

Vec C-572/20

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

Dátum podania:

3. november 2020

Vnútroštátny súd:

Finanzgericht Köln

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

20. máj 2020

Žalobkyňa:

ACC Silicones Ltd.

Žalovaný:

Bundeszentralamt für Steuern

Predmet konania vo veci samej

Daňové právne predpisy – Daň z kapitálových výnosov – Žiadosť o vrátenie dane z kapitálových výnosov podaná zahraničnou spoločnosťou, ktorej sa vyplácajú dividendy z jej podielu na akciách tuzemských spoločností

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

I. Bráni článok 63 ZFEÚ (predtým článok 56 Zmluvy o ES) vnútroštátnemu daňovému predpisu, o aký ide v konaní vo veci samej, ktorý od spoločnosti so sídlom v zahraničí, ktorej sa vyplácajú dividendy z akcií a ktorá nedosahuje prahovú hodnotu účasti podľa článku 3 ods. 1 písm. a) smernice 90/435 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (v znení smernice 2003/123), na účely vrátenia dane z kapitálových výnosov vyžaduje dôkaz vo forme osvedčenia vydaného zahraničnou daňovou správou, že daň z kapitálových výnosov nemožno započítať ani v jej prípade, ani v prípade akcionárov, ktorí na nej majú priamy či nepriamy podiel, alebo ju nemožno odpočítať ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu, ako aj osvedčenie do akej miery skutočne nedošlo k započítaniu, odpočtu alebo odkladu, ak sa od spoločnosti so sídlom v tuzemsku pri rovnakom podiele na spoločnosti na účely vrátenia dane z kapitálových výnosov nevyžaduje takýto dôkaz?

II. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku:

Bráni zásada proporcionality a princíp *effet utile* požiadavke predložiť osvedčenie, uvedenej v prvej otázke, ak je fakticky nemožné, aby príjemca dividend z akcií nerezident toto osvedčenie predložil?

Uvedené predpisy práva Únie

Zmluva o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ), najmä články 49, 54, 63, 65 a 267

Smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (v znení smernice 2003/123, ďalej len „smernica 90/435“), najmä článok 3

Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (ďalej len „smernica o materských a dcérskych spoločnostiach“)

Uvedené vnútroštátne predpisy

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Základný zákon Spolkovej republiky Nemecko, ďalej len „GG“), najmä článok 23

Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z príjmov právnických osôb, ďalej len „KStG“), najmä § 2, 8b, 31, 32 a 34 (v znení zákona, ktorým sa preberá rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 20. októbra 2011 vo veci C-284/09)

Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov, ďalej len „EStG“), najmä § 20, 36, 43, 43b, 44a, 45a, 49 a 50d

Abgabenordnung (daňový poriadok, ďalej len „AO“), najmä § 10, 11, 90 a 155

Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen (nemecko-britská dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia, ďalej len „DBA-GB“), najmä článok VI ods. 1

Zhrnutie skutkového stavu a konania

Predmetom sporu medzi účastníkmi konania je otázka, či žalobkyni v sporných rokoch 2006 až 2008 prináležal vo vzťahu k dividendám z akcií nárok na vrátenie dane z kapitálových výnosov podľa § 32 ods. 5 KStG. Žalobkyňa je kapitálová spoločnosť so sídlom vo Veľkej Británii, ktorá mala v sporných rokoch 2006, 2007 a 2008 podiel vo výške 5,25 % na nominálnom kapitáli spoločnosti Ambrattec GmbH so sídlom v Mainzi. 100 %-ným podielovým vlastníkom žalobkyne je spoločnosť kótovaná na burze, The Amber Chemical Co. Ltd. Žalobkyni boli v sporných rokoch vyplatené dividendy spoločnosťou Ambrattec GmbH. Spoločnosť Ambrattec GmbH za tieto dividendy zrazila a odvieďla daň z kapitálových výnosov vo výške 20 % a solidárny príplatok vo výške 5,5 %.

Návrhom z 29. decembra 2009, ktorý bol žalovanému doručený 31. decembra 2009, žalobkyňa žiadala vrátenie zrazenej a odvedenej dane z kapitálových výnosov vrátane solidárneho príplatku za sporné roky 2006 až 2008. Časť návrhu zakladala žalobkyňa na § 50d ods. 1 EStG v spojení s článkom VI ods. 1 DBA-GB, keďže DBA-GB limituje zrážkovú daň na 15 %. Druhú časť týkajúcu sa vrátenia zvyšnej dane z kapitálových výnosov zakladala na základných slobodách Zmluvy o založení ES resp. ZFEÚ. Rozhodnutím zo 7. októbra 2010 žalovaný rozhodol o návrhoch založených na § 50d ods. 1 EStG v spojení s článkom VI ods. 1 DBA-GB a poskytol v tejto súvislosti vrátenie dane z kapitálových výnosov vrátane príplatku zo solidarity, ako bolo navrhnuté. Rozhodnutiami z 8. júna 2015 žalovaný s odkazom na návrh z 31. decembra 2009

zamietol oslobodenie od daní a vrátenie nemeckých zrážkových daní z kapitálových výnosov podľa § 32 ods. 5 KStG vo vzťahu k sporným rokom. Žalobkyňa podala proti týmto rozhodnutiam v stanovenej lehote námietku. Rozhodnutiami o námietkach z 22. januára 2016 boli námietky zamietnuté ako nedôvodné. Žalobkyňa v dôsledku toho podala v stanovenej lehote žalobu.

Tvrdenie žalobkyne

Žalobkyňa na podporu svojej žaloby uvádza, že dôkazy boli predložené v zmysle § 32 ods. 5 prvej vety bodu 1 písm. b) a c) KStG. Cieľom § 32 ods. 5 KStG je vyhnúť sa konečnému zaťaženiu zahraničných kapitálových spoločností (materských spoločností), ktorým ich tuzemské dcérske spoločnosti vyplátili dividendy, v dôsledku nároku zahraničného veriteľa kapitálových výnosov na vrátenie, a to v prípadoch stanovených Súdnym dvorom EÚ. Žalobkyňa so sídlom v Anglicku uvádza, že zasadnutia predstavenstva sa počas sporných rokov konali v Anglicku. Predložila potvrdenie britského daňového orgánu z 12. augusta 2014. Uvádza, že preukázala aj to, že nemeckú daň z kapitálových výnosov nemožno u nej započítať, odpočítať z vymeriavacieho základu alebo odložiť, a že skutočne ani nedošlo k započítaniu, odpočtu alebo odkladu.

