

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

Verici Trstenjak

přednesené dne 13. ledna 2011(1)

Věc C-262/09

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

proti

Finanzamt Bonn-Innenstadt

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Köln (Německo)]

„Volný pohyb kapitálu – Zamezení dvojímu zdanění dividend – Daň z příjmu – Korporační daň –
Děkaz o předchozím zatížení korporací daní – Procesní autonomie členských států – Zásada
rovnocennosti – Zásada efektivity“

Obsah

I – Úvod

II – Právní rámec

A – Právo Unie

B – Vnitrostátní právo

III – Skutkový stav a žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

A – Skutkový stav

B – První žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a rozsudek ze dne 6. března 2007

C – Druhá žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

IV – Řízení před Soudním dvorem

V – Argumentace zúčastněných

- A – První p?edb?žná otázka
- B – Druhá p?edb?žná otázka
- C – T?etí p?edb?žná otázka
- D – ?tvrtá otázka

VI – Právní posouzení

- A – Úvodní poznámky
- B – První p?edb?žná otázka
- C – Druhá p?edb?žná otázka
- D – T?etí p?edb?žná otázka
- E – ?tvrtá p?edb?žná otázka

1. Díl?í otázka 4b
2. Díl?í otázka 4a

VII – Záv?ry

I – Úvod

1. Finanzgericht Köln (finan?ní soud v Kolín? nad Rýnem) se v rámci sporu o zdan?ní zahrani?ních dividend, který je p?ed ním veden, obrací na Soudní dv?r prost?ednictvím dané žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce již podruhé. V podstat? p?itom žádá o objasn?ní, jak má v právní praxi provést prvky výkladu Soudního dvora v rozsudku ze dne 6. kv?tna 2007, Meilicke(2), který byl vydán za ú?elem poskytnutí odpov?di na jeho první žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce v rámci tohoto p?vodního ?ízení.

2. V p?vodním ?ízení je spor veden mezi W. Meilickem, jakož i H. C. Weyde a M. Stöffler jako d?dici H. Meilickeho, který zem?el dne 3. kv?tna 1997, jakožto žalobci na stran? jedné a Finanzamt Bonn-Innenstadt (finan?ní ú?ad Bonn-st?ed) jakožto žalovaným na stran? druhé. Sporné je mimo jiné použití vnitrostátních p?edpis? k zamezení dvojího zdan?ní dividend, které byly H. Meilickemu vyplaceny v letech 1995 až 1997 spole?nostmi usazenými v Dánsku a Nizozemsku.

3. Soudní dv?r k tomu v rozsudku Meilicke konstatoval, že vnitrostátní právní p?edpisy k zamezení dvojího zdan?ní, podle nichž korpora?ní da?, kterou jsou zda?ovány vyplacené dividendy, je vyrovnána poskytnutím slevy na dani, jež odpovídá p?edchozímu zatížení korpora?ní daní, akcioná?m podléhajícím dani z p?íjm? s da?ovým domicilem ve Spolkové republice N?mecko, se musí rovnocenným zp?sobem uplatnit na tuzemské dividendy a zahrani?ní dividendy pocházející z EU.

4. A?koliv byla touto odpov?dí p?edkládajícímu soudu objasn?na pravidla, která je nutné uplatnit v p?vodním ?ízení, ?elí p?edkládající soud nyní problému, že v praxi lze pouze obtížn? zjistit existenci korpora?ní dan?, jíž byly p?edtím zatíženy zahrani?ní dividendy pocházející z EU.

S ohledem na tuto skutečnost žádá Soudní dvůr v podstatě o další objasnění, jakým způsobem a s přihlédnutím k jakým procesním pravidlům je nutné v praxi provést zápočet korporační daně z vyplacených dividend na daň z příjmu.

II – Právní rámec

A – Právo Unie(3)

5. Spolupráce mezi daňovými správami uvnitř Společenství je předmětem směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného(4).

6. Podle čl. 2 odst. 1 této směrnice může příslušný orgán některého členského státu v jednotlivém případě požádat příslušný orgán jiného členského státu o sdělení veškerých údajů, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmu a z majetku. Příslušný orgán dožádaného členského státu není povinen žádosti vyhovět, má-li za to, že příslušný úřad žádajícího státu nevyčerpal vlastní obvyklé zdroje údajů, kterých mohl v daném případě využít, aniž tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.

7. Podle čl. 2 odst. 2 směrnice 77/799 příslušný orgán dožádaného členského státu případně provede ke sdělení údaje nezbytná šetření. K získání požadovaných údajů postupuje dožádaný orgán nebo správní orgán, na který se dožádaný orgán obrátí, stejně jako by postupoval při plnění vlastních úkolů nebo na dožádání jiného orgánu své země.

B – Vnitrostátní právo

8. Podle § 1, § 2 a § 20 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu) ze dne 7. září 1990(5) ve znění platném během sporných let (dále jen „EStG“) jsou dividendy vyplácené kapitálovými společnostmi poplatníkem daně z příjmu s daňovým domicilem v Německu tam zdaňovány jakožto kapitálové příjmy.

9. Podle § 27 odst. 1 Körperschaftsteuergesetz (zákon o korporační dani) ze dne 11. března 1991(6) ve znění platném během sporných let (dále jen „KStG“) je vlastní kapitál, který podléhá korporační dani a je rozdělován kapitálovou společností, která je poplatníkem korporační daně s neomezenou daňovou povinností v Německu jako dividendy, zdaňován korporační daní ve výši 30 %.

10. Podle § 36 odst. 2 bodu 3 ve spojení s § 20 EStG si daňoví poplatníci mohou ze své daně z příjmu dlužné německému správci daně odečíst 3/7 hodnoty dividend, které jim byly vyplaceny tuzemskými korporacemi nebo sdruženími s neomezenou daňovou povinností ke korporační dani, pokud dividendy pocházejí z rozdělovaných zisků podléhajících korporační dani a pokud započitatelná korporační daň je zahrnuta do vyměření daně jako zdanitelný příjem.

11. Podle § 36 odst. 2 bodu 3 písm. b) EStG je předpokladem zápočtu korporační daně předložení osvědčení o korporační dani ve smyslu § 44 a § 45 KStG.

12. Podle § 175 odst. 1 bodu 2 Abgabenordnung (zákon o daních a poplatcích) ze dne 16. března 1976 ve znění platném během sporných let (dále jen „AO“) je nutné vydat, zrušit nebo změnit daňový výměr v případě, že nastane skutečnost, která má daňový účinek vztahující se k minulosti (skutečnost se zpětným účinkem). Prostřednictvím zákona k provedení směrnice ze dne 9. prosince 2004(7) byl § 175 AO s účinností ode dne 29. října 2004 změněn v tom smyslu, že dodatečné udělení nebo předložení osvědčení nebo potvrzení se již nadále nepovažuje za skutečnost se zpětným účinkem. Přechodná úprava není stanovena.

III – Skutkový stav a žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

A – Skutkový stav

13. V letech 1995 až 1997 pobíral německý státní příslušník H. Meilicke s daňovým domicilem v Německu dividendy z jím držných akcií nizozemských a dánských společností. Z těchto kapitálových příjmů byla v Německu vyměřena daň z příjmů, aniž byla započtena korporační daň odvedená v Nizozemsku a Dánsku ze zisků společností rozdělených ve formě dividend.

14. Výměr daně z příjmu za rok 1995 pro H. Meilickeho ze dne 16. února 1998 a výměr daně z příjmu za rok 1996 ze dne 7. září 1998 obsahují výhradu přezkumu. Výměr daně z příjmu za rok 1997 pro H. Meilickeho ze dne 26. července 2000 žádnou takovou výhradu přezkumu neobsahuje.

15. Žalobci v původním řízení jsou dětci H. Meilickeho, který zemřel v roce 1997.

16. Žalobci v původním řízení požádali dopisem ze dne 30. října 2000 žalovaného v původním řízení o započtení korporační daně na daň z příjmů odvedenou za H. Meilickeho z dividend plynoucích z nizozemských a dánských akcií za období let 1995 až 1997.

17. Žalovaný v původním řízení tuto žádost o započtení korporační daně zamítl rozhodnutím ze dne 30. listopadu 2000, žalobci v původním řízení podali proti tomuto rozhodnutí dne 16. ledna 2001 odvolání. Rozhodnutím o odvolání ze dne 25. března 2002 bylo také toto odvolání zamítnuto. Žalovaný v původním řízení přitom zastával v podstatě názor, že podle tehdejšího právního stavu lze započítat pouze korporační daň dlužnou z dividend vyplacených společnostmi, které jsou poplatníky korporační daně s neomezenou daňovou povinností v Německu, na daň z příjmů dlužnou akcionáři. Podle názoru žalobců v původním řízení to představuje nedovolené omezení volného pohybu kapitálu, jakož i svobody usazování, a proto podali u předkládajícího soudu žalobu.

B – První žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a rozsudek ze dne 6. března 2007

18. Rozhodnutím, které došlo Soudnímu dvoru dne 9. července 2004, předkládající soud poprvé přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru předběžnou otázku, zda je § 36 odst. 2 bod 3 EStG, na jehož základě může být na daň z příjmů započtena pouze korporační daň společností či sdružení, které jsou poplatníky korporační daně s neomezenou daňovou povinností v Německu 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 odpovědi na tuto otázku Soudní dvůr v rozsudku Meilicke(8) rozhodl, že 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 výplatě 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.

C – Druhá žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

20. S přihlédnutím k požadavkům práva Unie, jež jsou obsaženy v rozsudku ze dne 6. března 2007, zastává předkládající soud nyní názor, že žalobci v původním řízení v zásadě splňují podmínky pro zápočet korporační daně, která zatěžuje výplatu dividend dánských a nizozemských společností na daň z příjmu. Předkládajícímu soudu však není jasné, jak a v souladu s jakými procesními pravidly a podmínkami je nutné tento zápočet v praxi provést. Vystává zejména otázka, jakým způsobem a který z účastníků řízení musí podat důkaz o předchozím vyměření korporační daně v zahraničí. Další okruh otázek, kterým se předkládající soud zabývá, je, zda a pokud ano, jakým způsobem je nutné provést zápočet korporační daně zatěžující zahraniční dividendy pocházející z EU na daň z příjmu, pokud skutečně dlužnou, resp. zaplacenou, korporační daň nelze fakticky zjistit, a může být dokonce vyšší než korporační daň zatěžující tuzemské dividendy. Konečně vystává také otázka, zda a za jakých podmínek je dodatečný zápočet korporační daně vyměřené v zahraničí navzdory existenci pravomocných výměrů daně z příjmu žádoucí.

21. Za těchto okolností se předkládající soud rozhodl opřevést řízení, které je u něj vedeno, a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání volný pohyb kapitálu podle čl. 56 odst. 1 a čl. 58 odst. 1 písm. a) a odst. 3 ES, zásada efektivity a zásada užitečného účinku takové právní úpravy, jaká je obsažena v § 36 odst. 2 druhé větě bodu 3 EStG (ve znění platném ve sporných letech), podle které se korporační daň započítá na daň z příjmu ve výši 3/7 hodnoty dividend před zdaněním, pokud tyto dividendy nepocházejí z podílu na zisku, u kterých se považuje za použitý vlastní kapitál ve smyslu § 30 odst. 2 bodu 1 KStG (ve znění platném ve sporných letech), aťkoli není možné fakticky určit výši skutečně odvedené korporační daně, která zatěžuje dividendy vyplácené korporaci se sídlem v jiném členském státě ES a mohla by být i vyšší?

2) Brání volný pohyb kapitálu podle čl. 56 odst. 1 a čl. 58 odst. 1 písm. a) a odst. 3 ES, zásada efektivity a zásada užitečného účinku takové právní úpravy, jaká je obsažena v § 36 odst. 2 druhé větě bodu 3 čtvrté větě písm. b) EStG (ve znění platném ve sporných letech), podle které je pro zápočet korporační daně nezbytné předložení osvědčení o korporační dani ve smyslu § 44 a následujících KStG (ve znění platném ve sporných letech), které musí mimo jiné obsahovat 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 ve sporných letech), aťkoliv skutečně odvedenou započitatelnou zahraniční korporační daň nelze fakticky určit a s ohledem na skutečnost, že se jedná o zahraniční dividendy, je fakticky nemožné obstarat osvědčení o korporační dani?

3) Vyžaduje volný pohyb kapitálu podle čl. 56 odst. 1 a čl. 58 odst. 1 písm. a) a odst. 3 ES v případě, kdy je skutečně nemožné předložit osvědčení o korporační dani ve smyslu § 44 KStG (ve znění platném ve sporných letech), a v případě, kdy není možné určit skutečně odvedenou korporační daň, která zatěžuje zahraniční dividendy, aby bylo toto zatížení korporační daní odhadnuto a aby přitom bylo případně zohledněno i předchozí nepřímé zatížení korporační daní?

