

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 30 czerwca 2011 r.*

W sprawie C-262/09

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Köln (Niemcy) postanowieniem z dnia 14 maja 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 lipca 2009 r., sprostowany postanowieniem z dnia 10 sierpnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 września 2009 r., w postępowaniu

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

przeciwko

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Ilešič, E. Levits (sprawozdawca), M. Safjan i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,
sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 października 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M. Meilickego, H.C. Weyde oraz M. Stöffler, przez W. Meilickego oraz D. Rabbacka, Rechtsanwälte,
- w imieniu Finanzamt Bonn-Innenstadt przez G. Sasonow i F Mloscha, Prozessbevollmächtigte,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lumę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 stycznia 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 WE i 58 WE, które od dnia 1 grudnia 2009 r. zostały zastąpione przez art. 63 TFUE i 65 TFUE.

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy W. Meilickem, H.C. Weyde i M. Stöffler, działającymi jako spadkobiercy H. Meilickego zmarłego w dniu 3 maja 1997 r., a Finanzamt Bonn-Innenstadt (urzędem skarbowym Bonn – centrum, zwanym dalej „Finanzamt”), w przedmiocie opodatkowania dywidend wypłaconych spadkodawcy w latach 1995–1997 przez spółki z siedzibą w Danii i w Niderlandach.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

- 3 Artykuł 56 ust. 1 WE, który zawarty jest w rozdziale 4, zatytułowanym „Kapitał i płatności”, tytułu III – „Swobodny przepływ osób, usług i kapitału” – części trzeciej traktatu WE poświęconej politykom Wspólnoty Europejskiej, stanowił:

„W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi”.

4 Artykuł 58 ust. 1 WE przewidywał:

„Artykuł 56 nie narusza prawa państw członkowskich do:

a) stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału;

[...]”

5 Artykuł 58 ust. 3 WE stanowił:

„Środki i procedury określone w ustępach 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 56”.

6 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15) stanowi:

„1. Właściwa władza państwa członkowskiego może zwrócić się z wnioskiem do właściwej władzy innego państwa członkowskiego o przekazanie określonych informacji wskazanych w art. 1 ust. 1, w szczególnej sprawie. [...]”

Prawo niemieckie mające zastosowanie w latach 1995–1997

- 7 Zgodnie z § 1, 2 i 20 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) z dnia 7 września 1990 r. (BGBl. 1990 I, s. 1898), ze zmianami wynikającymi z ustawy z dnia 13 września 1993 r. (BGBl. 1993 I, s. 1569, zwanej dalej „EStG”), dywidendy, które otrzymuje osoba mająca miejsce zamieszkania w Niemczech, a zatem podlegająca tam nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego, są opodatkowane w tym państwie jako dochody kapitałowe.
- 8 Zgodnie z §. 27 ust. 1 Körperschaftsteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) z dnia 11 marca 1991 r. (BGBl. I 1991, s. 638), ze zmianami wynikającymi z ustawy z dnia 13 września 1993 r. (zwanej dalej „KStG”), dywidendy wypłacane przez spółki kapitałowe podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w Niemczech są opodatkowane tym podatkiem według stawki 30%. Oznacza to wypłatę 70% zysków przed opodatkowaniem oraz prawo do zaliczenia na poczet podatku 30/70, czyli 3/7 otrzymanych dywidend.
- 9 Na mocy § 36 ust. 2 zdanie drugie pkt 3 EStG, interpretowanego w świetle wyroku Trybunału z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-1835, owo prawo do zaliczenia na poczet podatku znajduje zastosowanie w odniesieniu do dywidend otrzymanych od spółek kapitałowych podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech lub w innym państwie członkowskim. W konsekwencji podatnikom podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego w Niemczech wspomniane prawo do zaliczenia na poczet podatku przysługuje, w przypadku gdy otrzymują dywidendy od spółek niemieckich lub od spółek zagranicznych.
- 10 Na podstawie § 36 ust. 2 zdanie drugie pkt 3 zdanie czwarte lit. b) EStG zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych wymaga przedstawienia zaświadczenia podatkowego, o którym mowa w § 44 i nast. KStG.

11 Paragraf 44 KStG przewiduje:

„1. Jeżeli podmiot podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu wykonuje świadczenia na własny rachunek, które w przypadku udziałowców odpowiadają dochodom w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 i 2 EStG, jest on zobowiązany z zastrzeżeniem ust. 2 do przedłożenia udziałowcom na ich żądanie zaświadczenia na urzędowo określonym formularzu, zawierającego następujące dane:

- 1) nazwisko/nazwa i adres udziałowca;
- 2) wysokość świadczeń;
- 3) data płatności;
- 4) kwota podatku dochodowego od osób prawnych podlegająca zaliczeniu na podstawie § 36 ust. 2 pkt 3 zdanie pierwsze EStG;
- 5) kwota podatku dochodowego od osób prawnych podlegająca zwrotowi w rozumieniu § 52; wystarczy, aby dane dotyczyły pojedynczej akcji, pojedynczego udziału lub pojedynczego prawa użytkowania;
- 6) wysokość świadczenia, dla którego składnik w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 1 jest uważany za wykorzystany;
- 7) wysokość świadczenia, dla którego składnik w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 4 jest uważany za wykorzystany.

[...]”