Pokiaľ žalovaný žiada predloženie potvrdenie štátu sídla o tom, že zrazenú daň z kapitálových výnosov nemožno započítať alebo zohľadniť na účely zníženia dane nielen u nej, teda v prípade žalobkyne, ale ani u jej priamych či nepriamych podielových vlastníkov, tento dôkaz predložila prostredníctvom výpočtu dane. Z toho jasne vyplýva, že na úrovni materskej spoločnosti Amber Chemical Co. Ltd. nedošlo k žiadnemu započítaniu nemeckých zrážkových daní (ani v súvislosti s priamo vyplácanou časťou dividendy), a že v tejto súvislosti by sa úplne stratili informácie o vyplácaných dividendách a s tým súvisiacej nemeckej zrážkovej dani na úrovni dcérskej spoločnosti, teda na jej úrovni – žalobkyne. Predloženie osvedčenia HMRC nemožno na tejto úrovni požadovať. Predloženie tohto dôkazu treba považovať za neprimerané a nezakladá sa ani na § 32 ods. 5 KStG, ani na § 90 ods. 1, 2 AO, keďže ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na preskúmanie nároku na vrátenie dane podľa § 32 ods. 5 KStG, a kladné rozhodnutie.

Skutočnosť, že takéto započítanie na úrovni priameho alebo nepriameho podielového vlastníka nie je možné, nevyžaduje žiadny ďalší dôkaz, keďže týmto osobám sa nezaráta príslušný príjem. Požiadavka predložiť v súvislosti s priamymi a nepriamymi podielovými vlastníkmi spoločnosti, ktorá je nepriamo kótovaná na burze, vzor osvedčenia, by však bola celkom zjavne neprimeraná. Predloženie dôkazov by v tejto súvislosti stroskotalo už na tom, že v období vyplácanie dividend už nemožno zistiť akcionárov materskej spoločnosti. V priebehu konania o žalobe žalobkyňa predložila globálne osvedčenia o nezapočítaní HMRC z 24. mája 2016. Z toho vyplýva, že v prípade iba nepriamych účastníkov (t. j. počnúc od priamych podielových vlastníkov žalobkyne), vo všeobecnosti nie je možné započítanie. Žalobkyňa tvrdí, že

požiadavka predloženia takéhoto globálneho osvedčenia je v rozpore s právom Únie a s ústavným právom.

Tvrdenie žalovaného

Žalovaný uvádza, že nárok na vrátenie podľa § 32 ods. 5 KStG nevznikol, pretože žalobkyňa nepreukázala existenciu predpokladov vrátenia. Žalobkyňa nepredložila zákonom požadované dôkazy podľa § 32 ods. 5 prvej vety bodu 1 písm. b) a c) KStG týkajúce sa miesta obchodného manažmentu. Ďalším predpokladom podľa § 32 ods. 5 druhej vety bodu 5 KStG je, že započítanie, odpočet alebo odklad vybratej dane nebolo možné ani na úrovni samotnej žalobkyne, ani v prípade akcionára, ktorý mal na nej priamy alebo nepriamy podiel. Ustanovenie je spresnené povinnosťou predložiť dôkaz v § 32 ods. 5 piatej vete KStG. Okrem dôkazu, že v zásade neexistuje možnosť takéhoto zvýhodnenia, treba tiež preukázať, že k zvýhodneniu skutočne ani nedošlo. Požiadavka predloženia dôkazu naznačuje tiež povinnosť uviesť podrobné informácie o presnom okruhu osôb priamych a nepriamych podielových vlastníkov bez ohľadu na ich právnu formu. Na tieto účely sa núka predloženie organizačnej schémy, ktorá poskytuje vysvetlenie celého podielového reťazca až do poslednej nepriamej osoby. Žalobkyňa nesplnila ani túto podmienku. Žalobkyňa nepreukázala nemožnosť daňového zohľadnenia spornej sumy odpočtu v prípade jej nepriameho alebo priameho podielového vlastníka v jeho príslušnom štáte sídla (§ 32 ods. 5 druhá veta bod 5 v spojení s piatou vetou KStG). Povinnosť predložiť dôkaz v § 32 ods. 5 tretej vete KStG nevedie k neodôvodnenej diskriminácii.

Prípadné obmedzenie základných slobôd zaručených zmluvou o EÚ je odôvodnené, ak slúži k zachovaniu koherentnosti daňového systému. To predpokladá existenciu priamej spojitosti medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (rozsudky z 13. marca 2007, C-524/04, Test Claimants, bod 68, z 8. novembra 2007, C-379/05, Amurta, bod 46). Upustenie od zdaňovania zo strany Spolkovej republiky Nemecko preto nie je potrebné, ak oslobodenie od zrážky dane z kapitálových výnosov z dividend, ktoré vyplácajú kapitálové spoločnosti so sídlom v Nemecku, sa už fakticky dosiahlo resp. mohlo dosiahnuť prostredníctvom odbremenenia zahraničného priameho alebo nepriameho príjemcu dividendy v štáte sídla. Daňové orgány členského štátu Európskej únie preto môžu od daňovníka vyžadovať všetky dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie otázky, či sú splnené podmienky daňovej výhody stanovenej predmetnou právnou úpravou, vrátane otázky reálnosti a povahy daňových zrážok odvedených v iných členských štátoch (rozsudky z 30. júna 2011, C-262/09, Meilicke II; z 10. februára 2011, C-436/08, Haribo).

Posúdenie právneho sporu podľa vnútroštátneho práva

V prípade vyplácania dividend spoločník so sídlom v zahraničí nadobúda kapitálové výnosy v zmysle § 20 ods. 1 bodu 1 EStG, ktoré podliehajú

