

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

VERICE TRSTENJAK,

predstavljeni 13. januarja 2011(1)

Zadeva C-262/09

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

proti

Finanzamt Bonn-Innenstadt

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe Finanzgericht Köln (Nemčija))

„Prosti pretok kapitala – Izogibanje dvojnega obdavčevanja dividend – Dohodnina – Davek od dohodkov pravnih oseb – Dokaz o posredni obremenitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb – Procesna avtonomija držav članic – Načelo enakovrednosti – Načelo učinkovitosti“

Stvarno kazalo

I – Uvod

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

B – Nacionalna zakonodaja

III – Dejansko stanje in predlog za sprejetje predhodne odločbe

A – Dejansko stanje

B – Prvi predlog za sprejetje predhodne odločbe in sodba z dne 6. marca 2007

C – Drugi predlog za sprejetje predhodne odločbe

IV – Postopek pred Sodiščem

V – Trditve strank

A – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

B – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

C – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

D – Četrto vprašanje za predhodno odločanje

VI – Pravna presoja

A – Uvodne ugotovitve

B – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

C – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

D – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

E – Četrto vprašanje za predhodno odločanje

1. Podvprašanje 4b

2. Podvprašanje 4a

VII – Predlog

I – **Uvod**

1. Finanzgericht Köln se v sporu o obdavčitvi tujih izplačil dividend, o katerem odloča, s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe drugi obravnava na Sodišču. Pri tem v bistvu prosi za pojasnilo, kako naj v sodno prakso prenese ugotovitve, ki jih je Sodišče navedlo v sodbi z dne 6. marca 2007 v zadevi Meilicke(2), ki je bila sprejeta v odgovor na njegov prvi predlog za sprejetje predhodne odločbe v tem postopku v glavni stvari.

2. V postopku v glavni stvari so v sporu W. Meilicke, H. C. Weyde in M. Stöffler kot dediči H. Meilickeja, ki je umrl 3. maja 1997, kot tožeče stranke na eni strani in Finanzamt Bonn-Innenstadt kot tožena stranka na drugi strani. Med drugim je sporna uporaba nacionalne uredbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dividend, ki so jih pokojnemu H. Meilickeju v letih od 1995 do 1997 izplačale družbe s sedežem na Danskem in Nizozemskem.

3. V sodbi Meilicke je Sodišče v zvezi s tem ugotovilo, da je treba nacionalno uredbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja – na podlagi katere se davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremenijo izplačilo dividend, izravna z odobritvijo odbitka od dohodnine v višini posredne obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb delničarjem, stanujočim v Zvezni republiki Nemčiji in zavezanim za davek na dohodek – enako uporabiti za domače in tuje dividende iz EU.

4. Čeprav je ta odgovor predložitvenemu sodišču razjasnil pravila, ki se uporabljajo v postopku v glavni stvari, se sodišče zdaj spopada s težavo, da je posredno obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb v praksi težko ugotoviti. Ob upoštevanju tega v bistvu prosi Sodišče za nadaljnje pojasnilo o tem, kako in ob upoštevanju katerih postopkovnih mehanizmov naj v postopku v glavni stvari pri obdavčevanju dohodka praktično poteka odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni izplačilo tujih dividend iz EU.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije(3)

5. Sodelovanje med davčnimi upravami v Skupnosti je predmet Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja in obdavčevanja zavarovalnih premij.(4)

6. V skladu s členom 2(1) te direktive pristojni organ države članice lahko od pristojnega organa druge države članice zahteva, da predloži vse informacije, ki bi mu lahko omogočile pravilno odmero davkov na dohodek in na premoženje. Pristojnemu organu za informacijo zaprosene države po tej določbi ni treba ugoditi zahtevi, če se zdi, da pristojni organ države, ki je dala zahtevo, ni izrpal svojih običajnih virov informacij, ki bi jih lahko izkoristil v skladu z okoliščinami primera brez tveganja, da bi ogrožal pridobitev iskanega izida.

7. V skladu s členom 2(2) Direktive 77/799 pristojni organ za informacijo zaprosene države poskrbi za izvedbo poizvedovanj, potrebnih za pridobitev takšnih informacij. Zaradi pridobivanja iskanih informacij zaproseni organ ali upravni organ, na katerega je ta naslovil zahtevo, ravna tako, kakor da bi deloval zase ali na zahtevo drugega organa v svoji državi članici.

B – Nacionalna zakonodaja

8. Na podlagi členov 1, 2 in 20 zakona o dohodnini z dne 7. septembra 1990(5) – v različici, ki je veljala v upoštevnih letih (v nadaljevanju: EStG) – se v Nemčiji kot dohodki iz kapitalskega premoženja obdavčujejo dividende, ki jih kapitalске družbe izplačajo v dobro oseb, ki prebivajo v Nemčiji in so tam zavezane za plačilo davka od dohodkov.

9. Po členu 27(1) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb z dne 11. marca 1991(6) – v različici, ki je veljala v upoštevnih letih (v nadaljevanju: KStG) – se razdeljeni lastni kapital, ki je podvržen davku od dohodkov pravnih oseb in ga kapitalске družbe, v Nemčiji neomejeno zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, izplačajo kot dividende, obdavči po 30-odstotni stopnji.

10. Po členu 36(2), točka 3, v povezavi s členom 20 EStG lahko davčni zavezanci od svojega davka od dohodkov, ki ga morajo plačati nemškemu davčnemu organu, odbijejo 3/7 dividend, ki jim jih izplačajo domače neomejeno davčno zavezane gospodarske družbe ali združenja, če izvirajo iz izplačil, podvrženih davku od dohodkov pravnih oseb, in če se odbitni davek od dohodkov pravnih oseb pri odmeri dohodnine šteje kot obdavčljiv dohodek.

11. Po členu 36(2), točka 3b, EStG je pogoj za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb predložitev potrdila o davku od dohodkov pravnih oseb v smislu členov 44 in 45 KStG.

12. Po členu 175(1), točka 2, zakona o dajatvah z dne 16. marca 1976 v različici, ki je veljala v upoštevnih letih (v nadaljevanju: AO), je treba odločiti o odmeri davka izdati, razveljaviti ali spremeniti, če nastopi dogodek, ki ima z davčnega vidika učinek na preteklost (retroaktivni dogodek). Z zakonom za prenos direktiv z dne 9. decembra 2004(7) je bil člen 175 AO z uinkom

od 29. oktobra 2004 spremenjen tako, da se naknadna izdaja ali predložitev potrdila ne šteje ve? za retroaktivni dogodek. Prehodna ureditev ni predvidena.

III – Dejansko stanje in predlog za sprejetje predhodne odlo?be

A – Dejansko stanje

13. V letih od 1995 do 1997 je v Nem?iji stanujo?i nemški državljan H. Meilicke od nizozemskih in danskih dru?b prejel dividende na delnice, s katerimi je razpolagal. Na te kapitalske dohodke je bila v Nem?iji pobrana dohodnina brez odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, ki se na Nizozemskem in Danskem odmeri od dobi?kov dru?b, razdeljenih v obliki dividend.

14. Odlo?ba o odmeri dohodnine za leto 1995 za H. Meilickeja z dne 16. februarja 1998 in odlo?ba o odmeri dohodnine za leto 1996 z dne 7. septembra 1998 sta pod revizijskim pridržkom. Odlo?ba o odmeri dohodnine za leto 1997 za H. Meilickeja z dne 26. julija 2000 ne vsebuje revizijskega pridržka.

15. Tože?e stranke v postopku v glavni stvari so dedi?i leta 1997 umrlega H. Meilickeja.

16. Z dopisom z dne 30. oktobra 2000 so tože?e stranke v postopku v glavni stvari od tožene stranke zahtevale odbitek davka od dohodkov pravnih oseb od dohodnine, ki je bila H. Meilickeju odmerjena od dividend, ki jih je zapustnik pridobil v letih od 1995 do 1997 iz nizozemskih in danskih delnic.

17. Tožena stranka v postopku v glavni stvari je zahtevo za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb zavrnila z odlo?bo z dne 30. novembra 2000, proti temu pa so tože?e stranke v postopku v glavni stvari 16. januarja 2001 vložile ugovor. Z odlo?bo o ugovoru z dne 25. marca 2002 je bil zavrnjen tudi ta ugovor. Pri tem je tožena stranka v postopku v glavni stvari zastopala stališ?e, da je po tedanjem pravnem stanju mogo?e od dohodnine, ki jo dolgujejo delni?arji, odbiti samo davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga za izpla?ane dividende dolgujejo dru?be, ki so v Nem?iji neomejeno zavezane za pla?ilo davka od dohodkov pravnih oseb. Tože?e stranke v postopku v glavni stvari menijo, da to pomeni nedopustno omejevanje prostega pretoka kapitala in svobode ustanavljanja, zato so pri predložitvenem sodiš?u vložile tožbo.

B – Prvi predlog za sprejetje predhodne odlo?be in sodba z dne 6. marca 2007

18. Predložitveno sodiš?e je s sklepom, ki je bil Sodiš?u vro?en 9. julija 2004, prvi? prekinilo postopek in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo vprašanje, ali je ?len 36(2), to?ka 3, EStG, v skladu s katerim se od dohodnine odbije v višini 3/7 dohodkov v smislu ?lena 20(1), to?ka 1 ali 2, EStG le davek od dohodkov pravnih oseb v Nem?iji neomejeno dav?no zavezane gospodarske dru?be ali združenja, zdru?ljiv s ?lenoma 56(1) ES ter 58(1)(a) in (3) ES.

19. V zvezi z odgovorom na to vprašanje je Sodiš?e s sodbo v zadevi Meilicke(8) razsodilo, da je treba ?lena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujeta dav?ni ureditvi, na podlagi katere ima pri izpla?ilu dividend kapitalske dru?be delni?ar, ki je neomejeno dav?no zavezan v državi ?lanici, pravico do dav?nega dobropisa, izra?unanega v sorazmerju s stopnjo obdav?itve dobi?ka, izpla?anega na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb, le ?e ima dru?ba, ki izpla?a dividende, sede? v isti državi ?lanici, ne pa ?e ima ta dru?ba sede? v drugi državi ?lanici.

C – Drugi predlog za sprejetje predhodne odlo?be

20. Glede na dolo?be prava Unije v sodbi z dne 6. marca 2007 predložitveno sodiš?e zdaj meni, da tože?e stranke v postopku v glavni stvari na?eloma izpolnjujejo pogoje, da od dohodnine odbijejo davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni izpla?ila dividend danskih in nizozemskih

družb. Vendar pa predložitvenemu sodišču ni jasno, kako in ob upoštevanju katerih postopkovnih mehanizmov in pogojev naj se ta odbitek izvede v praksi. Predvsem se postavlja vprašanje, kako in katere stranke naj dokažejo tujo posredno obremenitev z davkom od dohodkov pravnih oseb. Naslednji sklop vprašanj, s katerimi se ukvarja predložitveno sodišče, je, ali – in če da, kako – se mora izvesti odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende iz EU, od dohodnine, če dejansko ni mogoče ugotoviti dejansko dolgovanega oziroma plačnega davka od dohodkov pravnih oseb in če je lahko celo višji od davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni domače dividende. Končno se postavlja tudi vprašanje, ali in pod katerimi pogoji je potreben naknaden odbitek tuje posredne obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb kljub obstoju odločb o odmeri dohodnine, ki so postale dokončne.

21. V teh okoliščinah je predložitveno sodišče 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 uinkovitosti in načelo polnega uinka nasprotujejo ureditvi – kot je člen 36(2), drugi stavek, točka 3, EStG (v različici, ki je veljala v upoštevni letih) – v skladu s katero se davek od dohodkov pravnih oseb v višini 3/7 bruto dividend odbije od dohodnine, če te ne izvirajo iz izplačil, za katera lastni kapital šteje za uporabljen v smislu člena 30(2), točka 1, KStG (v različici, ki je veljala v upoštevni letih), čeprav dejansko plačani davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni dividendo, prejeta od družbe s sedežem v tujini v ES, dejansko ni ugotovljiv in bi lahko bil višji?

2. Ali prosti pretok kapitala iz členov 56(1) ES ter 58(1)(a) in (3) ES, načelo uinkovitosti in načelo polnega uinka nasprotujejo ureditvi – kot je člen 36(2), drugi stavek, točka 3, četrti stavek, točka (b), EStG (v različici, ki je veljala v upoštevni letih) – v skladu s katero se za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb zahteva predložitev potrdila o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 in naslednjega KStG (v različici, ki je veljala v upoštevni letih), 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), čeprav dejansko plačnega tujega davka od dohodkov pravnih oseb dejansko ni mogoče ugotoviti in je potrdilo glede tujih dividend skoraj nemogoče pridobiti?

