

## Věc C-572/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

3. listopadu 2020

**Předkládající soud:**

Finanzgericht Köln (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

20. května 2020

**Žalobkyně:**

ACC Silicones Ltd.

**Žalovaný:**

Bundeszentralamt für Steuern

**Předmět původního řízení**

Daňové právo – Daň z příjmu z kapitálového majetku – Žádost o vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku podaná zahraniční společností, které jsou vypláceny dividendy z její drobné kapitálové účasti na tuzemských společnostech

**Předmět a právní základ předběžné otázky**

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

**Předběžné otázky**

I. Brání článek 63 SFEU (bývalý článek 56 Smlouvy o ES) takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je ustanovení dotčené v původním řízení, které od společnosti-nerezidenta, která pobírá dividendy z kapitálových účastí a nedosahuje minimálního podílu podle čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice 90/435 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (ve znění pozměněném směrnicí 2003/123), požaduje za účelem

výběru daně z příjmu z kapitálového majetku důkaz v podobě potvrzení zahraničního daňového orgánu, že daň z příjmu z kapitálového majetku nemůže být u ní nebo jejího přímého či nepřímého podílníka započtena nebo odečtena jako provozní výdaj či výdaj na propagaci a že k takovému započtení, odpočtu nebo převodu skutečně nedošlo, pokud od společnosti-rezidenta se stejnou výší kapitálové účasti není takovýto důkaz za účelem vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku požadován?

II. V případě záporné odpovědi na první otázku:

Brání zásada proporcionality a zásada *effet utile* požadavku potvrzení popsanému v první otázce, jestliže příjemce-nerezident pobírající dividendy z takzvaných drobných kapitálových účastí prakticky není schopen takového potvrzení poskytnout?

### **Uplatňovaná ustanovení unijního práva**

Smlouva o fungování Evropské unie (SFEU), zejména články 49, 54, 63, 65 a 267

Směrnice Rady 90/453/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (ve znění pozměněném směrnicí 2003/123, dále jen "směrnice 90/435"), zejména článek 3

Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen „směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“)

### **Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva**

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Ústava Spolkové republiky Německo, dále jen „GG“), zejména článek 23

Körperschaftsteuergesetz (zákon o korporační dani, dále jen „KStG“), konkrétně § 2, § 8b, § 31, § 32 a § 34 (ve znění pozměněném Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 (zákon provádějící rozsudek SDEU ze dne 20. října 2011 ve věci C-284/09, dále jen „EuGHUmsG“)

Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu, dále jen „EStG“), konkrétně § 20, § 36, § 43, § 43b, § 44a, § 45a, § 49 a § 50d

Abgabenordnung (daňový řád, dále jen „AO“), zejména § 10, § 11, § 90 a § 155

Německo-britská dohoda o zamezení dvojímu zdanění (dále jen „DBA-GB“), konkrétně čl. VI odst. 1

## Shrnutí skutkového stavu a řízení

Účastníci řízení vedou spor o to, zda má žalobkyně za sporné roky 2006-2008 ohledně dividend plynoucích z drobných kapitálových účastí nárok na vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku podle § 32 odst. 5 KStG. Žalobkyně je kapitálová společnost se sídlem ve Velké Británii, která ve sporných letech 2006, 2007 a 2008 vlastnila 5,26% podíl na základním jmění společnosti Ambratec GmbH, Mainz. Žalobkyně je ze 100 % vlastněna společností The Amber Chemical Co. Ltd., která je kótována na burze. Ve sporných letech obdržela žalobkyně od společnosti Ambratec GmbH podíly na zisku. Z tohoto rozděleného zisku společnost Ambratec GmbH odečetla a odvedla daň z příjmu z kapitálového majetku ve výši 20 % s připočtením příspěvku na solidaritu ve výši 5,5 %.

Žádostí ze dne 29. prosince 2009, která byla žalovanému doručena dne 31. prosince 2009, žalobkyně požádala o vrácení sražené a odvedené daně z příjmu z kapitálového majetku a příspěvku na solidaritu za sporné roky 2006 až 2008. Jednu část žádosti žalobkyně opřela o § 50d odst. 1 EStG ve spojení s čl. VI odst. 1 DBA-GB, neboť DBA-GB omezuje srážkovou daň na 15 %. Další část opřela ohledně vrácení zbývající daně z příjmu z kapitálového majetku o základní svobody zakotvené ve Smlouvě o ES resp. ve Smlouvě o fungování Evropské unie. Rozhodnutím ze dne 7. října 2010 žalovaný rozhodl o žádostech, které se opíraly o § 50d odst. 1 EStG ve spojení s čl. VI odst. 1 DBA-GB, a v souladu s nimi vrátil daň z příjmu z kapitálového majetku a příspěvek na solidaritu. Rozhodnutími ze dne 8. června 2015 žalovaný s odvoláním na žádost ze dne 31. prosince 2009 v ostatním zamítl osvobození od německých srážkových daní z příjmu z kapitálového majetku a jejich vrácení podle § 32 odst. 5 KStG za sporné roky. Proti těmto rozhodnutím žalobkyně včas podala námitku. Rozhodnutími ze dne 22. ledna 2016 byly tyto námitky zamítnuty jako neopodstatněné. Žalobkyně na to včas podala žalobu.

## Argumentace žalobkyně

Na odůvodnění své žaloby žalobkyně tvrdí, že předložila doklady ve smyslu § 32 odst. 5 první věty bodu 1 písm. b) a c) KStG. Cílem § 32 odst. 5 KStG je podle ní zamezit konečnému zatížení zahraničních kapitálových společností (mateřských společností), které od svých tuzemských dceřiných společností obdržely dividendy, tak, že zahraniční věřitel kapitálových příjmů má nárok na vrácení daně v případech stanovených Soudním dvorem. Žalobkyně usazená v Anglii tvrdí, že zasedání vedení společnosti se ve sporných letech konala v Anglii. Mimoto jsou její jednatelé usazeni převážně v Anglii. Předložila potvrzení britského daňového orgánu ze dne 12. srpna 2014. Tvrdí, že také prokázala, že německou daň z příjmu z kapitálového majetku u ní nelze započítat, odečíst ani převést a k zápočtu, odpočtu ani převodu skutečně také nedošlo.