obmedzenej daňovej povinnosti podľa § 49 ods. 1 bodu 5a EStG. Daň z príjmu sa pritom vyberá podľa § 43 ods. 1 prvej vety bodu 1 EStG (v prípade kapitálovej spoločnosti v spojení s § 31 ods. 1 prvou vetou KStG) zrážkou z kapitálového výnosu (daň z kapitálového výnosu). Existuje možnosť vrátenia zrazenej a odvedenej dane z kapitálových výnosov. Podmienky vrátenia sa líšia podľa toho, či ide o dividendy z akcií, teda podiel menší ako 15 % resp. 10 %, na právnickej osobe so sídlom v tuzemsku alebo v zahraničí. Ak ide o dividendy z akcií právnickej osoby so sídlom v tuzemsku, dividendy vyplatené tuzemskou spoločnosťou tejto právnickej osobe v sporných rokoch a do nadobudnutia účinnosti zákona z 21. marca 2013, ktorým sa preberá rozsudok Súdneho dvora EÚ z 20. októbra 2011 vo veci C-284/09, sú podľa § 8b ods. 1 KStG oslobodené od dane. Podľa § 31 ods. 1 KStG v spojení s § 36 ods. 2 bodom 2 EStG je zrazená daň z kapitálových výnosov v spornom období započítaná na splatnú daň tuzemskej právnickej osoby a možno ju aj vrátiť. Predpokladom započítania (a prípadného vrátenia) dane z kapitálových výnosov je, že daň z kapitálových výnosov bola zrazená a odvedená. Túto skutočnosť treba preukázať predložením osvedčenia podľa § 45a ods. 2 alebo 3 EStG. Vo vzťahu k vyplácaniu dividend právnickým osobám so sídlom v zahraničí, ktoré majú dividendy z akcií, stanovuje zákon v § 32 ods. 5 KStG možnosť vrátenia dane z kapitálových výnosov. V tomto prípade však platia iné podmienky, ako pri započítaní a vrátení dane z kapitálových výnosov tuzemským spoločnostiam.

aa. Legislatívny kontext § 32 ods. 5 KStG

Ustanovenie § 32 ods. 5 KStG bolo zákonodarcom zavedené po vydaní rozsudku Súdneho dvora EÚ z 20. októbra 2011 vo veci C-284/09. V tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že konečná platnosť zrážky dane podľa § 32 ods. 1 KStG z dividend vyplácaných zahraničným právnickým osobám, ktoré nedosahujú prahovú hodnotu účasti stanovenej v smernici o materských a dcérskych spoločnostiach, porušuje voľný pohyb kapitálu zakotvený v ZFEÚ a Dohode o EHP.

bb. Predmet úpravy § 32 ods. 5 KStG

Ustanovenie § 32 ods. 5 KStG upravuje rôzne podmienky vrátenia dane z kapitálových výnosov okrem iného aj určité povinnosti predloženia dôkazov a osvedčení. Znie takto:

(5) Pokiaľ je podľa odseku 1 splatená daň veriteľ'a ako právnickej osoby z kapitálových výnosov v zmysle § 20 ods. 1 bodu 1 zákona o dani z príjmov, veriteľ'ovi kapitálových výnosov sa na návrh vráti zrazená a odvedená daň z kapitálových výnosov podľa pravidiel § 36 ods. 2 bodu 2 zákona o dani z príjmov, ak

1. veriteľ kapitálových výnosov je spoločnosť s obmedzenou daňovou povinnosťou podľa § 2 bodu 1, ktorá

- a) je zároveň spoločnosťou v zmysle článku 54 Zmluvy o fungovaní Európskej únie alebo článku 34 Dohody o Európskom hospodárskom priestore,
 - b) má sídlo a miesto obchodného manažmentu na území členského štátu Európskej únie alebo štátu, na ktorý sa vzťahuje Dohoda o Európskom hospodárskom priestore,
 - c) podlieha v štáte miesta obchodného manažmentu bez možnosti voľby neobmedzenej daňovej povinnosti porovnateľnej s povinnosťou podľa § 1, bez možnosti oslobodenia od tejto dane, a
2. veriteľ má priamy podiel na základnom imaní dlžníka kapitálových výnosov a nespĺňa podmienku prahovej hodnoty účasti podľa § 43b ods. 2 zákona o dani z príjmov.

Prvá veta je uplatniteľná len vtedy, ak

- 1. nie je stanovené vrátenie príslušnej dane z kapitálových výnosov podľa iných predpisov,
- 2. kapitálové výnosy podľa § 8b ods. 1 nie sú zohľadnené pri určení príjmu,
- 3. zahraničné predpisy nepripisujú kapitálové výnosy osobe, ktorá by nemala nárok na vrátenie podľa pravidiel tohto odseku, ak kapitálové výnosy dosiahla priamo,
- 4. nárok na úplné alebo čiastočné vrátenie dane z kapitálových výnosov by nebol vylúčený primeraným uplatnením § 50d ods. 3 zákona o dani z príjmov, a
- 5. daň z kapitálových výnosov v prípade veriteľa alebo akcionára, ktorý má na ňom priamy či nepriamy podiel, nemožno započítať alebo odpočítať ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu; možnosť odkladu započítania sa posudzuje rovnako ako započítanie.

Veriteľ z príjmov z kapitálových výnosov musí preukázať splnenie podmienok na vrátenie. Musí predovšetkým predložiť osvedčenie daňových orgánov svojho štátu sídla, že v tomto štáte má aj sídlo na účely dane, má tam neobmedzenú povinnosť platiť daň z príjmu právnických osôb a nie je oslobodený od dane z príjmu právnických osôb, ako aj to, že je skutočným príjemcom kapitálových výnosov. Z osvedčenia zahraničnej daňovej správy musí vyplývať, že nemeckú daň z kapitálových výnosov nemožno započítať, zraziť alebo previesť, a do akej miery skutočne ani nedošlo k započítaniu, odpočtu alebo odkladu. Vrátenie dane z kapitálových výnosov sa vykoná vo vzťahu ku všetkým kapitálovým výnosom prijatým v kalendárnom roku v zmysle prvej vety na základe rozhodnutia o oslobodení od dane podľa § 155 ods. 1 tretej vety daňového poriadku.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Podanie návrhu na Súdny dvor EÚ je požiadavkou článku 267 ZFEÚ, pretože chápanie voľného pohybu kapitálu podľa článku 63 ZFEÚ (predtým článok 56 Zmluvy o ES) je sporné. Na účely rozhodnutia o žalobe je rozhodujúce, či podmienky stanovené nemeckým zákonodarcom v § 32 ods. 5 KStG, od ktorých závisí vrátenie dane z kapitálových výnosov v prípade dividend z akcií, teda dividend z podielov do 15 % (vo vzťahu k dividendám vyplateným do 31. decembra 2008), sú zlučiteľné s právom Únie, a teda uplatniteľné. Prejudiciálne otázky sú relevantné na účely rozhodnutia sporu. S výhradou podmienky, ktorá je podľa prejudiciálnej otázky sporná, sú všetky ostatné predpoklady vrátenia podľa § 32 ods. 5 KStG splnené. Ustanovenie § 32 ods. 5 KStG je uplatniteľné v sporných rokoch podľa § 34 ods. 13b KStG. V prípade dividend, za ktoré bola zrazená a odvedená sporná daň z kapitálových výnosov, ide z vecného hľadiska o kapitálové výnosy v zmysle § 20 ods. 1 bodu 1 EStG (§ 32 ods. 5 prvá veta KStG).