3. Ali načelo prostega pretoka kapitala iz členov 56(1) ES ter 58(1)(a) in (3) ES – kadar dejansko ni mogoče predložiti potrdila o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 KStG (v različici, ki je veljala v upoštevni letih) in ugotoviti dejansko plačnega davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tujo dividendo – zahteva, da se oceni višina obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb in se pri tem po potrebi upoštevajo tudi posredne obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb?

4. a) Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen in je potrebno potrdilo o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb: ali je treba načelo uinkovitosti in načelo polnega uinka razumeti tako, da nasprotujeta ureditvi – kot je člen 175(2), drugi stavek, AO v povezavi s členom 97, točka 9(3), EGAO – v skladu s katero se med drugim predložitev potrdila o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb od 29. oktobra 2004 ne šteje več za retroaktivni dogodek, s čimer je procesnopravno onemogočen odbitek tujega davka od dohodkov pravnih oseb pri odločbah o odmeri dohodnine, 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 potrdilo o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb ni potrebno: ali je treba prosti pretok kapitala iz člena 56 ES, načelo uinkovitosti in načelo polnega uinka razumeti tako, da nasprotujejo ureditvi – kot je člen 175(1), točka 1, AO – v skladu s katero je treba odločbo o odmeri davka spremeniti, če nastopi retroaktivni dogodek – kot

je predložitev potrdila o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb – in je s tem glede domačih 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 pomanjkanja potrdila o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb ne bi bilo mogoče“

IV – Postopek pred Sodiščem

22. Predložitvena odločba z dne 14. maja 2009 je v sodno tajništvo prispela 13. julija 2009. V pisnem postopku so stališča predložile tožeče stranke in tožena stranka v postopku v glavni stvari ter nemška vlada in Evropska komisija. Na obravnavi z dne 27. oktobra 2010 so sodelovali zastopniki tožečih strank in tožene stranke v postopku v glavni stvari ter nemške vlade in Komisije.

V – Trditve strank

A – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

23. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem za predhodno odločanje sprašuje, ali je nacionalna ureditev izogibanja dvojnega obdavčevanja dobičkov družb, izplačanih v obliki dividend, združljiva s pravom Unije, če se po tej ureditvi posredna obremenitev z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni izplačilo dividend, odbije od dohodnine tako pri domačih kot tudi tujih dividendah iz EU v obliki davčnega odbitka v nespremenljivi višini 3/7 bruto dividende, čeprav davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende iz EU, dejansko ni ugotovljiv in lahko presega nespremenljivo 30-odstotno obremenitev domačih dividend.

24. Komisija meni, da želi predložitveno sodišče s prvim vprašanjem izvedeti, ali se mora višina zneska tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je treba odbiti po načelih iz sodbe Meilicke, naeloma ravnati po dejanski prejšnji obremenitvi izplačila ali pa po zakonsko določenih 3/7 bruto dividende. Če je naeloma odvisna od dejanske prejšnje obremenitve, želi predložitveno sodišče poleg tega izvedeti, ali se je, če je dejansko nemogoče ugotoviti prejšnjo obremenitev ali tega ni mogoče razumno pričakovati, treba opreti na druga merila.

25. Komisija trdi, da bi se moral odbitni tuji davek od dohodkov pravnih oseb ravnati po dejanski prejšnji obremenitvi izplačila. Vendar ta ne bi smel biti višji od dela izplačila, ki bi se odbil pri dividendah domačih družb. Če bi bilo v nekem primeru nemogoče ugotoviti dejansko prejšnjo obremenitev ali tega ne bi bilo mogoče razumno pričakovati, to ne bi v ničemer spremenilo tega, da bi dejanska prejšnja obremenitev pomenila upoštevno referenčno vrednost. Zlasti to ne bi privedlo do tega, da bi se bilo treba vrniti na alternativno referenčno vrednost, kot na primer na znesek 3/7 izplačila, naveden v členu 36(2), točka 3, EStG.

26. Nemška vlada in tožena stranka v postopku v glavni stvari menita, da se mora odbitek tujega davka od dohodkov pravnih oseb izvršiti v višini dejanske davčne obremenitve brez upoštevanja posrednih prejšnjih obremenitev. Poleg tega naj bi bil znesek odbitka omejen z dohodnino, ki jo delničar dolguje od zadevne dividende.

27. Tožeče stranke v postopku v glavni stvari trdijo, da bi moral biti odbitni davek od dohodkov pravnih oseb obračunan na podlagi davka, ki ga abstraktno dolguje družba, ki izplača dividende, in ki neposredno ali posredno bremeni izplačane dividende. Pri tem znesek odbitka nikakor ne bi smel biti omejen na dohodnino, ki jo delničar dolguje od zadevne dividende.

B – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

28. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali in pod katerimi pogoji se predložitev potrdila o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb po uradno

predpisanem obrazcu, ki se z zakonom zahteva za odbitek posredne obremenitve doma?ih dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb od dolgovane dohodnine delni?arja, lahko postavi kot pogoj za odbitek posredne obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb.

29. *Komisija* meni, da je treba pri odgovoru na drugo vprašanje za predhodno odlo?anje, ali se od dav?nega zavezanca lahko zahteva potrdilo o pla?anem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu ?lena 44 in naslednjega KStG, kar zadeva tuje dividende iz EU, razlikovati med potrebnimi dokazili in podrobnimi dolo?bami ?lena 44 in naslednjega KStG. Pri tem naj bi veljalo, da pravo Unije držav ?lanic navadno ne obvezuje, da bi dav?ne ugodnosti priznavale brez potrebnih dokazil. Vendar naj to ne bi pomenilo, da država ?lanica v položaju, kakršen je sporni primer, pri izvajanju dokazov lahko poljubno dolo?a oblike, ki se jih je treba držati, in sredstva, ki jih je treba uporabiti. Nasprotno, moralo bi se omejiti na to, kar je za upošteveno nacionalno dolo?bo dejansko potrebno in zato ustreza upravi?enemu interesu po informacijah. Ob upoštevanju navedenega naj zadevna država ?lanica ne bi mogla zahtevati, da so vse pomembne informacije razvidne iz enotnega dokumenta, ki ga izda pravna oseba in natanko sledi obrazcu iz ?lena 44 KStG. Moralo bi zadostovati, da se dav?ni upravi predložijo dokazila in informacije v zanje uporabljivi obliki. Še ve?, zadevna država ?lanica naj ne bi mogla vztrajati pri predložitvi informacij in dokazil, za katere je ugotovljeno, da v danem posami?nem primeru niso pomembni. Tudi taka zahteva bi bila nesorazmerna.

30. *Nemška vlada* meni, da ni v nasprotju niti s ?lenoma 56 ES in 58 ES niti z na?eloma enakovrednosti in u?inkovitosti, ?e bi se od dav?nega zavezanca, ki ho?e uveljaviti dav?ni dobropis, zahtevalo potrdilo o pla?ilu davka oziroma enakovredni dokaz o pla?ilu tujega davka od dohodkov pravnih oseb. ?eprav ta dokaz ne bi moral nujno ustrezati dolo?enemu obrazcu, bi bilo treba kot podlago za odbitek na?eloma sprejeti le dokaz, ki naj bi jasno in sprejemljivo dal informacijo o dejanski prejšnji obremenitvi prejetih dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb. Sicer dav?ni organi niso obvezani, da na podlagi Direktive 77/799 izkoristijo sredstva ?ezmejne pomo?i, da bi dopolnili manjkajo?e podatke in dokaze dav?nega zavezanca.

31. V zvezi z drugim vprašanjem za predhodno odlo?anje je *tožena stranka v postopku v glavni stvari* v svojem pisnem stališu trdila, da niti ?lena 56 ES in 58 ES niti na?elo u?inkovitosti in na?elo polnega u?inka ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende iz EU, od dohodnine zahteva predložitev potrdila o pla?anem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu ?lena 44 in naslednjega KStG. Na vprašanje v zvezi s tem je tožena stranka v postopku v glavni stvari na ustni obravnavi to mnenje spremenila in se kon?no pridružila stališu Komisije.

32. *Tože?e stranke v postopku v glavni stvari* trdijo, da predložitve potrdila o pla?ilu davka od dohodkov pravnih oseb v smislu ?lena 44 in naslednjega KStG ne bi smeli postavljati kot pogoj za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende, od dohodnine.

C – Tretje vprašanje za predhodno odlo?anje

33. Predložitveno sodiš?e s tretjim vprašanjem za predhodno odlo?anje zahteva pojasnilo, ali ?lena 56 ES in 58 ES zahtevata, da mora nacionalno sodiš?e oceniti davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende iz EU, ?e ni mogo?e predložiti potrdila o pla?anem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu ?lena 44 KStG in ni mogo?e ugotoviti dejansko terjane davka od dohodkov pravnih oseb. Predložitveno sodiš?e poleg tega sprašuje, ali je pri tej oceni po potrebi treba upoštevati tudi posredne prejšnje obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb.

34. Po mnenju *Komisije* lahko obveznost, ki nalaga oceno prejšnje obremenitve dividend tujih družb iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb, izhaja iz prava Unije v povezavi s splošnimi

nacionalnimi predpisi o oceni davčne osnove. Taka obveznost naj bi obstajala samo, če bi bila davčnemu zavezancu ocena odobrena tudi v primerljivem in zgolj notranjem položaju. Ne glede na take nacionalne določbe o oceni bi moral davčni organ v skladu s členom 56 ES vseeno tako prejšnjo obremenitev vedno odbiti v obsegu, v katerem jo je davčni zavezanec zadostno dokazal, tudi kadar natančna obsega prejšnje obremenitve ni mogoče ugotoviti.

35. Komisija v zvezi z vprašanjem o upoštevanju posrednih prejšnjih obremenitev dividend tujih družb iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb trdi, da ima davčno zavezan delničar v skladu s členom 56 ES pravico do upoštevanja prejšnjih obremenitev, ki so nastale v hčerinskih družbah družbe, ki izplača dividende, če bi davčni zavezanec take prejšnje obremenitve lahko odbil tudi pri dividendah domačih družb.

36. Nemška vlada po eni strani trdi, da je treba upoštevanje posrednih prejšnjih obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb zavrniti, ker naj bi bil prejšnji nemški sistem davka od dohodkov pravnih oseb namenjen temu, da bi se izognili ekonomski dvojni obdavčitvi dividend na naslednji višji stopnji družbe. Odbitek naj bi veljal samo za davek od dohodkov pravnih oseb družbe, ki izplača dividende. Poleg tega je za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni dividende domačih družb, od dohodnine delničarja vedno treba predložiti potrdilo o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb. Torej bi lahko bil tudi davek od dohodkov pravnih oseb, dolgovan v tujini, odbit od dohodnine delničarja, samo če bi ta predložil dokaze, iz katerih bi bil jasno in prepričljivo razviden dejansko dolgovan davek od dohodkov pravnih oseb.

37. Tudi po mnenju *tožene stranke v postopku v glavni stvari* je izključeno upoštevanje posrednih prejšnjih obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb. Poleg tega je za dokaz neposrednih prejšnjih obremenitev tudi pri omejenih dejanskih stanjih vedno potrebno potrdilo o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb. Na vprašanje, ali se morajo nacionalni davčni uradi, ki so prejemnika dividende obdavčili, na podlagi Direktive 77/799 za pridobitev manjkajočih informacij obrniti na organe druge države članice, je treba odgovoriti nikalno.

38. *Tožene stranke v postopku v glavni stvari* odobravajo možnost ocene prejšnje obremenitve dividend tujih družb z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki je ni mogoče ugotoviti. Pri tem naj bi se upoštevala tudi posredna prejšnja obremenitev z davkom od dohodkov pravnih oseb.

D – *Četrto vprašanje za predhodno odločanje*

39. Predložitveno sodišče želi s četrtnim vprašanjem za predhodno odločanje po eni strani izvedeti, ali je razlaga člena 175 AO v razliki, veljavni do 28. oktobra 2004, po kateri se že dokončna odločba o odmeri dohodnine lahko popravi na podlagi poznejše predložitve potrdila o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 in naslednjega KStG, medtem ko je tak popravek na podlagi tujih izjav ali potrdil, ki ne izpolnjujejo formalnih zahtev člena 44 in naslednjega KStG, izključen, skladna s pravom Unije (vprašanje za predhodno odločanje 4b). Predložitveno sodišče poleg tega sprašuje, ali je retroaktivna izključitev te možnosti, določene v členu 175 AO, za popravek dokončnih odločb o odmeri dohodnine združljiva s pravom Unije (vprašanje za predhodno odločanje 4a).

