

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

16. června 2022(\*)

„řízení o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – Dividendy z drobné kapitálové úasti – Vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku odvedené nerezidentní společností – Podmínky – Volný pohyb kapitálu – Zásada proporcionality“

Ve věci C-572/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo) ze dne 20. května 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 3. listopadu 2020, v řízení

**ACC Silicones Ltd**

proti

**Bundeszentralamt für Steuern,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení C. Lycourgos, předseda senátu, S. Rodin, J.-C. Bonichot (zpravodaj), L. S. Rossi a O. Spineanu-Matei, soudci,

generální advokát: A. M. Collins,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za ACC Silicones Ltd B. Pignotem, Rechtsanwalt, a A. Linnem, Steuerberater,
- za německou vládu J. Möllerem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a V. Uherem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 20. ledna 2022,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 63 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností ACC Silicones Ltd a Bundeszentralamt für Steuern (Spolkový finanční úřad, Německo) ve věci vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku vybrané formou srážkové daně za roky 2006 až 2008 z dividend

vyplacených této společnosti společností Ambratec GmbH se sídlem v Německu.

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Podle čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3) (dále jen „směrnice 90/435“), se tato směrnice použila na mateřské společnosti, které drží na základním kapitálu svých dceřiných společností podíl nejméně 20 %, přičemž tento minimální podíl byl od 1. ledna 2007 snížen na 15 % a od 1. ledna 2009 na 10 %. Směrnice 90/435 byla zrušena směrnicí Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8).

### Německé právo

4 Ustanovení § 20 odst. 1 bodu 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „EStG“), stanoví, že příjmy z kapitálového majetku jsou mimo jiné podíly na zisku (dividendy).

5 Ustanovení § 43 odst. 1 první věty bodu 1 EStG stanoví, že v případě mimo jiné příjmy z kapitálového majetku ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 EStG „je daň z příjmu vybírána prostřednictvím srážky z příjmu z kapitálového majetku (daň z příjmu z kapitálového majetku)“.

6 Podle § 8b odst. 1 první věty Körperschaftsteuergesetz (zákon o korporátní dani), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „KStG“), který se týká majetkových účastí v jiných společnostech a sdruženích, se odmítny mimo jiné ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 EStG pro účely výpočtu výše příjmu nezohledňují, a nepodléhají tedy korporátní dani.

7 Pokud jde o zdanění dividend vyplácených společností, jejíž sídlo se nachází v Německu, z ustanovení § 31 odst. 1 první věty KStG ve spojení s § 36 odst. 2 bodem 2 EStG vyplývá, že daň z příjmu z kapitálového majetku, která byla vybrána formou srážky, se plně započítává na korporátní daň, kterou tato společnost dluží, a může jí být případně vrácena. Započtení a případně vrácení daně předpokládá, že tato daň byla sražena a odvedena, což musí být prokázáno předložením správního potvrzení v souladu s § 45a odst. 2 nebo 3 EStG.

8 Pokud jde o zdanění dividend vyplácených společností, která nemá sídlo v Německu, § 32 odst. 5 KStG stanoví:

„(5) Je-li korporátní daň dlužná vřaditelem příjmu z kapitálového majetku ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 [EStG] uhrazena podle odstavce 1 [tohoto § 32], je sražená a odvedená daň z příjmu z kapitálového majetku vrácena vřaditeli příjmu z kapitálového majetku na jeho žádost v souladu s § 36 odst. 2 bodem 2 [EStG], pokud

1. vřaditel příjmu z kapitálového majetku je společností s omezenou daňovou povinností podle § 2 bodu 1, která

a) je rovněž společností ve smyslu článku 54 [SFEU] nebo článku 34 [Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3)],

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 [povinností uvedenou v] § 1, aniž by od ní byla osvobozena, a

2. výše uvedený má přímý podíl na základním kapitálu nebo upsaném akciovém kapitálu dlužnice příjmu 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. příjmy z kapitálového majetku by podle § 8b odst. 1 nebyly zohledněny při stanovení příjmu,

3. podle zahraničních ustanovení nejsou příjmy z kapitálového majetku přiznány žádné osobě, která by neměla nárok na vrácení daně podle tohoto odstavce, pokud by dosáhla kapitálových příjmů 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 výše uvedeného nebo přímého či nepřímého majitele podílu ve výše uvedené společnosti započítat nebo odečíst jako provozní náklady nebo výdaje na dosažení příjmu; možnost převodu započtení se považuje za započtení.