Právo na vrátenie vyžaduje, aby veriteľom bola taká spoločnosť s obmedzenou daňovou povinnosťou podľa § 2 bodu 1 KStG, ktorá je spoločnosťou podľa článku 54 [§ 32 ods. 5 bod 1 písm. a) KStG], ktorá má sídlo (§ 10 AO) a miesto obchodného manažmentu (§ 11 AO) na území členského štátu Európskej únie alebo štátu EHP [§ 32 ods. 5 prvá veta bod 1 písm. b) KStG] a v štáte miesta jej obchodného manažmentu bez možnosti voľby podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti, porovnateľnej s povinnosťou podľa § 1 KStG, bez možnosti oslobodenia od tejto dane [§ 32 ods. 5 prvá veta bod 1 písm. c) KStG]. Tieto predpoklady sú splnené. Žalobkyňa ako príjemca dividend vyplácaných spoločnosťou so sídlom v Nemecku je spoločnosťou s obmedzenou daňovou povinnosťou podľa § 2 bodu 1 KStG. Zároveň je spoločnosťou podľa článku 54 ZFEÚ [§ 32 ods. 5 bod 1 písm. a) KStG]. Splnený je aj predpoklad § 32 ods. 5 prvej vety bodu 1 písm. b) KStG. Tak sídlo žalobkyne v zmysle § 10 AO, ako aj miesto obchodného manažmentu v zmysle § 11 AO sa nachádzajú vo Veľkej Británii.

Najmä v súvislosti s obchodným manažmentom žalobkyňa s cieľom dostatočne presvedčiť vnútroštátny súd uviedla, ako aj preukázala predložením príslušných dokumentov, že jej konatelia sú usadení prevažne v Anglicku a zasadnutia predstavenstva sa konali v sídle spoločnosti vo Veľkej Británii. V tejto súvislosti žalobkyňa predložila výpis z anglického obchodného registra so zoznamom konateľov, ktorí boli usadení prevažne v Anglicku. Žalobkyňa okrem toho predložila dva protokoly zdokumentovaných zasadnutí vedenia z 31. januára 2007, ktoré sa konali v sídle spoločnosti. Žalobkyňa tiež doručila Directors' Report and Financial Statements z 31. marca 2009, ktorý výslovne označuje „UK based directors“ za „key management personnel“ [kľúčový riadiaci personál].

Bez ohľadu na to je vnútroštátny súd presvedčený, že požiadavka, že sídlo (§ 10 AO) a miesto obchodného manažmentu (§ 11 AO) sa musia nachádzať na území členského štátu Európskej únie alebo štátu EHP (§ 32 ods. 5 prvá veta bod 1

KStG), je v rozpore s primárnym právom Únie, a preto je beztak neuplatniteľná. Novú právnu úpravu podnietilo porušenie voľného pohybu kapitálu a táto základná sloboda má v podstate dosah aj na tretie štáty. Súdny dvor preto zakladal svoj rozsudok z 20. októbra 2011 (C-284/09), ktorý bol dôvodom pre zavedenie § 32 ods. 5 KStG, na voľnom pohybe kapitálu (článok 63 ZFEÚ), a práve nie na slobode usadiť sa (článok 49 ZFEÚ). Súdny dvor v tomto rozsudku konštatoval, že členský štát porušuje svoje povinnosti vyplývajúce z článku 56 ods. 1 ES, teda voľný pohyb kapitálu, ak v prípadoch, keď nebola dosiahnutá prahová hodnota účasti materskej spoločnosti na základnom imaní jej dcérskej spoločnosti, ktorú stanovuje článok 3 ods. 1 písm. a) smernice 90/435, zdanila dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch z hospodárskeho hľadiska väčšími než dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na jej území. Skutočnosť, že v tom treba vidieť porušenie voľného pohybu kapitálu, vedie k tomu, že aj materské spoločnosti so sídlom v tretích štátoch, ktoré nedosahujú prahovú hodnotu účasti, sa môžu dovoľávať porušenia primárneho práva Únie. Voľný pohyb kapitálu je totiž jedinou základnou slobodou, ktorá je uplatniteľná aj vo vzťahu k tretím štátom (pozri rozsudok z 18. decembra 2007, C-101/05). Článok 63 ods. 1 ZFEÚ (predtým článok 56 ES) teda stanovuje, že sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami.

Potvrďuje to rozsudok Súdneho dvora z 13. novembra 2019 (C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München). Podľa tohto rozsudku zdanenie dividend z akcií vyplatených zahraničným dôchodkovým fondom porušuje voľný pohyb kapitálu. Dôchodkové fondy rezidenti totiž môžu poberať dividendy s oslobodením od dane, pretože majú možnosť v rámci vyrubenia dane z príjmov právnických osôb odpočítať si od dane z príjmov právnických osôb daň z príjmov z kapitálových výnosov, ktorá bola zrazená, alebo si uvedenú daň nechať vrátiť takmer v plnej výške. Dôchodkové fondy nerezidenti – v spomínanom prípade dôchodkový fond so sídlom v Kanade, čiže v treťom štáte – však nemôžu pristúpiť k takýmto odpočtom ani získať takéto vratky, keďže v prípade takýchto dôchodkových fondov je daň z príjmov právnických osôb v súlade s § 32 ods. 1 bodom 2 KStG platená prostredníctvom zrážok účinnok splnenej daňovej povinnosti a predstavuje vo vzťahu k nim konečné daňové zaťaženie. Súdny dvor to považoval za porušenie voľného pohybu kapitálu. Aj tento rozsudok preto svedčí o tom, že ani spoločnosti vytvárajúce príjmy prostredníctvom dividend z akcií so sídlom v tretích štátoch na základe voľného pohybu kapitálu nesmú byť znevýhodnené v porovnaní so spoločnosťami vytvárajúcimi príjmy prostredníctvom dividend z akcií so sídlom v tuzemsku resp. na území Spoločenstva.

