

Predmet C-572/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

3. studenoga 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Finanzgericht Köln (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

20. svibnja 2020.

Tužitelj:

ACC Silicones Ltd.

Tuženik:

Bundeszentralamt für Steuern

Predmet glavnog postupka

Porezno pravo – Porez na dohodak od kapitala – Zahtjev za povrat poreza na dohodak od kapitala koji je podnijelo inozemno društvo kojem se raspodjeljuju dividende povezane s njegovim udjelom u slobodnoj prodaji u kapitalu tuzemnih društava

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

I. Je li u suprotnosti s člankom 63. UFEU-a (prije članak 56. UEZ-a) nacionalni porezni propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se od nerezidentnog društva koje prima dividende povezane s udjelima, a koje nema najniži udio u skladu s člankom 3. stavkom 1. točkom (a) Direktive 90/435 o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i

društva kćeri iz različitih država članica (kako je izmijenjena Direktivom 2003/123), u svrhu povrata poreza na dohodak od kapitala traži dokaz u obliku potvrde inozemne porezne uprave da se njemu ili osobi koja izravno ili neizravno drži udjele u njegovu kapitalu ne može uračunati porez na dohodak od kapitala ili da ga se ne može odbiti kao operativni trošak ili poslovne troškove te u kojoj mjeri uračunavanje, odbitak ili prenošenje zapravo nisu izvršeni ako se od rezidentnog društva s istom veličinom udjela ne traži takav dokaz u svrhu povrata poreza na dohodak od kapitala?

II. U slučaju niječnog odgovora na prvo prethodno pitanje:

Je li s načelima proporcionalnosti i korisnog učinka u suprotnosti zahtjev u pogledu potvrde navedene u prvom prethodnom pitanju ako je nerezidentnom primatelju dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji faktički nemoguće dostaviti tu potvrdu?

Navedene odredbe prava Unije

Ugovor o funkcioniranju Europske unije (u daljnjem tekstu: UFEU), osobito članci 49., 54., 63., 65. i 267.

Direktiva Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2003/123, u daljnjem tekstu: Direktiva 90/435), osobito članak 3.

Direktiva Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (u daljnjem tekstu: Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima)

Navedene nacionalne odredbe

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Temeljni zakon Savezne Republike Njemačke, u daljnjem tekstu: GG), osobito članak 23.

Körperschaftsteuergesetz (Zakon o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: KStG), osobito članci 2., 8.b, 31., 32. i 34. (kako je izmijenjen Zakonom o provedbi presude Suda Europske unije od 20. listopada 2011. u predmetu C-284/09)

Einkommensteuergesetz (Zakon o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu: EStG), osobito članci 20., 36., 43., 43.b, 44.a, 45.a, 49. i 50.d

Abgabenordnung (Opći porezni zakonik, u daljnjem tekstu: AO), posebice članci 10., 11., 90. i 155.

Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen (Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Njemačke i Ujedinjene Kraljevine, u daljnjem tekstu: DBA-GB), osobito članak VI. stavak 1.

Prikaz činjeničnog stanja i postupka

Među strankama je sporno ima li tužitelj u skladu s člankom 32. stavkom 5. KStG-a pravo na povrat poreza na dohodak od kapitala u pogledu dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji za sporno razdoblje između 2006. i 2008. Tužitelj je društvo kapitala sa sjedištem u Velikoj Britaniji koje je u spornim godinama 2006., 2007. i 2008. držalo 5,26 % temeljnog kapitala društva Ambrattec GmbH iz Mainza. Tužitelj je u stopostotnom vlasništvu društva The Amber Chemical Co. Ltd., koje je uvršteno na burzu. Tijekom spornih godina primao je raspodjele dobiti od društva Ambrattec GmbH. Društvo Ambrattec GmbH je u pogledu tih raspodjela dobiti odbilo i platilo porez na dohodak od kapitala u iznosu od 20 % uvećan za dodatak solidarnosti u iznosu od 5,5 %.

Tužitelj je zahtjevom od 29. prosinca 2009., koji je tuženik zaprimio 31. prosinca 2009., zatražio povrat odbijenog i plaćenog poreza na dohodak od kapitala uvećanog za dodatak solidarnosti za sporno razdoblje između 2006. i 2008. Jedan dio zahtjeva temeljio je na članku 50.d stavku 1. EStG-a u vezi s člankom VI. stavkom 1. DBA-GB-a s obzirom na to da je DBA-GB-om ograničena stopa poreza po odbitku na 15 %. Drugi dio u pogledu povrata preostalog poreza na dohodak od kapitala temeljio je na temeljnim slobodama koje proizlaze iz UEZ-a odnosno UFEU-a. Tuženik je rješenjem od 7. listopada 2010. odlučio o zahtjevima na temelju članka 50.d. stavka 1. EStG-a u vezi s člankom VI. stavkom 1. DBA-GB-a te je u tom pogledu odobrio povrat poreza na dohodak od kapitala uvećanog za dodatak solidarnosti u skladu s podnesenim zahtjevima. Nadalje, upućujući na zahtjev od 31. prosinca 2009., rješenjima od 8. lipnja 2015. odbio je u pogledu spornih godina oslobođenje i povrat njemačkih poreza na preostali dohodak od kapitala po odbitku u skladu s člankom 32. stavkom 5. KStG-a. Tužitelj je pravodobno podnio prigovor protiv tih rješenja. Odlukama od 22. siječnja 2016. ti su prigovori odbijeni kao neosnovani. Tužitelj je nakon toga pravodobno podnio tužbu.

Tužiteljeva argumentacija

U prilog svojoj tužbi tužitelj ističe da su podneseni dokazi u smislu članka 32. stavka 5. prve rečenice točaka (b) i (c) KStG-a. Smatra da je cilj članka 32. stavka 5. KStG-a pravom stranog vjerovnika dohodaka od kapitala na povrat u slučajevima koje je utvrdio Sud Europske unije izbjeci konačan teret inozemnih društva kapitala (matična društva) koja su primila dividendu od svojih tuzemnih društava kćeri. Tužitelj sa sjedištem u Velikoj Britaniji tvrdi da su se tijekom spornih godina sastanci upravnog odbora održavali u Engleskoj. Osim toga, navodi da njegovi direktori uglavnom imaju boravište u Engleskoj. Ističe da je podnio potvrdu poreznog tijela Ujedinjene Kraljevine od 12. kolovoza 2014. Tvrdi

da je također dokazao da mu se njemački porez na dohodak od kapitala ne može uračunati, da ga ne može ni prenijeti te da uračunavanje, odbitak ni prenošenje također nisu stvarno izvršeni.