V rozsahu, v němž žalovaný požaduje předložit potvrzení státu sídla, že sražená daň z příjmu z kapitálového majetku nemůže být započtena nebo zohledněna v

rámci daňového odpočtu nejen u ní, žalobkyně, nýbrž ani u jejích přímých a nepřímých podílníků, doložila tuto skutečnost formou daňových výpočtů. Z nich vyplývá, že na úrovni společnosti Amber Chemical Co. Ltd., mateřské společnosti, nebyla německá srážková daň započtena (ani u dividend, které byly přijaty přímo), a že by informace o přijatých dividendách na úrovni dceřiné společnosti - tedy na její úrovni, úrovni žalobkyně - a s tím spojená německá srážková daň byly v plném rozsahu zcela ztraceny. Na této úrovni nelze požadovat předložení potvrzení vystavené HMRC. Poskytnutí tohoto důkazu je nutno považovat za nepřiměřené a nevyplývá z § 32 odst. 5 KStG ani z § 90 odst. 1, 2 AO, neboť jde nad rámec toho, co je nezbytné pro přezkum nároku na vrácení daně podle § 32 odst. 5 KStG a pro kladné rozhodnutí o něm.

Skutečnost, že takovýto zápočet nelze na úrovni jejího přímého či nepřímého podílníka provést, není nutno dále prokazovat, neboť těmto osobám nejsou připočteny odpovídající příjmy. Požadavek předložit pro přímé a nepřímé podílníky nepřímo kótované společnosti vzorové potvrzení ale zcela zjevně překračuje rozumnou míru. Poskytnutí důkazu může v tomto ohledu ztroskotat již na tom, že akcionáře mateřské společnosti v období výplaty podílů na zisku již není možné dohledat. V průběhu řízení o žalobě předložila žalobkyně obecná potvrzení HMRC o nezapočtení ze dne 24. května 2016. Z nich vyplývá, že u osob, které mají jen nepřímou účast (tedy od přímých podílníků žalobkyně), obecně nelze provést zápočet. Žalobkyně tvrdí, že požadavek předložení takového obecného potvrzení je porušením unijního a ústavního práva.

### **Argumentace žalovaného**

Žalovaný tvrdí, že žalobkyně nemá nárok na vrácení daně podle § 32 odst. 5 KStG, neboť neprokázala splnění příslušných podmínek. Žalobkyně nepředložila zákonem požadované doklady podle § 32 odst. 5 první věty 1 bodu 1 písm. b) a c) KStG ohledně místa vedení společnosti. Ustanovení § 32 odst. 5 druhé věty bodu 5 KStG dále stanoví podmínku, že zápočet, odpočet nebo převod stržené daně nesmí být možný na úrovni žalobkyně samotné ani na úrovni jejích přímých a nepřímých podílníků. Toto ustanovení je konkretizováno povinností předložení důkazu v § 32 odst. 5 páté větě KStG. Kromě důkazu, že obecně neexistuje možnost takového zvýhodnění, je nutno také doložit, že ke zvýhodnění skutečně nedošlo. Tento požadavek implikuje také povinnost uvést podrobné údaje o přesném okruhu osob, které jsou přímými a nepřímými podílníky, nezávisle na jejich právní formě. K tomu se nabízí předložení organigramu, který poskytne přehled o celém řetězci účastí až k poslední nepřímé osobě. Ani tuto podmínku žalobkyně nesplnila. Žalobkyně neprokázala nemožnost daňového zohlednění sporného odpočtu u jejích nepřímých a přímých podílníků v jejich státě usazení (§ 32 odst. 5 druhá věta bod 5 ve spojení s pátou větou KStG). Požadavek stanovený v § 32 odst. 5 třetí větě KStG nemá za následek neodůvodněnou diskriminaci.

Případné omezení základních svobod zaručených smlouvou o EU je odůvodněné, jestliže slouží k zachování soudržnosti daňového režimu. To předpokládá přímou

souvislost mezi dotyčným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním takového zvýhodnění určitým daňovým odvodem (rozsudky ze dne 13. března 2007, C-524/04, *Test Claimants*, bod 68, a ze dne 8. listopadu 2007, C-379/05, bod 46). Z toho vyplývá, že není zapotřebí, aby Spolková republika Německo poskytovala daňovou úlevu, jestliže osvobození od odpočtu daně z příjmu z kapitálového majetku u dividend, které byly vyplaceny kapitálovými společnostmi usazenými v Německu, bylo nebo mohlo být dosaženo již úlevami zahraničního přímého nebo nepřímého příjemce dividend ve státě usazení. Proto jsou daňové orgány členského státu oprávněny požadovat od daňového poplatníka důkazy, které považují za nezbytné k posouzení, zda jsou splněny podmínky daňového zvýhodnění upraveného dotčenými právními předpisy, včetně autentičnosti a povahy srážek daně provedených v jiných členských státech (rozsudky ze dne 30. června 2011, C-262/09, *Meilicke II*, a ze dne 10. února 2011, C-436/08, *Haribo*).