Keďže žalobkyňa s účasťou vo výške 5,26 % v sporných rokoch nemala na základe svojho podielu rozhodujúci vplyv v spoločnosti Ambratec GmbH, v tejto súvislosti je v každom prípade zbytočné rozhodovať o vzťahu medzi voľným pohybom kapitálu a slobadou usadiť sa, najmä v kontexte týkajúcom sa tretích štátov. Vzhľadom na porušenie voľného pohybu kapitálu treba § 32 ods. 5 prvú vetu bod 1 KStG obmedziť v tom zmysle, že ustanovenie sa vzťahuje aj na

spoločnosti, ktoré majú sídlo a/alebo sídlo obchodného manažmentu v tretích štátoch. Právo Európskej únie je podľa článku 23 GG, článku 267 ZFEÚ súčasťou spolkového práva, navyše sa uplatňuje prednostne voči vnútroštátnemu právu. Súdny preto nesmú uplatniť nemecké predpisy, pokiaľ sú v rozpore s právom Únie.

Vnútroštátna norma však nie je všeobecne neuplatniteľná v prípade porušenia primárneho práva Únie. Zásada prednosti vyplývajúca z práva Spoločenstva neznamena, že treba v zásade úplne odhliadnuť od uplatnenia normy, ktorá je v rozpore s právom Únie. Požiadavky práva Spoločenstva, ktoré Súdny dvor záväzne formuloval, skôr treba vo vhodných prípadoch uplatniť na príslušnú normu prostredníctvom „obmedzenia platnosti na prípustný rozsah“. Prostredníctvom uplatňovania práva súdmi sa tak dosiahne stav, ktorý je v súlade s právom Únie. Vzhľadom k tomu sa má § 32 ods. 5 prvá veta bod 1 KStG s cieľom zachovania jeho platnosti vykladať v tom zmysle, že ustanovenie sa uplatňuje aj na spoločnosti so sídlom a/alebo sídlom obchodného manažmentu v tretích štátoch. Vzhľadom na sporný prípad to znamená, že ustanovenie § 32 ods. 5 EStG by bolo relevantné aj vtedy, ak by sa sídlo obchodného manažmentu žalobkyne nenachádzalo vo Veľkej Británii. Vzhľadom na obmedzenie platnosti na prípustný rozsah totiž nie je relevantné, či je miesto sídla obchodného manažmentu v členskom štáte Európskej únie alebo v štáte EHP.

Aj predpoklady § 32 ods. 5 prvej vety bodu 1 písm. c) KStG sú splnené. Žalobkyňa podlieha v štáte miesta svojho obchodného manažmentu – bez možnosti voľby – neobmedzenej daňovej povinnosti porovnateľnej s povinnosťou podľa § 1 KStG, pričom nemôže byť oslobodená od dane. Miesto sídla obchodného manažmentu žalobkyne je vo Veľkej Británii. Žalobkyňa tam má neobmedzenú daňovú povinnosť. Neexistuje ani možnosť voľby, ani oslobodenie od dane. Ďalej je splnená aj požiadavka § 32 ods. 5 prvej vety bodu 2 KStG. Zahraničná materská spoločnosť musí podľa tohto ustanovenia mať priamy podiel na základnom imaní dlžníka kapitálových výnosov a nemôže spĺňať podmienku prahovej hodnoty účasti podľa § 43b ods. 2 EStG. Výška účasti tak musí byť nižšia ako 10 %. Žalobkyňa má účasť na nominálnom kapitále nemeckej spoločnosti Ambratec GmbH vo výške 5,26 %, a teda má účasť menšiu ako 10 %. Osvedčenie britského daňového orgánu (HM Revenue & Custom) z 12. augusta 2014 spĺňa požiadavky dôkazu podľa § 32 ods. 5 štvrtej vety KStG.

Ustanovenie § 32 ods. 5 druhej vety bodu 1 KStG vyžaduje, že veriteľ kapitálových výnosov nemôže žiadať vrátenie podľa iných predpisov. Táto podmienka je splnená. V spornom prípade najmä neprichádza do úvahy vrátenie podľa § 44a ods. 9 alebo § 50d ods. 1 druhej vety EStG. Splnené sú aj podmienky § 32 ods. 5 druhej vety bodu 2 KStG. Podľa § 32 ods. 5 druhej vety bodu 2 KStG nárok na vrátenie v zmysle § 32 ods. 5 prvej vety KStG prichádza do úvahy len v prípade kapitálových výnosov, ktoré by podľa § 8b ods. 1 KStG neboli zohľadnené pri určení príjmu. Zákon preto po prvé zaručuje, že nárok na vrátenie sa nezníži v zmysle § 8b ods. 5 o paušálne neodpočítateľné prevádzkové náklady. Po druhé, a predovšetkým, krížový odkaz na § 8b ods. 1 KStG bráni vráteniu dane z kapitálových výnosov v prípadoch podľa nového znenia § 8b ods. 4, teda

v prípade zdaniteľných akcií. Konanie o vrátení podľa § 32 ods. 5 KStG teda naďalej neobmedzene zahŕňa – vrátane blokačnej minority a podielov z akcií – výlučne príjmy, ktoré boli pripísané do rozhodujúceho dňa 28. februára 2013, pozri § 34 ods. 7a druhú vetu v znení zákona, ktorým sa preberá rozsudok Súdneho dvora z 21. marca 2013. Tento predpoklad je vo vzťahu k vyplácaniu dividend v sporných rokoch splnený.

V spornom prípade je splnený predpoklad ustanovenia § 32 ods. 5 druhej vety bodu 3 KStG, podľa ktorého kapitálové výnosy podľa zahraničných predpisov nemožno pripísať osobe, ktorá by nemala nárok na vrátenie podľa pravidiel tohto odseku, ak kapitálové výnosy dosiahla priamo. Sporné dividendy, napríklad vzhľadom na zahraničné predpisy týkajúce sa zdanenia skupín spoločností, najmä nemožno pripísať osobe, ktorá by nemala nárok na vrátenie v zmysle § 32 ods. 5 KStG. Napokon nárok žalobkyne na úplné alebo čiastočné vrátenie dane z kapitálových výnosov pri adekvátnom uplatnení ustanovenia § 50d ods. 3 EStG nie je vylúčený z dôvodu, že nie sú splnené jeho predpoklady. Vzhľadom na to nie je potrebné odpovedať na otázku, či je táto podmienka v súlade s právom.