4) a) V případě, že je odpověď na otázku 2 záporná a je nezbytné předložit osvědčení o korporační dani: Je třeba zásadu efektivity a zásadu užitečného účinku chápat tak, že brání takové právní úpravě, jaká je obsažena v § 175 odst. 2 druhé větě AO ve spojení s čl. 97 § 9 odst. 3 EGAO, podle které se mimo jiné již nepovažuje od 29. října 2004 předložení osvědčení o korporační dani za skutečnost se způsobilým účinkem, čímž je v případě pravomocných výměrů

dan? z p?íjmu z procesního hlediska znemožn?no zapo?tení zahrani?ní korporací dan?, aniž bylo stanoveno p?echodné období pro uplatn?ní zápo?tu zahrani?ní korporací dan?.

b) V p?ípad?, že je odpov?? na otázku 2 kladná a není nezbytné p?edložit osv?d?ení o korporací dani: Je t?eba volný pohyb kapitálu podle ?látku 56 ES, zásadu efektivity a zásadu užite?ného ú?inku chápat tak, že brání takové právní úprav?, jaká je obsažena v § 175 odst. 1 bodu 1 AO, podle které je t?eba zm?nit da?ový vým?r v p?ípad?, že nastane skute?nost se zp?tným ú?inkem – jako je tomu nap?íklad v p?ípad? p?edložení osv?d?ení o korporací dani – a v d?sledku toho je tak u tuzemských dividend zapo?tení korporací dan? možné i v p?ípad? pravomocných vým?r? dan? z p?íjmu, zatímco u zahrani?ních dividend by toto zapo?tení z d?vodu nedostatku osv?d?ení o korporací dani možné nebylo.“

IV – ?ízení p?ed Soudním dvorem

22. P?edkládací rozhodnutí ze dne 14. kv?tna 2009 došlo kancelá?i Soudního dvora dne 13. ?ervence 2009. V písemné ?ásti ?ízení p?edložili vyjád?ení žalobci v p?vodním ?ízení, žalovaný v p?vodním ?ízení, n?mecká vláda, jakož i Evropská komise. Na jednání, které se konalo dne 27. ?íjna 2010, svá vyjád?ení p?ednesli zástupci žalobc? v p?vodním ?ízení, žalovaného v p?vodním ?ízení, n?mecké vlády a Komise.

V – Argumentace zú?astn?ných

A – První p?edb?žná otázka

23. Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda vnitrostátní právní úprava k zamezení dvojího zdan?ní zisk? spole?nosti rozd?lovaných jako dividendy je služitelná s právem Unie, pokud je podle této právní úpravy p?edchozí korporací da? zat?žující výplatu dividend zapo?tena jak v p?ípad? tuzemských, tak také zahrani?ních dividend pocházejících z EU ve form? slevy na dani v pevné výši 3/7 hodnoty dividendy p?ed zdan?ním na da? z p?íjmu, a?koliv korporací da? zat?žující zahrani?ní dividendy pocházející z EU nelze fakticky ur?it a m?že být vyšší než pevn? stanovená sazba dan? ve výši 30 %, jíž jsou zatíženy tuzemské dividendy.

24. Podle názoru Komise si chce p?edkládající soud prost?ednictvím této první otázky nechat objasnit, zda se má výše ?ástky zahrani?ní korporací dan?, kterou je nutné zapo?ítat podle zásad stanovených v rozsudku *Meilicke*, ?ídit v zásad? podle skute?ného p?edchozího zdan?ní dividend, nebo spíše podle zákonem stanoveného zlomku 3/7 hodnoty dividendy p?ed zdan?ním. Pokud je v zásad? rozhodující skute?né p?edchozí zdan?ní, chce se p?edkládající soud navíc dozv?d?t, zda je potom v p?ípad?, že je ur?ení tohoto zdan?ní fakticky nemožné nebo neúnosn? obtížné, t?eba uplatnit jiná kritéria.

25. Komise tvrdí, že by se zahrani?ní korporací da?, kterou je nutné zapo?ítat, m?la ?ídit skute?ným p?edchozím zdan?ním dividend. Toto zdan?ní však nemusí být vyšší než zlomek hodnoty dividendy, který se zapo?ítává v p?ípad? dividend tuzemských spole?ností. Pokud by v ur?it?m p?ípad? m?lo být nemožné nebo neúnosn? obtížné ur?it skute?né p?edchozí zatížení daní, nem?ní to nic na tom, že skute?né p?edchozí zatížení daní p?edstavuje referen?ní hodnotu. Zejména by to nevedlo k tomu, že by bylo nutné použít alternativní referen?ní hodnoty, jako je nap?íklad ?ástka 3/7 hodnoty dividendy uvedená v § 36 odst. 2 bodu 3 EStG.

26. Podle názoru n?mecké vlády, jakož i žalovaného v p?vodním ?ízení má být zahrani?ní korporací da? zapo?tena ve výši skute?ného zdan?ní bez ohledu na p?edchozí nep?ímá zatížení. Navíc je ?ástka zápo?tu omezena výší dan? z p?íjmu dlužné akcioná?em, která p?ipadá na jemu vyplacenou dividendu.

27. Žalobci v *převodním řízení* ve výsledku tvrdí, že korporátní daň, kterou je nutné započíst, musí být vypočtena na základě daně abstraktní dlužné společnosti vyplácející dividendy, která přímě nebo nepřímě zatěžuje vyplácené dividendy. Přitom částka k započtení nesmí být v žádném případě omezena výší daně z příjmu dlužné akcionářem, která připadá na jemu vyplacenou dividendu.

B – Druhá předběžná otázka

28. Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda a za jakých podmínek lze předložením osvědčení o korporátní dani podle úředně stanoveného vzoru, které je zákonem vyžadováno pro zápočet korporátní daně, již jsou zatíženy tuzemské dividendy, na daň z příjmu dlužnou akcionářem, podmínit zápočet předchozího zatížení zahraničních dividend pocházejících z EU korporátní daní.

29. Podle názoru Komise se musí při zodpovězení druhé předběžné otázky, zda lze od daňového poplatníka požadovat osvědčení o korporátní dani ve smyslu § 44 a následujících KStG ohledně zahraničních dividend pocházejících z EU, rozlišovat mezi potřebnými dŕkazy jako takovými a konkrétními ustanoveními § 44 a následujícími KStG. Navíc platí, že právo Unie bŕžně členským státŕm neukládá povinnost poskytnout daňové zvýhodnění bez předložení potřebných dokladŕ. To však neznamená, že členský stát v takové situaci, jako je situace dotčená ve sporu, mŕže při dokazování libovolně stanovit formy, které je nutné dodržet, a prostŕedky, které je nutné použít. Naopak se musí omezit na to, co je pro účely příslušného vnitrostátního předpisu skutečně nezbytné, a tudíž odpovídá oprávněnému zájmu být informován. Vzhledem k tomu nemŕže dotčený členský stát požadovat, aby všechny relevantní informace pocházely z jednotného dokumentu vycházejícího ze vzoru v § 44 KStG vyhotoveného korporací. Musí postačovat, že jsou daňovému orgánu předloženy příslušné doklady a informace ve formě, která je pro ni použitelná. Kromě toho nemŕže dotčený členský stát trvat na předložení informací a dokladŕ, ohledně nichž je jisté, že nejsou v daném konkrétním případě relevantní. Také takový požadavek by byl nepřiměřený.

30. Německá vláda zastává názor, že nedochází k porušení ani člankŕ 56 ES a 58 ES, ani zásad rovnocennosti a efektivity, pokud je od daňového poplatníka, který uplatňuje nárok na slevu na dani, požadováno osvědčení o vyměření daně, resp. rovnocenný dŕkaz o zahraniční korporátní dani. I když tento dŕkaz nemusí nutně odpovídat určitému vzoru, je nutné jako základ pro zápočet v zásadě přijmout pouze dŕkaz, který jasným a srozumitelným způsobem poskytuje informaci o skutečném předchozím zatížení obdržené dividendy korporátní daní. Ostatně daňové orgány nejsou povinny využívat prostŕedky přeshraniční správní spolupráce podle směrnice 77/799, aby doplnily chybějící údaje a dŕkazy týkající se daňového poplatníka.

31. K druhé předběžné otázce žalovaný v *převodním řízení* ve svém písemném vyjádření uvedl, že ani články 56 ES a 58 ES, ani zásada efektivity a zásada praktické účinnosti nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž zápočet korporátní daně ze zahraničních dividend pocházejících z EU na daň z příjmu vyžaduje předložení osvědčení o korporátní dani ve smyslu § 44 a následujících KStG. Na jednání žalovaný v *převodním řízení* v návaznosti na tuto otázku tento názor ovšem změnil a připojil se ve výsledku ke stanovisku Komise.

32. Žalobci v *převodním řízení* ve výsledku tvrdí, že předložení osvědčení o korporátní dani ve smyslu § 44 a následujících KStG nesmí být stanoveno jako předpoklad pro zápočet korporátní daně odvedené ze zahraničních dividend na daň z příjmu.

C – Třetí předběžná otázka

33. P?edkládající soud žádá prost?ednictvím své t?etí otázky o objasn?ní, zda ?láanky 56 ES a 58 ES ukládají vnitrostátnímu soudu povinnost, aby korpora?ní da? zat?žující zahrani?ní dividendy pocházející z EU odhadl, pokud nelze osv?d?ení o korpora?ní dani ve smyslu § 44 KStG p?edložit a skute?n? odvedenou korpora?ní da? nelze ur?it. P?edkládající soud se krom? toho dotazuje, zda je p?i tomto odhadu nutné zohlednit pop?ípad? také p?edchozí nep?ímá zatížení korpora?ní daní.

34. Podle názoru *Komise* m?že povinnost provést odhad korpora?ní dan?, jíž byly p?edtím zatíženy zahrani?ní dividendy pocházející od spole?ností usazených v EU, vyplývat z práva Unie ve spojení s obecnými vnitrostátními p?edpisy upravujícími provád?ní odhadu zdanitelných základ?. Taková povinnost existuje tehdy, pokud by da?ový poplatník m?l ve srovnatelné ?ist? tuzemské situaci rovn?ž nárok na provedení odhadu. Nezávisle na takových vnitrostátních p?edpisech upravujících provád?ní odhadu musí však da?ové orgány podle ?láanky 56 ES takové zdan?ní zapo?ítat vždy v rozsahu, v n?mž jej poplatník dostate?n? doložil, a to i v p?ípad?, že p?esný rozsah zatížení nelze zjistit.

35. K otázce zohledn?ní p?edchozího nep?ímého zatížení dividend pocházejících od zahrani?ních spole?ností usazených v EU korpora?ní daní *Komise* tvrdí, že akcioná? s da?ovou povinností má nárok na zohledn?ní dan? u dce?iných spole?ností spole?nosti, která vyplácí dividendy, pokud by si da?ový poplatník mohl v p?ípad? dividend tuzemských spole?ností takové dan? zapo?ítat.

36. *N?mecká vláda* jednak tvrdí, že zohledn?ní p?edchozího nep?ímého zatížení zahrani?ních dividend pocházejících z EU korpora?ní daní je vylou?eno, protože se d?ív?jší n?mecký systém korpora?ní dan? zam?íl na to, aby bylo vylou?eno ekonomické dvojí zdan?ní dividend u každého následujícího vyššího ?láanky ?et?zce spole?ností. Zapo?ítává se pouze korpora?ní da? spole?nosti vyplácející dividendy. Krom? toho zápo?et korpora?ní dan? zat?žující dividendy tuzemských podnik? na da? z p?íjmu akcioná?e vždy p?edpokládá p?edložení osv?d?ení o korpora?ní dani. Proto lze i korpora?ní da? dlužnou v zahrani?í zapo?ítat na da? z p?íjmu akcioná?e pouze v p?ípad? p?edložení d?kazu, ze kterého lze jasn? a srozumiteln? zjistit skute?n? dlužnou korpora?ní da?.

37. Také podle názoru *žalovaného v p?vodním ?ízení* je zohledn?ní p?edchozího nep?ímého zatížení zahrani?ních dividend pocházejících z EU korpora?ní daní vylou?eno. K prokázání p?edchozího p?ímého zatížení korpora?ní daní je krom? toho i v p?eshrani?ních situacích vždy nutné osv?d?ení o korpora?ní dani. Na otázku, zda vnitrostátní da?ové orgány, které provedly zdan?ní p?íjemce dividend, jsou povinny se na základ? sm?rnice 77/799 obrátit na orgány jiného ?lenského státu, aby získaly chyb?jící informace, je nutné podle n?j poskytnout zápornou odpov??.