### ***Posouzení sporu z hlediska vnitrostátního práva***

V případě výplaty podílů na zisku dosahuje společník usazený v zahraničí příjmy z kapitálového majetku ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 EStG, které podle § 49 odst. 1 bodu 5a EStG podléhají omezené daňové povinnosti. Daň z příjmu je v tomto ohledu podle § 43 odst. 1 první větu bodu 1 EStG (u kapitálové společnosti ve spojení s § 31 odst. 1 první větou KStG) vybírána srážkou z příjmu z kapitálového majetku (daň z příjmu z kapitálového majetku). Stržená a odvedená daň z příjmu z kapitálového majetku může být vrácena. Podmínky vrácení daně se liší podle toho, zda je se jedná o drobnou kapitálovou účast, tedy účast nižší než 15 % resp. 10 %, na korporaci usazené v tuzemsku nebo v zahraničí. Jedná-li se o drobnou kapitálovou účast na korporaci usazenou v tuzemsku, jsou dividendy, které jí byly vyplaceny tuzemskou společností ve sporných letech a až do vstupu EuGHUmSg v platnost podle § 8b odst. 1 KStG osvobozeny od daně. Podle § 31 odst. 1 KStG ve spojení s § 36 odst. 2 bodem 2 EStG se sražená daň z příjmu z kapitálového majetku ve sporném období započte s daňovou povinností tuzemské korporace a může být vrácena. Podmínkou pro započtení (a případné vrácení) daně z příjmu z kapitálového majetku je, že tato daň byla sražena a odvedena. To je nutno doložit předložením potvrzení podle § 45a odst. 2 nebo 3 EStG. Pro výplaty dividend korporacím usazeným v zahraničí, které mají drobnou kapitálovou účast, je možnost vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku stanovena v § 32 odst. 5 KStG. Podmínky se však liší od těch, které platí pro započtení resp. vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku tuzemských společností.

#### **aa. Historie vzniku ustanovení § 32 odst. 5 KStG**

Ustanovení § 32 odst. 5 KStG přijal zákonodárce po přijetí rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. října 2011 ve věci C-284/09. Soudní dvůr v tomto rozsudku rozhodl, že liberační účinky srážky daně podle § 32 odst. 1 KStG z dividend vyplacených korporacím-nerezidentům, které nedosahují míru podílu stanovenou směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech, porušují volný pohyb kapitálu zakotvený v SFEU a Dohodě o EHP.



## **bb. Normativní obsah ustanovení § 32 odst. 5 KStG**

Ustanovení § 32 odst. 5 KStG upravuje různé podmínky pro vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku, mj. také určité povinnosti poskytnout důkaz a předložit potvrzení. Tento právní předpis stanoví:

- (5) Je-li korporační daň věřitele z příjmů z kapitálového majetku ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 EStG uhrazena podle odstavce 1, je sražená a odvedená daň z příjmu z kapitálového majetku vrácena věřiteli příjmů z kapitálového majetku na jeho žádost v souladu s § 36 odst. 2 bodem 2 EStG, je-li
1. věřitel příjmů z kapitálového majetku společností s omezenou daňovou povinností podle § 2 bodu 1, která
    - a) je současně společností ve smyslu článku 54 Smlouvy o fungování Evropské unie nebo článku 34 Dohody o Evropském hospodářském prostoru,
    - b) má sídlo a místo vedení společnosti na území členského státu Evropské unie nebo státu, který spadá do působnosti Dohody o Evropském hospodářském prostoru,
    - c) ve státě místa svého vedení podléhá bez možnosti volby neomezené daňové povinnosti srovnatelné s § 1, aniž by od ní byla osvobozena, a
  2. věřitel má přímý podíl na základním kapitálu nebo jmění dlužnice příjmů z kapitálového majetku a nesplňuje podmínku minimálního podílu stanovenou v § 43b odst. 2 EStG.

První věta platí pouze v případě, že

1. vrácení dotčené daně z příjmu z kapitálového majetku nestanoví jiné právní předpisy,
2. by příjmy z kapitálového majetku podle § 8b odst. 1 nebyly při výpočtu příjmu zohledněny,
3. příjmy z kapitálového majetku nemohou být na základě zahraničních právních předpisů připsány žádné osobě, která by neměla nárok na vrácení daně podle tohoto odstavce, pokud by příjmy z kapitálového majetku dosáhla přímo,
4. by nárok na úplné nebo částečné vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku nebyl vyloučen při odpovídajícím použití § 50d odst. 3 EStG a
5. daň z příjmu z kapitálového majetku nelze u věřitele nebo přímého či nepřímého podílníka věřitele započítat nebo odečíst jako provozní

výdaj nebo výdaj na propagaci; možnost převodu zápočtu je rovna zápočtu.

Dlužník příjmů z kapitálového majetku musí splnění podmínek pro vrácení daně prokázat. Zejména je povinen prokázat potvrzením daňového orgánu svého státu usazení, že v tomto státě má svůj daňový domicil, podléhá zde neomezené povinnosti ke korporační dani a není od korporační daně osvobozen a je skutečným příjemcem příjmů z kapitálového majetku. Z potvrzení zahraničního daňového orgánu musí vyplynout, že německou daň z příjmu z kapitálového majetku nelze započítat, odečíst ani převést a k zápočtu, odpočtu ani převodu ve skutečnosti nedošlo. Daň z příjmu z kapitálového majetku se vrací za všechny příjmy z kapitálového majetku dosažené v jednom kalendářním roce ve smyslu první věty na základě rozhodnutí o osvobození od daně podle § 155 odst. 1 třetí věty AO.

### **Popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru Evropské unie je v souladu s článkem 267 SFEU nezbytné, neboť panují nejasnosti týkající se chápání volného pohybu kapitálu podle článku 63 SFEU (bývalý článek 56 Smlouvy o ES). Pro výsledek řízení o žalobě je rozhodující, zda jsou podmínky stanovené německým zákonodárcem v § 32 odst. 5 KStG, které podmiňují vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku v případě dividend z drobných kapitálových účastí - tedy dividend z účastí nižších než 15 % (pro výplaty do 31. prosince 2008) resp. 10 % (pro výplaty po 31. prosinci 2008), slučitelné s právem Unie a tedy použitelné. Předběžné otázky jsou relevantní pro rozhodnutí. S výhradou jedné podmínky, která v souladu s předběžnou otázkou vyvolává pochybnosti, jsou veškeré ostatní podmínky pro vrácení daně podle § 32 odst. 5 KStG splněny. Ustanovení § 32 odst. 5 KStG jsou podle § 34 odst. 13b KStG ve sporných letech použitelná. Dividendy, u nichž byla sporná daň z příjmu z kapitálového majetku sražena a odvedena, jsou z věcného hlediska příjmy z kapitálového majetku ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 EStG (§ 32 odst. 5 první věta KStG).