Ako problematická sa však javí požiadavka § 32 ods. 5 druhej vety bodu 5 KStG. Podľa tohto ustanovenia nárok na vrátenie neprislúcha, ak zrazenú daň z kapitálových výnosov v prípade veriteľa alebo akcionára, ktorý má na ňom priamy či nepriamy podiel, možno započítať alebo odpočítať ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu; v tejto súvislosti je postačujúca už aj možnosť odkladu započítania. Vrátenie podľa § 32 ods. 5 KStG je preto zaručené len vtedy, ak znevýhodnenie zahraničných príjemcov dividend v porovnaní s tuzemskými príjemcami dividend nemožno v zahraničí kompenzovať započítaním, odpočítaním z vymeriavacieho základu alebo odkladom započítania.

Okrem toho, žalobkyňa musí splnenie tejto podmienky preukázať podľa § 32 ods. 5 piatej vety KStG predložením osvedčenia zahraničnej daňovej správy, z ktorej vyplýva, že nemeckú daň z kapitálových výnosov nemožno započítať, odpočítať z vymeriavacieho základu alebo odložiť jej započítanie, a v tejto súvislosti skutočne ani nedošlo k započítaniu, odpočtu alebo odkladu. Vnútroštátny súd pritom chápe ustanovenie zákona v tom zmysle, že osvedčenie treba predložiť tak vo vzťahu k veriteľovi kapitálových výnosov, čiže žalobkyni, ako aj vo vzťahu k všetkým priamym či nepriamym podielovým vlastníkom. Právna úprava je totiž formulovaná všeobecne, takže ju treba chápať všeobecne, a teda vo vzťahu ku všetkým úrovniam. Potvrďuje to aj systémová súvislosť s ustanovením § 32 ods. 5 druhou vetou bodom 5 KStG, ktorý vyžaduje, aby daň z kapitálových výnosov v prípade veriteľa alebo akcionára, ktorý má na ňom priamy či nepriamy podiel, nebolo možné započítať alebo odpočítať ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu. Vzhľadom na túto podmienku sa musí požiadavka osvedčenia, ktoré sa zjavne vzťahuje na § 32 ods. 5 druhú vetu bod 5 KStG, zo systémových dôvodov uplatniť na všetky úrovne podielov.

V spornom prípade však nie je možné určiť, či je splnená podmienka § 32 ods. 5 druhej vety KStG. 100 % podielov žalobkyne vlastní spoločnosť The Amber

Chemical Co. Ltd. V jej prípade ide o spoločnosť kótovanú na burze. Spôsob zdanenia daňou z kapitálových výnosov v prípade spoločnosti The Amber Chemical Co. Ltd., a najmä v prípade jej spoločníkov, nie je konkrétne dobre sledovateľný. Spoločnosť vo vzťahu k samotnej žalobkyni predložila osvedčenie britského daňového orgánu HMRC z 12. augusta 2014. Toto osvedčenie tak vo vzťahu k hospodárskemu roku 2006/2007 (dividendy vyplatené v rokoch 2006 a 2007), ako aj vo vzťahu k hospodárskemu roku 2008/2009 (dividendy vyplatené v roku 2008) potvrdzuje, že nedošlo k oslobodeniu od nemeckej dane z kapitálových výnosov a ani v budúcnosti k nemu dôjsť nemôže. V tejto súvislosti je – na rozdiel od názoru žalovaného – irelevantné, či sa to z právneho hľadiska zakladá na oslobodení od dividend alebo na neexistencii započítateľného objemu dane. Vo vnútroštátnych prípadoch sa totiž daň z kapitálových výnosov započíta a vráti aj v stratovom roku.

V súvislosti s požiadavkou, že zrazená daň z kapitálových výnosov nebola započítaná alebo zohľadnená na účely zníženia dane nielen v prípade žalobkyne, ale ani v prípade akcionárov, ktorí majú na nej priamy či nepriamy podiel, neexistuje adekvátny dôkaz. Je pravda, že žalobkyňa vo vzťahu k spoločnosti Amber Chemical Co. Ltd., čiže materskej spoločnosti, predložila výpočty dane. Aj keby sa na tomto základe, v súlade s názorom žalobkyne, predpokladalo, že na úrovni spoločnosti Amber Chemical Co. Ltd. nedošlo k žiadnemu započítaniu nemeckej zrážkovej dane, chýbajú príslušné zistenia týkajúce sa akcionárov spoločnosti Amber Chemical Co. Ltd., ako nepriamych podielových vlastníkov žalobkyne. Okrem toho v tejto súvislosti nejde o zahraničné osvedčenie v zmysle § 32 ods. 5 piatej vety KStG.

Z globálnych osvedčení HMRC o nezapočítaní z 24. mája 2016, ktoré predložila žalobkyňa, vyplýva, že v prípade nepriamych podielových vlastníkov (t. j. počnúc od priamych podielových vlastníkov žalobkyne) vo všeobecnosti nie je možné započítanie. V tejto súvislosti však ide o všeobecné vyhlásenie britského finančného orgánu, ktoré sa netýka konkrétne sporného prípadu, najmä priamych podielových vlastníkov žalobkyne. Okrem toho nie je známe, v ktorých štátoch boli v sporných rokoch usadení nepriami podieloví vlastníci, čiže priami podieloví vlastníci spoločnosti kótovanej na burze – The Amber Chemical Co. Ltd., a nemožno to ani zistiť. V súvislosti s globálnymi osvedčeniami o nezapočítaní je preto problematické aj to, že nie je zjavné, či boli vydané príslušnými daňovými správami. Za týchto okolností by sa mala žiadosť žalobkyne o vrátenie pri uplatnení § 32 ods. 5 KStG zamietnuť. Inak je to v prípade, ak požiadavka ustanovenia § 32 ods. 5 druhej vety bodu 5 a piatej vety KStG porušuje voľný pohyb kapitálu, a preto sa neuplatní. V tom prípade by sa malo vyhovieť žiadosti žalobkyne o vrátenie. Otázka, či voľný pohyb kapitálu bráni ustanoveniu § 32 ods. 5 druhej vety bodu 5 a piatej vety KStG, je preto relevantná na účely rozhodnutia.

Pochybnosti z hľadiska práva Európskej únie podľa vnútroštátneho súdu tu vznikajú vo vzťahu k porušeniu voľného pohybu kapitálu (článok 63 ods. 1

a článok 65 ZFEÚ) ako primárneho práva Spoločenstva, ako aj zásady proporcionality a princípu *effet utile*.

