

МЕЛІСКЕ И ДР.

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

30 юни 2011 година*

По дело C-262/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Finanzgericht Köln (Германия) с акт от 14 май 2009 г., постъпил в Съда на 13 юли 2009 г., поправен с акт от 10 август 2009 г., постъпил в Съда на 7 септември 2009 г., в рамките на производство по дело

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

срещу

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Език на производството: немски.

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-н М. Pešič, г-н Е. Levits (докладчик), г-н М. Safjan и г-жа М. Berger, съдии,

генерален адвокат: г-жа V. Trstenjak,
секретар: г-н К. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 27 октомври 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за г-н Meilicke, както и за г-жа Weyde и г-жа Stöfler, от адв. W. Meilicke и адв. D. Rabback, Rechtsanwälte,
- за Finanzamt Bonn-Innenstadt, от г-жа G. Sasonow и г-н F. Mlosch, Prozessbevollmächtigte,
- за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н С. Blaschke, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н W. Mölls, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 януари 2011 г.,

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 56 ЕО и 58 ЕО, заменени, считано от 1 декември 2009 г., с членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС.

- 2 Запитването е отправено в рамките на съдебен спор между г-н W. Meilicke, както и г-жа Weyde и г-жа Stöffler, в качеството им на наследници на г-н H. Meilicke, починал на 3 май 1997 г., и Finanzamt Bonn-Innenstadt (Финансова служба на Бон-център, наричана по-нататък „Finanzamt“) във връзка с данъчното облагане на дивидентите, изплатени на починалия, през периода от 1995 г. до 1997 г. от дружества, установени в Дания и Нидерландия.

Правна уредба

Общностно право

- 3 Член 56, параграф 1 ЕО, включен в глава 4, озаглавена „Капитали и плащания“, от дял III, на свой ред озаглавен „Свободно движение на хора, услуги и капитали“,

от третата част на Договора за ЕО, посветена на политиките на Европейската общност, гласи:

„В рамките на разпоредбите на настоящата глава, всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети страни се забраняват“.

4 Член 58, параграф 1 ЕО предвижда:

„Разпоредбите на член 56 не засягат правото на държавите членки:

а) да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала;

[...]“

5 Член 58, параграф 3 ЕО гласи:

„Мерките и процедурите, посочени в параграфи 1 и 2, не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 56 [ЕО]“.

6 Член 2, параграф 1 от Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21) гласи:

„1. Компетентният орган на държава членка може да поиска от компетентния орган на друга държава членка да предостави информацията, посочена в член 1, параграф 1, свързана с определен случай. [...]“

Приложимото германско право в периода от 1995 г. до 1997 г.

- 7 В съответствие с членове 1, 2 и 20 от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz) от 7 септември 1990 г. (BGBl. 1990 I, стр. 1898), в редакцията му след изменението със Закона от 13 септември 1993 г. (BGBl. 1993 I, стр. 1569, наричан по-нататък „EStG“), дивидентите, които получава лице с местоживее в Германия, което следователно подлежи на облагане с данък върху доходите като местно лице в Германия, се облагат в тази държава като приходи от капиталови участия.
- 8 Съгласно член 27, параграф 1 от Закона за корпоративния данък (Körperschaftsteuergesetz) от 11 март 1991 г. (BGBl. 1991 I, стр. 638), в редакцията му след изменението със Закона от 13 септември 1993 г. (наричан по-нататък „KStG“), такъв данък в размер на 30 % се начислява върху дивидентите, разпределени от капиталови дружества, подлежащи на облагане с корпоративен данък като местни данъчнозадължени лица за Германия. Това се прави чрез разпределянето на 70 % от печалбата преди данъчно облагане и с данъчен кредит в размер на 30/70, т.е. 3/7, от получените дивиденди.
- 9 По силата на член 36, параграф 2, второ изречение, точка 3 от EStG, тълкуван в светлината на Решение на Съда от 6 март 2007 г. по дело Meilicke и др. (C-292/04, Сборник, стр. I-1835), този данъчен кредит се прилага само за дивидентите, получени от капиталови дружества, които са местни данъчнозадължени лица за Германия. Следователно местните данъчнозадължени лица, които подлежат на облагане с данък върху доходите в Германия, се ползват от посочения данъчен кредит, когато получават дивиденди от германски, но не и от чуждестранни дружества.
- 10 Съгласно член 36, параграф 2, второ изречение, точка 3, четвърто изречение, буква б) от EStG приспадане на корпоративния данък не се извършва, когато по-специално не е представено данъчно удостоверение по смисъла на член 44 и сл. от KStG.