Podmínkou nároku na vrácení daně je skutečnost, že věřitelem je společnost s omezenou daňovou povinností podle § 2 bodu 1 KStG, která je společností podle článku 54 SFEU (§ 32 odst. 5 bod 1 písm. a) KStG), která má své sídlo (§ 10 AO) a místo svého vedení (§ 11 AO) na území členského státu EU nebo státu EHP (§ 32 odst. 5 první věta 1 bod 1 písm. b) KStG) a ve státě místa svého vedení podléhá bez možnosti volby neomezené daňové povinnosti srovnatelné s § 1 KStG, aniž by od ní byla osvobozena (§ 32 odst. 5 první věta bod 1 písm. c) KStG). Tyto podmínky jsou splněny. Žalobkyně jako příjemkyně dividend společností usazené v Německu je podle § 2 bodu 1 KStG společností s omezenou daňovou povinností. Současně je také společností podle článku 54 SFEU (§ 32 odst. 5 bod 1 písm. a) KStG). Splněna je také podmínka § 32 odst. 5 první věty bodu 1 písm. b) KStG. Jak sídlo žalobkyně ve smyslu § 10 AO, tak i místo jejího vedení ve smyslu § 11 AO se nachází ve Velké Británii.

Zejména ohledně místa vedení společnosti žalobkyně dostatečně přesvědčila Senát svými argumenty a doložila předložením vhodných podkladů, že její jednatele mají bydliště převážně v Anglii a jednání vedení společnosti se konala v jejím sídle ve Velké Británii. V této souvislosti žalobkyně předložila výpis z anglického obchodního rejstříku se seznamem osob oprávněných k zastupování, které měly bydliště převážně v Anglii. Dále žalobkyně předložila dva protokoly z „Director Meetings“ ze dne 31. ledna 2007, které se konaly v sídle společnosti. Mimoto žalobkyně předložila „Directors’ Report“ a „Financial Statements“ ke dni 31. března 2009, které výslovně uvádí „UK based directors“ jako „key management personnel“.

Nehledě na tyto skutečnosti je Senát přesvědčen, že požadavek, že sídlo (§ 10 AO) a místo vedení společnosti (§ 11 AO) se musí nacházet na území členského státu EU nebo státu EHP (§ 32 odst. 5 první věta bod 1 KStG), porušuje primární unijní právo, a proto se beztak nepoužije. Podnětem k nové právní úpravě totiž bylo porušení volného pohybu kapitálu a tato základní svoboda má v zásadě dosah i do třetích zemí. Soudní dvůr Evropské unie proto své rozhodnutí ze dne 20. října 2011 (C-284/09), které bylo důvodem pro zavedení § 32 odst. 5 KStG, opřel o volný pohyb kapitálu (článek 63 SFEU) a nikoliv o svobodu usazování (článek 49 SFEU). Soudní dvůr v tomto rozsudku konstatoval, že členský stát tím, že v případech, kdy nebyla dosažena míra podílu mateřské společnosti na kapitálu své dceřiné společnosti, jakou stanoví čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice 90/435, zdaňovala ekonomicky více dividendy vyplácené společností usazeným v jiných členských státech než dividendy vyplácené společností se sídlem na jeho území, nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 56 odst. 1 ES, tedy porušil volný pohyb kapitálu. Skutečnost, že v tom lze spatřovat porušení volného pohybu kapitálu, má za následek, že také mateřské společnosti se sídlem v třetí zemi, které nedosahují minimálního podílu, se mohou dovolávat porušení evropského primárního práva. Volný pohyb kapitálu je totiž jedinou základní svobodou, která se uplatní také ve vztahu k třetím zemím (viz rozsudek ze dne 18. prosince 2007, C-101/05). Článek 63 odst. 1 SFEU (bývalý článek 56 Smlouvy o ES) stanoví, že jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

To potvrzuje rozsudek Soudního dvora ze dne 13. listopadu 2019 (C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia v. Finanzamt München). Podle tohoto rozsudku porušuje zdanění dividend z drobného kapitálového majetku vyplácených zahraničním penzijním fondům volný pohyb kapitálu. Rezidentní penzijní fondy totiž mohou obdržet dividendy osvobozené od daně, neboť mají v rámci vyměření daně možnost odpočíst od korporační daně daň z příjmu z kapitálového majetku, která byla vybrána srážkou, nebo získat vrácení poslední uvedené daně téměř v plné výši. Nerezidentní penzijní fondy - v této věci penzijní fond se sídlem v Kanadě, tedy ve třetí zemi - přitom nemohou takové odpočty provést ani dosáhnout takového vrácení, protože u těchto penzijních fondů má v souladu s § 32 odst. 1 bodem 2 KStG korporační daň odvedená formou srážky účinek splnění daňové povinnosti a představuje pro ně konečné daňové zatížení. Soudní dvůr v tom spatřoval porušení volného pohybu kapitálu. Také tento



rozsudek tedy hovoří pro to, že také společnosti se sídlem ve třetích zemích, které získávají dividendy z drobné kapitálové účasti, nesmí být vzhledem k volnému pohybu kapitálu v horším postavení než takovéto společnosti se sídlem v tuzemsku resp. na území Společenství.

