

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 30. junija 2011 *

V zadevi C-262/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (Nemčija) z odločbo z dne 14. maja 2009, ki je prispela na Sodišče 13. julija 2009, popravljeno z odločbo z dne 10. avgusta 2009, ki je prispela na Sodišče 7. septembra 2009, v postopku

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

proti

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Jezik postopka: nemščina.

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Ilešič, E. Levits (poročevalec), M. Safjan, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,
sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 27. oktobra 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za W. Meilickeja, H. C. Weyde in M. Stöffler W. Meilicke in D. Rabback, odvetnika,
- za Finanzamt Bonn-Innenstadt G. Sasonow in F. Mlosch, zastopnika,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 13. januarja 2011,

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 56 ES in 58 ES, ki sta bila 1. decembra 2009 nadomeščena s členoma 63 PDEU in 65 PDEU.
- ² Ta predlog je bil vložen v okviru spora med W. Meilickejem, H. C. Weyde in M. Stöffler, dediči H. Meilickeja, preminulega 3. maja 1997, in Finanzamt Bonn-Innenstadt (davčni urad Bonn Center, v nadaljevanju: Finanzamt) glede obdavčitve dividend, ki so jih preminulemu v letih od 1995 do 1997 izplačale družbe, ki imajo sedež na Danskem in na Nizozemskem.

Pravni okvir

Pravo Skupnosti

- ³ V poglavju 4, naslovljenem „Kapital in plačila“, iz naslova III – „Prosti pretok oseb, storitev in kapitala“ tretjega dela Pogodbe ES, ki je posvečen politikam Evropske skupnosti, je člen 56(1) ES določal:

„V okviru določb tega poglavja so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.“

4 Člen 58(1) ES je določal:

„Določbe člena 56 ne posegajo v pravice držav članic, da:

- a) uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital;

[...]“

5 Člen 58(3) ES je določal:

„Ukrepi in postopki iz odstavkov 1 in 2 ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56.“

6 Člen 2(1) Direktive Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (77/799/EGS) (UL L 336, str. 15) določa:

„Pristojni organ države članice lahko zahteva od pristojnega organa druge države članice, da predloži informacije, navedene v členu 1(1), v posameznem primeru. [...]“

Upoštevno nemško pravo v letih od 1995 do 1997

- 7 V skladu s členi 1, 2 in 20 zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) z dne 7. septembra 1990 (BGBl. 1990 I, str. 1898), kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 13. septembra 1993 (BGBl. 1993 I, str. 1569, v nadaljevanju: EStG), so dividende, do katerih je upravičena oseba, ki ima stalno prebivališče in je torej neomejeno davčno zavezana za dohodnino v Nemčiji, v tej državi obdavčljive kot dobiček iz kapitala.
- 8 V skladu s členom 27(1) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz) z dne 11. marca 1991 (BGBl. 1991 I, str. 638), kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 13. septembra 1993 (v nadaljevanju: KStG), so dividende, ki so jih izplačale kapitalske družbe, ki so neomejeno davčno zavezane v Nemčiji, iz naslova tega davka obdavčene 30-odstotno. To dejstvo se izkaže z izplačilom 70 % dobičkov pred obdavčitvijo in davčnim odbitkom 30/70, kar je 3/7 prejetih dividend.
- 9 Na podlagi člena 36(2), drugi stavek, točka 3, EStG, kot je razlagan ob upoštevanju sodbe Sodišča z dne 6. marca 2007 v zadevi Meilicke in drugi (C-292/04, ZOdl., str. I-1835), se ta davčni odbitek uporablja le za dividende, ki jih izplačajo kapitalske družbe, ki so neomejeno davčno zavezane v Nemčiji ali v drugi državi članici. Zato imajo neomejeni davčni zavezanci za dohodnino v Nemčiji pravico do tega davčnega odbitka, če jim dividende izplačajo nemške družbe ali tuje družbe.
- 10 V skladu s členom 36(2), drugi stavek, točka 3, četrti stavek, točka (b), EStG se davek od dohodkov pravnih oseb ne odbije zlasti tedaj, kadar ni potrdila o plačilu davka iz člena 44 in naslednjih KStG.

11 Člen 44 KStG določa:

„1. Če družba, ki je neomejeno davčno zavezana za plačilo davka, za svoj račun opravi plačila, ki za družbenike pomenijo dohodke v smislu člena 20(1), točki 1 ali 2, EStG, je s pridržkom iz odstavka 2 zavezana na zahtevo teh družbenikov izdati potrdilo o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb po vzorcu, ki ga je predpisal organ in ki vsebuje te podatke:

1. ime in naslov družbenika;
2. znesek plačil;
3. datum plačila;
4. znesek davka od dohodkov pravnih oseb, ki se lahko odbije na podlagi člena 36(2), točka 3, prvi stavek, EStG;
5. znesek davka od dohodkov pravnih oseb, ki se povrne v smislu člena 52; zadostuje, da se podatek nanaša na delnico, delež ali posamezno užitniško pravico;
6. delež, v katerem se za plačilo šteje, da je bila zanj uporabljena postavka kapitala iz člena 30(2), točka 1;
7. delež, v katerem se šteje, da je bila zanj uporabljena postavka kapitala iz člena 30(2), točka 4.