1. Prvá prejudiciálna otázka: porušenie voľného pohybu kapitálu (článok 63 ods. 1 a 65 ZFEÚ)

Žalobkyňa ako zahraničná spoločnosť s obmedzenou daňovou povinnosťou podlieha dani z kapitálových výnosov vo výške 15 % z dividend, ktoré sa jej vyplácajú, a na základe § 32 ods. 5 druhej vety bodu 5 a piatej vety KStG nemá možnosť započítania alebo vrátenia. Naproti tomu nemeckým spoločnostiam s neobmedzenou daňovou povinnosťou sa daň z kapitálových výnosov v plnom rozsahu započíta na ich daň z príjmov právnických osôb a prípadne aj vráti. Z tohto rozdielného zaobchádzania podľa vnútroštátneho súdu vznikajú pochybnosti v súvislosti s prípadným porušením voľného pohybu kapitálu podľa článku 63 ods. 1 v spojení s článkom 65 ZFEÚ.

Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré môžu odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných členských štátoch (pozri najmä rozsudky z 13. novembra 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, bod 48; z 10. apríla 2014, C-190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, bod 39). Konkrétne, priznanie menej výhodného zaobchádzania dividendám vyplateným zahraničným spoločnostiam v porovnaní so zaobchádzaním, ktoré je vyhradené pre dividendy vyplatené tuzemským spoločnostiam zo strany členského štátu môže spoločnosti usadené v inom štáte odradiť od investovania v uvedenom členskom štáte, a v dôsledku toho predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ (pozri v súvislosti so zdanením dôchodkových fondov nerezidentov, ktorým sa vyplácajú dividendy z územia Spoločenstva, rozsudky z 13. novembra 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, bod 49, z 20. októbra 2011, C-284/09 – Komisia/Nemecko, bod 72 a nasl., z 22. novembra 2012, C-600/10 – Komisia/Nemecko, bod 15).

Uplatnenie väčšieho daňového zaťaženia na dividendy vyplácané spoločnostiam nerezidentom než je daňové zaťaženie, ktoré pri rovnakých dividendách znášajú spoločnosti rezidenti, zakladá takéto menej výhodné zaobchádzanie (pozri v súvislosti so zdanením dôchodkových fondov nerezidentov, ktorým sa vyplácajú dividendy z územia Spoločenstva, rozsudky z 13. novembra 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, bod 49, zo 17. septembra 2015, C-10/14, C-14/14 a C-17/14 – Miljoen a i., bod 48). Rovnako je to s čiastočným alebo úplným oslobodením dividend vyplatených spoločnosti rezidentovi od dane, zatiaľ čo dividendy vyplatené spoločnosti nerezidentovi podliehajú konečnej zrážke (pozri rozsudok z 8. novembra 2012, C-342/10 – Komisia/Fínsko, body 32 a 33).

Za týchto okolností ide o zásah do ochrany voľného pohybu kapitálu zaručenej článkom 63 ZFEÚ. Ustanovenie § 32 ods. 5 KStG totiž kladie na vrátenie dane z kapitálových výnosov spoločnostiam nerezidentom, ktoré majú podiel na spoločnosti rezidentovi vo výške menej ako 10 % resp. 15 %, prísnejšie podmienky ako na vrátenie dane z kapitálových výnosov spoločnostiam rezidentom, ktoré majú podiel na spoločnosti rezidentovi vo výške menej ako 10 % resp. 15 %. Zahraničným spoločnostiam sa totiž vráti daň z kapitálových výnosov len vtedy, ak zrazení daň z kapitálových výnosov v prípade veriteľa alebo akcionára, ktorý má na ňom priamy či nepriamy podiel, nemožno započítať alebo odpočítať ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu. Toto treba navyše podľa § 32 ods. 5 piatej vety KStG preukázať predložením osvedčenia zahraničnej daňovej správy. Táto požiadavka neplatí v prípade vrátenia dane z kapitálových výnosov tuzemským spoločnostiam.

Vnútroštátny súd má pochybnosti, či je tento zásah odôvodnený. Je otázne, či je právna úprava v § 32 ods. 5 druhej vete bode 5 a piatej vete KStG odôvodnená podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ. Podľa článku 65 ZFEÚ ustanovenia článku 63 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov, uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál. Toto ustanovenie, ktoré predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu, sa má vykladať striktnie. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou o fungovaní EÚ (pozri rozsudok z 13. novembra 2019 C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, bod 63). Samotná výnimka upravená v článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ je totiž obmedzená článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63 [ZFEÚ]“ (pozri rozsudky z 13. novembra 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, bod 63, z 10. apríla 2014, C-190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, body 55 a 56).

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. 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 (pozri rozsudky z 13. novembra 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, bod 64, z 10. mája 2012, C-338/11 až C-347/11 – Santander Asset Management SGIIC a i., bod 23). Porovnateľný charakter cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou sa pritom musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia, ako aj s prihliadnutím na predmet a obsah týchto vnútroštátnych ustanovení (pozri

rozsudok z 13. novembra 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, bod 65).

Okrem toho situácia zdaniteľných osôb nerezidentov sa začne podobat' situácii zdaniteľných osôb rezidentov, len čo členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy stanoví, že dani z príjmov podliehajú nielen spoločnosti rezidenti, ale aj spoločnosti nerezidenti, v prípade dividend, ktoré im vyplati spoločnosť rezident (pozri rozsudky z 8. novembra 2007, C-379/05 – Amurta, bod 38, z 20. októbra 2011, C-284/09 – Komisia/Nemecko, bod 56). Riziko reťazovitého alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia totiž spôsobuje samotný výkon daňovej právomoci týmto štátom, a to nezávisle od akéhokoľvek zdanenia v inom členskom štáte. Aby v takomto prípade spoločnosti príjemcovia nerezidenti neboli vystavení obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 63 ZFEÚ (predtým článok 56 ES) v zásade zakazuje, musí štát sídla rozdeľujúcej spoločnosti dbať na to, aby podľa mechanizmu upraveného v jeho vnútroštátnom práve s cieľom predchádzať reťazovitému alebo dvojitému hospodárskemu zdaneniu alebo ho zmierniť podliehali spoločnosti nerezidenti rovnakému zaobchádzaniu ako spoločnosti rezidenti (pozri rozsudky z 8. novembra 2007, C-379/05 – Amurta, bod 39, z 20. októbra 2011, C-284/09, Komisia/Nemecko, bod 56).