Vzhledem k tomu, že žalobkyně se svou účastí ve výši 5,26 % ve sporných letech nedisponovala kontrolním podílem na společnosti Ambratec GmbH, není nutno rozhodovat o vztahu mezi volným pohybem kapitálu a svobodou usazování, zejména v situacích zahrnujících třetí země. S ohledem na porušení volného pohybu kapitálu musí být ustanovení § 32 odst. 5 první věty bodu 1 KStG omezeno v tom smyslu, že toto ustanovení platí také pro společnosti, jejichž sídlo a/nebo sídlo jejich vedení se nachází ve třetích zemích. Právo Evropské unie je na základě článku 23 GG a článku 267 SFEU součástí práva Spolkové republiky a má přednost před vnitrostátním právem. Soudy proto nemohou německá ustanovení uplatňovat, jsou-li v rozporu s unijním právem.

Neplatí však, že vnitrostátní normu, která porušuje primární právo EU, obecně nelze vůbec použít. Přednost použití práva Společenství nemá ten účinek, že od použití ustanovení porušujícího unijní právo je nutno zásadně zcela odhlédnout. Požadavky unijního práva, která závazně formuloval Soudní dvůr, je spíše nutno ve vhodných případech aplikovat do dotčené právní normy cestou jejího „omezení na přípustný rozsah“. Tímto způsobem je cestou dotváření práva soudem dosaženo stavu, který je v souladu s unijním právem. Vzhledem k tomu je nutno ustanovení § 32 odst. 5 první věty bodu 1 KStG vykládat v tom smyslu, že se tato právní úprava použije i na společnosti se sídlem a/nebo sídlem vedení společnosti ve třetí zemi. S ohledem na projednávanou věc to znamená, že ustanovení § 32 odst. 5 KStG by se pak použilo i v případě, že by se sídlo vedení společnosti žalobkyně nenacházelo ve Velké Británii. Místo sídla vedení společnosti v členském státě EU nebo ve státě EHP totiž pak s ohledem na takovéto zúžení rozsahu ustanovení není relevantní.

Splněna je také podmínka § 32 odst. 5 první věty bodu 1 písm. c) KStG. Žalobkyně podléhá ve státě místa svého vedení bez možnosti volby neomezené daňové povinnosti srovnatelné s § 1 KStG, aniž by od ní byla osvobozena. Místo vedení společnosti žalobkyně se nachází ve Velké Británii. Tam má žalobkyně také neomezenou daňovou povinnost. Nemá možnost volby ani není osvobozena od daně. Dále je splněn požadavek stanovený v § 32 odst. 5 první větě bodu 2 KStG. Zahraniční mateřská společnost musí mít podle tohoto ustanovení přímý podíl na základním kapitálu nebo jmění dlužnice příjmů z kapitálového majetku a nesmí splňovat podmínku minimálního podílu stanovenou v § 43b odst. 2 EStG. Výše kapitálové účasti tak musí být nižší než 10 %. Podíl žalobkyně na základním jmění německé společnosti Ambratec GmbH činí 5,26 % a je tedy nižší než 10 %. Potvrzení britského daňového orgánu (HM Revenue & Custom) ze dne 12. srpna 2014 splňuje požadavky stanovené na takovýto důkaz v § 32 odst. 5 čtvrté větě KStG.

Ustanovení § 32 odst. 5 druhé věty bodu 1 KStG vyžaduje, že se věřitel příjmů z kapitálového majetku nemůže domáhat vrácení daně podle jiných právních předpisů. Tato podmínka je splněna. V projednávané věci zejména nepřichází do úvahy vrácení daně podle § 44a odst. 9 nebo § 50d odst. 1 druhé věty EStG. Také podmínka § 32 odst. 5 druhé věty bodu 2 KStG je splněna. Podle ustanovení § 32 odst. 5 druhé věty bodu 2 KStG přichází nárok na vrácení daně ve smyslu § 32 odst. 5 první věty KStG do úvahy pouze u příjmů z kapitálového majetku, které by se podle § 8b odst. 1 KStG nezohlednily při výpočtu příjmu. Zákon tímto způsobem zprvu zaručí, že nárok na vrácení daně nebude ve smyslu § 8b odst. 5 snížen o paušální částku neodčitatelných provozních výdajů. Zadržet - a především - zamezuje odkaz na § 8b odst. 1 KStG vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku v případech § 8b odst. 4 nového znění, tedy v případech drobného kapitálového majetku podléhajícího zdanění. Postup pro vrácení daně podle § 32 odst. 5 KStG pak zahrnuje bez omezení – včetně vzájemně vlastnictví podílů a drobných kapitálových účastí – pouze příjmy, které přitekly do data 28. února 2013, viz § 34 odst. 7a druhá věta ve znění EuGHUmsG ze dne 21. března 2013. Tato podmínka je pro výplaty dividend ve sporných letech splněna.

Podmínka stanovená v § 32 odst. 5 druhé větě bodu 3 KStG, podle níž příjmy z kapitálového majetku nemohou být na základě zahraničních právních předpisů připsány žádné osobě, která by neměla nárok na vrácení daně podle tohoto odstavce, pokud by příjmů z kapitálového majetku dosáhla přímo, je ve sporné věci splněna. Sporné dividendy zejména nejsou s ohledem na zahraniční právní předpisy například o skupinovém zdanění připsovány žádné osobě, která by sama nemohla uplatnit nárok na vrácení daně ve smyslu § 32 odst. 5 KStG. Konečně není nárok žalobkyně na úplné nebo částečné vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku při odpovídajícím uplatnění § 50d odst. 3 EStG vyloučen, neboť jeho podmínky nejsou splněny. Vzhledem k tomu není nutno se zabývat otázkou, zda je tato podmínka oprávněná.

Jako problematický se však jeví požadavek stanovený v § 32 odst. 5 druhé větě bodu 5 KStG. Tímto bodem je odepřen nárok na vrácení v případě, že sraženou daň z příjmu z kapitálového majetku lze u věřitele nebo přímého či nepřímého podílníka věřitele započítat nebo ji odečíst jako provozní výdaj či jako výdaj na propagaci; postačuje již jen možnost zápočtu. Tímto způsobem je vrácení daně podle § 32 odst. 5 KStG poskytováno pouze v případě, pokud znevýhodnění zahraničních příjemců dividend v porovnání s tuzemskými příjemci dividend nemůže být kompenzováno započtením, odpočtem od vyměřovacího základu nebo převodem zápočtu v zahraničí.