11 Член 44 от KStG предвижда:

„1. Дружеството, което подлежи на облагане с данък в пълен размер, което за негова собствена сметка прави плащания, представляващи доходи за съдружниците по смисъла на член 20, параграф 1, точка 1 или 2 от EStG, е задължено, при условията, предвидени в параграф 2, при поискване от съдружниците му да представи удостоверение за корпоративния данък, в съответствие с предвидения от администрацията образец, съдържащо следните данни:

1. името и адреса на съдружника;
2. размера на плащанията;
3. датата на изплащането;
4. размера на подлежащия на приспадане съгласно член 36, параграф 2, точка 3, първо изречение от EStG корпоративен данък;
5. размера на подлежащия на възстановяване по смисъла на член 52 корпоративен данък; достатъчно е данните да се отнасят до отделна акция, отделен дружествен дял или отделно право на дивидент;
6. размера на плащането, за който се счита, че е използвана капиталовата позиция, посочена в член 30, параграф 2, точка 1;
7. размера на плащането, за който се счита, че е използвана капиталовата позиция, посочена в член 30, параграф 2, точка 4.

[...]

- 12 Член 175 от Данъчния кодекс (Abgabenordnung), въведен със Закона от 16 март 1976 г. (BGBl. 1976 I, стр. 613 и поправка в BGBl. 1977 I, стр. 269), в неговата редакция, обнародвана на 1 октомври 2002 г. (BGBl. 2002 I, стр. 3866 и поправка в BGBl. 2003 I, стр. 61, наричан по-нататък „АО“), предвижда:

„(1) Акт за установяване на данъчни задължения може да бъде издаван, отменен или изменян,

[...]

2. при настъпване на събитие с данъчни последици за минал период (данъчно събитие, което се взема предвид с обратна сила).

В посочените в първо изречение, точка 2 случаи срокът за определяне на данъчното задължение започва с изтичането на календарната година, през която е настъпило данъчното събитие.

[...]“

- 13 На 9 декември 2004 г. АО е изменен — по отношение на окончателния характер на актовете за установяване на данъчни задължения и измененията в тях, при настъпване на данъчни събития с обратна сила — със Закона за транспониране на директиви на Европейския съюз в националното данъчно право и за изменение на други разпоредби (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften, BGBl. 2004 I, стр. 3310, наричан по-нататък „АО изменен“). Съгласно член 8 от този закон за изменение член 175, параграф 2, второ изречение от АО изменен гласи следното:

„Последващото издаване или подаване на удостоверение или на сертификат нямат стойността на данъчно събитие с обратна сила“.

- 14 За да се очертае приложното поле във времето на изменения член 175, параграф 2, второ изречение от АО, е изменен и самият член 97, параграф 9, трета алинея от Закона за въвеждане на Данъчния кодекс (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) от 14 декември 1976 г. (BGBl. 1976 I, стр. 3341 и поправка в BGBl. 1977 I, стр. 667, наричан по-нататък „EGAO“), с което той придобива следното съдържание:

„Член 175, параграф 2, второ изречение от АО [изменен] се прилага, когато удостоверението или сертификатът са подадени или издадени след 28 октомври 2004 г. [...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 15 Г-н Н. Meilicke, който е бил с местоживеење в Германия, е притежавал акции в установени в Нидерландия и Дания дружества. На това основание през периода от 1995 г. до 1997 г. той е получил дивиденди в размер общо на 39631,32 DEM или 20263,17 EUR.
- 16 С писмо от 30 октомври 2000 г. жалбоподателите по главното производство искат от Finanzamt данъчен кредит в размер на 3/7 от тези дивиденди, с които да се намали данъкът върху доходите, дължим от г-н Н. Meilicke.
- 17 Finanzamt отхвърля това искане по съображение, че от данъка върху доходите може да се приспада само корпоративният данък, с който се облага дружество, което има данъчно задължение за плащане на корпоративния данък в Германия.

- 18 Жалбоподателите по главното производство оспорват това решение пред Finanzgericht Köln (съд по финансови дела на Кьолн), който с акт от 24 юни 2004 г. отправя до Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместим ли е с член 56, параграф 1 ЕО и с член 58, параграф 1, буква а) и параграф 3 ЕО член 36, параграф 2, точка 3 от [EStG], по силата на който от данъка върху доходите се приспада, в размер на 3/7 от доходите по смисъла на член 20, параграф 1, точки 1 и 2 от EStG, само корпоративният данък, с който се облага дружество или сдружение, което има данъчно задължение за плащане на корпоративен данък?“.

- 19 Въз основа на Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, (C-319/02, Recueil, стр. I-7477) жалбоподателите в главното производство променят искането си с писмени становища от 7 януари 2005 г., 16 май 2007 г. и 23 ноември 2007 г., като изискват данъчен кредит във връзка с корпоративния данък, чийто размер не надвишава 3/7 от спорните дивиденди, но който възлиза на 34/66 от brutния размер на дивидентите, получени от датски източник и на 35/65 от brutния размер на дивидентите, получени от нидерландски източник.
- 20 В Решение по дело Meilicke и др., посочено по-горе, Съдът постановява:

„Членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчна уредба, по силата на която, при разпределяне на дивиденди от капиталово дружество, акционер, който е местно данъчнозадължено лице за държава членка, може да се ползва от данъчен кредит, изчислен в зависимост от данъчната ставка на разпределената печалба по корпоративния данък, когато дружеството, разпределящо дивидентите, е установено в същата, но не и когато това дружество е установено в друга държава членка“.

