

## Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 16. júna 2022 (\*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb kapitálu – Dividendy z voľne obchodovateľných akcií – Vrátanie dane z kapitálového výnosu zaplatenej spoločnosťou nerezidentom – aPodmienky – Voľný pohyb kapitálu – Zásada proporcionality“

Vo veci C-572/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko) z 20. mája 2020 a doručený Súdnemu dvoru 3. novembra 2020, ktorý súvisí s konaním

**ACC Silicones Ltd**

proti

**Bundeszentralamt für Steuern,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory C. Lycourgos, sudcovia S. Rodin, J.-C. Bonichot (spravodajca), L. S. Rossi a O. Spineanu-Matei,

generálny advokát: A. M. Collins,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú žiadosť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- ACC Silicones Ltd., v zastúpení: B. Pignot, Rechtsanwalt, A. Linn, Steuerberater,
- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 20. januára 2022,

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 63 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou ACC Silicones Ltd a Bundeszentralamt für Steuern (Ústredný spolkový daňový úrad, Nemecko) vo veci vrátenia zrážkovej dane z kapitálového výnosu za roky 2006 až 2008 z dividend, ktoré tejto spoločnosti

vyplatila Ambratec GmbH, spoločnosť so sídlom v Nemecku.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Podľa článku 3 ods. 1 písm. a) smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), zmenenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3, ďalej len „smernica 90/435“) sa táto smernica uplatňovala na materské spoločnosti, ktoré vlastnia minimálne 20 percentný podiel kapitálu dcérskych spoločností, pričom tento minimálny podiel bol 15 % od 1. januára 2007 a 10 % od 1. januára 2009. Táto smernica bola zrušená smernicou Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. EÚ L 345, 2011, s. 8).

### Nemecké právo

4 § 20 ods. 1 bod 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „EStG“) stanovuje, že kapitálové výnosy zahŕňajú podiely na zisku (dividendy).

5 § 43 ods. 1 prvá veta bod 1 EStG stanovuje, že v prípade, okrem iného, kapitálových výnosov v zmysle § 20 ods. 1 bodu 1 EStG „sa dať z príjmov vyberá zrážkou z kapitálového výnosu (dať z kapitálového výnosu)“.

6 Podľa § 8b ods. 1 prvej vety Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z príjmov právnických osôb) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „KStG“), ktorý sa týka podielov v iných spoločnostiach a združeníach, sa odmeny získané najmä v zmysle § 20 ods. 1 bodu 1 EStG nezohľadujú pri výpočte príjmov, a preto nepodliehajú dani z príjmov právnických osôb.

7 Pokiaľ ide o zdanenie dividend vyplácaných spoločnosti so sídlom v Nemecku, z ustanovení § 31 ods. 1 prvej vety KStG v spojení s § 36 ods. 2 druhým bodom EStG vyplýva, že dať z kapitálového výnosu, ktorá bola vybraná formou zrážkovej dane, sa v plnej výške započíta na dať z príjmov právnických osôb, ktorú má táto spoločnosť zaplatiť, a v prípade potreby jej môže byť vrátená. Započítanie (a prípadné vrátenie) dane predpokladá, že dať bola zrazená a zaplatená, čo je potrebné preukázať predložením osvedčenia daňovej správy v súlade s § 45a ods. 2 alebo 3 EStG.

8 Pokiaľ ide o zdanenie dividend vyplácaných spoločnosti, ktorá nemá sídlo v Nemecku, § 32 ods. 5 KStG znie:

„5. Ak bola v prípade kapitálových výnosov v zmysle § 20 ods. 1 bodu 1 [EStG] platne zaplatená dať z príjmov právnických osôb na základe ods. 1 [tohto paragrafu], veriteľovi kapitálových výnosov sa na základe žiadosti vráti zrazená a zaplatená dať z kapitálových výnosov v súlade s § 36 ods. 2 bodom 2 [EStG], ak

(1) veriteľ kapitálových výnosov je spoločnosťou s obmedzenou daňovou povinnosťou podľa § 2 bodu 1, ktorá

a) je tiež spoločnosťou v zmysle článku 54 [ZFEÚ] alebo článku 34 [Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3)];

b) má sídlo a miesto obchodného manažmentu na území členského štátu Európskej únie alebo štátu, na ktorý sa vzťahuje [Dohoda o Európskom hospodárskom priestore];

c) podlieha v štáte miesta obchodného manažmentu bez možnosti voľby neobmedzenej daňovej povinnosti porovnateľnej s povinnosťou podľa § 1, bez možnosti oslobodenia od tejto dane, a

(2) veriteľ má priamy podiel na základnom imaní alebo akciách dlžníka kapitálových výnosov a nespôsobá podmienku prahovej hodnoty úasti podľa § 43b ods. 2 [EStG].

