumieniu § 11 AO znajdują się w Wielkiej Brytanii.

Jeśli chodzi w szczególności o miejsce zarządu, skarżąca podniosła, wystarczająco przekonując tym izbę orzekającą, i udowodniła, przedstawiając odpowiednie dokumenty, że jej członkowie zarządu mają w przeważającej mierze miejsce zamieszkania w Anglii i że posiedzenia zarządu odbywały się w siedzibie spółki w Wielkiej Brytanii. W tym kontekście skarżąca przedłożyła wyciąg z angielskiego rejestru handlowego wraz z wykazem działających osób, które w przeważającej mierze miały miejsce zamieszkania w Anglii. Ponadto skarżąca złożyła dwa protokoły z udokumentowanych spotkań dyrektorów z dnia 31 stycznia 2007 r., które odbyły się w siedzibie Spółki. Skarżąca przedstawiła także sprawozdanie z działalności i sprawozdanie finansowe na dzień 31 marca 2009 r., w którym wyraźnie wymieniono „dyrektorów zamieszkujących w Wielkiej Brytanii” jako kluczowy personel zarządzający.

Niezależnie od tego, izba orzekająca jest przekonana, że wymóg, aby siedziba (§ 10 AO) i miejsce zarządu (§ 11 AO) znajdowały się na terytorium państwa członkowskiego UE lub państwa należącego do EOG (§ 32 ust. 5 zdanie pierwsze pkt 1 KStG) narusza pierwotne prawo Unii i w związku z tym w każdym razie nie ma zastosowania. Wynika to z faktu, że nowy przepis został wprowadzony na skutek [wcześniejszego] naruszenia swobody przepływu kapitału, a zakres oddziaływania tej podstawowej swobody obejmuje zasadniczo kraje trzecie. Tym samym Trybunał oparł swoje rozstrzygnięcie z dnia 20 października 2011 r. (C-284/09), które było powodem wprowadzenia § 32 ust. 5 KStG, na swobodzie przepływu kapitału (art. 63 TFUE), a nie na swobodzie przedsiębiorczości (art. 49 TFUE). Trybunał stwierdził w tym rozstrzygnięciu, że państwo członkowskie narusza obowiązki wynikające z art. 56 ust. 1 traktatu WE, tj. swobodę przepływu kapitału, jeżeli w przypadku nieosiągnięcia minimalnego udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej, przewidzianego w art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/435, poddaje ono dywidendy wypłacane spółkom mającym siedzibę w innych państwach członkowskich wyższemu opodatkowaniu pod względem ekonomicznym niż dywidendy wypłacane spółkom mającym siedzibę w kraju. Fakt, że stanowi to naruszenie swobody przepływu kapitału, prowadzi do tego, że nawet spółki dominujące z siedzibą w krajach trzecich, które nie osiągnęły minimalnego udziału, mogą powoływać się na naruszenie europejskiego prawa pierwotnego. Wynika to z faktu, że swobodny przepływ

kapitału jest jedyną podstawową swobodą, która ma zastosowanie również w odniesieniu do państw trzecich (zob. wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., C-101/05). Artykuł 63 ust. 1 TFUE (dawny art. 56 traktatu WE) stanowi bowiem, że wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a krajami trzecimi są zakazane.

Potwierdza to orzeczenie Trybunału z dnia 13 listopada 2019 r. (C-641/17 - College Pension Plan of British Columbia/ Finanzamt München). Zgodnie z tym orzeczeniem opodatkowanie dywidend od udziałów w wolnym obrocie wypłacanych zagranicznym funduszom emerytalnym narusza swobodę przepływu kapitału. Dzieje się tak dlatego, że fundusze emerytalne będące rezydentami mogą otrzymać dywidendy wolne od podatku, ponieważ mogą przy obliczaniu podatku zaliczyć zatrzymany podatek od zysków kapitałowych na poczet podatku dochodowego od osób prawnych lub uzyskać jego prawie całkowity zwrot. W przypadku funduszy emerytalnych niebędących rezydentami – w tym przypadku funduszu emerytalnego z siedzibą w Kanadzie, tzn. w kraju trzecim – takie zaliczenie lub zwrot są jednak wykluczone, ponieważ podatek dochodowy od osób prawnych płacony u źródła jest w przypadku tych funduszy emerytalnych rozliczany zgodnie z § 32 ust. 1 pkt 2 KStG i stanowi dla nich ostateczne obciążenie podatkowe. Trybunał uznał to za naruszenie swobody przepływu kapitału. W konsekwencji treść tego orzeczenia przemawia za tym, że również spółki z siedzibą w państwach trzecich, które otrzymują dywidendy z udziałów w wolnym obrocie, ze względu na swobodę przepływu kapitału nie mogą zostać postawione w gorszej sytuacji niż spółki otrzymujące dywidendy z udziałów w wolnym obrocie z siedzibą w kraju lub we Wspólnocie.

