

Zadeva C-262/09

Wienand Meilicke in drugi

proti

Finanzamt Bonn-Innenstadt

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln)

„Prosti pretok kapitala – Davek na dohodek – Potrdilo o dejanskem plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, ki se nanaša na tuje dividende – Preprečevanje dvojnega obdavčevanja dividend – Davčni odbitek za dividende, ki so jih izplačale družbe rezidentke – Dokazi, zahtevani glede tujega davka, ki ga je mogoče odbiti“

Povzetek sodbe

1. *Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek na dohodek – Obdavčitev dividend – Izražun davčnega odbitka, ki je odobren davčnemu zavezanecu iz postopka v glavni stvari v državi članici za dividende, ki jih nakaže kapitalska družba v drugi državi članici*

(člena 56 ES in 58 ES)

2. *Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek na dohodek – Obdavčitev dividend – Dokazi, ki jih mora predložiti davčni zavezanec iz postopka v glavni stvari v državi članici, da bi pridobil davčni odbitek za dividende, ki jih nakaže kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici*

(člena 56 ES in 58 ES)

3. *Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek na dohodek – Obdavčitev v državi članici dividend, ki jih nakaže kapitalska družba s sedežem v drugi državi članici*

1. Člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta temu, da se za izražun 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 nacionalna določba, 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.

Izražun davčnega odbitka je treba opraviti sorazmerno s stopnjo obdavčitve dobička, plačane 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.

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. To pomeni, da je treba v takšnem primeru nacionalni sistem v največji možni meri prenesti na zezmejne

primere.

(Glej točke 29, 31 in 34 ter točko 1 izreka.)

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 nacionalne določbe, 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, določene v nacionalni zakonodaji, ne da bi bilo mogoče ta davčni odbitek oceniti.

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.

(Glej točki 43 in 53 ter točko 2 izreka.)

3. Načelo učinkovitosti nasprotuje spremenjeni nacionalni ureditvi, 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.

Ko gre za vračilo neupravičeno obračunanih nacionalnih dajatev, kadar so na njih 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 točki 57 in 59 ter točko 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 30. junija 2011(\*)

„Prosti pretok kapitala – Dohodnina – Potrdilo o dejanskem plačilu davka od dohodkov pravnih

oseb, ki se nanaša na tuje dividende – Preprečevanje dvojnega obdavčevanja dividend – Davčni odbitek za dividende, ki so jih izplačale družbe rezidentke – Dokazi, zahtevani glede tujega davka, ki ga je mogoče odbiti“

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,**

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, tretji 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). ?len 175(2), drugi stavek, spremenjenega AO, kot izhaja iz ?lena 8 tega zakona o spremembah, dolo?a:

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

14 Zaradi omejitve ?asovne uporabe ?lena 175(2), drugi stavek, spremenjenega AO je bil spremenjen tudi ?len 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 dolo?al:

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

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje**

15 H. Meilicke, ki je imel stalno prebivališ?e v Nem?iji, 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 Tože?e stranke v postopku v glavni stvari so z dopisom z dne 30. oktobra 2000 od Finanzamt zahtevale dav?ni odbitek v višini 3/7 teh dividend, ki ga je treba odbiti od dohodnine, odmerjene H. Meilickeju.

17 Finanzamt je ta predlog zavrnil, ?eš 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 dav?no zavezana v Nem?iji.

18 Tože?e stranke v postopku v glavni stvari so zoper to odlo?bo vložile tožbo pri Finanzgericht Köln (finan?no sodiš?e v Kölnu), ki je z odlo?bo z dne 24. junija 2004 Sodiš?u postavilo to vprašanje za predhodno odlo?anje:

„Ali je ?len 36(2), to?ka 3, [EStG], v skladu s katerim se od dohodnine v višini 3/7 dohodka v smislu ?lena 20(1), to?ka 1 ali 2, EStG odbije le davek od dohodka pravnih oseb neomejeno dav?no zavezane gospodarske družbe ali združenja, zdru?ljiv s ?lenoma 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 tože?e stranke spremenile vprašanje z vlogami z dne 7. januarja 2005, 16. maja 2007 in 23. novembra 2007, s katerimi niso ve? zahtevale dav?nega 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 Sodiš?e je z zgoraj navedeno sodbo Meilicke in drugi razsodilo:

„?lena 56 ES in 58 ES je treba razlagati tako, da nasprotujeta dav?ni ureditvi, na podlagi katere ima pri izpla?ilu dividend kapitalske družbe delni?ar, ki je neomejeno dav?no zavezan v državi ?lanici, pravico do dav?nega odbitka, izra?unanega v sorazmerju s stopnjo obdav?itve dobi?ka, izpla?anega na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb, le ?e ima družba, ki izpla?a dividende, sedež v isti državi ?lanici, ne pa, ?e ima ta družba sedež v drugi državi ?lanici.“

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 bremenijo 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 bremenijo 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 uinka 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 izplačila, 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 bremenijo dividendo, prejeta 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 uinka nasprotujejo ureditvi – kot je člen 36(2), drugi stavek, točka 3, tretji 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 razlenitve 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 bremenijo 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 uinka 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 učinku 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 kapitalna 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, izplačane 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 zezemljene 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 davčna avtonomija 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 kapitalna 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, plačane na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za družbo, ki izplača dividende, v skladu s pravom države

žalnice, v kateri ima sedež, ne da bi znesek, ki ga je treba odbiti, mogel preseči znesek dohodnine, ki jo je treba plažati od dividend, ki jih je prejel upraviženi delnižar v državi žalnici, v kateri je neomejeno davžno zavezan.

### *Drugo in tretje vprašanje*

35 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem sprašuje, ali je treba žlena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujeta uporabi določbe, kot je žlen 36(2), drugi stavek, tožka 3, žetrti stavek, tožka (b), EStG, na podlagi katere morata biti natanžnost in oblika predložitve dokazov, ki jih mora predložiti delnižar, ki je neomejeno davžno zavezan v državi žalnici, zato da bi imel tam pravico do davžnega odbitka glede prejetja dividend, ki jih je izplažala kapitalska družba s sedežem v drugi državi žalnici, enaki tistima, ki se zahtevata, že ima družba, ki izplaža dividende, sedež v prvi državi žalnici. Že je odgovor pritrdilen, se sprašuje, kako podrobni morajo biti dokazi, ki so predloženi zaradi ugotovitve davžne stopnje tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ki je bremenil dividende, da bi se določil znesek davžnega odbitka, do katerega je upravižen prejemnik, in po potrebi, ali žlena 56 ES in 58 ES nacionalnemu sodišču omogožata oceno navedene stopnje obdavžitve.

36 Za odgovor na ti vprašnji je treba najprej poudariti, da mora biti stopnja obdavžitve dobžka, izplažanega iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za družbo, ki izplaža dividende, in ki je odločilna za izražun davžnega odbitka, do katerega ima delnižar pravico v državi žalnici stalnega prebivaliža, ugotovljena kar najnatanžneje. Tako je že takoj izkljuženo, da bi izražun tega davžnega odbitka temeljil na preprosti oceni upoštevne stopnje.

37 Dalje je treba ugotoviti, da je sestavni del nažela davžne avtonomije držav žalnic to, da doložijo, kateri dokazi se v skladu z njihovim nacionalnim sistemom zahtevajo za pravico do takega davžnega odbitka.

38 Vendar je treba to davžno avtonomijo držav žalnic izvajati ob spoštovanju zahtev, ki izhajajo iz prava Unije, zlasti tistih, ki jih doložajo določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala.

39 V tem pogledu je sodišče že imelo priložnost pojasniti, da morebitne težave pri ugotovitvi dejansko plažanega davka v drugi državi žalnici ne morejo upraviževati take ovire za prosti pretok kapitala (glej zgoraj navedeni sodbi Manninen, tožka 54, in Test Claimants in the FII Group Litigation, tožka 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 žalnice, ne da bi delnižar imel možnost z drugimi ustreznimi podatki in informacijami dokazati znesek davka, ki ga je dejansko plažala družba, ki izplažuje dividende – pomeni prikrito omejevanje prostega pretoka kapitala, ki je prepovedano v odstavku 3 žlena 65 PDEU (glej po analogiji sodbo z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, Cž318/07, ZOdl., str. Iž359, tožka 72).

41 Iz sodne prakse je res razvidno, da potreba po zagotavljanju užinkovitosti davžnega nadzora pomeni višji razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev izvajanja s Pogodbo zagotovljenih temeljnih svobožtin, in da je državi žalnici tako dovoljeno uporabiti ukrepe, ki dopužajo jasno in natanžno preverjanje zneska stroškov, ki jih je mogože odšteti v tej državi žalnici in ki so bili uveljavljeni v drugi državi žalnici (glej zlasti sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer, Cž250/95, Recueil, str. Iž2471, tožka 31, in z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, Cž39/04, ZOdl., str. Iž2057, tožka 24).

