ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

30. června 2011 *

Ve věci C-262/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Köln (Německo) ze dne 14. května 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 13. července 2009, opraveným rozhodnutím ze dne 10. srpna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 7. září 2009, v řízení

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

proti

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Jednací jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Ilešič, E. Levits (zpravodaj), M. Safjan a M. Berger, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,
vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 27. října 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za W. Meilicka, jakož i H. Weyde a M. Stöffler, W. Meilickem a D. Rabbackem, Rechtsanwälte,

– za Finanzamt Bonn-Innenstadt G. Sasonow, a F. Mloschem, Prozessbevollmächtigte,

– za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 13. ledna 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 ES a 58 ES, které byly od 1. prosince 2009 nahrazeny články 63 SFEU a 65 SFEU.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi W. Meilickem, H. Weyde a M. Stöffler, dědici H. Meilickeho zesnulého dne 3. května 1997, na straně jedné a Finanzamt Bonn-Innenstadt (finanční úřad v Bonnu-střed, dále jen „Finanzamt“) na straně druhé, který se týkal zdanění dividend vyplácených zesnulému v letech 1995 až 1997 společnostmi usazenými v Dánsku a Nizozemsku.

Právní rámec

Právo Společenství

3 Článek 56 odst. 1 ES nacházející se v kapitole 4, nadepsané „Kapitál a platby“, hlavě III, nadepsané „Volný pohyb osob, služeb a kapitálu“, třetí části Smlouvy o ES, která se věnuje politikám Evropského společenství, stanovil:

„V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi."

4 Článek 58 odst. 1 ES stanovil:

„Článkem 56 není dotčeno právo členských států:

a) uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován;

[...]"

5 Článek 58 odst. 3 ES stanovil:

„Opatření a postupy uvedené v odstavcích 1 a 2 nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56."

6 Článek 2 odst. 1 směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) stanoví:

„1. Příslušný orgán některého členského státu může v jednotlivém případě požádat příslušný orgán jiného členského státu o sdělení údaje podle čl. 1 odst. 1. [...]"

Německé právo použitelné na roky 1995 až 1997

7 Podle § 1, § 2 a § 20 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz) ze dne 7. září 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898), ve znění zákona ze dne 13. září 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1569, dále jen „EStG"), jsou dividendy, které jsou vypláceny osobě s daňovým domicilem v Německu, a která je tam tudíž poplatníkem daně z příjmů s neomezenou daňovou povinností, zdaněny jakožto kapitálové příjmy.

8 Podle § 27 odst. 1 zákona o korporační dani (Körperschaftsteuergesetz) ze dne 11. března 1991 (BGBl. 1991 I, s. 638), ve znění zákona ze dne 13. září 1993 (dále jen „KStG"), jsou dividendy vyplácené kapitálovými společnostmi, které jsou poplatníky korporační daně s neomezenou daňovou povinností v Německu, zdaňovány korporační daní ve výši 30 %. Z tohoto důvodu je vyplaceno 70 % zisku před zdaněním a vzniká sleva na dani ve výši 30/70, což činí 3/7 vyplacených dividend.

9 Na základě § 36 odst. 2 druhé věty bodu 3 EStG, vykládaného ve světle rozsudku Soudního dvora ze dne 6. března 2007, Meilicke a další (C-292/04, Sb. rozh. s. I-1835), se tato sleva na dani uplatní u dividend vyplácených kapitálovými společnostmi s neomezenou daňovou povinností v Německu nebo v jiném členském státě. Poplatníci daně z příjmů s neomezenou daňovou povinností v Německu mají tudíž nárok na tuto slevu na dani, jsou-li jim dividendy vypláceny německými společnostmi nebo zahraničními společnostmi.

10 Podle § 36 odst. 2 druhé věty bodu 3 čtvrté věty písm. b) EStG se korporační daň nezapočte zejména v případě, že není předloženo osvědčení o dani uvedené v § 44 a následujících KStG.

11 Ustanovení § 44 KStG stanoví:

„1. Společnost s neomezenou daňovou povinností, která uskutečňuje na vlastní účet plnění, která jsou pro společníky příjmy ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 nebo 2 EStG, je povinna, s výhradou odstavce 2, na žádost svých společníků vystavit osvědčení o korporační dani v souladu se vzorem stanoveným daňovou správou, jež obsahuje následující údaje:

1. jméno a adresu společníka;

2. výše plnění;

3. datum zaplacení;

4. výše korporační daně započitatelné podle § 36 odst. 2 bodu 3 první věty EStG;

5. výše vratné korporační daně ve smyslu § 52; postačuje, že se údaj vztahuje k jedné akcii, jednomu podílu nebo jedinému požívacímu právu;

6. výše plnění, u něhož se dílčí částka ve smyslu čl. 30 odst. 2 bodu 1 považuje za použitou;

7. výše plnění, u něhož se dílčí částka ve smyslu čl. 30 odst. 2 bodu 4 považuje za použitou;

[…]“

12 Ustanovení § 175 daňového zákoníku (Abgabenordnung), vložené zákonem ze dne 16. března 1976 (BGBl. 1976 I, s. 613, a tisková oprava, BGBl. 1977 I, s. 269), ve znění vyhlášeném dne 1. října 2002 (BGBl. 2002 I, s. 3866, a tisková oprava, BGBl. 2003 I, s. 61, dále jen „AO"), stanoví:

„(1) Daňový výměr je třeba vystavit, zrušit nebo změnit,

[…]

2. pokud nastane skutečnost, která má daňové důsledky do minulosti (skutečnost se zpětným účinkem).