Podnio je dokaz u obliku izračunâ poreza u mjeri u kojoj je tuženik tražio dostavu potvrde države poslovnog nastana da se ne samo njemu, nego ni osobi koja izravno ili neizravno drži udjele u njegovu kapitalu ne može uračunati porez na dohodak od kapitala po odbitku ne može nadoknaditi ni uzeti u obzir za smanjenje poreza. Iz toga se prema njegovu mišljenju može zaključiti da na razini matičnog društva Amber Chemical Co. Ltd. nisu uračunani njemački porezi po odbitku (čak ni u pogledu izravno primljenog dijela dividende) te da bi se u tom smislu u potpunosti izgubili podaci o dividendama primljenima na razini društva kćeri, dakle tužitelja, i njemačkom porezu po odbitku povezanom s njima. Smatra da se na toj razini ne može tražiti dostava potvrde porezne uprave Ujedinjene Kraljevine. Napominje da se podnošenje tog dokaza treba smatrati neproporcionalnim te da ono nije predviđeno ni člankom 32. stavkom 5. KStG-a ni člankom 90. stavcima 1. i 2. AO-a jer se time prekoračuje ono što je nužno za razmatranje prava na povrat u skladu s člankom 32. stavkom 5. KStG-a i odluku kojom se ono priznaje.

Prema njegovu mišljenju nije potreban daljnji dokaz o tome da nije moguće takvo uračunavanje na razini osobe koja izravno ili neizravno drži udjele u njegovu kapitalu jer se tim osobama ne pripisuju odgovarajući prihodi. Tvrdi, međutim, da bi se proporcionalnost očigledno narušila zahtijevanjem da osobe koje izravno ili neizravno drže udjele u kapitalu društva izravno uvrštenog na burzu dostave obrazac potvrde. U tom bi pogledu činjenica da članovi matičnog društva više nisu određivi tijekom razdoblja raspodjele trebala biti dovoljna da se isključi podnošenje dokaza. Tužitelj je tijekom postupka povodom predmetne tužbe dostavio opće potvrde porezne uprave Ujedinjene Kraljevine o neuračunavanju od 24. svibnja 2016.. Iz toga proizlazi da uračunavanje u pravilu nije moguće isključivo u slučaju osoba koje neizravno drže udjele (to jest izravnih vlasnika udjela u tužiteljevu kapitalu). Tužitelj tvrdi da se zahtijevanjem dostave takve opće potvrde krši pravo Unije i ustavno pravo.

Argumentacija tuženika

Tuženik tvrdi da ne postoji pravo na povrat u skladu s člankom 32. stavkom 5. KStG-a jer tužitelj nije dokazao da su ispunjeni uvjeti za povrat. Navodi da tužitelj nije podnio zakonom propisane dokaze u skladu s člankom 32. stavkom 5. prvom rečenicom. točkama (b) i (c) KStG-a u pogledu mjesta svoje uprave. Napominje, nadalje, da je u skladu s člankom 32. stavkom 5. drugom rečenicom točkom 5. KStG-a predviđen uvjet da uračunavanje, odbitak ni prenošenje poreza po odbitku nisu bili mogući ni na razini samog tužitelja ni u slučaju izravnog ili neizravnog vlasnika udjela u njegovu kapitalu. Ističe da je ta odredba pobliže određena teretom dokazivanja iz članka 32. stavka 5. pete rečenice KStG-a. Navodi da je u skladu s njim, pored dokaza da u načelu ne postoji mogućnost takve olakšice,

potrebno također dokazati da olakšica stvarno nije primijenjena. Tvrdi da zahtjev u pogledu dokazivanja podrazumijeva i obvezu navođenja detaljnih podataka o točno određenoj skupini osoba koje su izravni i neizravni vlasnici udjela, neovisno o njihovu pravnom obliku. Smatra da je u tu svrhu prikladno predočiti organigram u kojem je prikazan cjelokupan vlasnički lanac sve do posljednje neizravne osobe. Napominje da tužitelj nije ispunio ni taj uvjet. Ističe da tužitelj nije podnio dokaz o nemogućnosti poreznog tretmana spornog iznosa odbitka u pogledu određenog izravnog ili neizravnog vlasnika udjela u njegovu kapitalu u odnosnoj državi poslovnog nastana (članak 32. stavak 5. druga rečenica točka 5. u vezi s člankom 32. stavkom 5. petom rečenicom KStG-a). Zahtjev u pogledu dokazivanja predviđen člankom 32. stavkom 5. trećom rečenicom KStG-a ne dovodi prema njegovu mišljenju do neopravdane diskriminacije.

Smatra da je eventualno ograničenje temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom o EU-u opravdano ako se njime nastoji očuvati usklađenost poreznog sustava. Navodi da to pretpostavlja izravnu vezu između dotične porezne pogodnosti i prebivanja te pogodnosti određenim poreznim nametom (presude od 13. ožujka 2007., C-524/04, *Test Claimants*, t. 68., i od 8. studenoga 2007., C-379/05, *Amurta*, t. 46.). Smatra, stoga, da nije nužno da Savezna Republika Njemačka umanjuje porezno opterećenje ako su se dividende koje su isplatila društva kapitala sa sjedištem u Njemačkoj stvarno izuzele ili mogle izuzeti od poreza na dohodak od kapitala po odbitku već umanjenjem poreznog opterećenja izravnog ili neizravnog primatelja dividendi u državi poslovnog nastana. Porezna tijela države članice Europske unije stoga bi trebala tražiti od poreznog obveznika sve dokaze potrebne za ocjenu pitanja jesu li ispunjeni uvjeti za poreznu pogodnost u skladu s relevantnim zakonodavstvom, uključujući pitanje koji su se porezni odbici stvarno primijenili u drugim državama članicama (presude od 30. lipnja 2011., C-262/09, *Meilicke II*, i od 10. veljače 2011., C-436/08, *Haribo*).