Prvá veta je uplatniteľná len vtedy, ak

(1) nie je stanovené vrátenie príslušnej dane z kapitálových výnosov podľa iných predpisov;

(2) kapitálové výnosy podľa § 8b ods. 1 nie sú zohľadnené pri určení príjmu;

(3) zahraničné predpisy neprisudzujú kapitálové výnosy osobe, ktorá by nemala nárok na vrátenie podľa pravidiel tohto odseku, ak kapitálové výnosy dosiahla priamo;

(4) nárok na úplné alebo čiastočné vrátenie dane z kapitálových výnosov by nebol vylúčený primeraným uplatnením § 50d ods. 3 [EStG] a

(5) daň z kapitálových výnosov v prípade veriteľa alebo akcionára, ktorý je priamym či nepriamym vlastníkom podielu v spoločnosti, ktorá je veriteľom, nemožno započítať alebo odpočítať ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu; možnosť prevodu započítania sa posudzuje rovnako ako započítanie.

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

### **Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia**

9 Zmluva z 26. novembra 1964 medzi Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovým únikom v oblasti daní z príjmu a majetku v znení dodatku z 23. marca 1970 (BGBl. 1966 II, s. 359, BGBl. 1967 II, s. 828, BGBl. 1971 II, s. 46, ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“) vo svojom článku VI ods. 1 stanovuje:

„1. Dividendy, ktoré spoločnosť, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, vypláca rezidentovi druhého zmluvného štátu, môžu byť zdanené aj v prvom zmluvnom štáte. Dať sa však v tomto prvom zmluvnom štáte nevyberá v sadzbe presahujúcej 15 % z hrubej sumy takýchto dividend za predpokladu, že tieto dividendy budú podliehajú zdaneniu v druhom zmluvnom štáte, alebo ide o dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá má sídlo v Spojenom kráľovstve, a sú oslobodené od dane Spolkovej republiky [Nemecko] podľa ustanovení článku XVIII ods. 2 písm. a).“

10 Článok XVIII ods. 1 písm. a) tejto zmluvy znie:

„1. V rámci ustanovení právnych predpisov Spojeného kráľovstva o odpočítaní dane splatnej na území mimo Spojeného kráľovstva ako zápočtu na dani Spojeného kráľovstva (čo neovplyvní všeobecný princíp tejto zmluvy) sa povolí tento zápočet:

a) dať vyrubená Spolkovou republikou Nemecko splatná podľa zákonov Spolkovej republiky [Nemecko] a v súlade s touto zmluvou či už priamo alebo zrážkou, zo ziskov, príjmov alebo zdaniteľných výnosov dosiahnutých v Spolkovej republike [Nemecko] (okrem prípadu dividend, dane splatnej v súvislosti so ziskom, z ktorých sa vypláca dividenda), sa započíta na dať vyrubenú vo Veľkej Británii z tých istých ziskov, príjmov alebo zdaniteľných výnosov, z ktorých sa počíta dať Spolkovej republiky [Nemecko].“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

11 ACC Silicones je spoločnosť so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá v rokoch 2006 až 2008 vlastnila 5,26 % základného imania spoločnosti Ambratec so sídlom v Nemecku. Samotná ACC Silicones bola v 100 % vlastníctve inej spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá bola kótovaná na burze.

12 V priebehu rokov 2006 až 2008 Ambratec vyplatila spoločnosti ACC Silicones dividendy, z ktorých bola zrazená dať z kapitálových výnosov vo výške 20 %, zvýšená o solidárny príplatok vo výške 5,5 %.

13 Dňa 29. decembra 2009 ACC Silicones požiadala o vrátenie takto zaplatenej dane. Požadovala na jednej strane zníženie sadzby zrážkovej dane na 15 % najmä na základe článku VI ods. 1 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Odvolávajú sa na základné slobody vnútorného trhu a osobitne voľný pohyb kapitálu, žiadala na druhej strane vrátenie zostatku zaplatených súm.