Ze względu na to, że skarżąca, z udziałem wynoszącym 5,26% w spornych latach nie posiadała pakietu kontrolnego w spółce Ambratec GmbH, rozstrzygnięcie dotyczące związku między swobodą przepływem kapitału a swobodą przedsiębiorczości, w szczególności w odniesieniu do państw trzecich, jest w każdym razie zbędne. W odniesieniu do naruszenia swobody przepływu kapitału § 32 ust. 5 zdanie 1 nr 1 KStG należy ograniczyć w ten sposób, że przepis ten ma zastosowanie również do spółek, których siedziba lub miejsce zarządu znajduje się w państwach trzecich. Zgodnie z art. 23 GG i art. 267 TFUE, prawo Unii Europejskiej jest częścią prawa federalnego i ma pierwszeństwo stosowania przed prawem krajowym. Sądy nie mogą zatem stosować przepisów niemieckich w zakresie, w jakim naruszają one prawo Unii.

Jednak norma krajowa, która narusza prawo pierwotne UE nie jest w całości pozbawiona zastosowania. Wynika to z faktu, że pierwszeństwo stosowania prawa wspólnotowego nie powoduje, że można zasadniczo całkowicie odstąpić od stosowania przepisu, który jest sprzeczny z prawem Unii. Wymogi prawa wspólnotowego, które zostały sformułowane przez Trybunał w sposób wiążący, należy raczej odczytywać w odpowiednich przypadkach jako „ograniczenie w celu zachowania ważności” odnoszące się do stosownych przepisów. W ten sposób za pomocą sądowego kształtowania prawa osiąga się stan zgodny

z prawem Unii. W związku z tym § 32 ust. 5 zdanie pierwsze pkt 1 KStG należy w celu zachowania jego ważności interpretować w taki sposób, że ma on zastosowanie również do spółek z siedzibą lub miejscem zarządu w państwach trzecich. W odniesieniu do przedmiotu sporu oznacza to, że przepis § 32 ust. 5 EStG miałby również zastosowanie, gdyby miejsce zarządu powoda nie znajdowało się w Wielkiej Brytanii. W związku z ograniczeniem normy w celu zachowania jej ważności lokalizacja miejsca zarządu w państwie członkowskim UE lub państwie EOG nie ma znaczenia.

Również przesłanki § 32 ust. 5, zdanie pierwsze, pkt 1, lit. c) KStG są spełnione. Skarżąca podlega, bez możliwości wyboru, w państwie, w którym znajduje się miejsce jej zarządu, nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu porównywalnemu z tym wynikającym z § 1 KStG, nie będąc zwolnioną z tego obowiązku. Miejsce zarządu skarżącej znajduje się w Wielkiej Brytanii. Skarżąca podlega tam również nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Nie przysługuje jej ani możliwość wyboru ani zwolnienie. Ponadto obowiązuje również wymóg § 32 ust. 5 zdanie pierwsze pkt 2 KStG. Zgodnie z nim zagraniczna spółka dominująca musi mieć bezpośredni udział w kapitale zakładowym dłużnika zysków kapitałowych i nie może spełniać przesłanki minimalnego udziału określonej w § 43b ust. 2 EStG. Zatem kwota udziału musi być niższa niż 10%. Skarżąca posiada 5,26% kapitału nominalnego niemieckiej spółki Ambratec GmbH, a więc mniej niż 10%. Zaświadczenie brytyjskiego organu podatkowego (HM Revenue & Custom) z dnia 12 sierpnia 2014 r. spełnia wymogi dowodu określone w § 32 ust. 5 zdanie czwarte KStG.

