

Zadeva C-572/20

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

3. november 2020

Predložitveno sodišče:

Finanzgericht Köln (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

20. maj 2020

Tožeča stranka:

ACC Silicones Ltd.

Tožena stranka:

Bundeszentralamt für Steuern

Predmet postopka v glavni stvari

Davčno pravo – Davek od dohodka iz kapitala – Zahteva za vračilo davka od dohodka iz kapitala, ki ga vloži tuja družba, ki so ji bile izplačane dividende iz naslova razpršenega lastništva deležev (free float) v domačih družbah

Predmet in pravna podlaga predloga

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

I. Ali člen 63 PDEU (prej člen 56 ES) nasprotuje nacionalni davčni določbi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki od družbe s sedežem v tujini, ki prejme dividende iz naslova udeležbe, ki ne dosega minimalnega deleža iz člena 3(1)(a) Direktive o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (v različici po spremembi z Direktivo 2003/123), zahteva, da za namene vračila davka od dohodka iz kapitala predloži

dokaz (potrdilo tuje davčne uprave), da davek od dohodka iz kapitala pri njej ali pri subjektu, ki ima v njej neposredni ali posredni delež, ne more biti vračunan ali odbit kot operativni strošek ali kot strošek poslovanja in da do vštetja, odbitka ali prenosa tudi dejansko ni prišlo, kadar se od družbe s sedežem na nacionalnem ozemlju pri isti višini deleža za namen vračila davka od dohodka iz kapitala tak dokaz ne zahteva?

II. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen:

Ali načelo sorazmernosti in načelo polnega učinka nasprotujeta zahtevi po potrdilu, navedenem v vprašanju I., če je za prejemnika dividend iz naslova t. im. razpršenih lastniških deležev s sedežem v tujini dejansko nemogoče, da bi to potrdilo predložil?

Navedene določbe prava Unije

Pogodba o delovanju Evropske unije (v nadaljevanju: PDEU), zlasti členi 49, 54, 63, 65, in 267

Direktiva Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (v različici po spremembi z Direktivo 2003/123, v nadaljevanju: Direktiva 90/435), zlasti člen 3

Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (v nadaljevanju: Direktiva o matičnih in odvisnih družbah)

Navedene nacionalne določbe

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (ustava Zvezne republike Nemčije, v nadaljevanju: GG), zlasti člen 23

Körperschaftsteuergesetz (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, v nadaljevanju: KStG) zlasti členi 2, 8b, 31, 32 in 34 (v različici po spremembi z zakonom o prenosu sodbe Sodišča Evropske unije z dne 20. oktobra 2011 v zadevi C-284/09)

Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini, v nadaljevanju: EStG) zlasti členi 20, 36, 43, 43b, 44a, 45a, 49 in 50d

Abgabenordnung (davčni zakonik, v nadaljevanju: AO), zlasti členi 10, 11, 90 in 155

Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen (Nemško-britanski sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v nadaljevanju: DBA-GB), zlasti člen VI(1)

Predstavitev dejanskega stanja in postopka

Med strankama je sporno, ali je tožeča stranka za sporna leta od 2006 do 2008 v zvezi z dividendami iz naslova razpršenega lastništva v skladu s členom 32(5) KStG upravičena zahtevati vračilo davka od dohodka iz kapitala. Tožeča stranka je kapitalska družba s sedežem v Veliki Britaniji, ki je imela v letih 2006, 2007 in 2008 5,26 % delež v osnovnem kapitalu družbe Ambratec GmbH iz Mainza. Tožeča stranka je 100 % v lasti družbe The Amber Chemical Co. Ltd., ki kotira na borzi. Tožeča stranka je v spornih letih od družbe Ambratec GmbH prejela izplačila dobička. Za ta izplačila dobička je družba Ambratec GmbH odtegnila in plačala davek od dohodka iz kapitala v višini 20 % in solidarnostni dodatek v višini 5,5 %.

Tožeča stranka je z zahtevo z dne 29. decembra 2009, ki jo je tožena stranka prejela 31. decembra 2009, za sporna leta od 2006 do 2008 zahtevala vračilo odtegnjenega in plačanega davka od dohodka iz kapitala in solidarnostnega dodatka. Del te zahteve je tožeča stranka oprla na člen 50(1) EStG v povezavi s členom VI(1) DBA-GB, ker DBA-GB stopnjo pri viru odtegnjenega davka omejuje na 15 %. Drugi del, ki se nanaša na vračilo preostalega davka od dohodka iz kapitala, pa je oprla na temeljne svoboščine iz Pogodbe ES oziroma PDEU. Tožena stranka je s sklepom z dne 7. oktobra 2010 odločila o zahtevah, ki se opirajo na člen 50d(1) EStG v povezavi s členom VI(1) DBA-GB, in je, kot je bilo zahtevano, odobrila vračilo davka od dohodka iz kapitala in solidarnostnega dodatka. Tožena stranka je s sklepi z dne 8. junija 2015 v zvezi z zahtevo z dne 31. decembra 2009 na podlagi člena 32(5) KStG za sporna leta zavrnila odobritev izjeme in vračilo nemških davčnih odtegljajev iz naslova dohodka iz kapitala. Tožeča stranka je zoper te sklepe vložila pravočasen ugovor. Z odločbami o ugovoru z dne 22. januarja 2016 so bili ugovori zavrnjeni kot neutemeljeni. Tožeča stranka je nato v predpisanem roku vložila tožbo.

Trditve tožeče stranke

Tožeča stranka v utemeljitev tožbe navaja, da so bili dokazi v smislu člena 32(5), prvi stavek, točka 1(b) in (c) KStG predloženi. Cilj člena 32(5) KStG naj bi bil, da se s pravico do vračila, ki jo ima tuji upnik dohodka iz kapitala v primerih, ki jih je določilo Sodišče, prepreči, da bi bile tuje kapitalske družbe (matične družbe), ki so prejele dividende od svojih (nemških) odvisnih družb, dokončno obdavčene. Tožeča stranka, ki ima sedež v Angliji, navaja, da so bili sestanki uprave v spornih letih v Angliji. Poleg tega naj imeli njeni direktorji v glavnem prebivališče v Angliji. Navaja, da je predložila potrdilo britanske davčne uprave z dne 12. avgusta 2014. Trdi, da je dokazala tudi, da nemškega davka od dohodka iz kapitala ne more všteti, odbiti ali prenesti in da do vštetja, odbitka ali prenosa tudi dejansko ni prišlo.