- ¹² Paragraf 175 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej), wprowadzony ustawą z dnia 16 marca 1976 r. (BGBl. 1976 I, s. 613, oraz sprostowanie, BGBl. 1977 I, s. 269), w wersji opublikowanej w dniu 1 października 2002 r. (BGBl. 2002 I, s. 3866, oraz sprostowanie, BGBl. 2003 I, s. 61, zwanej dalej „AO”), przewiduje:

„(1) Decyzja podatkowa zostaje wydana, uchylona lub zmieniona,

[...]

2. w razie wystąpienia zdarzenia, które wywołuje skutki podatkowe w odniesieniu do przeszłości (zdarzenie retroaktywne).

W przypadkach, o których mowa w zdaniu pierwszym pkt 2, termin określenia podatku rozpoczyna bieg z upływem roku kalendarzowego, w którym nastąpiło zdarzenie.

[...]”

- ¹³ W dniu 9 grudnia 2004 r. AO została zmieniona w zakresie ostatecznego charakteru decyzji podatkowych i ich zmiany w przypadku zdarzeń o skutku retroaktywnym przez Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (ustawę o transpozycji dyrektyw Unii Europejskiej do krajowego prawa podatkowego i o zmianie innych przepisów, BGBl. 2004 I, s. 3310, zwanej dalej „zmienioną AO”). Jak wynika z art. 8 tej ustawy zmieniającej, § 175 ust. 2 zdanie drugie zmienionej AO ma następujące brzmienie:

„Późniejsze wydanie lub przedłożenie zaświadczenia lub potwierdzenia nie jest uważane za zdarzenie retroaktywne”

- 14 W celu rozgraniczenia czasowego zakresu obowiązywania § 175 ust. 2 zdanie drugie zmienionej AO art. 97 § 9 ust. 3 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (ustawy wprowadzającej AO) z dnia 14 grudnia 1976 (BGBl. 1976 I, s. 3341, oraz sprostowanie BGBl. 1977 I, s. 667, zwanej dalej „EGAO”) sam został zmieniony i obecnie ma następujące brzmienie:

„Paragraf 175 ust. 2 zdanie drugie [zmienionej] AO ma zastosowanie, gdy zaświadczenie lub potwierdzenie zostanie przedłożone lub wydane po dniu 28 października 2004 r. [...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 15 H. Meilicke, mający miejsce zamieszkania w Niemczech, posiadał akcje spółek z siedzibą w Niderlandach i w Danii. W latach 1995–1997 otrzymał z tego tytułu dywidendy w łącznej kwocie 39 631,32 DEM, czyli 20 263,17 EUR.
- 16 Pismem z dnia 30 października 2000 r. skarżące przed sądem krajowym wniosły do Finanzamt o przyznanie prawa do zaliczenia 3/7 tych dywidend na poczet zobowiązania z tytułu podatku dochodowego ustalonego dla H. Meilicka.
- 17 Finanzamt oddalił powyższy wniosek, uzasadniając, że na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych zaliczony może zostać jedynie podatek dochodowy od osób prawnych należny od spółki podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech.

- 18 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym wniosły skargę na tę decyzję do Finanzgericht Köln (sądu finansowego w Kolonii), który postanowieniem z dnia 24 czerwca 2004 r. zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy § 36 ust. 2 pkt 3 [EStG], na mocy którego na poczet podatku dochodowego zaliczany jest jedynie podatek dochodowy od osób prawnych należny od spółki lub stowarzyszenia podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wysokości 3/7 przychodów w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 lub 2 EStG, jest zgodny z art. 56 ust. 1 WE oraz art. 58 ust. 1 lit. a) WE i art. 58 ust. 3 WE?”

- 19 W następstwie wyroku z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym zmieniły swoje wnioski pismami z dnia 7 stycznia 2005 r., 16 maja 2007 r. i 23 listopada 2007 r., żądając zaliczenia z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych nie w wysokości nie większej niż 3/7 spornych dywidend, lecz w wysokości 34/66 dywidend brutto z Danii i 35/65 dywidend brutto z Niderlandów.

- 20 Wyżej wymienionym wyrokiem w sprawie Meilicke i in. Trybunał (wielka izba) orzekł:

„Artykuły 56 WE i 58 WE muszą być interpretowane w taki sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów podatkowych, na mocy których w przypadku wypłaty dywidend przez spółkę kapitałową, akcjonariuszowi podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim przysługuje prawo do zaliczenia na poczet podatku kwoty obliczonej stosownie do stawki opodatkowania wypłacanych zysków podatkiem dochodowym od osób prawnych, w przypadku gdy spółka dokonująca wypłat ma siedzibę w tym samym państwie członkowskim, lecz nie w przypadku gdy spółka ta ma siedzibę w innym państwie członkowskim”.

