

Vec C-262/09

Wienand Meilicke a i.

proti

Finanzamt Bonn-Innenstadt

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Finanzgericht Köln)

„Voľný pohyb kapitálu – Dať z príjmov – Potvrdenie o skutočnej výške dane z príjmov právnických osôb zaplatenej z dividend zahraničného pôvodu – Zamedzenie dvojitého zdanenia dividend – Zápočet dane pri dividendách vyplácaných spoločnosťami rezidentmi – Dôkazy, ktoré sa vyžadujú na preukázanie započítateľnej zahraničnej dane“

Abstrakt rozsudku

1. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daťová právna úprava – Dať z príjmov – Zdanenie dividend – Výpočet zápočtu dane priznaného daťovníkovi s neobmedzenou daťovou povinnosťou v členskom štáte v súvislosti s dividendami vyplácanými kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte*

(články 56 ES a 58 ES)

2. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daťová právna úprava – Dať z príjmov – Zdanenie dividend – Dôkazné prostriedky, ktoré musí predložiť daťovník s neobmedzenou daťovou povinnosťou v členskom štáte na účely priznania zápočtu dane v súvislosti s dividendami vyplácanými kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte*

(články 56 ES a 58 ES)

3. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daťová právna úprava – Dať z príjmov – Zdanenie dividend v členskom štáte, ktoré sú vyplácané kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte*

1. Pri výpočte zápočtu dane, na ktorý má nárok akcionár, ktorý je daťovníkom s neobmedzenou daťovou povinnosťou v členskom štáte, v súvislosti s dividendami vyplatenými kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, články 56 ES a 58 ES bránia v prípade nepredloženia dôkazov požadovaných podľa právnej úpravy prvého členského štátu uplatňovaniu vnútroštátneho ustanovenia, podľa ktorého dať z príjmov právnických osôb vzťahujúca sa na dividendy zahraničného pôvodu sa započíta na dať z príjmov akcionára vo výške podielu dane z príjmov právnických osôb vzťahujúcej sa na hrubé dividendy vyplácané vnútroštátnymi spoločnosťami prvého členského štátu.

Výpočet zápočtu dane sa musí uskutočniť podľa sadzby dane, ktorá sa na vyplatené príjmy uplatňuje z titulu dane z príjmov právnických osôb vzťahujúcej sa na spoločnosť, ktorá ich vypláca, podľa právnej úpravy členského štátu, v ktorom má sídlo, pričom však suma, ktorá sa má započítať, nesmie prekročiť výšku dane z príjmov, ktorá sa má zaplatiť z dividend vyplatených akcionárovi v členskom štáte, v ktorom je daťovníkom s neobmedzenou daťovou povinnosťou.

Ak totiž členský štát uplatňuje systém zamedzenia alebo obmedzenia rezidentného alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, musí zabezpečiť rovnosť zaobchádzania pre dividendy, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti. To znamená, že v takejto situácii treba uvedený vnútroštátny systém v čo najväčšej miere preniesť na cezhraničné prípady.

(pozri body 29, 31, 34, bod 1 výroku)

2. Pokiaľ ide o stupeň presnosti, aký musia mať predložené dôkazy, aby bol priznaný zápočet dane vzťahujúci sa na dividendy zaplatené kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte ako tom, v ktorom je príjemca daovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou, články 56 ES a 58 ES bránia uplatňovaniu vnútroštátneho ustanovenia, podľa ktorého stupeň podrobnosti, ako aj forma predkladania dôkazov, ktoré musí predložiť príjemca, musia byť rovnaké ako stupeň podrobnosti a forma vyžadované v prípade, že vyplácajúca spoločnosť má sídlo v členskom štáte, v ktorom sa tento príjemca zdanuje.

Daňové orgány posledného uvedeného členského štátu sú oprávnené vyžadovať od uvedeného príjemcu, aby predložil potrebné doklady, ktoré im umožnia jasne a presne overiť, či sú splnené podmienky na priznanie zápočtu dane stanoveného vnútroštátnou právnou úpravou, pričom nemôžu pristúpiť k odhadu uvedeného zápočtu dane.

Právna úprava členského štátu, ktorá daovníkom dane z príjmov s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte, ktorí investovali do kapitálových spoločností so sídlom v inom členskom štáte, úplne bráni predložiť dôkazy zodpovedajúce iným kritériám, najmä pokiaľ ide o ich predkladanie, ako sú dôkazy stanovené právnymi predpismi prvého uvedeného členského štátu pre vnútroštátne investície, by bola nielen v rozpore so zásadou riadnej správy vecí verejných, ale najmä by išla nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa, ktorým je účinnosť daňových kontrol.

(pozri body 43, 53, bod 2 výroku)

3. Zásada efektivity bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, v znení zmien a doplnení, ktorá retroaktívne a bez poskytnutia prechodného obdobia neumožňuje dosiahnuť zápočet dane z príjmov zahraničných právnických osôb vzťahujúcej sa na dividendy vyplácané kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte predložením potvrdenia vzťahujúceho sa na túto daň v súlade s požiadavkami právnej úpravy členského štátu, v ktorom je príjemca týchto dividend daovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou, alebo potrebných dokladov umožňujúcich daňovým orgánom tohto štátu jasne a presne overiť, či sú splnené podmienky na poskytnutie uvedenej daňovej výhody. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, aká je primeraná lehota na predloženie uvedeného potvrdenia alebo potrebných dokladov.

Čo sa totiž týka vrátenia neprávom vybraných vnútroštátnych daní, ak sú spôsoby vrátenia zmenené vnútroštátnym právom so spätným účinkom, v súlade so zásadou efektivity sa vyžaduje, aby v novej právnej úprave bol vždy uvedený prechodný režim, ktorý poskytne daovníkom od jej prijatia dostatočnú lehotu na podanie žiadostí o vrátenie dane, ktoré mohli podať v súlade s predchádzajúcou právnou úpravou.