14 Rozhodnutím zo 7. októbra 2010 Ústredný spolkový daňový úrad vyhovel prvej časti tejto žiadosti a vrátil spoločnosti ACC Silicones zrážkovú dať presahujúcu sadzbu 15 % stanovenú v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia. Rozhodnutím z 8. júna 2015 naopak odmietol vrátiť tejto spoločnosti zostatok zaplatenej dane z dôvodu, že neboli splnené podmienky stanovené v § 32 ods. 5 KStG, ktorých cieľom je dosiahnuť súlad s rozsudkom z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko (C-284/09, EU:C:2011:670).

15 ACC Silicones po tom, čo neúspešne požadovala vrátenie zaplatenej dane, podala proti rozhodnutiam z 8. júna 2015 žalobu na vnútroštátny súd, Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko), pričom tvrdila, že spĺňa podmienky na priznanie tohto vrátenia a najmä predložila dôkazy požadované v § 32 ods. 5 KStG.

16 Vnútroštátny súd sa domnieva, že ACC Silicones spĺňa podmienky vyžadované vnútroštátnou právnou úpravou, s výnimkou podmienky uvedenej v § 32 ods. 5 druhej vete bode 5 KStG, ktorá stanovuje, že vrátenie sa odmietne, ak možno zrážkovú dať z kapitálových výnosov

započítať v prípade veriteľov alebo priameho alebo nepriameho spolovníka veriteľov, alebo ak ju možno odpočítať ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu, pričom samotná možnosť prevodu započítania sa posudzuje rovnako ako započítanie. Z tohto ustanovenia vyplýva, že vrátenie možno priznať len vtedy, ak znevýhodnenie nerezidentov prijímajúcich dividendy voči rezidentom nie je kompenzované započítaním, odpočítaním základu dane alebo prevodom započítania do zahraničia.

17 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa § 32 ods. 5 piatej vety KStG musí ACC Silicones predložiť dôkaz o tom, že táto podmienka je splnená predložením osvedčenia vydaného zahraničným daňovým úradom, ktoré preukazuje, že nemeckú daň z kapitálových výnosov nemožno započítať, odpočítať ani previesť a že v skutočnosti nedošlo k započítaniu, odpočítaniu ani k prevodu.

18 Podľa vnútroštátneho súdu sa však nemožno ubezpečiť, že táto podmienka je v prejednávanej veci splnená. Zaobchádzanie s daňou z kapitálových výnosov zrazenou Spolkovou republikou Nemecko v prípade spolovníctva so sídlom v Spojenom kráľovstve kótovanej na burze, ktorá vlastnila 100 % základného imania spolovníctva ACC Silicones v rokoch 2006 až 2008, totiž nie je vecne overiteľné, takže žiadosť spolovníctva ACC Silicones je potrebné zamietnuť.

19 Za týchto podmienok má vnútroštátny súd pochybnosti o súlade požiadaviek stanovených v § 32 ods. 5 druhej vete bode 5 a § 32 ods. 5 piatej vety KStG s voňým pohybom kapitálu.

20 V prvom rade sa pýta, či skutočnosť, že vrátenie dane z kapitálových výnosov spolovníctvom nerezidentom prijímajúcim dividendy pochádzajúce z podielov nižších, ako sú prahové hodnoty stanovené smernicou 90/435 (aj len „dividendy z voľne obchodovateľných akcií“), podlieha prísnejším podmienkam, než vrátenie tejto dane spolovníctvom rezidentom, je v rozpore s voňým pohybom kapitálu. Vnútroštátny súd totiž uvádza, že podľa § 32 ods. 5 KStG môže byť spolovníctvom nerezidentom vrátená zrážková daň z takýchto dividend prijatých od nemeckých spolovníctiev len vtedy, ak túto daň nemožno započítať alebo jej započítanie previesť na priamych alebo nepriamych akcionárov, alebo odpočítať ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu, čo im prináleží preukázať prostredníctvom osvedčenia zahraničnej daňovej správy. Takáto úroveň požiadaviek sa však nevyžaduje, pokiaľ ide o spolovníctva rezidentov. Presnejšie sa vnútroštátny súd pýta, či je obmedzenie pohybu kapitálu zavedené nemeckou právnou úpravou podľa neho odôvodnené najmä vzhľadom na kritériá stanovené Súdny dvorom v jeho rozsudku z 8. novembra 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655).