38. *Žalobci v p?vodním ?ízení* ve výsledku potvrzují možnost odhadu korpora?ní dan?, jíž byly p?edtím zatíženy dividendy zahrani?ních spole?ností, v p?ípad?, že ji nelze ur?it. Podle nich je p?itom nutné zohlednit také p?edchozí nep?ímé zatížení korpora?ní daní.

D – ?tvrtá otázka

39. Podstatou ?tvrté p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda výklad § 175 AO ve zn?ní platném do 28. ?íjna 2004, podle n?hož lze již pravomocný vým?r dan? z p?íjmu opravit na základ? dodate?ného p?edložení osv?d?ení o korpora?ní dani ve smyslu § 44 a následujících KStG, zatímco taková oprava na základ? zahrani?ních p?iznání nebo osv?d?ení, která neodpovídají formálním požadavk?m § 44 a následujících KStG, je vylou?ena, je slu?itelný s právem Unie (p?edb?žná otázka 4b). P?edkládající soud se krom? toho dotazuje, zda je

odpadnutí této v § 175 AO stanovené možnosti opravy pravomocných výměrů daní z příjmu se zpětnou účinností slučitelné s právem Unie (předběžná otázka 4a).

40. Podle názoru *Komise* představuje § 175 AO procesní předpis, jemuž je nutné podle zásady rovnocennosti vyhovět. Z toho vyplývá, že takový vnitrostátní právní předpis, jako je § 175 AO, je neslučitelný s právem Unie, pokud v případě dividend tuzemských společností umožňuje započítat předchozí zatížení korporátní daní také ještě po nabytí právní moci příslušného výměru daní z příjmu, a sice na základě dodatečného předložení osvědčení o korporátní dani, které dokládá nárok na započtení daní, avšak stejnou změnu pravomocných výměrů daní z příjmu neumožňuje v případě zahraničních dividend společností usazených v EU, a to i v případě, že nárok na započtení je prokázán na základě dodatečného předložení jiných vhodných dokumentů.

41. Kromě toho podle ní právo Unie brání změně § 175 AO se zpětnou účinností, jak ji popsal předkládající soud, pokud má za následek, že dodatečné předložení nezbytných dokumentů pro započtení korporátní daní již nemůže vést k opravě pravomocných výměrů daní z příjmu ohledně zahraničních dividend pocházejících z EU, aniž je stanovena přechodná úprava s přiměřenou lhůtou, během níž by bylo možné tyto doklady pro účely zápočtu předložit.

42. Podle názoru *německé vlády* a *žalovaného v povodním řízení* je vnitrostátní právní úprava, podle níž dodatečné předložení osvědčení o korporátní dani ve smyslu § 44 a následujících KStG tvoří procesní základ pro opravu pravomocných výměrů daní z příjmu, zatímco taková oprava při dodatečném předložení zahraničních osvědčení nebo přiznání, která nesplňuje formální předpoklady § 44 a následujících KStG, je vyloučena, bez dalšího slučitelná s právem Unie. Kromě toho je zrušení tohoto ustanovení se zpětnou účinností podle nich za zvláštních podmínek povodního řízení slučitelné s právem Unie i v případě, že by tím také odpadl procesní základ pro dodatečný zápočet zahraniční korporátní daní odvedené v EU se zpětnou účinností a bez přechodné úpravy. Přitom je nutné zejména zohlednit skutečnost, že daňové právní předpisy týkající se zápočtu předchozí korporátní daní z dividend – tzv. řízení o plném zápočtu – použitelné *ratione temporis* v povodním řízení platily pouze do roku 2001. Proto je podle nich z hlediska práva Unie nezávadné, že německý zákonodárce těmito roky po pozbytí účinnosti řízení o plném zápočtu provedl určité procesní změny, které mají vliv také na tento systém.

43. Rozhodující pro zodpovězení čtvrté předběžné otázky je podle názoru *žalobce v povodním řízení* skutečnost, že Spolková republika Německo dosud neposkytla žádné osvědčení o korporátní dani podle úředního vzoru pro zahraniční dividendy. Vzhledem k tomu, že Spolková republika Německo trvala pro účely zápočtu korporátní daní, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, na předložení takového osvědčení, bylo by podle žalobce uplatněných práv přiznaných právem Unie v praxi nemožné nebo nadměrně zatížené, pokud by přechodné období pro změnu § 175 AO bylo stanoveno tak, že by předložení o korporátní dani podle úředního vzoru pro zahraniční dividendy již nemohlo vést k opravě pravomocných výměrů daní z příjmu před tím, než by takové osvědčení vůbec bylo poskytnuto.

VI – Právní posouzení

A – Úvodní poznámky

44. Tyto předběžné otázky, které je nutné v tomto řízení o předběžné otázce zodpovědět, jsou formulovány zvlášť technickým způsobem s odkazem na různé vnitrostátní daňové předpisy. Pro jejich lepší pochopení považují za žádoucí krátce načrtnout vnitrostátní daňové právní pozadí těchto otázek. To navíc umožní zúžit předběžné otázky na jejich jádro relevantní z hlediska práva Unie.

45. Původní řízení nastoluje otázky zdanění dividend, které jsou vypláceny kapitálovými společnostmi s neomezenou povinností ke korporátní dani jejich akcionářům, kteří jsou poplatníky daně z příjmu ve Spolkové republice Německo. Z předkládacího rozhodnutí a vyjádření předložených zůstatnými vyplývá, že tuzemské dividendy musí být podle vnitrostátního práva použitelného *ratione temporis* vypláceny z vlastního kapitálu takových společností použitelného k výplatě dividend. Tyto dividendy podléhají před svou výplatou zpravidla korporátní dani dlužné společností, po vyplacení akcionářům podléhajícím dani z příjmu podléhají dani z příjmu.

46. Za účelem zamezení dvojího zdanění takových výplat dividend obsahuje německé daňové právo použitelné v relevantním období komplexní úpravu, podle níž se korporátní daň dlužná společnostmi z vyplacených dividend nahrazuje akcionářům podléhajícím dani z příjmu ve formě slevy na dani ve výši 3/7 hodnoty dividendy před zdaněním(9).

47. Důležitým prvkem tohoto systému zápočtu je skutečnost, že variabilní sazby korporátní daně, které se použijí na vlastní kapitál použitelný pro výplatu dividend, jsou upraveny podle slevy na dani z příjmu ve výši 3/7 hodnoty dividendy před zdaněním. K tomu dochází v zásadě tak, že se v případě výplaty dividend zvýší nebo sníží již vybraná korporátní daň, tak aby bylo ve výsledku dosaženo „zatížení výplaty dividend“ ve výši 30 % hodnoty dividendy před zdaněním. Některé dílčí částky výplat dividend osvobozených od korporátní daně jsou však z výpočtu takového „zatížení výplaty dividend“ vyřazeny, a zůstávají tak ve výsledku od korporátní daně osvobozeny. V případě výplaty takového nezatíženého vlastního kapitálu se akcionářům v zásadě žádná sleva na dani z příjmu neposkytuje. Zaplacení korporátní daně ve výši 3/7 dividendy tak zpravidla odpovídá korporátní dani skutečně zaplacené společností vyplácející dividendy(10).

48. Proto, aby daňové orgány příslušné pro přiznání k dani z příjmu jednotlivých akcionářů mohly možnost zjistit přesnou výši slevy na dani z příjmu, jsou akcionáři povinni předložit osvědčení o korporátní dani, které musí společnost vyplácející dividendy vyhotovit podle úředně stanoveného vzoru. Na základě tohoto osvědčení lze zjistit skutečné předchozí zatížení korporátní daní z vyplacených dividend. Pokud není toto osvědčení o korporátní dani předloženo, je zápočet korporátní daně zatížující dividendy ze zákona vyloučen.

49. Dalším prvkem této právní úpravy je nakonec skutečnost, že k zápočtu dlužné korporátní daně dochází nezávisle na jejím skutečném zatížení. Podle předkládacího soudu však německá daňová úprava vede v praxi zpravidla k tomu výsledku, že zápočet korporátní daně ve výši 3/7 hodnoty dividendy před zdaněním odpovídá korporátní dani skutečně zaplacené společností vyplácející dividendy.

B – První předběžná otázka

50. Podstatou první předběžné otázky předkládacího soudu je, zda má, resp. může dojít k zápočtu korporátní daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, na daň z příjmu dlužnou akcionáři ve formě slevy na dani ve výši pevného zlomku ve výši 3/7 hodnoty dividendy před zdaněním platného pro tuzemské dividendy, pokud skutečné zatížení těchto zahraničních dividend pocházejících z EU korporátní daní nelze zjistit, a tudíž může být vyšší než pevně stanovené zatížení vyplacených dividend ve výši 30 %.

51. Pro zodpovězení této otázky je nutné nejprve připomenout, že Soudní dvůr v rozsudku *Meilicke*(11) konstatoval, že daňová právní úprava, podle které má akcionář s neomezenou daňovou povinností k dani z příjmu v Německu při výplatě dividend kapitálovou společností nárok na slevu na dani, která se vypočte podle sazby korporátní daně platné pro rozdělované zisky,

pokud má společnost vyplácející dividendy sídlo v tomto členském státě, nikoliv však v případě, že má své sídlo v jiném členském státě, je neslučitelná s články 56 ES a 58 ES(12).

52. Z rozsudku Meilicke proto vyplývá, že korporativní daň, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, musí být rovnocenným způsobem započtena jako korporativní daň z tuzemských dividend na daň z příjmu dlužnou akcionářem podléhající dani z příjmu.

53. Tato povinnost může být splněna za použití většího množství procesních prostředků daňového práva(13). Předkládající soud vychází při kladení předložných otázek z toho, že systém poskytování slevy na dani z příjmu platný pro tuzemské dividendy lze použít také na zahraniční dividendy pocházející z EU. Takový postup je v zásadě slučitelný s právem Unie.

54. Co se týče tuzemských dividend, je dvojí zdanění v podstatě vyloučeno tím, že předchozí zatížení korporativní daní z dividend je vyrovnáno prostřednictvím slevy na dani z příjmu, jejíž výše je podmíněna sazbou korporativní daně skutečně použitelné na rozdělované zisky: „pevná“ sleva na dani z příjmu ve výši 3/7 hodnoty tuzemských dividend před zdaněním odpovídá v zásadě skutečnému předchozímu zatížení korporativní daní ve výši 30 %(14). Z toho přímo vyplývá, že také poskytování slev na dani z příjmu k zamezení dvojího zdanění zahraničních dividend pocházejících ze zahraničí musí navazovat na skutečné předchozí zatížení těchto dividend korporativní daní. Skutečným předchozím zatížením korporativní daní je nutné v této souvislosti chápat skutečně odvedenou korporativní daň, resp. korporativní daň, která má být odvedena z dividend vyplacených rozdělující společnostmi.

55. V případě, že skutečná výše korporativní daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, činí 30 % nebo méně, z těchto úvah vyplývá, že slevu na dani z příjmu je nutné poskytnout na základě tohoto zatížení. V případě prokázané korporativní daně, již byly zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, ve výši 20 % potom stačí, pokud je akcionářem podléhající dani z příjmu poskytnuta sleva na dani z příjmu ve výši 2/8 hodnoty dividend před zdaněním. Prokázané zatížení korporativní daní ve výši 25 % musí být vyrovnáno prostřednictvím slevy na dani ve výši 25/75 hodnoty dividend před zdaněním.

56. Vzhledem k výše uvedenému má příjemce zahraničních dividend podléhající dani z příjmu teprve na základě prokázaného skutečného zatížení korporativní daní ve výši 30 % nárok z hlediska práva Unie na to, aby obdržel slevu na dani z příjmu ve výši 3/7 hodnoty dividend před zdaněním nominálně odpovídající slevě na dani z příjmu v tuzemských situacích. To je také logické, neboť volný pohyb kapitálu nevyžaduje žádné daňové zvýhodnění dividend zahraničních společností.

57. Volný pohyb kapitálu ale ani nezakazuje žádné daňové zvýhodnění dividend pocházejících od zahraničních společností usazených v EU, takže v případě, ve kterém korporativní daň, již jsou zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, činí 30 % nebo méně, by bylo ve výsledku nutné považovat jak slevu na dani z příjmu vypočtenou „na základě“ tohoto zatížení, nebo dokonce paušální zápočet ve výši 3/7 hodnoty vyplacených dividend za v souladu s právem Unie.

58. Příklad, ve kterém prokázané skutečné zatížení zahraničních dividend pocházejících z EU korporativní daní přesahuje 30 %, je nutné naopak posuzovat diferencovaněji.