(pozri body 57, 59, bod 3 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 30. júna 2011 (*)

„Voľný pohyb kapitálu – Dať z príjmov – Potvrdenie o skutočnej výške dane z príjmov právnických osôb zaplatenej z dividend zahraničného pôvodu – Zamedzenie dvojitého zdanenia dividend – Zápočet dane pri dividendách vyplácaných spoločnosťami rezidentmi – Dôkazy, ktoré sa vyžadujú na preukázanie započítateľnej zahraničnej dane“

Vo veci C-262/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Köln (Nemecko) zo 14. mája 2009 doručeným Súdnemu dvoru 13. júla 2009, ktoré bolo opravené rozhodnutím z 10. augusta 2009 doručeným Súdnemu dvoru 7. septembra 2009, ktorý súvisí s konaním:

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

proti

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Ilešič, E. Levits (spravodajca), M. Safjan a M. Berger,

generálna advokátka: V. Trstenjak,

tajomník: K. Maláček, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 27. októbra 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- W. Meilicke, H. C. Weyde a M. Stöffler, v zastúpení: W. Meilicke a D. Rabback, Rechtsanwälte,
- Finanzamt Bonn-Innenstadt, v zastúpení: G. Sasonow a F. Mlosch, Prozessbevollmächtigte,

- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 13. januára 2011,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 56 ES a 58 ES, ktoré boli od 1. decembra 2009 nahradené článkami 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi W. Meilickem, ako aj H. C. Weydeovou a M. Stöfflerovou ako dedičmi H. Meilickeho, zosnulého 3. mája 1997, a Finanzamt Bonn-Innenstadt (Finančný úrad Bonn-centrum, ďalej len „Finanzamt“), ktorého predmetom je zdanenie dividend vyplatených zosnulému v priebehu rokov 1995 až 1997 spoločnosťami so sídlom v Dánsku a Holandsku.

Právny rámec sporu

Právo Spoločenstva

3 Článok 56 ods. 1 ES, ktorý sa nachádza v kapitole 4 s nadpisom „Kapitál a platby“ hlavy III s názvom „Voľný pohyb osôb, služieb a kapitálu“ tretej časti Zmluvy ES venovanej politikám Európskeho spoločenstva, znel:

„V rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami.“

4 Článok 58 ods. 1 ES stanovoval:

„Ustanovenia článku 56 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov:

a) uplatňovať príslušné ustanovenia ich domácich zákonov, ktoré rozlišujú domácich poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál;

...“

5 Článok 58 ods. 3 ES stanovoval:

„Opatrenia a postupy uvedené v odsekoch 1 a 2 však nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56.“

6 Článok 2 ods. 1 smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63) stanovuje:

„1. Príslušný úrad členského štátu môže pre daný prípad požiadať príslušný úrad iného členského štátu o zaslanie informácií, o ktorých sa hovorí v článku 1 (1). ...“

Nemecké právo uplatniteľné v rokoch 1995 až 1997

7 V zmysle § 1, 2 a 20 zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) zo 7. septembra 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898), v znení zákona z 13. septembra 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1569, ďalej len „EStG“) sú dividendy, ktoré poberá osoba s bydliskom v Nemecku, teda daovník dane z príjmov s neobmedzenou daňovou povinnosťou, zdaňované v tomto štáte ako príjem z kapitálového majetku.

8 V zmysle § 27 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz) z 11. marca 1991 (BGBl. 1991 I, s. 638) v znení zákona z 13. septembra 1993 (ďalej len „KStG“) sa dividendy vyplácané kapitálovými spoločnosťami, ktoré sú daovníkmi dane z príjmov právnických osôb s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku, zdaňujú sadzbou vo výške 30 %. Táto skutočnosť sa prejavuje rozdelením 70 % zisku pred zdanením a zápočtom dane vo výške 30/70, teda 3/7 nadobudnutých dividend.

9 Podľa § 36 ods. 2 druhej vety bodu 3 EStG, ktorý treba vykladať v súlade s rozsudkom Súdneho dvora zo 6. marca 2007, Meilicke a i. (C-292/04, Zb. s. I-1835), sa tento zápočet dane uplatní iba na dividendy vyplatené kapitálovými spoločnosťami, ktoré sú daovníkmi s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku alebo v inom členskom štáte. V dôsledku toho daovníci dane z príjmov s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku majú na uvedený zápočet dane nárok, pokiaľ poberajú dividendy nemeckých spoločností, ako aj dividendy zahraničných spoločností.

10 Podľa § 36 ods. 2 druhej vety bodu 3 štvrtej vety písm. b) EStG zápočet dane z príjmov právnických osôb sa nevykoná najmä vtedy, ak nie je predložené daňové potvrdenie podľa § 44 a nasl. KStG.

11 § 44 KStG stanovuje:

„1. Spoločnosť podliehajúca neobmedzenej daňovej povinnosti, ktorá poskytuje na svoj vlastný účet peňažné dávky, ktoré sú pre spoločníkov rovnocenné príjmom v zmysle § 20 ods. 1 bodov 1 a 2 EStG, je povinná, s výhradou odseku 2, poskytnúť svojim spoločníkom na ich žiadosť na príslušnom oficiálnom administratívnom formulári potvrdenie týkajúce sa dani z príjmov právnických osôb obsahujúce nasledujúce údaje:

1. meno a adresu spoločníka;
2. výšku peňažných plnení;
3. dátum zaplatenia;
4. odpodátateľnú výšku dane z príjmov právnických osôb podľa článku 36 ods. 2 bodu 3 prvej vety EStG;
5. výšku dane z príjmov právnických osôb, ktorá má byť vrátená podľa § 52; stačí, aby sa údaj vzťahoval na jednu akciu, na jeden podiel alebo na výlučné užívacie právo;
6. rozsah, v akom sa platba považuje za použitú časť sumy uvedenej v § 30 ods. 1 bode 1;
7. rozsah, v akom sa platba považuje za použitú časť sumy uvedenej v § 30 ods. 2 bode 4.

...“

12 § 175 daňového zákonníka (Abgabenordnung), prijatého zákonom zo 16. marca 1976 (BGBl. 1976 I, s. 613, a korigendum BGBl. 1977 I, s. 269), ktorý bol uverejnený 1. októbra 2002

(BGBl. 2002 I, s. 3866, a korigendum BGBl. 2003 I, s. 61, ďalej len „AO“) stanovuje:

„1. Daťový výmer sa musí vydať, zrušiť alebo zmeniť,

...