40. Po mnenju *Komisije* pomeni člen 175 AO predpis o postopku, ki mora zato izpolnjevati načelo enakovrednosti. Zato naj bi bila nacionalna ureditev, kot je člen 175 AO, nezdružljiva s pravom Unije, kadar bi pri dividendah domačih družb omogočala, da se prejšnja obremenitev z davkom od dohodkov pravnih oseb odbije tudi po nastopu dokončnosti zadevne odločbe o odmeri dohodnine, in sicer s poznejšo predložitvijo potrdila o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb, ki naj bi dokazovalo pravico do odbitka prejšnje obremenitve, vendar te iste spremembe dokončne odločbe o odmeri dohodnine ne bi omogočala pri dividendah tujih družb iz EU, tudi kadar bi bila

pravica do odbitka dokazana s poznejšo predložitvijo drugih ustreznih dokumentov.

41. Poleg tega naj bi pravo Unije nasprotovalo retroaktivni spremembi iz člena 175 AO, ki jo je predstavilo predložitveno sodišče, če bi iz nje sledilo, da poznejša predložitev potrebnih dokumentov za odbitek prejšnje obremenitve davka od dohodkov pravnih oseb ne bi več mogla pripeljati do popravka dokončnih odločb o odmeri dohodnine v zvezi s tujimi dividendami iz EU, ne da bi bila v razumnem roku določena prehodna ureditev, v kateri bi bilo za namen odbitka mogoče predložiti te dokumente.

42. Po mnenju nemške vlade in tožene stranke v postopku v glavni stvari je nacionalna ureditev, v skladu s katero je poznejša predložitev potrdila o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 in naslednjega KStG postopkovna podlaga za popravek odločb o odmeri dohodnine, ki so postale dokončne, medtem ko je tak popravek pri poznejši predložitvi tujih potrdil ali izjav, ki ne izpolnjujejo formalnih pogojev člena 44 in naslednjega KStG, izključen, popolnoma združljiva s pravom Unije. Poleg tega naj bi bila retroaktivna odprava te ureditve pod posebnimi pogoji postopka v glavni stvari s pravom Unije združljiva tudi takrat, kadar bi bila s tem retroaktivno in brez prehodne ureditve izključena tudi postopkovna podlaga za poznejši odbitek tujega davka od dohodkov pravnih oseb iz EU. Pri tem je treba zlasti upoštevati, da je davčna ureditev, ki v postopku v glavni stvari velja *ratione temporis*, za odbitek prejšnje obremenitve davka od dohodkov pravnih oseb za dividende – tako imenovani sistem celotnega odbitka – veljala le do leta 2001. Zato je z vidika prava Unije neoporečno, da je nemški zakonodajalec skoraj štiri leta po prenehanju veljavnosti sistema celotnega odbitka izvedel nekatere postopkovne spremembe, ki vplivajo tudi na ta sistem.

43. Za odgovor na četrto vprašanje za predhodno odločanje je po mnenju tožečih strank v postopku v glavni stvari odločilno, da naj Zvezna republika Nemčija do zdaj ne bi dala na voljo nikakršnega potrdila o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb na uradnem obrazcu za tuje dividende. Ker naj bi Zvezna republika Nemčija za odbitek prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov fizičnih oseb vztrajala pri takem potrdilu, naj bi bilo izvajanje pravic na podlagi prava Unije dejansko onemogočeno ali precej oteženo, če bi bil prehodni rok za spremembo člena 175 AO ugotovljen tako, da predložitev potrdila o plačnem davku od dohodkov pravnih oseb na uradnem obrazcu za tuje dividende ne bi več mogla voditi do popravka odločb o odmeri dohodnine, ki so postale dokončne, preden bi bilo tako potrdilo sploh na voljo.

VI – Pravna presoja

A – Uvodne ugotovitve

44. Štiri vprašanja za predhodno odločanje, na katera je treba odgovoriti v obravnavanem postopku, se nanašajo na različne nacionalne davčne predpise in so torej zelo strokovno izražena. Za boljše razumevanje se mi zdi primerno na kratko pojasniti nacionalno davkopopravno podlago teh vprašanj. Poleg tega bo tako mogoče vprašanja za predhodno odločanje omejiti na njihovo bistvo, pomembno za pravo Unije.

45. V postopku v glavni stvari se postavljajo vprašanja o obdavčitvi dividend, ki so jih neomejeno davčno zavezane kapitalske družbe razdelile svojim delničarjem, ki so v Zvezni republiki Nemčiji zavezani za plačilo dohodnine. Iz predložitvenega sklepa in stališča, ki so jih predložile stranke, je razvidno, da se domače dividende v skladu z nacionalno zakonodajo, ki velja *ratione temporis*, obravnavajo kot izplačane iz razpoložljivega lastnega kapitala takih družb. Družba je pred izplačilom teh dividend praviloma zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, po izplačilu delničarjem, ki so zavezani za plačilo dohodnine, pa morajo ti za dividende plačati dohodnino.

46. Da bi se izognili dvojnemu obdavčevanju takih izplačil, nemška davčna zakonodaja, ki je veljala v upoštevnem obdobju, vsebuje zapleteno določbo, po kateri se davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga dolguje družba za izplačane dividende, delniarjem, ki so zavezani za plačilo dohodnine, povrne z odbitkom dohodnine v višini 3/7 bruto dividende.(9)

47. Pomembna značilnost tega sistema odbitka je, da se spremenljive stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporabljajo za izplačila iz lastnega kapitala, uskladijo z odobritvijo nespremenljivega odbitka od dohodnine v višini 3/7 bruto dividende. To na celoma poteka tako, da se ob izplačilu dividend višina že odtegnjenega davka od dohodkov pravnih oseb poveča ali zmanjša, da je na koncu enaka „obdavčitvi izplačila“ v višini 30 % bruto dividende. Nekateri delni zneski tistih izplačil, ki jih ne bremeni davek na dohodke pravnih oseb, pa so iz te „obdavčitve izplačila“ izvzeti in zanje zato ne velja obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb. Delniarjem se ob izplačilu takega lastnega kapitala, ki ga davek ne bremeni, za dohodnino na celoma ne odobrava davčni dobropis. Tako odbitek v višini 3/7 dividende navadno ustreza davku od dohodkov pravnih oseb, ki ga je družba, ki je dividende razdelila, dejansko plačala.(10)

48. Posamezni delniarji morajo davčnim uradom, ki so pristojni za napovedi za odmero njihove dohodnine, predložiti potrdilo o davku od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora v skladu z uradno predpisanim obrazcem izdati družba, ki je dividende razdelila, da se tako omogoči natančen izračun višine odbitka od dohodnine. Na podlagi tega potrdila je mogoče izračunati dejansko predhodno obremenitev razdeljenih dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb. Če to potrdilo o davku od dohodkov pravnih oseb ni predloženo, je odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni dividende, zakonsko izključen.

49. Druga značilnost te ureditve je ne nazadnje tudi odbitek dolgovanega davka od dohodkov pravnih oseb, ki sledi neodvisno od dejanskega plačila tega davka. Glede na razlago predložitvenega sodišča pa v nemški davčni ureditvi odbitek davka od dohodkov pravnih oseb v višini 3/7 bruto dividende v praksi na celoma ustreza davku od dohodkov pravnih oseb, ki ga je družba, ki je dividende razdelila, dejansko plačala.

B – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

50. Predložitveno sodišče s svojim prvim vprašanjem v bistvu želi izvedeti, ali se znesek prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb lahko oziroma mora odbiti od dolgovane dohodnine delniarjev kot odbitek v višini nespremenljivega dela 3/7 bruto dividend, ki velja za domače dividende, če dejanska prejšnja obremenitev teh tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb ni ugotovljiva in je posledično lahko višja kot nespremenljiva 30-odstotna obremenitev domačih dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb.

51. Pri odgovoru na to vprašanje naj najprej opozorim, da je Sodišče v sodbi Meilicke(11) razsodilo, da davčna ureditev, na podlagi katere ima delniar, ki je v Zvezni republiki Nemčiji neomejeno davčno zavezan, pri izplačilu dividend kapitalske družbe pravico do davčnega dobropisa, izračunanega v skladu s stopnjo obdavčitve dohodkov pravnih oseb, ki velja za izplačane dobičke, le če ima družba, ki izplača dividende, sedež v isti državi članici, ne pa če ima ta družba sedež v drugi državi članici, ni združljiva s členoma 56 ES in 58 ES.(12)

52. Iz sodbe Meilicke je zato razvidno, da mora biti prejšnja obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb odbita od dohodnine, ki jo dolgujejo delniarji, zavezani za plačilo dohodnine, v enaki vrednosti, kot znaša prejšnja obremenitev domačih dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb.

53. Ta pogoj se lahko izpolni z uporabo različnih davčnih pravnih rešitev.(13) Predložitveno

sodišče v svojem vprašanju izhaja iz tega, da je sistem odobritve odbitka dohodnine, ki velja za domače dividende, mogoče uporabiti tudi pri tujih dividendah iz EU. Tako ravnanje je na celoma združljivo s pravom Unije.

54. Dvojnemu obdavčevanju domačih dividend se je na celoma mogoče izogniti tako, da se prejšnja davčna obremenitev dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb izravna z odbitkom dohodnine, katerega višina je odvisna od stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, ki dejansko velja za izplačane dobičke: „Nespremenljiv“ odbitek dohodnine v višini 3/7 domačih bruto dividend na celoma ustreza dejanski prejšnji obremenitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb v višini 30 %.(14) Iz tega neposredno izhaja, da mora biti za izogibanje dvojnega obdavčevanja izplačil tujih dividend iz EU pri dejanski prejšnji obremenitvi teh dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb odobren tudi odbitek dohodnine. V zvezi s tem dejanska prejšnja obremenitev z davkom od dohodkov pravnih oseb pomeni davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je družba, ki je dividende razdelila, ob tej razdelitvi dejansko plačala ali ga mora plačati.

55. Če je dejanska prejšnja obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb enaka ali manjša od 30 %, iz teh preudarkov sledi, da mora biti odobren odbitek dohodnine sorazmeren tej prejšnji obremenitvi. Če je dokazana 20-odstotna prejšnja obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb, torej zadošča, da se delničarjem, ki so zavezani za plačilo dohodnine, odobri odbitek dohodnine v višini 2/8 bruto dividend. Dokazana prejšnja obremenitev z davkom od dohodkov pravnih oseb v višini 25 % mora biti izravnan z odbitkom dohodnine v višini 25/75 bruto dividend.

56. Zato so prejemniki tujih dividend iz EU, ki so zavezani za plačilo dohodnine, v skladu s pravom Unije upravičeni do odobritve odbitka dohodnine v višini 3/7 bruto dividend, ki nominalno ustreza domačemu dejanskemu stanju, šele na podlagi dokazane dejanske prejšnje obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v višini 30 %. To je tudi razumljivo, saj prosti pretok kapitala z davkopopravnega stališča dividend tujih podjetij ne postavlja v boljši položaj.

57. Prosti pretok kapitala pa z davkopopravnega stališča tudi ne prepoveduje boljšega položaja dividend tujih družb iz EU, tako da bi bilo treba v primeru, v katerem je prejšnja obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb enaka ali manjša od 30 %, odobritev odbitka dohodnine „v sorazmerju“ s to prejšnjo obremenitvijo in pavšalni odbitek v višini 3/7 vrednosti izplačanih dividend oceniti kot skladna s pravom Unije.

58. Primer, v katerem je dokazana dejanska prejšnja obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb večja od 30 %, pa je treba podrobneje obravnavati.