21 V druhom rade za predpokladu, že by to tak bolo, sa vnútroštátny súd pýta, či zásada proporcionality a zásada potrebného úroku bránia vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré na účely predloženia dôkazu uvedeného v predchádzajúcom bode ukladá spolovníctvom nerezidentom povinnosť predložiť osvedčenie od zahraničnej daňovej správy, podľa ktorého zrážková daň z kapitálových výnosov nemôže byť započítaná alebo jej započítanie prevedené na priamych alebo nepriamych akcionárov, alebo odpočítaná, a že táto daň nebola ani v praxi započítaná, prevedená alebo odpočítaná.

22 Za týchto podmienok Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bráni článok 56 ES, teraz článok 63 ZFEÚ, vnútroštátnemu daňovému ustanoveniu, o aké ide vo veci samej, ktoré od spolovníctva so sídlom v zahraničí, ktorej sa vyplácajú dividendy z akcií a ktorá nedosahuje prahovú hodnotu úasti podľa článku 3 ods. 1 písm. a) smernice [90/435], na účely vrátenia dane z kapitálových výnosov vyžaduje dôkaz vo forme osvedčenia vydaného zahraničnou daňovou správou, že daň z kapitálových výnosov nemožno započítať ani v jej prípade, ani v prípade akcionárov, ktorí v nej majú priamy či nepriamy podiel, alebo ju nemožno

odpo?íta? ako prevádzkové náklady ?i náklady na reklamu, ako aj osved?enie, že skuto?ne nedošlo k zapo?ítaniu, odpo?tu alebo prevodu, ak sa od spoločnosti s rovnakým podielom so sídlom v tuzemsku na ú?ely vrátenia dane z kapitálových výnosov nevyžaduje takýto dôkaz?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, bráni zásada proporcionality a zásada potrebného ú?inku požiadavke predloži? osved?enie, uvedenej v prvej otázke, ak je fakticky nemožné, aby príjemca nerezident poberajúci dividendy z vo?ne obchodovateľných akcií toto osved?enie predložil?“

## O prejudiciálnych otázkach

### O prípustnosti

23 Nemecká vláda uvádza, že spor vo veci samej sa týka len da?ového zaobchádzania s dividendami z vo?ne obchodovateľných akcií vyplácanými spoločnosťami so sídlom v inom ?lenskom štáte Únie. Za týchto podmienok sa domnieva, že položené otázky sú neprípustné v rozsahu, v akom sa týkajú vrátenia zrážkovej dane z kapitálových výnosov vyrubenej z dividend vyplatených spoločnostiam tretích štátov.

24 Pod?a ustálenej judikatúry platí pre návrhy na za?atie prejudiciálneho konania podané Súdnemu dvoru prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnu? rozhodnú? o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislos? s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokia? ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užito?nú odpove? na otázky, ktoré mu boli položené [rozsudok z 24. novembra 2020, Openbaar Ministerie (Falšovanie listín), C?510/19, EU:C:2020:953, bod 26 a citovaná judikatúra].

25 V prejednávanej veci sa vnútroštátny súd domnieva, že ak sa predmetná vnútroštátna právna úprava vz?ahuje na spoločnosti, ktoré majú sídlo alebo miesto obchodného manažmentu na území ?lenského štátu Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru, mala by sa uplat?ova? aj na spoločnosti, ktoré majú svoje sídlo alebo miesto obchodného manažmentu v tretích krajinách.

26 V tejto súvislosti treba uvies?, že zlu?ite?nos? spôsobu vrátenia zrážkovej dane z dividend vyplatených spoločnosťami so sídlom v tretích krajinách s právom Únie by mala vies? k osobitnému posúdeniu, a to aj medzi ?lenskými štátmi a tretími krajinami, keďže hoci ?lánok 63 ods. 1 ZFEÚ vo všeobecnosti obmedzenia pohybu kapitálu zakazuje, judikatúru týkajúcu sa obmedzení vo?ného pohybu kapitálu v rámci Únie nemožno v plnej miere prenies? na pohyb kapitálu medzi ?lenskými štátmi a tretími krajinami, ktorý patrí do iného právneho kontextu [pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách), C?135/17, EU:C:2019:136, bod 90 a citovanú judikatúru].

27 Z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania však vyplýva, že spor vo veci samej sa týka výlu?ne vrátenia zrážkovej dane z kapitálových výnosov zaplatenej z dividend z nemeckého zdroja vyplácaných spoločnosťami nerezidentovi so sídlom v Spojenom krá?ovstve v ?ase, keď bol tento štát ?lenom Únie.