Ocjena spora s obzirom na nacionalno pravo

U slučaju raspodjele dobiti član društva s poslovnim nastanom u inozemstvu ostvaruje dohotke od kapitala u smislu članka 20. stavka 1. točke 1. EStG-a, koji podliježu ograničenoj poreznoj obvezi na temelju članka 49. stavka 1. točke 5.a EStG-a. Pritom se dohodak od kapitala oporezuje porezom na dohodak po odbitku (porez na dohodak od kapitala) u skladu s člankom 43. stavkom 1. prvom rečenicom točkom 1. EStG-a (u vezi s člankom 31. stavkom 1. prvom rečenicom KStG-a u slučaju društva kapitala). Postoji mogućnost povrata odbijenog i plaćenog poreza na dohodak od kapitala. Uvjeti za povrat razlikuju se ovisno o tome drži li subjekt s poslovnim nastanom u tuzemstvu ili inozemstvu udio u slobodnoj prodaji, to jest udio manji od 15 % odnosno 10 %. Ako subjekt s poslovnim nastanom u tuzemstvu drži udio u slobodnoj prodaji, dividende koje mu rezidentno društvo raspodijeli tijekom spornih godina, a do stupanja na snagu Zakona o provedbi presude Suda Europske unije od 20. listopada 2011. u predmetu C-284/09, izuzete su od poreza u skladu s člankom 8.b stavkom 1. KStG-a. U skladu s člankom 31. stavkom 1. KStG-a u vezi s člankom 36. stavkom 2. točkom 2. EStG-a, porez na dohodak od kapitala po odbitku u predmetnom

razdoblju uračunava se u porezni dug tuzemnog subjekta te se također može vratiti. Uračunavanje (i eventualni povrat) poreza na dohodak od kapitala podrazumijeva pretpostavlja da se taj porez odbio i platio. To se mora dokazati podnošenjem potvrde u skladu s člankom 45.a stavcima 2. ili 3. EStG-a. U pogledu raspodjela dividendi subjektima s poslovnim nastanom u inozemstvu koji drže udio u slobodnoj prodaji zakonom je u članku 32. stavku 5. KStG-a predviđena mogućnost povrata poreza na dohodak od kapitala. Međutim, ti se uvjeti razlikuju od onih koji se primjenjuju na uračunavanje odnosno povrat poreza na dohodak od kapitala rezidentnim društvima.

aa. Povijest nastanka članka 32. stavka 5. KStG-a

Zakonodavac je uveo članak 32. stavak 5. KStG-a nakon donošenja presude Suda Europske unije od 20. listopada 2011., C-284/09. Njome je Sud presudio da se učinkom povrata u slučaju poreznog odbitka u skladu s člankom 32. stavkom 1. KStG-a u pogledu dividendi raspodijeljenih nerezidentnim subjektima koji nemaju najniži udio propisan Direktivom o matičnim društvima i društvima kćerima krši slobodno kretanje kapitala utvrđeno UFEU-om i Sporazumom o EGP-u.

bb. Sadržaj odredbe članka 32. stavka 5. KStG-a

Člankom 32. stavkom 5. KStG-a utvrđuju se različiti uvjeti za povrat poreza na dohodak od kapitala, uključujući određene terete dokazivanja i obveze podnošenja potvrda. On glasi kako slijedi:

- (5) Ako se porez na dobit vjerovnika dohodaka od kapitala u smislu članka 20. stavka 1. točke 1. Zakona o porezu na dohodak odbija u skladu sa stavkom 1., odbijen i plaćen porez na dohodak od kapitala vratit će se vjerovniku dohodaka od kapitala u skladu s člankom 36. stavkom 2. točkom Zakona o porezu na dohodak ako
1. je vjerovnik dohodaka od kapitala društvo koje podliježe ograničenoj poreznoj obvezi na temelju članka 2. točke 1., a
 - (a) također je društvo u smislu članka 54. Ugovora o funkcioniranju Europske unije ili članka 34. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru,
 - (b) njegovo sjedište i mjesto uprave nalaze se unutar državnog područja države članice Europske unije ili države na koju se primjenjuje Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru,
 - (c) u državi mjesta svoje uprave bez mogućnosti izbora i izuzeća podliježe neograničenoj poreznoj obvezi koja je usporediva s člankom 1., te

2. vjerovnik izravno sudjeluje u temeljnom kapitalu društva dužnika dohotka od kapitala i ne ispunjava uvjet u pogledu najnižeg udjela propisan člankom 43.b stavkom 2. Zakona o porezu na dohodak.

Prva rečenica primjenjuje se isključivo pod uvjetom da:

1. drugim propisima nije predviđen povrat predmetnog poreza na dohodak od kapitala,
2. se dohotci od kapitala u skladu s člankom 8.b stavkom 1. ne uzimaju u obzir prilikom određivanja prihoda,
3. se dohotci od kapitala u skladu s pravnim sustavima trećih zemalja ne pripisuju osobi koja nema pravo na povrat u skladu s ovim stavkom ako je izravno ostvarila dohotke od kapitala,
4. pravo na potpuni ili djelomični povrat poreza na dohodak od kapitala nije isključeno u slučaju odgovarajuće primjene članka 50.d stavka 3. Zakona o porezu na dohodak, i
5. se porez na dohodak od kapitala ne može se uračunati vjerovniku ili izravnom ili neizravnom vlasniku udjela u vjerovnikovu kapitalu niti se može odbiti kao operativni trošak ili poslovni troškovi; mogućnost prenošenja poreznog kredita izjednačena je s uračunavanjem.

Vjerovnik dohodaka od kapitala mora dokazati da su ispunjeni uvjeti za povrat. Konkretno, potvrdom poreznih tijela svoje države poslovnog nastana mora dokazati da se smatra poreznim rezidentom u toj državi, da ondje podliježe neograničenoj obvezi plaćanja poreza na dobit i da nije izuzet od poreza na dobit te da je stvarni primatelj dohodaka od kapitala. Iz potvrde inozemne porezne uprave mora proizlaziti da se njemački porez na dohodak od kapitala ne može uračunati, odbiti ni prenijeti te u kojoj mjeri uračunavanje, odbitak ni prenošenje nisu stvarno izvršeni. Porez na dohodak od kapitala vraća se u pogledu svih dohodaka od kapitala u smislu prve rečenice primljenih u kalendarskoj godini na temelju rješenja o oslobođenju od poreza u skladu s člankom 155. stavkom 1. trećom rečenicom Općeg poreznog zakonika.

Prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

Pokretanje postupka pred Sudom nužno je na temelju članka 267. UFEU-a jer je dvojbeno tumačenje slobodnog kretanja kapitala na temelju članka 63. UFEU-a (prije članak 56. UEZ-a). Za ishod postupka povodom predmetne tužbe ključno je jesu li uvjeti koje je utvrdio njemački zakonodavac u članku 32. stavku 5. KStG-a, o kojima ovisi povrat poreza na dohodak od kapitala u slučaju dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji, to jest dividendi povezanih s udjelima manjima od 15 % (u pogledu raspodjela do 31. prosinca 2008.) odnosno 10 % (u pogledu raspodjela nakon 31. prosinca 2008.), u skladu s pravom Unije te stoga

primjenjivi. Prethodna pitanja relevantna su za donošenje odluke u ovom predmetu. Osim dvojbenog uvjeta navedenog u prethodnom pitanju, ispunjeni su svi ostali uvjeti za povrat u skladu s člankom 32. stavkom 5. KStG-a. Članak 32. stavak 5. KStG-a primjenjiv je na sporne godine u skladu s člankom 34. stavkom 13.b KStG-a. Dividende u pogledu kojih je sporan porez na dohodak od kapitala dobit odbijen i plaćen predstavljaju u materijalnom smislu dohotke od kapitala u skladu s člankom 20. stavkom 1. točkom 1. EStG-a (članak 32. stavak 5. prva rečenica KStG-a).