2. pokiaľ sa zistí okolnosť, ktorá má daťové účinky do minulosti (okolnosť so spätným účinkom).

V prípadoch uvedených v prvej vete bode 2 zaťina lehota na stanovenie výšky dane plynúť od konca kalendárneho roka, v ktorom došlo k predmetnej skutočnosti.

...“

13 Dňa 9. decembra 2004 bol AO zmenený a doplnený, pokiaľ ide o právoplatnosť daťových výmerov a spôsob úpravy týchto výmerov v prípade okolností so spätnou účinnosťou, zákonom o prebratí smerníc Európskej únie do vnútroštátneho daťového práva a o zmene a doplnení niektorých ustanovení (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften, BGBl. 2004 I, s. 3310, ďalej len „zmenený a doplnený AO“). Ako vyplýva zo znenia § 8 tohto novelizujúceho zákona, § 175 ods. 2 druhá veta zmeneného a doplneného AO stanovuje:

„Dodatočné vydanie alebo predloženie potvrdenia alebo osvedčenia nepredstavuje okolnosť so spätnou účinnosťou.“

14 Na vymedzenie pôsobnosti § 175 ods. 2 druhej vety zmeneného a doplneného AO *ratione temporis* bol § 97 ods. 9 tretí pododsek zákona, ktorým bol prijatý daťový zákonník (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) zo 14. decembra 1976 (BGBl. 1976 I, s. 3341, a korigendum BGBl. 1977 I, s. 667, ďalej len „EGAO“) tiež zmenený, pričom odvtedy znie takto:

„§ 175 ods. 2 druhá veta [zmeneného a doplneného] AO sa uplatní, ak sa potvrdenie alebo osvedčenie vydá alebo doručí po 28. októbri 2004. ...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 H. Meilicke, ktorý mal bydlisko v Nemecku, vlastnil akcie spoločností so sídlom v Holandsku a Dánsku. V priebehu rokov 1995 až 1997 dostal z tohto dôvodu dividendy v celkovej výške 39 631,32 DEM, teda 20 263,17 eura.

16 Listom z 30. októbra 2000 žalobcovia vo veci samej požiadali Finanzamt o zápočet dane vo výške 3/7 týchto dividend na dať z príjmu, ktorú evidoval na meno H. Meilicke.

17 Finanzamt túto žiadosť zamietol z dôvodu, že na dať z príjmov možno započítať iba dať z príjmov právnických osôb zaplatenú spoločnosťou, ktorá je daťovníkom dane z príjmov právnických osôb s neobmedzenou daťovou povinnosťou v Nemecku.

18 Žalobcovia vo veci samej podali proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Finanzgericht Köln (Finančný súd v Kolíne), ktorý svojím rozhodnutím z 24. júna 2004 položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je § 36 ods. 2 bod 3 [EStG], podľa ktorého sa na dať z príjmov započíta vo výške 3/7 príjmov v zmysle § 20 ods. 1 bodu 1 alebo 2 EStG len dať z príjmov právnických osôb spoločnosti alebo združenia osôb, ktoré sú daťovníkmi dane z príjmov právnických osôb s neobmedzenou daťovou povinnosťou, zlučiteľný s článkom 56 ods. 1 ES a článkom 58 ods. 1 písm. a) a článkom 58 ods.

3 ES?“

19 Po vyhlásení rozsudku zo 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, Zb. s. I-7477), zmenili žalobcovia vo veci samej svoj návrh vyjadreniami zo 7. januára 2005, 16. mája 2007 a 23. novembra 2007, pričom už nepožadovali zápočet dane na dať z príjmov právnických osôb vo výške 3/7 sporných dividend, ale vo výške 34/66 hrubých dividend pre dividendy pochádzajúce z Dánska a 35/65 hrubých dividend pre dividendy pochádzajúce z Holandska.

20 Už citovaným rozsudkom Meilicke a i. Súdny dvor rozhodol:

„Ďlánky 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia daťovej právnej úprave, podťa ktorej pri vyplácaní dividend kapitálovou spoločnosťou má akcionár, ktorý je daťovníkom s neobmedzenou daťovou povinnosťou v ľlenskom štáte, nárok na zápočet dane vypoťítaný v závislosti od sadzby dane z vyplácaných plnení z titulu dane z príjmov právnických osôb vtedy, ak má vyplácajúca spoločnosť sídlo v tom istom ľlenskom štáte, ale nie vtedy, ak má uvedená spoločnosť sídlo v inom ľlenskom štáte.“

21 Po vyhlásení tohto rozsudku sa vnútroštátny súd domnieval, že žalobcom vo veci samej sa má priznať nárok na dva zápočty dane vypoťítané podťa sadzby dane uplatnenej na vyplácané plnenia z titulu dane z príjmov právnických osôb v ľlenských štátoch, v ktorých majú spoločnosti vyplácajúce tieto plnenia sídlo.

22 Finanzgericht Köln však dospel k záveru, že výšky skutoťne zaplatených súm z titulu tejto dane v Holandsku a Dánsku nemožno v praxi zistiť. Na základe toho vnútroštátny súd vyslovil pochybnosti, pokiať ide o postup týkajúci sa predovšetkým konkrétneho výpoťtu, ktorým sa má stanoviť výška zápoťtov na dať, ktoré si môžu nárokovať žalobcovia vo veci samej. V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že existujú tri možné riešenia, t. j. po prvé uplatnenie vnútroštátneho pravidla, že dať z príjmov právnických osôb vzťahujúca sa na dividendy zahraniťného pôvodu sa zapoťíta na dať z príjmu vo výške pomeru príslušného pre hrubé dividendy vyplácané spoločnosťami z daného štátu, po druhé odhadnutie sadzby dane zahraniťných spoločností vzťahujúcej sa na dividendy zahraniťného pôvodu alebo po tretie ťo najpresnejšie stanovenie výšky sumy zaplatenej v zahraniťí ako dane z príjmu právnických osôb v zahraniťí. Na úťely tohto posledného prípadu sa pýta, aké dôkazy by bolo potrebné predložiť, aby sa dala vypoťítať výška zápoťtu dane.