59. V okviru analize, ki enostransko poudarja učinek temeljnih svoboščin, bi bilo mogoče trditi, da odbitek dohodnine v višini 3/7 domačih dividend na celoma vedno v celoti ustreza prejšnji obremenitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb v višini 30 %, tako da se prejšnja obremenitev domačih dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ni pravno navzgor omejena, odbije od dohodnine. Iz tega pa bi spet lahko sklepali, da tudi odbitek prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb ne bi smel biti pravno navzgor omejen. Če tako sklepamo, bi bili prejemniki, ki so zavezani za plačilo dohodnine, zaradi dejanske prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb v višini 40 % v skladu s pravom Unije upravičeni do odbitka dohodnine v višini 4/6 teh dividend.(15)

60. Pri taki analizi pa ne bi upoštevali, da nemški sistem davčnih odbitkov ne nazadnje temelji na odločitvi, ki jo je Zvezna republika Nemčija sprejela v okviru izvajanja svoje davčne suverenosti, o vzpostavitvi enotne prejšnje obremenitve lastnega kapitala, uporabljenega za izplačilo dividend, z davkom od dohodkov pravnih oseb v višini 30 %. Ker je delničarjem odobreni odbitek dohodnine v višini 3/7 izplačila dividend končno namenjen izravnavi davka od dohodkov

pravnih oseb, ki bremenijo izplačila dividend, je skladen z načelno odločitvijo Zvezne republike Nemčije, da se za izplačila dividend uporablja enotna, 30-odstotna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb.

61. Če bi bila Zvezna republika Nemčija zdaj zavezana izravnati prejšnjo obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb tudi nad davčno stopnjo 30 %, bi to pomenilo, da bi morala prejšnjo obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb dvigniti nad raven domačega davka od dohodkov pravnih oseb. To bi na koncu povzročilo, da bi bila Zvezna republika Nemčija zavezana izravnati posledice izvajanja odločitve druge države članice, da izplačila dividend obremeni z davkom od dohodkov pravnih oseb, višjim od 30 %, ki jo je ta država članica sprejela v okviru svoje davčne suverenosti.

62. Na tako daljnosežno obveznost iz temeljnih svoboščin ni mogoče sklepati. Če so bile tuje dividende iz EU obremenjene z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki je višji od 30 %, je delniar, ki je v svoji državi zavezan za plačilo dohodnine, v skladu s pravom Unije torej upravičen le do odobritve odbitka dohodnine v višini 3/7 tega izplačila dividend. Razlike pri odbitkih te prejšnje obremenitve od dohodnine v primerjavi z domačimi dividendami v tem okviru štejejo za neugodnosti, ki so posledica razlik med ureditvami udeležениh držav članic na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb. Ob upoštevanju preostalih pristojnosti držav članic na področju neposrednega obdavčenja(16) take neugodnosti na koncu prizadenejo zadevne davkoplačevalce.(17)

63. V zvezi s tem naj opozorim predvsem na sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*,(18) v kateri je Sodišče med drugim obravnavalo nacionalno davčno ureditev na področju izogibanja verižnega obdavčenja dividend, ki jih je prejela družba rezidentka. Ta ureditev je za izplačilo dividend družbe rezidentke določala oprostitve plačila davka za te dividende, za izplačilo dividend družbe nerezidentke pa odbitek prejšnje davčne obremenitve. Sodišče meni, da je tak sistem združljiv s temeljnimi svoboščinami, če po eni strani za tuje dividende ni določena višja davčna stopnja od stopnje, ki se uporablja za domače dividende, po drugi strani pa se prepriča verižno obdavčevanje tujih dividend tako, da se odbije znesek davka, ki ga je plačala družba nerezidentka razdeljevalka dividend, od zneska davka, ki se uporablja za družbe rezidentke prejemnice dividend, v mejah tega zneska.(19) V zvezi s konkretno izvedbo tega odbitka je Sodišče na koncu navedlo, da mora v primeru, v katerem je dobiček, ki je podlaga za tuje dividende, v državi članici družbe razdeljevalke dividend obdavčen z davkom, ki je nižji od davka, ki ga je pobrala država članica družbe prejemnice dividend, ta druga država podeliti celotni davčni dobropis, ki je enak davku, ki ga je plačala družba razdeljevalka dividend v državi članici, v kateri je rezidentka. Kadar pa je za ta dobiček v državi članici družbe razdeljevalke dividend določen višji davek od davka, ki ga je pobrala država članica družbe prejemnice dividend, je ta druga država dolžna podeliti davčni dobropis le v mejah zneska davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati družba prejemnica dividend.(20)

64. Ob upoštevanju posebnih okoliščin postopka v glavni stvari je Sodišče v sodbi *Test Claimants in the FII Group Litigation* zato na koncu ugotovilo, da obveznost izogibanja dvojnega obdavčevanja, ki izhaja iz temeljnih svoboščin, ni tako daljnosežna, da bi bilo treba družbi prejemnici tujih dividend povrniti tudi tisti del zneska prejšnje obremenitve, ki presega nacionalno davčno stopnjo. V zvezi s tem se je z vidika prava Unije treba izogniti dvojnemu obdavčevanju le do višine nacionalne stopnje obdavčitve.(21)

65. Menim, da je tudi v tej zadevi treba izhajati iz tega, da obveznost izogibanja dvojnega obdavčevanja tujih dividend iz EU, ki izhaja iz načela prostega pretoka kapitala, ni tako daljnosežna, da bi bilo treba prejemniku tujih dividend iz EU, ki je v Nemčiji zavezan za plačilo dohodnine, odobriti davčni dobropis, ki presega enotno nacionalno stopnjo davka od dohodkov

pravnih oseb in ustrezen znesek vračila dohodnine.

66. Na podlagi tega ugotavljam, da so prejemniki tujih dividend iz EU, ki so v Nemčiji zavezani za plačilo dohodnine, njihova dejanska prejšnja obremenitev z davkom od dohodkov pravnih oseb pa presega 30 %, upravičeni do odbitka prejšnje obremenitve, ki ni višji od 30-odstotne stopnje obdavčitve dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja v domači državi. V takem primeru je odobritev odbitka dohodnine v višini 3/7 izplačila dividend zato treba oceniti kot skladno s pravom Unije.

67. Če bi Sodišče v nasprotju z mojim stališčem ugotovilo, da mora biti tudi prejšnja obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki presega 30 %, odbita v celoti, bi to pri 40-odstotni dejanski prejšnji obremenitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb pomenilo odbitek dohodnine v višini 4/6 izplačila dividend, 50-odstotna prejšnja obremenitev pa bi upravičevala davčni odbitek v višini 1/2 izplačila dividend.

68. Ob upoštevanju morebitnih otežujočih učinkov take rešitve bi bilo treba dodatno preizkusiti, ali bi neomejena obveznost odbitka prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb spodbudila skladnost nacionalnega davčnega sistema, in če bi se to zgodilo, kakšne bi bile posledice.

69. V zvezi s tem bi bilo treba med drugim raziskati, ali je zaradi določitve 30-odstotne obdavčitve izplačila domačih dividend v Nemčiji, na podlagi katere je višina odbitka dohodnine 3/7 bruto dividende, ta odbitek po navadi nižji od dolgovane dohodnine za te dividende. Če je ta nižji, bi bilo tudi v konkretnih postopkih v zvezi z odbitkom prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb vedno treba raziskati, ali odbitek dohodnine, ki ga je treba odobriti, presega delnišarjev dohodninski dolg, ki odpade na te dividende. V primerih, v katerih bi davčni dobropis dejansko presegel ta davčni dolg, bi bila mogoče ogrožena skladnost nemškega davčnega sistema. Na podlagi splošnega razloga, ki upravičuje varstvo skladnosti nacionalnega davčnega sistema, (22) bi bilo zato treba dodatno preizkusiti, ali bi Zvezna republika Nemčija v takem primeru morala imeti možnost, da odbitek dohodnine od tujih dividend iz EU omeji do višine dolgovane dohodnine delnišarja, ki odpade na te tuje dividende iz EU.

70. Glede na vse zgoraj navedeno ugotavljam, da je člena 56 ES in 58 ES treba razlagati tako, da v primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, zahtevata odbitek prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb od dohodnine, ki jo dolgujejo delnišarji, v obliki dobropisa, ki se izražena sorazmerno z dejansko prejšnjo obremenitvijo teh dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb. Vendar pa se ta odbitek ne sme izvršiti nad stopnjo obdavčenja dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za domače dividende.

C – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

71. Predložitveno sodišče v svojem drugem vprašanju želi pojasniti, ali in pod katerimi pogoji je lahko odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende iz EU, od dohodnine, ki jo morajo plačati delnišarji, odvisen od predložitve potrdila o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora v skladu z uradno predpisanim obrazcem izdati družba razdeljevalka dividend, če taka obveznost predložitve velja tudi za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni domače dividende.

72. Za odgovor na to vprašanje naj najprej opozorim, da je Sodišče v sodbi Meilicke na koncu potrdilo, da je treba delničarju, ki je v Nemčiji zavezan za plačilo dohodnine in prejema dividende od družbe, ki ima sedež v drugi državi članici EU, v skladu s členoma 56 ES in 58 ES ter ob upoštevanju nacionalne zakonodaje, ki velja *ratione temporis*, odobriti odbitek dohodnine, ki se na celoma izračuna v sorazmerju s stopnjo obdavčitve dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za izplačane dobičke.

73. Za uveljavljanje te pravice zadevnega delničarja, ki izhaja iz prava Unije, pa mora biti ugotovljiva dejanska prejšnja obremenitev dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb v državi članici, v kateri je družba razdeljevalka dividend davčna zavezanica.

74. Na podlagi tega je drugo vprašanje za predhodno odločanje treba razumeti tako, da je naloga Sodišča pojasniti, ali je nacionalna procesnopravna ureditev, v skladu s katero je prejšnja obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb lahko ugotovljiva le na podlagi potrdila o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga morajo skladno z zelo natančnim, z zakonom predpisanim obrazcem izdelati družbe razdeljevalke dividend, združljiva s pravom Unije.

75. Na to vprašanje je treba odgovoriti ob upoštevanju načel procesne avtonomije držav članic, ki izhajajo iz sodne prakse Sodišča.

76. Kadar na nekem področju ni veljavnih predpisov Unije, mora v skladu s to sodno prakso nacionalni pravni red vsake države članice urediti postopkovna pravila, ki bodo zagotavljala varstvo pravic, ki za upravičene subjekte izhajajo iz prava Unije, pri čemer ta pravila ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki veljajo v primerljivih tožbah na področju nacionalnega prava (načelo enakovrednosti), v praksi pa ne smejo onemogočati ali močno oteževati uveljavljanja pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (načelo učinkovitosti).⁽²³⁾

77. V zvezi s tem je še posebej vprašljivo, ali zahteva za predložitev potrdila o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 in naslednjega KStG kot dokazila o dejanski prejšnji obremenitvi tujih dividend iz EU v praksi onemogoča ali močno otežuje uveljavljanje pravice do odbitka te prejšnje obremenitve od dohodnine, ki izhaja iz prava Unije, tako da je kršeno načelo učinkovitosti.

78. Čeprav je odgovor na to vprašanje ne nazadnje naloga predložitvenega sodišča, predložitveni sklep vsebuje veliko znakov, ki kažejo, da se z zahtevo za predložitev potrdila v smislu člena 44 in naslednjega KStG kot dokazila o prejšnji obremenitvi tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb zelo verjetno krši načelo učinkovitosti. Predložitveno sodišče namreč izkrpno pojasnjuje, da je potrdilo o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 in naslednjega KStG neločljivo povezano z zapleteno ureditvijo v zvezi z določitvijo 30-odstotne davčne obremenitve izplačil bruto dividend, pri čemer ta ureditev spet dovoljuje nekatere izjeme. Ker potrdilo o plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v bistvu izhaja iz te zapletene davčne ureditve, ga po navadi lahko izdajo samo tista podjetja, za katera velja ta ureditev.

79. Glede na vse zgoraj navedeno je na drugo vprašanje treba odgovoriti, da nacionalna ureditev, v skladu s katero je za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende iz EU, od dohodnine vedno treba predložiti potrdilo v smislu člena 44 in naslednjega KStG kot dokazilo o tej prejšnji obremenitvi, krši načelo učinkovitosti, če ta zahteva v praksi onemogoča ali močno otežuje odbitek prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb. To pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.

D – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

80. Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali – in če da, pod katerimi pogoji – člena 56 ES in 58 ES zahtevata, da se prejšnja obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb oceni za namen odbitka, če te ni mogoče ugotoviti. Predložitveno sodišče zahteva še pojasnilo, ali se pri tem po potrebi upoštevajo tudi posredne prejšnje obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb.