- 21 W następstwie powyższego wyroku sąd krajowy uważa, że skarżącym w postępowaniu przed nim należy przyznać prawo do dwóch zaliczeń na poczet podatku kwoty obliczonej stosownie do stawki opodatkowania wypłaconych zysków podatkiem dochodowym od osób prawnych państw członkowskich, gdzie mają siedziby spółki wypłacające.
- 22 Finanzgericht Köln stwierdza natomiast, że w praktyce nie można ustalić kwot faktycznie wypłaconych z tytułu tego podatku w Niderlandach i w Danii. W konsekwencji sąd krajowy wyraża wątpliwości co do dalszego postępowania, w szczególności dotyczące konkretnego obliczenia pozwalającego ustalić wysokość podlegających zaliczeniu kwot podatku, jakich mogą żądać skarżące przed sądem krajowym. W tym względzie rzeczony sąd przewiduje trzy możliwe rozwiązania, tj. po pierwsze, stosowanie zasady krajowej stanowiącej, że podatek dochodowy od osób prawnych obciążający dywidendy zagraniczne jest zaliczany na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości ułamka mającego zastosowanie do dywidend brutto wypłacanych przez spółki krajowe, po drugie, dokonanie oszacowania stawki zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych obciążającego dywidendy zagraniczne, lub po trzecie, ustalenie tak dokładnie jak to możliwe kwot zapłaconych z tytułu zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych. W tym ostatnim przypadku sąd zastanawia się, jakie są niezbędne dowody, aby móc dokonać obliczenia zaliczenia na poczet podatku.
- 23 W tych okolicznościach Finanzgericht Köln ponownie postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:
- „1. Czy swoboda przepływu kapitału przewidziana w art. 56 ust. 1 WE i art. 58 ust. 1 lit. a) WE i art. 58 ust. 3 WE, zasada skuteczności i zasada effet utile stoją na przeszkodzie uregulowaniu takiemu jak § 36 ust. 2 zdanie drugie pkt 3 EStG [w brzmieniu obowiązującym w latach, których dotyczy spór (przed sądem krajowym)], zgodnie z którym podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości 3/7 dywidend brutto podlega zaliczeniu na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych, o ile nie pochodzą one z wypłat zysków, w odniesieniu do których przyjmuje się wykorzystanie kapitału własnego w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 1 KStG [w brzmieniu obowiązującym w latach, których dotyczy spór (przed sądem krajowym)], mimo że faktycznie zapłacony podatek dochodowy od osób

prawnych należny od dywidendy otrzymanej od spółki mającej siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego w rzeczywistości nie może zostać ustalony i mógłby być wyższy?

2. Czy swoboda przepływu kapitału [...], zasada skuteczności i zasada effet utile stoją na przeszkodzie uregulowaniu takiemu jak § 36 ust. 2 zdanie drugie pkt 3 zdanie czwarte lit. b) EStG [w brzmieniu obowiązującym w latach, których dotyczy spór (przed sądem krajowym)], zgodnie z którym zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych [na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych] wymaga przedstawienia zaświadczenia w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych, o którym mowa w § 44 i nast. KStG [w brzmieniu obowiązującym w latach, których dotyczy spór (przed sądem krajowym)], które powinno zawierać między innymi kwotę podatku dochodowego od osób prawnych podlegającą zaliczeniu oraz zestawienie wysokości świadczeń według poszczególnych składników podlegającego wykorzystaniu kapitału własnego na podstawie szczególnego podziału kapitału własnego w rozumieniu § 30 KStG [w brzmieniu obowiązującym w latach, których dotyczy spór (przed sądem krajowym)], mimo że w rzeczywistości nie można ustalić faktycznie zapłaconego zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych, który podlega zaliczeniu, ani też przedstawić [wskazanego] zaświadczenia dotyczącego dywidend zagranicznych?
3. Czy w razie rzeczywistej niemożliwości przedstawienia zaświadczenia w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych, o którym mowa w § 44 KStG [w brzmieniu obowiązującym w latach, których dotyczy spór (przed sądem krajowym)], i w braku możliwości ustalenia faktycznej zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych należnego od dywidendy zagranicznej, swoboda przepływu kapitału [...] nakazuje oszacowanie wysokości podatku dochodowego od osób prawnych i uwzględnienie w danym przypadku również uprzednich pośrednich obciążeń podatkiem dochodowym od osób prawnych?
- 4 a) Jeżeli na pytanie drugie zostanie udzielona odpowiedź przecząca i [zatem] zaświadczenie w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych będzie konieczne: czy zasady skuteczności i effet utile należy interpretować w ten

sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu takiemu jak wynikające z przepisów § 175 ust. 2 zdanie drugie [zmienionej] AO w związku z art. 97 § 9 ust. 3 EGAO, zgodnie z którym między innymi od dnia 29 października 2004 r. przedstawienie zaświadczenia w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych nie jest już uważane za zdarzenie retroaktywne, wskutek czego w razie ostatecznego ustalenia podatku dochodowego od osób fizycznych [w Niemczech] zaliczenie zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych zostaje pod względem proceduralnym uniemożliwione, przy czym nie został przyznany termin przejściowy dla dochodzenia zaliczenia zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych?

- b) Jeżeli na pytanie drugie zostanie udzielona odpowiedź twierdząca i [zatem] zaświadczenie w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych nie będzie konieczne: czy swobodę przepływu kapitału przewidzianą w art. 56 WE, zasady skuteczności i *effet utile* należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu takiemu jak § 175 ust. 1 pkt 1 AO, zgodnie z którym decyzja podatkowa powinna zostać zmieniona, jeśli wystąpi zdarzenie retroaktywne – jak na przykład przedstawienie zaświadczenia w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych – i tym samym w odniesieniu do dywidend niemieckich zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych jest możliwe również w przypadku ostatecznych decyzji w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych, podczas gdy nie byłoby to możliwe w przypadku dywidend zagranicznych z powodu braku zaświadczenia w sprawie [zagranicznego] podatku dochodowego od osób prawnych?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- ²⁴ Poprzez owo pytanie, odczytywane w związku z dwoma następnymi, sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 56 WE i art. 58 WE należy interpretować w ten sposób, że w braku przedstawienia dowodów wymaganych na podstawie przepisów

państwa członkowskiego, aby móc skorzystać z zaliczenia dotyczącego podatku dochodowego od osób prawnych obciążającego dywidendy, sprzeciwiają się one stosowaniu przepisu takiego jak § 36 ust. 2 zdanie drugie pkt 3 EStG, zgodnie z którym podatek dochodowy od osób prawnych obciążający dywidendy zagraniczne podlega zaliczeniu na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości ułamka podatku dochodowego od osób prawnych należnego od dywidend brutto wypłaconych przez spółki krajowe.