Výše uvedený příjmu z kapitálového majetku musí prokázat splnění podmínek pro vrácení daně.

Zejména je povinen prokázat potvrzením daňového orgánu státu svého sídla, že v tomto státě má daňový domicil, podléhá zde neomezené povinnosti ke korporátní dani, není od korporátní daně osvobozen a je skutečným příjemcem příjmu z kapitálového majetku. Z potvrzení zahraničního daňového orgánu musí vyplývat, že německou daň z příjmu z kapitálového majetku nelze započítat, odečíst ani převést a k započtení, odpotu ani převodu skutečně 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 Abgabenordnung [daňový řád].“

### **Smlouva o zamezení dvojímu zdanění**

9 Smlouva mezi Spolkovou republikou Německo a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku ze dne 26. listopadu 1964, ve znění dodatku ze dne 23. března 1970 (BGBl. 1966 II, s. 359, BGBl. 1967 II, s. 828, BGBl. 1971 II, s. 46, dále jen „smlouva o zamezení dvojímu zdanění“), v čl. VI odst. 1 stanoví:

„(1) Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny rovněž v prvním smluvním státě. Daň však není vybírána v prvním smluvním státě v sazbě přesahující 15 % hrubé částky těchto dividend za podmínky, že tyto dividendy buď podléhají dani v druhém smluvním státě, nebo jako dividendy vyplácené společností se sídlem ve Spojeném království jsou osvobozeny od daně Spolkové republiky Německo na základě ustanovení čl. XVIII odst. 2 písm. a).“

10 ?lánek XVIII odst. 1 písm. b) této smlouvy zní:

„(1) V rámci právních p?edpis? Spojeného království týkajících se zapo?tení dan? dlužné mimo Spojené království s britskou daní (aniž je dot?ena následující obecná zásada) se poskytuje následující zapo?tení:

a) Da? Spolkové republiky [N?mecko] dlužná na základ? právních p?edpis? Spolkové republiky [N?mecko] a v souladu s touto smlouvou bu? p?ímo, nebo ode?tením od zisk?, p?íjm? nebo zdanitelných výnos? dosažených ve Spolkové republice [N?mecko] (v p?ípad? dividend s výjimkou dan? ze zisku, z n?hož byly vyplaceny dividendy) se zapo?ítá na da?, která je vym??ena ve Spojeném království z týchž zisk?, p?íjm? nebo výnos?, z nichž byla vym??ena da? Spolkové republiky [N?mecko]“.

### **Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky**

11 ACC Silicones je spole?nost usazená ve Spojeném království, která v letech 2006 až 2008 držela podíl ve výši 5,26 % na základním kapitálu spole?nosti Ambratec, jež je usazena v N?mecku. Samotná spole?nost ACC Silicones byla ze 100 % vlastn?na jinou spole?ností usazenou ve Spojeném království a kótovanou na burze.

12 V letech 2006 až 2008 vyplatila spole?nost Ambratec spole?nosti ACC Silicones dividendy, z nichž byla prost?ednictvím srážky vybrána da? z p?íjm? z kapitálového majetku v sazb? 20 % spolu se solidárním odvodem ve výši 5,5 %.

13 Dne 29. prosince 2009 požádala spole?nost ACC Silicones o vrácení takto odvedené dan?. Požadovala omezení sazby srážkové dan? na 15 %, a to mimo jiné na základ? ?l. VI odst. 1 smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní. A dále s poukazem na základní svobody vnit?ního trhu, a zejména na volný pohyb kapitálu, požadovala vrácení zbývající ?ásti odvedené dan?.

14 Rozhodnutím ze dne 7. ?íjna 2010 vyhov?l Spolkový finan?ní ú?ad první ?ásti této žádosti a vrátil spole?nosti ACC Silicones srážkovou da? p?esahující sazbu ve výši 15 % stanovenou ve smlouv? o zamezení dvojímu zdan?ní. Rozhodnutími ze dne 8. ?ervna 2015 naproti tomu odmítl vrátit této spole?nosti zbývající ?ást odvedené dan? z d?vodu, že nebyly spln?ny podmínky stanovené v ? 32 odst. 5 KStG, jejichž cílem je zohlednit rozsudek ze dne 20. ?íjna 2011, Komise v. N?mecko (C?284/09, EU:C:2011:670).