81. Čeprav predložitveno sodišče s tem vprašanjem želi samo izvedeti, ali – in če da, pod katerimi pogoji in kako – se lahko ugotovi, ali bi se moral ugotoviti davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni dividende tujih podjetij iz EU, menim, da je za smiselni odgovor na predlog za sprejetje predhodne odločbe v okviru analize tega vprašanja problematiko dokaznega bremena in dokaznega tveganja ter presoje dokazov v primeru, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, primerno obravnavati celovito. Kajti predložitveno sodišče je na različnih mestih predloga za sprejetje predhodne odločbe podvomilo o več vidikih dokaznega bremena in presoje dokazov v postopku v glavni stvari, tako da so o teh točkah dale mnenje tudi stranke v postopku. Poleg tega Sodišče, čeprav ni pristojno, da samo presoja dejansko stanje iz spora v glavni stvari, lahko predložitvenemu sodišču glede na posebnosti tega dejanskega stanja vseeno da vse koristne napotke, ki mu bodo olajšali rešitev spora o glavni stvari.

82. Na vprašanje, kako morajo dohodninski zavezanec in nacionalni davčni organi v primeru, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, prispevati k ugotovitvi dejanske prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb, in vprašanje o vlogi nacionalnega sodišča v okviru zbiranja in presoje dokazov je treba odgovoriti na podlagi načel procesne avtonomije držav članic.

83. Kot sem že navedla, je načelo procesne avtonomije držav članic treba razumeti tako, da je postopke, ki bi morali državljanu zagotavljati pravice na podlagi ustreznega prava Unije, če na nekem področju ni ustreznih predpisov Unije, treba oblikovati znotraj nacionalnega pravnega reda posamezne države članice ob upoštevanju načel enakovrednosti in učinkovitosti.(24)

84. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da mora dohodninsko zavezani delničar dokazati obstoj in obseg prejšnje obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni domače dividende, tako da predloži potrdilo o plačanem davku od dohodkov pravnih oseb. Če takega potrdila ne more predložiti, ni odbitka. Tako davčni zavezanec v skladu z nemško davčno ureditvijo ne nosi le dokaznega bremena, ampak tudi dokazno tveganje. Poleg tega ima davčni zavezanec načeloma na voljo le eno dokazno sredstvo, in sicer potrdilo o plačanem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 in naslednjega KStG.

85. Kot sem že pojasnila v odgovoru na drugo vprašanje za predhodno odločanje, bi bila zahteva po predložitvi potrdila v smislu člena 44 in naslednjega KStG za dokaz prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb kršitev načela učinkovitosti, če bi s tem dejansko onemogočili ali izjemno otežili izvajanje pravice na podlagi prava Unije do odbitka te prejšnje obremenitve od dohodnine.(25) Vendar to ne pomeni, da bi *eo ipso* tudi za razporeditev dokaznega bremena in dokaznega tveganja, ki je podlaga nemške davčne ureditve, pri omejenih dejanskih stanjih veljalo, da je v nasprotju s pravom Unije.

86. Treba je predvsem izhajati iz tega, da je ureditev, v skladu s katero delničar, ki je na ozemlju države dohodninsko zavezan, lahko uveljavlja davke od dohodkov pravnih oseb, ki bremenijo tuje dividende iz EU, samo kadar in če tudi zares dokaže dejansko prejšnjo obremenitev, združljiva z načelom učinkovitosti. Kajti taka razporeditev dokaznega bremena in dokaznega tveganja, ki bremenita dohodninsko zavezanega delničarja, sama po sebi ne vodi k

temu, da bi dejansko onemogočila ali preizredno otežila izvajanje pravice do odbitka davka od dohodkov, ki bremenijo tuje dividende iz EU.(26)

87. Po mnenju predložitvenega sodišča bi taka razporeditev dokaznega bremena in dokaznega tveganja v primeru, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, vendarle dejansko vodila k temu, da bi bil delni prejem stalno zavrnjen dostop do odbitka davka od dohodkov pravnih oseb.(27) Ob upoštevanju nizozemskega in danskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, ki je veljal v upoštevanih letih, naj bi bilo namreč dejansko nemogoče oziroma zelo težko dokazati dejansko prejšnjo obremenitev z davkom od dohodkov pravnih oseb za zadevno nizozemsko in dansko izplačilo dividend.

88. Po mojem mnenju ti praktični pomisleki predložitvenega sodišča ne nasprotujejo združljivosti sistema odbitka s pravom Unije, v skladu s katerim dohodninsko zavezani delni prejemarji nosijo dokazno breme in tudi dokazno tveganje v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki bremenijo tuje dividende iz EU. Kajti ti praktični pomisleki temeljijo na ureditvi nizozemskega in danskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, ki po razlagi predložitvenega sodišča skorajda ne omogočajo ugotovitve dejanske prejšnje obremenitve dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb. Ker se pri tem neposrednem obdobju na ravni prava EU ni izvedlo usklajevanja, so države članice vseeno pooblaščenice, da ob upoštevanju prava Unije enostransko opredelijo te vidike svojega sistema davka od dohodkov pravnih oseb. Morebitne neugodnosti, ki za davčne zavezance lahko sledijo iz tega, da so države članice te pristojnosti izvajale brez glasovanja, ne pomenijo s primarno zakonodajo prepovedanih omejitev, če tako izvrševanje ni diskriminatorno.(28) Kajti v pravu Unije ni utemeljena avtonomna obveznost držav članic, da nacionalne davčne sisteme uskladijo tudi na področjih, na katerih so na sedanji stopnji usklajenosti ohranile davčno avtonomijo.(29)

89. Ker je zadevna nemška ureditev v zvezi z razporeditvijo dokaznega bremena in dokaznega tveganja po mojem mnenju združljiva z načelom učinkovitosti(30) in sama po sebi ne more škodovati diskriminaciji delni prejemnikov tujih družb iz EU, je treba pomisleke predložitvenega sodišča o praktično nemogočem dokazovanju dejanske prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb zaradi konkretne ureditve danskega in nizozemskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb posledično opredeliti kot neugodnosti za dohodninsko zavezane delni prejemarje, ki v sedanjem pravu Unije ne pomenijo prepovedanih omejitev.

90. V postopku v glavni stvari se prav tako postavlja vprašanje, ali v premejskih primerih lahko pride do prenosa dokaznega bremena z dohodninsko zavezanega delni prejemarja na davčne organe iz Direktive 77/799. Menim, da je tudi odgovor na to vprašanje nikalen.

91. V skladu z ustaljeno sodno prakso se država članica *lahko* sklicuje na Direktivo 77/799, da od pristojnih organov druge države članice pridobi vse potrebne informacije za pravilno odmero zneska davkov, ki jih vključuje navedena direktiva.(31) Poleg tega člen 2(1) te direktive med drugim določa, da nacionalni davčni uradi *lahko* od pristojnih organov druge države članice pridobijo informacije, do katerih sami nimajo dostopa. Po mnenju Sodišča je iz uporabe besede „lahko“ v zvezi s tem razvidno, da imajo nacionalni davčni organi sicer možnost, da od pristojnih organov druge države članice pridobijo informacije, vendar k temu niso zavezani. Glede na navedeno mora na celotno vsako državo članico 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.(32)

92. Vendar morajo države članice pri odločitvah o zahtevi po medsebojni pomoči v skladu z Direktivo 77/799 vedno upoštevati načelo enakovrednosti. Če nacionalni organi, pristojni za pobiranje dohodnine od domačih izplačil dividend, v skladu z ustaljeno prakso od organov, pristojnih za pobiranje davka od dohodkov pravnih oseb na izplačane dobičke, zahtevajo

informacije, če je višina prejšnje obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb iz kakršnega koli razloga dvomljiva, načelo enakovrednosti zahteva, da organi, pristojni za pobiranje dohodnine, tudi v omejenih primerih na podlagi Direktive 77/799 od organov, pristojnih za pobiranje davka od dohodkov pravnih oseb, države članice, v kateri ima družba, ki izplača dividende, sedež, v primeru dvoma pridobijo informacije o prejšnji obremenitvi zadevnih dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb.

93. Pri vprašanju, s katerimi dokaznimi sredstvi mora dohodninsko zavezani delničar predložiti dokaz o davku od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende iz EU, sem že navedla, da zahteva po predložitvi potrdila o plačanem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 in naslednjega KStG najverjetneje ni združljiva z načelom učinkovitosti.

94. Načelo učinkovitosti poleg tega zahteva, da ima dohodninsko zavezani delničar v primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, procesne možnosti, da ta dokaz tudi dejansko predloži.(33)

95. Na vprašanje, katera dokazna sredstva je glede na navedeno treba dopustiti v primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ni mogoče odgovoriti *in abstracto*. Vsekakor bi bilo treba navadno izhajati iz tega, da bi bilo delničarju kapitalske družbe s sedežem v drugi državi EU navajanje dokazov o zmerno oteženo, če izjave ali potrdila, ki jih predloži to podjetje, nikoli ne bi bili sprejeti kot dokazna sredstva. Upravne težave davčnega urada pri preverjanju tujih dokaznih sredstev v zvezi s tem ne zadoščajo, da bi taka dokazna sredstva pavšalno zavrnil.(34) Vendar morajo države članice zahtevati predložitev ustreznih dokazov, ki davčnim uradom dejansko omogočajo, da dovolj natančno preuči, ali in v kakšni višini družba, ki izplačuje dividende, dolguje davek od dohodkov pravnih oseb za tuje dividende iz EU.(35)

96. Presoja dokazov v zvezi s tem ob upoštevanju načel učinkovitosti in enakovrednosti ostane v končni pristojnosti nacionalnih sodišč.

97. Tudi na vprašanje predložitvenega sodišča, ali – in če da, pod katerimi pogoji – člena 56 ES in 58 ES zahtevata, da se dejanska prejšnja obremenitev tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb oceni, če te ni mogoče ugotoviti, je mogoče dokončno odgovoriti le ob upoštevanju nalog in pristojnosti nacionalnega sodišča v podobnih davčnih postopkih, ki zadevajo samo notranja dejanska stanja. Sodna ocena prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb bi se namreč ob upoštevanju načela enakovrednosti zahtevala takrat, kadar bi bilo nacionalno sodišče pri presoji dokazov v podobnih davčnih postopkih, ki zadevajo samo notranja dejanska stanja, prav tako zavezano k oceni prejšnje davčne obremenitve, ki je dejansko ni mogoče ugotoviti.

98. Kadar pa nacionalno sodišče v skladu z ustreznim nacionalnim pravom, ki ureja davčne postopke, ni zavezano k takim ocenam, ta obveznost ne more izhajati niti iz načela učinkovitosti. Kajti, kakor sem že navedla,(36) je nacionalna ureditev, v skladu s katero delničar, ki je na ozemlju države dohodninsko zavezan, davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni tuje dividende iz EU, lahko uveljavlja, samo kadar in če tudi zares dokaže dejansko prejšnjo obremenitev, kot taka združljiva z načelom učinkovitosti. Neposredna posledica tega je, da načelo učinkovitosti ne zahteva sodniške ocene prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb, če te prejšnje obremenitve ni mogoče dokazati.

99. Na vprašanje, ali je pri odbitku prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb treba upoštevati tudi posredne prejšnje obremenitve, ni mogoče odgovoriti *in abstracto*. Kot sem že prikazala, je sodbo v zadevi Meilicke(37) treba razlagati tako, da se mora v primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni nizozemske in danske dividende, načeloma izvršiti enakovredno kakor odbitek davka od

dohodkov pravnih oseb, ki bremeni nemške dividende.(38) Glede na navedeno je pri ugotavljanju višine odbitka od dohodnine treba upoštevati posredne prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb, kadar in če je višina delniarjem odobrenega odbitka od dohodnine odvisna tudi od posrednih prejšnjih obremenitev domačih dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb.

100. Glede na vse navedeno je treba na tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da morajo države članice, če ni ustreznih predpisov Unije, določiti pravila za razporeditev dokaznega bremena in dokaznega tveganja ter sodniško presojo dokazov, ki veljajo pri ugotavljanju prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb, pri čemer je treba upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti. Iz načela učinkovitosti ne izhaja obveznost sodniške ocene prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki je ni mogoče ugotoviti. Seveda pa taka obveznost v skladu z načelom enakovrednosti obstaja takrat, kadar bi bilo nacionalno sodišče v primerljivem in zgolj notranjem položaju zavezano k ustrezni oceni. Če je višina delniarjem odobrenega odbitka od dohodnine odvisna tudi od posrednih prejšnjih obremenitev domačih dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb, je treba upoštevati tudi posredne prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb.