- 25 W uzasadnieniu ww. wyroku w sprawie Meilicke i in. Trybunał stwierdził przede wszystkim, że Finanzgericht Köln złożył wniosek o wydanie orzeczenia w trybie pre-judycjalnym przed wydaniem przez Trybunał ww. wyroku w sprawie Manninen.
- 26 Trybunał przypomniał następnie, że zgodnie z pkt 54 ww. wyroku w sprawie Manninen obliczenie kwoty podlegającej zaliczeniu na poczet podatku, do którego prawo przyznano akcjonariuszowi podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii, a który otrzymał dywidendy od spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinno uwzględniać podatek faktycznie zapłacony przez spółkę mającą siedzibę w owym innym państwie członkowskim taki, jaki wynika z przepisów ogólnych stosowanych do obliczenia podstawy opodatkowania oraz ze stawki podatku dochodowego od osób prawnych w tym ostatnim państwie członkowskim (ww. wyrok w sprawie Meilicke i in., pkt 15).
- 27 Uwzględniając, z jednej strony, żądanie skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym zaliczenia na poczet podatku odpowiadającego 34/66 przychodów w przypadku dywidend otrzymanych z Danii i 35/65 przychodów w przypadku dywidend otrzymanych z Niderlandów, a z drugiej strony stanowisko rządu niemieckiego, według którego w przypadku dywidend zagranicznych zaliczenie nie może być przyznane w formie zryczałtowanej w wysokości 3/7 otrzymanych dywidend, zaliczenie na poczet podatku powinno być związane ze stawką opodatkowania znajdującą zastosowanie w razie wypłaty dywidend zgodnie z przepisami dotyczącymi podatku dochodowego od osób prawnych państwa członkowskiego, na którego terytorium ma siedzibę spółka, która wypłaciła te dywidendy (ww. wyrok w sprawie Meilicke i in., pkt 16, 17), Trybunał potwierdził orzecznictwo wynikające z ww. wyroku w sprawie Manninen.

- 28 Z powyższego wynika, że poprzez swoją odpowiedź na pytanie prejudycjalne w ww. wyroku w sprawie Meilicke i in., przywołanym w pkt 20 niniejszego wyroku, Trybunał wykluczył, aby obliczenie zaliczenia na poczet podatku, do którego ma prawo akcjonariusz podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim w związku z dywidendami wypłaconymi przez spółkę kapitałową mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, mogło być dokonane na innej podstawie niż stawka opodatkowania wypłaconych zysków z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych mająca zastosowanie do spółki wypłacającej na podstawie prawa państwa członkowskiego jej siedziby.
- 29 Ponadto Trybunał orzekł już, że jeżeli państwo członkowskie stosuje system zapobiegania lub zmniejszania opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend wypłacanych rezydentom przez spółki będące rezydentami, powinno ono tak samo traktować wypłatę dywidend na rzecz rezydentów przez spółki niebędące rezydentami (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. s. I-7063, pkt 27–49; ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 29–55; wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 55).
- 30 W ramach tego rodzaju systemów sytuacja udziałowców będących rezydentami jednego państwa członkowskiego, którzy otrzymują dywidendy od spółki z siedzibą w tym samym państwie członkowskim, jest bowiem porównywalna do sytuacji udziałowców będących rezydentami tego państwa, otrzymujących dywidendy od spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, ponieważ zarówno dywidendy krajowe, jak i dywidendy zagraniczne mogą stanowić przedmiot, po pierwsze, opodatkowania kaskadowego – w przypadku udziałowców będących spółkami – a po drugie, podwójnego opodatkowania udziałowców wymiarze ekonomicznym – w przypadku końcowych udziałowców (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Lenz, pkt 31, 32, w sprawie Manninen, pkt 35, 36; a także w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 56).
- 31 W świetle tego orzecznictwa państwo członkowskie takie jak Republika Federalna Niemiec, w odniesieniu do swojego systemu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki będące rezydentami, jest zobowiązane do traktowania w taki

sam sposób dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki niebędące rezydentami. Oznacza to, że należy przetransponować ów system krajowy, w zakresie w jakim jest to możliwe, do sytuacji transgranicznych. Zatem w sytuacjach, w jakich nie jest możliwe uwzględnienie na poziomie krajowym opodatkowania podatkiem naliczonym dokonanego pośrednio z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, czego zbadanie należy do sądu krajowego, takiego uwzględnienia nie dokonuje się w odniesieniu do dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki niebędące rezydentami.