23 Za týchto okolností Finanzgericht Köln rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Odporuje voťnému pohybu kapitálu v zmysle ľlánku 56 ods. 1 ES a ľlánku 58 ods. 1 písm. a) ES a ľlánku 58 ods. 3 ES, zásade efektivity a zásade potrebného úťinku taká právna úprava, akou je právna úprava podťa ľ 36 ods. 2 druhej vety bodu 3 EStG (v znení platnom v sporných rokoch [vo veci samej]), podťa ktorej sa suma dane z príjmov právnických osôb vo výške 3/7 hrubých dividend zapoťíta na dať z príjmu, pokiať tieto dividendy nepochádzajú z rozdelenia zisku, na ktorého úťely sa za použité vlastné imanie považuje vlastné imanie v zmysle ľ 30 ods. 2 bodu 1 KStG (v znení platnom v sporných rokoch [vo veci samej]), napriek tomu, že v skutoťnosti nie je možné fakticky určiť skutoťne zaplatenú dať z príjmu právnických osôb z dividend vyplatených spoločnosťou, ktorá má sídlo v inom ľlenskom štáte, a táto dať by mohla byť vyššia?

2. Odporuje voťnému pohybu kapitálu..., ako aj zásade efektivity a zásade potrebného úťinku taká právna úprava, akou je právna úprava podťa ľ 36 ods. 2 druhej vety bodu 3 štvrtej vety písm. b) EStG (v znení platnom v sporných rokoch [vo veci samej]), podťa ktorej je na úťely priznania zápoťtu dane [z príjmov právnických osôb] potrebné predložiť potvrdenie o tejto dani v zmysle ľ

44 a nasl. KStG (v znení platnom v sporných rokoch [vo veci samej]), ktoré musí okrem iného obsahovať výšku započítanej dane z príjmov právnických osôb, ako aj zloženie súm podľa rôznych častí použitého vlastného imania na základe osobitného delenia vlastného imania v zmysle § 30 KStG (v znení platnom v sporných rokoch [vo veci samej]), napriek tomu, že fakticky nie je možné určiť započítanú skutočne zaplatenú daň z príjmov započítaných právnických osôb, ako aj získať takéto potvrdenie so zreteľom na dividendy zahraničného pôvodu?

3. Vyžaduje voňý pohyb kapitálu... v prípade, že skutočne nie je možné predložiť potvrdenie o dani z príjmov právnických osôb v zmysle § 44 KStG (v znení platnom v sporných rokoch [vo veci samej]) a určiť skutočne zaplatenú výšku dane z príjmov právnických osôb z dividend zahraničného pôvodu, aby sa toto daňové zaťaženie odhadlo, a ak je to potrebné, aby sa na tento účel prihliadlo aj na nepriame daňové zaťaženie na vstupe?

4. a) V prípade, ak sa na druhú otázku odpovie záporne, a [teda] je potrebné potvrdenie o dani z príjmov právnických osôb: majú sa zásada efektivity a zásada potrebného úroku vykladať v tom zmysle, že im odporuje taká právna úprava, akou je právna úprava uvedená v § 175 ods. 2 druhej vete [zmeneného a doplneného] AO v spojení s § 97 ods. 9 treťou vetou EGAO..., podľa ktorej sa už okrem iného predloženie potvrdenia o dani z príjmov právnických osôb od 29. októbra 2004 nepovažuje za okolnosť so spätným úkonom, čím sa z procesného hľadiska zabraňuje zápočtu dane z príjmov zahraničných právnických osôb, ak daňové výmery [vzťahujúce sa na daň z príjmov právnických osôb splatnú v Nemecku] sú právoplatné bez toho, aby bola poskytnutá prechodná lehota na uplatnenie zápočtu zahraničnej dane z príjmov zahraničných právnických osôb?

b) V prípade, ak sa na druhú otázku odpovie kladne, a [teda] nie je potrebné potvrdenie o dani z príjmov právnických osôb: majú sa voňý pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ES, [ako aj] zásada efektivity a zásada potrebného úroku vykladať v tom zmysle, že im odporuje taká právna úprava, akou je právna úprava uvedená v § 175 ods. 1 prvej vete bode 2 AO, podľa ktorej sa daňový výmer musí zmeniť v prípade, ak nastane taká okolnosť so spätnou účinnosťou, akou je napríklad predloženie potvrdenia o dani z príjmov právnických osôb, a tým je možný zápočet dane z príjmov právnických osôb pre dividendy nemeckého pôvodu aj v prípade právoplatného výmeru na daň z príjmov, pričom by to nebolo možné pri dividendách zahraničného pôvodu z dôvodu nepredloženia potvrdenia o dani z príjmov právnických osôb?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej prejudiciálnej otázke

24 Touto otázkou v spojení s ďalšími dvoma otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 56 ES a 58 ES vykladať v tom zmysle, že v prípade nepredloženia dôkazov požadovaných podľa právnej úpravy fínskeho štátu na účely zápočtu dane na daň z príjmov právnických osôb vzťahujúcu sa na dividendy bránia uplatňovaniu takého ustanovenia, akým je § 36 ods. 2 druhá veta bod 3 EStG, podľa ktorého daň z príjmov právnických osôb vzťahujúca sa na dividendy zahraničného pôvodu sa započíta na daň z príjmov vo výške podielu dane z príjmov právnických osôb vzťahujúcej sa na hrubé dividendy vyplácané vnútroštátnymi spoločnosťami.

25 V odôvodnení už citovaného rozsudku Meilicke a i. Súdny dvor najskôr uviedol, že Finanzgericht Köln podal svoj návrh na začatie prejudiciálneho konania pred vyhlásením už citovaného rozsudku Manninen.