Pravo na povrat pretpostavlja da je vjerovnik društvo podložno ograničenoj poreznoj obvezi u smislu članka 54. UFEU-a (članak 32. stavak 5. točka 1. podtočka (a) KStG-a) koje ima sjedište (članak 10. AO-a) i mjesto uprave (članak 11. AO-a) na državnom području države članice EU-a ili države članice EGP-a (članak 32. stavak 5. prva rečenica točka 1. podtočka (b) KStG-a) te u državi mjesta svoje uprave bez mogućnosti izbora i izuzeća podliježe neograničenoj poreznoj obvezi koja je usporediva s člankom 1. KStG-a (članak 32. stavak 5. prva rečenica točka 1. podtočka (c) KStG-a). Ti su uvjeti ispunjeni. Tužitelj je kao primatelj dividende od društva sa sjedištem u Njemačkoj društvo podložno ograničenoj poreznoj obvezi na temelju članka 2. točke 1. KStG-a. Također je društvo u smislu članka 54. UFEU-a (članak 32. stavak 5. točka 1. podtočka (a) KStG-a). Ispunjen je i uvjet iz članka 32. stavka 5. prve rečenice točke 1. podtočke (b) KStG-a. I tužiteljevo sjedište u smislu članka 10. AO-a i mjesto uprave u smislu članka 11. AO-a nalaze se u Velikoj Britaniji.

Što se tiče, osobito, mjesta uprave, tužitelj je svojom argumentacijom u dovoljnoj mjeri uvjerio ovo sudsko vijeće te je podnošenjem odgovarajućih dokumenata dokazao da njegovi direktori uglavnom imaju poslovni nastan u Engleskoj i da se sjednice upravnog odbora održavale u sjedištu društva u Velikoj Britaniji. Tužitelj je u tom pogledu dostavio izvadak iz engleskog trgovačkog registra s popisom osoba koje u njegovo ime djeluju, a koje su imale poslovni nastan pretežno u Engleskoj. Osim toga, tužitelj je dostavio dva zapisnika o sastancima direktora od 31. siječnja 2007. koji su održani u sjedištu društva. Također je podnio izvješće direktora i financijske izvještaje na dan 31. ožujka 2009., u kojima su „UK based directors” izričito navedeni kao „key management personnel”.

Neovisno o tome, ovo sudsko vijeće smatra da se zahtjevom da se sjedište (članak 10. AO-a) i mjesto uprave (članak 11. AO-a) moraju nalaziti na državnom području države članice EU-a ili države članice EGP-a (članak 32. stavak 5. prva rečenica točka 1. KStG-a) krši primarno pravo Unije te da se on stoga ionako ne primjenjuje. Naime, novo uređenje temelji se na kršenju slobodnog kretanja kapitala, a doseg te temeljne slobode u pravilu utječe na treće zemlje. Tako je Sud EU-a svoju odluku od 20. listopada 2011. (C-284/09), zbog koje je uveden članak 32. stavak 5. KStG-a, temeljio na slobodnom kretanju kapitala (članak 63. UFEU-a), a upravo ne na slobodi poslovnog nastana (članak 49. UFEU-a). U njoj je Sud Europske unije naveo da država članica krši obveze koje ima na temelju članka 56. stavka 1. UEZ-a, odnosno slobodno kretanje kapitala, time što je dividende

raspodijeljene društvima sa sjedištem u drugim državama članicama podvrgnula strožem oporezivanju od dividendi raspodijeljenih društvima sa sjedištem u tuzemstvu ako ne postoji najmanji udio matičnog društva u kapitalu društva kćeri, predviđen člankom 3. stavkom 1. točkom (a) Direktive 90/435. Činjenica da se to smatra kršenjem slobodnog kretanja kapitala znači da se matična društva sa sjedištem u trećim zemljama koje nemaju najniži udio mogu pozivati na kršenje europskog primarnog prava. Naime, slobodno kretanje kapitala je jedina temeljna sloboda koja je primjenjiva i u odnosu na treće zemlje (vidjeti presudu od 18. prosinca 2007., C-101/05). Tako se člankom 63. stavkom 1. UFEU-a (prije članak 56. UEZ-a) određuje da su zabranjena sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama te između država članica i trećih zemalja.

To je potvrđeno presudom Europskog suda od 13. studenoga 2019. (C-641/17, College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München). U skladu s njom, oporezivanjem dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji koje su raspodijeljene inozemnim mirovinskim fondovima krši se slobodno kretanje kapitala. Naime, rezidentni mirovinski fondovi mogu primiti dividende te su pritom oslobođeni poreza jer u okviru postupka razreza poreza mogu odbijeni porez na dohodak od kapitala uračunati porezu na dobit ili dobiti povrat gotovo čitavog tog poreza. Suprotno tomu, u pogledu nerezidentnih mirovinskih fondova, odnosno, što se tiče činjeničnog stanja u navedenom predmetu, mirovinskog fonda sa sjedištem u Kanadi, to jest trećoj državi, takva uračunavanja ili povrati isključeni su s obzirom na to da je za takve mirovinske fondove porez na dobit plaćen po odbitku konačan, u skladu s člankom 32. stavkom 1. točkom 2. KStG-a te u pogledu njih čini konačno porezno opterećenje. Stoga je Sud u tom predmetu smatrao da je došlo do povrede slobodnog kretanja kapitala. Slijedom toga, ta presuda također govori u prilog tomu da se ni društva sa sjedištem u trećim državama koja ostvaruju dohodak od dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji ne bi smjela na temelju slobodnog kretanja kapitala staviti u nepovoljniji položaj nego društva sa sjedištem u tuzemstvu, tj. unutar Zajednice, koja ostvaruju dohodak od dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji.