[...]“

- ¹² Člen 175 zakona o davkih (Abgabenordnung), ki je bil uveden z zakonom z dne 16. marca 1976 (BGBl. 1976 I, str. 613, in popravek v BGBl. 1977 I, str. 269), v različici, objavljeni 1. oktobra 2002 (BGBl. 2002 I, str. 3866, in popravek v BGBl. 2003 I, str. 61, v nadaljevanju: AO), določa:

„(1) Odločba o odmeri davka se izda, razveljavi ali spremeni,

[...]

2. če nastopi dogodek, ki ima z davčnega vidika učinek na preteklost (retroaktivni dogodek).

V primerih iz prvega stavka, točka 2, začne rok za določitev davka teči po poteku koledarskega leta, v katerem je nastopil dogodek.

[...]“

- ¹³ AO je bil, kar zadeva dokončnost odločb o odmeri davka in njihovo spremembo ob retroaktivnih dogodkih, 9. septembra 2004 spremenjen z zakonom za prenos direktiv Evropske unije v notranje davčno pravo in o spremembi drugih predpisov (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften, BGBl. 2004 I, str. 3310, v nadaljevanju: spremenjeni AO). Člen 175(2), drugi stavek, spremenjenega AO, kot izhaja iz člena 8 tega zakona o spremembah, določa:

„Naknadna izdaja ali predložitev dokazila ali potrdila ni retroaktivni dogodek.“

- 14 Zaradi omejitve časovne uporabe člena 175(2), drugi stavek, spremenjenega AO je bil spremenjen tudi člen 97(9), tretji pododstavek, zakona o izvajanju zakona o davkih (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) z dne 14. decembra 1976 (BGBl. 1976 I, str. 3341, in sprememba v BGBl. 1977 I, str. 667, v nadaljevanju: EGAO), tako da je odtlej določal:

„Člen 175(2), drugi stavek [spremenjenega] AO se uporablja [...], če je dokazilo ali potrdilo predloženo ali izdano po 28. oktobru 2004. [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 15 H. Meilicke, ki je imel stalno prebivališče v Nemčiji, je bil lastnik delnic družb, ki imajo sedež na Nizozemskem in na Danskem. V letih od 1995 do 1997 je iz tega naslova prejel dividende v višini 39.631,32 DEM, kar je 20.263,17 EUR.
- 16 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari so z dopisom z dne 30. oktobra 2000 od Finanzamt zahtevale davčni odbitek v višini 3/7 teh dividend, ki ga je treba odbiti od dohodnine, odmerjene H. Meilickeju.
- 17 Finanzamt je ta predlog zavrnil, češ da se lahko od dohodnine odbije le davek od dohodkov pravnih oseb, ki je naložen družbi, ki je za davek od dohodkov pravnih oseb neomejeno davčno zavezana v Nemčiji.

- 18 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari so zoper to odločbo vložile tožbo pri Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu), ki je z odločbo z dne 24. junija 2004 Sodišču postavilo to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali je člen 36(2), točka 3, [EStG], v skladu s katerim se od dohodnine v višini 3/7 dohodka v smislu člena 20(1), točka 1 ali 2, EStG odbije le davek od dohodka pravnih oseb neomejeno davčno zavezane gospodarske družbe ali združenja, združljiv s členoma 56(1) ES ter 58(1)(a) in (3) ES?“

- 19 Po sodbi z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, Recueil, str. I-7477) so tožeče stranke spremenile vprašanje z vlogami z dne 7. januarja 2005, 16. maja 2007 in 23. novembra 2007, s katerimi niso več zahtevale davčnega odbitka iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb do višine 3/7 spornih dividend, ampak do višine 34/66 bruto danskih dividend in 35/65 bruto nizozemskih dividend.

- 20 Sodišče je z zgoraj navedeno sodbo Meilicke in drugi razsodilo:

„Člena 56 ES in 58 ES je treba razlagati tako, da nasprotujeta davčni ureditvi, na podlagi katere ima pri izplačilu dividend kapitalske družbe delničar, ki je neomejeno davčno zavezan v državi članici, pravico do davčnega odbitka, izračunanega v sorazmerju s stopnjo obdavčitve dobička, izplačanega na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb, le če ima družba, ki izplača dividende, sedež v isti državi članici, ne pa, če ima ta družba sedež v drugi državi članici.“