V delu, v katerem tožena stranka zahteva predložitev potrdila države sedeža, da ne tožeča stranka ne oseba, ki ima v njej neposredni ali posredni delež ne more všteti

odtegnjenega davka od dohodka iz kapitala ali ga upoštevati za namen zmanjšanja davka, je tožeča stranka predložila ta dokaz v obliki odmer davka. Iz teh naj bi izhajalo, da na ravni Amber Chemical Co. Ltd, matične družbe, ni prišlo do vštetja nemških davkov, odtegnjenih pri viru (tudi ne za del dividend, ki je bil prejet neposredno) in da so bile v zvezi s tem vse informacije o dividendah, prejetih na ravni odvisne družbe, torej na ravni tožeče stranke, in o povezanem nemškem davku pri viru, v celoti izgubljene. Na tej ravni naj ne bi bilo mogoče zahtevati predložitve potrdila davčne uprave Združenega kraljestva. Predložitev tega dokaza naj bi bilo treba šteti za nesorazmerno in naj ne bi bila zajeta niti s členom 32(5) KStG niti s členom 90(1) in (2) AO, ker presega tisto, kar je potrebno za preučitev in izdajo ugodilne odločbe v zvezi z zahtevo za vračilo na podlagi člena 32(5) KStG.

Dejstvo, da neposredni ali posredni družbenik tožeče stranke ne more všteti davka, naj ne bi potrebovalo nobenega nadaljnjega dokaza, ker se tem osebam ne pripiše noben ustrezajoč dohodek. Zahteva po predložitvi vzorčnega potrdila za neposredne ali posredne družbenike družbe, ki posredno kotira na borzi, bi očitno kršila vsakršno sorazmernost. V zvezi s tem bi bila predložitev dokaza verjetno neuspešna že zato, ker družbenikov matične družbe v obdobju izplačila dividend ni več mogoče identificirati. V postopku s tožbo je tožeča stranka predložila splošna potrdila o nevštetju davčne uprave Združenega kraljestva z dne 24. maja 2016. Iz teh je razvidno, da v primeru le posrednih družbenikov (torej tistih za neposrednimi družbeniki tožeče stranke) vštetje načeloma ni mogoče. Tožeča stranka trdi, da je zahteva za predložitev takega splošnega potrdila v nasprotju s pravom Unije in ustavnim pravom.

Trditve tožene stranke

Tožena stranka navaja, da ni pravice do vračila na podlagi člena 32(5) KStG, ker tožeča stranka ni dokazala, da so bili pogoji za vračilo izpolnjeni. Tožeča stranka naj ne bi predložila zakonsko zahtevanih dokazov iz člena 32(5), prvi stavek, točka (1)(b) in (c) KStG glede kraja njene uprave. Poleg tega naj bi člen 32(5), drugi stavek, točka 5, KStG določal pogoj, da vštetje, odbitek ali prenos odtegnjenega davka niso bili mogoči niti na ravni same tožeče stranke niti na ravni njenega neposrednega ali posrednega družbenika. Ta določba naj bi bila konkretizirana z obveznostjo predložitve dokaza iz člena 32(5), peti stavek, KStG. Ta določa, da je treba predložiti dokaz ne le, da taka ugodnost načeloma ne obstaja, ampak tudi dokaz, da do pridobitve ugodnosti tudi dejansko ni prišlo. Zahteva po dokazu naj bi vključevala tudi obveznost predložitve podrobnih informacij o natančni kategoriji oseb, ki so neposredni in posredni lastniki deležev, ne glede na njihovo pravno obliko. V zvezi s tem naj bi izdelava organigrama omogočila razjasnitev celotne verige udeležbe do zadnje posredno udeležene osebe. Tožeča stranka naj ne bi izpolnila tudi tega pogoja. Tožeča stranka naj ne bi dokazala, da zneska spornega odtegljaja ni mogoče davčno upoštevati pri enem od njenih neposrednih ali posrednih družbenikov v njihovi državi sedeža (člen 32(5), drugi stavek, točka 5, KStG v povezavi s petim stavkom

tega člena). Zahteva po dokazu iz člena 32(5), tretji stavek, KStG naj ne bi povzročala neupravičene diskriminacije.

Morebitna omejitev temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo EU, naj bi bila upravičena, če se želi z njo ohraniti doslednost davčne ureditve. To naj bi predpostavljalo obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno obremenitvijo (sodbi z dne 13. marca 2007, C-524/04, *Test Claimants*, točka 68, in z dne 8. novembra 2007, *Amurta*, C-379/05, točka 46). Zato meni, da Zvezna republika Nemčija ni dolžna zagotoviti davčne razbremenitve, kadar je bila oprostitvev odtegljaja davka od dohodka iz kapitala od dividend, ki jih je razdelila kapitalska družba s sedežem v Nemčiji, dejansko dosežena ali bi lahko bila dosežena z razbremenitvijo tujih neposrednih ali posrednih prejemnikov dividend v njihovi državi sedeža. Zato naj bi bili davčni organi države članice Evropske unije upravičeni od davčnega zavezanca zahtevati vse potrebne dokaze za presojo, ali so izpolnjeni pogoji za davčno ugodnost, določeni z upošteveno zakonodajo, in kateri davčni odbitki so bili v drugih državah dejansko izvedeni (sodbi z dne 30. junija 2011, C-262/09, *Meilicke II*, in z dne 10. februarja 2011, C-436/08, *Haribo*).