28 Z toho vyplýva, ako uviedol generálny advokát v bode 30 svojich návrhov, že otázka, či sú v prípade dividend vyplácaných spoločnostiam so sídlom v tretej krajine podmienky stanovené dotknutou nemeckou právnou úpravou na získanie vrátenia zrážkovej dane z kapitálových výnosov v rozpore s právom Únie v oblasti voľného pohybu kapitálu, nijako nesúvisí s predmetom sporu vo veci samej.

29 Návrh na začatie prejudiciálneho konania je teda v tomto rozsahu neprípustný.

### **O prvej prejudiciálnej otázke**

30 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniu daňovej právnej úpravy členského štátu, ktoré podmieňuje vrátenie dane z kapitálových výnosov zaplatenej z dividend z voľne obchodovateľných akcií vyplácaných spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte predložením dôkazu o tom, že táto daň nemôže byť započítaná alebo jej započítanie prevedené na priamych alebo nepriamych akcionárov, ani odpočítaná uvedenou spoločnosťou ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu, zatiaľ čo taká podmienka nie je stanovená, pokiaľ ide o vrátenie dane z kapitálových výnosov zaplatenej spoločnosťou rezidentom, ktorá dosahuje ten istý druh príjmov.

31 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora obmedzeniami pohybu kapitálu sú najmä opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v určitom členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných štátoch (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 23 a citovaná judikatúra).

32 Pokiaľ ide o podiely, ktoré sú nižšie ako prahové hodnoty stanovené smernicou 90/435, prináleží členským štátom, aby určili, či a v akom rozsahu sa má zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu alebo reazovitému zdaneniu rozdelených ziskov, a na tento účel aby jednostranne alebo prostredníctvom zmlúv uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zmiernenie alebo zamedzenie tohto dvojitého hospodárskeho zdanenia alebo tohto reazového zdanenia bez toho, aby im to umožnilo prijať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, bod 54, a z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, bod 24).

33 Ako už Súdny dvor rozhodol vo svojom rozsudku z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko (C-284/09, EU:C:2011:670, body 72 a 73), obmedzenie voľného pohybu kapitálu zavádza vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje, pokiaľ ide o podiely, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, vrátenie zrážkovej dane vyberanej z dividend vyplatených spoločnostiam rezidentom, zatiaľ čo v prípade zrážkovej dane z dividend vyplácaných spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch neexistuje žiadna možnosť vrátenia dane a toto rozdielne zaobchádzanie nie je neutralizované zmluvou.

34 To isté platí pre vnútroštátnu právnú úpravu, ktorá rozširuje túto možnosť vrátenia na zrážkovú daň vyberanú z dividend vyplatených spoločnostiam nerezidentom usadeným v iných členských štátoch, ale podriačuje ju dodatočným podmienkam v porovnaní s podmienkami stanovenými pre vrátenie zrážkovej dane z dividend vyplatených spoločnostiam rezidentom bez toho, aby bolo toto rozdielne zaobchádzanie neutralizované zmluvou. Dôsledkom takejto právnej úpravy je, že pre spoločnosti nerezidentov je uplatnenie práva na vrátenie dane ťažšie než pre spoločnosti rezidentov, a teda že dividendy vyplácané týmto spoločnostiam nerezidentom podliehajú menej výhodnému daňovému zaobchádzaniu v porovnaní so zaobchádzaním, ktoré je vyhradené dividendám vyplácaným spoločnostiam rezidentom.

35 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania pritom vyplýva, že podľa predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy podmienky, podľa ktorých zrážková daň z kapitálových výnosov vyrubená z dividend z voľne obchodovateľných akcií môže byť predmetom vrátenia, sa líšia v závislosti od toho, či je príjemcom týchto dividend spoločnosť rezident alebo spoločnosť nerezident.

36 Podľa informácií predložených Súdnemu dvoru sa totiž v prípade spoločnosti rezidenta zrážková daň v celom rozsahu započítava na daň z príjmov právnických osôb, ktorú táto spoločnosť dlhuje, a zvyšok jej bude prípadne vrátený. Naopak v prípade spoločnosti nerezidenta je vrátenie dane z kapitálových výnosov podmienené tým, že táto daň nemôže byť započítaná alebo jej započítanie prevedené na priamych alebo nepriamych akcionárov, alebo odpočítaná ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu tejto spoločnosti.

37 Treba pripomenúť, že v súlade s článkom 65 ods. 1 ZFEÚ je takéto rozdielne zaobchádzanie prípustné len vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. apríla 2020, Sociétés Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, bod 24).