26 Súdny dvor ďalej pripomenul, že podľa bodu 54 uvedeného rozsudku Manninen sa výpočet zápočtu dane priznaného akcionárovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku, ktorému boli vyplatené dividendy spoločnosťou so sídlom v inom fínskom štáte, musí vychádzať z dane

skutočne zaplatenej spoločnosťou so sídlom v tomto inom členskom štáte, ako to vyplýva zo všeobecných pravidiel uplatňovaných na výpočet daňového základu, ako aj zo sadzby dane z príjmov právnických osôb v tomto inom členskom štáte (rozsudok Meilicke a i., už citovaný, bod 15).

27 Vzhľadom jednak na návrh žalobcov vo veci samej na zápočet dane vo výške 34/66 dividend dánskeho pôvodu a 35/65 dividend holandského pôvodu a jednak postoj nemeckej vlády, podľa ktorej v prípade dividend zahraničného pôvodu nemožno priznať zápočet dane paušálne vo výške 3/7 vyplatených dividend, keďže zápočet dane musí byť spojený so sadzbou dane uplatňovanou na vyplácané príjmy podľa právnej úpravy dane z príjmov právnických osôb členského štátu, na ktorého území má spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy sídlo (rozsudok Meilicke a i., už citovaný, body 16 a 17), Súdny dvor potvrdil túto judikatúru, ktorá vyplýva z už citovaného rozsudku Manninen.

28 Z vyššie uvedeného vyplýva, že Súdny dvor svojou odpoveďou na prejudiciálnu otázku v už citovanom rozsudku Meilicke a i., uvedenom v bode 20 tohto rozsudku, vylúčil, že výpočet zápočtu dane, na ktorý má akcionár, ktorý je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v členskom štáte, nárok s ohľadom na dividendy vyplácané kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, by sa mohol uskutočniť na inom základe ako na základe sadzby dane, ktorá sa na vyplácané príjmy uplatňuje z titulu dane z príjmov právnických osôb vzťahujúcej sa na spoločnosť vyplácajúcu tieto plnenia podľa právnej úpravy členského štátu, v ktorom má sídlo.

29 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že ak členský štát uplatňuje systém zamedzenia alebo obmedzenia reazového alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, musí zabezpečiť rovnosť zaobchádzania pre dividendy, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063, body 27 až 49; Manninen, už citovaný, body 29 až 55, a z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 55).

30 V rámci takýchto systémov je totiž situácia akcionárov rezidentov členského štátu, ktorí prijali dividendy od spoločnosti usadenej v tom istom štáte, porovnateľná so situáciou akcionárov rezidentov uvedeného členského štátu, ktorí prijali dividendy od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, lebo tak dividendy z vnútroštátneho, ako aj zo zahraničného zdroja môžu byť na jednej strane v prípade akcionárov spoločností predmetom reazového zdanenia a na druhej strane v prípade konečných akcionárov predmetom dvojitého hospodárskeho zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudky Lenz, už citovaný, body 31 a 32; Manninen, už citovaný, body 35 a 36, ako aj Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 56).

31 S ohľadom na túto judikatúru je členský štát ako Spolková republika Nemecko povinný vzhľadom na svoj systém zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia zabezpečiť v prípade dividend, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti, rovnaké zaobchádzanie ako s dividendami, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti. To znamená, že vnútroštátny systém treba v čo najväčšej miere preniesť na cezhraničné prípady. V situáciách, v ktorých započítanie nepriameho zdanenia na vstupe z titulu dane z príjmov právnických osôb nie je na vnútroštátnej úrovni možné, čo musí overiť vnútroštátny súd, takéto započítanie sa nesmie vykonať s ohľadom na dividendy vyplácané rezidentom spoločnosťami, ktoré nie sú rezidentmi.

32 V súvislostiach, ako sú tie vo veci samej, je povinnosť členského štátu odstrániť úinky dvojitého hospodárskeho zdanenia fyzickej osoby, ktorá dostane dividendy zahraničného pôvodu, obmedzená na odpočítanie dane z príjmu právnických osôb zaplatenej spoločnosťou vyplácajúcou dividendy podľa práva členského štátu, v ktorom má sídlo, od dane z príjmu, ktorú má akcionár zaplatiť z titulu týchto dividend.

33 Ako totiž tvrdí Finanzamt a nemecká vláda, úinkom voľného pohybu kapitálu zakotveného v článku 56 ods. 1 ES nemôže byť uloženie povinnosti členským štátom, aby šli nad rámec povinnosti neuplatniť svoju vlastnú daň z príjmu, ktorú má zaplatiť akcionár z titulu prijatia dividend zahraničného pôvodu, a vrátiť túto daň, ktorá vyplýva z daňového systému iného členského štátu (pozri analogicky rozsudok z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 52), v opačnom prípade by bola daňová autonómia tohto členského štátu obmedzená výkonom daňovej právomoci druhého členského štátu (pozri najmä rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 47; z 20. mája 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Zb. s. I-3747, bod 30, ako aj zo 16. júla 2009, *Damseaux*, C-128/08, Zb. s. I-6823, bod 25).

34 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prvú položenú otázku v spojení s ďalšími dvoma otázkami odpovedať, že pri výpočte zápočtu dane, na ktorý má nárok akcionár, ktorý je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v členskom štáte, vzťahujúci sa na dividendy vyplatené kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, články 56 ES a 58 ES bránia v prípade nepredloženia dôkazov požadovaných podľa právnej úpravy prvého členského štátu uplatňovaniu takého ustanovenia, akým je § 36 ods. 2 druhá veta bod 3 EStG, podľa ktorého daň z príjmov právnických osôb vzťahujúca sa na dividendy zahraničného pôvodu sa započíta na daň z príjmov akcionára vo výške podielu dane z príjmov právnických osôb vzťahujúcej sa na hrubé dividendy vyplácané vnútroštátnymi spoločnosťami prvého členského štátu. Výpočet zápočtu dane sa musí uskutočniť podľa sadzby dane, ktorá sa na vyplatené príjmy uplatňuje z titulu dane z príjmov právnických osôb vzťahujúcej sa na spoločnosť, ktorá ich vypláca, podľa právnej úpravy členského štátu, v ktorom má sídlo, pričom však suma, ktorá sa má započítať, nesmie prekročiť výšku dane z príjmov, ktorá sa má zaplatiť z dividend vyplatených akcionárovi v členskom štáte, v ktorom je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou.