V případech uvedených v první větě bodu 2 začíná lhůta pro vyměření daně běžet uplynutím běžného roku, během něhož nastala skutečnost [se zpětným účinkem].

[…]"

13 Dne 9. prosince 2004 byl AO změněn v části, která se týká konečné povahy daňových výměrů a jejich změny v případě, že nastala skutečnost se zpětným účinkem, zákonem k provedení směrnic Evropské unie do vnitrostátního daňového práva a o změně dalších předpisů (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften, BGBl. 2004 I, s. 3310, dále jen „AO ve znění změn"). Jak vyplývá z článku 8 tohoto pozměňovacího zákona, § 175 odst. 2 druhý pododstavec druhá věta AO ve znění změn zní následovně:

„Následné udělení nebo předložení osvědčení nebo potvrzení nejsou skutečnostmi se zpětným účinkem."

14 Pro účely vymezení časové působnosti § 175 odst. 2 druhé věty AO ve znění změn byl změněn samotný čl. 97 odst. 9 třetí pododstavec uvozovacího zákona k daňovému zákoníku (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) ze dne 14. prosince 1976 (BGBl. 1976 I, s. 3341, a tisková oprava BGBl. 1977 I, s. 667, dále jen „EGAO"), jež má nyní následující znění:

„Ustanovení § 175 odst. 2 druhá věta AO [ve znění změn] se použije, pokud je osvědčení nebo potvrzení vystaveno nebo předloženo po 28. říjnu 2004 […]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 Pan H. Meilicke, který měl daňový domicil v Německu, byl majitelem akcií společností usazených v Nizozemsku a Dánsku. V letech 1995 až 1997 z tohoto titulu obdržel dividendy v celkové výši 39 631,32 DEM, tj. 20 263,17 eur.

16 Dopisem ze dne 30. října 2000 žalobci v původním řízení požádali Finanzamt o slevu na dani ve výši 3/7 těchto dividend, jež měla být odečtena od daně z příjmů, ke které byl povinen H. Meilicke.

17 Finanzamt tuto žádost zamítl s odůvodněním, že na daň z příjmů lze započíst pouze korporační daň, ke které je povinna společnost, jež je poplatníkem korporační daně s neomezenou daňovou povinností v Německu.

18 Žalobci v původním řízení podali proti tomuto rozhodnutí žalobu k Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem), který rozhodnutím ze dne 24. června 2004 položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je § 36 odst. 2 bod 3 [EStG], na jehož základě může být na daň z příjmů započtena pouze korporační daň společnosti či sdružení, které jsou poplatníky korporační daně s neomezenou daňovou povinností ve výši 3/7 příjmů ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 nebo 2 EStG, slučitelný s čl. 56 odst. 1 ES a čl. 58 odst. 1 písm. a) a odst. 3 ES?“

19 V návaznosti na rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477), žalobci v původním řízení změnili svůj návrh podáními ze dne 7. ledna 2005, 16. května 2007 a 23. listopadu 2007 a požadovali slevu na dani na základě korporační daně nikoliv již ve výši 3/7 hodnoty sporných dividend, ale ve výši 34/66 hodnoty dividend původem z Dánska před zdaněním a 35/65 hodnoty dividend původem z Nizozemska před zdaněním.

20 Ve výše uvedeném rozsudku Meilicke a další Soudní dvůr rozhodl:

„Články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové právní úpravě, podle které má akcionář s neomezenou daňovou povinností v jednom členském státě při vyplácení dividend kapitálovou společností nárok na slevu na dani vypočtenou podle daňové sazby, kterou jsou rozdělované zisky zdaňovány z titulu korporační daně, pouze tehdy, je-li společnost, která dividendy vyplácí, usazena v témže členském státě, nikoli však je-li usazena v jiném členském státě.“

21 V návaznosti na tento rozsudek má předkládající soud za to, že je třeba žalobcům v původním řízení přiznat nárok na dvě slevy na dani vypočtené podle daňové sazby, kterou jsou rozdělované zisky zdaňovány z titulu korporační daně členských států, ve kterých jsou usazeny společnosti vyplácející dividendy.