- 21 В резултат на това решение запитващата юрисдикция счита, че на жалбоподателите по главното производство следва да се признае правото на два данъчни кредита, изчислени в зависимост от данъчната ставка на разпределената печалба по корпоративния данък на държавите членки, в които са установени разпределящите дивиденди дружества.
- 22 Finanzgericht Köln обаче заключава, че действително платените суми във връзка с този данък в Нидерландия и Дания на практика не могат да бъдат определени. Като последица запитващата юрисдикция изразява съмнения относно действията, които следва да бъдат предприети, по-специално по отношение на конкретното изчисление, което трябва да позволи определянето на размера на данъчните кредити, на които имат право жалбоподателите по главното производство. В това отношение посочената юрисдикция предвижда три възможни решения, а именно, на първо място, прилагане на национално правило, съгласно което корпоративният данък, с който се облагат дивидентите с чуждестранен произход, се приспада от данъка върху доходите съобразно приложимата част що се отнася до brutния размер на разпределените от националните дружества дивиденди, на второ място, извършване на оценка на размера на чуждестранния корпоративен данък, с който се облагат дивидентите от източник в чужбина или, на трето място, определяне с максимална точност на платените като корпоративен данък в чужбина суми. В тази последна хипотеза тя иска да се установи кои са необходимите доказателства за целите на изчисляване на данъчния кредит.
- 23 При тези условия Finanzgericht Köln отново решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Допускат ли свободното движение на капитали по член 56, параграф 1 ЕО и член 58, параграф 1, буква а) и параграф 3 ЕО, както и принципът на ефективност и принципът на полезно действие правна уредба като член 36, параграф 2, второ изречение, точка 3 от EStG (в действащата през разглежданите [в главното производство] финансови години редакция), съгласно която от данъка върху доходите се приспада част от корпоративния данък, възлизаш на 3/7 от brutния размер на дивидентите, стига тези дивиденди да не са получени при разпределяне, за което се смята, че е използван собствен капитал по смисъла на член 30, параграф 2, точка 1 от KStG (в редакцията, актуална през разглежданите [по главното производство] години), въпреки че е фактически невъзможно да се установи размерът на действително платения

корпоративен данък, с който са обложени получените от дружество със седалище в друга държава членка дивиденди и въпреки че този размер може да е по-висок?

- 2) Допускат ли свободното движение на капитали [...], принципът на ефективност и принципът на полезно действие правна уредба като член 36, параграф 2, второ изречение, точка 3, четвърто изречение, буква б) от EStG (в действащата през разглежданите [в главното производство] финансови години редакция), съгласно която за приспадането на корпоративния данък се изисква представяне на удостоверение за удържан корпоративен данък по смисъла на член 44 и сл. от KStG (в действащата през разглежданите [в главното производство] финансови години редакция), в което трябва да се посочва по-конкретно размерът на подлежащия на приспадане корпоративен данък, както и отделните части на плащането според различните позиции от използвания собствен капитал въз основа на специалното разпределяне на собствения капитал по смисъла на член 30 от KStG (в действащата през разглежданите [в главното производство] финансови години редакция), въпреки че е фактически невъзможно да се установи размерът на действително платения чуждестранен корпоративен данък, който подлежи на приспадане, и да се представи удостоверение относно дивидентите, получени от източник в чужбина?

- 3) Когато е фактически невъзможно да се представи удостоверение за корпоративния данък по смисъла на член 44 от KStG (в действащата през разглежданите [в главното производство] финансови години редакция) и да се установи размерът на действително платения корпоративен данък, с който са обложени дивидентите, получени от източник в чужбина, налага ли свободното движение на капитали [...] да се извърши оценка на размера на [удържания] корпоративен данък и евентуално да се вземат предвид и преходните непреки плащания във връзка с корпоративния данък?

- 4) а) Ако отговорът на втория въпрос е отрицателен и [следователно] се изисква удостоверение за удържан корпоративен данък, трябва ли принципите на ефективност и полезно действие да се тълкуват в смисъл, че те

не допускат правна уредба като член 175, параграф 2, второ изречение от АО [изменен] във връзка с член 97, параграф 9, трета алинея от ЕГАО, съгласно която в частност представянето на удостоверение за удържан корпоративен данък вече не се смята, считано от 29 октомври 2004 г., за данъчно събитие, което се взема предвид с обратна сила, и поради това приспадането на чуждестранния корпоративен данък е технически невъзможно, когато данъчният акт [относно дължимия в Германия данък върху доходите] е придобил окончателна сила, без да бъде предвиден преходен период, през който да може да се поиска приспадане на чуждестранния корпоративен данък?