E – četrto vprašanje za predhodno odločanje

101. Pri četrtem vprašanju za predhodno odločanje predložitveno sodišče izhaja iz ugotovitve, da odločba o odmeri dohodnine za leto 1997 za H. Meilickeja z dne 26. julija 2000 ne izkazuje nobenega pridržka glede revizije, tako da je odločba zdaj že dokončna. V skladu s členom 175 AO v različici, veljavni do 28. oktobra 2004, je bilo mogoče tako odločbo o odmeri dohodnine kljub dokončnosti popraviti, če je nastopil dogodek, ki je imel z davnega vidika učinek na preteklost (retroaktivni dogodek), pri čemer se naknadna predložitve potrdila o plačanem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 KStG in naslednjega šteje za retroaktivni dogodek. Z zakonom o prenosu direktiv EU z dne 8. decembra 2004(39) (v nadaljevanju: zakon o spremembi z dne 8. decembra 2004) je bil člen 175 AO z učinkom od 29. oktobra 2004 brez prehodnega obdobja spremenjen v tem smislu, da se naknadna izdaja ali predložitve potrdila ne šteje več za retroaktivni dogodek. S tem je odpadla možnost odstopa od dokončnosti odločb o odmeri dohodnine na podlagi naknadne predložitve potrdila o plačanem davku od dohodkov pravnih oseb z retroaktivnim učinkom od 29. oktobra 2004.

102. Če bi Sodišče na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovorilo v tem smislu, da se za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb na tuje dividende iz EU od dohodnine lahko postavi pogoj predložitve potrdila v smislu člena 44 KStG in naslednjega, želi predložitveno sodišče po eni strani izvedeti, ali je retroaktivna sprememba člena 175 AO združljiva s pravom Unije (vprašanje za predhodno odločanje 4a).

103. Če bi Sodišče na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovorilo v tem smislu, da se lahko prejšnja obremenitev z davkom od dohodkov pravnih oseb pri tujih dividendah iz EU dokaže tudi z drugimi sredstvi, in ne samo s predložitvijo potrdila v smislu člena 44 KStG in naslednjega, želi predložitveno sodišče po drugi strani izvedeti, ali je razlaga člena 175 AO v različici, veljavni do 28. oktobra 2004, po kateri se lahko odločba o odmeri dohodnine, ki je že postala dokončna, na podlagi naknadne predložitve potrdila o plačanem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 KStG in naslednjega popravi, medtem ko je tak popravek na podlagi izjav ali potrdil v zvezi s tujimi dividendami iz EU, ki ne ustrezajo formalnim zahtevam iz člena 44 KStG in naslednjega, izključen, skladna s pravom Unije (vprašanje za predhodno odločanje 4b).

104. Po mojem mnenju je treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti v tem smislu, da se lahko prejšnja obremenitev z davkom od dohodkov pravnih oseb pri tujih dividendah

iz EU dokaže tudi z drugimi sredstvi, in ne samo s predložitvijo potrdila v smislu ?lena 44 KStG in naslednjega, zato bom v nadaljevanju najprej obravnavala vprašanje za predhodno odlo?anje 4b. Na podlagi te analize bom nato preu?ila problematiko o retroaktivni spremembi ?lena 175 AO, navedeno v vprašanju za predhodno odlo?anje 4a. Kajti ?eprav je bilo to podvprašanje izrecno postavljeno samo za primer, da je treba davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremenijo tuje dividende iz EU, dokazati s predložitvijo potrdila v smislu ?lena 44 KStG in naslednjega, je prav tako upoštevno za primer, da se lahko ta dokaz poda tudi z drugimi sredstvi.

1. Podvprašanje 4b

105. Na podvprašanje 4b, ali je nacionalna dolo?ba, po kateri se lahko odlo?ba o odmeri dohodnine, ki je postala dokon?na, zaradi odbitka(40) davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremenijo obdav?ene dividende, popravi, ?e se ta prejšnja obremenitev dokaže z naknadno predložitvijo potrdila o pla?anem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu ?lena 44 KStG in naslednjega, medtem ko je tak popravek pri naknadni predložitvi izjav ali potrdil v zvezi s prejšnjo obremenitvijo z davkom od dohodkov pravnih oseb pri tujih dividendah iz EU, ki ne ustrezajo formalnim zahtevam iz ?lena 44 KStG in naslednjega, izklju?en, združljiva s pravom Unije, je treba spet odgovoriti na podlagi na?el o procesni avtonomiji držav ?lanic.

106. Pri tem je treba najprej opozoriti, da je treba ureditev, v skladu s katero je naknadni popravek odlo?b o odmeri dohodnine, ki postanejo dokon?ne, zaradi odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremenijo obdav?ene dividende, mogo? samo v zvezi z dividendami doma?ih dru?b, ne pa v zvezi z dividendami tujih dru?b iz EU, oceniti kot postavljanje tujih dividend iz EU v slabši polo?aj, kar omejuje prosti pretok kapitala, zaradi ?esar je taka ureditev na?eloma prepovedana.(41) Glede na navedeno je treba izhajati iz tega, da se v skladu s pravnim redom Unije prejemnikom tujih dividend iz EU, ki so zavezanci za dohodnino, v primeru, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, priznava pravica do naknadnega popravka obdav?itve teh dividend, dolo?ene na podlagi odlo?b o odmeri dohodnine, ki so postale dokon?ne, zaradi odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremenijo te dividende, ?e lahko tak naknadni popravek zahtevajo tudi prejemniki doma?ih dividend, ki so zavezanci za dohodnino.

107. V skladu z na?eli o procesni avtonomiji držav ?lanic, ki jih je razvila sodna praksa Sodiš?a, je izvajanje postopkov za uveljavitev te pravice zaradi neobstoja upoštevne ureditve Unije naloga držav ?lanic, ?e sta spoštovani na?eli enakovrednosti in u?inkovitosti.(42) V zvezi s tem je v obravnavanem primeru še zlasti vprašljivo, ali se s tem, da se zahteva, ki je veljavna za doma?e dividende, po naknadni predložitvi potrdila v smislu ?lena 44 KStG in naslednjega prenese na dokaz prejšnje obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb pri tujih dividendah iz EU, krši na?elo u?inkovitosti.

108. Na to vprašanje glede morebitne kršitve na?ela u?inkovitosti mora navsezadnje odgovoriti predložitveno sodiš?e. Vendar predložitveni sklep vsebuje številne pokazatelje, ki nakazujejo na to, da naj bi zahteva po naknadni predložitvi potrdila v smislu ?lena 44 in naslednjih KStG za dokaz prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb v tem smislu pomenila kršitev na?ela u?inkovitosti. Kajti kot sem že pojasnila v okviru odgovora na drugo vprašanje za predhodno odlo?anje, je potrdilo o pla?anem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu ?lena 44 KStG in naslednjega nerazdružljivo povezano z zapleteno ureditvijo o obdav?itvi izpla?ila v višini 30 % bruto dividend, tako da tudi podjetja iz EU, ki te ureditve niso dol?na upoštevati, praviloma takega potrdila ne morejo izdati.(43)

109. ?e bi predložitveno sodiš?e ugotovilo, da gre za kršitev na?ela u?inkovitosti, bi se v skladu s tem na?elom še zahtevalo, da se prejemniku tujih dividend iz EU, ki je dohodninski zavezanec, odobrijo postopkovne mo?nosti, da zaradi popravka odlo?b o odmeri dohodnine, ki so postale dokon?ne, naknadno predloži dokaz o tuji prejšnji obremenitvi z davkom od dohodkov pravnih

110. Na vprašanje, katere dokaze je treba v tem primeru dopustiti, ni mogoče odgovoriti *in abstracto*. Kljub temu bi po navadi lahko izhajali iz tega, da bi bilo delni?arju v kapitalski družbi s sedežem v državi ?lanici EU dokazovanje ?ezmerno oteženo, ?e se izjave ali potrdila, ki jih ta kapitalna družba izda, v zvezi s tem nikoli ne obravnavajo kot dokazi. Vendar imajo države ?lanice pravico, da vztrajajo pri predložitvi trdnih dokazov. Pri tem ostane presoja dokazov spet naloga nacionalnih sodiš? ob upoštevanju na?el enakovrednosti in u?inkovitosti.(45)

111. Iz navedenega je razvidno, da je treba na vprašanje za predhodno odlo?anje 4b odgovoriti tako, da nacionalna ureditev, v skladu s katero je popravek obdav?itve dividend doma?ih podjetij in podjetij iz držav ?lanic EU, dolo?ene na podlagi odlo?be o odmeri dohodnine, ki je postala dokon?na, zaradi odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni te dividende, mogo? samo ob predložitvi potrdila o pla?anem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu ?lena 44 KStG in naslednjega, krši na?elo u?inkovitosti, ?e se s tem prakti?no onemogo?i ali ?ezmerno oteži popravek obdav?itve dividend družb iz držav ?lanic EU. To mora ugotoviti predložitveno sodiš?e.

2. Podvprašanje 4a

112. S podvprašanjem 4a želi predložitveno sodiš?e v bistvu izvedeti, ali se s spremembo nacionalne ureditve dav?nega postopka, ki vodi do tega, da je pri popravku obdav?itve dividend doma?ih družb in tujih družb iz EU, dolo?ene na podlagi odlo?be o odmeri dohodnine, ki je postala dokon?na, na podlagi predložitve potrdila o pla?anem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu ?lena 44 KStG in naslednjega izklju?en retroaktivni u?inek, krši pravo Unije.

113. Ob upoštevanju mojega predloga odgovora na podvprašanje 4b je treba sklicevanje predložitvenega sodiš?a na „predložitve potrdila o pla?anem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu ?lena 44 KStG in naslednjega“ v zvezi s tem razumeti kot sklicevanje na zahtevo, skladno s pravom Unije, po predložitvi „veljavnega dokaza prejšnje obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb“. Samo s tem preoblikovanjem je mogo?e na to vprašanje za predhodno odlo?anje dati uporaben odgovor.

114. Potem je treba poudariti, da je predložitveno sodiš?e pri oblikovanju tega vprašanja za predhodno odlo?anje izrecno izhajalo iz stališ?a, da je zadevna sprememba zakona zapisana tako splošno, da ni usmerjena samo v prepre?evanje odbitka tujih davkov od dohodkov pravnih oseb in da enako velja za tuje in doma?e dav?ne zavezance. Iz tega akta ni mogo?e razbrati nedvoumnih informacij, ki bi nasprotovale tej oceni predložitvenega sodiš?a.

115. Dvom predložitvenega sodiš?a, ali je sprememba nemške zakonodaje o dav?nem postopku, uvedena z zakonom z dne 8. decembra 2004, skladna s pravom Unije, pri ?emer je bil popravek odlo?b o odmeri dohodnine, ki so postale dokon?ne, na podlagi naknadne predložitve veljavnih dokazov o prejšnji obremenitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb pri doma?ih dividendah in tujih dividendah iz EU izklju?en od 29. oktobra 2004, torej retroaktivno, je utemeljen s tem, da je bila zaradi te spremembe zakona prejemnikom tujih dividend iz EU, ki so dohodninski zavezanci, brez prehodnega obdobja odvzeta postopkovna možnost, priznana po prejšnji ureditvi, da se zahteva po odbitku davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni obdav?ene dividende, uveljavlja kljub dokon?nosti zadevne odlo?be o odmeri dohodnine.

116. Na to vprašanje za predhodno odlo?anje je treba prav tako odgovoriti na podlagi na?el o procesni avtonomiji držav ?lanic, ki jih je razvila sodna praksa Sodiš?a. Pri tem je treba v predlogu odgovoriti na vprašanje, ali se je s spremembo nemške zakonodaje o dav?nem postopku, uvedeno z zakonom z dne 8. decembra 2004, kršilo na?elo u?inkovitosti.

117. V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da je nacionalna ureditev, v skladu s katero odločbe o odmeri davka po preteku ustreznega obdobja postanejo dokončne, na celoma združljiva s pravom Unije, čeprav bi ta ureditev pripeljala do tega, da po preteku nekega obdobja ne bi bilo več mogoče izpodbijati preteklih odločb o odmeri dohodnine, s tem pa bi se onemogočila uveljavitev zahtev, ki izhajajo iz prava Unije.

