

Asia C-262/09

Wienand Meilicke ym.

vastaan

Finanzamt Bonn-Innenstadt

(Finanzgericht Kölnin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Pääomien vapaa liikkuvuus – Tulovero – Ulkomaisiin osinkoihin liittyvä todistus todellisuudessa maksetusta yhteisöverosta – Osinkojen kaksinkertaisen verotuksen välttäminen – Yhteisöveron hyvitys, joka myönnetään kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden maksamien osinkojen osalta – Hyvitettävästä ulkomaisesta verosta edellytettävä näyttö

Tuomion tiivistelmä

1. *Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö – Tulovero – Osinkojen verotus – Jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselle henkilölle toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön jakamien osinkojen osalta myönnettävän yhteisöveron hyvityksen laskeminen*

(EY 56 artikla ja EY 58 artikla)

2. *Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö – Tulovero – Osinkojen verotus – Näyttö, jonka jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisen henkilön on esitettävä yhteisöveron hyvityksen saamiseksi toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön jakamien osinkojen osalta*

(EY 56 artikla ja EY 58 artikla)

3. *Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö – Tulovero – Toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön jakamien osinkojen verotus jäsenvaltiossa*

1. Sen yhteisöveron hyvityksen määrän laskemisessa, johon jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisella osakkeenomistajalla on oikeus toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön jakamien osinkojen osalta tilanteessa, jossa ensiksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännössä edellytettyä näyttöä ei esitetä, EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä sellaisen kansallisen säännöksen soveltamiselle, jonka mukaan ulkomaisiin osinkoihin liittyvä yhteisövero hyvitetään osakkeenomistajan tuloverosta sellaisen murtoluvun mukaisesti, joka kuvastaa ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden jakamiin brutto-osinkoihin kohdistuvaa yhteisöveron osaa.

Yhteisöveron hyvitys on laskettava sen yhteisöverokannan perusteella, jota on sovellettu osinkoja jakavan yhtiön voittoon sen sijoittautumisjäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, mutta hyvitettävä määrä ei voi ylittää sen tuloveron määrää, joka osakkeenomistajan on maksettava saamistaan osingoista siinä jäsenvaltiossa, jossa se on yleisesti verovelvollinen.

Kun jäsenvaltiossa on voimassa järjestelmä ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi tapauksessa, jossa tässä jäsenvaltiossa asuvat yhtiöt jakavat siellä asuville henkilöille osinkoja, sen on kohdeltava vastaavalla tavalla ulkomailla asuvien yhtiöiden tässä jäsenvaltiossa asuville henkilöille jakamia osinkoja. Tämä merkitsee sitä, että

sellaisessa tilanteessa sellaista kansallista järjestelmää on sovellettava niin pitkälle kuin mahdollista myös rajat ylittävissä tilanteissa.

(ks. 29, 31 ja 34 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

2. Kun on kyse tarkkuutta koskevasta vaatimuksesta, joka sen näytön, jota edellytetään yhteisöveron hyvityksen saamiseksi muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa osingonsaaja on yleisesti verovelvollinen, sijoittautuneen pääomayhtiön maksamien osinkojen osalta, on täytettävä, EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä sellaisen kansallisen säännöksen soveltamiselle, jonka mukaan näytön, joka tällaisen osingonsaajan on esitettävä, tarkkuusasteen ja esittämismuodon on oltava samat kuin silloin, kun osinkoja jakava yhtiö on sijoittautunut osingonsaajan verotusjäsenvaltioon.

Viimeksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaisilla on oikeus vaatia kyseistä osingonsaajaa antamaan selvitykset, joiden perusteella veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, täytyvätkö kansallisessa lainsäädännössä yhteisöveron hyvityksen saamiselle asetetut edellytykset, eivätkä ne voi arvioida yhteisöveron hyvityksen määrää.

Jäsenvaltion lainsäädäntö, jolla estettäisiin ehdottomalla tavalla kyseisessä jäsenvaltiossa yleisesti tuloverovelvollisia henkilöitä, jotka ovat sijoittaneet toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneisiin pääomayhtiöihin, esittämästä näyttöä, joka täyttää muunlaisia – erityisesti näytön esittämismuotoa koskevia – edellytyksiä kuin ne, jotka ensiksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännössä on asetettu kotimaisille sijoituksille, ei olisi ainoastaan vastoin hyvän hallinnon periaatetta vaan ennen kaikkea ylittäisi sen, mikä on tarpeen verovalvonnan tehokkuutta koskevan tavoitteen toteutumiseksi.

(ks. 43 ja 53 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

3. Tehokkuusperiaate on esteenä sellaiselle muutetulle kansalliselle lainsäädännölle, jossa – taannehtivasti ja siirtymäaikaa myöntämättä – evätään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön jakamiin osinkoihin liittyvän ulkomaisen yhteisöveron hyvitys, vaikka esitetään joko sen jäsenvaltion, jossa kyseisten osinkojen saaja on yleisesti verovelvollinen, lainsäädännön mukainen yhteisöverotodistus tai selvityksiä, joiden perusteella kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, täytyvätkö veroedun saamiselle asetetut edellytykset. Kansallisen tuomioistuimen on määritettävä kohtuullinen määräaika yhteisöverotodistuksen tai selvitysten esittämiseksi.

Perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamisen osalta on nimittäin niin, että jos palauttamissääntöjä muutetaan taannehtivasti kansallisella lainsäädännöllä, tehokkuusperiaate edellyttää, että uuteen lainsäädäntöön sisältyy sellainen siirtymäjärjestelmä, jonka nojalla oikeussubjekteilla on käytössään riittävä aika tämän lainsäädännön antamisen jälkeen esittää ne palauttamisvaatimukset, jotka heillä olisi ollut oikeus esittää aikaisemman lainsäädännön voimassa ollessa.