Navíc musí žalobkyně tuto podmínku podle § 32 odst. 5 páté věty KStG prokázat předložením potvrzení zahraničního daňového orgánu, z něhož vyplývá, že německou daň z příjmu z kapitálového majetku nelze započítat, odečíst nebo převést a že k započtení, odpočtu nebo převodu také skutečně nedošlo. Senát přitom toto zákonné ustanovení chápe v tom smyslu, že toto potvrzení musí být předloženo jak pro věřitele příjmů z kapitálového majetku, tedy žalobkyni, tak i pro veškeré její přímé a nepřímé podílníky. Ustanovení je totiž formulováno

obecně, je tedy nutno jej chápat obecně a tedy ve vztahu ke všem úrovním. To potvrzuje systematická souvislost s § 32 odst. 5 druhou větou bodem 5 KStG, který požaduje, aby nemohla být daň z příjmu z kapitálového majetku započtena u věřitele nebo jeho přímého či nepřímého podílníka nebo odečtena jako provozní výdaj nebo výdaj na propagaci, Vzhledem k této podmínce musí být požadavek potvrzení, který se zjevně týká § 32 odst. 5 druhé věty bodu 5 KStG, ze systematických důvodů rozšířen na veškeré úrovně kapitálové účasti.

V projednávané věci tedy nelze zjistit, zda je podmínka stanovená v § 32 odst. 5 druhé větě bodě 5 KStG splněna. Podíly na žalobkyni jsou ze 100 % v držení společnosti The Amber Chemical Co. Ltd. Jedná se o společnost kótovanou na burze. Způsob, jakým s daní z příjmu z kapitálového majetku nakládá společnost The Amber Chemical Co. Ltd. a zejména její společníci, nelze konkrétně zjistit. Pokud jde o žalobkyni samotnou, ta předložila potvrzení britského daňového orgánu HMRC ze dne 12. srpna 2014. Toto potvrzení jak pro obchodní rok 2006/2007 (přijaté dividendy z let 2006 a 2007), tak i pro obchodní rok 2008/2009 (přijaté dividendy z roku 2008) konstatuje, že na německou daň z příjmu z kapitálového majetku úleva poskytnuta nebyla a nebude ani v budoucnosti. Zda se tato skutečnost právně zakládá na osvobození dividend od daně nebo na nedostatečném objemu k zápočtu v důsledku ztrátové situace, přitom není relevantní, byť je žalovaný jiného názoru. Ve vnitrostátní situaci se započtení a vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku provede i ve ztrátovém roce.

Ohledně požadavku, že sražená daň z příjmu z kapitálového majetku není započtena nebo zohledněna v rámci daňového odpočtu nejen u žalobkyně, nýbrž ani u jejích přímých nebo nepřímých podílníků, nelze příslušný důkaz předložit. Pro společnost Amber Chemical Co. Ltd., mateřskou společnost, sice žalobkyně předložila daňové výpočty. Dokonce pokud bychom chtěli na tomto základě, stejně jako žalobkyně, vycházet z toho, že na úrovni společnosti Amber Chemical Co. Ltd. nebyly německé srážkové daně započteny, chybí odpovídající zjištění ohledně podílníkům společnosti Amber Chemical Co. Ltd. jako nepřímé podílnice žalobkyně. Mimoto se nejedná o zahraniční potvrzení ve smyslu § 32 odst. 5 páté věty KStG.

Z obecných potvrzení o nezapočtení vystavených HMRC dne 24. května 2016 vyplývá, že zápočet obecně nelze provést u pouze nepřímých podílníků (tedy od přímých podílníků žalobkyně). Jedná se však o obecné prohlášení britského finančního úřadu, které nemá konkrétní vazbu na sporný případ, zejména na nepřímé podílníky žalobkyně. Navíc není známo, v kterých zemích byly ve sporných letech usazení nepřímí podílníci - tedy přímí podílníci kótované společnosti The Amber Chemical Co. Ltd. - a tuto skutečnost ani nelze vyjasnit. Tato obecná potvrzení o nezapočtení tedy mají také tu nevýhodu, že není zjevné, že byly vystaveny příslušným daňovým orgánem. Žádost žalobkyně o vrácení daně podle § 32 odst. 5 KStG by tak musela být zamítnuta. Jinak by tomu ale bylo v případě, že by požadavek § 32 odst. 5 druhé věty bodu 5 KStG porušoval volný pohyb kapitálu a proto by se nepoužil. V tom případě by muselo být žádosti žalobkyně o vrácení daně vyhověno. Otázka, zda volný pohyb kapitálu brání

ustanovení § 32 odst. 5 druhé větě bodu 5 a páté větě KStG, je proto relevantní pro rozhodnutí.

Pochybnosti senátu související s unijním právem se týkají porušení volného pohybu kapitálu (čl. 63 odst. 1 a článek 65 SFEU) jako primárního práva Společenství, jakož i zásady proporcionality a zásady *effet utile*.

### **1. První předběžná otázka: Porušení volného pohybu kapitálu (čl. 63 odst. 1 a článek 65 SFEU)**

Jako zahraniční společnosti s omezenou daňovou povinností jsou dividendy, které žalobkyně pobírá, zdaňovány 15% daní z příjmu z kapitálového majetku a žalobkyně vzhledem k ustanovení § 32 odst. 5 druhé větě bodu 5 a páté větě KStG nemá možnost si tuto daň započítat nebo nechat vrátit. Naproti tomu je německým společností s neomezenou daňovou povinností daň z příjmu z kapitálového majetku v plném rozsahu započítána s jejich celkovou daňovou povinností na korporační dani a případně vrácena. Z tohoto nerovného zacházení vyplývají pro senát pochybnosti s ohledem na možné porušení volného pohybu kapitálu podle čl. 63 odst. 1 ve spojení s článkem 65 SFEU.

Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že mezi opatření zakázaná podle čl. 63 odst. 1 SFEU jakožto omezení pohybu kapitálu patří taková opatření, která mohou od investování v některém členském státě odradit osoby, které nejsou v tomto státě rezidenty, nebo odradit osoby-rezidenty v uvedeném členském státě od investování v jiných státech (viz mj. rozsudky ze dne 13. listopadu 2019, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia v. Finanzamt München*, bod 48; ze dne 10. dubna 2014, C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, bod 39). Méně příznivé zacházení členského státu s dividendami vyplácenými společností-nerezidentům ve srovnání se zacházením svědčícím dividendám vypláceným společností-rezidentům může konkrétně společnost usazené v jiném členském státě odradit od uskutečnění investic tuzemsku a představuje proto omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU (viz ke zdanění nerezidentních penzijních fondů, které pobírají dividendy z území Společenství, rozsudky ze dne 13. listopadu 2019, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia v. Finanzamt München*, bod 49, ze dne 20. října 2011, C-284/09 - *Komise v. Německo*, bod 72 a násl., ze dne 22. listopadu 2012, C-600/10 - *Komise v. Německo*, bod 15).

Takové méně příznivé zacházení představuje větší daňové zatížení dividend vyplácených společností-nerezidentům, než je zatížení, které nesou společností-rezidenti, pokud jde o tytéž dividendy (viz ke zdanění nerezidentních penzijních fondů, které pobírají dividendy z území Společenství, rozsudky ze dne 13. listopadu 2019, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia v. Finanzamt München*, bod 49, ze dne 17. září 2015, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, *Miljoen a další*, bod 48). Totéž platí pro úplné nebo částečné osvobození dividend vyplácených společností-rezidentům, od daně, zatímco dividendy vyplácené



společnostem-nerezidentům podléhají konečné srážkové dani (viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, C-342/10, Komise v. Finsko, body 32 a 33).

Z toho vyplývá, že se jedná o zásah do oblasti ochrany volného pohybu kapitálu podle článku 63 SFEU. Ustanovení § 32 odst. 5 KStG totiž podmiňuje vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku společnostem-nerezidentům, které mají menší než 10% resp. 15% kapitálové účasti na společnosti-rezidentovi, přísnějšími podmínkami než vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku společnostem-rezidentům, které mají menší než 10% resp. 15% kapitálovou účast na společnosti-rezidentovi. Zahraničním společnostem je totiž daň z příjmu z kapitálového majetku vrácena pouze v případě, že sražená daň z příjmu z kapitálového majetku nemůže být u věřitele nebo jeho přímého nebo nepřímého podílníka započtena nebo odečtena jako provozní výdaj nebo výdaj na propagaci. Tato skutečnost musí být navíc podle § 32 odst. 5 páté věty KStG prokázána předložením potvrzení zahraničního daňového orgánu. Pro vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku tuzemským společnostem tento požadavek tedy neplatí.

Senát má pochybnosti o tom, zda je tento zásah odůvodněný. Panují pochybnosti o tom, zda je ustanovení § 32 odst. 5 druhé věty bodu 5 a páté věty KStG odůvodněno podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU. Podle ustanovení článku 65 SFEU není článkem 63 dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován. Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno striktně. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou FEU (viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2019, C-641/17, College Pension Plan of British Columbia v. Finanzamt München, bod 63). Výjimka stanovená v čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU je totiž sama zúžena na základě čl. 65 odst. 3 SFEU, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 [SFEU]“ (viz rozsudky ze dne 13. listopadu 2019, C-641/17, College Pension Plan of British Columbia v. Finanzamt München, bod 63, a ze dne 10. dubna 2014, C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, bod 55 a 56).

Je proto třeba odlišit rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU od diskriminace zakázané ustanovením čl. 65 odst. 3 SFEU. Platí, že aby mohla být vnitrostátní daňová právní úprava považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudky ze dne 13. listopadu 2019, C-641/17, College Pension Plan of British Columbia v. Finanzamt München, bod 64, a ze dne 10. května 2012, C-338/11 až C-347/11, Santander Asset Management SGIIC a další, bod 23). Srovnatelnost přeshraniční situace s



vnitrostátní situací se v tomto ohledu musí posuzovat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními, jakož i na jejich předmět a obsah (viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2019, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia v. Finanzamt München*, bod 65).

Mimoto se situace daňových poplatníků-nerezidentů blíží situaci daňových poplatníků-rezidentů, jakmile členský stát jednostranně nebo prostřednictvím smlouvy podrobí dani z příjmu nejen daňové poplatníky-rezidenty, nýbrž i daňové poplatníky-nerezidenty, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta (viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, C-379/05, *Amurta*, bod 38, a ze dne 20. října 2011, C-284/09, *Komise v. Německo*, bod 56). Nebezpečí řetězového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění je totiž nezávisle na jakémkoli zdanění v jiném členském státě způsobeno samotným výkonem daňové pravomoci tímto státem. V takovém případě, aby zahraniční společnosti-příjemci nebyly vystaveny omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU (bývalý článek 56 ES), musí stát, jehož je rozdělující společnost rezidentem, dbát na to, aby se v souvislosti s mechanismem upraveným jeho vnitrostátním právem za účelem zabránění řetězovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění nebo jeho zmírnění ve vztahu k zahraničním společnostem-příjemcům uplatňovalo rovnocenné zacházení jako ve vztahu k tuzemským společnostem-příjemcům (viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2007, C-379/05, *Amurta*, bod 39, a ze dne 20. října 2011, C-284/09, *Komise v. Německo*, bod 56).