15 Poté, co spole?nost ACC Silicones neúsp?šn? požadovala vrácení odvedené dan?, podala proti rozhodnutí ze dne 8. ?ervna 2015 žalobu k p?edkládajícímu soudu, kterým je Finanzgericht Köln (finan?ní soud v Kolín? nad Rýnem, N?mecko), p?i?emž uvedla, že spl?uje podmínky pro vrácení odvedené dan? a p?edevším že p?edložila d?kazy požadované ustanovením ? 32 odst. 5 KStG.

16 Předkládající soud má za to, že společnost ACC Silicones splňuje podmínky vyžadované vnitrostátními právními předpisy, s výjimkou podmínky stanovené v § 32 odst. 5 druhé větě bod 5 KStG, který stanoví, že vrácení se odejde, pokud může být srážková daň z příjmů z kapitálového majetku započtena u věřitele nebo příjmu či nepříjmu majitele podílů ve věřitelské společnosti, nebo pokud ji lze odečíst jako provozní náklady nebo výdaje na dosažení příjmů, pokud je pouhá možnost převodu započtení je považována za započtení. Z uvedeného ustanovení podle předkládajícího soudu vyplývá, že daň může být vrácena pouze v případě, že znevýhodnění nerezidentních příjemců dividend v porovnání s rezidentními příjemci dividend není kompenzováno započtením, odpotem od vyměňovacího základu nebo převodem započtení v zahraničí.

17 Předkládající soud uvádí, že podle § 32 odst. 5 páté věty KStG je společnost ACC Silicones povinna prokázat splnění této podmínky předložением potvrzení zahraničního daňového orgánu, v němž je uvedeno, že německou daň z příjmů z kapitálového majetku nelze započítat, odečíst nebo převést, a že k žádnému započtení, odpotu nebo převodu ve skutečnosti nedošlo.

18 Podle předkládajícího soudu je přitom nemožné se ujistit, že je tato podmínka v projednávané věci splněna. Zacházení s daní z příjmů z kapitálového majetku sraženou Spolkovou republikou Německo u společnosti usazené ve Spojeném království kótované na burze, která držela 100 % kapitálu ve společnosti ACC Silicones v letech 2006 až 2008, totiž není věcnově relevantní, takže žádost společnosti ACC Silicones musí být zamítnuta.

19 Za těchto podmínek má předkládající soud pochybnosti, zda jsou požadavky stanovené v § 32 odst. 5 druhé větě bod 5 a v páté větě KStG slučitelné s volným pohybem kapitálu.

20 Předkládající soud si zaprvé klade otázku, zda skutečnost, že vrácení daní z příjmů z kapitálového majetku nerezidentním společnostem, které pobírají dividendy z podílů nižších, než jsou prahové hodnoty stanovené směrnicí 90/435 (dále jen „dividendy z drobné kapitálové ústí“), podléhá přísnějším podmínkám než vrácení této daní rezidentním společnostem, je v rozporu s volným pohybem kapitálu. Předkládající soud totiž uvádí, že podle § 32 odst. 5 KStG může být nerezidentním společnostem vrácena srážková daň z takových dividend obdržených od německých společností pouze, pokud tato daň může být započtena nebo její započtení předvedeno u těchto společností nebo u příjmu či nepříjmu majitelů podílů v těchto společnostech nebo může být odečtena jako provozní náklady nebo výdaje na dosažení příjmů, což musí prokázat potvrzením vydaným zahraničním daňovým orgánem. U rezidentních společností přitom takovýto požadavek stanoven není. Konkrétně se předkládající soud zamýšlí nad tím, zda je omezení pohybu kapitálu zavedené podle jeho názoru německými právními předpisy odvoditelné, a to zejména s ohledem na kritéria stanovená Soudním dvorem v rozsudku ze dne 8. listopadu 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655).