Presoja spora na podlagi nacionalnega prava

V primeru izplačila dobička družbenik s sedežem v tujini prejme dohodke iz kapitala v smislu člena 20(1), točka 1, EStG, za katere na podlagi člena 49(1), točka 5a, EStG velja omejena davčna obveznost. V zvezi s tem se v skladu s členom 43(1), prvi stavek, točka 1, EStG (v primeru kapitalske družbe v povezavi s členom 31(1), prvi stavek, KStG) dohodnina pobere z odtegljajem od dohodkov iz kapitala (davek od dohodka iz kapitala). Obstaja možnost vračila odtegnjenega in plačanega davka od dohodka iz kapitala. Pogoji vračila se razlikujejo glede na to, ali je imetnik razpršenega deleža, torej deleža manj kot 15 % ali 10 %, subjekt, ki ima sedež v Nemčiji ali v tujini. Če je imetnik razpršenega deleža subjekt s sedežem v Nemčiji, so dividende, ki jih je temu subjektu v spornih letih razdelilo nemško podjetje, do začetka veljavnosti zakona z dne 21. marca 2013 o prenosu sodbe Sodišča Evropske unije z dne 20. oktobra 2011 v zadevi C-284/09, v skladu s členom 8b(1) KStG neobdavčene. V skladu s členom 31(1) KStG v povezavi s členom 36(2), točka 2, EStG se odtegnjeni davek od dohodka iz kapitala v spornem obdobju všteje v davčni dolg domačega subjekta in se lahko tudi vrne. Všetje (in morebitno vračilo) davka od dohodka iz kapitala je pogojeno s tem, da je bil davek od dohodka iz kapitala odtegnjen in plačan. To je treba dokazati s potrdilom iz člena 45a(2) ali (3) EStG. Glede izplačila dividend subjektom s sedežem v tujini, ki imajo razpršeni delež, zakon v členu 32(5) KStG določa možnost vračila davka od dohodka iz kapitala. Vendar se pogoji za to vračilo razlikujejo od tistih, ki veljajo za vračunanje oziroma vračilo davka od dohodka iz kapitala domačim družbam.

aa. Zgodovina nastanka člena 32(5) KStG

Zakonodajalec je člen 32(5) KStG vstavil potem, ko je bila izrečena sodba Sodišča z dne 20. oktobra 2011, C-284/09. Sodišče je v tej sodbi razsodilo, da je cedularni učinek davčnega odtegljaja v skladu s členom 32(1) KStG za dividende, izplačane tujim subjektom, ki nimajo minimalnega deleža, določenega z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah, v nasprotju s prostim pretokom kapitala, določenim s PDEU in Sporazumom EGP.

bb. Določbe člena 32(5) KStG

Člen 32(5) KStG določa različne pogoje za vračilo davka od dohodka iz kapitala, vključno z nekaterimi obveznostmi predložitve dokazov in potrdil. Ta člen določa:

(5) Če je bil davek od dohodkov pravnih oseb upnika dohodka iz kapitala v smislu člena 20(1), točka 1, zakona o dohodnini plačan na podlagi odstavka 1 istega člena, se upniku dohodka iz kapitala davek od dohodka iz kapitala, ki je bil odtegnjen in plačan v skladu s členom 36(2), točka 2, zakona o dohodnini, vrne, če

1. je upnik dohodka iz kapitala družba z omejeno davčno obveznostjo na podlagi člena 2, točka 1, ki:
 - a) je tudi družba v smislu člena 54 Pogodbe o delovanju Evropske unije ali člena 34 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru,
 - b) ima sedež in kraj uprave na ozemlju države članice Evropske unije ali države, za katero se uporablja Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru,
 - c) je v državi kraja svoje uprave brez možnosti izbire in izjeme predmet neomejene davčne obveznosti, ki je primerljiva s tisto iz člena 1, in
2. upnik je neposredno udeležen v ustanovnem ali osnovnem kapitalu dolžnice dohodka iz kapitala in ne izpolnjuje pogoja minimalne udeležbe iz člena 43(2) zakona o dohodnini.

Prvi stavek se uporablja samo, če:

1. ni določeno nobeno vračilo zadevnega davka od dohodka iz kapitala na podlagi drugih predpisov;
2. se dohodki iz kapitala v skladu s členom 8b(1) pri določitvi dohodka ne upoštevajo;
3. se dohodki iz kapitala na podlagi tujih določb ne pripišejo nobeni osebi, ki ne bi bila upravičena do vračila v skladu s tem odstavkom, če bi neposredno prejela dohodke iz kapitala,

4. pravica do polnega ali delnega vračila davka od dohodka iz kapitala ne bi bila izključena, če bi se smiselno uporabil člen 50d(3) zakona o dohodnini, in
5. davka na dohodek iz kapitala upnik ali v njem neposredno ali posredno udeleženi družbenik ne more všteti ali ga odbiti iz naslova operativnih ali poslovnih stroškov; možnost prenosa všetja je izenačena z vstetjem.

Upnik dohodkov iz kapitala predloži dokaz o izpolnjevanju pogojev za vračilo. Zlasti mora na podlagi potrdila davčnih organov države, v kateri ima sedež, dokazati, da se v tej državi obravnava kot davčni rezident, da je v tej državi neomejeno zavezan za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb in da ni oproščen plačila davka od dohodkov pravnih oseb ter da je dejanski prejemnik dohodkov iz kapitala. Iz potrdila tuje davčne uprave mora izhajati, da nemškega davka od dohodka iz kapitala ni mogoče všteti, odbiti ali prenesti in da do všetja, odbitka ali prenosa tudi dejansko ni prišlo. Davek od dohodka iz kapitala se vrne za vse dohodke iz kapitala, prejete v koledarskem letu v smislu prvega stavka, na podlagi odločbe o oprostitvi, sprejete na podlagi člena 155(1), tretji stavek, AO.

Predstavitev obrazložitve predloga

Predložitev zadeve Sodišču je na podlagi člena 267 PDEU obvezna, saj obstaja dvom glede razlage prostega pretoka kapitala iz člena 63 PDEU (prej člen 56 ES). Za izid postopka s tožbo je odločilno, ali so pogoji, ki jih je nemški zakonodajalec določil v členu 32(5) KStG in od katerih je odvisno vračilo davka od dohodka iz kapitala v primeru dividend iz naslova razpršenega lastništva – torej dividend iz udeležbe pod 15 % (za izplačila do 31. decembra 2008) oziroma 10 % (za izplačila po 31. decembru 2008) – združljivi s pravom Unije in se torej uporabljajo. Vprašanji za predhodno odločanje sta upoštevni za rešitev spora. Z izjemo pogoja, ki je predmet negotovosti, navedene v vprašanju, so vsi ostali pogoji za vračilo, določeni v členu 32(5) KStG, izpolnjeni. Člen 32(5) KStG se v skladu s členom 34(13b) KStG za sporna leta uporablja. Pri dividendah, od katerih je bil odtegnjen in plačan sporni davek od dohodka iz kapitala, gre objektivno za dohodke iz kapitala v smislu člena 20(1), točka 1, EStG (člen 32(5), prvi stavek, KStG).