Paragraf 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 1 KStG wymaga, aby wierzyciel z tytułu zysków kapitałowych nie mógł żądać zwrotu na podstawie innych przepisów. Wymóg ten jest spełniony. W szczególności, w spornej sprawie nie jest możliwy zwrot zgodnie z § 44a ust. 9 lub § 50d ust. 1 zdanie drugie EStG. Spełniony jest również wymóg § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 2 KStG. Zgodnie z § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 2 KStG roszczenie o zwrot w rozumieniu § 32 ust. 5 zdanie pierwsze KStG jest możliwe tylko w przypadku zysków kapitałowych, które nie zostałyby uwzględnione przy ustalaniu dochodów zgodnie z § 8b ust. 1 KStG. W ten sposób ustawa gwarantuje z jednej strony, że roszczenie o zwrot w rozumieniu § 8b ust. 5 nie zostanie pomniejszone o zryczałtowane, niepodlegające odliczeniu koszty operacyjne. Z drugiej strony – i przede wszystkim – odesłanie do § 8b ust. 1 KStG uniemożliwia zwrot podatku od zysków kapitałowych w przypadkach określonych w § 8b ust. 4 w nowej wersji, tj. w przypadkach opodatkowanego udziału w wolnym obrocie. Procedura zwrotu zgodnie z § 32 ust. 5 KStG obejmuje odtąd bez ograniczeń - włączając w to zarówno udziały powyżej 15% jak i udziały w wolnym obrocie – tylko takie płatności, które zostaną otrzymane do dnia 28 lutego 2013 r., zob. § 34 ust. 7a zdanie drugie w brzmieniu wdrażającej wyrok Trybunału ustawy z dnia 21 marca 2013 r. Warunek ten jest spełniony w odniesieniu do wypłat dywidendy w spornych latach.

Paragraf 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 3 KStG, zgodnie z którym zyski kapitałowe na podstawie przepisów zagranicznych nie są przypisywane podmiotowi, który nie miałby roszczenia o zwrot zgodnie z tym ustępem, gdyby zyski kapitałowe zostały uzyskane bezpośrednio, ma zastosowanie w spornym przypadku. W szczególności dywidendy będące przedmiotem sporu nie są w świetle zagranicznych przepisów dotyczących na przykład grupowego opodatkowania przypisywane żadnemu podmiotowi, który sam nie mógłby się ubiegać o zwrot w rozumieniu § 32 ust. 5 KStG. Wreszcie, roszczenie skarżącej o całkowity lub częściowy zwrot podatku od zysków kapitałowych nie jest wykluczone przy odpowiednim zastosowaniu § 50d ust. 3 EStG, ponieważ jego wymogi nie są spełnione. W związku z tym nie jest konieczne rozważanie, czy warunek ten jest zgodny z prawem.

Problematyczny wydaje się jednak wymóg § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 KStG. Zgodnie z tym przepisem wniosek o zwrot podlega oddaleniu, jeżeli zatrzymany podatek od zysków kapitałowych może zostać zaliczony na poczet podatku od zysków kapitałowych u wierzyciela lub u bezpośredniego lub pośredniego udziałowca wierzyciela lub może zostać odliczony jako koszty operacyjne lub koszty uzyskania przychodów; sama możliwość przeniesienia zaliczenia jest w tym względzie wystarczająca. W ten sposób zwrot zgodnie z § 32 ust. 5 KStG zostanie przyznany wyłącznie w przypadku, gdy niekorzystna – w porównaniu z sytuacją podmiotów krajowych – sytuacja zagranicznych podmiotów pobierających dywidendy nie może zostać zrekompensowana zagranicą poprzez zaliczenie, odliczenie od podstawy opodatkowania lub przeniesienie możliwości zaliczenia.