Budući da tužitelj s udjelom od 5,26 % tijekom spornih godina nema kontrolirajući postotak vlasničkoga kapitala društva Ambratec GmbH, u svakom slučaju bespredmetna je u tom pogledu odluka o odnosu između slobodnog kretanja kapitala i slobode poslovnog nastana, posebice u situacijama koje uključuju treće države. Što se tiče povrede slobodnog kretanja kapitala, članak 32. stavak 5. prvu rečenicu točku 1. KStG-a valja ograničiti na način da se primjenjuje i na društva sa sjedištem i/ili sjedištem uprave u trećim državama. Pravo Europske unije je u skladu s člankom 23. GG-a i člankom 267. UFEU-a sastavni dio njemačkog saveznog prava, i to s prednosti primjene pred nacionalnim pravom. Sudovi zbog toga ne mogu primijeniti odredbe njemačkog prava u mjeri u kojoj se njima krši pravo Unije.

Međutim, nacionalna norma u pravilu nije u potpunosti neprimjenjiva u slučaju kršenja primarnog prava EU-a. Naime, prednost primjene prava Zajednice nema takav učinak da se u potpunosti ne primijeni norma koja je u suprotnosti s pravom

Unije. Umjesto toga, zahtjeve utvrđene pravom Zajednice koje je Sud Europske unije formulirao na obvezujući način treba u odgovarajućim slučajevima u dotične norme unijeti na način koji se naziva umanjenje za održavanje valjanosti („geltungserhaltende Reduktion“). Time se u okviru razvoja sudske prakse stvara stanje u skladu s pravom Unije. S obzirom na prethodno navedeno, članak 32. stavak 5. prvu rečenicu točku 1. KStG-a valja tumačiti na način da se propis primjenjuje i na društva sa sjedištem i/ili sjedištem uprave u trećim državama. Što se tiče spornog slučaja, to znači da bi odredba članka 32. stavka 5. EStG-a bila mjerodavna i da sjedište tužiteljeve uprave nije bilo u Velikoj Britaniji. Naime, mjesto sjedišta uprave u državi članici EU-a ili državi EGP-a nije relevantno s obzirom na prethodno navedeni način tumačenja norme.

Ispunjen je i uvjet predviđen člankom 32. stavkom 5. prvom rečenicom točkom 1. podtočkom (c) KStG-a. Tužitelj u državi mjesta svoje uprave podliježe bez mogućnosti izbora i izuzeća neograničenoj poreznoj obvezi koja je usporediva s člankom 1. KStG-a. Mjesto tužiteljeve uprave nalazi se u Velikoj Britaniji. Ondje tužitelj također podliježe neograničenoj poreznoj obvezi. Ne postoji ni mogućnost izbora ni izuzeće. Također je udovoljeno zahtjevu iz članka 32. stavka 5. prve rečenice točke 2. KStG-a. Nerezidentno matično društvo mora u skladu s tom odredbom izravno sudjelovati u temeljnom kapitalu društva dužnika dohotka od kapitala i ne smije ispunjavati uvjet u pogledu najnižeg udjela propisan člankom 43.b stavkom 2. EStG-a. Udio stoga mora biti manji od 10 %. Tužitelj ima udio od 5,26 % u temeljnom kapitalu njemačkog društva Ambratec GmbH, koji je prema tome manji od 10 %. Potvrda britanskih poreznih tijela (HM Revenue & Custom) od 12. kolovoza 2014. udovoljava zahtjevima u pogledu dokazivanja iz članka 32. stavka 5. četvrte rečenice KStG-a.

Člankom 32. stavkom 5. drugom rečenicom točkom 1. KStG-a zahtijeva se da vjerovnik dohodaka od kapitala ne može tražiti povrat na temelju drugih propisa. Taj uvjet je ispunjen. Konkretno, u spornom slučaju nije moguć povrat u skladu s člankom 44.a stavkom 9. ili člankom 50.d stavkom 1. drugom rečenicom EStG-a. Ispunjen je i uvjet predviđen člankom 32. stavkom 5. drugom rečenicom točkom 2. KStG-a. U skladu s člankom 32. stavkom 5. drugom rečenicom točkom 2. KStG-a, pravo na povrat u smislu članka 32. stavka 5. prve rečenice KStG-a može se uzeti u obzir isključivo u pogledu dohodaka od kapitala koji se u skladu s člankom 8.b stavkom 1. KStG-a ne uzimaju u obzir prilikom određivanja prihoda. Tako se, s jedne strane, zakonom osigurava da se pravo na povrat u smislu članka 8.b stavka 5. ne umanjuje za paušalne poslovne troškove koji se ne mogu odbiti. S druge strane, i prije svega, upućivanjem na članak 8.b stavak 1. KStG-a sprečava se povrat poreza na dohodak od kapitala u slučajevima predviđenima novom verzijom članka 8.b stavka 4., tj. u slučajevima oporezivih udjela u slobodnoj prodaji. Postupkom povrata u skladu s člankom 32. stavkom 5. KStG-a stoga su bez ograničenja, uključujući kvalificirane udjele i udjele u slobodnoj prodaji, odsad obuhvaćeni isključivo primici primljeni do referentnog datuma 28. veljače 2013.; vidjeti članak 34. stavak 7.a drugu rečenicu, kako je izmijenjen Zakonom o provedbi presude Suda Europske unije od 21. ožujka 2013. Taj je uvjet ispunjen u pogledu raspodjela dividendi tijekom spornih godina.

U spornom slučaju ispunjen je uvjet predviđen člankom 32. stavkom 5. drugom rečenicom točkom 3. KStG-a, prema kojem se dohotci od kapitala u skladu s pravnim sustavima trećih zemalja ne pripisuju osobi koja nema pravo na povrat u skladu s ovim stavkom ako je izravno ostvarila dohotke od kapitala. Konkretno, s obzirom na strana pravila koja se odnose, primjerice, na oporezivanje grupacije, sporne dividende ne pripisuju se nijednoj osobi koja sama ne bi mogla zahtijevati povrat u smislu članka 32. stavka 5. KStG-a. Konačno, tužiteljevo pravo na potpuni ili djelomični povrat poreza na dohodak od kapitala nije isključeno u slučaju odgovarajuće primjene članka 50.d stavka 3. EStG-a, jer nisu ispunjeni uvjeti utvrđeni tom odredbom. U tim okolnostima nije potrebno odlučiti o zakonitosti tog uvjeta.

Međutim, problematičnim se čini zahtjev iz članka 32. stavka 5. druge rečenice točke 5. KStG-a. U skladu s njim, pravo na povrat odbit će se ako se odbijeni porez na dohodak od kapitala ne može uračunati vjerovniku ili izravnom ili neizravnom vlasniku udjela u vjerovnikovu kapitalu niti se može odbiti kao operativni trošak ili poslovni troškovi; u tom je pogledu dovoljna već mogućnost prenošenja poreznog kredita. Na taj će se način povrat u skladu s člankom 32. stavkom 5. KStG-a odobriti isključivo ako se nepovoljniji položaj nerezidentnih primatelja dividendi u odnosu na rezidentne primatelje dividendi ne može izjednačiti uračunavanjem, odbitkom od porezne osnovice ili prenošenjem poreznog kredita u inozemstvo.