Pravica do vračila je pogojena s tem, da je upnik v skladu s členom 2, točka 1, KStG omejeno davčno zavezana družba, ki je družba v skladu s členom 54 PDEU (člen 32(5), točka 1(a) KStG), ki ima sedež (člen 10 AO) in kraj uprave (11 AO) na ozemlju države članice EU ali države EGP (člen 32(5), prvi stavek, točka 1(b) KStG) in je v državi kraja svoje uprave brez možnosti izbire predmet neomejene davčne zavezanosti, primerljive s členom 1 KStG, in je ni oproščena (člen 32(5), prvi stavek, točka 1(c) KStG). Ti pogoji so izpolnjeni. Tožeča stranka je kot prejemnica dividend družbe s sedežem v Nemčiji družba z omejeno davčno obveznostjo na podlagi člena 2, točka 1, KStG. Je tudi družba v smislu člena 54

PDEU (člen 32(5), točka 1(a) KStG). Pogoj iz člena 32(5), prvi stavek, točka 1(b), KStG je prav tako izpolnjen. Tako sedež tožeče stranke v smislu člena 10 AO kot tudi kraj uprave v smislu člena 11 AO sta v Veliki Britaniji.

Zlasti v zvezi s krajem uprave je tožeča stranka s svojimi trditvami zadostno prepričala senat in s predložitvijo ustreznih dokumentov dokazala, da so njeni direktorji pretežno rezidenti v Angliji in da so bili sestanki uprave na sedežu družbe v Veliki Britaniji. V zvezi s tem je tožeča stranka predložila izpisek iz angleškega sodnega registra, ki je vseboval seznam vodilnih oseb, ki so pretežno rezidentke v Angliji. Poleg tega je tožeča stranka predložila zapisnika sestankov direktorjev z dne 31. januarja 2007, ki sta bila na sedežu družbe. Poleg tega je tožeča stranka predložila Directors' Report and Financial Statements z dne 31. marca 2009, v katerih so kot „key management personnel“ navedeni izključno „UK based directors.“

Ne glede na to je senat prepričan, da zahteva, da je sedež (člen 10 AO) in kraj uprave (člen 11 AO) na ozemlju države članice Evropske unije ali države EGP (člen 32(5), prvi stavek, točka 1, KStG) krši primarno pravo Unije in se zato v nobenem primeru ne uporablja. Nova ureditev namreč krši prosti pretok kapitala, obseg te temeljne svoboščine pa naj bi se načeloma raztezal na tretje države. Tako je Sodišče svojo odločbo z dne 20. oktobra 2011 (C-284/09), ki je bila podlaga za vstavitev člena 32(5) KStG, oprlo na prosti pretok kapitala (člen 63 PDEU) in ne na svobodo ustanavljanja (člen 49 PDEU). V tej odločbi je Sodišče odločilo, da država članica krši svoje obveznosti iz člena 56(1) ES, torej da krši prosti pretok kapitala, kadar za primer, da v členu 3(1)(a) Direktive 90/435 določena minimalna udeležba matične družbe v kapitalu odvisne družbe ni dosežena, dividende, ki so izplačane družbam s sedežem v drugih državah članicah, ekonomsko bolj obdavči kot dividende, ki so izplačane družbam s sedežem na nacionalnem ozemlju. Posledica dejstva, da gre v tem primeru za kršitev prostega pretoka kapitala, je, da se matične družbe s sedežem v tretjih državah, ki ne dosega minimalne udeležbe, lahko sklicujejo na kršitev primarnega evropskega prava. Prosti pretok kapitala je namreč edina temeljna svoboščina, ki se uporablja tudi v razmerju do tretjih držav (glej sodbo z dne 18. decembra 2007, C-101/05). Tako člen 63(1) PDEU (prej člen 56 ES) prepoveduje vsako omejevanje pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

To je bilo potrjeno s sodbo Sodišča z dne 13. novembra 2019 (C-641/17– College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München). V skladu s to sodbo obdavčitev dividend iz naslova razpršenega lastništva, ki so bile izplačane tujim pokojninskim skladom, pomeni kršitev prostega pretoka kapitala. Domači pokojninski skladi namreč lahko dobijo dividende in so pri tem oproščeni davka, ker imajo možnost, da v postopku odmere davka od dohodkov pravnih oseb odbijejo davek od dohodka iz kapitala, ki je bil odtegnjen, ali da se jim slednji skoraj v celoti povrne. Tuji pokojninski skladi – v tisti zadevi pokojninski skladi s sedežem v Kanadi, torej v tretji državi, – pa naj ne bi mogli odbiti tega davka oziroma zahtevati teh povračil, ker naj bi bil za take pokojninske sklade davek od dohodkov pravnih oseb, ki je bil plačan s pri viru odtegnjenim davkom, dokončen,

v skladu s členom 32(1), točka 2, KStG in naj bi za njih pomenil dokončno davčno obremenitev. Sodišče je v tem primeru menilo, da je podana kršitev prostega pretoka kapitala. Zato ta sodba prav tako podpira trditve, da družbe, prejemnice dividend iz naslova razpršenega lastništva, s sedežem v tretjih državah, zaradi prostega pretoka kapitala ne smejo biti postavljene v manj ugoden položaj kot družbe, prejemnice dividend iz naslova razpršenega lastništva, s sedežem na nacionalnem ozemlju oziroma ozemlju Unije.