59. V rámci analýzy, která jednostranně zdrazňuje úroveň základních svobod, by bylo možné tvrdit, že sleva na dani z příjmu ve výši 3/7 hodnoty tuzemských dividend v zásadě vždy odpovídá předchozímu zatížení korporativní daní ve výši 30 %, takže korporativní daň, již jsou zatíženy tuzemské dividendy, je bez právního omezení maximální výše započtena na daň z příjmu. Z toho by bylo možné vyvodit, že také pro zápočet korporativní daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, nesmí existovat žádné právní omezení jeho maximální výše. V rámci

této logiky by skutečné zatížení korporací daní ve výši 40 % ze zahraničních dividend pocházejících z EU příjemce podléhajícího dani z příjmu opravoval z hlediska práva Unie k získání slevy na dani ve výši 4/6 hodnoty těchto dividend(15).

60. Taková analýza by však nezohledňovala skutečnost, že německý systém zápočtu daní konečně spočívá na rozhodnutí přijatém Spolkovou republikou Německo při výkonu její daňové suverenity nastolit jednotné zatížení vlastního kapitálu použitého k výplatě dividend korporací daní ve výši 30 %. Vzhledem k tomu, že úelem slevy na dani z příjmu poskytované akcionářům ve výši 3/7 hodnoty dividend je ve výsledku vyrovnání korporací daní zatěžující výplatu dividend, sleduje nadále zásadní rozhodnutí Spolkové republiky Německo zatížit výplatu dividend jednotnou korporací daní ve výši 30 %.

61. Pokud by nyní Spolková republika Německo byla povinna vyrovnat korporací daň, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, také nad rámec daňové sazby ve výši 30 %, znamenalo by to, že by musela neutralizovat korporací daň, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, nad úroveň vnitrostátní korporací daní. To by ve výsledku vedlo k tomu, že by Spolková republika Německo byla povinna vyrovnat z hlediska daní z příjmu důsledky rozhodnutí jiného členského státu přijatého při výkonu jeho daňové suverenity zatížit výplatu dividend korporací daní převyšující 30 %.

62. Takto širokou povinnost nelze ze základních svobod vyvodit. Pokud zahraniční dividendy pocházející z EU byly zatíženy korporací daní ve výši 30 %, z hlediska práva Unie tak akcionáři podléhajícímu dani z příjmu v tuzemsku náleží pouze nárok na poskytnutí slevy na dani z příjmu ve výši 3/7 těchto vyplacených dividend. Rozdíly v zápočtu tohoto zatížení na daň z příjmu ve srovnání s tuzemskými dividendami je nutné v této souvislosti kvalifikovat jako znevýhodnění, která vyplývají z rozdílů mezi pravidly upravujícími korporací daň zúčastněných členských států. S ohledem na pravomoci členských států, které jim byly zachovány v oblasti přímých daní(16), musí důsledky takových znevýhodnění nést ve výsledku dotčení daňoví poplatníci(17).

63. V této souvislosti je nutné odkázat zejména na rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*(18), ve kterém se Soudní dvůr musel mimo jiné zabývat vnitrostátní daňovou právní úpravou k zamezení nekolidanásobného zdanění dividend vyplacených společností-rezidentovi. Tato právní úprava stanovila při výplatě dividend společností-rezidentem osvobození těchto dividend od daní a při výplatě společností-nerezidentem zápočet předchozího zatížení. Podle názoru Soudního dvora je takový systém slučitelný se základními svobodami, pokud nejsou dividendy ze zahraničních zdrojů zdaňovány vyšší sazbou daní než dividendy z tuzemských zdrojů a je omezeno nekolidanásobnému zdanění dividend ze zahraničních zdrojů tím, že daň zaplacená společností rozdávající dividendy-nerezidentem se započte na daň, kterou musí zaplatit společnost, která je příjemcem-nerezidentem až do výše poslední uvedené daně(19). Co se týče konkrétního provedení tohoto zápočtu, Soudní dvůr následně uvedl, že v případě, ve kterém jsou zisky, které tvoří základ dividend ze zahraničních zdrojů v členském státě společnosti rozdávající dividendy zdaněny nižší sazbou než v členském státě společnosti, která je jejím příjemcem, je nutné poskytnout slevu na dani v plné výši daní, kterou zaplatila rozdávající společnost ve státě svého sídla. Pokud jsou naproti tomu tyto zisky v členském státě rozdávající společnosti podrobeny dani vyšší, než je daň vybraná členským státem společnosti-příjemce, musí tento poslední uvedený stát poskytnout slevu na dani pouze do výše korporací daní dlužné společnosti-příjemcem(20).

64. S přihlédnutím ke zvláštnímu kontextu původního řízení Soudní dvůr v rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* proto ve výsledku konstatoval, že povinnost zamezení dvojího zdanění vyplývající ze základních svobod nesmí jít až tak daleko, že společnosti-rezidentu, která je příjemcem zahraničních dividend, musí být vrácena předchozí odvedená daň přesahující

vnitrostátní úroveň zdanění. V této souvislosti musí být z hlediska práva Unie zamezeno dvojímu zdanění pouze do výše vnitrostátní úrovně zdanění(21).

65. Také v tomto řízení je podle mého názoru nutné vycházet z toho, že povinnost zamezení dvojímu zdanění zahraničních dividend pocházejících z EU, která vyplývá z volného pohybu kapitálu, nemůže být tak široká, že je nutné příjemci zahraničních dividend pocházejících z EU, který má daňovou povinnost k dani z příjmu v Německu, poskytnout slevu na dani, která přesahuje jednotnou úroveň předchozího zatížení korporátní daní v tuzemsku a odpovídající částky vrácené daně z příjmu.

66. Vzhledem k výše uvedenému jsem dospěla k závěru, že příjemcem zahraničních dividend pocházejících z EU podléhajícím dani z příjmu v Německu, jejichž skutečné předchozí zatížení korporátní daní přesahuje 30 %, náleží nárok na zápočet tohoto zatížení až do výše sazby korporátní daně platné v tuzemsku ve výši 30 %. V takovém případě je tudíž třeba mít za to, že poskytnutí slevy na dani z příjmu ve výši 3/7 vyplacených dividend je v souladu s právem Unie.

67. Pokud by Soudní dvůr dospěl k jinému než v tomto stanovisku zastávanému závěru, že také zatížení zahraničních dividend pocházejících z EU korporátní daní převyšující 30 % musí být započteno v plné výši, znamenalo by to, že skutečné předchozí zatížení korporátní daní ve výši 40 % by vedlo ke slevě na dani ve výši 4/6 hodnoty vyplacených dividend; předchozí zatížení ve výši 50 % by opravovalo ke slevě ve výši 1/2 hodnoty vyplacených dividend.

68. S přihlédnutím k potenciálním závažným dopadům takového řešení by pak bylo nutné navíc zkoumat, zda neomezená povinnost zápočtu korporátní daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, neohrožuje soudržnost vnitrostátního daňového systému, a pokud ano, jaké důsledky by bylo nutné z toho vyvozovat.

69. V této souvislosti by bylo nutné mimo jiné zkoumat, zda zatížení výplaty tuzemských dividend stanovené v Německu na 30 % a s ním související sleva na dani z příjmu ve výši 3/7 hodnoty dividendy před zdaněním vede v obvyklém případě k tomu, že tato sleva nedosahuje výše dlužné daně z příjmu připadající na dividendy. V případě kladné odpovědi na tuto otázku by bylo nutné také v konkrétních řízeních o zápočtu zahraničních korporátních daní v EU vždy zkoumat, zda sleva na dani z příjmu, která má být poskytnuta, překračuje dlužnou daň z příjmu akcionáře, která připadá na tyto dividendy. V případech, ve kterých by sleva na dani skutečně překročila tuto dlužnou daň, by pravděpodobně došlo k narušení soudržnosti německého daňového systému. Na základě obecného odvodnění zachování soudržnosti vnitrostátního daňového systému(22) by bylo potom nutné navíc zkoumat, zda má být Spolkové republice Německo v takovém případě dovoleno slevu na dani z příjmu pro zahraniční dividendy pocházející z EU omezit na dlužnou daň z příjmu akcionáře, která připadá na tyto zahraniční dividendy pocházející z EU.

70. Celkově jsem na základě všeho výše uvedeného dospěla k závěru, že články 56 ES a 58 ES je nutné vykládat v tom smyslu, že v takovém případě, jako je vč v předvodním řízení, vyžadují, aby byl zápočet korporátní daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, na daň z příjmu dlužnou akcionáři proveden ve formě slevy na dani, která se vypočte na základě skutečného předchozího zatížení těchto dividend korporátní daní. Tento zápočet však nemusí jít nad rámec sazby korporátní daně použitelné na tuzemské dividendy.

C – Druhá předložená otázka

71. Předkládající soud žádá prostřednictvím své druhé předložené otázky o objasnění, zda a za jakých podmínek smí být zápočet korporátní daně zatěžující zahraniční dividendy pocházející z EU na daň z příjmu dlužnou akcionáři podmiňován předložení osvědčení o korporátní dani,

kteře musí vyhotovit společnost vyplácející dividendy podle zákonem stanoveného vzoru, pokud taková povinnost předložení osvědčení platí také pro zápočet korporační daně zatěžující tuzemské dividendy.

72. Pro účely odpovědi na tuto otázku je nutné nejprve připomenout, že Soudní dvůr v rozsudku Meilicke ve výsledku potvrdil, že akcionáři podléhajícímu dani z příjmu v Německu, který pobírá dividendy od zahraničních společností usazených v EU, je nutné podle článků 56 ES a 58 ES a s přihlédnutím k tuzemským právním předpisům použitelným *ratione temporis* poskytnout slevu na dani z příjmu, která se vypočte v zásadě na základě sazby korporační daně platné pro rozdělované zisky.

73. Prosazení tohoto práva, jež pro dotčené akcionáře vyplývá z práva Unie, však předpokládá, že lze určit skutečné předchozí zatížení dividend korporační daní v členském státě, ve kterém je společnost vyplácející dividendy daňovým poplatníkem.

74. Vzhledem k uvedenému je nutné druhou předběžnou otázku chápat tak, že Soudní dvůr je žádán o objasnění, zda je vnitrostátní procesní úprava, podle níž lze předchozí zatížení korporační daní ze zahraničních dividend pocházejících z EU prokázat výlučně na základě osvědčení o korporační dani, které musí vyhotovit jedna ze společností vyplácejících dividendy podle zvlášť podrobného zákonem stanoveného vzoru, slučitelná s právem Unie.

75. Tuto otázku je nutné zodpovědět s přihlédnutím k zásadám rozvinutým v judikatuře Soudního dvora k procesní autonomii členských států.

76. Z této judikatury vyplývá, že při neexistenci právní úpravy Unie v dané oblasti přísluší vnitrostátnímu právnímu systému každého členského státu, aby upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která jednotlivcům vyplývají z práva Unie, za předpokladu, že tyto podmínky nejsou na jedné straně méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a že na druhé straně v praxi neznemožují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity)(23).

77. V této souvislosti je zvlášť sporné, zda požadavek předložení osvědčení o korporační dani ve smyslu § 44 a následujících KStG k prokázání skutečné korporační daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, v praxi znemožňuje nebo nadměrně ztěžuje výkon – právním řádem Unie přiznaného – práva na zápočet tohoto zatížení na daň z příjmu, a zda tak dochází k porušení zásady efektivity.

78. I když zodpovězení této otázky nakonec přísluší předkládajícímu soudu, obsahuje předkládací rozhodnutí dostatek indicií, které ukazují na to, že požadavek předložení osvědčení ve smyslu § 44 a následujících KStG k prokázání korporační daně, již jsou zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, je velmi pravděpodobně v rozporu se zásadou efektivity. Předkládající soud totiž podrobně uvádí, že osvědčení o korporační dani ve smyslu § 44 a následujících KStG je nerozlučně spjata se složitou úpravou zatížení vyplacených dividend ve výši 30 % hodnoty dividend před zdaněním a zároveň tato úprava stanoví opět určité výjimky. Vzhledem k tomu, že osvědčení o korporační dani odráží tuto složitou úpravu korporační daně, může být toto osvědčení v běžném případě vydáno pouze takovými společnostmi, které této úpravě podléhají.

79. Na základě výše uvedeného je nutné druhou předběžnou otázku zodpovědět v tom smyslu, že vnitrostátní právní úprava, podle níž zápočet korporační daně ze zahraničních dividend pocházejících z EU na daň z příjmu vždy vyžaduje pro účely prokázání tohoto předchozího zatížení předložení osvědčení o korporační dani ve smyslu § 44 a následujících KStG, je v rozporu se

zásadou efektivity v rozsahu, v němž tento požadavek činí zápočet korporační daní, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, v praxi nemožným nebo jej nadměrně ztěžuje. Posouzení tohoto aspektu je v cíl předkládajícího soudu.