22 Finanzgericht Köln nicméně konstatuje, že částky skutečně uhrazené z titulu této daně v Nizozemsku a Dánsku nelze v praxi určit. Předkládající soud má tudíž pochybnosti o tom, jak by měl postupovat, zejména při konkrétním výpočtu, jež by měl umožnit určení částky slev na dani, kterých se mohou domáhat žalobci v původním řízení. Uvedený soud uvažuje v tomto ohledu o třech možných řešeních, a to zaprvé o použití vnitrostátního pravidla, které stanoví, že korporační daň zatěžující dividendy zahraničního původu se započte na daň z příjmu ve výši podílu použitelného na dividendy před zdaněním vyplácené tuzemskými společnostmi, zadruhé o provedení odhadu sazby zahraniční korporační daně zatěžující dividendy zahraničního původu nebo zatřetí o určení pokud možno přesných částek odvedených z titulu zahraniční korporační daně. Ve vztahu k této poslední hypotéze si předkládající soud klade otázku, jaké důkazy jsou nezbytné pro provedení výpočtu slevy na dani.

23 Za těchto podmínek se Finanzgericht Köln rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání volný pohyb kapitálu, zakotvený v čl. 56 odst. 1 ES a čl. 58 odst. 1 písm. a) a odst. 3 ES, jakož i zásada efektivity a zásada užitečného účinku takovému pravidlu, jako je § 36 odst. 2 druhá věta bod 3 EStG (ve znění platném [v letech dotčených v původním řízení]), jež stanoví, že se korporační daň započítá na daň z příjmu ve výši 3/7 hodnoty dividend před zdaněním, pokud tyto dividendy nepocházejí z podílů na zisku, u kterých se považuje za použitý vlastní kapitál ve smyslu § 30 odst. 2 bodu 1 KStG (ve znění platném v letech dotčených [v původním řízení]), ačkoli není možné výši skutečně odvedené korporační daně, která

zatěžuje dividendy vyplácené společností se sídlem v jiném členském státě, fakticky určit a mohla by být i vyšší?

2) Brání volný pohyb kapitálu [...], jakož i zásada efektivity a zásada užitečného účinku takovému pravidlu, jako je § 36 odst. 2 druhá věta bod 3 čtvrtá věta písm. b) EStG (ve znění platném [v letech dotčených v původním řízení]), na základě něhož se vyžaduje pro zápočet korporační daně [na daň z příjmu] předložení osvědčení o korporační dani uvedené v § 44 a následujících KStG (ve znění platném [v letech dotčených v původním řízení]), které musí mimo jiné uvádět výši započitatelné korporační daně, jakož i složení částky podle různých částí použitelného vlastního kapitálu na základě speciálního dělení vlastního kapitálu ve smyslu § 30 KStG (ve znění platném [v letech dotčených v původním řízení]), ačkoliv skutečně odvedenou započitatelnou zahraniční korporační daň nelze fakticky určit a [uvedené] osvědčení vztahující se na dividendy zahraničního původu je fakticky nemožné obstarat?

3) V případě, kdy skutečně nelze osvědčení o korporační dani uvedené v § 44 KStG (ve znění platném [v letech dotčených v původním řízení]) předložit a v případě, kdy skutečně nelze určit odvedenou korporační daň, která zatěžuje dividendy zahraničního původu, vyžaduje volný pohyb kapitálu [...], aby byla výše [zdanění] z titulu korporační daně odhadnuta a aby případně bylo v tomto ohledu zohledněno i předchozí nepřímé zatížení korporační dani?

4) a) V případě, že bude odpověď na druhou otázku záporná, a bude [tedy] nutné předložit osvědčení o korporační dani [...], je třeba zásadu efektivity a zásadu užitečného účinku chápat v tom smyslu, že brání takovému pravidlu, jako je

pravidlo vyplývající z § 175 odst. 2 druhé věty AO [ve znění změn] ve spojení s čl. 97 odst. 9 třetím pododstavcem EGAO, podle něhož se od 29. října 2004 již nepovažuje předložení osvědčení o korporační dani za skutečnost se zpětným účinkem, čímž je v případě pravomocných daňových výměrů [týkajících se daně z příjmu dlužné v Německu] z technického hlediska znemožněno započtení zahraniční korporační daně, aniž bylo stanoveno přechodné období, jež by umožňovalo uplatnit zápočet zahraniční korporační daně?

b) V případě, že bude odpověď na druhou otázku kladná, a nebude [tedy] nutné předložit žádné osvědčení o korporační dani [...], je třeba článek 56 ES, [jakož i] zásadu efektivity a zásadu užitečného účinku chápat v tom smyslu, že brání takovému pravidlu, jako je § 175 odst. 1 bod 2 AO, podle něhož se daňový výměr změní v případě, že nastane skutečnost se zpětným účinkem, zejména v případě předložení osvědčení o korporační dani, umožňující tak započtení korporační daně z dividend německého původu, přestože výměry daně z příjmu jsou konečné, zatímco u dividend zahraničního původu by toto započtení z důvodu nedostatku osvědčení o [zahraniční] korporační dani možné nebylo?“