- 21 Po tej sodbi predložitveno sodišče meni, da je tožečim strankam v postopku v glavni stvari treba priznati pravico do dveh finančnih odbitkov, izračunanih sorazmerno s stopnjo obdavčitve dobička, izplačanega na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb v državah članicah, v katerih imajo sedež družbe, ki izplačajo dividende.
- 22 Vendar Finanzgericht Köln ugotavlja, da zneskov, ki so bili iz naslova tega davka plačani na Nizozemskem in Danskem, v praksi ni mogoče ugotoviti. Zato predložitveno sodišče dvomi o nadaljnjih korakih, zlasti v zvezi z dejanskim izračunom, ki bi moral omogočiti določitev zneska davčnih dobitkov, ki ga lahko uveljavljajo tožeče stranke v postopku v glavni stvari. V zvezi s tem se predložitvenemu sodišču ponujajo tri mogoče rešitve, in sicer, prvič, uporaba nacionalne določbe, ki določa, da se davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni izplačilo tujih dividend, odbije od dohodnine v deležu, ki se uporablja za bruto dividende, ki jih izplačajo domače pravne osebe, drugič, ocena stopnje tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje delnice, ali tretjič, čim natančnejša ugotovitev zneskov iz naslova tujega davka od dohodkov pravnih oseb. V tem zadnjem primeru se sprašuje, katere dokaze je treba predložiti za izračun davčnega odbitka.
- 23 Finanzgericht Köln je v teh okoliščinah znova prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali prosti pretok kapitala iz členov 56(1) ES ter 58(1)(a) in (3) ES, načelo učinkovitosti in načelo polnega učinka nasprotujejo ureditvi – kot je člen 36(2), drugi stavek, točka 3, EStG (v različici, ki je veljala v upoštevni letih [postopka v glavni stvari]) – v skladu s katero se davek od dohodkov pravnih oseb v višini 3/7 bruto dividend odbije od dohodnine, če te ne izvirajo iz izplačil, za katera se lastni kapital šteje za uporabljen v smislu člena 30(2), točka 1, KStG (v različici, ki je veljala

v upoštevni letih [postopka v glavni stvari]), čeprav dejansko plačani davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni dividendo, prejeto od družbe s sedežem v tujini v ES, dejansko ni ugotovljiv in bi lahko bil višji?

2. Ali prosti pretok kapitala [...], načelo učinkovitosti in načelo polnega učinka nasprotujejo ureditvi – kot je člen 36(2), drugi stavek, točka 3, četrti stavek, točka (b), EStG (v različici, ki je veljala v upoštevni letih [postopka v glavni stvari]) – v skladu s katero se za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb [od dohodnine] zahteva predložitev potrdila o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 in naslednjih KStG (v različici, ki je veljala v upoštevni letih [postopka v glavni stvari]), ki mora med drugim vsebovati znesek odbitnega davka od dohodkov pravnih oseb in sestavo plačila, izkazano po različnih delih uporabljivega lastnega kapitala na podlagi posebne razčlenitve lastnega kapitala v smislu člena 30 KStG (v različici, ki je veljala v upoštevni letih [postopka v glavni stvari]), čeprav dejansko plačanega tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ki se želi odbiti, dejansko ni mogoče ugotoviti in je [navedeno] potrdilo glede tujih dividend skoraj nemogoče pridobiti?

3. Ali načelo prostega pretoka kapitala [...] – kadar dejansko ni mogoče predložiti potrdila o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 KStG (v različici, ki je veljala v upoštevni letih [postopka v glavni stvari]) in ugotoviti dejansko plačanega davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tujo dividendo – zahteva, da se oceni višina [obdavčitve] z davkom od dohodkov pravnih oseb in se pri tem po potrebi upoštevajo tudi posredne vstopne obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb?

4. a) Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen in je [torej] potrebno potrdilo o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, ali je treba načelo učinkovitosti in načelo polnega učinka razumeti tako, da nasprotujeta ureditvi – kot je člen 175(2),

drugi stavek, [spremenjenega] AO v povezavi s členom 97(9), tretji pododstavek, EGAO – v skladu s katero se med drugim predložitev potrdila o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb od 29. oktobra 2004 ne šteje več za retroaktivni dogodek, s čimer je procesnopravno onemogočeno odbitje tujega davka od dohodkov pravnih oseb pri odločbah o odmeri [dohodnine, dolgovane v Nemčiji], ki so postale dokončne, ne da bi bil določen prehodni rok za uveljavljanje odbitka tujega davka od dohodkov pravnih oseb?