(ks. 57 ja 59 kohta sekä tuomiolauselman 3 kohta)

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

30 päivänä kesäkuuta 2011 (*)

Pääomien vapaa liikkuvuus – Tulovero – Ulkomaisiin osinkoihin liittyvä todistus todellisuudessa maksetusta yhteisöverosta – Osinkojen kaksinkertaisen verotuksen välttäminen – Yhteisöveron hyvitys, joka myönnetään kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden maksamien osinkojen osalta – Hyvitettävästä ulkomaisesta verosta edellytettävä näyttö

Asiassa C-262/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Köln (Saksa) on esittänyt 14.5.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.7.2009 ja jota on korjattu 10.8.2009 tehdyllä päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.9.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde ja

Marina Stöffler

vastaan

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit M. Ilešić, E. Levits (esittelevä tuomari), M. Safjan ja M. Berger,

julkisasiamies: V. Trstenjak,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 27.10.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde ja Marina Stöffler, edustajinaan Rechtsanwalt W. Meilicke ja Rechtsanwalt D. Rabback,

– Finanzamt Bonn-Innenstadt, asiamiehinnään Prozessbevollmächtigte G. Sasonow ja Prozessbevollmächtigter F. Mlosch,

– Saksan hallitus, asiamiehinnään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Euroopan komissio, asiamiehinnään R. Lyal ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.1.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 56 ja EY 58 artiklan, jotka on korvattu 1.12.2009 alkavin vaikutuksin SEUT 63 ja SEUT 65 artiklalla, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde ja Marina Stöffler 3.5.1997 kuolleen Heinz Meilicken perillisinä ja Finanzamt Bonn-Innenstadt (Bonnin keskikaupungin verovirasto, jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse Tanskaan ja Alankomaihin sijoittautuneiden yhtiöiden vuosina 1995–1997 Heinz Meilickelle maksamien osinkojen verotuksesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeus

3 Euroopan yhteisön politiikkaa koskevan EY:n perustamissopimuksen kolmannen osan III osaston, jonka otsikkona on ”Henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaa liikkuvuus”, 4 luvussa, jonka otsikkona on ”Pääomat ja maksut”, olevan EY 56 artiklan 1 kohdassa määrättiin seuraavaa:

”Tämän luvun määräysten mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.”

4 EY 58 artiklan 1 kohdassa määrättiin seuraavaa:

”Mitä EY 56 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta:

a) soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella;

— —”

5 EY 58 artiklan 3 kohdassa määrättiin seuraavaa:

”Edellä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet ja menettelyt eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka EY 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.”

6 Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja yksittäistapausta koskevia tietoja. — —”

Saksan oikeus, jota sovelletaan vuosien 1995–1997 verotukseen

7 Saksan 7.9.1990 annetun tuloverolain (Einkommensteuergesetz; BGBl. 1990 I, s. 1898), sellaisena kuin se on muutettuna 13.9.1993 annetulla lailla (BGBl. 1993 I, s. 1569; jäljempänä EStG), 1, 2 ja 20 §:n mukaan sellaisen henkilön, joka asuu Saksassa ja joka on näin ollen yleisesti tuloverovelvollinen siellä, saamia osinkoja verotetaan Saksassa pääomatuloina.

8 Saksan 11.3.1991 annetun yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz; BGBl. 1991 I, s. 638), sellaisena kuin se on muutettuna 13.9.1993 annetulla lailla (jäljempänä KStG), 27 §:n 1 momentin mukaan Saksassa yleisesti yhteisöverovelvollisten pääomayhtiöiden jakamista osingoista kannetaan 30 prosentin suuruinen yhteisövero. Tämä merkitsee sitä, että voitosta ennen veroja jaetaan 70 prosenttia ja yhteisöveron hyvitys on 30/70 eli 3/7 saaduista osingoista.

9 EStG:n 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohdan mukaan, sellaisena kuin sitä on tulkittu asiassa C-292/04, Meilicke ym., 6.3.2007 annetun tuomion (Kok., s. I-1835) valossa, tätä yhteisöveron hyvitystä voidaan soveltaa Saksassa tai jossakin toisessa jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisilta pääomayhtiöiltä saatuihin osinkoihin. Näin ollen Saksassa yleisesti tuloverovelvolliset saavat kyseisen yhteisöveron hyvityksen, kun ne saavat osinkoja saksalaisilta tai ulkomaisilta yhtiöiltä.

10 EStG:n 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohdan neljännen virkkeen b alakohdan mukaan yhteisöveron hyvitystä ei saada muun muassa, jos KStG:n 44 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä tarkoitettua verotodistusta ei esitetä.

11 KStG:n 44 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Yleisesti verovelvollinen yhteisö, joka maksaa omaan lukuunsa osakkaille EStG:n 20 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua tuloa, on velvollinen, jollei 2 momentissa toisin säädetä, osakkaiden pyynnöstä laatimaan viranomaisten määräämän mallin mukaisen todistuksen, jossa on seuraavat tiedot:

1. osakkaan nimi ja osoite
2. maksujen määrä
3. maksun päivämäärä
4. EStG:n 36 §:n 2 momentin 3 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla hyvitetävän yhteisöveron määrä
5. jäljempänä 52 §:ssä tarkoitettulla tavalla palautettavan yhteisöveron määrä; riittää, että annetaan tieto yhdestä osakkeesta, osuudesta tai tuotto-oikeudesta
6. se maksun määrä, johon katsotaan käytetyn 30 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettua osaa omasta pääomasta
7. se maksun määrä, johon katsotaan käytetyn 30 §:n 2 momentin 4 kohdassa tarkoitettua osaa omasta pääomasta.

— —”

12 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung) 175 §:ssä, joka on otettu käyttöön 16.3.1976 annetulla lailla (BGBl. 1976 I, s. 613 ja oikaisu BGBl. 1977 I, s. 269), sellaisena kuin se on julkaistu 1.10.2002 (BGBl. 2002 I, s. 3866 ja oikaisu BGBl. 2003 I, s. 61; jäljempänä AO), säädetään seuraavaa:

”(1) Verotuspäätös on tehtävä tai peruutettava taikka sitä on muutettava,

— —

2. jos tapahtuu jotakin, joka vaikuttaa verotukseen taannehtivasti (taannehtivasti vaikuttava

tapahtuma).