K předběžným otázkám

K první otázce

24 Podstatou této otázky předkládajícího soudu ve spojení s dvěma následujícími otázkami je, zda články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že v případě nepředložení důkazů vyžadovaných právními předpisy členského státu za účelem

získání nároku na slevu na dani týkající se korporační daně zatěžující dividendy brání použití takového ustanovení, jako je § 36 odst. 2 druhá věta bod 3 EStG, na základě něhož se korporační daň zatěžující dividendy zahraničního původu započte na daň z příjmu ve výši podílu korporační daně zatěžující dividendy před zdaněním vyplácené tuzemskými společnostmi.

25 V odůvodnění výše uvedeného rozsudku Meilicke a další Soudní dvůr nejprve uvedl, že Finanzgericht Köln podal svoji žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ještě před tím, než Soudní dvůr vydal výše uvedený rozsudek Manninen.

26 Soudní dvůr dále připomněl, že v souladu s bodem 54 uvedeného rozsudku Manninen platí, že při výpočtu slevy na dani poskytnuté akcionáři s neomezenou daňovou povinností ve Finsku, který obdržel dividendy společnosti usazené v jiném členském státě, je nutné zohlednit daň, kterou skutečně uhradila společnost usazená v tomto jiném členském státě tak, jak vyplývá z obecných pravidel uplatňujících se na výpočet daňového základu a sazby korporační daně v posledně uvedeném členském státě (výše uvedený rozsudek Meilicke a další, bod 15).

27 S přihlédnutím jednak k žádosti žalobců v původním řízení o slevu na dani odpovídající 34/66 dividend původem z Dánska a 35/65 dividend původem z Nizozemska, a jednak ke stanovisku německé vlády, podle něhož není v případě dividend zahraničního původu možné poskytnout slevu na dani paušálně ve výši 3/7 vyplacených dividend, protože sleva na dani musí souviset se sazbou, jíž jsou zdaňovány rozdělované zisky podle právních předpisů o korporační dani členského státu, na jehož území je usazena společnost, která tyto dividendy vyplatila (výše uvedený rozsudek Meilicke a další, body 16 a 17), Soudní dvůr potvrdil judikaturu vyplývající z výše uvedeného rozsudku Manninen.

28 Z výše uvedeného vyplývá, že Soudní dvůr svou odpovědí na předběžnou otázku ve výše uvedeném rozsudku Meilicke a další, která byla připomenuta v bodě 20 tohoto rozsudku, vyloučil možnost provést výpočet slevy na dani, na kterou má nárok akcionář s neomezenou daňovou povinností v členském státě ve vztahu k dividendám vypláceným kapitálovou společností usazenou v jiném členském státě, na jiném základě než na základě daňové sazby, kterou jsou rozdělované zisky zdaňovány z titulu korporační daně použitelné na společnost vyplácející dividendy podle práva členského státu, v němž je usazena.

29 Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl, že pokud v členském státě existuje systém zamezující nebo omezující řetězové zdanění nebo ekonomické dvojí zdanění v případě dividend vyplácených rezidentům společnostmi-rezidenty, musí členský stát poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným rezidentům společnostmi-nerezidenty (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. července 2004, Lenz, C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063, body 27 až 49; výše uvedený rozsudek Manninen, body 29 až 55, a rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 55).

30 V rámci takových systémů je totiž situace akcionářů-rezidentů členského státu, kteří obdrží dividendy od společnosti, která je usazena v témže státě, srovnatelná se situací akcionářů-rezidentů uvedeného státu, kteří obdrží dividendy od společnosti usazené v jiném členském státě, jelikož jak dividendy tuzemského původu, tak dividendy zahraničního původu mohou být předmětem řetězového zdanění v případě akcionářů-společností či ekonomického dvojího zdanění v případě koncových akcionářů (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Lenz, body 31 a 32; Manninen, body 35 a 36, jakož i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 56).

31 Ve světle této judikatury je takový členský stát, jako je Spolková republika Německo, s ohledem na svůj systém zamezení dvojímu ekonomickému zdanění povinen v případě dividend vyplácených rezidentům společnostmi-nerezidenty poskytnout zacházení rovnocenné zacházení s dividendami vyplácenými rezidentům

společnostmi-rezidenty. To znamená, že je třeba tento vnitrostátní systém v co možná největším rozsahu přenést na přeshraniční případy. V situacích, ve kterých není na vnitrostátní úrovni možné zohlednění předchozího zdanění, ke kterému došlo nepřímo z titulu korporační daně, přísluší vnitrostátnímu soudu ověřit, zda takové zohlednění není nutné provést ve vztahu k dividendám vypláceným rezidentům společnostmi-nerezidenty.