- b) Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen in [torej] potrdilo o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb ni potrebno, ali je treba prosti pretok kapitala iz člena 56 ES, načelo učinkovitosti in načelo polnega učinka razumeti tako, da nasprotujejo ureditvi – kot je člen 175(1), prvi stavek, točka 2, AO – v skladu s katero je treba odločbo o odmeri davka spremeniti, če nastopi retroaktivni dogodek, kot je predložitev potrdila o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, in je s tem glede nemških dividend odbitek davka od dohodkov pravnih oseb mogoč tudi pri odločbah o odmeri dohodnine, ki so postale dokončne, medtem ko to pri tujih dividendah zaradi neobstoja potrdila o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb ne bi bilo mogoče?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- ²⁴ Predložitveno sodišče s tem vprašanjem, v povezavi z naslednjima, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da ob nepredložitvi dokazov, ki so z zakonodajo države članice zahtevani za pravico do davčnega odbitka od davka od

dohodkov pravnih oseb, ki je obremenil dividende, nasprotujeta uporabi določbe, kot je člen 36(2), drugi stavek, točka 3, EStG, v skladu s katero se davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende, odbije od dohodnine v višini deleža davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni bruto dividende, ki jih izplačajo domače pravne osebe.

²⁵ Sodišče je v obrazložitvi zgoraj navedene sodbe Meilicke in drugi najprej navedlo, da je Finanzgericht Köln predlog za sprejetje predhodne odločbe vložilo, preden je bila izdana zgoraj navedena sodba Manninen.

²⁶ Sodišče je nato spomnilo, da je v skladu s točko 54 navedene sodbe Manninen treba pri izračunu odbitka davka za delničarja, neomejeno zavezanega na Finskem, ki je prejel dividende od družbe s sedežem v drugi državi članici, upoštevati davek, ki ga je dejansko plačala družba s sedežem v drugi državi članici, kot izhaja iz splošnih pravil o izračunu osnove za odmero davka in iz davčne stopnje od dohodkov pravnih oseb v tej drugi državi članici (zgoraj navedena sodba Meilicke in drugi, točka 15).

²⁷ Ob upoštevanju – po eni strani – zahtevka tožečih strank v postopku v glavni stvari za priznanje davčnega odbitka, ki ustreza 34/66 danskih dividend in 35/65 nizozemskih dividend, in – po drugi strani – stališča nemške vlade, v skladu s katerim v primeru tujih delnic davčni odbitek ne bi mogel biti pavšalno priznan v višini 3/7 prejetih dividend, saj mora biti davčni odbitek vezan na davčno stopnjo, ki se uporablja za dobičke, izplačane v skladu z zakonodajo o davku od dohodkov pravnih oseb države članice na ozemlju, kjer ima pravna oseba, ki je izplačala te dividende, sedež (zgoraj navedena sodba Meilicke in drugi, točki 16 in 17), je Sodišče potrdilo sodno prakso, ki izhaja iz zgoraj navedene sodbe Manninen.

- 28 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je Sodišče z odgovorom na vprašanje za predhodno odločanje v zgoraj navedeni sodbi Meilicke, na katero se sklicuje v točki 20 te sodbe, izključilo možnost za izračun davčnega odbitka, do katerega je v zvezi z dividendami, ki jih izplača kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici, upravičen delničar, ki je neomejeno davčno zavezan v državi članici, na drugi podlagi kot po stopnji obdavčitve dobička, izplačanega na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za družbo, ki izplača dividende, v skladu s pravom države članice, v kateri ima sedež.
- 29 Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da kadar država članica pozna sistem preprečevanja ali zmanjšanja verižne obdavčitve ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja za dividende, ki jih družbe rezidentke izplačajo rezidentom, mora dividende, ki jih rezidentom izplačajo družbe nerezidentke, obravnavati enako (glej v tem smislu sodbo z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz, C-315/02, ZOdl., str. I-7063, točke od 27 do 49; zgoraj navedeno sodbo Manninen, točke od 29 do 55, in sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 55).
- 30 V okviru teh sistemov je namreč položaj delničarjev rezidentov države članice, ki prejmejo dividende od družbe s sedežem v isti državi članici, primerljiv s položajem njenih delničarjev rezidentov, ki prejmejo dividende od družbe s sedežem v drugi državi članici, če so tako dividende domačega izvora kakor dividende tujega izvora lahko v primeru družb delničark predmet verižne obdavčitve in v primeru končnih delničarjev ekonomskega dvojnega obdavčenja (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Lenz, točki 31 in 32; Manninen, točki 35 in 36, ter Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 56).
- 31 Glede na to sodno prakso mora država članica, kot je Zvezna republika Nemčija, ob upoštevanju svojega sistema preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend, ki jih rezidentom izplačajo družbe nerezidentke, enakovredno obravnavati

dividende, ki jih rezidentom izplačajo družbe rezidentke. To pomeni, da je treba nacionalni sistem kolikor mogoče uporabiti za čezmejne primere. Tako v položajih, za katere upoštevanje posredne obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb ni mogoče na nacionalni ravni, kar mora preveriti nacionalno sodišče, takšnega upoštevanja ne sme biti v zvezi z dividendami, ki jih rezidentom izplačajo družbe nerezidentke.