O druhej a tretej otázke

35 Svojou druhou a treťou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či články 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia uplatňovaniu takého ustanovenia, ako je § 36 ods. 2 druhá veta bod 3 štvrtá veta písm. b) EStG, podľa ktorého stupeň podrobnosti, ako aj forma predkladania dôkazov, ktoré musí predložiť akcionár, ktorý je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v členskom štáte, aby z nich mal nárok na zápočet dane vzťahujúcej sa na dividendy poskytnuté kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, musia byť rovnaké, ako stupeň podrobnosti a forma vyžadované v prípade, že vyplácajúca spoločnosť má sídlo v prvom uvedenom členskom štáte. V prípade kladnej odpovede sa vnútroštátny súd pýta, aký stupeň presnosti musia mať predložené dôkazy, aby preukazovali sadzbu dane zahraničných právnických osôb, ktorá sa vzťahuje na dividendy, s cieľom určiť výšku zápočtu dane, na ktorú má daňovník nárok, a prípadne, či články 56 ES a 58 ES umožňujú vnútroštátnemu súdu odhadnúť uvedenú sadzbu dane.

36 Aby bolo možné odpovedať na tieto otázky, treba najskôr zdôrazniť, že vzhľadom na to, že sadzba dane, ktorá sa na vyplatené príjmy uplatňuje z titulu dane z príjmov právnických osôb vzťahujúcej sa na spoločnosť, ktorá vypláca dividendy, je rozhodujúca pre výpočet zápočtu dane, na ktorý má akcionár nárok v členskom štáte, ktorého je rezidentom, táto sadzba musí byť

stanovená a najpresnejšie. Treba preto hne vylúčiť možnosť, že by sa výpočet tohto zápočtu dane zakladal len na odhade príslušnej sadzby.

37 Okrem toho treba konštatovať, že zo zásady daňovej autonómie členských štátov vyplýva, že tieto členské štáty určujú, aké dôkazy sa podľa ich vlastného vnútroštátneho systému vyžadujú na priznanie takého zápočtu dane.

38 Pri výkone tejto daňovej autonómie členských štátov sa však musia dodržiavať požiadavky vyplývajúce z práva Únie, najmä tie, ktoré stanovujú ustanovenia Zmluvy vzťahujúce sa na voľný pohyb kapitálu.

39 V tejto súvislosti Súdny dvor už spresnil, že ťažkosť pri overovaní skutočne zaplatenej dane v inom členskom štáte nemôžu odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu (pozri rozsudky Manninen, už citovaný, bod 54, a Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 70).

40 Vzhľadom na uvedené treba konštatovať, že taká vnútroštátna právna úprava ako tá vo veci samej, podľa ktorej sa daňový dobropis prizná len na základe potvrdenia, ktoré je v súlade s vnútroštátnym systémom dotknutého členského štátu, bez toho, aby akcionár mohol aj inými dôkazmi a relevantnými informáciami preukázať výšku dane skutočne zaplatenej spoločnosťou vyplácajúcou dividendy, predstavuje skryté obmedzenie voľného pohybu kapitálu zakázané podľa odseku 3 článku 65 ZFEÚ (pozri analogicky rozsudok z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, bod 72).

41 Z judikatúry isteže vyplýva, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou, a že členský štát tak môže uplatňovať opatrenia, ktoré umožňujú jasne a presne overiť sumu výdavkov odpočítateľných v tomto štáte, ktoré boli vynaložené v inom členskom štáte (pozri najmä rozsudky z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 31, ako aj z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 24).

42 Aby však mohlo byť obmedzujúce opatrenie odôvodnené, musí rešpektovať zásadu proporcionality v tom zmysle, že musí byť spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie cieľa, ktorý sleduje, a nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie (pozri najmä rozsudky z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, body 55 a 56, ako aj Persche, už citovaný, bod 52).

43 Právna úprava členského štátu, ktorá daňovníkom dane z príjmov s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte, ktorí investovali do kapitálových spoločností so sídlom v inom členskom štáte, úplne bráni predložiť dôkazy zodpovedajúce iným kritériám, najmä pokiaľ ide o ich predkladanie, ako sú dôkazy stanovené právnymi predpismi prvého uvedeného členského štátu pre vnútroštátne investície, by bola nielen v rozpore so zásadou riadnej správy vecí verejných, ale najmä by išla nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa, ktorým je účinnosť daňových kontrol.

44 Nemožno totiž *a priori* vylúčiť, že uvedení akcionári budú schopní predložiť relevantné dôkazy, ktoré daňovým orgánom členského štátu, v ktorom dochádza k zdaneniu, umožnia jasne a presne overiť reálnosť a povahu daňových zrážok odvedených v iných členských štátoch (pozri analogicky rozsudky Laboratoires Fournier, už citovaný, bod 25, a Persche, už citovaný, bod 53).

45 Pokiaľ ide o dôkazné bremeno a stupeň presnosti, aký musia mať predložené dôkazy, aby bol priznaný zápočet dane vzťahujúci sa na dividendy zaplatené kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, treba pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že daňovým

orgánom členského štátu ni nebráni v tom, aby vyžadovali od daovníka dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či sú splnené podmienky daovej výhody stanovenej predmetnou právnou úpravou a či v dôsledku toho treba priznať uvedenú výhodu, alebo nie (pozri rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 95 a citovanú judikatúru).

46 Také posúdenie sa nesmie vykonať príliš formalistickým spôsobom v tom zmysle, že predloženie potrebných dokladov, ktoré nie sú dostatočne podrobné a nie sú predložené vo forme potvrdenia dane z príjmov právnických osôb stanovenej právnou úpravou členského štátu, v ktorom sa zdať akcionár, ktorému boli vyplatené dividendy kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, ktoré ale daovým orgánom členského štátu, v ktorom dochádza k zdaneniu, umožnia jasne a presne overiť, či sú splnené podmienky na priznanie daovej výhody, musí byť považované týmito orgánmi za rovnocenné s predložením uvedeného potvrdenia.