32 V takovém kontextu, jako je kontext věci v původním řízení, je povinnost členského státu vyrovnat dvojí ekonomické zdanění fyzické osoby, která pobírá dividendy zahraničního původu, omezena na odpočet korporační daně zaplacené společností, která tyto dividendy vyplácí podle práva členského státu, v němž je usazena, od daně z příjmu, kterou má akcionář odvést z titulu uvedených dividend.

33 Jak tvrdí Finanzamt a německá vláda, volný pohyb kapitálu, zakotvený v čl. 56 odst. 1 ES, by totiž neměl mít za účinek povinnost členských států jít nad rámec nevyměření tuzemské daně z příjmu, kterou má odvést akcionář z dividend zahraničního původu, jež obdržel, a povinnosti vrátit částku, která má svůj původ v daňovém systému jiného členského státu (viz obdobně rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 52), neboť v opačném případě by byla omezena daňová autonomie prvního členského státu výkonem daňové pravomoci jiného členského státu (viz zejména výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 47; rozsudky ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Sb. rozh. s. I-3747, bod 30, jakož i ze dne 16. července 2009, Damseaux, C-128/08, Sb. rozh. s. I-6823, bod 25).

34 S ohledem na výše uvedené je třeba na první položenou otázku ve spojení s dvěma následujícími otázkami odpovědět tak, že při výpočtu částky slevy na dani, na kterou

má nárok akcionář s neomezenou daňovou povinností v členském státě ve vztahu k dividendám vypláceným kapitálovou společností usazenou v jiném členském státě, brání články 56 ES a 58 ES v případě nepředložení důkazů vyžadovaných právními předpisy prvně uvedeného členského státu použití takového ustanovení, jako je § 36 odst. 2 druhá věta bod 3 EStG, na základě něhož se korporační daň zatěžující dividendy zahraničního původu započte na daň z příjmu akcionáře ve výši podílu korporační daně, kterou je nutné odvést z dividend, jež jsou vypláceny společnostmi prvního členského státu, před zdaněním. Výpočet slevy na dani musí být proveden podle daňové sazby, kterou jsou rozdělované zisky zdaňovány z titulu korporační daně použitelné na společnost vyplácející dividendy podle práva členského státu, v němž je usazena, aniž však částka, která má být započtena, může převýšit částku daně z příjmu, kterou je nutné odvést z dividend vyplacených akcionáři v členském státě, v němž má tento akcionář neomezenou daňovou povinnost.

K druhé a třetí otázce

35 Prostřednictvím druhé a třetí otázky se předkládající soud dotazuje, zda články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tomto smyslu, že brání použití takového ustanovení, jako je § 36 odst. 2 druhá věta bod 3 čtvrtá věta písm. b) EStG, na základě něhož musí být míra podrobnosti, jakož i forma předložení důkazů, které má podat akcionář s neomezenou daňovou povinností v členském státě, aby tam mohl získat slevu na dani ve vztahu k výplatě dividend, které obdržel od kapitálové společnosti usazené v jiném členském státě, totožné s těmi, jež jsou vyžadovány v případě, že společnost, která vyplácí dividendy, je usazena v prvně uvedeném členském státě. Pro případ kladné odpovědi se předkládající dotazuje, jakou míru přesnosti musí splňovat důkazy předložené za účelem prokázání sazby zahraniční korporační daně zatěžující dividendy, aby bylo možné určit částku slevy na dani, na kterou má jejich příjemce nárok, a popřípadě, zda články 56 ES a 58 ES umožňují vnitrostátnímu soudu tuto sazbu daně odhadnout.

36 Pro účely odpovědi na tyto otázky je třeba především zdůraznit, že sazba daně vybírané z rozdělovaných zisků z titulu korporační daně použitelné na společnost vyplácející dividendy je určující pro výpočet slevy na dani, na kterou má akcionář nárok v členském státě svého bydliště, a proto musí být tato sazba určena co možná nejpřesnějším způsobem. Je tak bez dalšího vyloučeno, aby základem pro výpočet této slevy na dani byl pouhý odhad relevantní sazby.

37 Dále je třeba konstatovat, že je inherentní zásadě daňové autonomie členských států, aby členské státy určily, jaké důkazy jsou podle jejich vlastního vnitrostátního systému vyžadovány pro získání takové slevy na dani.

38 Nicméně výkon této daňové autonomie členských států musí být prováděn v souladu s požadavky vyplývajícími z práva Unie, zejména s požadavky stanovenými ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu.

39 V tomto ohledu měl již Soudní dvůr příležitost upřesnit, že případné obtíže s určením daně skutečně uhrazené v jiném členském státě nemohou odůvodnit překážku volnému pohybu kapitálu (viz výše uvedené rozsudky Manninen, bod 54, a Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 70).