21 Z druhé za předpokladu, že by tomu tak bylo, se předkládající soud táže, zda zásada proporcionality a zásada užitečného účinku brání vnitrostátnímu ustanovení, které nerezidentním společnostem ukládá, aby za účelem podání důkazu uvedeného v předchozím bodě předložily potvrzení zahraničního daňového orgánu, podle kterého srážková daň z příjmů z kapitálového majetku nemůže být započtena nebo její započtení předvedeno u nich nebo u příjmu či nepříjmu majitelů jejich podílů, nebo být odečtena, a že tato daň ani v praxi započtena, předvedena nebo odečtena nebyla.

22 Za těchto podmínek se Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání článek 56 ES (nyní článek 63 SFEU) takovému vnitrostátnímu daňovému ustanovení,

jako je ustanovení dotčené v povodním řízení, které od nerezidentní společnosti, která pobírá dividendy z kapitálových úastí, jež nedosahují prahové hodnoty stanovené v čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice [90/435], požaduje za účelem vrácení daní z příjmů z kapitálového majetku důkaz v podobě potvrzení zahraničního daňového orgánu, že tato daň nemůže být u ní nebo příjmů její nepříjmého majitele jejího podílu započtena nebo odečtena jako provozní náklady či výdaje na dosažení příjmů a že k takovému započtení, odpůtu nebo převodu skutečně nedošlo, zatímco od rezidentní společnosti se stejnou výší kapitálové úasti není takovýto důkaz pro vrácení daní z příjmů z kapitálového majetku požadován?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku: brání zásada proporcionality a zásada užitečného účinku požadavku předložit potvrzení popsané v první otázce, jestliže nerezidentní společnost, která pobírá dividendy z drobné kapitálové úasti, není fakticky schopna takového potvrzení předložit?

## **K pedbžným otázkám**

### ***K přípustnosti***

23 Německá vláda uvádí, že se spor v povodním řízení týká pouze daňového zacházení s dividendami z drobné kapitálové úasti vyplacenými společností usazené v jiném členském státě Unie. Za těchto okolností se domnívá, že položené otázky jsou nepřípustné v rozsahu, v němž se týkají vrácení srážkové daní z příjmů z kapitálového majetku zatěžující dividendy vyplacené společností těchto států.

24 Podle ustálené judikatury se na pedbžné otázky předložené Soudnímu dvoru vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí rozhodnout o pedbžné otázce položené vnitrostátním soudem ze strany Soudního dvora je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmetu sporu v povodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny [rozsudek ze dne 24. listopadu 2020, Openbaar Ministerie (Paděláné dokument), C-510/19, EU:C:2020:953, bod 26 a citovaná judikatura].

25 V projednávané věci má předkládající soud za to, že pokud se dotčené vnitrostátní právní předpisy použijí na společnosti, které mají sídlo nebo místo vedení na území členského státu Unie nebo Evropského hospodářského prostoru, měly by se rovněž vztahovat na společnosti, které mají sídlo nebo místo vedení ve těchto zemích.

26 V tomto ohledu je třeba uvést, že služitelnost pravidel vrácení srážkové daní z dividend vyplácených společností usazeným ve těchto zemích s unijním právem by měla vést ke zvláštnímu posouzení, jelikož čl. 63 odst. 1 SFEU sice obecně zakazuje omezení pohybu kapitálu, a to i mezi členskými státy a těmito zeměmi, avšak judikatura týkající se omezení volného pohybu kapitálu v rámci Unie nemůže být v plném rozsahu přenesena na pohyb kapitálu mezi členskými státy a těmito zeměmi, jenž spadá do odlišného právního kontextu [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve těchto zemích), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 90 a citovaná judikatura].

27 Ze žádosti o rozhodnutí o pedbžné otázce však vyplývá, že se spor v povodním řízení týká pouze vrácení srážkové daní z příjmů z kapitálového majetku odvedené z dividend z německého zdroje vyplácených nerezidentní společností usazené ve Spojeném království, když byl tento stát členem Unie.

28 Z toho plyne, jak uvedl generální advokát v bodě 30 svého stanoviska, že otázka, zda jsou v

případ dividend vyplácených společností usazeným ve třetí zemi podmínky, které jsou stanoveny dotčenou německou právní úpravou pro vrácení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, v rozporu s unijními pravidly volného pohybu kapitálu, nemá žádný vztah k předmetu sporu v původním řízení.

