

Sprawa C-262/09

Wienand Meilicke i in.

przeciwko

Finanzamt Bonn-Innenstadt

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Finanzgericht Köln)

Swobodny przepływ kapitału – Podatki dochodowe – Zawiadzenie w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych faktycznie zapłaconego związanego z dywidendami zagranicznymi – Unikanie podwójnego opodatkowania dywidend – Zaliczenie na poczet podatku w związku z dywidendami wypłacanymi przez spółki będące rezydentami – Dowody wymagane w odniesieniu do zagranicznego podatku podlegającego zaliczeniu

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – Opodatkowanie dywidend – Obliczenie kwoty podlegającej zaliczeniu na poczet podatku, do którego prawo przyznano akcjonariuszowi podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim, w zakresie dywidend wypłacanych przez spółkę kapitałową z siedzibą w innym państwie członkowskim*

(art. 56 WE, 58 WE)

2. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – Opodatkowanie dywidend – Dowody jakie winny być przedstawione przez podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim celem uzyskania kwoty podlegającej zaliczeniu na poczet podatku w zakresie dywidend wypłacanych przez spółkę kapitałową z siedzibą w innym państwie członkowskim*

(art. 56 WE, 58 WE)

3. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – Opodatkowanie w państwie członkowskim dywidend wypłacanych przez spółkę kapitałową z siedzibą w innym państwie członkowskim*

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 wypłacanymi 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 sprzeciwia się stosowaniu przepisu krajowego, 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 spółkę pierwszego państwa członkowskiego.

Obliczenie zaliczenia na poczet podatku powinno być dokonane w zależności od stawki opodatkowania wypłacanych zysków z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych mającej

zastosowanie do spółki wypacającej 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 istocie 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. Oznacza to, że w takiej sytuacji należy przetransponować ów system krajowy, w zakresie w jakim jest to możliwe, do sytuacji transgranicznych.

(por. pkt 29, 31, 34; pkt 1 sentencji)

2. W odniesieniu do stopnia szczegółowości, jaki powinny spełniać dowody wymagane w celu uzyskania zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do dywidend wypłacanych 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 sprzeciwia się stosowaniu przepisu, zgodnie z którym stopień szczegółowości oraz forma przedstawienia dowodów, jakie powinien dostarczyć taki podmiot powinny być takie same jak te wymagane, gdy spółka wypacająca 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.

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 w spółki kapitałowe w innym państwie członkowskim 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.

(por. pkt 43, 53; pkt 2 sentencji)

3. Zasada skuteczności sprzeciwia się zmienionemu uregulowaniu krajowemu, które w sposób retroaktywny i bez ustanowienia okresu przejściowego nie pozwala na uzyskanie zaliczenia zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych obciążonego 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 istocie w odniesieniu do zwrotu nienależnie pobranych podatków krajowych 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.

(por. pkt 57, 59; pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 30 czerwca 2011 r. (*)

Swobodny przepływ kapitału – Podatki dochodowe – Zaświadczenie w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych faktycznie zapłaconego związanego z dywidendami zagranicznymi – Unikanie podwójnego opodatkowania dywidend – Zaliczenie na poczet podatku w związku z dywidendami wypłacanymi przez spółki będące rezydentami – Dowody wymagane w odniesieniu do zagranicznego podatku podlegającego zaliczeniu

W sprawie C-262/09

mającej za przedmiot wniosek 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,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Ilešić, 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. Lummę 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 przepływy”, tytułu III – „Swobodny przepływ osób, usług i kapitału” – części trzeciej traktatu WE po wdrożeniu polityki Wspólnoty Europejskiej, stanowi:

„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 przewiduje:

„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 stanowi:

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

6 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej

wzajemnej pomocy w?a?ciwych w?adz pa?stw cz?onkowskich w dziedzinie podatków bezpo?rednich (Dz.U. L 336, s. 15) stanowi:

„1. W?a?ciwa w?adza pa?stwa cz?onkowskiego mo?e zwróci? si? z wnioskiem do w?a?ciwej w?adzy innego pa?stwa cz?onkowskiego o przekazanie okre?lonych informacji wskazanych w art. 1 ust. 1, w szczególnej sprawie. [...]”.