38 Na účely preukázania existencie diskriminácie sa porovnateľnosť cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou v členskom štáte musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia (rozsudok z 30. apríla 2020, Sociétés Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, bod 26 a citovaná judikatúra), ktorý v prejednávanej veci, ako to uvádza vnútroštátny súd, spočíva v zamedzení dvojitému zdaneniu alebo reazovitému zdaneniu ziskov.

39 Je pravda, že z hľadiska opatrení prijatých členským štátom na dosiahnutie takéhoto cieľa sa spoločnosti príjemcovia, ktoré sú rezidentmi, nevyhnutne nenachádzajú v porovnateľnej situácii ako spoločnosti príjemcovia, ktorí sú rezidentmi iného členského štátu (rozsudok z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, C-284/09, EU:C:2011:670, bod 55 a citovaná judikatúra).

40 Len čo však členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy stanoví, že dani z príjmov podliehajú nielen spoločnosti rezidenti, ale aj spoločnosti nerezidenti, v prípade dividend, ktoré im vyplatí spoločnosť rezident, sa situácia spoločností nerezidentov zaťne podobať situácii spoločností rezidentov (rozsudok z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, C-284/09, EU:C:2011:670, bod 56 a citovaná judikatúra).

41 To je totiž jediné uplatnenie daňovej právomoci tohto členského štátu, ktoré nezávisle od akéhokoľvek zdanenia v inom členskom štáte v sebe nesie riziko reazovitého alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia. Aby v takomto prípade spoločnosti, ktoré sú príjemcami dividend a nerezidentmi, neboli vystavené obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje, musí štát sídla spoločnosti rozdeľujúcej dividendy dbať na to, aby podľa mechanizmu upraveného v jeho vnútroštátnom práve s cieľom predchádzať reazovitému alebo dvojitému hospodárskemu zdaneniu alebo ho zmierniť podliehali spoločnosti nerezidenti rovnakému zaobchádzaniu ako spoločnosti rezidenti (rozsudok z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, C-284/09, EU:C:2011:670, bod 57 a citovaná judikatúra).

42 V prejednávanej veci zo skutočností predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že Spolková republika Nemecko sa rozhodla uplatňovať svoju daňovú právomoc vo vzťahu ku všetkým dividendám z voľne obchodovateľných akcií, či už sú tieto dividendy vyplácané spoločnostiam rezidentom alebo spoločnostiam usadeným v iných členských štátoch. Tieto dve kategórie spoločností sa už na základe tejto skutočnosti nachádzajú v porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o riziko dvojitého hospodárskeho zdanenia alebo reazového zdanenia týchto dividend. V dôsledku toho musia podliehať rovnocennému zaobchádzaniu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. októbra



2011, Komisia/Nemecko, C-284/09, EU:C:2011:670, bod 58 a citovanú judikatúru).

43 S cieľom preukázať, že v prejednávanej veci ide o takýto prípad, nemecká vláda odkazuje na zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretú so Spojeným kráľovstvom.

44 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že ak sa poľský štát nemôže odvolávať na výhodu, ktorú jednostranne priznáva iný poľský štát, aby sa vyhol povinnostiam, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy, cieľ spočívajúci v zabezpečení rovnakého zaobchádzania s dividendami vyplácanými spoločnostiam rezidentom a nerezidentom možno dosiahnuť prostredníctvom zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej s iným poľským štátom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, body 78 a 79, ako aj citovanú judikatúru), pod podmienkou, že jej uplatnenie umožní v plnom rozsahu kompenzovať úinky rozdielneho zaobchádzania vyplývajúceho z vnútroštátnej právnej úpravy.

45 Rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými spoločnosťami so sídlom v iných poľských štátoch a s dividendami vyplácanými spoločnosťami rezidentom sa vytratí iba za predpokladu, že zrážková daň podľa vnútroštátnej právnej úpravy môže byť započítaná na daň splatnú v inom poľskom štáte do výšky rozdielneho zaobchádzania vyplývajúceho z tejto právnej úpravy (rozsudok zo 17. septembra 2015, Miljoen a i., C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 79 a citovaná judikatúra).