29 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je tedy v této části nepřípustná.

### **K první otázce**

30 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání danému ustanovení německého státu, které vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku odvedené z dividend z drobné kapitálové úasti, které pobírá společnost usazená v jiném německém státě, podmínuje prokázáním, že tato daň nemůže být započtena nebo její započtení provedeno u této společnosti nebo u přírodních či nepřirodních majitelů podílů v této společnosti, ani uvedenou společností odečtena jakožto výdaje na dosažení příjmů nebo provozní náklady, zatímco pro vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku odvedené rezidentní společností pobírající též druh příjmů není tato podmínka stanovena.

31 Podle ustálené judikatury Soudního dvora patří k omezením volného pohybu kapitálu mimo jiné taková opatření, která mohou odradit nerezidenty od investování v některém německém státě nebo odradit rezidenty určitého německého státu od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, Sofina a další, C-575/17, EU:C:2018:943, bod 23 a citovaná judikatura).

32 Pokud jde o podíly, které nedosahují prahových hodnot stanovených ve směrnici 90/435, přísluší německým státům určit, zda a v jakém rozsahu musí být zamezeno ekonomickému dvojímu zdanění nebo četnému zdanění rozdělovaných zisků, a za tímto účelem zavést jednostranné nebo prostřednictvím mezinárodních smluv uzavřených s jinými německými státy mechanismy směřující k zabránění nebo zmírnění tohoto ekonomického dvojího zdanění nebo četného zdanění, aniž by však byly oprávněny přijímat opatření odporující volnému pohybu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, bod 54, a ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, bod 24).

33 Soudní dvůr již v rozsudku ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo (C-284/09, EU:C:2011:670, body 72 a 73), rozhodl, že omezení volného pohybu kapitálu zavádí vnitrostátní právní předpisy, které v případě podílů nespadajících pod směrnici 90/435 stanoví vrácení srážkové daně vybrané z dividend vyplácených rezidentním společností, zatímco v případě srážkové daně vybrané z dividend vyplácených společností usazeným v jiných německých státech není žádná možnost vrácení upravena a toto rozdílné zacházení není neutralizováno mezinárodní smlouvou.

34 Totéž platí pro vnitrostátní právní předpisy, které takovouto možnost vrácení rozšíří na srážkovou daň vybíranou z dividend vyplácených nerezidentním společností usazeným v jiných německých státech, ovšem s tím, že ji podrobují dodatečným podmínkám ve srovnání s podmínkami stanovenými pro vrácení srážkové daně zatěžující dividendy vyplácené rezidentním společností a toto rozdílné zacházení není neutralizováno mezinárodní smlouvou. Důsledkem takových právních předpisů totiž je, že pro tyto nerezidentní společnosti je uplatnění nároku na vrácení daně obtížnější než pro rezidentní společnosti, a tedy že dividendy vyplácené tímto nerezidentním společností podléhají nevýhodnějšímu danovému zacházení než dividendy vyplácené rezidentním společností.

35 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce přitom vyplývá, že podle dotčených vnitrostátních právních předpisů se podmínky, za kterých může být srážková daň z příjmů z

kapitálového majetku zatřžující dividendy z drobné kapitálové úřasti vrácena, mřní podle toho, zda přijemcem řchto dividend je rezidentní, nebo nerezidentní spoleřnost.

36 Podle informací předlořených Soudnímu dvoru je totiž v případeř rezidentní spoleřnosti srážková dař v plné výři zapořtena na korporařní dař, kterou tato spoleřnost dluří, a zbřvající řást je jí případeř vrácena. Naproti tomu v případeř nerezidentní spoleřnosti je vrácení daně z přijměř z kapitálového majetku podmíněno tím, že tato dař neměže být zapořtena nebo její odpořet převeden u této spoleřnosti nebo u přímých ři nepřímých majitelě podílě v této spoleřnosti a neměže být ani odeřtena jako provozní náklady nebo výdaje na dosaření přijměř této spoleřnosti.

37 Je řeba připomenout, že podle řl. 65 odst. 1 SFEU je takové rozdílné zacházení přípustné pouze tehdy, pokud se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo je-li odřvodněno naléhavým dřvodem obecného zájmu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. dubna 2020, Société Générale, Cř565/18, EU:C:2020:318, bod 24).