Prawo niemieckie maj?ce zastosowanie w latach 1995–1997

7 Zgodnie z § 1, 2 i 20 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) z dnia 7 wrze?nia 1990 r. (BGBl. 1990 I, s. 1898), ze zmianami wynikaj?cymi z ustawy z dnia 13 wrze?nia 1993 r. (BGBl. 1993 I, s. 1569, zwanej dalej „EStG”), dywidendy, które otrzymuje osoba maj?ca miejsce zamieszkania w Niemczech, a zatem podlegaj?ca tam nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego, s? opodatkowane w tym pa?stwie jako dochody kapita?owe.

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 wynikaj?cymi z ustawy z dnia 13 wrze?nia 1993 r. (zwanej dalej „KStG”), dywidendy wyp?acane przez spółki kapita?owe podlegaj?ce nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w Niemczech s? opodatkowane tym podatkiem wed?ug stawki 30%. Oznacza to wyp?at? 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 ?wietle wyroku Trybuna?u 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 kapita?owych podlegaj?cych nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech lub w innym pa?stwie cz?onkowskim. W konsekwencji podatnikom podlegaj?cym nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego w Niemczech wspomniane prawo do zaliczenia na poczet podatku przys?uguje, w przypadku gdy otrzymuj? 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 za?wiadczenia podatkowego, o którym mowa w § 44 i nast. KStG.

11 Paragraf 44 KStG przewiduje:

„1. Je?eli podmiot podlegaj?cy nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu wykonuje ?wiadczenia na w?asny rachunek, które w przypadku udzia?owców odpowiadaj? dochodom w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1 i 2 EStG, jest on zobowi?zany z zastrze?eniem ust. 2 do przed?o?enia udzia?owcom na ich ??danie za?wiadczenia na urz?dowo okre?lonym formularzu, zawieraj?cego nast?puj?ce dane:

- 1) nazwisko/nazwa i adres udzia?owca;
- 2) wysoko?? ?wiadcze?;
- 3) data p?atno?ci;
- 4) kwota podatku dochodowego od osób prawnych podlegaj?ca zaliczeniu na podstawie § 36 ust. 2 pkt 3 zdanie pierwsze EStG;

- 5) kwota podatku dochodowego od osób prawnych podlegaj?ca zwrotowi w rozumieniu § 52; wystarczy, aby dane dotyczy?y pojedynczej akcji, pojedynczego udzia?u lub pojedynczego prawa u?ytkowania;
- 6) wysoko?? ?wiadczenia, dla którego sk?adnik w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 1 jest uwa?any za wykorzystany;
- 7) wysoko?? ?wiadczenia, dla którego sk?adnik w rozumieniu § 30 ust. 2 pkt 4 jest uwa?any za wykorzystany.

[...]”.

12 Paragraf 175 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej), wprowadzony ustaw? z dnia 16 marca 1976 r. (BGBl. 1976 I, s. 613, oraz sprostowanie, BGBl. 1977 I, s. 269), w wersji opublikowanej w dniu 1 pa?dziernika 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 wyst?pienia zdarzenia, które wywo?uje skutki podatkowe w odniesieniu do przesz?o?ci (zdarzenie retroaktywne).

W przypadkach, o których mowa w zdaniu pierwszym pkt 2, termin okre?lenia podatku rozpoczyna bieg z up?ywem roku kalendarzowego, w którym nast?pi?o zdarzenie.

[...]”.

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

„Pó?niejsze wydanie lub przed?o?enie za?wiadczenia lub potwierdzenia nie jest uwa?ane za zdarzenie retroaktywne”.