Ponadto zgodnie z § 32 ust. 5 pkt 5 KStG skarżąca musi udowodnić, że warunek ten został spełniony, przedstawiając zaświadczenie wydane przez organ zagranicznej administracji podatkowej, z którego wynika, że niemiecki podatek od zysków kapitałowych nie może zostać zaliczony, odliczony lub przeniesiony, oraz wskazujące, w jakim zakresie zaliczenie, odliczenie lub przeniesienie [na kolejne okresy] nie zostało faktycznie dokonane. Przy tym izba orzekająca rozumie regulację ustawową w ten sposób, że zaświadczenie musi być przedstawione zarówno w odniesieniu do wierzyciela z tytułu zysków kapitałowych czyli skarżącej, jak i w odniesieniu do wszystkich jej bezpośrednich lub pośrednich udziałowców. Jest tak dlatego, że regulacja ta jest sformułowana w sposób ogólny, tak aby była rozumiana w sposób ogólny, a więc w odniesieniu do wszystkich poziomów [udziałowców]. Potwierdza to systematyczny związek z § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 KStG, zgodnie z którym wymagane jest, aby podatek od zysków kapitałowych nie mógł być zaliczony na poczet podatku od zysków kapitałowych u wierzyciela ani u jego bezpośredniego lub pośredniego udziałowca ani odliczony jako koszty operacyjne lub koszty uzyskania przychodów. W związku z tym warunkiem wymóg przedłożenia zaświadczenia, który w sposób oczywisty odnosi się do § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 KStG, musi zostać ze względów systemowych rozszerzony na wszystkie poziomy udziałowców.

W spornym przypadku nie można jednak stwierdzić, czy spełniony jest warunek określony w § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 KStG. Udziały w skarżącej spółce są w 100% własnością The Amber Chemical Co. Ltd. Jest to spółka giełdowa. Nie da się szczegółowo prześledzić sposobu opodatkowania zysków kapitałowych ani u spółki The Amber Chemical Co. Ltd., ani w szczególności u jej udziałowców. Co się tyczy samej skarżącej, to przedłożyła ona zaświadczenie brytyjskiego organu podatkowego HMRC z dnia 12 sierpnia 2014 r. Zaświadczenie to potwierdza zarówno w odniesieniu do roku obrotowego 2006/2007 (wpływy z tytułu dywidend za lata 2006 i 2007), jak i w odniesieniu do roku obrotowego 2008/2009 (wpływy z tytułu dywidend za rok 2008), że nie udzielono i nie można udzielić zwolnienia z niemieckiego podatku od zysków kapitałowych w przyszłości. To, czy z prawnego punktu widzenia opiera się to na zwolnieniu dywidend od opodatkowania, czy też na braku kwot do zaliczenia w związku ze stratą, jest przy tym – wbrew opinii drugiej strony postępowania – nieistotne. Wynika to z faktu, że w przypadku mającym miejsce wewnątrz kraju podatek od zysków kapitałowych jest zaliczany i zwracany również w roku, w którym zostały poniesione straty.

W odniesieniu do wymogu, by zatrzymany podatek od zysków kapitałowych nie tylko nie mógł zostać uznany lub uwzględniony w sposób obniżający wysokość podatku u skarżącej, ale również u jej bezpośrednich lub pośrednich udziałowców, nie jest możliwe przedstawienie odpowiednich dowodów. Prawdą jest, że skarżąca przedstawiła obliczenia podatkowe dla spółki dominującej Amber Chemical Co Ltd. Nawet gdyby na tej podstawie założyć za skarżącą, że na poziomie Amber Chemical Co. Ltd nie przysługuje zaliczenie z tytułu niemieckich podatków u źródła, to brak jest odpowiednich ustaleń dotyczących udziałowców Amber Chemical Co. Ltd jako pośrednich udziałowców skarżącej. Ponadto nie jest to zaświadczenie zagraniczne w rozumieniu § 32 ust. 5 zdanie piąte KStG.