Osim toga, potvrdom inozemne porezne uprave iz koje proizlazi da se njemački porez na dohodak od kapitala ne može uračunati, odbiti ni prenijeti te u kojoj mjeri uračunavanje, odbitak ni prenošenje nisu stvarno izvršeni tužitelj mora u skladu s člankom 32. stavkom 5. petom rečenicom KStG-a dokazati da je ispunjen taj uvjet. U tom pogledu ovo sudsko vijeće tumači zakonsku odredbu na način da se potvrda mora podnijeti i u pogledu vjerovnika dohodaka od kapitala, to jest tužitelja u glavnom postupku, i u pogledu svih izravnih i neizravnih vlasnika udjela. Naime, odredba je formulirana na općenit način, tako da ju valjda tumačiti općenito, a time u odnosu na sve razine. To potvrđuje njezin sustavni odnos s člankom 32. stavkom 5. drugom rečenicom točkom 5. KStG-a, u kojem se zahtijeva da se porez na dohodak od kapitala ne može uračunati vjerovniku ili izravnom ili neizravnom vlasniku udjela u vjerovnikovu kapitalu niti se može odbiti kao operativni trošak ili poslovni troškovi. S obzirom na taj uvjet, zahtjev u pogledu potvrde, koji je očigledno povezan s člankom 32. stavkom 5. drugom rečenicom točkom 5. KStG-a, treba iz sustavnih razloga također proširiti na sve razine sudjelovanja.

Međutim, u predmetnom slučaju nije moguće utvrditi je li ispunjen uvjet predviđen člankom 32. stavkom 5. drugom rečenicom točkom 5. KStG-a. Tužitelj je u stopostotnom vlasništvu društva The Amber Chemical Co. Ltd. Radi se o društvu uvrštenom na burzu. Tretman društva Amber Chemical Co. Ltd., a posebice njegovih članova, u vezi s porezom na dohodak od kapitala nije objektivno razvidan. Što se tiče samog tužitelja, on je podnio potvrdu poreznog tijela Ujedinjene Kraljevine od 12. kolovoza 2014. Tom se potvrdom i u pogledu

financijske godine 2006./2007. (priljevi od dividendi u 2006. i 2007.) i u pogledu financijske godine 2008./2009. (priljevi od dividendi u 2008.) potvrđuje da opterećenje njemačkim porezom na dohodak od kapitala nije umanjeno te da se ni ubuduće ne može umanjiti. Pitanje je li to u pravnom smislu posljedica oslobođenja od dividendi ili nedostatka obujma uračunavanja zbog gubitaškog stanja nije relevantno u tom pogledu, suprotno onomu što tvrdi tuženik. Naime, u nacionalnoj situaciji porez na dohodak od kapitala uračunava se i vraća i tijekom gubitaške godine.

Nije moguć odgovarajući dokaz u pogledu zahtjeva da se ne samo njemu, nego ni izravnom ili neizravnom vlasniku udjela u njegovu kapitalu ne može uračunati porez na dohodak od kapitala po odbitku ni uzeti u obzir za smanjenje poreza. Doduše, tužitelj je podnio izračune poreza za matično društvo Amber Chemical Co. Ltd. Čak i kad bi se prihvatila tužiteljeva tvrdnja da na razini društva Amber Chemical Co. Ltd. nisu uračunani njemački porezi po odbitku, ne postoje odgovarajuća utvrđenja u pogledu vlasnika udjela u društvu Amber Chemical Co. Ltd. kao neizravnih vlasnika udjela u tužiteljevu kapitalu. Osim toga, nije riječ o inozemnoj potvrdi u smislu članka 32. stavka 5. pete rečenice KStG-a.

Iz opće potvrde porezne uprave Ujedinjene Kraljevine o neuračunavanju od 24. svibnja 2016. koju je dostavio tužitelj proizlazi da uračunavanje u pravilu nije moguće isključivo u slučaju osoba koje neizravno drže udjele (to jest izravnih vlasnika udjela u tužiteljevu kapitalu). Međutim, riječ je o općoj izjavi britanskog poreznog tijela koja nema nikakvu konkretnu vezu s predmetnim slučajem, osobito s neizravnim vlasnikom udjela u tužiteljevu kapitalu. Osim toga, nije poznato u kojim su državama neizravni vlasnici udjela, to jest izravni vlasnici udjela u društvu The Amber Chemical Co. Ltd. uvrštenom na burzu, imali poslovni nastan tijekom spornih godina niti se to može razjasniti. Opće potvrde o neuračunavanju koje je izdala nadležna porezna uprava stoga nisu prikladne. Tužiteljev zahtjev za povrat treba zbog toga odbiti na temelju članka 32. stavka 5. KStG-a. Međutim, bilo bi drukčije ako bi se zahtjevom iz članka 32. stavka 5. druge rečenice točke 5. KStG-a kršilo slobodno kretanje kapitala, zbog čega ne bi bio primjenjiv. U tom bi slučaju valjalo prihvatiti tužiteljev zahtjev za povrat. Iz toga slijedi da je pitanje protive li se slobodnom kretanju kapitala odredbe članka 32. stavka 5. druge rečenice točke 5. i članka 32. stavka 5. pete rečenice KStG-a ključno za rješenje spora.

Dvojbe ovog sudskog vijeća u pogledu prava Unije odnose se na povredu slobodnog kretanja kapitala (članak 63. stavak 1. i članak 65. UFEU-a), kao primarnog prava Zajednice, te na načela proporcionalnosti i korisnog učinka.

1. Prvo prethodno pitanje: povreda slobodnog kretanja kapitala (članak 63. stavak 1. i članak 65. UFEU-a)

Tužitelj, kao nerezidentno društvo podložno ograničenoj poreznoj obvezi, plaća u pogledu primljenih dividendi porez na dohodak od kapitala od 15 %, a zbog članka 32. stavka 5. druge rečenice točke 5. i članka 32. stavka 5. pete rečenice

KStG-a nema mogućnosti uračunavanja ni povrata. Nasuprot tomu, njemačkim društvima podložnima neograničenoj poreznoj obvezi u potpunosti se porez na dohodak od kapitala uračunava u njihovu obvezu plaćanja poreza na dobit i eventualno vraća. Dvojbe ovog sudskog vijeća zbog takvog nejednakog postupanja odnose se na moguću povredu slobodnog kretanja kapitala u skladu s člankom 63. stavkom 1. u vezi s člankom 65. UFEU-a.