38 Pro úřely prokázání existence diskriminace musí být srovnatelnost přeshranění situace s vnitrostátní situací řlenského státu posuzována s ohledem na cíl sledovaný dotřenými vnitrostátními ustanoveními (rozsudek ze dne 30. dubna 2020, Société Générale, Cř565/18, EU:C:2020:318, bod 26 a citovaná judikatura), který, jak uvádí předkládající soud, v projednávané věci spořívá v zamezení dvojímu zdanění nebo řetřzovému zdanění ziskě.

39 Je pravda, že v souvislosti s opatřenými stanovenými řlenským státem za úřelem dosaření takového cíle se rezidentní spoleřnosti, které jsou přijemci dividend, nutně nenacházejí v situaci srovnatelné se situací nerezidentních spoleřností, které jsou přijemci dividend a mají sídlo v jiném řlenském státě (rozsudek ze dne 20. řijna 2011, Komise v. Nřmecko, Cř284/09, EU:C:2011:670, bod 55 a citovaná judikatura).

40 Jestliže však řlenský stát jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv podrobí dani z přijmü nejen rezidentní spoleřnosti, ale rovněž nerezidentní spoleřnosti, pokud jde o dividendy, které obdrží od rezidentní spoleřnosti, blíží se situace uvedených nerezidentních spoleřností situaci rezidentních spoleřností (rozsudek ze dne 20. řijna 2011, Komise v. Nřmecko, Cř284/09, EU:C:2011:670, bod 56 a citovaná judikatura).

41 Nebezpečí řetřzového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění je totiž nezávisle na jakémkoli zdanění v jiném řlenském státě zpřsobeno samotným výkonem dařové pravomoci tímto řlenským státem. V takovém případeř k tomu, aby nerezidentní spoleřnosti, které jsou přijemci dividend, nebyly vystaveny omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno řlánkem 63 SFEU, musí stát, jehož je rozdřlující spoleřnost rezidentem, dbát na to, aby se v souvislosti s mechanismem upraveným jeho vnitrostátním právem za úřelem zabránění řetřzovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění nebo jeho zmírnění ve vztahu k nerezidentním spoleřnostem uplatřovalo zacházení rovnocenné s tím, jehož se dostává rezidentním spoleřnostem (rozsudek ze dne 20. řijna 2011, Komise v. Nřmecko, Cř284/09, EU:C:2011:670, bod 57 a citovaná judikatura).



42 V projednávané věci ze skutečností předložených Soudnímu dvoru vyplývá, že se Spolková republika Německo rozhodla vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu ke všem dividendám z drobné kapitálové úasti bez ohledu na to, zda jsou tyto dividendy vypláceny rezidentním společenstvem, nebo společenstvem usazeným v jiných členských státech. Obě tyto kategorie společností se již z tohoto důvodu nacházejí ve srovnatelné situaci, pokud jde o riziko ekonomického dvojího zdanění nebo četného zdanění těchto dividend. Musí se jim proto dostat rovnocenného zacházení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo, C-284/09, EU:C:2011:670, bod 58 a citovaná judikatura).

43 K prokázání, že v projednávaném případě tomu tak je, odkazuje německá vláda na smlouvu o zamezení dvojímu zdanění.

44 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pokud se členský stát nemůže dovolávat výhody přiznané jednostranně jiným členským státem, aby se vyhnul povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, může být cíle spočívajícího v zajištění rovnocenného zacházení s dividendami vyplácenými rezidentním a nerezidentním společenstvem dosaženo prostřednictvím smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené s jiným členským státem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, body 78 a 79 a citovaná judikatura) za podmínky, že použití této smlouvy umožní plně kompenzovat úinky rozdílného zacházení plynoucího z vnitrostátních právních předpisů.

45 Rozdílné zacházení s dividendami vyplácenými rezidentním společenstvem a dividendami vyplácenými nerezidentním společenstvem bude odstraněno pouze v případě, že srážková daň zaplacená podle vnitrostátních právních předpisů může být započtena na daň dlužnou v jiném členském státě v rozsahu rozdílu v zacházení plynoucího z těchto právních předpisů (rozsudek ze dne 17. září 2015, Miljoen a další, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 79 a citovaná judikatura).