V spornom prípade sa Spolková republika Nemecko vo vzťahu k dividendám z akcií, ktoré sa vyplácajú spoločnostiam rezidentom, rozhodla pre výkon svojej daňovej právomoci prostredníctvom zdanenia v podobe dane z kapitálových výnosov s následnou možnosťou započítania. Spolková republika Nemecko sa však rozhodla aj pre daňové zaťaženie dividend z akcií vyplácaných zahraničným spoločnostiam daňou z kapitálových výnosov. Tieto spoločnosti sú v porovnateľnej situácii čo sa týka vyhnutia sa viacnásobnému zdaneniu. Nezdá sa, že by spoločnosti rezidenti, ktorým sa dividendy vyplácajú, neboli porovnateľné so spoločnosťami nerezidentmi, ktorým sa dividendy vyplácajú. V tejto súvislosti sa zdá, že rozdielne podmienky dosiahnutia vrátenia resp. započítania dane z kapitálových výnosov nie sú odôvodnené.

Vnútroštátny súd má pochybnosti aj o tom, či možno rozdielne zaobchádzanie odôvodniť podľa rozsudku vo veci Amurta. Definitívny výber dane z kapitálových výnosov v zdrojovom štáte tak podľa doložky Amurta môže byť odôvodnené, ak štát sídla túto daň v plnom rozsahu započíta na určenú daň a prípadne aj vráti (pozri v tejto súvislosti rozsudok z 8. novembra 2007, C-379/05, Amurta, bod 79 a nasl.); toto môže zohľadňovať sporná právna úprava § 32 ods. 5 druhej vety bodu 5 KStG (bod 61). V spornom prípade môže takáto možnosť započítania v štáte sídla žalobkyne vyplývať z článku 23 ods. 2 písm. a) DBA-GB. Podľa tohto ustanovenia sa nemecká daň, ktorá sa má podľa nemeckého práva priamo alebo v splátkach zaplatiť zo ziskov alebo príjmov pochádzajúcich zo zdrojov v rámci Nemecka, započíta na daň vyrubenú Spojeným kráľovstvom, vypočítanú podľa ziskov alebo príjmov slúžiacich na výpočet nemeckej dane. Dohoda teda síce stanovuje započítanie, avšak toto započítanie sa obmedzuje na britskú daň, ktorá sa má zaplatiť z dividend vyplatených nemeckou spoločnosťou. Započítanie

nemeckej dane z kapitálových výnosov preto nie je zaručená v plnej 15 %-nej výške.

Čo sa týka nepriamych podielových vlastníkov, fakticky nie je možné ich zistiť, takže nemožno určiť, či existuje dvojstranná možnosť započítania s dôsledkom započítania dane z kapitálových výnosov v štáte sídla. Navyše, rozšírenie § 32 ods. 5 druhej vety bodu 5 KStG najmä aj na všetkých nepriamych podielových vlastníkov, zakladá potrebu vyšetrovania, ktoré sa však nevzťahuje na tuzemské spoločnosti, ktorým sa vyplácajú dividendy.

2. Druhá prejudiciálna otázka: Porušenie zásady efektivity a princípu *effet utile*

V prípade zápornej odpovede na prvú otázku a ak je následne zlučiteľná s voľným pohybom kapitálu tá skutočnosť, že spoločnosť nerezident, ktorej sa vyplácajú dividendy z akcií, musí na účely vrátenia dane z kapitálových výnosov predložiť dôkaz v podobe osvedčenia zahraničnej daňovej správy o tom, že daň z kapitálových výnosov nemožno v jej prípade alebo v prípade akcionára, ktorý má na nej priamy či nepriamy podiel, započítať alebo odpočítať ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu, vnútroštátny súd má pochybnosti, či zásada proporcionality a princíp *effet utile* bránia požiadavke týkajúcej sa osvedčenia, ak je fakticky nemožné, aby príjemca dividend z akcií nerezident toto osvedčenie predložil.

Podľa princípu *effet utile* členské štáty musia prijať všetky opatrenia, aby zabezpečili čo najväčšiu účinnosť práva Spoločenstva. Zásada efektivity stanovuje, že výkon práv zaručených právnym poriadkom Spoločenstva, nemožno prakticky znemožniť alebo nadmerne sťažiť (pozri rozsudok z 8. marca 2001, C-397/98 a C-410/98 – Metallgesellschaft, bod 85, z 2. októbra 2003, C-147/01, Weber's Wineworld, bod 38). Zásada proporcionality stanovuje, že opatrenia musia byť vhodné na dosiahnutie týchto cieľov a nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie (pozri rozsudok z 26. februára 2019, C-581/17 Wächter, bod 63).

Aj keby bola podmienka § 32 ods. 5 druhej vety bodu 5 KStG zlučiteľná s voľným pohybom kapitálu, požiadavka, že existenciu tejto podmienky treba preukázať vo vzťahu ku všetkým priamym a nepriamym spoločníkom predložením príslušných osvedčení zahraničných správnych orgánov podľa § 32 ods. 5 piatej vety KStG, spôsobuje zdaniteľnej osobe žiadajúcej o vrátenie dane z kapitálových výnosov – v prejednávanej veci žalobkyni – značné problémy. Predloženie týchto osvedčení niekedy vyžaduje neprimerané náklady na vyšetrovanie alebo môže byť – ako je to aj v spornom prípade – dokonca prakticky nemožné. V tomto prípade je výkon voľného pohybu kapitálu zdaniteľnej osobe žiadajúcej o vrátenie dane z kapitálových výnosov – v prejednávanej veci žalobkyni – prakticky znemožnený. Spolková republika Nemecko preto touto požiadavkou neprijala opatrenie na zabezpečenie čo

najväčšej účinnosti práva Spoločenstva, ale realizáciu tohto práva by dokonca fakticky znemožnila.

Zákon nestanovuje ani žiadnu výnimku z požiadavky predloženia dôkazu podľa § 32 ods. 5 piatej vety KStG. Podľa právnej úpravy nie je relevantné, že pre veriteľa je fakticky nemožné predložiť dôkazy alebo osvedčenia zahraničnej finančnej správy, alebo že to od neho nemožno očakávať. Vnútroštátny súd má pochybnosti, či je to zlučiteľné s aspektmi proporcionality vyplývajúcimi z princípov právneho štátu, a najmä so zásadou *effet utile* uznanou právom Únie. Aj keď Súdny dvor priznáva členským štátom vo všeobecnosti široký priestor v súvislosti s procesným preberaním hmotného práva uplatniteľného podľa práva Únie, má to isté limity. Tieto hranice sú však prekročené, ak je predloženie dôkazov fakticky nemožné.

PRACOVNÝ DOKUMENT