40 V projednávaném případě je nutné konstatovat, že takové vnitrostátní předpisy, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení, na základě kterých se sleva na dani poskytne pouze na základě předložení osvědčení, které je v souladu s vnitřním systémem dotčeného členského státu, aniž má akcionář jakoukoliv možnost prokázat částku daně skutečně odvedenou společností, která vyplácí dividendy, na základě jiných relevantních důkazů a informací, tvoří skryté omezení volného pohybu kapitálu zakázané čl. 65 odst. 3 SFEU (viz obdobně rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 72).

41 Z judikatury vyplývá, že nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou, a že členský stát může uplatňovat opatření, která umožňují jasně a přesně zjistit částku výdajů odpočitatelných v daném členském státě, které byly vynaloženy v jiném členském státě (viz zejména rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 31, jakož i ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 24).

42 Aby však mohlo být omezující opatření odůvodněné, musí dodržovat zásadu proporcionality v tom smyslu, že musí být způsobilé k zajištění sledovaného cíle a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, body 55 a 56, jakož i výše uvedený rozsudek Persche, bod 52).

43 Právní předpisy členského státu, které by přitom absolutně bránily osobám s neomezenou daňovou povinností k dani z příjmu v tomto členském státě, jež investovaly do kapitálových společností usazených v jiném členském státě, podat důkazy odpovídající jiným kritériím, zejména předložení jiných důkazů než důkazů stanovených právními předpisy prvně uvedeného členského státu pro vnitrostátní investice, by nejen byly v rozporu se zásadou řádné správy, ale šly by především nad rámec toho, co je nezbytné pro uskutečnění cíle účinnosti daňového dohledu.

44 Nelze totiž *a priori* vyloučit, že by uvedení akcionáři mohli předložit relevantní důkazy umožňující daňovým orgánům členského státu zdanění jasně a přesně ověřit autentičnost a povahu srážek daně provedených v jiných členských státech (viz obdobně výše uvedené rozsudky Laboratoires Fournier, bod 25, a Persche, bod 53).

45 Pokud jde o důkazní břemeno a míru přesnosti, kterou musí splňovat důkazy vyžadované pro účely získání slevy na dani ve vztahu k dividendám vypláceným kapitálovou společností usazenou v jiném členském státě, je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že daňové orgány členského státu jsou oprávněny požadovat od daňového poplatníka důkazy, které považují za nezbytné k posouzení, zda jsou splněny podmínky daňového zvýhodnění upraveného dotčenými právními předpisy, a v důsledku toho, zda je, či není namístě uvedené zvýhodnění poskytnout (viz rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 95 a citovaná judikatura).

46 Takové posouzení nesmí být provedeno příliš formalistickým způsobem, takže předložení dokladů, které nevykazují míru podrobnosti, nemají formu osvědčení o korporační dani a jsou stanoveny právními předpisy členského státu zdanění akcionáře, který obdržel dividendy kapitálové společnosti usazené v jiném členském státě, ale které nicméně daňovým orgánům členského státu zdanění umožňují jasně a přesně ověřit, zda podmínky získání daňového zvýhodnění jsou splněny, musí být posuzováno těmito orgány jako rovnocenné předložení uvedeného osvědčení.

47 Pouze v případě, že dotyčný akcionář nepředloží takové informace, jako jsou informace uvedené v předcházejícím bodě tohoto rozsudku, mohou dotčené daňové orgány odmítnout požadované daňové zvýhodnění.

48 Soudní dvůr již totiž rozhodl, že chybějící tok informací na straně investorů nepředstavuje problém, jehož důsledky by musel nést dotčený členský stát (viz výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 98).

49 V rámci tohoto rozsudku, který se týká společnosti, jež je příjemcem dividend, ale který platí také pro fyzickou osobu nacházející se v téže situaci, Soudní dvůr mimo jiné připomíná působnost směrnice 77/799, jejímž cílem je zamezit daňovým únikům.

50 V tomto ohledu skutečnost, že daňové orgány tohoto členského státu mohou v případě dividend vyplácených společnostmi usazenými v jiných členských státech než v členském státě, který poskytuje slevu na dani, využít vzájemné pomoci upravené směrnicí 77/799, neznamená, že jsou povinny zprostit společnost, která je příjemcem dividend, povinnosti předložit důkaz o dani odvedené vyplácející společností v jiném členském státě (viz výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 100).

51 S ohledem na to, že směrnice 77/799 stanoví možnost vnitrostátních daňových orgánů požádat o sdělení údaje, které samy nemohou získat, použití slova „může“ v čl. 2 odst. 1 směrnice 77/799 totiž nasvědčuje tomu, že tyto orgány mají možnost žádat o sdělení údaje od příslušného orgánu jiného členského státu, avšak taková žádost nepředstavuje žádnou povinnost. Každému členskému státu přísluší posoudit zvláštní případy, v nichž jsou údaje týkající se transakcí provedených osobami povinnými k dani usazenými na jeho území nedostatečné, a rozhodnout, zda tyto případy odůvodňují předložení žádosti o údaje jinému členskému státu (výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 101 a citovaná judikatura).