Z przedstawionych przez skarżącą zaświadczeń o braku zaliczenia [podatku] w jakimkolwiek państwie wydanych przez HMRC w dniu 24 maja 2016 r. wynika, że w przypadku jedynie pośrednich udziałowców (tj. udziałowców w bezpośrednich udziałowcach skarżącej) zaliczenie nie jest zasadniczo możliwe. Chodzi tu jednak o ogólne oświadczenie brytyjskich organów skarbowych, które nie ma konkretnego związku ze sporem, w szczególności z pośrednimi udziałowcami skarżącej. Ponadto nie wiadomo, w jakich państwach udziałowcy pośredni – czyli bezpośredni udziałowcy notowanej na giełdzie spółki The Amber Chemical Co. Ltd. - mieli siedzibę w spornych latach i nie da się tego wyjaśnić. W konsekwencji ogólne zaświadczenia o braku zaliczenia [podatku] mają tę wadę, iż nie można stwierdzić, czy zostały one wydane przez właściwy w każdym przypadku organ administracji podatkowej. W tym kontekście wniosek skarżącej o zwrot na podstawie § 32 ust. 5 KStG należałoby oddalić. Sytuacja wyglądałaby jednak inaczej, gdyby wymóg § 32 ust. 5 zdanie drugie nr 5 i zdanie piąte KStG naruszał swobodę przepływu kapitału, a zatem nie miał zastosowania. W tym przypadku wniosek skarżącej o zwrot musiałby zostać uwzględniony. W związku z tym dla rozstrzygnięcia istotna jest kwestia, czy swoboda przepływu kapitału nie

stoi na przeszkodzie przepisom § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 i zdanie piąte KStG.

Wątpliwości izby orzekającej na gruncie prawa europejskiego pojawiają się w związku z naruszeniem swobody przepływu kapitału (art. 63 ust. 1, art. 65 TFUE) jako pierwotnego prawa wspólnotowego, a także zasady proporcjonalności i zasady effet utile.

1. Pierwsze pytanie prejudycjalne: naruszenie swobody przepływu kapitału (art. 63 ust. 1, art. 65 TFUE)

Skarżąca, jako zagraniczna spółka z ograniczonym obowiązkiem podatkowym, podlega 15% podatkowi od zysków kapitałowych z tytułu pobranych przez nią dywidend i nie ma możliwości zaliczenia ani zwrotu ze względu na przepis § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 i zdanie piąte KStG. Natomiast niemieckie spółki podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu zaliczą podatek od zysków kapitałowych w całości na poczet podatku dochodowego od osób prawnych i ewentualnie otrzymują jego zwrot. To nierówne traktowanie budzi wątpliwości izby orzekającej w związku z możliwym naruszeniem swobody przepływu kapitału wynikającej z art. 63 ust. 1 w związku z art. 65 TFUE.

Z orzecznictwa Trybunału wynika, iż do środków zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE, stanowiących ograniczenia w przepływie kapitału, zaliczają się te, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonywania inwestycji w danym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić rezydentów tego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w innych państwach (zob. m.in. wyroki z dnia 13 listopada 2019 r., C-641/17 - College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, pkt 48; z dnia 10 kwietnia 2014 r., C-190/12 - Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, pkt 39). W szczególności okoliczność, że państwo członkowskie traktuje mniej korzystnie dywidendy wypłacane spółkom zagranicznym niż dywidendy wypłacane spółkom krajowym, może zniechęcić spółki mające siedzibę za granicą do inwestowania w tym państwie członkowskim i w konsekwencji stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału, zakazane co do zasady przez art. 63 TFUE (zob. w sprawie opodatkowania funduszy emerytalnych niebędących rezydentami pobierających dywidendy ze Wspólnoty wyroki z dnia 13 listopada 2019 r., C-641/17 College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, pkt 49; wyrok z dnia 20 października 2011 r., C-284/09 Komisja/Niemcy, pkt 72 i nast.; z dnia 22 listopada 2012 r., C-600/10 – Komisja/Niemcy pkt 15).