V projednávané věci se Spolková republika Německo s ohledem na dividendy z drobných kapitálových účastí, které jsou vypláceny společností usazeným v tuzemsku, při výkonu své daňové pravomoci rozhodla pro zdanění formou daně z příjmu z kapitálového majetku s následnou možností zápočtu. Spolková republika Německo se však rozhodla také pro zdanění dividend z drobných kapitálových účastí vyplácených zahraničním společností daní z příjmu z kapitálového majetku. Ty se pro zamezení řetězovému zdanění nachází ve srovnatelné situaci. Není zjevné, že by společnosti-rezidenti, které jsou příjemci dividend z drobných kapitálových účastí, nebyly srovnatelné s takovými společnostmi-nerezidenty. Různé podmínky pro dosažení vrácení resp. zápočtu daně z příjmu z kapitálového majetku se tedy jeví neodůvodněné.

Senát má také pochybnosti o tom, že je nerovné zacházení odůvodněno v souladu s rozhodnutím ve věci *Amurta*. Podle tohoto rozhodnutí může být konečný výběr daně z příjmů z kapitálového majetku ve státě zdroje odůvodněný, pokud ji stát sídla v plném rozsahu započítá s vyměřenou daní a případně také vrátí (viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, C-379/05, *Amurta*, bod 79 a násl.); této podmínce by ustanovení § 32 odst. 5 druhé věty 2 bodu 5 KStG, které je v projednávané věci sporné, mohlo vyhovět (bod 61). V projednávané věci by takováto možnost zápočtu ve státě sídla žalobkyně mohla vyplývat z čl. 23 odst. 2 písm. a) DBA-GB. Podle tohoto ustanovení se německá daň, která je podle německého práva nepřímo nebo formou srážky vybírána ze zisků nebo příjmů ze zdrojů v Německu, započte s daněmi Spojeného království, které se vypočtou na

základě zisků a příjmů, jenž slouží k výpočtu německé daně. Dohoda tedy sice zápočet stanoví, tento zápočet je však omezen na britskou daň, která připadá na dividendy vyplácené německou korporací. Není tedy zajištěn zápočet německé daně z příjmu z kapitálového majetku v plné výši 15 %.

S ohledem na nepřímé podílníky fakticky není možné tuto daň určit, takže nelze zjistit, zda existují bilaterální možnosti zápočtu, v jejichž důsledku je daň z kapitálového majetku ve státě sídla započtena. Navíc rozšíření § 32 odst. 5 druhé věty bodu 5 KStG zejména také na veškeré nepřímé podílníky vyžaduje provádět šetření, které tuzemské společnosti, jenž je příjemcem dividend, uloženo není.

## **2. Druhá předběžná otázka: Porušení zásady efektivity a zásady *effet utile***

Bude-li odpověď na první předběžnou otázku záporná a se svobodou pohybu kapitálu tedy bude slučitelné, že společnost-nerezident, která pobírá dividendy z drobné kapitálové účasti, musí za účelem vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku potvrzením zahraničního daňového orgánu prokázat, že daň z příjmu z kapitálového majetku nemůže být u ní nebo jejích přímých nebo nepřímých podílníků započtena nebo odečtena jako provozní výdaj nebo výdaj na propagaci, pak má Senát pochybnosti v tom smyslu, zda zásada proporcionality a zásada *effet utile* brání takovémuto potvrzení, jestliže příjemce dividend z drobné kapitálové účasti usazený v zahraničí fakticky nemá možnost takového potvrzení získat.

Podle zásady *effet utile* musí členské státy přijímat všechna opatření tak, aby zajistily co největší účinnost práva Společenství. Podle zásady efektivity nesmí být výkon práv přiznaných právním řádem Společenství v praxi znemožňován nebo nadměrně ztěžován (viz rozsudek ze dne 8. března 2001, C-397/98 a C-410/98, Metallgesellschaft, bod 85, ze dne 2. října 2003, C-147/01, Weber's Wineworld, bod 38). Podle zásady proporcionality musí být opatření vhodná k dosažení těchto cílů a nesmějí překračovat rámec toho, co je pro to nezbytné (viz rozsudek ze dne 26. února 2019, C-581/17, Wächtler, bod 63).

Dokonce i v případě, že by podmínka stanovená § 32 odst. 5 druhou větou bodem 5 KStG měla být slučitelná s volným pohybem kapitálu, staví požadavek doložit existenci této podmínky ve vztahu ke všem přímým a nepřímým společníkům předložením příslušných potvrzení zahraničních daňových orgánů podle § 32 odst. 5 páté věty KStG, osobu povinnou k dani, která žádá o vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku - v projednávané věci žalobkyni -, před značné obtíže. K získání takovýchto potvrzení totiž musí být vynaloženo nepoměrné úsilí a může být - jako v projednávané věci - dokonce prakticky nemožné. V tom případě je pak výkon volného pohybu kapitálu osobě povinné k dani, který žádá o vrácení daně z příjmu z kapitálového majetku - v projednávané věci žalobkyni -, prakticky znemožněn. Spolková republika Německo tímto požadavkem tak nepřijala opatření, jehož cílem je zajistit co největší účinnost práva Společenství, nýbrž takové, které jeho provádění dokonce maří.

Zákon nestanoví ani žádné výjimky z tohoto požadavku důkazu podle § 32 odst. 5 páté věty KStG. Podle této zákonné úpravy není relevantní, že pro věřitele prakticky není možné předložit takové důkazy nebo potvrzení zahraniční finanční správy, nebo že to je pro něj neúnosné. Senát má pochybnosti o tom, zda je to slučitelné s aspekty proporcionality právního státu a zejména se zásadou *effet utile* zakotvenou v unijním právu. Ačkoliv Soudní dvůr Evropské unie členskému státu obecně přiznává široký prostor pro procesně právní provádění hmotného práva požadovaného podle unijních právních předpisů, existují určité hranice. Ty hranice jsou však v případě, že předložení důkazu je fakticky blokováno, překročeny.

PRACOVNÍ DOKUMENT