D – Třetí předběžná otázka

80. Podstatou třetí předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda a za jakých podmínek články 56 ES a 58 ES ukládají povinnost provést pro účely zápočtu odhad korporační daní, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, pokud toto zatížení nelze zjistit. Předkládající soud žádá navíc o objasnění, zda je přitom nutné popřipad zohlednit také předchozí nepřímé zatížení korporační daní.

81. I když se předkládající soud chce prostřednictvím této otázky pouze dozvědět, zda a popřípadě za jakých podmínek a jakým způsobem může nebo má být určena výše korporační daní zatěžující dividendy zahraničních společností pocházejících z EU, považují pro účelnou odpověď na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce za vhodné zabývat se v rámci analýzy této otázky problematikou důkazního břemene a důkazního rizika, jakož i dokazováním v takovém případě, jakým je vč v povodním řízení jako celku. Předkládající soud totiž na různých místech žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyjádřil pochybnosti o několika aspektech důkazního břemene a posouzení důkaz v povodním řízení, takže se k tomuto bodu vyjádřili také zúčastnění. I když Soudní dvůr není povolán k tomu, aby sám posuzoval skutkový stav ve sporu v povodním řízení, může předkládajícímu soudu s ohledem na zvláštnosti tohoto skutkového stavu poskytnout všechny užitečné údaje, které mu usnadní rozhodnout spor v povodním řízení.

82. Otázka, jakým způsobem musí poplatník daní z příjmu a vnitrostátní daňové orgány v takovém případě, jako je vč v povodním řízení, přispět k určení skutečné korporační daní, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, jakož i otázka role vnitrostátního soudu v rámci dokazování a posouzení důkaz, musejí být zodpovězeny na základě zásad procesní autonomie členských států.

83. Jak jsem již uvedla, je nutné zásadu procesní autonomie členských států chápat v tom smyslu, že úprava procesních podmínek soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která jednotlivcům vyplývají z práva Unie, je vzhledem k neexistenci příslušných právních předpisů Unie v cí vnitrostátního právního řádu jednotlivých členských států v rozsahu, v němž jsou zachovány zásada rovnocennosti a zásada efektivity(24).

84. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že akcionář podléhající dani z příjmu musí prokázat existenci a rozsah předchozího zatížení tuzemských dividend korporační daní předložením osvědčení o korporační dani. Pokud takové osvědčení nemůže předložit, k zápočtu nedojde. Daňový poplatník tak nese podle německé daňové úpravy nejen důkazní břemeno, ale také důkazní riziko. Kromě toho má daňový poplatník v zásadě k dispozici pouze jeden důkazní prostředek, a to osvědčení o korporační dani ve smyslu § 44 a následujících KStG.

85. Jak jsem již objasnila při zodpovězení druhé předběžné otázky, byl by požadavek předložení osvědčení ve smyslu § 44 a následujících KStG k prokázání korporační daní, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, v rozporu se zásadou efektivity, pokud by jím byl výkon práva přiznaného právním řádem Unie na započtení tohoto zatížení na daň z příjmu v praxi znemožněn nebo nadměrně ztěžován(25). To však neznamená, že by bylo *eo ipso* nutné také rozdělení důkazního břemene a důkazního rizika v německých daňových právních předpisech kvalifikovat v porušení situacích tak, že jsou v rozporu s právem Unie.

86. Naopak je nutné vycházet z toho, že právní úprava, podle které akcionář s daňovou povinností v tuzemsku může uplatnit korporační daň ze zahraničních dividend pocházejících z EU

pouze potud, pokud předchozí zatížení také skutečně prokáže, že je služitelná se zásadou efektivity. Takové rozdělení důkazního břemene a důkazního rizika k tíži akcionářů podléhajících dani z příjmu nevede samo o sobě k tomu, že výkon práva na zápočet korporační daně ze zahraničních dividend pocházejících z EU je v praxi nemožný nebo je nadměrně ztížen(26).

87. Podle názoru předkládajícího soudu by však takové rozdělení důkazního břemene a důkazního rizika v takovém případě, jako je vč v původním řízení, *de facto* vedlo k tomu, že akcionářem by zápočet korporační daně nadále zůstal odepřen(27). S přihlédnutím k nizozemskému a dánskému systému korporační daně, použitelnému ve sporných letech, bylo totiž podle něj fakticky nemožné, resp. možné pouze za překonání neúnosných překážek, prokázat skutečné předchozí zatížení předmtných dividend vyplacených v Nizozemsku a Dánsku korporační daní.

88. Podle mého názoru nebrání tyto praktické úvahy předkládajícího soudu služitelnosti právní úpravy zápočtu, podle které akcionáři podléhající dani z příjmu nesou ve vztahu ke korporační dani odváděné ze zahraničních dividend pocházejících z EU jak důkazní břemeno, tak také důkazní riziko. Tyto praktické úvahy jsou totiž založeny na úpravě nizozemského a dánského systému korporační daně, která podle předkládajícího soudu pouze s obtížemi umožňuje určit skutečné zatížení dividend korporační daní. Vzhledem k tomu, že v této oblasti přímého zdanění nedošlo k harmonizaci na úrovni Unie, jsou členské státy nicméně oprávněny jednostranně, v souladu s právem Unie, stanovit tyto aspekty svého systému korporační daně. Připadné nevýhody, které mohou pro poplatníka vyplývat ze skutečnosti, že členské státy vykonávaly tyto pravomoci bez jakékoliv koordinace, nepředstavují žádná omezení, jež by byla primárním právem zakázána, za předpokladu, že takový výkon není diskriminující(28). Právo Unie totiž nezakládá žádný autonomní závazek členských států vzájemně koordinovat vnitrostátní daňové systémy také v oblastech, ve kterých si při současném stavu harmonizace zachovaly svou daňovou autonomii(29).

89. Vzhledem k tomu, že sporná německá právní úprava rozdělení důkazního břemene a důkazního rizika je podle mého názoru služitelná se zásadou efektivity(30) a nemůže být sama o sobě hodnocena jako diskriminační vůči akcionářem zahraničních společností se sídlem v EU, je nutné námitky předkládajícího soudu k praktické nemožnosti prokázání skutečné korporační daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, hodnotit v důsledku konkrétní úpravy dánského a nizozemského systému korporační daně ve výsledku jako znevýhodnění pro akcionáře podléhající dani z příjmu, jež za současného stavu práva Unie nepředstavují zakázaná omezení.

90. V původním řízení vyvstává rovněž otázka, zda lze v přeshraničních sporech ze směrnice 77/799 vyvodit přesun důkazního břemene od akcionářů podléhajících dani z příjmu na daňové orgány. Podle mého názoru je nutné také tuto otázku zodpovědět záporně.

91. Podle ustálené judikatury se může členský stát odvolávat na směrnici 77/799, aby od příslušných orgánů jiného členského státu získal veškeré nezbytné údaje, které by mu mohly umožnit správné vyměření daní, které uvedená směrnice pokrývá(31). K tomu čl. 2 odst. 1 této směrnice mimo jiné stanoví, že daňové orgány mohou požádat příslušný orgán jiného členského státu o sdělení údajů, které jim nejsou přístupné. Podle názoru Soudního dvora použití slova „může“ v této souvislosti nasvědčuje tomu, že vnitrostátní daňové orgány sice mají možnost požádat o údaje od příslušného orgánu jiného členského státu, avšak taková žádost nepředstavuje žádnou povinnost. Vzhledem k tomu každému členskému státu přísluší posoudit zvláštní případy, v nichž jsou údaje týkající se transakcí provedených daňovými poplatníky usazenými na jeho území nedostatečné, a rozhodnout, zda tyto případy odvodují předložení žádosti o sdělení údajů jinému členskému státu(32).

92. V rámci rozhodnutí o předložení žádosti o pomoc správních orgánů podle směrnice 77/799 však musí členské státy vždy dodržet zásadu rovnocennosti. Pokud vnitrostátní orgány, které jsou příslušné pro výběr daní z příjmu z tuzemských dividend, žádají podle ustálené praxe orgány, které jsou příslušné pro výběr korporátní daní z rozdělovaných zisků, o sdělení údajů, pokud je výše předchozího zatížení korporátní daní z jakéhokoli důvodu sporná, zásada rovnocennosti vyžaduje, aby orgány příslušné pro výběr daní z příjmu také v přeshraničních případech požádaly v případě pochybností na základě směrnice 77/799 orgány příslušné pro výběr korporátní daní v členském státě, ve kterém je usazena společnost, která vyplácí dividendy, o sdělení údajů o korporátní dani vyměřené z dotčených dividend.

93. K otázce, prostřednictvím jakých důkazních prostředků musí akcionář podléhající dani z příjmu podat důkaz o korporátní dani ze zahraničních dividend pocházejících z EU, jsem již uvedla, že požadavek předložení osvědčení o korporátní dani ve smyslu § 44 a následujících KStG není velmi pravděpodobně slučitelný se zásadou efektivity.

94. Zásada efektivity navíc vyžaduje, aby akcionář podléhajícímu dani z příjmu v takovém případě, jako je vč v povodním řízení, byly vyhrazeny procesní prostředky, prostřednictvím nichž lze tento důkaz také skutečně podat.(33)

95. Otázku, jaké důkazní prostředky musí být vzhledem k výše uvedenému v takovém případě, jako je vč v povodním řízení, připuštěny, nelze *in abstracto* zodpovědět. V obvyklém případě by však mělo být možné vycházet z toho, že podání důkazu by bylo akcionářem zahraniční kapitálové společnosti usazené v EU nadměrně ztíženo, pokud by poznání a osvědčení vystavená tímto společností nebyla nikdy přijata jako důkazy. Správně-technické obtíže daňového orgánu při ověření zahraničních důkazů nepostaří v tomto kontextu k paušálnímu odmítnutí takových důkazních prostředků(34). Členské státy mohou nicméně trvat na předložení průkazných dokladů, které daňovým orgánům v praxi poskytují možnost dostatečně přesně ověřit, zda a v jaké výši byla společností vyplácící dividendy vyměřena korporátní daň ze zahraničních dividend pocházejících z EU(35).

96. Posouzení důkazů zůstává v této souvislosti vyhrazeno vnitrostátním soudům za dodržení zásad efektivity a rovnocennosti.

97. Také otázka předkládajícího soudu, zda a případně za jakých podmínek články 56 ES a 58 ES vyžadují provedení odhadu skutečné korporátní daní, již jsou zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, v případě, že ji nelze určit, lze vyvíjejícím způsobem zodpovědět pouze s přihlédnutím k úkolům a pravomocem vnitrostátního soudu při posouzení důkazů v obdobných daňových řízeních, jež se týkají pouze vnitrostátních situací. Soudní odhad korporátní daní, již jsou zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, by totiž byl s přihlédnutím k zásadám rovnocennosti žádoucí v případě, že by vnitrostátní soud byl rovněž povinen provést odhad

zatížení daní, jež nelze konkrétně určit, v rámci posouzení důkazů v obdobných daňových řízeních týkajících se pouze vnitrostátních situací.

98. Pokud vnitrostátní soud není naproti tomu podle relevantního vnitrostátního daňového procesního práva k provedení takových odhadů povinen, nelze takovou povinnost vyvodit ani ze zásady efektivity. Jak jsem již uvedla(36), je totiž vnitrostátní právní úprava, podle které akcionáři podléhající dani z příjmu v tuzemsku může uplatnit korporační daň ze zahraničních dividend pocházejících z EU pouze pokud, pokud předchozí zatížení také skutečně prokáže, jako taková slučitelná se zásadou efektivity. Z toho přímo vyplývá, že zásada efektivity nevyžaduje, aby byl proveden soudní odhad korporační daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, v případě, že takové zatížení nelze prokázat.

99. Otázku, zda je v rámci zápočtu korporační daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, nutné zohlednit také nepřímé zatížení korporační daní, nelze *in abstracto* zodpovědět. Jak jsem již uvedla, je nutné rozsudek Meilicke(37) vykládat v tom smyslu, že v takovém případě, jako je případ v původním řízení, musí zápočet korporační daně z dividend pocházejících z Nizozemska a Dánska probíhat v zásadě rovnocenným způsobem jako zápočet korporační daně z dividend pocházejících z Německa(38). Vzhledem k tomu je nutné nepřímé zatížení zahraničních dividend pocházejících z EU korporační daní zohlednit při výpočtu výše slevy na dani z příjmu pokud, pokud také nepřímé zatížení tuzemských dividend korporační daní podmiňuje výši slevy na dani z příjmu poskytované akcionářům.