³² V okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, je obveznost države članice za izničenje ekonomskega dvojnega obdavčevanja na ravni fizične osebe, končnega prejemnika tujih dividend, omejena na to, da davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je za te dividende plačala družba, ki izplača dividende, v skladu s pravom države članice, v kateri ima sedež, odšteje od dohodnine, ki jo mora delničar plačati iz naslova navedenih dividend.

³³ Kot namreč trdita Finanzamt in nemška vlada, prosti pretok kapitala iz člena 56(1) ES državam članicam ne sme naložiti, da naredijo več kot to, da razveljavijo nacionalno odmero dohodnine, ki jo mora plačati delničar iz naslova prejetih tujih dividend, in povrnejo znesek, ki izhaja iz davčnega sistema druge države članice (glej po analogiji sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 52), sicer se tvega, da davčno avtonomijo prve države članice omeji izvajanje davčne pristojnosti druge države članice (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 47, ter sodbi z dne 20. maja 2008 v zadevi *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 30, in z dne 16. julija 2009 v zadevi *Damseaux*, C-128/08, ZOdl., str. I-6823, točka 25).

³⁴ Glede na zgoraj navedeno je na prvo postavljeno vprašanje v povezavi z naslednjima treba odgovoriti, da člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta temu, da se za izračun zneska

davčnega odbitka, do katerega je upravičen delničar, ki je neomejeno davčno zavezan v državi članici, v zvezi z dividendami, ki jih izplača kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici, ob nepredložitvi dokazov, ki so zahtevani z zakonodajo prve države članice, uporabi določba, kot je člen 36(2), drugi stavek, točka 3, EStG, v skladu s katero se davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende, odbije od dohodnine delničarja v višini deleža davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni bruto dividende, ki jih izplačajo družbe prve države članice. Izračun davčnega odbitka je treba opraviti sorazmerno s stopnjo obdavčitve dobička, plačanega na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za družbo, ki izplača dividende, v skladu s pravom države članice, v kateri ima sedež, ne da bi znesek, ki ga je treba odbiti, mogel preseči znesek dohodnine, ki jo je treba plačati od dividend, ki jih je prejel upravičeni delničar v državi članici, v kateri je neomejeno davčno zavezan.

Drugo in tretje vprašanje

- ³⁵ Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem sprašuje, ali je treba člena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujeta uporabi določbe, kot je člen 36(2), drugi stavek, točka 3, četrti stavek, točka (b), EStG, na podlagi katere morata biti natančnost in oblika predložitve dokazov, ki jih mora predložiti delničar, ki je neomejeno davčno zavezan v državi članici, zato da bi imel tam pravico do davčnega odbitka glede prejetja dividend, ki jih je izplačala kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici, enaki tistima, ki se zahtevata, če ima družba, ki izplača dividende, sedež v prvi državi članici. Če je odgovor pritrdilen, se sprašuje, kako podrobni morajo biti dokazi, ki so predloženi zaradi ugotovitve davčne stopnje tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ki je bremenil dividende, da bi se določil znesek davčnega odbitka, do katerega je upravičen prejemnik, in po potrebi, ali člena 56 ES in 58 ES nacionalnemu sodišču omogočata oceno navedene stopnje obdavčitve.

- 36 Za odgovor na ti vprašanji je treba najprej poudariti, da mora biti stopnja obdavčitve dobička, izplačanega iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za družbo, ki izplača dividende, in ki je odločilna za izračun davčnega odbitka, do katerega ima delničar pravico v državi članici stalnega prebivališča, ugotovljena kar najnatančneje. Tako je že takoj izključeno, da bi izračun tega davčnega odbitka temeljil na preprosti oceni upoštevne stopnje.
- 37 Dalje je treba ugotoviti, da je sestavni del načela davčne avtonomije držav članic to, da določijo, kateri dokazi se v skladu z njihovim nacionalnim sistemom zahtevajo za pravico do takega davčnega odbitka.
- 38 Vendar je treba to davčno avtonomijo držav članic izvajati ob spoštovanju zahtev, ki izhajajo iz prava Unije, zlasti tistih, ki jih določajo določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala.
- 39 V tem pogledu je sodišče že imelo priložnost pojasniti, da morebitne težave pri ugotovitvi dejansko plačanega davka v drugi državi članici ne morejo upravičevati take ovire za prosti pretok kapitala (glej zgoraj navedeni sodbi Manninen, točka 54, in Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 70).
- 40 V tem primeru je treba ugotoviti, da nacionalna zakonodaja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari – v skladu s katero se odbitek davka prizna pod pogojem, da je predloženo potrdilo, skladno z notranjim sistemom zadevne države članice, ne da bi delničar imel možnost z drugimi ustreznimi podatki in informacijami dokazati znesek davka, ki ga je dejansko plačala družba, ki izplačuje dividende – pomeni prikrito omejevanje prostega pretoka kapitala, ki je prepovedano v odstavku 3 člena 65 PDEU (glej po analogiji sodbo z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C-318/07, ZOdl., str. I-359, točka 72).