Ensimmäisen virkkeen 2 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa määräaika veron määräämiselle alkaa sen kalenterivuoden päätyttyä, jonka aikana kyseinen tapahtuma on toteutunut.

— —”

13 AO:n säännöksiä verotuspäätösten lainvoimaisuudesta ja niiden muuttamisesta taannehtivasti vaikuttavan tapahtuman johdosta muutettiin 9.12.2004 Euroopan unionin direktiivien saattamisesta osaksi kansallista vero-oikeutta ja muiden säännösten muuttamisesta annetulla lailla (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften; BGBl. 2004 I, s. 3310; jäljempänä muutettu AO). Kyseisen muutoslain 8 §:n mukaisesti muutetun AO:n 175 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Todistuksen tai vahvistuksen antamista tai esittämistä jälkikäteen ei katsota taannehtivasti vaikuttavaksi tapahtumaksi.”

14 Muutetun AO:n 175 §:n 2 momentin toisen virkkeen ajallisen soveltamisalan rajaamiseksi yleisistä verosäännöksistä annetun lain käyttöönotosta 14.12.1976 annetun lain (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung; BGBl. 1976 I, s. 3341 ja oikaisu BGBl. 1977 I, s. 667; jäljempänä EGAO) 97 §:n 9 momentin 3 kohtaa muutettiin, ja siinä säädetään nykyisin seuraavaa:

”[Muutetun] AO:n 175 §:n 2 momentin toista virkettä sovelletaan, kun todistus tai vahvistus esitetään tai annetaan 28.10.2004 jälkeen. — —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Heinz Meilicke, joka asui Saksassa, omisti Alankomaihin ja Tanskaan sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeita. Hän sai vuosina 1995–1997 niiden perusteella osinkoja, joiden kokonaismäärä oli 39 631,32 Saksan markkaa (DEM) eli 20 263,17 euroa.

16 Pääasian kantajat vaativat 30.10.2000 päivätyllä kirjeellään Finanzamtia myöntämään yhteisöveron hyvityksen, jonka suuruus on 3/7 näistä osingoista ja joka vähennetään Heinz Meilickelle vahvistetusta tuloverosta.

17 Finanzamt hylkäsi vaatimuksen sillä perusteella, että ainoastaan Saksassa yleisesti yhteisöverovelvolliselta yhtiöltä kannettava yhteisövero voidaan hyvittää tuloverosta.

18 Pääasian kantajat nostivat kyseisestä päätöksestä kanteen Finanzgericht Kölnissä (Kölnin veroasioita käsittelevä tuomioistuin), joka esitti 24.6.2004 tekemällään päätöksellä unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [EStG:n] 36 §:n 2 momentin 3 kohta, jonka mukaan ainoastaan yleisesti yhteisöverovelvollisen yhteisön tai henkilöyhteenliittymän yhteisövero hyvitetään tuloverosta, jolloin hyvitys on 3/7 EStG:n 20 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitetuista tuloista, yhteensopiva EY 56 artiklan 1 kohdan ja EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa?”

19 Asiassa C-319/02, Manninen, 7.9.2004 annetun tuomion (Kok., s. I-7477) johdosta pääasian kantajat muuttivat vaatimustaan 7.1.2005 sekä 16.5. ja 23.11.2007 päivätyillä kirjelmillä ja vaativat yhteisöveron hyvitystä, joka ei ole suuruudeltaan 3/7 riidanalaisista osingoista vaan 34/66 Tanskasta saaduista brutto-osingoista ja 35/65 Alankomaista saaduista brutto-osingoista.

20 Edellä mainitussa asiassa Meilicke ym. annetussa tuomiossa todettiin seuraavaa:

”EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle verolainsäädännölle, jonka mukaan pääomayhtiön osinkojen jakamisen yhteydessä jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselle osakkeenomistajalle myönnetään jaettuun voittoon sovellettavan yhteisöveron verokannan perusteella laskettava yhteisöveron hyvitys, jos osinkoja jakava yhtiö on sijoittautunut samaan jäsenvaltioon, mutta ei myönnetä silloin, jos tämä yhtiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon.”

21 Kyseisen tuomion johdosta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasian kantajilla on katsottava olevan oikeus kahteen yhteisöveron hyvitykseen, jotka lasketaan sen yhteisöverokannan perusteella, jota sovelletaan jaettuun voittoon osinkoa jakavien yhtiöiden sijoittautumisjäsenvaltiossa.

22 Finanzgericht Köln toteaa kuitenkin, että Alankomaissa ja Tanskassa todellisuudessa maksetun yhteisöveron määrää ei käytännössä voida määrittää. Tämän vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, kuinka menetellä erityisesti sen konkreettisen laskelman osalta, jonka avulla voidaan määrittää niiden yhteisöveron hyvitysten määrä, joita pääasian kantajat voivat vaatia. Kansallinen tuomioistuin tarkastelee tässä yhteydessä kolmea mahdollista ratkaisua eli ensinnäkin sitä, että sovelletaan kansallista säännöstä, jonka mukaan ulkomaisiin osinkoihin liittyvä yhteisövero hyvitetään tuloverosta sen saman murtoluvun mukaisesti, jota sovelletaan kotimaisten yhtiöiden jakamiin brutto-osinkoihin, toiseksi sitä, että ulkomaisiin osinkoihin liittyvän ulkomaisen yhteisöveron verokanta arvioidaan, tai kolmanneksi sitä, että kannetun ulkomaisen yhteisöveron määrä määritellään mahdollisimman tarkasti. Viimeksi mainitussa tapauksessa kansallinen tuomioistuin pohtii, mitä näyttöä tarvitaan, jotta yhteisöveron hyvitys voidaan laskea.