100. Na základě všeho výše uvedeného je nutné této předložené otázce zodpovědět v tom smyslu, že při neexistenci příslušné právní úpravy Unie přísluší členským státům, aby určily pravidla rozdělení důkazního břemene a důkazního rizika, jakož i posouzení důkazů soudem platná pro určení předchozího zatížení zahraničních dividend pocházejících z EU korporační daní, přičemž tato pravidla musí dodržovat zásadu rovnocennosti a efektivity. Ze zásady efektivity nevyplývá žádná povinnost provést soudní odhad vyměřené korporační daně ze zahraničních dividend pocházejících z EU v případě, že toto zatížení nelze určit. Taková povinnost však existuje podle zásady rovnocennosti v případě, že vnitrostátní soud by byl povinen ve srovnatelné či vnitrostátní situaci odpovídající odhad provést. Pokud nepřímé zatížení tuzemských dividend korporační daní podmiňuje výši slevy na dani z příjmu poskytované akcionářům, je nutné zohlednit také nepřímé zatížení zahraničních dividend pocházejících z EU korporační daní.

E – čtvrtá předložená otázka

101. V případě čtvrté předložené otázky vychází předkládající soud ze zjištění, že výměr daně z příjmu za rok 1997 pro H. Meilicka ze dne 26. července 2000 neobsahuje žádnou výhradu proezkumu, takže mezitím nabytí právní moci. Podle § 175 AO ve znění platném do 28. října 2004 mohl být takový daňový výměr navzdory nabytí právní moci opraven, pokud nastala skutečnost, která měla daňový úinek vztahující se k minulosti (skutečnost se zpětným úinkem) a zároveň dodatečné předložení osvědčení o korporační dani ve smyslu § 44 a následujících KStG bylo nutné kvalifikovat jako skutečnost se zpětným úinkem. Prostřednictvím EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz ze dne 8. prosince 2004(39) (dále jen „pozměňovací zákon ze dne 8. prosince 2004“) byl § 175 AO s úinností k 29. říjnu 2004 změněn, aniž bylo stanoveno přechodné období, v tom smyslu, že dodatečné udělení nebo předložení osvědčení nebo potvrzení se již nepovažovalo za skutečnost se zpětným úinkem. Odpadla tak se zpětnou úinností od 29. října 2004 možnost prolomení právní moci výměr daně z příjmu prostřednictvím dodatečného předložení osvědčení.

102. Pro případ, že by Soudní dvůr zodpověděl druhou předložnou otázku v tom smyslu, že zápočet korporační daně ze zahraničních dividend pocházejících z EU na daň z příjmu lze podmiňovat předložním osvědčením ve smyslu § 44 a následujících KStG, se chce předkládající

soud dovodí, zda je změna § 175 AO se zpětnou účinností slučitelná s právem Unie (předběžná otázka 4a).

103. Pro případ, že by Soudní dvůr zodpověděl druhou předběžnou otázku v tom smyslu, že přechodí zatížení zahraničních dividend pocházejících z EU korporací daní lze prokázat také jinými prostředky než předložením osvědčení ve smyslu § 44 a následujících KStG, chce se předkládající soud mimoto dovodit, zda je výklad § 175 AO ve znění platném do 28. října 2004, podle něhož lze již pravomocný výměr daně z příjmu opravit na základě dodatečného předložení osvědčení o korporací dani ve smyslu § 44 a následujících KStG, zatímco taková oprava je vyloučena v případě prohlášení nebo osvědčení týkajících se zahraničních dividend pocházejících z EU, jež neodpovídají formálním požadavkům § 44 a následujících KStG, slučitelný s právem Unie (předběžná otázka 4b).

104. Vzhledem k tomu, že druhou předběžnou otázku je podle mého názoru nutné zodpovědět tak, že korporací daň, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházejících z EU, lze prokázat také jinými prostředky než předložením osvědčení ve smyslu § 44 a následujících KStG, budu se níže nejprve zabývat předběžnou otázkou 4b. Na základě této analýzy se budu poté zabývat problematikou změny § 175 AO se zpětnou účinností zmíněnou v předběžné otázce 4a. Aťkoliv byla tato dílčí otázka položena výslovně pouze pro případ, že korporací daň ze zahraničních dividend pocházejících z EU je nutné prokázat předložením osvědčení ve smyslu § 44 a následujících KStG, je tato otázka nicméně relevantní také pro případ, že lze tento důkaz podat jinými prostředky.

1. Dílčí otázka 4b

105. Dílčí otázku 4b, zda je vnitrostátní úprava, podle níž může být pravomocný výměr daně z příjmu pro účely zápočtu(40) korporací daně ze zdaněných dividend opraven v případě, že toto přechodí zatížení je prokázáno dodatečným předložením osvědčení o korporací dani ve smyslu § 44 a následujících KStG, zatímco taková oprava je v případě dodatečného předložení prohlášení nebo osvědčení o korporací dani, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, jež neodpovídají formálním požadavkům § 44 a následujících KStG, vyloučena, slučitelná s právem Unie, je nutné opětovně zodpovědět na základě zásad procesní autonomie členských států.

106. Přitom je nutné nejprve poukázat na to, že úpravu, podle níž je dodatečná oprava pravomocných výměrů daně z příjmu pro účely zápočtu korporací daně odvedené ze zdaněných dividend možná pouze ve vztahu k dividendám tuzemských společností, nikoliv naproti tomu ve vztahu k dividendám zahraničních společností usazených v EU, je nutné hodnotit jako znevýhodnění zahraničních dividend pocházejících z EU omezující volný pohyb kapitálu, které je tak v zásadě zakázáno(41). V tomto ohledu je tedy nutné vycházet z toho, že právní řád Unie poskytuje příjemcům zahraničních dividend pocházejících z EU, kteří jsou poplatníky daně z příjmu, v takovém případě, jako je vč v povodním řízení, právo na dodatečnou opravu zdanění těchto dividend stanoveného v pravomocných výměrech daně z příjmu pro účely zápočtu korporací daně z těchto dividend, pokud o takovou dodatečnou opravu mohou požádat také příjemci tuzemských dividend, kteří jsou poplatníky daně z příjmu.

107. Podle zásad týkajících se procesní autonomie členských států, rozvinutých v judikatuře Soudního dvora, přísluší úprava procesních podmínek výkonu tohoto práva z důvodu nedostatku příslušné právní úpravy Unie členským státům, pokud jsou zachovány zásady rovnocennosti a efektivity(42). V této souvislosti je v projednáváné věci zejména sporné, zda uplatnění požadavku dodatečného předložení osvědčení ve smyslu § 44 a následujících KStG platného pro tuzemské dividendy k prokázání korporátní daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, je v rozporu se zásadou efektivity.

108. Odpovězení této otázky týkající se případného porušení zásady efektivity přísluší nakonec předkládajícímu soudu. Přesto předkládací rozhodnutí obsahuje řadu indicií poukazujících na skutečnost, že požadavek dodatečného předložení osvědčení ve smyslu § 44 a následujících KStG k prokázání korporátní daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, by v této souvislosti představoval porušení zásady efektivity. Jak jsem již totiž uvedla v rámci odpovědi na druhou předběžnou otázku, je osvědčení o korporátní dani ve smyslu § 44 KStG nerozlučně spjata s komplikovanou úpravou zdanění vyplacených dividend ve výši 30 % hodnoty dividend před zdaněním, takže zahraniční společnosti usazené v EU, které této úpravě nepodléhají, ani zpravidla nemohou takové osvědčení vyhotovit(43).

109. V případě, že by předkládající soud konstatoval porušení zásady efektivity, tato zásada navíc vyžaduje, aby byly příjemci zahraničních dividend pocházejících z EU, který je poplatníkem daně z příjmu, vyhrazeny procesní prostředky k dodatečnému předložení důkazu o předchozím zatížení zahraniční korporátní daní pro účely opravy pravomocných výměr daně z příjmu(44).

110. Otázku, jaké důkazní prostředky je nutné v tomto případě připustit, nelze *in abstracto* zodpovědět. Přesto lze zpravidla vycházet z toho, že by pro akcionáře zahraniční kapitálové společnosti usazené v EU bylo podání důkazu nadměrně zatíženo, pokud by prohlášení nebo osvědčení vystavená v této souvislosti touto kapitálovou společností nebyla nikdy považována za důkazy. Nicméně členské státy mohou trvat na předložení příkazných dokladů. Posouzení důkazů zůstává přitom za dodržení zásad účinnosti a rovnocennosti vyhrazeno vnitrostátním soudům(45).

111. Vzhledem k výše uvedenému je nutné část b) čtvrté předběžné otázky zodpovědět tak, že vnitrostátní právní úprava, podle níž je oprava zdanění dividend jak tuzemských, tak zahraničních společností usazených v EU, jež je stanoveno v pravomocném výměru daně z příjmu, pro účely zápočtu korporátní daně z těchto dividend možná pouze na základě předložení osvědčení o korporátní dani ve smyslu § 44 a následujících KStG, je v rozporu se zásadou efektivity v případě, že je oprava zdanění dividend zahraničních společností usazených v EU prakticky nemožná nebo nadměrně zatížena. Posouzení tohoto aspektu je věcí předkládajícího soudu.

2. Dílčí otázka 4a

112. Podstatou dílčí otázky 4a předkládajícího soudu je, zda je změna vnitrostátních procesních předpisů daněvého práva vedoucí k tomu, že provedení opravy v pravomocných výměrech stanoveného zdanění dividend jak tuzemských, tak zahraničních společností usazených v EU se zpětnou účinností na základě předložení osvědčení o korporátní dani ve smyslu § 44 a následujících KStG je vyloučeno, v rozporu s právem Unie.

113. S přihlédnutím k mému návrhu odpovědi na dílčí otázku 4b je odkaz předkládajícího soudu na „předložení osvědčení o korporátní dani ve smyslu § 44 a následujících KStG“ nutné v této souvislosti vykládat jako odkaz na požadavek slučitelný s právem Unie, a to předložení „platného důkazu o předchozím zatížení korporátní daní“. Pouze tato pozmanná formulace umožňuje poskytnout užitečnou odpověď na tuto předběžnou otázku.

114. Dále je nutné zdraznit, že předkládající soud při formulaci této předběžné otázky vycházel výslovně z názoru, že sporná zmna zákona je formulována tak obecně, že nesmí být pouze k vyloučení zápočtu korporátních daní vyměřených v zahraničí a platí ve stejné míře jak pro daňové rezidenty, tak i pro daňové nerezidenty. Ze spisu nevyplývají žádné jednoznačné informace, které by bránily tomuto hodnocení předkládajícího soudu.

115. Pochybnosti předkládajícího soudu ohledně slučitelnosti zmny daňových procesních předpisů provedené pozmanným zákonem ze dne 8. prosince 2004 s právem Unie, kdy oprava pravomocných výměrů daní z příjmu na základě dodatečného předložení platných důkazů o korporátní dani, již byly předtím zatíženy jak tuzemské, tak i zahraniční dividendy pocházející z EU, byla ode dne 29. října 2004, a tudíž se zpětnou účinností vyloučena, jsou odvodněny tím, že v důsledku této zmny zákona pozbyli příjemci zahraničních dividend pocházejících z EU, kteří jsou poplatníky daní z příjmu, bez stanovení přechodného období procesní možnost, stanovenou předchozí právní úpravou, uplatnit nárok na zápočet korporátní daní ze zdaněných dividend navzdory nabytí právní moci dotčeného daňového výměru.

116. Tuto předběžnou otázku je nutné opětovně zodpovědět na základě zásad rozvinutých v judikatuře Soudního dvora k procesní autonomii členských států. Je přitom nutné ve výsledku zodpovědět otázku, zda byla v rámci zmny německých daňových procesních předpisů provedené pozmanným zákonem ze dne 8. prosince 2004 porušena zásada efektivity.

117. V této souvislosti je nutné nejprve poukázat na to, že vnitrostátní právní předpisy, podle nichž daňové výměry nabývají po uplynutí přiměřené doby právní moci, jsou v zásadě slučitelné s právem Unie i v případě, že by tyto právní předpisy měly vést k tomu, že po uplynutí určité doby již nelze výměr daní z příjmu z minulosti napadnout a uplatnit nároky vyplývající z práva Unie.