Ker tožeča stranka z deležem v višini 5,26 % v spornih letih ni imela večinskega deleža v družbi Ambratec GmbH, odločitev o razmerju med prostim pretokom kapitala in svobodo ustanavljanja, zlasti ob vpletenosti tretjih držav, vsekakor ni potrebna. Glede kršitve prostega pretoka kapitala je treba člen 32(5), prvi stavek, točka 1, KStG omejiti tako, da se uporablja tudi za družbe s sedežem in/ali sedežem uprave v tretjih državah. V skladu s členom 23 GG in členom 267 PDEU je pravo Evropske unije sestavni del zveznega prava in se glede na nacionalno pravo uporablja prednostno. Zato sodišča ne smejo uporabiti nemških določb, kolikor kršijo pravo Unije.

Vendar nacionalna določba v primeru kršitve primarnega prava EU na splošno ni neuporabljiva v celoti. Primarnost uporabe prava Unije namreč nima takega učinka, da bi bilo načeloma treba popolnoma izključiti uporabo določbe, ki je v nasprotju s pravom Unije. Zahteve prava Unije, ki jih je Sodišče zavezujoče formuliralo, je treba namreč v ustreznih primerih vnesti v zadevne določbe z „redukcijo, ki ohranja veljavnost“. Razvoj sodne prakse tako omogoča, da se ustvari položaj, ki je v skladu s pravom EU. Glede na navedeno je treba člen 32(5), prvi stavek, točka 1, KStG, da bi se ohranil v veljavi, razlagati tako, da se ureditev uporablja tudi za družbe, ki imajo sedež in/ali sedež uprave v tretjih državah. To v primeru zadevnega spora pomeni, da bi bil sistem iz člena 32(5) EStG upošteven, tudi če sedež uprave tožeče stranke ne bi bil v Veliki Britaniji. Tako je, če se zadevna določba reducira na način, da se ohrani njena veljavnost, vprašanje, ali je kraj sedeža uprave v državi članici EU ali državi EGP, brezpredmetno.

Zahteva iz člena 32(5), prvi stavek, točka 1(c), KStG je prav tako izpolnjena. Tožeča stranka je v državi kraja svoje uprave predmet neopcijske, neomejene davčne obveznosti, ki je primerljiva s tisto iz člena 1 KStG, in je ni oproščena. Sedež uprave tožeče stranke je v Veliki Britaniji. Prav tako je tožeča stranka tam neomejeno davčno zavezana. Ne obstaja nobena možnost izbire in nobena oprostitvev. Poleg tega je izpolnjena tudi zahteva iz člena 32(5), prvi stavek, točka 2, KStG. Tuja matična družba mora v skladu s to določbo imeti neposredni delež v ustanovnem ali osnovnem kapitalu družbe dolžnice dohodkov iz kapitala in ne sme izpolnjevati pogoja minimalnega deleža, določenega v členu 43b(2) EStG. Tako mora biti udeležba nižja od 10 %. Tožeča stranka ima v lasti 5,26 % osnovnega kapitala nemške družbe Ambratec GmbH, kar je manj kot 10 %. Potrdilo britanske davčne uprave (HM Revenue & Custom) z dne 12. avgusta 2014 izpolnjuje dokazne zahteve iz člena 32(5), četrti stavek, KStG.

Člen 32(5), drugi stavek, točka 1, KStG zahteva, da upnik dohodkov iz kapitala ne sme imeti možnosti zahtevati vračila na podlagi drugih določb. Ta pogoj je izpolnjen. Zlasti v zadevi ne pride v poštev tudi nobeno vračilo na podlagi člena 44a(9) ali člena 50d(1), drugi stavek, EStG. Tudi zahteva iz člena 32(5), drugi stavek, točka 2, KStG je izpolnjena. V skladu s členom 32(5), drugi stavek, točka 2, KStG pride zahteva za vračilo v smislu člena 32(5), točka 1, KStG v poštev le za dohodke iz kapitala, ki bi bili v skladu s členom 8b(1) KStG izključeni iz izračuna dohodka. Na ta način zakon po eni strani zagotavlja, da se zahtevek za vračilo v smislu člena 8b(5) ne zmanjša za pavšalen neodbiten znesek operativnih stroškov. Po drugi strani, in predvsem, navzkrižno sklicevanje na člen 8b(1) KStG preprečuje vračilo davka od dohodka iz kapitala v primerih iz člena 8b(4) nove različice KStG, to je za primere obdavčljivega razpršenega lastništva. Iz tega sledi, da se postopek vračila, določen v členu 32(5) KStG, od takrat brez omejitev nanaša tako na koncentrirano kot razpršeno udeležbo, le za prihodke, prejete do 28. februarja 2013; glej člen 34(7a), drugi stavek, kakor je bil spremenjen z zakonom o prenosu sodbe Sodišča z dne 21. marca 2013. Ta pogoj je za razdelitev dividend v spornih letih izpolnjen.

Zahteva iz člena 32(5), drugi stavek, točka 3, KStG v skladu s katero dohodek iz kapitala na podlagi tujih predpisov ne sme biti pripisan nobeni osebi, ki ne bi bila upravičena do vračila na podlagi tega odstavka, če bi dohodke iz kapitala prejela neposredno, je v tej zadevi izpolnjena. Zlasti zadevne dividende na podlagi tujih predpisov, na primer za namene skupinske obdavčitve, niso pripisane nobeni osebi, ki sama ne bi mogla zahtevati vračila v smislu člena 32(5) KStG. Nazadnje, zahteva tožeče stranke za polno ali delno vračilo davka od dohodka iz kapitala s smiselno uporabo člena 50d(3) EStG ni izključena, saj tam določeni pogoji niso izpolnjeni. Zato se ni treba izreči o zakonitosti tega pogoja.

Problematična pa se zdi zahteva iz člena 32(5), drugi stavek, točka 5, KStG. V skladu s to določbo se zahtevek za vračilo zavrne, če lahko upnik ali v njem neposredno ali posredno udeleženi delničar odtegnjeni davek od dohodka iz kapitala, vračuna ali ga odbije kot operativne stroške ali stroške poslovanja; zadostuje zgolj možnost prenosa. Tako se vračilo v skladu s členom 32(5) KStG odobri le, če neugodnega položaja tujega prejemnika dividend v primerjavi z domačim prejemnikom dividend ni mogoče izravnati z vštetjem, odbitkom od davčne osnove ali prenosom pravice do vštetja v tujini.