- 32 W kontekście takim jak w sprawie przed sądem krajowym zobowiązanie państwa członkowskiego do zneutralizowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym na poziomie osoby fizycznej będącej ostatnim beneficjentem dywidend zagranicznych jest ograniczone do odliczenia podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę wypłacającą z tytułu tych dywidend, zgodnie z prawem państwa członkowskiego jej siedziby, od podatku dochodowego od osób fizycznych podlegającego zapłacie przez akcjonariusza z tytułu tych dywidend.
- 33 Jak bowiem podnoszą Finanzamt Köln i rząd niemiecki, swoboda przepływu kapitału ustanowiona w art. 56 ust. 1 TFUE nie może skutkować zobowiązaniem państw członkowskich do wykroczenia poza uchylenie krajowego podatku od osób fizycznych podlegającego zapłacie przez akcjonariusza z tytułu otrzymanych dywidend zagranicznych i do dokonania zwrotu kwoty, która pochodzi z systemu fiskalnego innego państwa członkowskiego (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 52), bowiem w przeciwnym razie autonomia podatkowa pierwszego państwa członkowskiego zostanie ograniczona przez wykonywanie kompetencji podatkowych przez inne państwo członkowskie (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 47; wyroki: z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 30; a także z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-128/08 *Damseaux*, Zb.Orz. s. I-6823, pkt 25).
- 34 W świetle powyższego na pytanie pierwsze odczytywane w związku z dwoma następnymi należy odpowiedzieć, że w celu obliczenia kwoty zaliczenia na poczet podat-

ku, do którego ma prawo akcjonariusz podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim w związku z dywidendami wypłaconymi przez spółkę kapitałową mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, w braku przedstawienia dowodów wymaganych na podstawie przepisów pierwszego państwa członkowskiego art. 56 WE i 58 WE sprzeciwiają się stosowaniu przepisu takiego jak § 36 ust. 2 zdanie drugie pkt 3 EStG, zgodnie z którym podatek dochodowy od osób prawnych obciążający dywidendy zagraniczne podlega zaliczeniu na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych należnego od akcjonariusza w wysokości ułamka podatku dochodowego od osób prawnych należnego od dywidend brutto wypłacanych przez spółki pierwszego państwa członkowskiego. Obliczenie zaliczenia na poczet podatku powinno być dokonane w zależności od stawki opodatkowania wypłaconych zysków z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych mającej zastosowanie do spółki wypłacającej według prawa państwa członkowskiego jej siedziby, przy czym kwota podlegająca zaliczeniu nie może przekroczyć kwoty podatku dochodowego od osób fizycznych podlegającego zapłacie od dywidend otrzymanych przez akcjonariusza otrzymującego dywidendy w państwie członkowskim, w którym podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

- ³⁵ Poprzez pytania drugie i trzecie sąd krajowy dąży do ustalenia, czy art. 56 WE i 58 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one stosowaniu przepisu takiego jak § 36 ust. 2 zdanie drugie pkt 3 zdanie czwarte lit. b) EStG, zgodnie z którym stopień szczegółowości oraz forma przedstawienia dowodów, jakie powinien dostarczyć akcjonariusz podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim, aby móc w nim skorzystać z zaliczenia na poczet podatku w związku z otrzymaniem dywidend wypłaconych przez spółkę kapitałową mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, powinny być takie same jak te wymagane, gdy spółka wypłacająca ma siedzibę w pierwszym państwie członkowskim. W przypadku odpowiedzi twierdzącej sąd zastanawia się, jaki stopień szczegółowości powinny spełniać przedstawione dowody w celu ustalenia stawki zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych obciążającego dywidendy w celu określenia kwoty zaliczenia, do której ma prawo podmiot otrzymujący dywidendy, oraz w danym wypadku, czy art. 56 WE i 58 WE pozwalają sądowi krajowemu na oszacowanie rzeczony stawki podatku.

- 36 W celu udzielenia odpowiedzi na niniejsze pytania należy przede wszystkim podkreślić, że ponieważ stawka podatku dochodowego od osób prawnych od wypłaconych zysków mająca zastosowanie do spółki wypłacającej dywidendy jest decydująca dla obliczenia zaliczenia na poczet podatku, do którego ma prawo akcjonariusz w państwie członkowskim swojej siedziby lub miejsca zamieszkania, stawka ta powinna być określona w sposób tak dokładny, jak jest to możliwe. Jest zatem z góry wykluczone oparcie obliczenia tego zaliczenia na zwykłym oszacowaniu właściwej stawki.
- 37 Następnie należy stwierdzić, że z zasadą autonomii podatkowej państw członkowskich nieodłącznie związane jest to, że one ustalają, jakie zgodnie z ich własnym systemem krajowym są dowody wymagane w celu skorzystania z takiego zaliczenia.
- 38 Niemniej wykonywanie tej autonomii podatkowej państw członkowskich powinno następować w poszanowaniu wymogów wynikających z prawa Unii, w szczególności nałożonych przez postanowienia traktatu dotyczące swobody przepływu kapitału.
- 39 W tym względzie Trybunał miał już okazję stwierdzić, że ewentualne trudności związane z określeniem rzeczywiście zapłaconego w innym państwie członkowskim podatku nie mogą usprawiedliwiać ograniczenia swobodnego przepływu kapitału (zob. ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 54; ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 70).
- 40 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że przepisy krajowe takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, na mocy których ulga podatkowa jest przyznawana jedynie po przedstawieniu zaświadczenia zgodnego z systemem wewnętrznym danego państwa członkowskiego, bez żadnej możliwości wykazania przez akcjonariusza za pomocą innych dowodów i właściwych informacji podatku faktycznie zapłaconego przez spółkę wypłacającą dywidendy, stanowią ukryte ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, zakazane przez art. 65 ust. 3 TFUE (zob. wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 72).