- 41 Iz sodne prakse je res razvidno, da potreba po zagotavljanju učinkovitosti davčnega nadzora pomeni višji razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev izvajanja s Pogodbo zagotovljenih temeljnih svoboščin, in da je državi članici tako dovoljeno uporabiti ukrepe, ki dopuščajo jasno in natančno preverjanje zneska stroškov, ki jih je mogoče odšteti v tej državi članici in ki so bili uveljavljeni v drugi državi članici (glej zlasti sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer, C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 31, in z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 24).
- 42 Vendar mora omejitveni ukrep, zato da je lahko upravičen, spoštovati načelo sorazmernosti, tako da mora biti primeren za zagotovitev uresničitve zastavljenega cilja in ne sme preseči tistega, kar je nujno, da se ta cilj doseže (glej zlasti sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točki 55 in 56, in zgoraj navedeno sodbo Persche, točka 52).
- 43 Ureditev države članice, ki bi osebam, ki so neomejeno davčno zavezane za plačilo dohodnine v tej državi članici in ki so vlagale v kapitalske družbe s sedežem v drugi državi članici, absolutno prepovedovala predložitev dokazov, ki zlasti glede predložitve dokazov ustrezajo drugim merilom kot tistim, ki so z zakonodajo prve države članice predpisana za nacionalna vlaganja, ne bi le nasprotovala načelu dobrega upravljanja, ampak bi predvsem presegla to, kar je nujno za doseg cilja učinkovitosti davčnega nadzora.
- 44 Ni namreč mogoče *a priori* izključiti, da so navedeni delničarji sposobni predložiti ustrezne dokaze, ki davčnim organom države članice, v kateri obstaja davčni dolg, omogočajo jasno in natančno preverjanje resničnosti in značilnosti davčnih odtegljajev, opravljenih v drugih državah članicah (glej po analogiji zgoraj navedeni sodbi Laboratoires Fournier, točka 25, in Persche, točka 53).

- ⁴⁵ Glede dokaznega bremena in stopnje natančnosti dokazov, ki so zahtevani za pravico do davčnega odbitka v zvezi z delnicami, ki jih je izplačala kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici, je treba spomniti, da je Sodišče že razsodilo, da lahko davčni organi neke države članice od davčnega zavezanca zahtevajo dokaze, o katerih menijo, da so nujni za presojo, ali so izpolnjeni pogoji za davčno ugodnost, določeno v obravnavani zakonodaji, in ali je zato treba navedeno davčno ugodnost priznati (glej sodbo z dne 10. februarja 2011 v združenih zadevah Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, ZOdl., str. I-305, točka 95 in navedena sodna praksa).
- ⁴⁶ Taka presoja ne sme biti opravljena preveč formalistično, tako da morajo ti organi predložitev dokazov, ki niso tako podrobni in nimajo oblike potrdila o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, določenih z zakonodajo države članice obdavčitve delničarja, ki je prejel dividende od kapitalske družbe s sedežem v drugi državi članici, ki pa vseeno omogočajo davčnim organom države članice obdavčitve jasno in natančno preverjanje tega, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev davčne ugodnosti, šteti za enakovredno predložitvi navedenega potrdila.
- ⁴⁷ Samo če zadevni delničar ne predloži informacij, kakršne so navedene v prejšnji točki te sodbe, smejo zadevni davčni organi zavriniti zahtevano davčno ugodnost.
- ⁴⁸ Namreč, kot je Sodišče že razsodilo, neobstoj pretoka informacij za vlagatelja ni težava, ki jo mora reševati zadevna država članica (glej zgoraj navedeno sodbo Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, točka 98).

- 49 Sodišče v tisti sodbi, ki se nanaša na družbo prejemnico dividend, ki pa velja tudi za fizično osebo v enakem položaju, poleg tega pojasnjuje razsežnost Direktive 77/799, katere cilj je preprečitev davčne utaje.
- 50 V zvezi s tem dejstvo, da lahko za dividende, ki jih izplačajo družbe s sedežem v drugih državah članicah kot v tisti, ki prizna davčni odbitek, davčna uprava zadnje uporabi mehanizem medsebojne pomoči, določen v Direktivi 77/799, ne pomeni, da je dolžna družbo prejemnico dividend razrešiti obveznosti, da ji predloži dokaz o davku, ki ga je družba, ki izplača dividende, plačala v drugi državi članici (glej zgoraj navedeno sodbo *Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen*, točka 100).
- 51 Ker namreč Direktiva 77/799 predvideva možnost, da nacionalni davčni organi zahtevajo informacije, ki jih ne morejo pridobiti same, uporaba izraza „lahko“ v členu 2(1) Direktive 77/799 kaže na to, da čeprav imajo ti organi sicer možnost zahtevati informacije od pristojnega organa druge države članice, taka zahteva nikakor ne pomeni obveznosti. Vsaka država članica mora sama presoditi posebne primere, v katerih ni informacij o transakcijah, ki so jih opravili davčni zavezanci s sedežem na njenem ozemlju, in odločiti, ali ti primeri utemeljujejo predložitev zahteve za informacije drugi državi članici (zgoraj navedena sodba *Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen*, točka 101 in navedena sodna praksa).
- 52 Zato se z Direktivo 77/799 od teh davčnih organov ne zahteva, da vselej uporabijo sistem medsebojne pomoči, ki je določen s to direktivo, kadar informacije, ki jih je predložil ta delničar, ne zadoščajo za preveritev, ali ta izpolnjuje pogoje, ki jih nacionalna zakonodaja določa za pravico do davčnega odbitka (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen*, točka 102 in navedena sodna praksa).