118. Glede tega je treba po eni strani poudariti, da taka ureditev dokončnosti po svojem bistvu pripomore k pravni varnosti, ki se v ustaljeni sodni praksi priznava kot splošno pravno načelo,⁽⁴⁶⁾ pri tem pa varuje davčne zavezanke in davčne organe. Po drugi strani se je treba sklicevati na ustaljeno sodno prakso Sodišča, v skladu s katero je uporaba razumnih nacionalnih prekluzivnih rokov za vložitev pravnih sredstev zaradi pravne varnosti na celoma združljiva s pravom Unije, tako da se lahko ob njihovem izteku onemogoči tudi uveljavljanje pravic in zahtev, ki izhajajo iz prava Unije.⁽⁴⁷⁾

119. Vendar pa se tu postavlja posebno vprašanje, ali je sprememba zakona, s katero se ureditev glede popravka dokončnih odločb o odmeri dohodnine, ki se lahko uporabi tudi glede naknadne uveljavitve zahtev po davčnem odbitku, izhajajočih iz prava Unije, retroaktivno in brez prehodnega obdobja razveljavi, združljiva z načelom uinkovitosti.

120. Če želimo odgovoriti na to vprašanje, moramo izhajati iz pravkar predložene ugotovitve, da je nacionalna ureditev, v skladu s katero odločbe o odmeri davka po preteku ustreznega obdobja postanejo dokončne, na celoma skladna s pravom Unije. Iz tega neposredno izhaja, da je tudi sprememba zakona, s katero se nacionalna ureditev, ki popravi odločbo o odmeri davka kljub njihovi dokončnosti omogoča pod določenimi pogoji, spremeni in delno razveljavi, na celoma skladna s pravom Unije.

121. Vendar načeli uinkovitosti in varstva legitimnih pričakovanj narekujeta, da taka sprememba zakona za ne veljati šele po izteku primerne prehodne dobe.

122. Glede načela uinkovitosti je treba v zvezi s tem pripomniti, da nacionalni postopki, s katerimi naj bi se zagotavljalo varstvo pravic, ki jih državljanom priznava pravo Unije, ne smejo praktično onemogočati ali prekomerno oteževati izvajanja teh pravic. Če se torej uvede sprememba zakonodaje o davčnem postopku, pri čemer se z zaostrovanjem pravil o dokončnosti odločb o odmeri davka izključijo uveljavitev nekaterih zahtev, ki izhajajo iz prava Unije, ne da bi bil predviden primeren prehodni rok, se s tem prekomerno oteži izvajanje zadevnih pravic, tako da je treba v takem primeru na celoma potrditi kršitev načela uinkovitosti.⁽⁴⁸⁾

123. V zvezi z načelom varstva zaupanja v pravo je Sodišče še odločilo, da se domneva, da gre za kršitev tega načela, če se davčnemu zavezancu s spremembo nacionalne zakonodaje retroaktivno odvzame pravica, ki mu je bila pred tem priznana, do povračila davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije.⁽⁴⁹⁾

124. Tu obravnavani zakon o spremembi z dne 8. decembra 2004 ne vsebuje primerne prehodne ureditve. Zaradi te spremembe zakona je odpadla možnost odstopa od dokončnosti odločb o odmeri dohodnine na podlagi naknadne predložitve veljavnih dokazov o prejšnji obremenitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb pri tujih dividendah iz EU od 29. oktobra 2004. S tem je bila delničarjem, ki so dohodninski zavezanec, retroaktivno odvzeta možnost, da bi z uporabo do takrat veljavnih nacionalnih ureditev kljub dokončnosti zadevnih odločb o odmeri dohodnine uveljavili zahtevo po davčnem odbitku. Ker je ta retroaktivna sprememba zakonodaje praktično onemogočila uveljavljanje že priznanih pravic, ki izhajajo iz pravnega reda Unije, je sprememba v nasprotju z načelom uinkovitosti. Hkrati je tudi v nasprotju z načelom varstva zaupanja v pravo.

125. Toda neobstoj primerne prehodnega roka v zakonu o spremembi z dne 8. decembra 2004 ne vodi *eo ipso* do tega, da prejšnja ureditev glede popravka obdavčitve dividend tujih družb iz EU, določene na podlagi odločbe o odmeri dohodnine, ki je postala dokončna, neomejeno velja še naprej.⁽⁵⁰⁾ Taka pravna posledica bi daleč preseгла cilj učinkovitega pravnega varstva in bi zato kršila splošno načelo sorazmernosti.

126. Glede na navedeno se v skladu z načeloma učinkovitosti in varstva zaupanja v pravo zahteva, da se v primeru, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, določi prehodno obdobje za začetek veljavnosti zakona o spremembi z dne 8. decembra 2004, v katerem lahko upoštevni delničarji, ki so dohodninski zavezanci, na podlagi veljavnih dokazov o prejšnji obremenitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb pri tujih dividendah iz EU zahtevajo popravek odločbe o odmeri dohodnine, ki so postale dokončne.

127. To prehodno obdobje mora biti načeloma odmerjeno tako, da imajo delničarji, ki so davčni zavezanci in ki so prvotno menili, da lahko svojo pravico do odbitka prejšnje obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb pri tujih dividendah iz EU uveljavljajo neomejeno, dovolj časa, da to pravico dejansko uveljavijo. Vsekakor jim mora biti dana možnost, da pripravijo svojo zahtevo brez neprimerne naglice kot posledice nujnosti, ki ne bi bila povezana z neobstojem uveljavitvenega roka, na katerega so prvotno računali.⁽⁵¹⁾

128. Pri konkretni določitvi tega prehodnega roka za uporabo tu obravnavanih novih pravil o davčnem postopku je treba po eni strani upoštevati, da do zakona o spremembi z dne 8. decembra 2004 ni bil določen noben rok, v katerem bi bilo treba predložiti zahtevo za popravek odločbe o odmeri dohodnine, ki je postala dokončna. Po drugi strani je treba izhajati iz tega, da posamezni delničarji, ki so davčni zavezanci, niso bili brez pomisleka upravičeni, da od družb, ki so razdelile dividende, zahtevajo veljaven dokaz o prejšnji obremenitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb pri tujih dividendah iz EU, temveč so bila še najprej potrebna prizadevanja glede pojasnjevanja in prepričevanja.

129. Glede na povedano lahko sklenem, da je treba minimalno prehodno obdobje, ki je potrebno, da se učinkovitost uveljavljanja pravic, priznanih na podlagi prava Unije, zagotovi s tem, da se prejemnikom tujih dividend iz EU, ki so davčni zavezanci in ki delujejo z običajno skrbnostjo, omogoči, da se seznanijo z zakonom o spremembi z dne 8. decembra 2004 in z novo ureditvijo in da zahtevo za popravek upoštevni odločbe o odmeri dohodnine, ki so postale dokončne, pripravijo in predložijo pod pogoji, ki ne zmanjšujejo njihovih možnosti za uspeh, ob razumni obravnavi določi na dvanajst mesecev.

130. Iz navedenega je razvidno, da je treba na vprašanje za predhodno odločanje 4a odgovoriti tako, da se s spremembo nacionalne ureditve, ki vodi do tega, da je popravek obdavčitve dividend tujih družb iz EU, določene na podlagi odločbe o odmeri dohodnine, ki je postala dokončna, na podlagi predložitve veljavnega dokaza o davku od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni te dividende, retroaktivno in brez prehodnega obdobja izključen, zaradi česar je tudi pri odbitku te prejšnje obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb izključen retroaktivni učinek, kršita načeli učinkovitosti in varstva zaupanja v pravo. V skladu s tem načeloma se za začetek veljavnosti ureditve, kot je zakon o spremembi z dne 8. decembra 2004, zahteva upoštevanje primerne prehodnega obdobja, ki mora biti vsaj dvanajst mesecev, šteto od objave tega zakona.

VII – Predlog

131. Ob upoštevanju navedenega Sodišče predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Finanzgericht Köln, odgovori:

1. Člena 56 ES in 58 ES je treba razlagati tako, da v primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, zahtevata odbitek prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb od dohodnine, ki jo dolguje delničar, v obliki dobropisa, ki se izraža na podlagi dejanske prejšnje obremenitve teh dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb. Vendar ne sme priti do odbitka, ki presega davek od dohodkov pravnih oseb, ki velja za domače dividende.
2. Nacionalna ureditev, v skladu s katero se za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki temelji na tujih dividendah iz EU, vedno zahteva predložitev potrdila o plačanem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 in naslednjega KStG za dokaz te prejšnje obremenitve, krši načelo učinkovitosti, če ta zahteva dejansko onemogoča ali preizredno otežuje odbitek prejšnje tuje obremenitve iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb. O tem mora odločiti predložitveno sodišče.
3. Če ni ustreznih predpisov Unije, morajo države članice določiti pravila za razporeditev dokaznega bremena in dokaznega tveganja ter sodniško presojo dokazov, ki veljajo za ugotavljanje prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb, pri čemer je treba upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti. Iz načela učinkovitosti ne izhaja obveznost sodniške ocene prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki je ni mogoče ugotoviti. Seveda pa taka obveznost v skladu z načelom enakovrednosti obstaja takrat, kadar bi bilo nacionalno sodišče v primerljivem in zgolj v notranjem položaju države članice zavezano k ustrezni oceni. Če je višina delničarjem odobrenega odbitka od dohodnine odvisna od posrednih prejšnjih obremenitev domačih dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb, je treba upoštevati tudi posredne prejšnje obremenitve tujih dividend iz EU z davkom od dohodkov pravnih oseb.
4. Nacionalna ureditev, v skladu s katero je popravek obdavčevanja dividend domačih in tujih podjetij iz EU, ugotovljenega v odločbi o odmeri dohodnine, ki je postala dokončna, za namen odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni te dividende, mogoče le ob predložitvi potrdila o plačanem davku od dohodkov pravnih oseb v smislu člena 44 in naslednjega KStG, krši načelo učinkovitosti, če bi se s tem dejansko onemogočil ali preizredno otežil popravek obdavčevanja dividend tujih podjetij iz EU. O tem mora odločiti predložitveno sodišče.
5. Sprememba nacionalne ureditve, ki vodi k temu, da je popravek obdavčevanja dividend domačih in tujih podjetij iz EU, ugotovljenega v odločbi o odmeri dohodnine, na podlagi predložitve veljavnega dokaza o davku od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni te dividende, retroaktivno in brez prehodnega roka izključen, s čimer je retroaktivno izključen tudi odbitek te prejšnje obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb, krši načelo učinkovitosti in varstva zaupanja v pravo. Za začetek veljavnosti ureditve, kot je zakon o prenosu direktiv EU z dne 8. decembra 2004, je v skladu z obema načeloma treba upoštevati ustrezen prehodni rok, ki ne sme biti krajši od dvanajstih mesecev od razglasitve tega zakona.

1 Izvirni jezik sklepnih predlogov: nemščina. Jezik postopka: nemščina.

2 – Sodba z dne 6. marca 2007 v zadevi Meilicke in drugi (C-292/04, ZOdl., str. I-1835).

3 – Ob upoštevanju definicij iz PEU in PDEU se pojem „pravo Unije“ uporablja kot skupni pojem za pravo Skupnosti in pravo Unije. Če bodo v nadaljevanju pomembne posamezne določbe primarnega prava, bodo navedeni predpisi, ki veljajo *ratione temporis*.

4 – UL L 336, str. 15, v različici, ki je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 o prilagoditvi nekaterih direktiv na področju obdavčitve zaradi pristopa Bolgarije in Romunije (UL L 363, str. 129).

5 – BGBl. I 1990, str. 1898.

6 – BGBl. I 1991, str. 638.

7 – BGBl. I 2004, str. 3310.

8 – Navedena v opombi 2.

9 – Zaradi tega odbitka se davek od dohodka pravnih oseb, ki bremeni dividende, obravnava kot vnaprej plačana dohodnina delničarja, ki mora biti pri njegovi obdavčitvi upoštevana v celoti. Glej Mössner, J., „Rückgewähr europarechtswidrig erhobener Steuern“, v: *Europa im Wandel: Festschrift für Hans-Werner Rengeling*, Köln, 2008, str. 339, 341 in naslednja. Del tega sistema je uvrščanje odbitka dohodnine med dohodke, za katere je treba plačati dohodnino. Glej Gosch, D., „Anrechnung ausländischer Steuern nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache ‚Manninen‘ trotz Bestandskraft?“, DStR 2004, 1988, 1989.