- 41 Wprawdzie z orzecznictwa wynika, że konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych stanowi jeden z nadrzędnych względów interesu ogólnego, który może uzasadnić ograniczenie wykonywania gwarantowanych przez traktat podstawowych swobód, oraz że państwo członkowskie jest uprawnione do stosowania środków umożliwiających dokonywanie w sposób jasny i precyzyjny kontroli wysokości kwoty podlegającej w tym państwie członkowskim odliczeniu z tytułu wydatków poniesionych w innym państwie członkowskim (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. s. I-2471, pkt 31; a także z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. s. I-2057, pkt 24).
- 42 Jednakże aby dany przepis stanowiący ograniczenie mógł być uzasadniony, powinien być zgodny z zasadą proporcjonalności, w tym znaczeniu, że powinien być właściwy dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przezeń celu i nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 55, 56; a także ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 52).
- 43 Otóż uregulowanie krajowe, które w sposób bezwzględny uniemożliwia osobom podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w tym państwie członkowskim, które dokonały inwestycji za granicą, dostarczenia dowodów odpowiadających innym kryteriom, a w szczególności przedstawienia, niż przewidziane dla inwestycji krajowych przez przepisy pierwszego państwa członkowskiego, jest nie tylko sprzeczne z zasadą dobrej administracji, lecz przede wszystkim wykracza poza to, co jest konieczne do realizacji celu skuteczności kontroli podatkowych.
- 44 Nie można bowiem wykluczyć a priori, iż owi akcjonariusze są w stanie przedłożyć odpowiednie dowody, na podstawie których organ podatkowy państwa członkowskiego opodatkowania mogłoby w sposób jasny i precyzyjny skontrolować faktyczność i charakter poboru podatku dokonanego w innych państwach członkowskich (zob. analogicznie ww. wyroki: w sprawie Laboratoires Fournier, pkt 25; w sprawie Persche, pkt 53).

- 45 W odniesieniu do ciężaru dowodu i stopnia szczegółowości, jakie mają spełniać dowody wymagane w celu możliwości skorzystania z zaliczenia na poczet podatku w związku z dywidendami wypłaconymi przez spółkę kapitałową mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż organy podatkowe państwa członkowskiego mają prawo domagać się od podatnika wszelkich dowodów, które wydają się im konieczne dla oceny kwestii, czy spełnione są przesłanki korzyści podatkowej przewidziane przez dane przepisy i czy rzeczona korzyść może w związku z tym być przyznana (zob. wyrok z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, Zb.Orz. s. I-305, pkt 95 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 Taka ocena nie może być dokonywana w sposób zbyt formalistyczny, tak że przedstawienie dowodów, które nie są dostatecznie szczegółowe i nie są przedłożone w formie zaświadczenia dotyczącego podatku dochodowego od osób prawnych, przewidzianych przez przepisy państwa członkowskiego opodatkowania akcjonariusza, który otrzymał dywidendy spółki kapitałowej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, lecz które jednak pozwalają organom podatkowym państwa członkowskiego opodatkowania w sposób jasny i precyzyjny skontrolować, czy spełnione są warunki uzyskania korzyści podatkowej, organy te powinny uznać za równoważne przedstawieniu rzeczzonego zaświadczenia.
- 47 Jedynie w braku informacji dostarczonych przez zainteresowanego akcjonariusza, takich jak wymienione w punkcie poprzedzającym niniejszego wyroku, dane organy podatkowe mogą odmówić przyznania wnioskowanej korzyści podatkowej.
- 48 W tym względzie Trybunał uściślił już, że osłabienie przepływu informacji, jakie napotyka inwestor, nie jest problemem, na który miałyby odpowiadać dane państwo członkowskie (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 98).