52 V důsledku toho směrnice 77/799 neukládá uvedeným daňovým orgánům povinnost využít mechanismu vzájemné pomoci, jakmile informace poskytnuté poplatníkem nepostačují k ověření, zda poplatník splňuje podmínky pro vznik nároku na slevu na dani stanovené vnitrostátními právními předpisy (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 102 a citovaná judikatura).

53 Ve světle výše uvedeného je třeba na druhou a třetí položenou otázku odpovědět tak, že pokud jde o míru přesnosti, kterou musí splňovat důkazy vyžadované pro účely získání slevy na dani ve vztahu k dividendám vypláceným kapitálovou společností usazenou v jiném členském státě, než je stát, ve kterém má příjemce neomezenou daňovou povinnost, brání články 56 ES a 58 ES použití takového ustanovení, jako je § 36 odst. 2 druhá věta bod 3 čtvrtá věta písm. b) EStG, na základě něhož musí být míra podrobnosti, jakož i forma předložení důkazů, které má podat takový příjemce dividend, totožné s těmi, které jsou vyžadovány, pokud je společnost vyplácející dividendy usazena v členském státě zdanění tohoto příjemce. Daňové orgány posledně uvedeného členského státu jsou oprávněny vyžadovat od uvedeného příjemce, aby předložil doklady, které jim umožní jasně a přesně ověřit, zda podmínky pro získání slevy na dani stanovené vnitrostátními právními předpisy jsou splněny, aniž mohou provést odhad uvedené slevy na dani.

Ke čtvrté otázce

54 Prostřednictvím čtvrté otázky se předkládající soud dotazuje, zda zásada efektivity musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové právní úpravě, jako je úprava vyplývající z ustanovení § 175 odst. 2 druhé věty AO ve znění změn ve spojení s čl. 97 odst. 9 třetím pododstavcem EGAO, která se zpětnou účinností a aniž je stanoveno přechodné období, neumožňuje osobě s neomezenou daňovou povinností v dotčeném státě získat zápočet zahraniční korporační daně, která zatěžuje dividendy vyplácené této osobě kapitálovou společností usazenou v jiném členském státě, na základě předložení buď osvědčení o této dani v souladu s požadavky právních předpisů prvně uvedeného členského státu, nebo dokladů, jež umožňují daňovým orgánům jasně a přesně ověřit, zda podmínky pro získání tohoto daňového zvýhodnění jsou splněny.

55 V tomto ohledu je třeba připomenout ustálenou judikaturu, podle které při neexistenci právní úpravy Unie v této oblasti přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu na základě zásady procesní autonomie členských států upravit procesní podmínky směřující k zajištění ochrany práv, která jednotlivcům vyplývají z práva Unie, za předpokladu, že tyto podmínky nejsou méně příznivé než ty, které se týkají obdobných situací na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a že v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity) (viz rozsudky ze dne 7. ledna 2004, Wells, C-201/02, Recueil, s. I-723, bod 67, jakož i ze dne 19. září 2006, i-21 Germany a Arcor, C-392/04 a C-422/04, Sb. rozh. s. I-8559, bod 57).

56 Pokud jde o posledně uvedenou zásadu, Soudní dvůr uznal slučitelnost stanovení přiměřených pevných promlčecích lhůt pro podání žaloby s právem Unie, a to v zájmu právní jistoty, která chrání jak poplatníka, tak příslušný orgán veřejné správy. Povaha těchto lhůt totiž není taková, aby v praxi znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv přiznaných právním řádem Unie (rozsudek ze dne 17. listopadu 1998, Aprile, C-228/96, Recueil, s. I-7141, bod 19).

57 Pokud jde dále o vrácení neprávem vybraných tuzemských daní, Soudní dvůr upřesnil, že jsou-li podmínky vrácení změněny vnitrostátním právem se zpětným účinkem, zásada efektivity vyžaduje, aby nové právní předpisy obsahovaly přechodný režim, který jednotlivcům po přijetí těchto právních předpisů umožní disponovat dostatečnou lhůtou pro podání žádostí o vrácení, k jejichž podání byli oprávněni v dřívějším právním rámci (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 38, jakož i ze dne 24. září 2002, Grundig Italiana, C-255/00, Recueil, s. I-8003, bod 37).

58 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že ustanovení § 175 odst. 2 druhé věty AO ve spojení s čl. 97 odst. 9 třetím pododstavcem EGAO, ve znění ze dne 9. prosince 2004, změnila vnitrostátní právo se zpětným účinkem, aniž byl stanoven přechodný

režim umožňující dotčeným akcionářům uplatnit nárok na slevu na dani. V důsledku toho brání zásada efektivity takové změně právních předpisů, jelikož neposkytuje poplatníkům přiměřenou lhůtu pro uplatnění jejich nároku na slevu na dani během přechodného období. Určení této lhůty umožňující akcionářům uplatnit uvedené nároky na základě předložení osvědčení o korporační dani ve smyslu vnitrostátních právních předpisů nebo dokladů uvedených v bodě 54 tohoto rozsudku přísluší vnitrostátnímu soudu.