14 W celu rozgraniczenia czasowego zakresu obowi?zywania § 175 ust. 2 zdanie drugie zmienionej AO art. 97 § 9 ust. 3 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (ustawy wprowadzaj?cej AO) z dnia 14 grudnia 1976 (BGBl. 1976 I, s. 3341, oraz sprostowanie BGBl. 1977 I, s. 667, zwanej dalej „EGAO”) sam zosta? zmieniony i obecnie ma nast?puj?ce brzmienie:

„Paragraf 175 ust. 2 zdanie drugie [zmienionej] AO ma zastosowanie, gdy za?wiadczenie lub potwierdzenie zostanie przed?o?one lub wydane po dniu 28 pa?dziernika 2004 r. [...]”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

15 H. Meilicke, maj?cy miejsce zamieszkania w Niemczech, posiada? akcje spółek z siedzib? w Niderlandach i w Danii. W latach 1995–1997 otrzyma? z tego tytu?u dywidendy w ??cznej kwocie 39 631,32 DEM, czyli 20 263,17 EUR.

16 Pismem z dnia 30 pa?dziernika 2000 r. skar??ce przed s?dem krajowym wnios?y 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 przysuguje prawo do zaliczenia na poczet podatku kwoty obliczonej stosownie do stawki opodatkowania wypłacanych zysków podatkiem dochodowym od osób prawnych, w przypadku gdy spółka dokonująca wypłaty 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 wypłacanych 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 wypłacanych z tytułu tego podatku w Niderlandach i w Danii. W konsekwencji sąd krajowy wyraża wątpliwości co do dalszego postępowania, w szczególności dotyczącego 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 daleko 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 pochodzi one z wypłat zysków, w odniesieniu do których przyjmuje się wykorzystanie kapitału w sensie 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 należy 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 w sensie 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 należy od dywidendy zagranicznej, swoboda przepływu kapitału [...] nakazuje oszacowanie wysokości podatku dochodowego od osób prawnych i uwzględnienie w danym przypadku również uprzednich poprzednich 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 zostaje 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, jeżeli wystąpi zdarzenie retroaktywne – jak na przykład przedstawienie zażwiadczenia 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 zażwiadczenia 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 obciążonego dywidendy, sprzeciwiają się one stosowaniu przepisu takiego jak § 36 ust. 2 zdanie drugie pkt 3 EStG, zgodnie z którym podatek dochodowy od osób prawnych obciążony dywidendy zagraniczne podlega zaliczeniu na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości ułamka podatku dochodowego od osób prawnych należnego od dywidend brutto wypłacanych 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 prejudycjalnym przed wydaniem przez Trybunał ww. wyroku w sprawie Manninen.

26 Trybunał przypominał 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, zadanie 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 wypłacanymi 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 kołowych 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 podnosi 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 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 sprzeciwia 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 wypłaconych przez spółkę 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 wypłaconych 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 pytania 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 sprzeciwia 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 wypłaconych dywidend 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 rzeczowej 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 wypłaconych dywidend 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 zasad autonomii podatkowej państw członkowskich nieodwrotnie 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 czonkowskich powinno nastąpić w poszanowaniu wymogów wynikających z prawa Unii, w szczególności nałożonych przez postanowienia traktatu dotyczące swobody przepływu kapitału.