46 Podľa informácií poskytnutých Súdnemu dvoru sadzba zrážkovej dane vybranej Spolkovou republikou Nemecko z dividend z voľne obchodovateľných akcií vyplatených spoločnosťami so sídlom v Spojenom kráľovstve je na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia obmedzená na 15 % a táto zrážková daň môže byť započítaná na britskú daň. Podľa článku XVIII ods. 1 písm. a) tejto zmluvy sa však toto započítanie obmedzuje na britskú daň vypočítanú na základe ziskov alebo príjmov zahŕňajúcich pri výpočte nemeckej dane.

47 Nezdá sa, že by takýto mechanizmus mohol vo všetkých prípadoch zabezpečiť kompenzáciu rozdielneho zaobchádzania vyplývajúceho z vnútroštátnej právnej úpravy, keďže takáto kompenzácia je možná len za predpokladu, že suma britskej dane vypočítanej z vyplatených dividend je prinajmenšom rovnaká ako suma zrážkovej dane vybranej Spolkovou republikou Nemecko (pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, C-284/09, EU:C:2011:670, body 67 a 68, ako aj zo 17. septembra 2015, Miljoen a i., C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 86).

48 Ak však nedôjde k vráteniu zrážkovej dane, len celkové započítanie tejto zrážkovej dane na daň, ktorú má zaplatiť spoločnosť nerezident prijímajúca dividendy v poľskom štáte jej sídla, by mohlo odstrániť rozdiel v zaobchádzaní vyplývajúci z vnútroštátnej právnej úpravy bez toho, aby bolo potrebné zohľadniť prípadné možnosti započítania na úrovni priamych alebo nepriamych akcionárov tejto spoločnosti, čo je bod, ktorý nemecká právna úprava nezohľadňuje, pokiaľ ide o spoločnosti rezidentov.

49 Ani odpočítanie zrážkovej dane od základu dane splatnej v poľskom štáte, v ktorom je spoločnosť prijímajúca dividendy usadená, ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu, ani možnosť tejto spoločnosti previesť započítanie, ktoré je stále neisté, zatiaľ čo spoločnosti rezidenti majú nárok na okamžité započítanie a prípadne vrátenie zostávajúcej čiasti zaplatenej zrážkovej dane, naopak nemôžu úplne neutralizovať toto rozdielne zaobchádzanie (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2015, Miljoen a i., C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 83, ako aj analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, body 28 až 34).

50 S výhradou overení, ktoré prislúchajú vnútroštátnemu súdu, právna úprava, o akú ide vo

veci samej, ktorá podriaťuje vrátenie zrážkovej dane z kapitálových výnosov prísnejším podmienkam, ak je príjemcom dividend spoločnosť nerezident, než v prípade, ak ide o spoločnosť rezidenta, bez toho, aby bolo toto rozdielne zaobchádzanie na základe zmluvy neutralizované, môže odrádzať spoločnosti usadené v iných členských štátoch od investovania do spoločností, ktoré sú usadené v dotknutom členskom štáte, a je tiež prekážkou pri získavaní kapitálu spoločnosťami rezidentmi v spoločnostiach so sídlom v inom členskom štáte. Predstavuje preto obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 63 ods. 1 ZFEÚ v zásade zakazuje.

51 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora však takéto obmedzenie môže byť prípustné, iba ak ho možno odôvodniť naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, je spôsobilé zaručiť dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje, a nejde nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné [rozsudky z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 70, a z 30. januára 2020, Köln Aktiefonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, bod 83, ako aj citovaná judikatúra].

52 Podľa nemeckej vlády je predmetná vnútroštátna právna úprava odôvodnená cieľom zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ako aj potrebou zamedziť dvojitému zohľadneniu zrážkovej dane.

53 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi patrí medzi naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu, akým je vnútroštátne opatrenie, ktorého cieľom je predchádzať konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 121, ako aj z 10. apríla 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 98).

54 Takýto dôvod však nemôže odôvodniť zdanenie spoločností nerezidentov prijímajúcich dividendy členským štátom, ktorý sa rozhodol nezdaňovať spoločnosti rezidentov vo vzťahu k tomuto druhu príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, C-284/09, EU:C:2011:670, bod 78 a citovanú judikatúru).

55 Hoci sa v prejednávanej veci Spolková republika Nemecko rozhodla uplatniť svoju daňovú právomoc vo vzťahu ku všetkým dividendám z voľne obchodovateľných akcií, podľa skutočností predložených Súdnemu dvoru sa tiež rozhodla neutralizovať v celom rozsahu bremeno zrážkovej dane zaťažujúcej tieto dividendy, ak sú tieto dividendy vyplatené spoločnostiam rezidentom. Za týchto podmienok zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi nemôže odôvodniť zdanenie spoločností usadených v iných členských štátoch vo vzťahu k tomuto druhu príjmov.