- б) Ако отговорът на втория въпрос е положителен и [следователно] не се изисква удостоверение за удържан корпоративен данък, трябва ли свободното движение на капитали по член 56 ЕО [както и] принципите на ефективност и полезно действие да се тълкуват в смисъл, че те не допускат правна уредба като член 175, параграф 1, точка 1 от АО, съгласно която данъчният акт подлежи на изменение, когато е настъпило данъчно събитие, което се взема предвид с обратна сила, каквото е например представянето на удостоверение за удържан корпоративен данък, и поради това е възможно приспадане на корпоративния данък за дивиденди, получени от източник в страната, дори ако е налице окончателен данъчен акт, докато това не би било възможно за дивиденди, получени от източник в чужбина, поради липсата на удостоверение за удържан [в чужбина] корпоративен данък“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- ²⁴ С този въпрос, разглеждан във връзка със следващите два въпроса, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че при липса на представени доказателства, изискуеми съгласно законодателството на държава членка с цел ползване на

данъчен кредит за корпоративния данък, с който се облагат дивидентите, те не допускат прилагането на разпоредба като тази на член 36, параграф 2, второ изречение, точка 3 от EStG, по силата на която корпоративният данък, с който се облагат дивидентите, получени от източник в чужбина, се приспада от данъка върху доходите до размера на приложимата част от корпоративния данък, с който се облага brutният размер на дивидентите, разпределени от националните дружества.

- 25 В мотивите по Решение по дело Meilicke и др., посочено по-горе, Съдът преди всичко отбелязва, че Finanzgericht Köln е отправил преюдициалното си запитване преди постановяването на Решение по дело Manninen, посочено по-горе.
- 26 По-нататък Съдът припомня, че съгласно точка 54 от посоченото решение по дело Manninen, при изчисляването на данъчния кредит, предоставен на акционер, който е местно данъчнозадължено лице във Финландия и е получил дивиденти от установено в Швеция дружество, следва да се вземе предвид данъкът, който дружеството, установено в другата държава членка, действително е платило, съгласно общите правила за изчисляване на данъчната основа, както и на ставката на корпоративния данък в тази друга държава членка (Решение по дело Meilicke и др., посочено по-горе, точка 15).
- 27 Като взема предвид, от една страна, искането на жалбоподателите в главното производство за данъчен кредит, съответстващ на 34/66 от дивидентите, получени от датски източник, и на 35/65 от дивидентите, получени от нидерландски източник, и от друга страна, позицията на германското правителство, според която по отношение на дивиденти, получени от източник в чужбина, данъчен кредит не може да се предоставя като глобално фиксирана сума в размер на 3/7 от получените дивиденти, доколкото той трябва да бъде обвързан с данъчната ставка, приложима за разпределената печалба в съответствие с правната уредба относно корпоративния данък в държавата членка, на чиято територия е установено дружеството, изплатило тези дивиденти (Решение по дело Meilicke и др., посочено по-горе, точки 16 и 17), Съдът потвърждава съдебната практика, произтичаща от Решение по дело Manninen, посочено по-горе.

- 28 От горното следва, че с отговора си на преюдициалния въпрос по Решение по дело Meilicke и др., посочено по-горе, припомнено в точка 20 от настоящото решение, Съдът изключва възможността изчисляването на данъчния кредит, предоставен на акционер, който е местно данъчнозадължено лице за държава членка, във връзка с дивидентите, разпределени от капиталово дружество, установено в друга държава членка, да може да се прави на основа, различна от тази на данъчната ставка на разпределената печалба по корпоративния данък, приложим по отношение на разпределящото дружество съгласно правото на неговата държава членка на установяване.
- 29 Освен това Съдът вече е постановил, че когато държава членка разполага със система за избягване или смекчаване на многократното облагане или на икономическото двойно данъчно облагане в случай на платени дивиденди на местни лица от местни дружества, тя трябва да третира по равностоен начин платените на местни лица от чуждестранни дружества дивиденди (вж. в този смисъл Решение от 15 юли 2004 г. по дело Lenz, C-315/02, Recueil, стр. I-7063, точки 27—49, Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точки 29—55 и Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 55).
- 30 Всъщност в рамките на такива системи положението на акционери, пребиваващи в държава членка, които получават дивиденди от дружество, установено в същата държава членка, е сравнимо с това на пребиваващи в нея акционери, които получават дивиденди от дружество, установено в друга държава членка, тъй като както дивидентите, получени от източник в страната, така и тези, получени от източник в чужбина, могат да бъдат предмет, от една страна, при акционери, които са дружества, на многократно облагане, и от друга страна, при крайни акционери, на икономическо двойно данъчно облагане (вж. в този смисъл Решение по дело Lenz, посочено по-горе, точки 31 и 32, Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точки 35 и 36, както и Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, точка 56).
- 31 В светлината на тази съдебна практика задължение е на държава членка като Федерална република Германия предвид нейната система за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане по отношение на дивиденди,

изплатени на местни лица от чуждестранни дружества, да предостави третиране, равностойно на това, предвидено за дивидентите, изплатени на местни лица от местни дружества. Това означава, че доколкото е възможно, тази национална система трябва да бъде прилагана за трансграничните хипотези. Така например в случаите, в които не е възможно да се вземат предвид предходните непреки плащания във връзка с корпоративния данък, което националната юрисдикция е задължена да провери, те не следва да се вземат пред вид за дивиденти, изплатени на местни лица от чуждестранни дружества.