42 Vendar mora omejitveni ukrep, zato da je lahko upravižen, spoštovati naželo sorazmernosti,

tako da mora biti primeren za zagotovitev uresnitve 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 davčne 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, še neobjavljena v ZOdl., 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 zavrniti 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 neprav 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 zadošajo 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, četrty 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 četrtyim 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 odbitek 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 prekomerno 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, ZDl., 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 obutno 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 na?ini vra?ila retroaktivno spremenjeni z nacionalnim pravom, na?elo u?inkovitosti zahteva, da nova zakonodaja vzpostavi prehodni re?im, ki po njenem sprejetju omogo?a zavezancem zadosten rok za vložitev zahtevkov za vra?ilo, ki so jih bili upravi?eni 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, to?ka 38, in z dne 24. septembra 2002 v zadevi Grundig Italiana, C?255/00, Recueil, str. I?8003, to?ka 37).

58 Iz predložitvene odlo?be je razvidno, da je ?len 175(2), drugi stavek, spremenjenega AO v povezavi s ?lenom 97(9), tretji pododstavek, EGAO v njuni različici z dne 9. decembra 2004 retroaktivno spremenil nacionalno pravo, ne da bi prehodni re?im zadevnim delni?arjem omogo?il uveljavljanje njihove pravice do dav?nega odbitka. Zato na?elo u?inkovitosti nasprotuje taki zakonodajni spremembi, saj ta dav?nim zavezancem ne prizna razumnega roka za uveljavljanje njihove pravice do dav?nega odbitka v prehodnem obdobju. Predložitveno sodiš?e mora dolo?iti ta rok, da se delni?arjem omogo?i uveljavljanje navedenih pravic s predložitvijo bodisi potrdila o pla?ilu davka od dohodkov pravnih oseb v smislu nacionalne zakonodaje bodisi dokazov iz to?ke 54 te sodbe.

59 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba na ?etrto postavljeno vprašanje odgovoriti, da na?elo u?inkovitosti nasprotuje nacionalni ureditvi – kot je ?len 175(2), drugi stavek, spremenjenega AO v povezavi s ?lenom 97(9), tretji pododstavek, EGAO, kakor je bil spremenjen – ki retroaktivno in brez dolo?itve prehodnega roka onemogo?a pridobitev odbitja tujega davka družb, ki je bremenil dividende, ki jih je izpla?ala kapitalska družba s sede?em v drugi državi ?lanici, s predložitvijo bodisi potrdila o pla?ilu tega davka skladno z zahtevami iz zakonodaje države ?lanice, v kateri je upravi?enec do teh dividend neomejeno dav?no zavezan, bodisi dokazov, ki dav?nim organom te države ?lanice omogo?ajo jasno in natan?no preverjanje, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev dav?nega odbitka, dolo?enega v nacionalni zakonodaji, ne da bi bilo mogo?e ta dav?ni odbitek oceniti. Predložitveno sodiš?e mora dolo?iti, 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 sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

**1. ?lena 56 ES in 58 ES nasprotujeta temu, da se za izra?un zneska dav?nega odbitka, do katerega je upravi?en delni?ar, ki je neomejeno dav?no zavezan v državi ?lanici, v zvezi z dividendami, ki jih izpla?a kapitalska družba s sede?em v drugi državi ?lanici, ob nepredložitvi dokazov, ki so zahtevani z zakonodajo prve države ?lanice, uporabi dolo?ba, kot je ?len 36(2), drugi stavek, to?ka 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 delni?arja v višini deleža davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni bruto dividende, ki jih izpla?ajo družbe prve države ?lanice.**

**Izra?un dav?nega odbitka je treba opraviti sorazmerno s stopnjo obdav?itve dobi?ka, pla?anega na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za družbo, ki izpla?a dividende, v skladu s pravom države ?lanice, v kateri ima sede?, ne da bi znesek, ki ga je treba odbiti, mogel prese?i znesek dohodnine, ki jo je treba pla?ati od dividend, ki jih je prejel upravi?eni delni?ar v državi ?lanici, v kateri je neomejeno dav?no 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, četrty 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

\*Jezik postopka: nemščina.