23 Tässä tilanteessa Finanzgericht Köln päätti uudelleen lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko EY 56 artiklan 1 kohdassa sekä EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 3 kohdassa määrätty pääomien vapaa liikkuvuus, tehokkuusperiaate ja effet utile -periaate esteenä sellaiselle säännökselle – kuten EStG:n (sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina) 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohta – jonka mukaan yhteisövero hyvitetään tuloverosta, jolloin hyvitys on suuruudeltaan 3/7 brutto-osingoista, mikäli osingot eivät ole peräisin osingonjaosta, johon on katsottu käytetyn KStG:n (sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina) 30 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettua omaa pääomaa, vaikka yhtiöltä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa Euroopan yhteisön jäsenvaltiossa, saaduista osingoista todellisuudessa maksettua yhteisöveroa ei voida tosiasiallisesti määrittää ja vaikka se voisi olla suurempi?

2) Ovatko – – pääomien vapaa liikkuvuus, tehokkuusperiaate ja effet utile -periaate esteenä sellaiselle säännökselle – kuten EStG:n (sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina) 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohdan neljännen virkkeen b alakohta – jonka mukaan yhteisöveron hyvitys [tuloverosta] edellyttää KStG:n (sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina) 44 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä tarkoitetun sellaisen yhteisöverotodistuksen esittämistä, jossa on mainittava muun muassa hyvitetävän yhteisöveron määrä sekä suorituksen koostumus jaoteltuna KStG:n (sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina) 30 §:ssä tarkoitetun erityisen oman pääoman ryhmittelyn perusteella käytettävissä olevan oman pääoman eri osien mukaan, vaikka todellisuudessa maksettua hyvitetävää ulkomaista yhteisöveroa ei voida tosiasiallisesti määrittää ja ulkomaisia osinkoja koskevaa todistusta on käytännössä mahdotonta esittää?

3) Jos KStG:n (sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina) 44 §:ssä tarkoitettua yhteisöverotodistusta ei voida tosiasiallisesti esittää eikä ulkomaisiin osinkoihin todellisuudessa liittyvää yhteisöveroa määrittää, edellyttääkö – – pääomien vapaa liikkuvuus, että yhteisöveron määrä arvioidaan ja että tässä yhteydessä otetaan mahdollisesti huomioon myös osingoista välillisesti maksetut yhteisöverot?

4) a) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi ja yhteisöverotodistus on välttämätön, onko tehokkuusperiaatetta ja effet utile -periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle säännökselle – kuten [muutetun] AO:n 175 §:n 2 momentin toinen virke, luettuna yhdessä EGAO:n 97 §:n 9 momentin 3 kohdan kanssa – jonka mukaan muun muassa yhteisöverotodistuksen esittämistä ei 29.10.2004 lähtien enää katsota taannehtivasti vaikuttavaksi tapahtumaksi, minkä vuoksi ulkomaista yhteisöveroa ei voida menettelysääntöjen vuoksi hyvittää [Saksassa maksettavaa tuloveroa koskevien] lainvoimaisten verotuspäätösten osalta, ilman, että ulkomaisen yhteisöveron hyvityksen vaatimiseen olisi myönnetty siirtymäaikaa?

b) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi eikä yhteisöverotodistus ole välttämätön, onko EY 56 artiklassa määrättyä pääomien vapaata liikkuvuutta, tehokkuusperiaatetta ja effet utile -periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle säännökselle – kuten AO:n 175 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohta – jonka mukaan verotuspäätöstä muutetaan taannehtivasti vaikuttavan tapahtuman, esimerkiksi yhteisöverotodistuksen esittämisen, perusteella, jolloin kotimaisten osinkojen osalta yhteisöveroa voidaan hyvittää myös silloin, kun kyse on lainvoimaisista tuloveropäätöksistä, vaikka se ei olisi mahdollista sellaisten ulkomaisten osinkojen osalta, joista ei ole esitetty [ulkomaista] yhteisöveroa koskevaa todistusta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

24 Tällä kysymyksellä, luettuna yhdessä kahden seuraavan kysymyksen kanssa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko EY 56 ja EY 58 artiklaa tulkittava siten, että jos ei esitetä jäsenvaltion lainsäädännössä edellytettyä näyttöä yhteisöveron hyvityksen saamiseksi osinkoihin liittyvästä yhteisöverosta, ne ovat esteenä sellaisen säännöksen soveltamiselle, kuten EStG:n 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohta, jonka mukaan ulkomaisiin osinkoihin liittyvä yhteisöveroa hyvitetään tuloverosta sellaisen murtoluvun mukaisesti, joka kuvastaa kotimaisten yhtiöiden jakamiin brutto-osinkoihin liittyvää yhteisöveron osaa.

25 Edellä mainitussa asiassa Meilicke ym. annetun tuomion perusteluissa on ensinnäkin todettu, että Finanzgericht Köln oli esittänyt ennakkoratkaisupyyntönsä ennen edellä mainitussa asiassa Manninen annettua tuomiota.

26 Tuomion perusteluissa huomautettiin lisäksi, että asiassa Manninen annetun tuomion 54 kohdan mukaisesti toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä osinkoja saaneelle Suomessa yleisesti verovelvolliselle osakkeenomistajalle myönnettävää yhteisöveron hyvitystä laskettaessa on otettava huomioon tähän toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön todellisuudessa maksama vero, sellaisena kuin se ilmenee tässä toisessa jäsenvaltiossa sovellettavista yhteisöveron laskentaperusteiden määrittämisestä koskevista yleisistä säännöistä ja yhteisöverokannasta (em. asia Meilicke ym., tuomion 15 kohta).

27 Mainitussa tuomiossa vahvistettiin edellä mainitussa asiassa Manninen annettuun tuomioon perustuva oikeuskäytäntö ja otettiin tässä yhteydessä huomioon yhtäältä pääasian kantajien vaatimus yhteisöveron hyvityksestä, joka vastaa suuruudeltaan 34/66:aa Tanskasta peräisin olevista osingoista ja 35/65:aa Alankomaista peräisin olevista osingoista, ja toisaalta Saksan

hallituksen näkemys, jonka mukaan ulkomaisten osinkojen osalta ei voida myöntää kiinteämääräistä suuruudeltaan 3/7 saatujen osinkojen määrästä olevaa yhteisöveron hyvitystä, sillä yhteisöveron hyvityksen on oltava sidoksissa verokantaan, jota sovelletaan jaettaviin voittoihin sen jäsenvaltion yhteisöverolainsäädännön mukaan, jonka alueelle nämä osingot jakava yhtiö on sijoittautunut (em. asia Meilicke ym., tuomion 16 ja 17 kohta).