32 В контекст като този на главното производство задължението на държава членка да неутрализира последиците на икономическото двойно данъчно облагане на ниво физическо лице, което е краен получател на дивиденти от източник в чужбина, се ограничава до приспадането на корпоративния данък, платен от разпределящото дружество за тези дивиденти съгласно правото на неговата държава членка на установяване, от данъка върху доходите, който следва да се изплати от акционера във връзка с тези дивиденти.

33 Всъщност, както подчертават Finanzamt и германското правителство, свободното движение на капитали по член 56, параграф 1 ДФЕС не може да има за последица на държавите членки да се налага предприемането на действия, надвишаващи по своите последици отмяната на националния данък върху доходите, дължим от акционера във връзка с получените от източник в чужбина дивиденти и да възстановяват сума, която намира своето основание в данъчната система на друга държава членка (вж. по аналогия Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 52), без първата държава членка да приеме своята данъчна автономия за ограничена от упражняването на данъчните правомощия на другата държава членка (вж. по-специално Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 47, Решение от 20 май 2008 г. по дело *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Сборник, стр. I-3747, точка 30, както и Решение от 16 юли 2009 г. по дело *Damseaux*, C-128/08, Сборник, стр. I-6823, точка 25).

34 С оглед на всичко изложено по-горе на първия отправен въпрос, разгледан във връзка с двата следващи въпроса, трябва да се отговори, че за изчисляването

на размера на данъчния кредит, на който има право акционер, който е местно данъчнозадължено лице за дадена държава членка, във връзка с дивидентите, разпределени от капиталово дружество, установено в друга държава членка, при липса на представени доказателства, изискуеми съгласно законодателството на първата държава членка, членове 56 ЕО и 58 ЕО не допускат прилагането на разпоредба като тази на член 36, параграф 2, второ изречение, точка 3 от EStG, по силата на която корпоративният данък, с който се облагат дивидентите, получени от източник в чужбина, се приспада от данъка върху доходите на акционера до размера на приложимата част от корпоративния данък, с който се облага brutният размер на дивидентите, разпределени от дружествата на първата държава членка. Изчисляването на данъчния кредит трябва да се извърши в зависимост от данъчната ставка на разпределената печалба по корпоративния данък, приложима по отношение на разпределящото дружество съгласно правото на неговата държава членка на установяване, без обаче подлежащият на приспадане размер да може да превишава размера на данъка върху доходите, който следва да се изплати върху получените от акционера дивиденти в държавата членка, за която той е местно данъчнозадължено лице.

По втория и третия въпрос

35 С втория и третия въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че те не допускат прилагане на разпоредба като тази на член 36, параграф 2, второ изречение, точка 3, четвърто изречение, буква б) от EStG, по силата на която степента на прецизност, както и формата на представяне на доказателствата, които трябва да бъдат приведени от акционер, който е местно данъчнозадължено лице за държава членка, за да може той да се ползва от данъчен кредит във връзка с получаването на дивиденти, изплатени от капиталово дружество, установено в друга държава членка, трябва да съответстват на изискуемите, в случай че разпределящото дружество е установено в първата държава членка. При утвърдителен отговор тя иска да се установи до каква степен трябва да бъдат точни представените доказателства, за да се установи ставката на чуждестранния корпоративен данък, с който се облагат дивидентите, с цел определяне на размера на данъчния кредит, на който има право бенефициерът и според случая дали членове 56 ЕО и 58 ЕО позволяват на националния съд да преценява размера на посочената данъчна ставка.

- 36 За да се отговори на тези въпроси, преди всичко следва да се подчертае, че доколкото размерът на данъчната ставка на разпределените печалби във връзка с корпоративния данък, приложим по отношение на разпределящото дивидентите дружество, е определящ за изчисляването на данъчния кредит, на който акционерът има право в държавата членка на неговото пребиваване, тази ставка следва да се определи по възможно най-прецизния начин. Ето защо от самото начало е изключено изчисляването на този данъчен кредит да се основава на обикновена оценка на размера на релевантната ставка.
- 37 По-нататък следва да се заключи, че е присъщо на принципа на данъчна автономия на държавите членки последните да определят кои са изискуемите доказателства съгласно тяхната национална система, така че те да могат да се ползват от такъв данъчен кредит.
- 38 Тази данъчна автономия на държавите членки обаче следва да бъде упражнявана, спазвайки изискванията, произтичащи от правото на Съюза, по-специално тези, налагани от разпоредбите на Договора във връзка със свободното движение на капитали.
- 39 В това отношение Съдът вече е имал възможност да уточни, че евентуални трудности при определянето на действително платения данък в друга държава членка не могат да бъдат оправдание за наличието на пречка за свободното движение на капитали (вж. Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 54 и Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 70).
- 40 В конкретния случай следва да се заключи, че национално законодателство като разглежданото по главното производство, по силата на което данъчният кредит се предоставя единствено при представянето на удостоверение в съответствие с националната система на съответната държава членка, без каквато и да е възможност за акционера да докаже с други релевантни факти и информация размера на действително изплатения от разпределящото дивидентите дружество данък, представлява прикрито ограничение на свободното движение на капитали, което е забранено съгласно член 65, параграф 3 ДФЕС (вж. по аналогия Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche, C-318/07, Сборник, стр. I-359, точка 72).