59 Z výše uvedeného vyplývá, že na čtvrtou položenou otázku je třeba odpovědět tak, že zásada efektivity brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava vyplývající z § 175 odst. 2 druhé věty AO ve znění změn ve spojení s čl. 97 odst. 9 třetím pododstavcem EGAO ve znění změn, která se zpětným účinkem a aniž je stanoveno přechodné období, neumožňuje získat zápočet zahraniční korporační daně zatěžující dividendy vyplácené kapitálovou společností usazenou v jiném členském státě, na základě předložení buď osvědčení o této dani, jež je v souladu s právními předpisy členského státu, v němž má příjemce těchto dividend neomezenou daňovou povinnost, nebo na základě dokladů, které umožňují daňovým orgánům tohoto členského státu jasně a přesně ověřit, zda podmínky získání daňového zvýhodnění jsou splněny. Předkládajícímu soudu přísluší určit, jaká je přiměřená lhůta pro předložení uvedeného osvědčení nebo uvedených dokladů.

K nákladům řízení

60 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (první senát) rozhodl takto:

1) **Při výpočtu částky slevy na dani, na kterou má nárok akcionář s neomezenou daňovou povinností v členském státě ve vztahu k dividendám vypláceným kapitálovou společností usazenou v jiném členském státě, brání články 56 ES a 58 ES v případě nepředložení důkazů vyžadovaných právními předpisy prvně uvedeného členského státu použití takového ustanovení, jako je § 36 odst. 2 druhá věta bod 3 zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz) ze dne 7. září 1990, ve znění zákona ze dne 13. září 1993, na základě něhož se korporační daň zatěžující dividendy zahraničního původu započte na daň z příjmu akcionáře ve výši podílu korporační daně, kterou je nutné odvést z dividend, jež jsou vypláceny společnostmi prvního členského státu, před zdaněním.**

   Výpočet slevy na dani musí být proveden podle daňové sazby, kterou jsou rozdělované zisky zdaňovány z titulu korporační daně použitelné na společnost vyplácející dividendy podle práva členského státu, v němž je usazena, aniž však částka, která má být započtena, může převýšit částku daně z příjmu, kterou je nutné odvést z dividend vyplacených akcionáři v členském státě, v němž má tento akcionář neomezenou daňovou povinnost.

2) **Pokud jde o míru přesnosti, kterou musí splňovat důkazy vyžadované pro účely získání slevy na dani ve vztahu k dividendám vypláceným kapitálovou společností usazenou v jiném členském státě, než je stát, ve kterém má příjemce neomezenou daňovou povinnost, brání články 56 ES a 58 ES použití takového ustanovení, jako je § 36 odst. 2 druhá věta bod 3 čtvrtá věta písm. b) zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz) ze dne 7. září 1990, ve znění zákona ze dne 13. září 1993, na základě něhož musí být míra podrobnosti,**

jakož i forma předložení důkazů, které má podat takový příjemce dividend, totožné s těmi, které jsou vyžadovány, pokud je společnost vyplácející dividendy usazena v členském státě zdanění tohoto příjemce.

Daňové orgány posledně uvedeného členského státu jsou oprávněny vyžadovat od uvedeného příjemce, aby předložil doklady, které jim umožní jasně a přesně ověřit, zda podmínky pro získání slevy na dani stanovené vnitrostátními právními předpisy jsou splněny, aniž mohou provést odhad uvedené slevy na dani.

3) **Zásada efektivity brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava vyplývající z § 175 odst. 2 druhé věty daňového zákoníku (Abgabenordnung) ve znění zákona k provedení směrnic Evropské unie do vnitrostátního daňového práva a o změně dalších předpisů (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften) ve spojení s čl. 97 odst. 9 třetím pododstavcem uvozovacího zákona k daňovému zákoníku (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) ze dne 14. prosince 1976, ve znění změn, která se zpětným účinkem a aniž je stanoveno přechodné období, neumožňuje získat zápočet zahraniční korporační daně zatěžující dividendy vyplácené kapitálovou společností usazenou v jiném členském státě, na základě předložení buď osvědčení o této dani, jež je v souladu s právními předpisy členského státu, v němž má příjemce těchto dividend neomezenou daňovou povinnost, nebo na základě dokladů, které umožňují daňovým orgánům tohoto členského státu jasně a přesně ověřit, zda podmínky získání daňového zvýhodnění jsou splněny. Předkládajícímu soudu přísluší určit, jaká je přiměřená lhůta pro předložení uvedeného osvědčení nebo uvedených dokladů.**

Podpisy.