28 Edellä esitetystä seuraa, että edellä tämän tuomion 20 kohdassa mainittuun asiassa Meilicke ym. esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen annetussa vastauksessa on todettu, että yhteisöveron hyvitystä, johon jossakin jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisella osakkeenomistajalla on oikeus niiden osinkojen osalta, jotka toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut pääomayhtiö on jakanut, ei voida laskea muuten kuin sen yhteisöverokannan perusteella, jota on sovellettu osinkoa jakaneen yhtiön voittoon sen sijoittautumisjäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti.

29 Oikeuskäytännössä on lisäksi katsottu, että kun jäsenvaltiossa on voimassa järjestelmä ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi tapauksessa, jossa tässä jäsenvaltiossa asuvat yhtiöt jakavat siellä asuville henkilöille osinkoja, sen on kohdeltava vastaavalla tavalla ulkomailla asuvien yhtiöiden tässä jäsenvaltiossa asuville henkilöille jakamia osinkoja (ks. vastaavasti asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004, Kok., s. I-7063, 27–49 kohta; em. asia Manninen, tuomion 29–55 kohta ja asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11673, 55 kohta).

30 Tällaisissa järjestelmissä jäsenvaltiossa asuvien osakkeenomistajien, jotka saavat osinkoja tähän samaan jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä, tilanne on rinnastettavissa sellaisten kyseisessä valtiossa asuvien osakkeenomistajien tilanteeseen, jotka saavat osinkoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä, koska sekä kotimaiset osingot että ulkomaiset osingot voivat joutua yhtäältä tapauksessa, jossa osakkeenomistajat ovat yhtiöitä, ketjuverotuksen kohteeksi ja toisaalta lopullisten osakkeenomistajien tapauksessa taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi (ks. vastaavasti em. asia Lenz, tuomion 31 ja 32 kohta; em. asia Manninen, tuomion 35 ja 36 kohta ja em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 56 kohta).

31 Tämän oikeuskäytännön perusteella jäsenvaltion, kuten Saksan liittotasavallan, on kohdeltava ulkomailla asuvien yhtiöiden maassa asuville henkilöille maksamia osinkoja vastaavalla tavalla kuin maassa asuvien yhtiöiden maassa asuville jakamia osinkoja, kun otetaan huomioon sen järjestelmä taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Tämä merkitsee sitä, että kyseistä kansallista järjestelmää on sovellettava niin pitkälle kuin mahdollista myös rajat ylittävissä tilanteissa. Näin ollen tilanteissa, joissa välillisesti maksettujen yhteisöverojen huomioon ottaminen ei ole mahdollista kansallisella tasolla – minkä tarkistaminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle –, niitä ei oteta huomioon myöskään ulkomaisten yhtiöiden maassa asuville yhtiöille jakamien osinkojen osalta.

32 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa jäsenvaltion velvollisuus poistaa taloudellinen kaksinkertainen verotus ulkomaisia osinkoja lopullisena osingonsaajana saavan luonnollisen henkilön tasolla rajoittuu siihen, että ne yhteisöverot, jotka osinkoja jakava yhtiö on maksanut kyseisistä osingoista sijoittautumisjäsenvaltionsa lainsäädännön mukaisesti, vähennetään osakkeenomistajan kyseisistä osingoista maksamasta tuloverosta.

33 Kuten Finanzamt ja Saksan hallitus väittävät, EY 56 artiklan 1 kohdassa määrätty pääomien vapaa liikkuvuus ei nimittäin voi johtaa siihen, että jäsenvaltioilla olisi velvollisuus mennä pidemmälle kuin poistaa kotimainen tulovero, joka osakkeenomistajan on maksettava saamistaan ulkomaisista osingoista, ja siten velvollisuus palauttaa määrä, joka on aiheutunut toisen jäsenvaltion verojärjestelmästä (ks. analogisesti asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group

Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11753, 52 kohta), tai muutoin toisen jäsenvaltion verotusvallan käyttö rajoittaisi ensiksi mainitun jäsenvaltion verotuksellista autonomiaa (ks. mm. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 47 kohta; asia C-194/06, Orange European Smallcap Fund, tuomio 20.5.2008, Kok., s. I-3747, 30 kohta ja asia C-128/08, Damseaux, tuomio 16.7.2009, Kok., s. I-6823, 25 kohta).

34 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen, luettuna yhdessä kahden seuraavan kysymyksen kanssa, on vastattava, että sen yhteisöveron hyvityksen määrän laskemisessa, johon jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisella osakkeenomistajalla on oikeus toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön jakamien osinkojen osalta tilanteessa, jossa ensiksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännössä edellytettyä näyttöä ei esitetä, EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä sellaisen säännöksen soveltamiselle, kuten EStG:n 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohta, jonka mukaan ulkomaisiin osinkoihin liittyvä yhteisövero hyvitetään osakkeenomistajan tuloverosta sellaisen murtoluvun mukaisesti, joka kuvastaa ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden jakamiin brutto-osinkoihin kohdistuvaa yhteisöveron osaa. Yhteisöveron hyvitys on laskettava sen yhteisöverokannan perusteella, jota on sovellettu osinkoja jakavan yhtiön voittoon sen sijoittautumisjäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, mutta hyvitetävä määrä ei voi ylittää sen tuloveron määrää, joka osakkeenomistajan on maksettava saamistaan osingoista siinä jäsenvaltiossa, jossa se on yleisesti verovelvollinen.