Jeżeli dywidendy wypłacane spółkom mającym siedzibę za granicą są opodatkowane w większym stopniu niż dywidendy tego samego rodzaju wypłacane spółkom mającym siedzibę w kraju, stanowi to takie mniej korzystne traktowanie (zob. w sprawie opodatkowania funduszy emerytalnych niebędących rezydentami, pobierających dywidendy ze Wspólnoty wyroki z dnia 13 listopada 2019 r. w sprawach: C-641/17 - College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, pkt 49, z dnia 17 września 2015 r., C-10/14,

C-14/14 i C-17/14 - Miljoen i in., pkt 48). To samo dotyczy pełnego lub znacznego zwolnienia [z podatku] dywidend wypłacanych spółce krajowej, podczas gdy dywidendy wypłacane spółce zagranicznej podlegają ostatecznemu podatkowi u źródła (zob. wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., C-342/10 – Komisja/Finlandia, pkt 32 i 33).

W tym kontekście mamy do czynienia z wkroczeniem w zakres ochrony swobody przepływu kapitału wynikający z art. 63 TFUE. Wynika to z faktu, że § 32 ust. 5 KStG uzależnia zwrot podatku od zysków kapitałowych spółkom mającym siedzibę za granicą, które posiadają mniej niż 10% względnie 15% udziałów w spółce mającej siedzibę w kraju, od spełnienia bardziej rygorystycznych warunków niż zwrot podatku od zysków kapitałowych spółkom mającym siedzibę w kraju, które posiadają mniej niż 10% względnie 15% udziałów w spółce mającej siedzibę w kraju. Jest tak dlatego, że spółki zagraniczne otrzymują zwrot podatku od zysków kapitałowych tylko wtedy, gdy zatrzymany podatek od zysków kapitałowych nie może zostać zaliczony u wierzyciela lub bezpośredniego lub pośredniego udziałowca wierzyciela lub nie może zostać odliczony jako koszty operacyjne lub koszty uzyskania przychodów. Ponadto musi to zostać udowodnione zgodnie z § 32 ust. 5 zdanie piąte KStG poprzez przedstawienie zaświadczenia wystawionego przez organ zagranicznej administracji podatkowej. Wymóg ten nie ma jednak zastosowania do zwrotu podatku od zysków kapitałowych spółkom krajowym.

Izba orzekająca ma wątpliwości, czy to wkroczenie [w zakres ochrony swobody przepływu kapitału] jest uzasadnione. Istnieją wątpliwości, czy przepis § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 i zdanie piąte KStG jest uzasadniony w świetle art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE. Zgodnie z art. 65 TFUE, art. 63 TFUE nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału. To postanowienie, stanowiące odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, należy interpretować ściśle. Dlatego też nie można go interpretować w ten sposób, że jakiegokolwiek przepisy podatkowe przewidujące odmiennie traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub siedziby bądź państwo inwestowania ich kapitału są automatycznie zgodne z traktatem FUE. (zob. wyrok z dnia 13 listopada 2019 r., C-641/17 - College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, pkt 63). Zakres zastosowania odstępstwa przewidzianego w art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE jest bowiem jako taki ograniczony przez art. 65 ust. 3 TFUE, zgodnie z którym przepisy krajowe, o których mowa w ust. 1 tego artykułu, „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63 [TFUE]” (zob. wyroki z dnia 13 listopada 2019 r., C-641/17 - College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, pkt 63, z dnia 10 kwietnia 2014 r., C-190/12 - Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, pkt 55 i 56).

Odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, należy więc odróżniać od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Krajowe

przepisy podatkowe mogą zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału tylko wtedy, gdy przewidziane przez te przepisy odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, bądź jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego (zob. wyroki z dnia 13 listopada 2019 r. w sprawie C- 641/17 - College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, pkt 64, z dnia 10 maja 2012 r., C-338/11 do C-347/11 - Santander Asset Management SGIIC i in., pkt 23). Porównywalność sytuacji transgranicznej i sytuacji wewnętrznej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe, a także przedmiotu i treści tych przepisów (zob. wyrok z dnia 13 listopada 2019 r., C-641/17 - College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, pkt 65).