47 Dotknuté daové orgány sú oprávnené odmietnuť priznať požadovanú daovú výhodu len v prípade, že daný akcionár nepredloží také informácie, ako boli uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku.

48 Ako totiž Súdny dvor už rozhodol, chýbajúci tok informácií, s ktorým je investor konfrontovaný, nie je problémom, za ktorý by mal niesť zodpovednosť dotknutý členský štát (pozri rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 98).

49 V rámci tohto rozsudku týkajúceho sa spoločnosti, ktorej boli vyplatené dividendy, pričom je relevantný aj pre fyzickú osobu v rovnakej situácii, Súdny dvor tiež pripomenul pôsobnosť smernice 77/799, ktorej cieľom je predchádzať daovým podvodom.

50 V tejto súvislosti skutočnosť, že v prípade dividend vyplatených spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch než v tom, ktorý priznáva zápočet dane, môže daový orgán tohto členského štátu využiť mechanizmus vzájomnej pomoci stanovený smernicou 77/799, neznamená, že tento orgán má povinnosť zbaviť spoločnosť prijímajúcu dividendy povinnosti predložiť dôkaz o dani odvedenej vyplácajúcou spoločnosťou v inom členskom štáte (pozri rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 100).

51 Keďže smernica 77/799 upravuje možnosť vnútroštátnych daových orgánov požadovať informácie, ktoré samy nemôžu získať, použitie pojmu „môže“ v jej článku 2 ods. 1 nasvedčuje tomu, že hoci uvedené orgány majú možnosť žiadať príslušný orgán iného členského štátu o informácie, taká žiadosť rozhodne nepredstavuje povinnosť. Je v právomoci každého členského štátu posúdiť osobitné prípady, v ktorých sú informácie o predmetných transakciách zdaniteľných osôb so sídlom na jeho území nedostatočné, a rozhodnúť, či takýto prípad odôvodňuje predloženie žiadosti o informáciu od iného členského štátu (rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 101 a citovaná judikatúra).

52 Preto smernica 77/799 neukladá uvedeným daovým orgánom využiť mechanizmus vzájomnej pomoci, ktorý táto smernica stanovuje, lebo informácie poskytnuté daovníkom nepostačujú na overenie toho, či spĺňa podmienky stanovenej vnútroštátnou právnou úpravou na vykonanie zápočtu dane (pozri v tomto zmysle rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 102 a citovanú judikatúru).

53 So zreteľom na uvedené treba na druhú a tretiu otázku odpovedať tak, že pokiaľ ide o stupeň presnosti, aký musia mať predložené dôkazy, aby bol priznaný zápočet dane vzťahujúci sa na dividendy zaplatené kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte ako tom, v ktorom je príjemca daovníkom s neobmedzenou daovou povinnosťou, články 56 ES a 58 ES bránia uplatňovaniu takého ustanovenia, ako je § 36 ods. 2 druhá veta bod 3 štvrtá veta písm. b)

EStG, pod?a ktorého stupe? podrobnosti, ako aj forma predkladania dôkazov, ktoré musí predložiť príjemca, musia byť rovnaké ako stupe? podrobnosti a forma vyžadované v prípade, že vyplácajúca spoločnosť má sídlo v členskom štáte, v ktorom sa tento príjemca zda?uje. Da?ové orgány tohto členského štátu, v ktorom sa príjemca zda?uje, sú oprávnené vyžadovať od uvedeného príjemcu, aby predložil potrebné doklady, ktoré im umožnia jasne a presne overiť, či sú splnené podmienky na priznanie zápo?tu dane stanoveného vnútroštátnou právnou úpravou, pričom nemôžu pristúpiť k odhadu uvedeného zápo?tu dane.

O štvrtej otázke

54 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa zásada efektivity má vykladať v tom zmysle, že jej odporuje taká právna úprava, akou je právna úprava vyplývajúca z ustanovení § 175 ods. 2 druhej vety zmeneného a doplneného AO v spojení s § 97 ods. 9 treťou vetou EGAO, ktorá retroaktívne a bez poskytnutia prechodného obdobia neumožňuje osobe, ktorá je da?ovníkom s neobmedzenou da?ovou povinnosťou v dotknutom členskom štáte, dosiahnuť zápo?et dane z príjmov zahraničných právnických osôb vz?ahujúcej sa na dividendy vyplácané tejto osobe kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte predložením potvrdenia vz?ahujúceho sa na túto da? v súlade s požiadavkami právnej úpravy prvého uvedeného členského štátu alebo potrebných dokladov umožňujúcich da?ovým orgánom tohto štátu jasne a presne overiť, či sú splnené podmienky na poskytnutie uvedenej da?ovej výhody.

55 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pod?a ustálenej judikatúry je v prípade neexistencie právnej úpravy Únie pre príslušnú oblasť vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu stanovíť procesné podmienky, ktoré majú zabezpečiť ochranu práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Únie pod?a zásady procesnej autonómie členských štátov, pod podmienkou, že takéto pravidlá nie sú menej priaznivé ako pravidlá upravujúce obdobné situácie vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) a že nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému s?aženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity) (pozri rozsudky zo 7. januára 2004, Wells, C?201/02, Zb. s. I?723, bod 67, ako aj z 19. septembra 2006, i-21 Germany a Arcor, C?392/04 a C?422/04, Zb. s. I?8559, bod 57).

56 Pokiaľ ide o poslednú uvedenú zásadu, Súdny dvor uznal, že stanovenie primeraných lehôt na podanie žalôb pod hrozbou preklúzie v záujme právnej istoty, ktorá chráni sú?asne da?ovníka aj dotknutý správny orgán, je zlu?iteľné s právom Únie. Takéto lehoty totiž nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému s?aženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (rozsudok zo 17. novembra 1998, Aprile, C?228/96, Zb. s. I?7141, bod 19).