Dodati je treba, da mora v skladu s členom 32(5), peti stavek, KStG izpolnjevanje tega pogoja tožeča stranka dokazati s predložitvijo potrdila tuje davčne uprave iz katerega je razvidno, da nemškega davka od dohodka iz kapitala ni mogoče všteti, odbiti ali prenesti in da do vštetja, odbitka ali prenosa tudi dejansko ni prišlo. V zvezi s tem senat to zakonsko določbo razume tako, da je treba tako potrdilo predložiti tako glede upnika dohodka iz kapitala, torej tožeče stranke, kot tudi glede vseh v njem neposredno ali posredno udeleženih delničarjev. Ta ureditev je namreč formulirana na splošno, in jo je zato treba razumeti splošno in kot da se nanaša na vse ravni. To potrjuje njena sistemska povezava s členom 32(5), drugi stavek, točka 5, KStG, ki zahteva, da se davek od dohodka iz kapitala na ravni

upnika, ali v njem neposredno ali posredno udeleženega delničarja, ne sme všteti ali odbiti iz naslova operativnih stroškov ali stroškov poslovanja. Glede na ta pogoj je treba zahtevo po potrdilu, ki se očitno nanaša na člen 32(5), drugi stavek, točka 5, KStG, iz sistemskih razlogov ravno tako razširiti na vse ravni udeležbe.

V obravnavani zadevi pa ni mogoče ugotoviti, ali je pogoj iz člena 32(5), drugi stavek, točka 5, KStG izpolnjen. Tožeča stranka je v 100 % lasti družbe The Amber Chemical Co. Ltd. Gre za družbo, ki kotira na borzi. Glede obravnavanja davka od dohodka iz kapitala kar zadeva družbo The Amber Chemical Co. Ltd in zlasti njene družbenike pa ni konkretnih dokazov. Tožeča stranka je glede sebe predložila potrdilo britanske davčne uprave z dne 12. avgusta 2014. To potrdilo potrjuje, tako za poslovno leto 2006/2007 (pritok dividend v letih 2006 in 2007) kot za poslovno 2008/2009 (pritok dividend v letu 2008), da ni bilo oprostitve nemškega davka od dohodka iz kapitala in da ta tudi v prihodnosti ni mogoča. Vprašanje, ali to glede na pravno upoštevana dejstva izhaja iz oprostitve dividend ali neobstoja dohodka za prenos zaradi izgube v zvezi s tem, v nasprotju s tem, kar trdi tožena stranka, ni upošteveno. V nacionalnem položaju se namreč davek od dohodka iz kapitala lahko všteje in vrne tudi v letu, v katerem je nastala izguba.

Glede zahteve, da odtegnjeni davek od dohodka iz kapitala pri tožeči stranki, pa tudi pri v njej neposredno ali posredno udeleženih delničarjih, ni bil vštet ali upoštevan zaradi zmanjšanja davka, ustrezen dokaz ni mogoč. Res je, da je tožeča stranka za Amber Chemical Co. Ltd, svojo matično družbo, predložila davčne izračune. Tudi če bi se na tej podlagi štelo, kot trdi tožeča stranka, da nemški davčni odtegljaj ni bil vštet na ravni Amber Chemical Co. Ltd, ni temu ustrezne ugotovitve glede imetnikov deležev družbe Amber Chemical Co. Ltd kot posrednih imetnikov deležev tožeče stranke. Poleg tega v tem primeru ne gre za tuje potrdilo v smislu člena 32(5), peti stavek, KStG.

Iz potrdil o splošnem nevštetju davčne uprave Združenega kraljestva z dne 24. maja 2016, ki jih je predložila tožeča stranka, je razvidno, da pri zgolj posrednih imetnikih deležev (to je pri ravni nad neposrednimi imetniki deležev tožeče stranke) odbitek na splošno ni mogoč. Vendar gre za splošno izjavo britanskega davčnega organa, ki nima nobene konkretne zveze s sporom, zlasti posrednimi imetniki deležev tožeče stranke. Dodati je treba, da ni znano, v katerih državah so posredni imetniki deležev – to je neposredni imetniki deležev The Amber Chemical Co. Ltd, ki kotira na borzi – rezidenti v spornih letih, tega pa tudi ni mogoče razjasniti. Zato imajo potrdila o splošnem nevštetju še to pomanjkljivost, da zanje ni mogoče šteti, da jih je izdala pristojna davčna uprava. Zato bi bilo treba zahtevo tožeče stranke za vračilo na podlagi člena 32(5) KStG zavrniti. Drugače bi bilo, če bi bila zahteva iz člena 32(5), drugi stavek, točka 5, in peti stavek KStG v nasprotju s prostim pretokom kapitala in se torej ne bi smela uporabljati. V tem primeru bi bilo treba zahtevi tožeče stranke za vračilo ugoditi. Zato je vprašanje, ali prosti pretok kapitala nasprotuje pravilu iz člena 32(5), drugi stavek, točka 5, in peti stavček, KStG, upošteveno za odločbo, ki bo izdana.

Pomisleki senata v zvezi z evropskim pravom se nanašajo na kršitev prostega pretoka kapitala (člen 63(1) in člen 65 PDEU) kot primarnega prava Unije, in načela sorazmernosti ter načela polnega učinka.

1. Prvo vprašanje za predhodno odločanje: kršitev prostega pretoka kapitala (člen 63(1) in člen 65 PDEU)

Tožeča stranka je kot tuja družba, ki je omejeno davčno zavezana, obdavčena z davkom od dohodka iz kapitala v višini 15 % od dividend, ki jih je prejela, in nima nobene možnosti njegovega vštetja ali vračila na podlagi člena 32(5), drugi stavek, točka 5, in peti stavek. Po drugi strani pa je za davčno neomejeno zavezane nemške družbe davek od dohodka iz kapitala vštet v njihov davek od dohodkov pravnih oseb in, po potrebi, vrnjen. Senat ima pomisleke glede tega različnega obravnavanja z vidika morebitne kršitve prostega pretoka kapitala v skladu s členom 63(1) PDEU v povezavi s členom 65 PDEU.

Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da med ukrepe, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, spadajo taki, ki bi lahko odvrčali nerezidente od naložb v državi članici ali bi lahko odvrčali rezidente te države članice od naložb v drugih državah (glej med drugim sodbi z dne 13. novembra 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, točka 48, in z dne 10. aprila 2014, C-190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, točka 39). Zlasti lahko okoliščina, da država članica dividende, izplačane tujim družbam, obravnava manj ugodno kot dividende, izplačane domačim družbam, družbe s sedežem v tujini odvrča od naložb na njenem ozemlju in pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je s členom 63 PDEU načeloma prepovedana (v zvezi z obdavčitvijo nerezidenčnih pokojninskih skladov, ki prejema dividende z ozemlja Skupnosti, glej sodbe z dne 13. novembra 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, točka 49; z dne 20. oktobra 2011, C-284/09 – Komisija/Nemčija, točka 72, in z dne 22. novembra 2012, C-600/10 – Komisija/Nemčija, točka 15).

Če so dividende, izplačane družbam s sedežem v tujini, obdavčene bolj kot istovrstne dividende, izplačane družbam rezidentkam, pomeni to tako manj ugodno obravnavanje (v zvezi z obdavčitvijo nerezidenčnih pokojninskih skladov, ki prejema dividende z ozemlja Skupnosti glej sodbi z dne 13. novembra 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, točka 49, in z dne 17. septembra 2015, C-10/14, C-14/14 in C-17/14 – Miljoen in drugi, točka 48). Enako velja za oprostitev, v celoti ali pretežnem delu, dividend, ki so izplačane domači družbi, medtem ko se za dividende, ki so izplačane tuji družbi, uporabi dokončni pri viru odtegnjen davek (glej sodbo z dne 8. novembra 2012, Komisija/Finska, C- 342/10, EU:C:2012:688, točki 32 in 33).

V teh okoliščinah gre za poseg v področje varstva prostega pretoka kapitala iz člena 63 PDEU. Člen 32(5) KStG namreč za vračilo davka od dohodka iz kapitala družbam s sedežem v tujini, ki imajo manj kot 10 % oziroma 15 % delež v družbi

s sedežem na nacionalnem ozemlju, določa strožje pogoje kot za vračilo davka od dohodka iz kapitala družbam s sedežem na nacionalnem ozemlju, ki imajo v družbi s sedežem na nacionalnem ozemlju deleže, manjše od 10 % oziroma 15 %. Tujim družbam se namreč davek od dohodka iz kapitala vrne le, če upnik, ali v njem neposredno ali posredno udeleženi družbenik odtegnjenega davka od dohodka iz kapitala ne more všteti ali ga odbiti kot operativni strošek ali strošek poslovanja. Poleg tega je treba v skladu s členom 32(5), peti stavek, KStG to dokazati s predložitvijo potrdila tuje davčne uprave. Ta zahteva pa ne velja za vračilo davka od dohodka iz kapitala družbam rezidentkam.

Senat dvomi v zakonitost takega posega. Vprašljivo je, ali je člen 32(5), drugi stavek, točka 5, in peti stavek KStG glede na člen 65(1)(a) PDEU upravičen. V skladu s členom 65 PDEU določbe člena 63 PDEU ne posegajo v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na rezidentstvo ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital. Ker ta določba pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, jo je treba razlagati ozko. Zato je ni mogoče razlagati tako, da bi bila vsaka davčna ureditev, ki različno obravnava davčne zavezance glede na kraj rezidentstva ali glede na državo, v kateri je naložen njihov kapital, samodejno združljiva s Pogodbo DEU (glej sodbo z dne 13. novembra 2019 (C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, točka 63). Izjema iz člena 65(1)(a) PDEU je namreč omejena s členom 65(3) PDEU, ki določa, da nacionalne določbe iz odstavka 1 tega člena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63 [PDEU]“ (glej sodbi z dne 13. novembra 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, točka 63, in z dne 10. aprila 2014, C-190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, točki 55 in 56).

Zato je treba razlikovati med različnim obravnavanjem, ki ga člen 65(1)(a) PDEU dopušča, in diskriminacijo, ki je s členom 65(3) PDEU prepovedana. Nacionalna davčna ureditev je lahko združljiva z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala le tedaj, kadar se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali je utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu (glej sodbi z dne 13. novembra 2019, C- 641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, točka 64, in z dne 10. maja 2012, od C-338/11 do C-347/11 – Santander Asset Management SGIIC in drugi, točka 23). Pri tem je treba primerljivost čezmejnega položaja z notranjim položajem preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb ter njihovega predmeta in vsebine (glej sodbo z dne 13. novembra 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, točka 65).

Poleg tega je položaj davčnih zavezancev nerezidentov primerljiv s položajem davčnih zavezancev rezidentov, če država enostransko ali s sporazumom ne le rezidente ampak tudi nerezidente za dividende, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, podvrže dohodnini (glej sodbi z dne 8. novembra 2007, C-379/05 – Amurta, točka 38, in z dne 20. oktobra 2011, C-284/09 – Komisija/Nemčija,

točka 56). Že samo izvajanje davčne pristojnosti te države, neodvisno od kakršnega koli obdavčevanja v drugi državi članici, namreč povzroči nevarnost večkratnega obdavčevanja ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja. V takem primeru mora država sedeža družbe izplačevalke dividend poskrbeti za to, da so družbe prejemnice nerezidentke, glede na v njihovem nacionalnem pravu predviden mehanizem za preprečitev ali zmanjšanje večkratne obdavčitve ali ekonomske dvojne obdavčitve, deležne obravnave, ki je enakovredna obravnavi domačih družb prejemnic, zato da v takem primeru ne bi bile soočene z omejitvijo prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU (prej člen 56 ES) (glej sodbi z dne 8. novembra 2007, C-379/05, Amurta, točka 39, in z dne 20. oktobra 2011, Komisija/Nemčija, C-284/09, točka 56).