Iz sudske prakse Suda proizlazi da mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju mjere koje su takve prirode da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u državi članici ili odvrćaju rezidente navedene države članice od ulaganja u drugim državama (vidjeti osobito presude od 13. studenoga 2019., C-641/17, C-641/17, College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, t. 48., i od 10. travnja 2014., C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, t. 39.). Konkretnije, nepovoljno postupanje prema dividendama uplaćenima nerezidentnim društvima u jednoj državi članici, u odnosu na postupanje rezervirano za dividende rezidentnih društava može odvratiti društva sa sjedištem u državi članici različitoj od navedene države članice od ulaganja u tu državu članicu i, slijedom navedenog, predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala načelno zabranjeno člankom 63. UFEU- a (u pogledu oporezivanja nerezidentnih mirovinskih fondova koji primaju dividende iz područja unutar Zajednice vidjeti presude od 13. studenoga 2019., C-641/17, College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, t. 49., od 20. listopada 2011., C-284/09, Komisija/Njemačka, t. 72. i sljedeća točka, i od 22. studenoga 2012., C-600/10, Komisija/Njemačka, t. 15.).

Primjena težeg poreznog opterećenja na dividende isplaćene nerezidentnim društvima od opterećenja koje u odnosu na iste dividende podnose rezidentna društva čini takvo nepovoljno postupanje (u pogledu oporezivanja nerezidentnih mirovinskih fondova koji primaju dividende iz područja unutar Zajednice vidjeti presude od 13. studenoga 2019., C-641/17, College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, t. 49., te od 17. rujna 2015., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, Miljoen i dr., t. 48.). Isto vrijedi i za potpuno ili znatno oslobođenje dividendi isplaćenih rezidentnom društvu, dok se na dividende isplaćene nerezidentnom društvu primjenjuje konačan porez po odbitku (vidjeti presudu od 8. studenoga 2012., C-342/10, Komisija/Finska, t. 32. i 33.).

U tom smislu postoji zadiranje u područje zaštite slobodnog kretanja kapitala u skladu s člankom 63. UFEU-a. Naime, člankom 32. stavkom 5. KStG-a povezuje se povrat poreza na dohodak od kapitala nerezidentnim društvima koja drže udjele u kapitalu rezidentnog društva manje od 10 % odnosno 15 % s uvjetima strožima od onoga u pogledu povrata poreza na dohodak od kapitala nerezidentnim društvima koja drže udjele u kapitalu rezidentnog društva manje od 10 % odnosno 15 %. Naime, nerezidentnim društvima vratit će se porez na dohodak od kapitala isključivo ako se odbijeni porez na dohodak od kapitala može uračunati vjerovniku ili izravnom ili neizravnom vlasniku udjela u vjerovnikovu kapitalu ili se može odbiti kao operativni trošak ili poslovni troškovi. Osim toga, to se u skladu s člankom 32. stavkom 5. petom rečenicom KStG-a dokazuje podnošenjem

potvrde inozemne porezne uprave. Međutim, taj se zahtjev ne primjenjuje na povrat poreza na dohodak od kapitala rezidentnim društvima.

Ovo sudsko vijeće dvoji u pogledu opravdanosti tog zadiranja. Dvojbeno je jesu li odredbe članka 32. stavka 5. druge rečenice točke 5. i članka 32. stavka 5. pete rečenice KStG-a opravdane u smislu članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a. U skladu s člankom 65. UFEU-a, članak 63. UFEU-a ne dovodi u pitanje pravo država članica da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala. Ta se odredba, s obzirom na to da predstavlja iznimku od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, mora usko tumačiti. Prema tome, navedena odredba ne može se tumačiti u smislu da je svako porezno zakonodavstvo koje uključuje razlikovanje poreznih obveznika prema mjestu boravišta ili državi članici u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s UFEU-om (vidjeti presudu od 13. studenoga 2019., C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, t. 63.). Naime, odstupanje predviđeno u članku 65. stavku 1. točki (a) UFEU-a samo je ograničeno člankom 65. stavkom 3. UFEU-a, prema kojem nacionalne odredbe iz stavka 1. tog članka 1. „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa kako je utvrđeno u članku 63. UFEU-a” (vidjeti presude od 13. studenoga 2019., C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, t. 48., i od 10. travnja 2014., C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, t. 55. i 56.).

Nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a mora se stoga razlikovati od diskriminacije zabranjene člankom 65. stavkom 3. UFEU-a. U tom se pogledu nacionalni porezni propis može smatrati usklađenim s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala isključivo ako se razlika u postupanju odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdan važnim razlogom u općem interesu (vidjeti presude od 13. studenoga 2019., C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, t. 64., i od 10. svibnja 2012., C-338/11 do C-347/11, *Santander Asset Management SGIIC i dr.*, t. 23.). Pritom se usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije treba ispitati s obzirom na cilj predmetnih nacionalnih odredbi, kao i predmet i sadržaj tih odredbi (vidjeti presudu od 13. studenoga 2019., C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, t. 65.).

Osim toga, položaj nerezidentnih poreznih obveznika približava se situaciji rezidentnih poreznih obveznika ako država, jednostrano ili na temelju sporazuma, podvrgne porezu na dohodak ne samo rezidentne porezne obveznike nego i nerezidentne porezne obveznike u pogledu dividendi koje primaju od rezidentnog društva (vidjeti presude od 8. studenoga 2007., C-379/05, *Amurta*, t. 38., i od 20. listopada 2011., C-284/09, *Komisija/Njemačka*, t. 56.). Naime, upravo je izvršavanje porezne nadležnosti te države ono koje, neovisno o svakom oporezivanju u drugoj državi članici, uključuje rizik od lančanog oporezivanja ili

dvostrukoga gospodarskog oporezivanja. U takvom slučaju, kako se nerezidentna društva koja su primatelji dividende ne bi suočila s ograničenjem slobodnog kretanja kapitala, u načelu zabranjenim člankom 63. UFEU-a (prije članak 56. UEZ-a), država u kojoj je društvo koje isplaćuje dividende rezidentno treba paziti na to da, s obzirom na sustav predviđen njezinim nacionalnim pravom za sprečavanje ili ublažavanje lančanog oporezivanja ili ekonomskog dvostrukoga oporezivanja, nerezidentna društva imaju tretman jednak onome rezidentnih društava (vidjeti presude od 8. studenoga 2007., C-379/05, Amurta, t. 39., i od 20. listopada 2011., C-284/09, Komisija/Njemačka, t. 56.).