- 53 Glede na zgoraj navedeno je na drugo in tretje postavljeno vprašanje glede tega, kako natančni morajo biti dokazi, zahtevani za pravico do davčnega odbitka v zvezi z delnicami, ki jih je izplačala kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici od tiste, v kateri je upravičenec neomejeno davčno zavezan, treba odgovoriti, da je treba člena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujeta uporabi določbe, kot je člen 36(2), drugi stavek, točka 3, četrti stavek, točka (b), EStG, na podlagi katere morata biti natančnost in oblika predložitve dokazov, ki jih mora predložiti tak upravičenec, enaki tistima, ki se zahtevata, če ima družba, ki izplača dividende, sedež v državi članici obdavčitve tega upravičenca. Davčni organi te zadnje države članice imajo pravico, da od navedenega upravičenca zahtevajo predložitev dokazov, ki jim omogočajo jasno in natančno preverjanje, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev davčnega odbitka, določenega v nacionalni zakonodaji, ne da bi bilo mogoče ta davčni odbitek oceniti.

Četrto vprašanje

- 54 Predložitveno sodišče želi s četrtim vprašanjem izvedeti, ali je treba načelo učinkovitosti razlagati tako, da nasprotuje ureditvi – kot je člen 175(2), drugi stavek, spremenjenega AO v povezavi s členom 97(9), tretji pododstavek, EGAO – ki retroaktivno in brez določitve prehodnega obdobja onemogoča osebi, ki je davčno zavezana v zadevni državi članici, da pridobi odbitje tujega davka družb, ki je bremenil dividende, ki jih je tej osebi izplačala kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici, s predložitvijo potrdila o plačilu tega davka skladno z zahtevami iz zakonodaje prve države članice ali dokazov, ki njenim davčnim organom omogočajo jasno in natančno preverjanje tega, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev te davčne ugodnosti.

- 55 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso, kadar ni ureditve Unije s tega področja, natančna postopkovna pravila za zaščito pravic, ki jih imajo osebe na podlagi prava Unije, določena v notranjem pravnem sistemu vsake države članice v skladu z načelom postopkovne avtonomije držav članic, vendar pod pogojem, da ta pravila niso manj ugodna kot tista, ki urejajo podobne notranje položaje (načelo enakovrednosti), in da praktično ne onemogočajo ali čezmerno otežujejo izvajanja pravic, ki jih daje pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (glej sodbi z dne 7. januarja 2004 v zadevi Wells, C-201/02, Recueil, str. I-723, točka 67, in z dne 19. septembra 2006 v združenih zadevah i-21 Germany in Arcor, C-392/04 in C-422/04, ZOdl., str. I-8559, točka 57).
- 56 V zvezi s tem zadnjim načelom je Sodišče presodilo, da je s pravom Unije združljiva določitev razumnih prekluzivnih rokov za vložitev pravnih sredstev zaradi pravne varnosti zavezanca za dajatev in zadevnih organov. Ti roki namreč dejansko ne onemogočajo ali občutno otežujejo uveljavljanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije (sodba z dne 17. novembra 1998 v zadevi Aprile, C-228/96, Recueil, str. I-7141, točka 19).
- 57 Sodišče je poleg tega o vračilu neupravičeno obračunanih nacionalnih dajatev pojasnilo, da kadar so načini vračila retroaktivno spremenjeni z nacionalnim pravom, načelo učinkovitosti zahteva, da nova zakonodaja vzpostavi prehodni režim, ki po njenem sprejetju omogoča zavezancem zadosten rok za vložitev zahtevkov za vračilo, ki so jih bili upravičeni predložiti med veljavnostjo stare zakonodaje (glej v tem smislu sodbi z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 38, in z dne 24. septembra 2002 v zadevi Grundig Italiana, C-255/00, Recueil, str. I-8003, točka 37).
- 58 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je člen 175(2), drugi stavek, spremenjenega AO v povezavi s členom 97(9), tretji pododstavek, EGAO v njuni različici z dne 9. decembra 2004 retroaktivno spremenil nacionalno pravo, ne da bi prehodni režim

zadevnim delničarjem omogočil uveljavljanje njihove pravice do davčnega odbitka. Zato načelo učinkovitosti nasprotuje taki zakonodajni spremembi, saj ta davčnim zavezancem ne prizna razumnega roka za uveljavljanje njihove pravice do davčnega odbitka v prehodnem obdobju. Predložitveno sodišče mora določiti ta rok, da se delničarjem omogoči uveljavljanje navedenih pravic s predložitvijo bodisi potrdila o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v smislu nacionalne zakonodaje bodisi dokazov iz točke 54 te sodbe.