56 Pokiaľ ide o odôvodnenie týkajúce sa potreby zabrániť dvojitému zohľadneniu zrážkovej dane v prípade spoločností prijímajúcich dividendy so sídlom v iných členských štátoch alebo ich priamych alebo nepriamych akcionárov, treba uviesť, že povinnosť uložená spoločnostiam prijímajúcim dividendy usadeným v iných členských štátoch preukáže, že zrážková daň nemôže byť započítaná alebo jej započítanie prevedené na priamych alebo nepriamych akcionárov, ani odpočítaná ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu, nemá ekvivalent v prípade spoločností rezidentov. Nič však neumožňuje vylúčiť, že tieto spoločnosti budú tiež vo vlastníctve akcionárov nerezidentov, na ktorých sa vzťahujú vnútroštátne právne úpravy umožňujúce zohľadniť na ich úrovni zrážkovú daň, ktorú znáša spoločnosť prijímajúca dividendy. Možnosť dvojitého zohľadnenia zrážkovej dane preto nemožno vylúčiť, pokiaľ ide o spoločnosti rezidentov, a okolnosť, že nemecká právna úprava povoľuje zohľadnenie zrážkovej dane len na

úrovni spoločnosti prijímajúcej dividendy, je v tejto súvislosti irelevantná.

57 Treba však pripomenúť, že na to, aby sa opatrenie považovalo za vhodné na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa, musí zodpovedať úsiliu dosiahnuť tento cieľ koherentne a systematicky (pozri v tomto zmysle najmä v oblasti slobody usadiť sa rozsudok zo 14. novembra 2018, Memoria a Dall'Antonia, C-342/17, EU:C:2018:906, bod 52 a citovanú judikatúru, ako aj v oblasti slobodného poskytovania služieb rozsudok z 3. februára 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, bod 59 a citovanú judikatúru).

58 Ako v podstate uviedol generálny advokát v bode 69 svojich návrhov, vzhľadom na cieľ spočívajúci v zamedzení dvojitého zohľadnenia zaplatenej dane nie je to tak v prípade vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá podriačuje vrátenie zrážkovej dane z dividend z voľne obchodovateľných akcií prísnejším podmienkam, ak spoločnosti, ktoré sú príjemcami dividend, sú usadené v iných členských štátoch než v prípade spoločností rezidentov, zatiaľ čo nielen neumožňuje vylúčiť dvojité zohľadnenie vybranej zrážkovej dane v prípade spoločností rezidentov. Takáto právna úprava teda nemôže byť v žiadnom prípade odôvodnená potrebou vyhnúť sa dvojitému zohľadneniu zrážkovej dane.

59 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba vnútroštátnemu súdu odpovedať, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniu daňovej právnej úpravy členského štátu, ktoré podriačuje vrátenie dane z kapitálových výnosov zaplatenej z dividend z voľne obchodovateľných akcií vyplácaných spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte predložením dôkazu o tom, že táto daň nemôže byť započítaná alebo jej započítanie prevedené na priamych alebo nepriamych akcionárov, ani odpočítaná uvedenou spoločnosťou ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu, zatiaľ čo taká podmienka nie je stanovená, pokiaľ ide o vrátenie dane z kapitálových výnosov zaplatenej spoločnosťou rezidentom, ktorá dosahuje ten istý druh príjmov.

### **O druhej otázke**

60 Vzhľadom na odpoveď poskytnutú na prvú otázku netreba odpovedať na druhú otázku.

### **O trovách**

61 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

**Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniu daňovej právnej úpravy členského štátu, ktoré podriačuje vrátenie dane z kapitálových výnosov zaplatenej z dividend z voľne obchodovateľných akcií v objeme nižšom než prahové hodnoty stanovené v smernici Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, zmenenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, ktoré sú vyplácané spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, predložením dôkazu o tom, že táto daň nemôže byť započítaná alebo jej započítanie prevedené na priamych alebo nepriamych akcionárov, ani odpočítaná uvedenou spoločnosťou ako prevádzkové náklady či náklady na reklamu, zatiaľ čo taká podmienka nie je stanovená, pokiaľ ide o vrátenie dane z kapitálových výnosov zaplatenej spoločnosťou rezidentom, ktorá dosahuje ten istý**

**druh príjmov.**

Podpisy

\* Jazyk konania: nem?ina.