Toinen ja kolmas kysymys

35 Toisella ja kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien haluaa tietää, onko EY 56 ja EY 58 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaisen säännöksen soveltamiselle, kuten EStG:n 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohdan neljännen virkkeen b alakohda, jonka mukaan näytön, joka jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisen osakkeenomistajan on esitettävä saadakseen siellä yhteisöveron hyvityksen osingoista, jotka toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut pääomayhtiö on sille maksanut, tarkkuusasteen ja esittämismuodon on oltava samat kuin silloin, kun osinkoa jakava yhtiö on sijoittautunut ensiksi mainittuun jäsenvaltioon. Jos kysymyksiin vastataan myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, millaista tarkkuutta esitetyltä näytöltä edellytetään osingoista maksetun ulkomaisen yhteisöverokannan selvittämiseksi, jotta voidaan määrittää sen yhteisöveron hyvityksen määrä, johon osingon saajalla on oikeus, ja tarvittaessa, salliiko EY 56 ja EY 58 artikla, että kansallinen tuomioistuin arvioi kyseisen verokannan.

36 Jotta näihin kysymyksiin voitaisiin vastata, on ensiksi korostettava, että koska yhteisöverokanta, jota on sovellettu osinkoja jakavan yhtiön jakamaan voittoon, on ratkaiseva tekijä sitä yhteisöveron hyvitystä laskettaessa, johon osakkeenomistajalla on oikeus asuinjäsenvaltiossaan, kyseinen verokanta on määritettävä mahdollisimman tarkasti. Näin ollen on aivan selvää, että yhteisöveron hyvityksen laskentaa ei voida perustaa pelkästään merkityksellisen verokannan arviointiin.

37 Seuraavaksi on todettava, että jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian periaate itsessään edellyttää, että jäsenvaltiot määrittävät kansallisen järjestelmänsä mukaisesti, mitä näyttöä edellytetään yhteisöveron hyvityksen saamiseksi.

38 Jäsenvaltioiden verotuksellista autonomiaa on kuitenkin käytettävä siten, että noudatetaan unionin oikeuden vaatimuksia, etenkin niitä, joista määrätään pääomien vapaaseen liikkuvuuteen liittyvissä perustamissopimuksen määräyksissä.

39 Oikeuskäytännössä on jo täsmennetty, että toisessa jäsenvaltiossa tosiasiasa maksetun veron määrittämisessä mahdollisesti ilmenevät vaikeudet eivät voi olla peruste sille, että pääomien vapaata liikkuvuutta rajoitetaan (ks. em. asia Manninen, tuomion 54 kohta ja em. asia Test

Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 70 kohta).

40 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan veronhyvitys myönnetään ainoastaan, jos esitetään kyseisen jäsenvaltion sisäisen järjestelmän mukainen todistus, ja jossa osakkeenomistajalle ei anneta mitään mahdollisuutta osoittaa muiden asiaa koskevien todisteiden tai tietojen avulla osinkoa jakavan yhtiön tosiasiallisesti maksaman veron määrää, muodostaa SEUT 65 artiklan 3 kohdassa kielletyn pääomien vapaan liikkuvuuden peitellyn rajoituksen (ks. analogisesti asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009, Kok., s. I-359, 72 kohta).

41 On totta, että oikeuskäytännöstä ilmenee, että tarve turvata verovalvonnan tehokkuus on yksi sellaisista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joilla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen, ja että jäsenvaltio saa soveltaa sellaisia toimia, joiden perusteella on mahdollista tarkistaa tässä jäsenvaltiossa vähennettävien, jossakin toisessa jäsenvaltiossa aiheutuneiden menojen määrä selvällä ja täsmällisellä tavalla (ks. mm. asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997, Kok., s. I-2471, 31 kohta ja asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005, Kok., s. I-2057, 24 kohta).

42 Jotta rajoittavaa toimenpidettä voitaisiin pitää perusteltuna, sen on kuitenkin oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen siten, että sillä on voitava taata sen tavoitteen toteutuminen, johon sillä pyritään, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11531, 55 ja 56 kohta sekä em. asia Persche, tuomion 52 kohta).

43 Jäsenvaltion lainsäädäntö, jolla estettäisiin ehdottomalla tavalla kyseisessä jäsenvaltiossa yleisesti tuloverovelvollisia henkilöitä, jotka ovat sijoittaneet toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneisiin pääomayhtiöihin, esittämästä näyttöä, joka täyttää muunlaisia – erityisesti näytön esittämismuotoa koskevia – edellytyksiä kuin ne, jotka ensiksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännössä on asetettu kotimaisille sijoituksille, ei olisi ainoastaan vastoin hyvän hallinnon periaatetta vaan ennen kaikkea ylittäisi sen, mikä on tarpeen verovalvonnan tehokkuutta koskevan tavoitteen toteutumiseksi.

44 Kyseisiä osakkeenomistajia ei nimittäin voida edeltä käsin estää esittämästä sellaisia asiaa koskevia selvityksiä, joiden perusteella verotusjäsenvaltion veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa muissa jäsenvaltioissa pidätettyjen verojen todenperäisyys ja laatu selvällä ja täsmällisellä tavalla (ks. analogisesti em. asia Laboratoires Fournier, tuomion 25 kohta ja em. asia Persche, tuomion 53 kohta).

45 On huomautettava, että oikeuskäytännössä on jo todettu selvitysvelvollisuutta ja tarkkuutta koskevista vaatimuksista, jotka näytön, jota edellytetään yhteisöveron hyvityksen saamiseksi toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön maksamista osingoista, on täytettävä, että jäsenvaltion veroviranomaisilla on oikeus vaatia verovelvollista esittämään sellaiset selvitykset, jotka niiden mukaan ovat tarpeellisia sen arvioimiseksi, täyttyvätkö kyseisessä lainsäädännössä asetetut veroedun saamisen edellytykset ja voidaanko mainittu etu näin ollen myöntää vai ei (ks. yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomio 10.2.2011, 95 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

46 Tällaista arviointia ei voida suorittaa liian muodollisesti, vaan verotusjäsenvaltion veroviranomaisten on katsottava, että sellaisten selvitysten antaminen, jotka eivät ole yhtä tarkkoja kuin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön jakamia osinkoja saaneen osakkeenomistajan verotusjäsenvaltion lainsäädännössä edellytetään ja joita ei esitetä kyseisen lainsäädännön mukaisen yhteisöverotodistuksen muodossa mutta joiden perusteella kyseisten

viranomaisten on kuitenkin mahdollista tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, täyttyvätkö veroedun saamiselle asetetut edellytykset, vastaa kyseisen todistuksen esittämistä.