10 – Predložitveno sodišče to izrecno navaja v svojem predložitvenem sklepu, str. 30 in 43. Če trditve tožnih strank v postopku v glavni stvari v pisnem stališču in na ustni obravnavi dopolnjujejo oziroma zanikajo te ugotovitve predložitvenega sodišča, je treba opozoriti, da mora Sodišče v okviru razdelitve pristojnosti med sodišči Unije in nacionalnimi sodišči upoštevati dejansko stanje in pravni okvir, znotraj katerih so zastavljena vprašanja za predhodno odločanje, in s procesnoppravnega vidika na celoma izhajati iz ugotovitev predložitvenega sodišča. Glej sodbe z dne 8. septembra 2010 v zadevi Winner Wetten (C-409/06, še neobjavljena v ZOdl., točka 35), z dne 27. oktobra 2009 v zadevi EZ (C-115/08, ZOdl., str. I-10265, točka 57), z dne 2. oktobra 2008 v zadevi Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, ZOdl., str. I-7333, točka 15) in z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Orfanopoulos in Oliveri (C-482/01 in C-493/01, Recueil, str. I-5257, točka 42).

11 – Navedena v opombi 2.

12 – V sodbi Meilicke je Sodišče potrdilo svojo ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero so za neposredno obdavčenje pristojne države članice, ki morajo to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije, glej sodbe z dne 1. julija 2010 v zadevi Dijkman in Dijkman-Lavaleije (C-233/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 20), z dne 3. junija 2010 v zadevi Komisija proti Španiji (C-487/08, še neobjavljena v ZOdl., točka 37), z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome (C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 34), z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 19) in z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 19).

13 – Glej sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ZOdl., str. I-11753), v kateri je Sodišče razsodilo, da država članica, ki se želi izogniti ekonomskemu dvojnemu obdavčevanju domačih dividend s sistemom oprostitve plačila davka, za tuje dividende lahko doseže enako obravnavanje na podlagi sistema odbitka prejšnjih davkov, če davna stopnja, ki velja za tuje dividende, ni višja od davne stopnje, ki velja za domače dividende, v tujini plačan znesek pa se odbije do višine domačih davkov. Za natančnejšo analizo temeljnega vprašanja o enakovrednosti metode oprostitve plačila davka in metode odbitka za izogibanje dvojnega obdavčevanja dividend glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott, predstavljene 11. novembra 2010 v združenih zadevah Haribo in Österreichische Salinen,

ki še težejo (C-436/08 in C-437/08, še neobjavljeni v ZOdl., točka 15 in naslednje).

14 – Glej točko 46 in naslednje teh sklepnih predlogov.

15 – Tako na primer Stuhmann, G., člen 36 EStG, točka 29a, v: *Blümich – Kommentar EStG · KStG · GewStG* (ur. Heuermann, B.), založba Franz Vahlen, München, 106. dopolnjena izdaja (stanje maja 2010), po katerem naj bi se sodna praksa Sodišča Evropske unije razlagala tako, da je tuji davek od dohodkov pravnih oseb treba odbiti glede na davčno stopnjo, ki velja v državi, v kateri ima sedež družba, ki je razdelila dividende. Tako lahko dobimo znesek odbitka, ki je višji ali nižji od 3/7 bruto dividend. V tem smislu tudi Lüdicke, J., „Pending Cases Filed by German Courts I: The Meilicke, CLT-UFA, Keller Holding, Lasertec, Rewe Zentralfinanz, Ritter-Coulais, Kolumbus Container Services, and Stauffer Cases“ v: Lang/Schuch/Staringer (ur.), *ECJ: recent developments in direct taxation*, Dunaj, 2006, str. 113 in 119.

16 – V zvezi z upoštevanjem preostalih pristojnosti držav članic na področju neposrednega obdavčenja v sodni praksi Sodišča Evropske unije glej Lenaerts, K., „Die Entwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften auf dem Gebiet der direkten Besteuerung“, ERS 2009, str. 728, 737 in naslednje.

17 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca L. A. Geelhoeda, predstavljene v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, sodba navedena v opombi 13, točka 45) in sklepne predloge, predstavljene 23. februarja 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 43 in naslednje).

18 – Navedena v opombi 13. Iz besedila te sodbe sledi, da je bila potrjena s sklepom z dne 23. aprila 2008 v zadevi Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, ZOdl., str. I-2875).

19 – Sodba Test Claimants in the FII Group Litigation (navedena v opombi 13, točka 48 in naslednje).

20 – Sodba Test Claimants in the FII Group Litigation (navedena v opombi 13, točka 51 in naslednja).

21 – Glej v tem smislu sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott, predstavljene 11. novembra 2010 v združenih zadevah C-436/08 in C-437/08 (navedeni v opombi 13, točka 153 in naslednje).

22 – V skladu z ustaljeno sodno prakso morajo biti nacionalni ukrepi, ki omejujejo prosti pretok kapitala, utemeljeni z razlogi iz člena 58 ES ali z nujnimi razlogi splošnega interesa, pod pogojem, da so ustrezni za zagotavljanje uresničevanja postavljenih ciljev in ne presegajo tega, kar je potrebno za doseg te ciljev; glej sodbo Dijkman in Dijkman-Lavaleije (navedena v opombi 12, točka 49). Za opredelitev „nujnosti zagotavljanja skladnosti nacionalnega davčnega sistema“ kot nujnega razloga splošnega interesa glej sodbo z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon (C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 43), sodbi Meilicke in drugi (navedena v opombi 2, točka 26 in naslednje) in Manninen (navedena v opombi 12, točka 42) ter sodbo z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 21 in naslednje).

23 – Sodbe z dne 8. julija 2010 v zadevi Bulicke (C-246/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 25), z dne 12. februarja 2008 v zadevi Kempter (C-2/06, ZOdl., str. I-411, točka 57), z dne 7. junija 2007 v združenih zadevah van der Weerd in drugi (od C-222/05 do C-225/05, ZOdl., str. I-4233, točka 28) in z dne 13. marca 2007 v zadevi Unibet (C-432/05, ZOdl., str. I-2271, točka 43).

24 – Glej točka 76 teh sklepnih predlogov.

25 – Glej točka 79 teh sklepnih predlogov.

26 – Glej sodbo z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche (C-318/07, ZOdl., str. I-359), v kateri je Sodišče ugotovilo, da člen 56 ES nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero se glede donacij v korist subjektov, ki delujejo v splošnem interesu, upravičenje do davčnega odbitka dodeli le v zvezi z donacijami v korist subjektov s sedežem na nacionalnem ozemlju, ne da bi imel davčni zavezanec kakršno koli možnost dokazati, da donacija v korist subjekta s sedežem v drugi državi članici izpolnjuje pogoje, ki jih navedena zakonodaja določa za dodelitev takega upravičenja (točka 72 in izrek). Obenem je Sodišče vseeno tudi poudarilo, da neprav se izkaže, da je preverjanje informacij, ki jih je predložil davčni zavezanec, težko, nič ne preprečuje zadevnim davčnim organom, da zavrnejo zaproseno odbitje, če dokazi, za katere menijo, da so potrebni za pravilno odmero davka, niso predloženi (točka 69). V zvezi s tem zadnjim premislekom glej sodbe z dne 18. decembra 2007 v zadevi A (C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 58 in naslednje), z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA (C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 95 in naslednje) in z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Dansk (C-150/04, ZOdl., str. I-1163, točka 54).

27 – Predložitvena odločba z dne 14. maja 2009, str. 44.

28 – Glej sodbo Komisija proti Španiji (navedena v opombi 12, točka 56), v kateri je Sodišče v zvezi z davčnimi pristojnostmi, ki jih države članice izvršujejo brez glasovanja, posebej poudarilo, da neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvrševanje davčne pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejitev, ki so prepovedane s Pogodbo ES, če to izvrševanje ni diskriminatorno. V tem smislu glej tudi sodbe z dne 16. julija 2009 v zadevi Damseaux (C-128/08, ZOdl., str. I-6823, točka 27), z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund (C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točke 41, 42 in 47) in z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres (C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točke 19, 20 in 24).

29 – V zvezi s tem primerjaj sodbe z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, ZOdl., I-8061, točka 50), z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell (C-293/06, ZOdl., str. I-1129, točka 43) in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services (C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 51).

30 – Glej točka 86 teh sklepnih predlogov.

31 – V opombi 26 navedeni sodbi ELISA (točka 92) in Komisija proti Dansk (točka 52).

32 – Sodba Persche (navedena v opombi 26, točka 65) in sodba z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International (C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 32).

33 – Glej v zvezi s tem tudi sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 49), v kateri je Sodišče poudarilo, da nacionalne ureditve, ki v primeru mejnega obdavčevanja popolnoma ovira davčnega zavezanca pri predložitvi ustreznih dokazov iz drugih držav EU za ugotovitev davčne oprostitve, ni mogoče utemeljiti z nujnimi razlogi splošnega interesa v imenu učinkovitosti davčnega nadzora.

34 – Glej sodbi Persche (navedena v opombi 26, točka 55) in Centro di Musicologia Walter Stauffer (navedena v opombi 33, točka 48).

35 – Glej sodbi Persche (navedena v opombi 26, točka 54 in 60) in Heinrich Bauer Verlag (navedena v opombi 10, točka 41); sodbo z dne 25. oktobra 2007 v zadevi Geurts in Vogten (C-464/05, ZOdl., str. I-9325, točka 28) in sodbo ELISA (navedena v opombi 26, točka 95).

36 – Glej točko 86 teh sklepnih predlogov.

37 – Navedena v opombi 2.

38 – Glej točko 52 teh sklepnih predlogov.

39 – BGBl. I 2004, str. 3310.

40 – Kolikor je razvidno, je predložitveno sodišče v zvezi s tem med drugim soočeno s postopkovnim vprašanjem, da za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni dividende, velja pogoj, da delničar prejšnjo obremenitev z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki jo je treba nadomestiti, obdavči kot prihodek, ki je predmet dohodnine. V zvezi z izplačilom dividend, zajetih z odločbo o odmeri dohodnine, ki je postala dokonna, se tako predpostavlja, da se lahko ta odločba zaradi obdavčitve prejšnje obremenitve z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki jo je treba odbiti, spremeni kljub dokonnosti.

41 – Taka različna obravnava domačih in tujih dividend iz EU se posledično lahko šteje za združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala samo, če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi med seboj, ali če je upravičena z nujnimi razlogi splošnega interesa (glej v opombi 12 navedeno sodbo Komisija proti Španiji, točka 47, sodbo z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C 379/05, ZOdl., str. I 9569, točka 32, in v opombi 12 navedeno sodbo Manninen, točka 29). Tu ni mogoče razbrati nobenih okoliščin, ki bi nakazovale objektivno neprimerljivost naknadnega popravka odločb o odmeri dohodnine, ki postanejo dokonne, v zvezi z dividendami domačih družb po eni strani in naknadnega popravka v zvezi z dividendami tujih družb iz EU po drugi strani. Poleg tega ni mogoče razbrati nujnih razlogov splošnega interesa, ki bi upravičevali različno obravnavo v zvezi z naknadnim popravkom odločb o odmeri dohodnine, ki postanejo dokonne, glede na domače oziroma tuje dividende iz EU.

42 – Glej točko 76 teh sklepnih predlogov.

43 – Glej točko 78 teh sklepnih predlogov.

44 – Glej točko 94 teh sklepnih predlogov.

45 – Glej točko 95 teh sklepnih predlogov.

46 – Glej sodbi z dne 12. februarja 2008 v zadevi Kempter (C-2/06, ZOdl., str. I-411, točka 37) in z dne 13. januarja 2004 v zadevi Kühne (C-453/00, Recueil, str. I-837, točka 24).

47 – Glej sodbo Bulicke (navedena v opombi 23, točka 36) ter sodbe z dne 15. aprila 2010 v zadevi Barth (C-542/08, še neobjavljena v ZOdl., točka 28 in naslednje), z dne 29. oktobra 2009 v zadevi Pontin (C-63/08, ZOdl., str. I-10467, točka 48) in z dne 24. marca 2009 v zadevi Danske Slagterier (C-445/06, ZOdl., str. I-2119, točka 32).

48 – Glede tega glej sodno prakso Sodišča v zvezi s spremembo nacionalnih prekluzivnih rokov za vračilo zneskov, zaračunanih zaradi kršitve prava Unije, in sicer sodbi z dne 24. septembra 2002 v zadevi Grundig Italiana (C-255/00, Recueil, str. I-8003, točka 35 in naslednje) in z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 36 in naslednje).

49 – Sodba Marks & Spencer (navedena v opombi 48, točka 46).

50 – V zvezi s tem glej sodbo Grundig Italiana (navedena v opombi 48, točka 41).

51 – Prav tam, točka 38.