Ponadto sytuacja podatników będących nierezydentami upodabnia się do sytuacji podatników będących rezydentami od chwili, gdy państwo jednostronnie bądź w drodze umowy obejmuje podatkiem dochodowym nie tylko podatników będących rezydentami, lecz także podatników będących nierezydentami, w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki będącej rezydentem (zob. wyroki z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 - Amurta, pkt 38, z dnia 20 października 2011 r., C-284/09 – Komisja/Niemcy, pkt 56). Samo bowiem wykonywanie kompetencji podatkowych przez dane państwo członkowskie, niezależnie od opodatkowania w innym państwie członkowskim, wywołać może ryzyko opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym. W takim wypadku, aby zagraniczne spółki pobierające dywidendy nie spotykały się z ograniczaniem swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazanym przez art. 63 TFUE (dawny art. 56 traktatu WE), państwo siedziby spółki dokonującej wypłaty musi zapewnić, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwiązań mających na celu zapobieganie opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze gospodarczym albo zmniejszanie tego rodzaju opodatkowań te spółki zagraniczne podlegały takiemu samemu traktowaniu jak spółki krajowe (zob. wyroki z dnia 8 listopada 2007 r., C-379/05 Amurta, pkt 39, z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-284/09 Komisja/Niemcy, pkt 56).

W spornej sprawie Republika Federalna Niemiec zdecydowała się na wykonywanie swoich kompetencji podatkowych w odniesieniu do dywidend wypłacanych z udziałów w wolnym obrocie spółkom mającym siedzibę w kraju, opodatkowując je podatkiem od zysków kapitałowych z opcją późniejszego zaliczenia. Republika Federalna Niemiec opowiedziała się jednak również za opodatkowaniem podatkiem od zysków kapitałowych dywidend w wolnym obrocie wypłacanych spółkom zagranicznym. Odnosnie kwestii unikania wielokrotnego opodatkowania znajdują się one w porównywalnej sytuacji. Nie ma powodu, by mające siedzibę w kraju spółki pobierające dywidendy z udziałów w wolnym obrocie nie były porównywalne z mającymi siedzibę za granicą spółkami pobierającymi takie dywidendy. W związku z tym, różne warunki uzyskania zwrotu względnie zaliczenia na podatek od zysków kapitałowych nie wydają się być uzasadnione.

Izba orzekająca ma również wątpliwości co do tego, czy nierówne traktowanie jest uzasadnione w ramach klauzuli Amurta. Przykładowo, ostateczne nałożenie podatku od zysków kapitałowych w państwie źródła może być uzasadnione na podstawie klauzuli Amurta, jeżeli państwo siedziby zaliczy go w całości na poczet naliczonego podatku i ewentualnie również zwróci (zob. w tym zakresie wyrok z dnia 8 listopada 2007 r., C-379/05 - Amurta, pkt 79 i nast.); mógłby temu służyć dyskusyjny w tej sprawie przepis § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 KStG (pkt 61). W spornej sprawie taka możliwość zaliczenia w państwie, w którym skarżąca ma siedzibę, mogłaby wynikać z art. 23 ust. 2 litera a) DBA-GB. Zgodnie z tym przepisem płacony bezpośrednio lub w drodze odliczenia niemiecki podatek należny na mocy prawa niemieckiego od zysków lub dochodów ze źródeł znajdujących się na terytorium Niemiec, jest zaliczany na poczet brytyjskiego podatku obliczanego na podstawie zysków lub dochodów służących obliczeniu niemieckiego podatku. W związku z tym, chociaż konwencja przewiduje zaliczenie, to jednak zaliczenie to jest ograniczone do podatków w Zjednoczonym Królestwie należnych od dywidend wypłacanych przez niemiecką spółkę kapitałową. Dlatego też nie ma gwarancji pełnego zaliczenia niemieckiego podatku od zysków kapitałowych w wysokości 15%.

Jeśli chodzi o udziałowców pośrednich, ustalenie ich nie jest faktycznie możliwe, w związku z czym nie można stwierdzić, czy istnieją dwustronne możliwości zaliczenia skutkujące zaliczeniem podatku od zysków kapitałowych w państwie siedziby. Ponadto rozszerzenie § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 KStG w szczególności także na wszystkich udziałowców pośrednich wymaga spełnienia wymogów w zakresie dokonania ustaleń, które nie są nakładane na krajową spółkę otrzymującą dywidendy.