118. V tomto ohledu je nutné zdraznit, že taková úprava nabytí právní moci přispívá ze své povahy k právní jistotě, která je v ustálené judikatuře uznána jako obecná právní zásada(46), a poskytuje tak přitom ochranu jak daňovým poplatníkům, tak daňovým orgánům. Dále je nutné odkázat na ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž je použití přiměřených vnitrostátních promlčecích lhůt pro podání žaloby v zájmu právní jistoty v zásadě slučitelné s právem Unie, takže uplynutí takových lhůt může mít za následek nemožnost výkonu práv a uplatnění nároků vyplývajících z práva Unie(47).

119. Nicméně v projednávané věci vyvstává zvláštní otázka, zda je zmna zákona, kterou jsou právní předpisy o opravě pravomocných výměrů daní z příjmu, které lze použít také pro dodatečné uplatnění nároků na zápočet daní vyplývajících z práva Unie, zrušeny se zpětnou účinností a aniž je stanoveno přechodné období, slučitelná se zásadou efektivity.

120. Pro zodpovězení této otázky je nutné vycházet z právní úvahy zjištění, že vnitrostátní předpisy, podle nichž daňové výměry nabývají po uplynutí přiměřené doby právní moci, jsou s právem Unie v zásadě slučitelné. Z toho přímo vyplývá, že také zmna zákona, kterou je zmna nebo zrušena vnitrostátní právní úprava, která za určitých podmínek umožňuje opravu daňových výměrů navzdory nabytí právní moci, je v zásadě slučitelná s právem Unie.

121. Zásada efektivity, jakož i zásada legitimního očekávání však vyžaduje, aby taková zmna

zákona vstoupila v účinnost teprve po uplynutí přiměřeného přechodného období.

122. Ve vztahu k zásadě efektivity je nutné v této souvislosti připomenout, že vnitrostátní soudní řízení určená k zajištění ochrany práv, která občanům vyplývají z práva Unie, nesmí výkon těchto práv v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat. Pokud je nyní prováděna změna daňového procesního práva, při které je zprávným pravidel týkajících se nabytí právní moci daňových výměr vyloučeno uplatnění určitých nároků vyplývajících z práva Unie, aniž je stanoveno přiměřené přechodné období, vede to k nadměrnému ztížení výkonu těchto práv, takže v takovém případě je nutné porušení zásady efektivity v zásadě potvrdit(48).

123. Ve vztahu k zásadě legitimního očekávání Soudní dvůr rozhodl, že je nutné porušení této zásady předpokládat v případě, že je daňovému poplatníkovi změnou vnitrostátního práva se zpětnou účinností odňat nárok, který mu předtím náležel, na vrácení daní, které byly vybrány v rozporu s právem Unie(49).

124. Sporný pozměňovací zákon ze dne 8. prosince 2004 neobsahuje žádnou přiměřenou přechodnou úpravu. V důsledku této změny zákona odpadla ode dne 29. října 2004 možnost prolomení právní moci výměr daní z příjmu prostřednictvím dodatečného předložení platných důkazů o předchozím zatížení zahraničních dividend pocházejících z EU korporátní daní. Akcionáři podléhající dani z příjmu byli se zpětnou účinností zbaveni možnosti uplatnit za použití do té doby platných vnitrostátních právních předpisů nárok na zápočet daní navzdory nabytí právní moci dotčených výměr daní z příjmu. Vzhledem k tomu, že tato změna zákona se zpětnou účinností učinila výkon již vzniklých nároků vyplývajících z právního řádu Unie v praxi nemožným, je v rozporu se zásadou efektivity. Zároveň porušuje zásadu legitimního očekávání.

125. Neexistence přiměřeného přechodného období v pozměňovacím zákoně ze dne 8. prosince 2004 však nevede *eo ipso* k tomu, že předchozí právní úprava opravy zdanění dividend zahraničních společností usazených v EU stanoveného v pravomocném výměru daní z příjmu musí neomezeně platit nadále(50). Takový právní důsledek by šel nad rámec cíle účinné právní ochrany, a byl by tudíž v rozporu s obecnou zásadou proporcionality.

126. Vzhledem k tomu, že zásady účinnosti a ochrany legitimního očekávání v takovém případě, jako je vč v povodním řízení, vyžadují, aby bylo pro nabytí účinnosti pozměňovacího zákona ze dne 8. prosince 2004 stanoveno přechodné období, během něhož by akcionáři podléhající dani z příjmu mohli na základě platných důkazů o korporátní dani, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, požádat o opravu pravomocných výměr daní z příjmu.

127. Toto přechodné období musí být v zásadě stanoveno tak, aby akcionáři podléhající dani z příjmu, kteří povodně měli za to, že svůj nárok na započtení korporátní daní, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, mohou uplatnit bez časového omezení, měli k dispozici přiměřenou lhůtu pro uplatnění tohoto nároku. Tito akcionáři měli v každém případě získat možnost svou žádost připravit bez unáhlení, k němuž by je nutila naléhavost nepřiměřená neexistenci lhůty pro uplatnění nároku, na kterou se mohli předtím spoléhat(51).

128. Pro účely konkrétního stanovení tohoto přechodného období pro použitelnost nových pravidel procesního daňového práva, dotčených v projednávané věci, je nutné zohlednit skutečnost, že do přijetí pozměňovacího zákona ze dne 8. prosince 2004 neexistovala žádná lhůta, během níž musela být podána žádost o opravu pravomocného výměru daní z příjmu. Dále je nutné vycházet z toho, že jednotliví akcionáři podléhající dani z příjmu nemohli bez dalšího požádat společnosti vyplácející dividendy o poskytnutí platného důkazu o korporátní dani, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, ale že za tím účelem bylo nutné nejprve vynaložit určité osvětové a přesvědčovací úsilí.

129. Vzhledem k uvedenému jsem dospěla k závěru, že minimální doba trvání přechodného období nezbytná k tomu, aby účinnost uplatnění nároků zakotvených právem Unie byla zaručena tím, že příjemci zahraničních dividend pocházejících z EU, kteří jsou poplatníky daně z příjmu a jednají s řádnou péčí, budou mít možnost získat znalost o pozměňovacím zákonu ze dne 8. prosince 2004 a nové právní úpravy a přizpůsobit a podat svou žádost o opravu dotčených pravomocných výměrů daně z příjmu za podmínek, jež neovlivňují jejich vyhlídky na úspěch, musí být při rozumném posouzení stanovena na dobu dvanácti měsíců.

130. Na základě výše uvedeného je nutné část a) čtvrté předběžné otázky zodpovědět v tom smyslu, že změna vnitrostátní právní úpravy, která vede k tomu, že oprava zdanění dividend zahraničních společností usazených v EU, jež je stanoveno v pravomocném výměru daně z příjmu, na základě předložení platného důkazu o korporátní dani z těchto dividend se zpětnou účinností a aniž je stanoveno přechodné období, je vyloučena, a tím je vyloučen také zápočet tohoto předchozího zatížení korporátní daní se zpětnou účinností, je v rozporu se zásadou efektivity a zásadou legitimního očekávání. Pro nabytí účinnosti takových právních předpisů, jako je pozměňovací zákon ze dne 8. prosince 2004, vyžadují obě tyto zásady dodržení přiměřeného přechodného období, které nesmí být kratší než dvanáct měsíců od vyhlášení tohoto zákona.

VII – Závěry

131. Na základě předchozích úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky Finanzgericht Köln odpověděl následovně:

„1) Články 56 ES a 58 ES je nutné vykládat v tom smyslu, že v takovém případě, jako je vč v převodním řízení, vyžadují, aby byl zápočet korporátní daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, na daň z příjmu dlužnou akcionáři proveden ve formě slevy na dani, která se vypočte na základě skutečného předchozího zatížení těchto dividend korporátní daní. Tento zápočet však nemusí jít nad rámec sazby korporátní daně použitelné na tuzemské dividendy.

2) Vnitrostátní právní úprava, podle níž zápočet korporátní daně ze zahraničních dividend pocházejících z EU na daň z příjmu vždy vyžaduje pro účely prokázání tohoto předchozího zatížení předložení osvědčení o korporátní dani ve smyslu § 44 a následujících KStG, je v rozporu se zásadou efektivity v rozsahu, v němž tento požadavek činí zápočet korporátní daně, již byly předtím zatíženy zahraniční dividendy pocházející z EU, v praxi nemožným nebo jej nadměrně ztěžuje. Posouzení tohoto aspektu je včíc předskládajícího soudu.

3) Při neexistenci příslušné právní úpravy na úrovni Unie přísluší členským státům, aby určily pravidla rozdělení důkazního břemene a důkazního rizika, jakož i posouzení důkazů soudem platná pro určení předchozího zatížení zahraničních dividend pocházejících z EU korporátní daní a tato pravidla musí dodržovat zásadu rovnocennosti a efektivity. Ze zásady efektivity nevyplývá žádná povinnost provést soudní odhad vyměřené korporátní daně ze zahraničních dividend pocházejících z EU v případě, že toto zatížení nelze určit. Taková povinnost však existuje podle zásady rovnocennosti v případě, že vnitrostátní soud by byl povinen ve srovnatelné míře vnitrostátní situaci odpovídající odhad provést. Pokud nepřímé zatížení tuzemských dividend korporátní daní podmiňuje výši slevy na dani poskytované akcionářům, je nutné zohlednit také nepřímé zatížení zahraničních dividend pocházejících z EU korporátní daní.

4) Vnitrostátní právní úprava, podle níž je oprava zdanění dividend jak tuzemských, tak zahraničních společností usazených v EU, jež je stanoveno v pravomocném výměru daně z příjmu, pro účely zápočtu korporátní daně z těchto dividend možná pouze na základě předložení osvědčení o korporátní dani ve smyslu § 44 a následujících KStG, je v rozporu se zásadou

efektivity v případě, že je oprava zdanění dividend zahraničních společností usazených v EU prakticky nemožná nebo nadměrně ztížena. Posouzení tohoto aspektu je v cíl předkládajícího soudu.

5) Změna vnitrostátní právní úpravy, která vede k tomu, že oprava zdanění dividend zahraničních společností usazených v EU, jež je stanoveno v pravomocném výměru daně z příjmu, na základě předložení platného důkazu o korporátní dani z těchto dividend se zpětnou účinností a aniž je stanoveno přechodné období, je vyloučena, a tím je vyloučen také zápočet tohoto předchozího zatížení korporátní daní se zpětnou účinností, je v rozporu jak se zásadou efektivity, tak zásadou legitimního očekávání. Pro nabytí účinnosti právní úpravy, jako je právní úprava v zákoně k provedení směrnic EU ze dne 8. prosince 2004, vyžadují obě tyto zásady dodržení příiměřeného přechodného období, které nesmí být kratší než dvanáct měsíců od vyhlášení tohoto zákona.“

1 – Původní jazyk: němčina. Jednací jazyk: němčina.

2 – Rozsudek ze dne 6. března 2007, Meilicke a další (C-292/04, Sb. rozh. s. I-1835).

3 – V souladu s označeními používanými v SEU nebo SFEU je výraz „právo Unie“ používán jako souhrnný výraz pro právo Společenství a právo Unie. Bude-li dále řeč o jednotlivých ustanoveních primárního práva, budou uváděny předpisy použitelné *ratione temporis*.

4 – Úč. vst. L 336, s. 15, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006, kterou se z důvodu přistoupení Bulharska a Rumunska upravují některé směrnice v oblasti daní (Úč. vst. L 363, s. 129).

5 – BGBl. I 1990, s. 1898.

6 – BGBl. I 1991, s. 638.

7 – BGBl. I 2004, s. 3310.

8 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 2.

9 – Ve výsledku vede tento zápočet k tomu, že s korporátní daní z dividend se nakládá jako s předem zaplacenou daní z příjmu akcionáře, kterou je nutné zohlednit v plné výši při jeho zdanění. Viz k tomu Mössner, J., „Rückgewähr europarechtswidrig erhobener Steuern“, in: *Europa im Wandel: Festschrift für Hans-Werner Rengeling*, Kolín nad Rýnem, 2008, s. 339, 341 a násl. Součástí tohoto systému je slevu na dani je třeba kvalifikovat jako příjem podléhající dani z příjmu. Viz k tomu Gosch, D., „Anrechnung ausländischer Steuern nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache ‚Manninen‘ trotz Bestandskraft?“, DStR 2004, 1988, 1989.

10 – Takto výslovně předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí, s. 30 a 43. Pokud úvahy žalobce v původním řízení v písemném vyjádření, jakož i na jednání, zjištění předkládajícího soudu doplňují, resp. zpochybují, je nutné poukázat na to, že Soudní dvůr v rámci rozdělení pravomocí mezi soudy Unie a soudy členských států ve vztahu ke skutkovému rámci a právnímu rámci, do kterých jsou zasazeny předběžné otázky, musí z procesního hlediska v zásadě vycházet ze zjištění předkládajícího soudu. Viz rozsudky ze dne 8. září 2010, Winner Wetten (C-409/06, Sb. rozh. s. I-8015, bod 35); ze dne 27. října 2009, EZ (C-115/08, Sb. rozh. s. I-10265, bod 57); ze dne 2. října 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Sb. rozh. s. I-7333, bod 15), a ze dne 29. dubna 2004, Orfanopoulos a Oliveri (C-482/01 a C-493/01, Recueil, s. I-5257, bod 42).