V predmetni zadevi se je Zvezna republika Nemčija glede dividend iz naslova razpršenega lastništva, ki so bile razdeljene družbam s sedežem na nacionalnem ozemlju, odločila za izvrševanje svoje davčne pristojnosti z obdavčitvijo z davkom od dohodka iz kapitala z vključeno možnostjo vštetja. Vendar se je Zvezna republika Nemčija odločila tudi, da z davkom od dohodka iz kapitala davčno obremeni dividende iz naslova razpršenega lastništva, ki so bile razdeljene tujim družbam. Te družbe so v zvezi z preprečitvijo večkratnega obdavčenja v primerljivem položaju. Ni razvidno, da družbe prejemnice dividend iz naslova razpršenega lastništva s sedežem na nacionalnem ozemlju ne bi bile primerljive z družbami prejemnicami dividend iz naslova razpršenega lastništva, ki imajo sedež v tujini. V tem oziru se zdi, da niso upravičeni različni pogoji za priznanje vračila oziroma vštetje davka od dohodka iz kapitala.

Senat prav tako dvomi, da je različno obravnavanje glede na klavzulo Amurta upravičeno. Tako je lahko dokončno pobiranje davka od dohodka iz kapitala v državi vira na podlagi klavzule Amurta upravičeno, če država sedeža odbije in po potrebi vrne celoten odtegnjeni davek (glej sodbo z dne 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, točka 79 in naslednje); odraz tega bi lahko bila dvomljiva ureditev v členu 32(5), drugi stavek, točka 5, KStG (točka 61). V tej zadevi možnost takega vštetja v državi sedeža tožeče stranke lahko izhaja iz člena 23(2)(a) Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja-Velika Britanija. V skladu s to določbo se nemški davek, ki ga je na podlagi nemškega prava treba plačati bodisi neposredno bodisi z odtegljajem na dobiček ali dohodek iz virov v Nemčiji, všteje v davke Združenega kraljestva, ki se izračunajo na podlagi dobička ali dohodka, glede katerega se izračuna nemški davek. Sporazum sicer predvideva vštetje, vendar pa je to vštetje omejeno na davek Združenega kraljestva, ki se plača na dividende, ki jih je izplačala nemška družba. S tem tako ni zagotovljeno, da bo nemški davek od dohodka iz kapitala vštet v celotni višini 15 % [na izplačane dividende].

Kar zadeva posredne imetnike deležev, jih dejansko ni mogoče identificirati, tako da ni mogoče ugotoviti, ali v državi rezidentstva obstaja dvostranska možnost vštetja davka od dohodka iz kapitala. Poleg tega razširitev člena 32(5), drugi stavek, točka 5, KStG, zlasti na vse posredne imetnike deležev, zahteva ugotavljanje, ki ga družba rezidentka, ki je prejemnik dividend, ni dolžna izvesti.

2. Drugo vprašanje za predhodno odločanje: Kršitev načela učinkovitosti in načela polnega učinka

Če je odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje nikalen in je torej to, da se od družbe s sedežem v tujini, ki prejme dividende iz naslova razpršenega lastništva, za namene vračila davka od dohodka iz kapitala zahteva predložitev dokaza v obliki potrdila tuje davčne uprave, da ne ta družba ne v njej neposredno ali posredno udeležen subjekt ne more všteti davka od dohodka iz kapitala ali ga odbiti kot operativni strošek ali strošek poslovanja, združljivo s prostim pretokom kapitala, senat ni gotov, ali načelo sorazmernosti in načelo polnega učinka nasprotujeta zahtevi po potrdilu v ta namen v primeru, v katerem prejemnik dividend iz naslova razpršenega lastništva s sedežem v tujini dejansko nima možnosti, da bi tako potrdilo predložil.

V skladu z načelom polnega učinka morajo države članice sprejeti vse ukrepe, s katerimi zagotovijo čim večji učinek pravu Skupnosti. Načelo učinkovitosti narekuje, da izvrševanje pravic, ki jih daje pravni red Skupnosti, ne sme biti praktično nemogoče ali pretirano oteženo (glej sodbi z dne 8. marca 2001, C-397/98 in C-410/98 – Metallgesellschaft, točka 85, in z dne 2. oktobra 2003, C-147/01 – Weber's Wineworld, točka 38). Načelo sorazmernosti zahteva, da so ukrepi primerni za zagotovitev uresničitve teh ciljev in ne smejo prekoračiti okvirov, ki so potrebni za doseganje teh ciljev (glej sodbo z dne 26. februarja 2019, C-581/17 Wächter, točka 63).

Tudi če bi bil pogoj iz člena 32(5), drugi stavek, točka 5, KStG združljiv s prostim pretokom kapitala, zahteva po dokazu, da je ta pogoj izpolnjen glede vseh neposrednih in posrednih imetnikov deležev s predložitvijo tozadavnega potrdila tuje davčne uprave v skladu s členom 32(5), peti stavek, KStG, predstavlja znatno težavo za davčnega zavezanca, ki zahteva vračilo davka od dohodka iz kapitala - v tem primeru tožečo stranko. Predložitev tega potrdila zahteva nesorazmerno težavno ugotavljanje identitete oziroma je lahko – kot v tej zadevi – praktično nemogoča. V tem primeru bi bilo uveljavljanje prostega pretoka kapitala za tiste, ki zahtevajo vračilo davka od dohodka iz kapitala – v tem primeru za tožečo stranko – praktično onemogočeno. Zvezna republika Nemčija torej s to zahtevo ni sprejela ukrepa, ki pravu Skupnosti daje največjo možno učinkovitost, temveč je njegovo uveljavljanje dejansko onemogočeno.

Ta zakon prav tako ne določa izjem od zahteve po dokazu iz člena 32(5), peti stavek, KStG. V okviru te zakonske ureditve se ne upošteva, da je za upnika praktično nemogoče, da predloži dokaze ali potrdila tuje davčne uprave ali da je ta zahteva nerazumna. Senat dvomi o združljivosti tega položaja z vidika aspektov sorazmernosti, ki je steber pravne države, in zlasti z v pravu Unije priznanim načelom polnega učinka. Čeprav Sodišče državam članicam običajno priznava široko polje proste presoje glede procesnopravnega prenosa materialnega prava, ki je predpisano v pravu Unije, pa obstajajo omejitve. Te pa so prekoračene, kadar je predložitev dokaza dejansko blokirana.