39 W tym względzie Trybunał miał okazję stwierdzić, że ewentualne trudności związane z określeniem rzeczywistocie 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, stanowi 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 stanowił ograniczenie mógł być uzasadniony, powinien być zgodny z zasadą proporcjonalności, w tym znaczeniu, że powinien być właściwy dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez cel 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, nie 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 mógłby w sposób jasny i precyzyjny skontrolować faktycznie 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 wydadzą 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, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, 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 otrzyma 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 rzeczonego 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 Trybunału cił 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 okoliczności, 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 wypłaty 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 wypłacać 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 zasada 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 obciążonego 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, skutecznymi 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 czyni one praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywanie 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 Je?eli chodzi o t? ostatni? zasad?, Trybuna? uzna? za zgodne z prawem Unii ustalenie rozs?dnych terminów wniesienia skargi pod rygorem przedawnienia, w interesie pewno?ci prawa, która chroni jednocze?nie podatnika i zainteresowany organ administracji. Terminy takie nie czyni? bowiem ze swej natury praktycznie niemo?liwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania praw nadanych w porz?dku 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 nienale?nie pobranych podatków krajowych Trybuna? wyja?ni?, ?e je?eli sposoby zwrotu s? zmienione przez prawo krajowe ze skutkiem wstecznym, zasada skuteczno?ci wymaga, aby nowe przepisy zawiera?y system przej?ciowy umo?liwiaj?cy jednostkom dysponowanie dostatecznym terminem po ich przyj?ciu, aby móc wnie?? wnioski o zwrot, jakie mia?y one prawo wnie?? pod rz?dami 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 tak?e z dnia 24 wrze?nia 2002 r. w sprawie C?255/00 Grundig Italiana, Rec. s. I?s. 8003, pkt 37).

58 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e przepis § 175 ust. 2 zdanie drugie zmienionej AO w zwi?zku z art. 97 § 9 ust. 3 EGAO w wersji z dnia 9 grudnia 2004 r. zmieni? prawo krajowe ze skutkiem wstecznym, bez systemu przej?ciowego umo?liwiaj?cego zainteresowanym akcjonariuszom dochodzenie ich prawa do zaliczenia na poczet podatku. W konsekwencji zasada skuteczno?ci sprzeciwia si? takiej zmianie przepisów, je?eli nie przyznaje ona podatnikom rozs?dnego terminu do dochodzenia ich prawa do zaliczenia na poczet podatku podczas okresu przej?ciowego. Do s?du krajowego nale?y ustalenie tego terminu w celu umo?liwienia akcjonariuszom dochodzenia rzeczonych praw, poprzez przed?o?enie za?wiadczenia w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych w rozumieniu przepisów krajowych, albo dowodów, o których mowa w pkt 54 niniejszego wyroku.

59 Z powy?szego wynika, ?e na pytanie czwarte nale?y odpowiedzie?, i? zasada skuteczno?ci sprzeciwia si? uregulowaniu krajowemu takiemu jak wynikaj?ce z przepisu § 175 ust. 2 zdanie drugie zmienionej AO w zwi?zku z art. 97 § 9 ust. 3 zmienionej EGAO, które w sposób retroaktywny i bez ustanowienia okresu przej?ciowego nie pozwala na uzyskanie zaliczenia zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych obci??aj?cego dywidendy wyp?acone przez spó?k? kapita?ow? maj?c? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim poprzez przedstawienie za?wiadczenia w sprawie tego podatku zgodnego z przepisami pa?stwa cz?onkowskiego, w którym podmiot otrzymuj?cy dywidendy podlega nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu albo dowodów umo?liwiaj?cych organom podatkowym tego pa?stwa cz?onkowskiego w sposób jasny i precyzyjny skontrolowanie, czy spe?nione s? warunki uzyskania korzy?ci podatkowej. Do s?du krajowego nale?y stwierdzenie, jaki jest rozs?dny termin do przedstawienia rzeczonych za?wiadczenia lub rzeczonych dowodów.

W przedmiocie kosztów

60 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

1) **W celu obliczenia kwoty zaliczenia na poczet podatku, do którego ma prawo akcjonariusz podlegaj?cy nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w pa?stwie cz?onkowskim w zwi?zku z dywidendami wyp?aconymi przez spó?k? kapita?ow? maj?c? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, w braku przedstawienia dowodów wymaganych na podstawie przepisów pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego, art. 56 WE i 58 WE sprzeciwia? si? 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 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.

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 rzeczonego zaświadczenia lub rzeczonych dowodów.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.