57 Okrem toho, čo sa týka vrátenia neprávom vybraných vnútroštátnych daní, Súdny dvor spresnil, že ak sú spôsoby vrátenia zmenené vnútroštátnym právom so spätným ú?inkom, v súlade so zásadou efektivity sa vyžaduje, aby v novej právnej úprave bol vždy uvedený prechodný režim, ktorý poskytne da?ovníkom od jej prijatia dostatočnú lehotu na podanie žiadostí o vrátenie dane, ktoré mohli podať v súlade s predchádzajúcou právnou úpravou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Zb. s. I?6325, bod 38, ako aj z 24. septembra 2002, Grundig Italiana, C?255/00, Zb. s. I?8003, bod 37).

58 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu pritom vyplýva, že ustanovenia § 175 ods. 2 druhej vety AO v spojení s § 97 ods. 9 treťou vetou EGAO, v znení z 9. decembra 2004, zmenili a doplnili vnútroštátne právo so spätným ú?inkom bez toho, aby prechodný režim umožnil dotknutým akcionárom uplatniť svoj nárok na zápo?et dane. Zásada efektivity preto bráni takej zmene právnej úpravy, pretože da?ovníkom neposkytuje primeranú lehotu na uplatnenie svojho nároku na zápo?et dane počas prechodného obdobia. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť d?žku tejto lehoty, aby akcionári mohli uplatniť uvedené nároky predložením potvrdenia o dani z príjmov právnických osôb v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy alebo potrebných dokladov určených v

bode 54 tohto rozsudku.

59 Z vyššie uvedeného vyplýva, že na štvrtú otázku treba odpovedať, že zásada efektivity bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava vyplývajúca z ustanovení § 175 ods. 2 druhej vety zmeneného a doplneného AO v spojení s § 97 ods. 9 treťou vetou EGAO, v znení zmien a doplnení, ktorá retroaktívne a bez poskytnutia prechodného obdobia neumožňuje dosiahnuť zápočet dane z príjmov zahraničných právnických osôb vzťahujúcej sa na dividendy vyplácané kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte predložením potvrdenia vzťahujúceho sa na túto daň v súlade s požiadavkami právnej úpravy členského štátu, v ktorom je príjemca týchto dividend daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou, alebo potrebných dokladov umožňujúcich daňovým orgánom tohto štátu jasne a presne overiť, či sú splnené podmienky na poskytnutie uvedenej daňovej výhody. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, aká je primeraná lehota na predloženie uvedeného potvrdenia alebo potrebných dokladov.

O trovách

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

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

1. **Pri výpočte zápočtu dane, na ktorý má nárok akcionár, ktorý je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v členskom štáte, v súvislosti s dividendami vyplatenými kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, články 56 ES a 58 ES bránia v prípade nepredloženia dôkazov požadovaných podľa právnej úpravy prvého členského štátu uplatňovaniu takého ustanovenia, akým je § 36 ods. 2 druhá veta bod 3 zákona o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz) zo 7. septembra 1990 v znení zákona z 13. septembra 1993, podľa ktorého daň z príjmov právnických osôb vzťahujúca sa na dividendy zahraničného pôvodu sa započíta na daň z príjmov akcionára vo výške podielu dane z príjmov právnických osôb vzťahujúcej sa na hrubé dividendy vyplácané vnútroštátnymi spoločnosťami prvého členského štátu.**

Výpočet zápočtu dane sa musí uskutočniť podľa sadzby dane, ktorá sa na vyplatené príjmy uplatňuje z titulu dane z príjmov právnických osôb vzťahujúcej sa na spoločnosť, ktorá ich vypláca, podľa právnej úpravy členského štátu, v ktorom má sídlo, pričom však suma, ktorá sa má započítať, nesmie prekročiť výšku dane z príjmov, ktorá sa má zaplatiť z dividend vyplatených akcionárovi v členskom štáte, v ktorom je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou.

2. **Pokiaľ ide o stupeň presnosti, aký musia mať predložené dôkazy, aby bol priznaný zápočet dane vzťahujúci sa na dividendy zaplatené kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte ako tom, v ktorom je príjemca daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou, články 56 ES a 58 ES bránia uplatňovaniu takého ustanovenia, ako je § 36 ods. 2 druhá veta bod 3 štvrtá veta písm. b) zákona o dani z príjmu zo 7. septembra 1990 v znení zákona z 13. septembra 1993, podľa ktorého stupeň podrobnosti, ako aj forma predkladania dôkazov, ktoré musí predložiť príjemca, musia byť rovnaké ako stupeň podrobnosti a forma vyžadované v prípade, že vyplácajúca spoločnosť má sídlo v členskom štáte, v ktorom sa tento príjemca zdaňuje.**

Daňové orgány tohto členského štátu, v ktorom sa príjemca zdaňuje, sú oprávnené vyžadovať od uvedeného príjemcu, aby predložil potrebné doklady, ktoré im umožnia jasne a presne overiť, či sú splnené podmienky na priznanie zápočtu dane stanoveného

vnútroštátnou právnou úpravou, pričom nemôžu pristúpiť k odhadu uvedeného zápočtu dane.

3. Zásada efektivity bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava vyplývajúca z ustanovení § 175 ods. 2 druhej vety daňového zákonníka (Abgabenordnung) v znení zákona o prebratí smerníc Európskej únie do vnútroštátneho daňového práva a o zmene a doplnení niektorých ustanovení (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften) v spojení s § 97 ods. 9 treťou vetou zákona, ktorým bol prijatý daňový zákonník (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) zo 14. decembra 1976, v znení zmien a doplnení, ktorá retroaktívne a bez poskytnutia prechodného obdobia neumožňuje dosiahnuť zápočet dane z príjmov zahraničných právnických osôb vzťahujúcej sa na dividendy vyplácané kapitálovou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte predložením potvrdenia vzťahujúceho sa na túto daň v súlade s požiadavkami právnej úpravy členského štátu, v ktorom je príjemca týchto dividend daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou, alebo potrebných dokladov umožňujúcich daňovým orgánom tohto štátu jasne a presne overiť, či sú splnené podmienky na poskytnutie uvedenej daňovej výhody. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, aká je primeraná lehota na predloženie uvedeného potvrdenia alebo potrebných dokladov.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.