- 41 Несъмнено от съдебната практика следва, че необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол е императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове евентуалните ограничения върху упражняването на основните свободи, гарантирани с Договора и че дадена държава членка може да прилага мерки, позволяващи проверката, по ясен и точен начин, на размера на разходите, които подлежат на приспадане в тази държава членка и които са направени в друга държава членка (вж. по-специално Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer, C-250/95, Recueil, стр. I-2471, точка 31, както и Решение от 10 март 2005 г. по дело Laboratoires Fournier, C-39/04, Recueil, стр. I-2057, точка 24).
- 42 За да може обаче да бъде обоснована, една ограничителна мярка трябва да защита принципа на пропорционалност, в смисъл че тя трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и не трябва да надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. по-специално Решение от 18 декември 2007 г. по дело A, C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точки 55 и 56, както и Решение по дело Persche, посочено по-горе, точка 52).
- 43 Правна уредба на държава членка, която обаче по безспорен начин създава пречки за лицата — които са местни данъчнозадължени лица във връзка с данъка върху доходите за тази държава членка и са инвестирали в капиталови дружества, установени в друга държава членка — да представят доказателства, отговарящи на критерии (по-специално от гледна точка на начина на представяне), различни от критериите, предвидени в законодателството на първата държава членка за националните инвестиции, не само би противоречала на принципа на добра администрация, но и би надхвърлила необходимото за постигане на целта за ефикасност на данъчния контрол.
- 44 Всъщност не трябва да се изключва a priori възможността данъчнозадълженото лице да бъде в състояние да представи необходимите доказателства, въз основа на които данъчните органи на облагащата с данък държава членка да могат да проверят по ясен и точен начин реалния характер и естеството на разходите, направени в други държави членки (вж. по аналогия Решение по дело Laboratoires Fournier, посочено по-горе, точка 25 и Решение по дело Persche, посочено по-горе, точка 53).

- 45 Що се отнася до тежестта на доказване и до степента на прецизност, на която трябва да отговарят изискуемите доказателства, за да бъде отпуснат данъчен кредит във връзка с дивидентите, изплатени от капиталово дружество, установено в друга държава членка, следва да се припомни, че Съдът вече е постановил, че данъчните власти на държава членка имат право да изискват от данъчнозадълженото лице доказателствата, които сметат за необходими, за да се прецени дали са изпълнени условията относно предвиденото в разглежданото законодателство данъчно предимство и дали в резултат на това посоченото предимство следва да се предостави или не (вж. Решение от 10 февруари 2011 г. по дело *Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen*, C-436/08 и C-437/08, Сборник, стр. I-305, точка 95 и цитираната съдебна практика).
- 46 Такава преценка не трябва да бъде извършвана по твърде формалистичен начин, доколкото представянето на оправдателни документи, които не са достатъчно точни и не са представени под формата на удостоверение за корпоративния данък — предвидени в законодателството на държавата членка на облагане на акционер, получил дивиденти от капиталово дружество, установено в друга държава членка — но които въпреки това позволяват на държавата членка на облагане да провери по ясен и точен начин дали са изпълнени условията за получаване на данъчен кредит, трябва да се приеме от властите за представяне на посоченото удостоверение.
- 47 Съответните данъчни органи могат да откажат искания данъчен кредит единствено ако заинтересованият акционер не предостави посочената в предходната точка от настоящото решение информация.
- 48 Всъщност, както Съдът вече е постановил, липсата на информация, с която се сблъсква инвеститорът, не е проблем, за който въпросната държава членка трябва да носи отговорност (вж. Решение по дело *Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen*, посочено по-горе, точка 98).