46 Podle údajů poskytnutých Soudnímu dvoru je podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění sazba srážkové daně vybíraná Spolkovou republikou Německo z dividend z drobné kapitálové úasti vyplácených společenstvi usazené ve Spojeném království omezena na 15 % a tato srážková daň může být započtena na britskou daň. Podle čl. XVIII odst. 1 písm. a) této smlouvy je však toto započtení omezeno na britskou daň vypočtenou na základě zisku nebo příjmu zohledněných při výpočtu německé daně.

47 Nejeví se, že by takový mechanismus mohl ve všech případech zaručit kompenzaci rozdílného zacházení vyplývajícího z vnitrostátních právních předpisů, jelikož taková kompenzace je možná pouze v případě, kdy se částka britské daně vypočítané z vyplacených dividend přinejmenším rovná výši srážkové daně vybrané Spolkovou republikou Německo (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo, C-284/09, EU:C:2011:670, body 67 a 68, a ze dne 17. září 2015, Miljoen a další, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 86).

48 Přitom při nevrácení srážkové daně by pouze plné započtení této srážkové daně na daň, kterou dluží nerezidentní společnost, která je příjemcem dividend, v jejím členském státě usazení, umožnilo odstranit rozdílné zacházení vyplývající z vnitrostátních právních předpisů, aniž by bylo třeba zohlednit případné možnosti započtení na úrovni příjmových nebo nepříjmových majitelů podílů v této společnosti, což je hledisko, jež německé právní předpisy ostatně u rezidentních společností nezohledňují.

49 Odpočet srážkové daně od základu daně dlužné v členském státě, v němž je usazena společnost, která je příjemcem dividend, jakožto provozních nákladů nebo nákladů na dosažení

příjmů, ani možnost této společnosti provést započtení, jejíž využití je vždy nejisté, zatímco rezidentní společnosti mohou provést okamžité započtení a případně dosáhnout vrácení zbývajících částí zaplacené srážkové daně, naproti tomu neumožňují zcela neutralizovat toto rozdílné zacházení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. září 2015, Miljoen a další, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 83, a obdobný rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, Sofina a další, C-575/17, EU:C:2018:943, body 28 až 34).

50 S výhradou ověření, že přísluší provést předkládajícímu soudu, jsou takové právní předpisy, o jaké jde v uvedeném řízení a které podrobují vrácení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku přísnějším podmínkám, je-li příjemcem dividend nerezidentní společnost, než v případě rezidentní společnosti, aniž je toto rozdílné zacházení neutralizováno prostřednictvím smluv, způsobilé odradit společnosti usazené v jiných členských státech od investování do společností v dotyčném členském státě a mohou rovněž představovat překážku pro získávání kapitálu rezidentními společnostmi usazenými v jiných členských státech. Omezují tedy volný pohyb kapitálu, což je v zásadě zakázáno článkem 63 odst. 1 SFEU.

51 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že takové omezení je nicméně přípustné, jestliže je odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, je způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračuje meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné [rozsudky ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 70, a ze dne 30. ledna 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, bod 83 a citovaná judikatura].

52 Podle německé vlády jsou dotčené vnitrostátní právní předpisy odvodněny cílem ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, jakož i nutností zamezit dvojímu zohlednění srážkové daně.

53 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že ochrana vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy patří mezi naléhavé důvody obecného zájmu, které mohou odvodnit omezení volného pohybu kapitálu, například vnitrostátní opatření mající za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 121, a ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 98).

54 Takový důvod však nemůže odvodnit zdanění nerezidentních společností, které jsou příjemci dividend, členským státem, který se rozhodl nezdanit rezidentní společnosti ve vztahu k tomuto typu příjmů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo, C-284/09, EU:C:2011:670, bod 78 a citovaná judikatura).

55 V projednávané věci se sice Spolková republika Německo rozhodla vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu ke všem dividendám z drobné kapitálové úasti, zároveň se však podle informací předložených Soudnímu dvoru rozhodla zcela neutralizovat daňovou zátěž srážkové daně zatíživší tyto dividendy, jsou-li vypláceny rezidentním společností. Za těchto podmínek nemůže ochrana vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy odvodnit zdanění společností usazených v jiných členských státech ve vztahu k tomuto typu příjmů.