11 – Uvedeném výše v poznámce pod čarou 2.

12 – V rozsudku Meilicke Soudní dvůr ve výsledku potvrdil svou ustálenou judikaturu, podle níž přímé daně sice spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Unie, viz rozsudky ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Sb. rozh. s. I-6649, bod 20); ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko (C-487/08, Sb. rozh. s. I-4843, bod 37), ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 34); ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19), a ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 19).

13 – Viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753), ve kterém Soudní dvůr dospěl k závěru, že členský stát, který v případě tuzemských dividend sleduje zamezení dvojího zdanění na základě systému osvobození od daní, může ohledně zahraničních dividend dosáhnout nezbytného rovného zacházení na základě systému zápočtu daní, pokud sazba daní pro zahraniční dividendy není vyšší než sazba pro tuzemské dividendy a částka zaplacená v zahraničí se započítává až do výše tuzemských daní. K podrobnější analýze zásadní otázky rovnocennosti metod osvobození a zápočtu k zamezení hospodářského dvojího zdanění dividend viz stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 11. listopadu 2010 v dosud probíhajících spojených věcech C-436/08 a C-437/08 (Haribo a Österreichische Salinen, bod 15 a násl.).

14 – Viz bod 46 a násl. tohoto stanoviska.

15 – Tak například Stuhmann, G., § 36 EStG, bod 29a, in: *Blümich – Kommentar EStG • KStG • GewStG* (vyd. Heuermann, B.), nakladatelství Franz Vahlen, Mnichov, 106. doplněné vydání (stav květen 2010), podle něhož je nutné judikaturu ESD vykládat v tom smyslu, že zahraniční korporace má být podle sazby daní platné v zemi sídla společnosti, která vyplácí dividendy. Takto lze dospět k části zápočtu, která je vyšší nebo nižší než 3/7 hodnoty dividendy před zdaněním. V tomto smyslu také Lüdicke, J., „Pending Cases Filed by German Courts I: The Meilicke, CLT-UFA, Keller Holding, Lasertec, Rewe Zentralfinanz, Ritter-Coulais, Kolumbus Container Services, and Stauffer Cases“, in: Lang/Schuch/Staringer (vyd.), *ECJ: recent developments in direct taxation*, Vídeň, 2006, s. 113, 119.

16 – K zohlednění pravomocí, které zůstaly vyhrazeny členským státům v oblasti přímých daní v judikatuře ESD, viz Lenaerts, K., „Die Entwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften auf dem Gebiet der direkten Besteuerung“, *EuR* 2009, s. 728, 737 a násl.

17 – Viz stanovisko generálního advokáta Geelhoeda ve věci Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 13, bod 45), jakož i ze dne 23. února 2006 ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod. 43 a násl.).

18 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 13. Po obsahové stránce byl tento rozsudek potvrzen v usnesení ze dne 23. dubna 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Sb. rozh. s. I-2875).

19 – Rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation (uvedený výše v poznámce pod čarou 13, bod 48 a násl.).

20 – Rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation* (uvedený výše v poznámce pod čarou 13, bod 51 a násl.).

21 – Viz v tomto smyslu stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 11. listopadu 2010 ve spojených věcech C-436/08 a C-437/08 (uvedené výše v poznámce pod čarou 13, bod 153 a násl.).

22 – Podle ustálené judikatury mohou být vnitrostátní právní předpisy omezující volný pohyb kapitálu odvodnány na základě důvodů uvedených v článku 58 ES nebo naléhavými důvody obecného zájmu za podmínky, že tato opatření jsou zpusobila zaručit uskutečnění cíle, který sledují, a nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné; viz rozsudek *Dijkman a Dijkman-Lavaleije* (uvedený v poznámce pod čarou 12, bod 49). Ke kvalifikaci „nezbytnosti zachovat soudržnost vnitrostátního daňového systému“ jako naléhavého důvodu obecného zájmu viz rozsudky ze dne 27. listopadu 2008, *Papillon* (C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 43), *Meilicke a další* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 26 a násl.), *Manninen* (uvedený v poznámce pod čarou 12, bod 42) a ze dne 28. ledna 1992, *Bachmann* (C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 21 a násl.).

23 – Rozsudky ze dne 8. července 2010, *Bulicke* (C-246/09, Sb. rozh. s. I-7003, bod 25); ze dne 12. února 2008, *Kempter* (C-2/06, Sb. rozh. s. I-411, bod 57); ze dne 7. června 2007, *van der Weerd a další* (C-222/05 až C-225/05, Sb. rozh. s. I-4233, bod 28), a ze dne 13. března 2007, *Unibet* (C-432/05, Sb. rozh. s. I-2271, bod 43).

24 – Viz bod 76 stanoviska.

25 – Viz bod 79 tohoto stanoviska.

26 – Viz rozsudek ze dne 27. ledna 2009, *Persche* (C-318/07, Sb. rozh. s. I-359), ve kterém Soudní dvůr dospěl k závěru, že článek 56 ES brání právním předpisům členského státu, podle kterých je daňový odpis, co se týče darů poskytnutých zařízením, která byla uznána za obecně prospěšná, přiznán pouze u darů poskytnutých zařízením, která mají sídlo v tuzemsku, bez jakékoli možnosti, aby daňový poplatník prokázal, že dar poskytnutý zařízením se sídlem v jiném členském státě splňuje podmínky pro přiznání takové výhody (bod 72 a výrok). Souhlasí Soudní dvůr nicméně rovněž zdůraznil, že dotčeným daňovým orgánem nebrání nic v tom, aby odmítly požadovaný odpis, pokud tyto důkazy, které považují za nezbytné k vyřízení správné daně, nebyly dodány (bod 69). K této poslední úvaze viz rozsudky ze dne 18. prosince 2007, *A* (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 58 a násl.); ze dne 11. října 2007, *ELISA* (C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 95 a násl.), a ze dne 30. ledna 2007, *Komise v. Dánsko* (C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163, bod 54).

27 – Předkládací rozhodnutí ze dne 14. května 2009, s. 44.

28 – Viz rozsudek *Komise v. Španělsko* (uvedený výše v poznámce pod čarou 12, bod 56), ve kterém Soudní dvůr k tématu výkonu pravomocí členských států v daňové oblasti, jenž není prováděn ve shodě, výslovně zdůraznil, že nevýhody, jež mohou vyplynout z paralelního výkonu pravomocí různých členských států v daňové oblasti, nepředstavují žádná omezení zakázaná Smlouvou o ES za předpokladu, že tento výkon není diskriminační. V tomto smyslu také rozsudky ze dne 16. července 2009, *Damseaux* (C-128/08, Sb. rozh. s. I-6823, bod 27); ze dne 20. května 2008, *Orange Smallcap Fund* (C-194/06, Sb. rozh. s. I-3747, body 41, 42 a 47), a ze dne 14. listopadu 2006, *Kerckhaert a Morres* (C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, body 19, 20 a 24).

29 – Viz v této souvislosti rozsudky ze dne 23. října 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-*

Seniorenheimstatt (C?157/07, Sb. rozh. s. I?8061, bod 50); ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell (C?293/06, Sb. rozh. s. I?1129, bod 43), a ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C?298/05, Sb. rozh. s. I?10451, bod 51).

30 – Viz bod 86 tohoto stanoviska.

31 – Rozsudky ELISA (uvedený výše v poznámce pod ?arou 26, bod 92) a Komise v. Dánsko (uvedený v poznámce pod ?arou 26, bod 52).

32 – Rozsudek Persche (uvedený výše v poznámce pod ?arou 26, bod 65), a ze dne 27. září 2007, Twoh International (C?184/05, Sb. rozh. s. I?7897, bod 32).

33 – Viz v této souvislosti také rozsudek ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C?386/04, Sb. rozh. s. I?8203, bod 49), ve kterém Soudní dv?r zd?raznil, že vnitrostátní právní p?edpisy, které da?ovým poplatník?m v p?ípad?, ve kterém dochází k p?eshrani?nímu zdan?ní, zcela brání v tom, aby podal relevantní zahrani?ní d?kazy pocházející z EU o stanovení osvobození od dan?, nemohou být od?vodn?ny s odkazem na ú?innost da?ového dohledu jako naléhavý d?vod obecného zájmu.

34 – Viz rozsudky Persche (uvedený výše v poznámce pod ?arou 26, bod 55) a Centro di Musicologia Walter Stauffer (uvedený výše v poznámce pod ?arou 33, bod 48).

35 – Viz rozsudky Persche (uvedený výše v poznámce pod ?arou 26, body 54 a 60), Heinrich Bauer Verlag (uvedený výše v poznámce pod ?arou 10, bod 41), ze dne 25. října 2007, Geurts a Vogten (C?464/05, Sb. rozh. s. I?9325, bod 28), a ELISA (uvedený výše v poznámce pod ?arou 26, bod 95).

36 – Viz bod 86 tohoto stanoviska.

37 – Uvedený výše v poznámce pod ?arou 2.

38 – Viz bod 52 tohoto stanoviska.

39 – BGBl. I 2004 s. 3310.

40 – Jak se ukazuje, má p?edkládající soud v této souvislosti mimo jiné za to, že je konfrontován s otázkou procesního práva, že zápo?et korpora?ní dan? zat?žující dividendy na da? z p?íjmu p?edpokládá, že p?edchozí zatížení korpora?ní daní, které má být vráceno akcioná?i, je zda?ováno jako p?íjem podléhající dani z p?íjmu. Co se tý?e vyplacených dividend uvedených v pravomocném vým?ru dan? z p?íjmu, p?edpokládá se, že tento vým?r m?že být pro ú?ely zdan?ní p?edchozí korpora?ní dan?, jež má být zapo?tena, navzdory nabytí právní moci zm?n?n.

41 – Takové rozdílné zacházení s tuzemskými a zahraničními dividendami pocházejícími z EU by mohlo být tudíž považováno za slušitelné s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu pouze v případě, že se vztahuje na situace, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo pokud je ospravedlněno naléhavými důvody obecného zájmu (viz rozsudky Komise v. Španělsko, uvedený výše v poznámce pod čarou 12, bod 47, ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 32, a Manninen, uvedený výše v poznámce pod čarou 12, bod 29). V projednávané věci nejsou zjevné žádné okolnosti, které by mohly vést k objektivní nesrovnatelnosti následné opravy pravomocných výměr daní z příjmu ohledně dividend tuzemských společností na straně jedné a následné opravy ohledně dividend zahraničních společností se sídlem v EU na straně druhé. Kromě toho nejsou zjevné žádné naléhavé důvody obecného zájmu, které by mohly odvodnit rozdílné zacházení ve vztahu k dodatečné opravě pravomocných výměr daní z příjmu ve vztahu k tuzemským, resp. zahraničním, dividendám pocházejícím z EU.

42 – Viz bod 76 tohoto stanoviska.

43 – Viz bod 78 tohoto stanoviska.

44 – Viz bod 94 tohoto stanoviska.

45 – Viz bod 95 tohoto stanoviska.

46 – Viz rozsudky ze dne 12. února 2008, Kempter (C-2/06, Sb. rozh. s. I-411, bod 37), a ze dne 13. ledna 2004, Kühne (C-453/00, Recueil, s. I-837, bod 24).

47 – Viz rozsudky Bulicke (uvedený výše v poznámce pod čarou 23, bod 36); ze dne 15. dubna 2010, Barth (C-542/08, Sb. rozh. s. I-3189, bod 28 a násl.); ze dne 29. října 2009, Pontin (C-63/08, Sb. rozh. s. I-10467, bod 48), a ze dne 24. března 2009, Danske Slagterier (C-445/06, Sb. rozh. s. I-2119, bod 32).

48 – Viz v této souvislosti judikatura Soudního dvora ke změnám vnitrostátních promlčecích lhůt na vrácení částek vybraných v rozporu s právem Unie rozsudek ze dne 24. září 2002, Grundig Italiana (C-255/00, Recueil, s. I-8003, bod 35 a násl.), a ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 36 a násl.).

49 – Rozsudek Marks & Spencer (uvedený výše v poznámce pod čarou 48, bod 46).

50 – Srov. k tomu rozsudek Grundig Italiana (uvedený výše v poznámce pod čarou 48, bod 41).

51 – Tamtéž, bod 38.