- 49 В рамките на това решение, което се отнася до дружество, получател на дивиденди, но което важи също за физическо лице, намиращо се в същото положение, Съдът, от друга страна, припомня обхвата на Директива 77/799, чиято цел е предотвратяване на данъчните измами.
- 50 В това отношение фактът, че за дивидентите, разпределени от дружества, установени в държави членки, различни от тази, предоставяща данъчния кредит, данъчната администрация на тази последна държава членка може да приложи предвидения в Директива 77/799 механизъм за взаимопомощ, не означава, че от нея би се очаквало да освободи дружеството, получател на дивиденди, от необходимостта да представи доказателство за данъка, платен от разпределящото дружество в друга държава членка (вж. Решение по дело Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, посочено по-горе, точка 100).
- 51 Всъщност, тъй като Директива 77/799 предвижда възможността националните данъчни органи да искат информация, която не могат да получат сами, използваният в член 2, параграф 1 глагол „може“ е указание за това, че макар тези органи да имат възможността да искат информация от компетентния орган на друга държава членка, такава молба по никакъв начин не представлява задължение. Всяка държава членка следва да прецени конкретните случаи, при които липсва информацията относно сделките, извършени от установените на нейна територия данъчнозадължени лица и да реши дали тези случаи оправдават изпращането на молба за информация до друга държава членка (Решение по дело Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, посочено по-горе, точка 101 и цитираната съдебна практика).
- 52 Следователно Директива 77/799 не задължава посочените данъчни органи да използват предвидения в нея механизъм за взаимопомощ, след като предоставената от дадено данъчнозадължено лице информация не е достатъчна, за да се провери дали то отговаря на предвидените в националната правна уредба условия, за да има право на данъчен кредит (вж. в този смисъл Решение по дело Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, посочено по-горе, точка 102 и цитираната съдебна практика).

- 53 В светлината на горното на втория и третия отправен въпрос относно това доколко точни следва да бъдат изискуемите доказателства, за да може да бъде получен данъчен кредит във връзка с дивиденди, изплатени от капиталово дружество, установено в държава членка, различна от тази, за която получателят е местно данъчнозадължено лице, следва да се отговори, че членове 56 ЕО и 58 ЕО не допускат прилагането на разпоредба като тази на член 36, параграф 2, второ изречение, точка 3, четвърто изречение, буква б) от EStG, по силата на която степента на прецизност, както и формата на представяне на доказателствата, които трябва да бъдат приведени от даден акционер, трябва да съответстват на изискуемите, в случай че разпределящото дружество е установено в държавата членка на облагане на този получател. Данъчните органи на тази последна държава членка могат да изискват от получателя да представи оправдателни документи, които да им позволят да проверят по ясен и точен начин дали са изпълнени условията за получаване на данъчен кредит, предвиден в националното законодателство, без да могат да извършват оценка на размера на този данъчен кредит.

По четвъртия въпрос

- 54 С четвъртия въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали принципът на ефективност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба като тази, произтичаща от разпоредбата на член 175, параграф 2, второ изречение от изменения АО, във връзка с разпоредбата на член 97, параграф 9, трета алинея от EGAO, която с обратна сила и без да предвижда преходен период, не позволява на местно данъчнозадължено лице в съответната държава членка да се ползва от приспадане на чуждестранния корпоративен данък, с който са обложени дивидентите, изплатени на това лице от капиталово дружество, установено в друга държава членка, с представянето било на удостоверение за този данък съгласно изискванията на законодателството на първата държава членка, било на оправдателни документи, позволяващи на нейните данъчни органи да проверят по ясен и точен начин дали са изпълнени условията за получаване на този данъчен кредит.

- 55 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика при липса на правна уредба на Съюза в тази област процесуалните правила за гарантиране на защита на правата, които страните в процеса черпят от правото на Съюза, попадат в обхвата на вътрешния правен ред на държавите членки по силата на принципа на процесуалната автономия, при положение че все пак тези правила не са по-неблагоприятни от правилата, уреждащи аналогични вътрешноправни положения (принцип на равностойност) и не правят на практика невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (принцип на ефективността) (вж. Решение от 7 януари 2004 г. по дело *Wells*, C-201/02, Recueil, стр. I-723, точка 67, както и Решение от 19 септември 2006 г. по дело *i-21 Germany и Arcor*, C-392/04 и C-422/04, Recueil, стр. I-8559, точка 57).
- 56 Що се отнася до този последен принцип, Съдът е признал, че определянето на разумни преклузивни срокове в интерес на правната сигурност, защитаваща както данъчнозадълженото лице, така и съответната администрация, е съвместимо с правото на Съюза. В действителност такива срокове не могат да направят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правовия ред на Съюза (Решение от 17 ноември 1998 г. по дело *Aprile*, C-228/96, Recueil, стр. I-7141, точка 19).
- 57 Всъщност по отношение на възстановяването на недължимо платените национални такси Съдът уточнява, че когато условията за възстановяване са променени от националното право с обратна сила, принципът на ефективност изисква новата правна уредба да предвижда преходен режим, който позволява на правните субекти да разполагат с достатъчно време след приемането ѝ, за да могат да подадат исканията за възстановяване, на които те са имали право съгласно предходното законодателство (вж. в този смисъл Решение от 11 юли 2002 г. по дело *Marks & Spencer*, C-62/00, Recueil, стр. I-6325, точка 38, както и Решение от 24 септември 2002 г. по дело *Grundig Italiana*, C-255/00, Recueil, стр. I-8003, точка 37).
- 58 От акта за преюдициално запитване обаче следва, че разпоредбата на член 175, параграф 2, второ изречение от АО във връзка с разпоредбата на член 97, параграф 9, трета алинея от EGAO, в редакцията им от 9 декември 2004 г., са довели до промяна в националното право с обратна сила, без да бъде предвиден

преходен режим, който да позволи на заинтересованите акционери да предявят правото си на данъчен кредит. Следователно принципът на ефективност не допуска законодателна промяна, когато тя не предоставя на правните субекти разумен срок за предявяване на правото им на данъчен кредит през определен преходен период. Запитващата юрисдикция следва да определи този срок, за да позволи на акционерите да предявят посочените права чрез представянето било на удостоверение за удържания корпоративен данък по смисъла на националното законодателство, било на оправдателни документи, посочени в точка 54 от настоящото решение.