56 Pokud jde o odvodnění týkající se nezbytnosti zamezit dvojímu zohlednění srážkové daně u společností, které jsou příjemci dividend a jsou usazeny v jiných členských státech, nebo příjmů či nepříjmů majitelů podílů v těchto společnostech, je třeba uvést, že povinnost uložená společností, které jsou příjemci dividend a jsou usazeny v jiných členských státech,

předložit důkaz o tom, že u této společnosti ani u příjímých či nepříjímých majitelů podílů v této společnosti nebyla započtena srážková daň ani nebylo její započtení provedeno a že tato daň nebyla odečtena jakožto výdaje na dosažení příjmů nebo provozní náklady, nemá ekvivalent u rezidentních společností. Nelze ovšem vyloučit, že tyto společnosti budou rovněž vlastněny nerezidentními majiteli podílů spadajícími pod vnitrostátní právní předpisy, které umožňují na jejich úrovni zohlednit srážkovou daň, kterou byla zatížena společnost, jež je příjemcem dividend. Možnost dvojího zohlednění srážkové daně tudíž nemůže být vyloučena, pokud jde o rezidentní společnosti, a okolnost, že německé právní předpisy povolují zohlednění srážkové daně pouze na úrovni společnosti, která je příjemcem dividend, je v tomto ohledu irelevantní.

57 Přitom je třeba připomenout, že aby bylo opatření považováno za vhodné k uskutečnění sledovaného cíle, musí odpovídat snaze dosáhnout tohoto cíle soudržným a systematickým způsobem (v tomto smyslu v oblasti svobody usazování viz zejména rozsudek ze dne 14. listopadu 2018, *Memoria a Dall'Antonia*, C-342/17, EU:C:2018:906, bod 52 a citovaná judikatura, a v oblasti volného pohybu služeb rozsudek ze dne 3. února 2021, *Fussl Modestraße Mayr*, C-555/19, EU:C:2021:89, bod 59 a citovaná judikatura).

58 Jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 69 svého stanoviska, s ohledem na cíl spočívající v zamezení dvojímu zohlednění odvedené daně tomu tak není v případě vnitrostátních právních předpisů, které podrobují vrácení srážkové daně z dividend z drobné kapitálové ústí přísnějším podmínkám, jsou-li společnosti, které jsou příjemci dividend, usazeny v jiných členských státech, než v případě rezidentních společností, zatímco nic neumožňuje vyloučit dvojí zohlednění vybrané srážkové daně v případě rezidentních společností. Takové právní předpisy tedy nemohou být v žádném případě odvodněny nezbytností zamezit dvojímu zohlednění srážkové daně.

59 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba předkládajícímu soudu odpovědět, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání daňovému ustanovení členského státu, které vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku odvedené z dividend z drobné kapitálové ústí, které pobírá společnost usazená v jiném členském státě, podmiňuje prokázáním, že tato daň nemůže být započtena nebo její započtení provedeno u této společnosti nebo u příjímých či nepříjímých majitelů podílů v této společnosti, ani uvedenou společností odečtena jakožto výdaje na dosažení příjmů nebo provozní náklady, zatímco pro vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku odvedené rezidentní společností pobírající též druh příjmů není tato podmínka stanovena.

### **K druhé otázce**

60 S ohledem na odpověď na první otázku není důvodné na druhou otázku odpovídat.

### **K nákladům řízení**

61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

**Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání daňovému ustanovení členského státu, které vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku odvedené z dividend pocházejících z ústí nedosahujících prahových hodnot stanovených směrnicí Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, které pobírá společnost usazená v jiném členském státě, podmiňuje**

**prokázáním, že tato daň nemůže být započtena nebo její započtení převedeno u této společnosti nebo u příjmových či nepříjmových majitelů podílů v této společnosti, ani uvedenou společností odečtena jakožto výdaje na dosažení příjmů nebo provozní náklady, zatímco pro vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku odvedené rezidentní společností pobírající též druh příjmů není tato podmínka stanovena.**

Podpisy

\* Jednací jazyk: němčina.