- 49 W ramach tego wyroku, który dotyczy spółki otrzymującej dywidendy, ale ma zastosowanie także do osoby fizycznej znajdującej się w takiej samej sytuacji, Trybunał przypomina ponadto znaczenie dyrektywy 77/799, której celem jest zapobieganie oszustwom podatkowym.
- 50 W tym względzie okoliczność, że dla dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w państwach członkowskich innych niż państwo przyznające możliwość zaliczenia, administracja podatkowa tego ostatniego państwa członkowskiego może uciekać się do mechanizmu wzajemnej pomocy przewidzianego przez dyrektywę 77/799, nie oznacza, że jest ona zobowiązana do zwolnienia spółki otrzymującej dywidendy z dostarczenia jej dowodu zapłaty podatku przez spółkę dokonującą wypłat w innym państwie członkowskim (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 100).
- 51 Skoro więc dyrektywa 77/799 przewiduje uprawnienie krajowych organów podatkowych do zwracania się o informacje, których nie mogą same uzyskać, odniesienie w art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/799 do słowa „może” wskazuje na to, iż o ile organy te mają możliwość zwracania się z wnioskiem o informacje do właściwych organów innego państwa członkowskiego, o tyle zwrócenie się z takim wnioskiem nie jest w żaden sposób obowiązkowe. Do każdego z państw członkowskich należy dokonanie oceny konkretnych przypadków, w których brak jest informacji dotyczących czynności dokonanych przez podatników mających siedzibę na jego terytorium, oraz podjęcie decyzji, czy w tych przypadkach uzasadnione jest wystąpienie z wnioskiem o informacje do innego państwa członkowskiego (ww. wyrok w sprawach połączonych Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 101 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 52 W konsekwencji dyrektywa 77/799 nie wymaga od rzeczonych organów podatkowych, aby uciekały się one do mechanizmu wzajemnej pomocy przewidzianego przez tę dyrektywę za każdym razem, gdy informacje dostarczone przez tego akcjonariusza nie wystarczają do zbadania, czy spełnia on przesłanki określone przez przepisy krajowe w celu zastosowania prawa do zaliczenia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 102 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 53 W świetle powyższego na pytania drugie i trzecie należy odpowiedzieć, że w odniesieniu do stopnia szczegółowości, jaki powinny spełniać dowody wymagane w celu uzyskania zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do dywidend wypłaconych przez spółkę kapitałową mającą siedzibę w państwie członkowskim innym niż to, w którym podmiot otrzymujący dywidendy podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, art. 56 WE i 58 WE sprzeciwiają się stosowaniu przepisu takiego jak § 36 ust. 2 zdanie drugie pkt 3 zdanie czwarte lit. b) EStG, zgodnie z którym stopień szczegółowości oraz forma przedstawienia dowodów, jakie powinien dostarczyć taki podmiot, powinny być takie same jak te wymagane, gdy spółka wypłacająca ma siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania tego podmiotu otrzymującego dywidendy. Organy podatkowe tego ostatniego państwa członkowskiego mają prawo wymagać od tego podmiotu, aby dostarczył on dowody pozwalające im w sposób jasny i precyzyjny skontrolować, czy spełnione są warunki uzyskania zaliczenia na poczet podatku przewidziane przez przepisy krajowe, bez możliwości dokonania oszacowania tego zaliczenia.

W przedmiocie pytania czwartego

- 54 Poprzez pytanie czwarte sąd krajowy dąży do ustalenia, czy zasadę skuteczności należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu takiemu jak wynikające z przepisu § 175 ust. 2 zdanie drugie zmienionej AO w związku z art. 97 § 9 ust. 3 EGAO, które w sposób retroaktywny i bez ustanowienia okresu przejściowego nie pozwala osobie podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w danym państwie członkowskim na uzyskanie zaliczenia podatku dochodowego od osób prawnych obciążającego dywidendy wypłacone tej osobie przez spółkę kapitałową mającą siedzibę w innym państwie członkowskim poprzez przedstawienie zaświadczenia w sprawie tego podatku zgodnego z wymogami prawnymi pierwszego państwa członkowskiego albo dowodów umożliwiających jego organom podatkowym w sposób jasny i precyzyjny skontrolowanie, czy spełnione są warunki uzyskania tej korzyści podatkowej.

- 55 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wobec braku stosownych uregulowań Unii właściwymi przepisami postępowania, służącymi ochronie wynikających z prawa Unii praw jednostek, są – zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich – wewnętrzne przepisy tych państw, pod warunkiem jednak że nie są one mniej korzystne od uregulowań dotyczących podobnych sytuacji zaistniałych pod prawem wewnętrznym (zasada równoważności) i że nie czynią one praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania praw nadanych w porządku prawnym Unii (zasada skuteczności) (zob. wyroki: z dnia 7 stycznia 2004 r. w sprawie C-201/02 Wells, Rec. s. I-723, pkt 67; a także z dnia 19 września 2006 r. w sprawach połączonych C-392/04 i C-422/04 i-21 Germany i Arcor, Zb.Orz. s. I-8559, pkt 57).
- 56 Jeżeli chodzi o tę ostatnią zasadę, Trybunał uznał za zgodne z prawem Unii ustalenie rozsądnych terminów wniesienia skargi pod rygorem przedawnienia, w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie podatnika i zainteresowany organ administracji. Terminy takie nie czynią bowiem ze swej natury praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania praw nadanych w porządku prawnym Unii (wyrok z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. s. I-7141, pkt 19).
- 57 Ponadto w odniesieniu do zwrotu nienależnie pobranych podatków krajowych Trybunał wyjaśnił, że jeżeli sposoby zwrotu są zmienione przez prawo krajowe ze skutkiem wstecznym, zasada skuteczności wymaga, aby nowe przepisy zawierały system przejściowy umożliwiający jednostkom dysponowanie dostatecznym terminem po ich przyjęciu, aby móc wnieść wnioski o zwrot, jakie miały one prawo wnieść pod rządami dawnych przepisów (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. s. I-6325, pkt 38; a także z dnia 24 września 2002 r. w sprawie C-255/00 Grundig Italiana, Rec. s. I-s. 8003, pkt 37).
- 58 Z postanowienia odsyłającego wynika, że przepis § 175 ust. 2 zdanie drugie zmienionej AO w związku z art. 97 § 9 ust. 3 EGAO w wersji z dnia 9 grudnia 2004 r. zmienił prawo krajowe ze skutkiem wstecznym, bez systemu przejściowego umożliwiającego zainteresowanym akcjonariuszom dochodzenie ich prawa do zaliczenia na

poczet podatku. W konsekwencji zasada skuteczności sprzeciwia się takiej zmianie przepisów, jeżeli nie przyznaje ona podatnikom rozsądnego terminu do dochodzenia ich prawa do zaliczenia na poczet podatku podczas okresu przejściowego. Do sądu krajowego należy ustalenie tego terminu w celu umożliwienia akcjonariuszom dochodzenia rzeczonych praw, poprzez przedłożenie zaświadczenia w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych w rozumieniu przepisów krajowych, albo dowodów, o których mowa w pkt 54 niniejszego wyroku.