Savezna Republika Njemačka se u predmetnom slučaju odlučila za izvršavanje porezne nadležnosti u pogledu dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji koje su raspodijeljene rezidentnim društvima oporezivanjem porezom na dohodak od kapitala s naknadnom mogućnosti uračunavanja. Međutim, Savezna Republika Njemačka također se odlučila za oporezivanje dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji koje su raspodijeljene rezidentnim društvima porezom na dohodak od kapitala. Ta se društva nalaze u usporedivoj situaciji u pogledu izbjegavanja višestrukog oporezivanja. Nije razvidno da rezidentna društva koja primaju dividende povezane s udjelima u slobodnoj prodaji nisu usporediva s nerezidentnim društvima koja primaju dividende povezane s udjelima u slobodnoj prodaji. U tom se pogledu čini da nisu opravdani različiti uvjeti za priznavanje povrata odnosno uračunavanje poreza na dohodak od kapitala.

Ovo sudsko vijeće također dvoji o opravdanosti različitog postupanja s obzirom na klauzulu Amurta. Tako se konačna naplata poreza na dohodak od kapitala u državi izvora može prema klauzuli Amurta opravdati ako ga država poslovnog nastana u potpunosti uračuna u utvrđeni porez i eventualno vrati (vidjeti presudu od 8. studenoga 2007., C-379/05, Amurta, t. 79. i sljedeće točke); to bi moglo biti obuhvaćeno dvojbenom odredbom članka 32. stavka 5. druge rečenice točke 5. KStG-a (t.61.). Takva mogućnost uračunavanja u državi tužiteljeva poslovnog nastana mogla bi u predmetnom slučaju proizlaziti iz članka 23. stavka 2. točke (a) DBA-GB-a. Porez koji se prema njemačkom pravu izravno ili po odbitku plaća na dobiti ili dohotke iz izvora u Njemačkoj uračunava se u skladu s tom odredbom porezima Ujedinjene Kraljevine, koji se izračunavaju na temelju dobiti ili dohodaka koji služe izračunu njemačkog poreza. Posljedično, ako se sporazumom predviđa uračunavanje, to je uračunavanje ograničeno na britanski porez koji se odnosi na dividende koje raspodjeljuje njemački subjekt. Stoga nije zajamčeno uračunavanje njemačkog poreza na dohodak od kapitala u cjelokupnom iznosu od 15 %.

Neizravni vlasnici udjela faktički se ne mogu utvrditi, tako da nije moguće utvrditi postoje li bilateralne mogućnosti uračunavanja s učinkom uračunavanja poreza na dohodak od kapitala u državi poslovnog nastana. Osim toga, proširenje članka 32. stavka 5. druge rečenice točke 5. KStG-a, posebice i na sve neizravne vlasnike udjela, pretpostavlja zahtjeve u pogledu utvrđivanja, kojima ne podliježe rezidentno društvo koja prima dividende.

2. Drugo prethodno pitanje: povreda načela proporcionalnosti i korisnog učinka

Ako se na prvo prethodno pitanje odgovori niječno i stoga je u skladu sa slobodnim kretanjem kapitala da nerezidentno društvo koje prima dividende povezane s udjelima u slobodnoj prodaji mora u svrhu povrata poreza na dohodak od kapitala podnijeti dokaz u obliku potvrde inozemne porezne uprave da se njemu ili osobi koja izravno ili neizravno drži udjele u njegovu kapitalu ne može uračunati porez na dohodak od kapitala ili da ga se ne može odbiti kao operativni trošak ili poslovne troškove, ovo sudsko vijeće dvoji o tome je li s načelima proporcionalnosti i korisnog učinka u suprotnosti takva potvrda ako je nerezidentnom primatelju dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji faktički nemoguće dostaviti tu potvrdu.

U skladu s načelom korisnog učinka, države članice moraju poduzeti sve mjere kako bi osigurale da pravo Zajednice bude što učinkovitije. Načelom djelotvornosti nalaže se da izvršavanje prava dodijeljenih pravnim poretom Zajednice ne smije biti praktički nemoguće ili pretjerano otežano (vidjeti presude od 8. ožujka 2001., C-397/98 i C-410/98, *Metallgesellschaft*, t. 85., te od 2. listopada 2003., C-147/01, *Weber's Wineworld*, t. 38.). Načelom proporcionalnosti nalaže se da su mjere prikladne za ostvarenje tih ciljeva i da se njima ne prekoračuje ono što je za to nužno (vidjeti presudu od 26. veljače 2019., C-581/17, *Wächtler*, t. 63.).

Čak i ako bi uvjet iz članka 32. stavka 5. druge rečenice točke 5. KStG-a bio u skladu sa slobodnim kretanjem kapitala, porezni obveznici koji traže povrat poreza na dohodak od kapitala (u ovom predmetu: tužitelj) stavljaju se u iznimno težak položaj zahtjevom da se postojanje tog uvjeta u pogledu svih izravnih i neizravnih vlasnika članova društva mora dokazati podnošenjem odgovarajućih potvrda inozemnih poreznih tijela u skladu s člankom 32. stavkom 5. petom rečenicom KStG-a. Podnošenje tih potvrda ponekad zahtijeva neproporcionalni napor u vezi s utvrđivanjem ili čak može biti praktično nemoguće, kao što je to slučaj u ovom predmetu. U ovom je slučaju ostvarivanje slobodnog kretanja kapitala praktički onemogućeno poreznom obvezniku koji traži povrat poreza na dohodak od kapitala, odnosno tužitelju u ovom predmetu. Tim zahtjevom Savezna Republika Njemačka stoga nije poduzela mjere kako bi pravo Zajednice bilo što učinkovitije, nego je čak faktički ugrozila njegovu provedbu.

Zakonom također nisu predviđene iznimke od zahtjeva u pogledu dokazivanja iz članka 32. stavka 5. pete rečenice KStG-a. U skladu sa zakonskom odredbom, nije relevantno to da je vjerovniku faktički nemoguće predočiti dokaze ili potvrde inozemne porezne uprave ni da je to neopravdano. Ovo sudsko vijeće dvoji o tome je li to u skladu s aspektima proporcionalnosti povezanima s vladavinom prava, a posebice s načelom korisnog učinka priznatim pravom Unije. Čak i ako Sud državi članici općenito odobri široke mogućnosti u pogledu postupovnog prenošenja materijalnog prava predviđenog pravom Unije, postoje ograničenja. Međutim, one su prekoračene ako je podnošenje dokaza faktički onemogućeno.