- 59 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba na četrto postavljeno vprašanje odgovoriti, da načelo učinkovitosti nasprotuje nacionalni ureditvi – kot je člen 175(2), drugi stavek, spremenjenega AO v povezavi s členom 97(9), tretji pododstavek, EGAO, kakor je bil spremenjen – ki retroaktivno in brez določitve prehodnega roka onemogoča pridobitev odbitja tujega davka družb, ki je bremenil dividende, ki jih je izplačala kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici, s predložitvijo bodisi potrdila o plačilu tega davka skladno z zahtevami iz zakonodaje države članice, v kateri je upravičenec do teh dividend neomejeno davčno zavezan, bodisi dokazov, ki davčnim organom te države članice omogočajo jasno in natančno preverjanje, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev davčnega odbitka, določenega v nacionalni zakonodaji, ne da bi bilo mogoče ta davčni odbitek oceniti. Predložitveno sodišče mora določiti, kaj je razumen rok za predložitev navedenega potrdila ali navedenih dokazov.

Stroški

- 60 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta temu, da se za izračun zneska davčnega odbitka, do katerega je upravičen delničar, ki je neomejeno davčno zavezan v državi članici, v zvezi z dividendami, ki jih izplača kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici, ob nepredložitvi dokazov, ki so zahtevani z zakonodajo prve države članice, uporabi določba, kot je člen 36(2), drugi stavek, točka 3, zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) z dne 7. septembra 1990, kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 13. septembra 1993, v skladu s katero se davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende, odbije od dohodnine delničarja v višini deleža davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni bruto dividende, ki jih izplačajo družbe prve države članice.

Izračun davčnega odbitka je treba opraviti sorazmerno s stopnjo obdavčitve dobička, plačanega na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za družbo, ki izplača dividende, v skladu s pravom države članice, v kateri ima sedež, ne da bi znesek, ki ga je treba odbiti, mogel preseči znesek dohodnine, ki jo je treba plačati od dividend, ki jih je prejel upravičeni delničar v državi članici, v kateri je neomejeno davčno zavezan.

2. Glede tega, kako natančni morajo biti dokazi, ki so zahtevani za pravico do davčnega odbitka v zvezi z delnicami, ki jih je izplačala kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici kot tisti, v kateri je upravičenec neomejeno davčno zavezan, je treba člena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujeta uporabi določbe, kot je člen 36(2), drugi stavek, točka 3, četrti stavek, točka (b), zakona o dohodnini z dne 7. septembra 1990, kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 13. septembra 1993, na podlagi katere morata biti

natančnost in oblika predložitve dokazov, ki jih mora predložiti tak upravičenec, enaki tistima, ki se zahtevata, če ima družba, ki izplača dividende, sedež v državi članici obdavčitve tega upravičenca.

Davčni organi te zadnje države članice imajo pravico, da od navedenega upravičenca zahtevajo predložitev dokazov, ki jim omogočajo jasno in natančno preverjanje, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev davčnega odbitka, določenega v nacionalni zakonodaji, ne da bi bilo mogoče ta davčni odbitek oceniti.

3. Načelo učinkovitosti nasprotuje nacionalni ureditvi – kot je člen 175(2), drugi stavek, zakona o davkih (Abgabenordnung), kakor je bil spremenjen z zakonom za prenos direktiv Evropske unije v notranje davčno pravo in o spremembi drugih predpisov (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften), v povezavi s členom 97(9), tretji pododstavek, zakona o izvajanju zakona o davkih (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) z dne 14. decembra 1976, kakor je bil spremenjen – ki retroaktivno in brez določitve prehodnega roka onemogoča pridobitev odbitja tujega davka družb, ki je bremenil dividende, ki jih je izplačala kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici, s predložitvijo bodisi potrdila o plačilu tega davka skladno z zahtevami iz zakonodaje države članice, v kateri je upravičenec do teh dividend neomejeno davčno zavezan, bodisi dokazov, ki davčnim organom te države članice omogočajo jasno in natančno preverjanje, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev davčnega odbitka. Predložitveno sodišče mora določiti, kaj je razumen rok za predložitev navedenega potrdila ali navedenih dokazov.

Podpisi