47 Kyseiset veroviranomaiset voivat evätä vaaditun veroedun ainoastaan, jos asianomainen osakkeenomistaja ei anna tämän tuomion edellisessä kohdassa mainittuja tietoja.

48 Oikeuskäytännössä on näet jo todettu, että se, ettei tietoja anneta sijoittajille, ei ole ongelma, joka asianomaisen jäsenvaltion pitäisi poistaa (ks. em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 98 kohta).

49 Kyseisessä tuomiossa, joka koskee osinkoja saavaa yhtiötä mutta joka pätee myös samassa tilanteessa olevaan luonnolliseen henkilöön, huomautetaan lisäksi direktiivin 77/799, jonka tavoitteena on estää veropetoksia, soveltamisalasta.

50 Tässä yhteydessä on todettava, että se, että yhteisöveron hyvityksen myöntävän jäsenvaltion veroviranomaiset voivat soveltaa muissa jäsenvaltioissa asuvien yhtiöiden jakamiin osinkoihin direktiivissä 77/799 säädettyä keskinäisen avun järjestelmää, ei merkitse sitä, että sen olisi vapautettava osinkoja saava yhtiö esittämästä sille näyttöä osinkoa jakavan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa maksamasta verosta (ks. em. asia Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 100 kohta).

51 Sikäli kuin direktiivissä 77/799 säädetään kansallisten veroviranomaisten mahdollisuudesta pyytää tietoja, joita ne eivät voi itse saada, sanan ”voi” käyttö direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa osoittaa, että vaikka viranomaisilla on mahdollisuus esittää tällainen pyyntö toisen jäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille, niillä ei ole mitään velvollisuutta siihen. Jokaisen jäsenvaltion on arvioitava tapauskohtaisesti, puuttuuko siltä tietoja tuossa jäsenvaltiossa asuvien verovelvollisten liiketoimista, ja päätettävä, onko näissä tapauksissa perusteltua pyytää tietoja toiselta jäsenvaltiolta (em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 101 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Niinpä direktiivissä 77/799 ei aseteta kyseisille veroviranomaisille velvollisuutta turvautua tällä direktiivillä säädettyyn keskinäisen avun järjestelmään joka kerta, kun verovelvollisen antamat tiedot eivät riitä sen tarkistamiseen, täyttääkö verovelvollinen kansallisessa lainsäädännössä yhteisöveron hyvityksen saamiselle asetetut edellytykset (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 102 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Edellä esitetyn perusteella toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kun on kyse tarkkuutta koskevasta vaatimuksesta, joka sen näytön, jota edellytetään yhteisöveron hyvityksen saamiseksi muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa osingonsaaja on yleisesti verovelvollinen, sijoittautuneen pääomayhtiön maksamien osinkojen osalta, on täytettävä, EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä sellaisen säännöksen soveltamiselle, kuten EStG:n 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohdan neljännen virkkeen b alakohta, jonka mukaan näytön, joka tällaisen osingonsaajan on esitettävä, tarkkuusasteen ja esittämismuodon on oltava samat kuin silloin, kun osinkoja jakava yhtiö on sijoittautunut osingonsaajan verotusjäsenvaltioon. Viimeksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaisilla on oikeus vaatia kyseistä osingonsaajaa antamaan selvitykset, joiden perusteella veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, täyttyvätkö kansallisessa lainsäädännössä yhteisöveron hyvityksen saamiselle asetetut edellytykset, eivätkä ne voi arvioida yhteisöveron hyvityksen määrää.

Neljäs kysymys

54 Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään,

onko tehokkuusperiaatetta tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle lainsäädännölle, kuten muutetun AO:n 175 §:n 2 momentin toinen virke, luettuna yhdessä EGAO:n 97 §:n 9 momentin 3 kohdan kanssa, jossa – taannehtivasti ja siirtymäaikaa myöntämättä – evätään kyseisessä jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselta henkilöltä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön kyseiselle henkilölle jakamiin osinkoihin liittyvän ulkomaisen yhteisöveron hyvitys, vaikka verovelvollinen esittää joko ensiksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännön vaatimusten mukaisen yhteisöveroa koskevan todistuksen tai selvityksiä, joiden perusteella tämän jäsenvaltion veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, täytyvätkö veroedun saamiselle asetetut edellytykset.

55 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun asiaa koskevia unionin säännöksiä ei ole annettu, menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, annetaan jäsenvaltioiden menettelyllistä autonomiaa koskevan periaatteen nojalla kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä, edellyttäen kuitenkin, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäisiä tilanteita (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (ks. asia C-201/02, Wells, tuomio 7.1.2004, Kok., s. I-723, 67 kohta sekä yhdistetyt asiat C-392/04 ja C-422/04, i-21 Germany ja Arcor, tuomio 19.9.2006, Kok., s. I-8559, 57 kohta).

56 Oikeuskäytännössä on todettu tehokkuusperiaatteesta, että unionin oikeuden mukaista on se, että oikeussuojakeinojen käyttämiselle asetetaan kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään sekä asianomaista verovelvollista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta. Tällaiset määräajat eivät tee unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (ks. asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998, Kok., s. I-7141, 19 kohta).