- 59 От горното следва, че на четвъртия отправен въпрос следва да се отговори, че принципът на ефективност не допуска национална правна уредба като тази, произтичаща от изменението на разпоредбата на член 175, параграф 2, второ изречение от АО, във връзка с разпоредбата на изменения член 97, параграф 9, трета алинея от EGAO, която с обратна сила и без да предвижда преходен период, не позволява приспадането на чуждестранния корпоративен данък, с който са обложени дивидентите, изплатени от капиталово дружество, установено в друга държава членка, с представянето било на удостоверение за този данък съгласно законодателството на държавата членка, за която получателят на тези дивиденди е местно данъчнозадължено лице, било на оправдателни документи, позволяващи на данъчните органи на тази държава членка да проверят по ясен и точен начин дали са изпълнени условията за получаване на този данъчен кредит. Запитващата юрисдикция следва да определи какъв е разумният срок за представянето на посоченото удостоверение или на оправдателните документи.

По съдебните разноски

- 60 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

- 1) За изчисляването на размера на данъчния кредит, на който има право акционер, който е местно данъчнозадължено лице за държава членка, във връзка с дивидентите, разпределени от капиталово дружество, установено в друга държава членка, при липса на представени доказателства, изискуеми съгласно законодателството на първата държава членка, членове 56 ЕО и 58 ЕО не допускат прилагането на разпоредба като тази на член 36, параграф 2, второ изречение, точка 3 от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz) от 7 септември 1990 г., в редакцията му след изменението със Закона от 13 септември 1993 г., по силата на която корпоративният данък, с който се облагат дивидентите, получени от източник в чужбина, се приспада от данъка върху доходите на акционера до размера на приложимата част от корпоративния данък, с който се облага brutният размер на дивидентите, разпределени от дружествата на първата държава членка.

Изчисляването на данъчния кредит трябва да се извърши в зависимост от данъчната ставка на разпределената печалба по корпоративния данък, приложима по отношение на разпределящото дружество съгласно правото на неговата държава членка на установяване, без обаче подлежащият на приспадане размер да може да превишава размера на данъка върху доходите, който следва да се изплати върху получените от акционера дивиденти в държавата членка, за която той е местно данъчнозадължено лице.

- 2) Що се отнася до това доколко точни следва да бъдат изискуемите доказателства, за да може да бъде получен данъчен кредит във връзка с дивиденти, изплатени от капиталово дружество, установено в държава членка, различна от тази, за която получателят е местно данъчнозадължено лице, членове 56 ЕО и 58 ЕО не допускат прилагането на разпоредба като тази на член 36, параграф 2, второ изречение, точка 3, четвърто изречение, буква б) от Закона за данъка върху доходите от 7 септември 1990 г., в редакцията му след изменението със Закона от 13 септември 1993 г., по силата на която степента на прецизност, както и формата на

представяне на доказателствата, които трябва да бъдат приведени от даден акционер, трябва да съответстват на изискуемите, в случай че разпределящото дружество е установено в държавата членка на облагане на този получател.

Данъчните органи на тази последна държава членка могат да изискват от получателя да представи оправдателни документи, които да им позволят да проверят по ясен и точен начин дали са изпълнени условията за получаване на данъчен кредит, предвиден в националното законодателство, без да могат да извършват оценка на размера на този данъчен кредит.

- 3) Принципът на ефективност не допуска национална правна уредба като произтичащата от разпоредбите на член 175, параграф 2, второ изречение от Данъчния кодекс (*Abgabenordnung*) с неговото изменение със Закона за транспониране на директиви на Европейския съюз в националното данъчно право и за изменение на други разпоредби (*Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften*), във връзка с изменения член 97, параграф 9, трета алинея от изменения Закон за въвеждане на Данъчния кодекс (*Einführungsgesetz zur Abgabenordnung*) от 14 декември 1976 г., която с обратна сила и без да предвижда преходен период не позволява приспадане на чуждестранния корпоративен данък, с който са обложени дивидентите, изплатени от капиталово дружество, установено в друга държава членка, с представянето било на удостоверение за този данък съгласно законодателството на държавата членка, за която получателят на тези дивиденди е местно данъчнозадължено лице, било на оправдателни документи, позволяващи на данъчните органи на тази държава членка да проверят по ясен и точен начин дали са изпълнени условията за получаване на този данъчен кредит. Запитващата юрисдикция следва да определи какъв е разумният срок за представянето на посоченото удостоверение или на оправдателните документи.

Подписи