- 59 Z powyższego wynika, że na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, iż zasada skuteczności sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu takiemu jak wynikające z przepisu § 175 ust. 2 zdanie drugie zmienionej AO w związku z art. 97 § 9 ust. 3 zmienionej EGAO, które w sposób retroaktywny i bez ustanowienia okresu przejściowego nie pozwala na uzyskanie zaliczenia zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych obciążającego dywidendy wypłacone przez spółkę kapitałową mającą siedzibę w innym państwie członkowskim poprzez przedstawienie zaświadczenia w sprawie tego podatku zgodnego z przepisami państwa członkowskiego, w którym podmiot otrzymujący dywidendy podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu albo dowodów umożliwiających organom podatkowym tego państwa członkowskiego w sposób jasny i precyzyjny skontrolowanie, czy spełnione są warunki uzyskania korzyści podatkowej. Do sądu krajowego należy stwierdzenie, jaki jest rozsądny termin do przedstawienia rzeczonego zaświadczenia lub rzeczonych dowodów.

W przedmiocie kosztów

- 60 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) **W celu obliczenia kwoty zaliczenia na poczet podatku, do którego ma prawo akcjonariusz podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim w związku z dywidendami wypłaconymi przez spółkę kapitałową mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, w braku przedstawienia dowodów wymaganych na podstawie przepisów pierwszego państwa członkowskiego, art. 56 WE i 58 WE sprzeciwiają się stosowaniu przepisu takiego jak § 36 ust. 2 zdanie drugie pkt 3 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) z dnia 7 września 1990 r., ze zmianami wynikającymi z ustawy z dnia 13 września 1993 r., zgodnie z którym podatek dochodowy od osób prawnych obciążający dywidendy zagraniczne podlega zaliczeniu na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych należnego od akcjonariusza w wysokości ułamka podatku dochodowego od osób prawnych należnego od dywidend brutto wypłacanych przez spółki pierwszego państwa członkowskiego.**

Obliczenie zaliczenia na poczet podatku powinno być dokonane w zależności od stawki opodatkowania wypłaconych zysków z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych mającej zastosowanie do spółki wypłacającej według prawa państwa członkowskiego jej siedziby, przy czym kwota podlegająca zaliczeniu nie może przekroczyć kwoty podatku dochodowego od osób fizycznych podlegającego zapłacie od dywidend otrzymanych przez akcjonariusza otrzymującego dywidendy w państwie członkowskim, w którym podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

- 2) **W odniesieniu do stopnia szczegółowości, jaki powinny spełniać dowody wymagane w celu uzyskania zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do dywidend wypłaconych przez spółkę kapitałową mającą siedzibę w państwie członkowskim innym niż to, w którym podmiot otrzymujący dywidendy podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, art. 56 WE i 58 WE sprzeciwiają się stosowaniu przepisu takiego jak § 36 ust. 2 zdanie drugie pkt 3 zdanie czwarte lit. b) Einkommensteuergesetz z dnia 7 września 1990 r., ze zmianami wynikającymi z ustawy z dnia 13 września 1993 r., zgodnie z którym stopień szczegółowości oraz forma przedstawienia dowo-**

dów, jakie powinien dostarczyć taki podmiot powinny być takie same jak te wymagane, gdy spółka wypłacająca ma siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania tego podmiotu otrzymującego dywidendy.

Organy podatkowe tego ostatniego państwa członkowskiego mają prawo wymagać od tego podmiotu, aby dostarczył on dowody pozwalające im w sposób jasny i precyzyjny skontrolować, czy spełnione są warunki uzyskania zaliczenia na poczet podatku przewidziane przez przepisy krajowe, bez możliwości dokonania oszacowania tego zaliczenia.

- 3) Zasada skuteczności sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu takiemu jak wynikające z przepisu § 175 ust. 2 zdanie drugie Abgabenordnung (ordynacji podatkowej), zmienionej przez Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (ustawę o transpozycji dyrektyw Unii Europejskiej do krajowego prawa podatkowego i o zmianie innych przepisów) w związku z art. 97 § 9 ust. 3 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (ustawy wprowadzającej ordynację podatkową) z dnia 14 grudnia 1976 r., ze zmianami, które w sposób retroaktywny i bez ustanowienia okresu przejściowego nie pozwala na uzyskanie zaliczenia zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych obciążającego dywidendy wypłacone przez spółkę kapitałową mającą siedzibę w innym państwie członkowskim poprzez przedstawienie zaświadczenia w sprawie tego podatku zgodnego z przepisami państwa członkowskiego, w którym podmiot otrzymujący dywidendy podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu albo dowodów umożliwiających organom podatkowym tego państwa członkowskiego w sposób jasny i precyzyjny skontrolowanie, czy spełnione są warunki uzyskania korzyści podatkowej. Do sądu krajowego należy stwierdzenie, jaki jest rozsądny termin do przedstawienia rzeczonoego zaświadczenia lub rzeczonych dowodów.

Podpisy