57 Perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamisesta oikeuskäytännössä on lisäksi täsmennetty, että jos palauttamissääntöjä muutetaan taannehtivasti kansallisella lainsäädännöllä, tehokkuusperiaate edellyttää, että uuteen lainsäädäntöön sisältyy sellainen siirtymäjärjestelmä, jonka nojalla oikeussubjekteilla on käytössään riittävä aika tämän lainsäädännön antamisen jälkeen esittää ne palauttamisvaatimukset, jotka heillä olisi ollut oikeus esittää aikaisemman lainsäädännön voimassa ollessa (ks. vastaavasti asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002, Kok., s. I-6325, 38 kohta ja asia C-255/00, Grundig Italiana, tuomio 24.9.2002, Kok., s. I-8003, 37 kohta).

58 Ennakkoratkaisupyyntöstä kuitenkin ilmenee, että AO:n 175 §:n 2 momentin toisella virkkeellä, luettuna yhdessä EGAO:n 97 §:n 9 momentin 3 kohdan kanssa, sellaisina kuin ne ilmenevät niiden 9.12.2004 päivätystä versiosta, muutettiin kansallista oikeutta taannehtivasti ilman, että siirtymäjärjestelmä salli kyseisten osakkeenomistajien vedota yhteisöveron hyvitystä koskevaan oikeuteensa. Näin ollen tehokkuusperiaate on esteenä tällaiselle lainmuutokselle, koska verovelvollisille ei myönnetä kohtuullista määräaikaa vedota siirtymäaikana yhteisöveron hyvitystä koskevaan oikeuteensa. Kansallisen tuomioistuimen on määritettävä kyseinen määräaika, jotta osakkeenomistajat voivat vedota näihin oikeuksiin esittämällä joko kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen tai tämän tuomion 54 kohdassa tarkoitettuja selvityksiä.

59 Edellä esitetyn perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että tehokkuusperiaate on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, kuten muutetun AO:n 175 §:n 2 momentin toinen virke, luettuna yhdessä EGAO:n, sellaisena kuin se on muutettuna, 97 §:n 9 momentin 3 kohdan kanssa, jossa – taannehtivasti ja siirtymäaikaa myöntämättä – evätään toiseen

jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön jakamiin osinkoihin liittyvän ulkomaisen yhteisöveron hyvitys, vaikka esitetään joko sen jäsenvaltion, jossa kyseisten osinkojen saaja on yleisesti verovelvollinen, lainsäädännön mukainen yhteisöverotodistus tai selvityksiä, joiden perusteella kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, täytyvätkö veroedun saamiselle asetetut edellytykset. Kansallisen tuomioistuimen on määritettävä kohtuullinen määräaika yhteisöverotodistuksen tai selvitysten esittämiselle.

Oikeudenkäyntikulut

60 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Sen yhteisöveron hyvityksen määrän laskemisessa, johon jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisella osakkeenomistajalla on oikeus toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön jakamien osinkojen osalta tilanteessa, jossa ensiksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännössä edellytettyä näyttöä ei esitetä, EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä sellaisen säännöksen soveltamiselle, kuten Saksan 7.9.1990 annetun tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohta, sellaisena kuin se on muutettuna 13.9.1993 annetulla lailla, jonka mukaan ulkomaisiin osinkoihin liittyvä yhteisövero hyvitetään osakkeenomistajan tuloverosta sellaisen murtoluvun mukaisesti, joka kuvastaa ensiksi mainituksa jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden jakamiin brutto-osinkoihin kohdistuvaa yhteisöveron osaa.**

Yhteisöveron hyvitys on laskettava sen yhteisöverokannan perusteella, jota on sovellettu osinkoja jakavan yhtiön voittoon sen sijoittautumisjäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, mutta hyvitetävä määrä ei voi ylittää sen tuloveron määrää, joka osakkeenomistajan on maksettava saamistaan osingoista siinä jäsenvaltiossa, jossa se on yleisesti verovelvollinen.

2) **Kun on kyse tarkkuutta koskevasta vaatimuksesta, joka sen näytön, jota edellytetään yhteisöveron hyvityksen saamiseksi muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa osingonsaaja on yleisesti verovelvollinen, sijoittautuneen pääomayhtiön maksamien osinkojen osalta, on täytettävä, EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä sellaisen säännöksen soveltamiselle, kuten Saksan 7.9.1990 annetun tuloverolain, sellaisena kuin se on muutettuna 13.9.1993 annetulla lailla, 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohdan neljännen virkkeen b alakohta, jonka mukaan näytön, joka tällaisen osingonsaajan on esitettävä, tarkkuusasteen ja esittämismuodon on oltava samat kuin silloin, kun osinkoja jakava yhtiö on sijoittautunut osingonsaajan verotusjäsenvaltioon.**

Viimeksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaisilla on oikeus vaatia kyseistä osingonsaajaa antamaan selvitykset, joiden perusteella veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, täytyvätkö kansallisessa lainsäädännössä yhteisöveron hyvityksen saamiselle asetetut edellytykset, eivätkä ne voi arvioida yhteisöveron hyvityksen määrää.

3) **Tehokkuusperiaate on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, kuten yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung), sellaisena kuin se on muutettuna Euroopan unionin direktiivien saattamisesta osaksi kansallista vero-oikeutta ja muiden säännösten muuttamisesta annetulla lailla (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften), 175 §:n 2 momentin toinen**

virke, luettuna yhdessä yleisistä verosäännöksistä annetun lain käyttöönotosta 14.12.1976 annetun lain (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung), sellaisena kuin se on muutettuna, 97 §:n 9 momentin 3 kohdan kanssa, jossa – taannehtivasti ja siirtymäaikaa myöntämättä – evätään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön jakamiin osinkoihin liittyvän ulkomaisen yhteisöveron hyvitys, vaikka esitetään joko sen jäsenvaltion, jossa kyseisten osinkojen saaja on yleisesti verovelvollinen, lainsäädännön mukainen yhteisöverotodistus tai selvityksiä, joiden perusteella kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, täyttyvätkö veroedun saamiselle asetetut edellytykset. Kansallisen tuomioistuimen on määritettävä kohtuullinen määräaika yhteisöverotodistuksen tai selvitysten esittämiselle.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.