2. Drugie pytanie prejudycjalne: Naruszenie zasady skuteczności i zasady effet utile

Jeżeli na pierwsze pytanie prejudycjalne miałyby być udzielone odpowiedzi przeczące i w związku z tym jest zgodne ze swobodą przepływu kapitału to, że spółka mająca siedzibę za granicą, która pobiera dywidendy z udziałów w wolnym obrocie, musi do celów zwrotu podatku od zysków kapitałowych przedstawić dowód w postaci zaświadczenia od organu zagranicznej administracji podatkowej, że podatek od zysków kapitałowych nie może zostać zaliczony ani u niej ani u bezpośredniego czy pośredniego udziałowca ani nie może zostać odliczony jako koszty operacyjne lub koszty uzyskania przychodów, izba orzekająca ma wątpliwości, czy zasada proporcjonalności i zasada effet utile nie stoją na przeszkodzie wymogowi przedstawienia takiego zaświadczenia, jeżeli w rzeczywistości przedstawienie takiego zaświadczenia jest niemożliwe w przypadku mającego siedzibę za granicą podmiotu pobierającego dywidendy z udziałów w wolnym obrocie.

Zgodnie z zasadą effet utile państwa członkowskie muszą podjąć wszelkie środki w celu zapewnienia jak największej skuteczności prawa wspólnotowego. Zasada skuteczności oznacza, że korzystanie z praw przyznanych przez wspólnotowy

porządek prawny nie może być praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione (zob. wyrok z dnia 8 marca 2001 r., C-397/98 i C-410/98 - Metallgesellschaft pkt 85; z dnia 2 października 2003 r., C-147/01 - Weber's Wineworld, pkt 38). Zasada proporcjonalności stanowi, że środki powinny być odpowiednie do osiągnięcia tych celów i nie mogą wykroczać poza to, co niezbędne do ich osiągnięcia (zob. wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., C-581/17 Wächtler, pkt 63).

Nawet jeśli warunek ustanowiony w § 32 ust. 5 zdanie drugie pkt 5 KStG jest zgodny ze swobodą przepływu kapitału, to wymóg udowodnienia spełnienia tego warunku w odniesieniu do wszystkich bezpośrednich i pośrednich udziałowców poprzez przedstawienie odpowiednich zaświadczeń wydanych przez zagraniczne organy podatkowe zgodnie z § 32 ust. 5 zdanie piąte KStG stwarza znaczne trudności dla podatnika ubiegającego się o zwrot podatku od zysków kapitałowych – w tym przypadku dla skarżącej. Dostarczenie takich zaświadczeń wymaga niekiedy nieproporcjonalnie dużego nakładu na dokonywanie ustaleń lub – jak w spornym przypadku – może być nawet praktycznie niemożliwe. W tym przypadku korzystanie ze swobody przepływu kapitału staje się praktycznie niemożliwe dla podatnika ubiegającego się o zwrot podatku od zysków kapitałowych – tutaj: skarżącej. W związku z tym Republika Federalna Niemiec, stawiając taki wymóg, nie tylko nie podjęła żadnych środków w celu zapewnienia jak największej skuteczności prawa wspólnotowego, lecz nawet faktycznie uniemożliwiła jego wdrożenie.

Ustawa nie przewiduje również żadnych wyjątków od wymogu przedstawienia dowodów zgodnie z § 32 ust. 5 zdanie piąte KStG. Zgodnie z przepisem ustawowym nie ma znaczenia, że wierzyciel nie jest faktycznie w stanie przedstawić dowodów czy zaświadczeń zagranicznych organów podatkowych lub że wymaganie tego od niego jest nieracjonalne. Izba orzekająca ma wątpliwości, czy jest to zgodne z aspektami proporcjonalności w ramach rządów prawa, a w szczególności z zasadą effet utile uznaną w prawie Unii. Nawet jeśli Trybunał zasadniczo przyznaje państwom członkowskim szeroki zakres [swobody] w zakresie proceduralnego wdrażania wymaganego na podstawie prawa Unii prawa materialnego, istnieją granice [tej swobody]. Granice te zostają jednak przekroczone, jeśli dostarczenie dowodów jest faktycznie niemożliwe.