YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

8 päivänä marraskuuta 2007 *

Asiassa C-379/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Gerechtshof te Amsterdam (Alankomaat) on esittänyt 21.9.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.10.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Amurta SGPS

vastaan

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit A. Tizzano, R. Schintgen, A. Borg Barthet ja E. Levits (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.1.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Amurta SGPS, edustajinaan advocaat L. C. A. Wijsman, advocaat J. J. Feenstra ja advocaat R. M. P. G. Niessen-Cobben,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja D. J. M. de Grave,

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

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään aluksi S. Nwaokolo, sittemmin V. Jackson, avustajanaan barrister J. Stratford,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja A. Weimar,

– EFTAn valvontaviranomainen, asiamiehinään M. S. Rydelski ja P. A. Bjørgan,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.6.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 56 ja EY 58 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa valittajana on Amurta SGPS -yhtiö (jäljempänä Amurta), jolla on kotipaikka Portugalissa, ja sen vastapuolena inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam ja joka koskee lähdeveron kantamista osingosta, jota Retailbox BV -yhtiö (jäljempänä Retailbox), jolla on kotipaikka Alankomaissa, jakaa Amurtalle.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6) 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava [lähdeverosta] ainakin, jos emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiön pääomasta."

Kansallinen lainsäädäntö

4 Vuoden 1965 osinkoverolain (Wet op de dividendbelasting 1965, jäljempänä Wet DB) 1 §:n 1 momentin mukaisesti Alankomaihin sijoittautuneiden yhtiöiden, joiden pääoma on kokonaan tai osittain jaettu osuuksiin tai osakkeisiin, jakamista osingoista toimitetaan lähtökohtaisesti 25 prosentin verokannan mukainen osinkoveron pidätys.

5 Wet DB:n 4 §:n 1 momentissa kuitenkin säädetään seuraavaa:

"Vero voidaan jättää pidättämättä vuoden 1969 yhtiöverolain (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, jäljempänä Wet Vpb) 10 §:n 1 momentin d kohdassa tarkoitetuista osakkeista, osuuksista, voittotodistuksista tai rahalainoista saaduista

tuloista, jos mainitun lain 13 §:ssä säädettyä omistusosuuksia koskevaa vapautusta sovelletaan niihin etuihin, joita tuottoon oikeutettu saa näiden osakkeiden, osuuksien, voittotodistusten ja rahalainojen perusteella ja jos omistusosuus kuuluu tuottoon oikeutetulle kuuluvan sellaisen yrityksen varallisuuteen, joka on toiminnassa Alankomaissa. Ensimmäistä virkettä ei sovelleta tuottoihin, joiden osalta tuottoon oikeutettu ei ole niiden tosiasiallinen saaja."

6 Wet DB:n 4 a §:ssä, joka perustuu direktiiviin 90/435, säädetään vapautus osinkoverosta sellaisten Euroopan unioniin sijoittautuneiden osakkeen- tai osuudenomistajien hyväksi, joiden omistusosuus on vähintään 25 prosenttia alankomaalaisen yhtiön yhtiöpääomasta. Tämän pykälän 3 momentin mukaisesti tämä prosenttiosuus pienenee 25 prosentista 10 prosenttiin, jos jäsenvaltio, johon osakkeen- tai osuudenomistaja on sijoittautunut, soveltaa samaa vähennystä.

7 Wet Vpb:n 13 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Voiton määrittämisessä huomioon ei oteta omistusosuuksista saatua etua eikä omistusosuuksiin liittyviä kuluja – mukaan lukien vaihtokurssien vaihtelusta johtuvaa etua – ellei ilmene, että nämä kulut välillisesti myötävaikuttavat Alankomaissa verotettavan voiton saamiseen (omistusosuuksien verovapautus). – –

2. Tässä tarkoitetusta omistusosuudesta on kyse, jos verovelvollinen yhtiö

a) on vähintään 5 prosentin osuudella maksetusta nimellispääomasta osakkaana yhtiössä, jonka pääoma on kokonaan tai osittain jaettu osakkeisiin tai osuuksiin;

– –"

8 Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, Wet Vpb:n 13 §:n sanamuodosta, luettuna yhdessä Wet DB:n 4 §:n kanssa, seuraa, että tässä 4 §:ssä säädettyä vapautusta sovelletaan vain silloin, jos osuudet tai osakkeet osinkoja jakavassa alankomaalaisessa yhtiössä kuuluvat yhtäältä Alankomaissa yhtiöverotuksessa verovelvollisille osuuden- tai osakkeenomistajille tai toisaalta ulkomaisille osuuden- tai osakkeenomistajille, joilla on kiinteä toimipaikka Alankomaissa, ja kun osuudet tai osakkeet kuuluvat tämän kiinteän toimipaikan varallisuuteen.

Kaksinkertaisesta verotuksesta tehty sopimus

9 Tulo- ja varallisuusverotuksessa tapahtuvan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkierron ehkäisemiseksi Alankomaiden kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan välillä 20.9.1999 tehdyn verosopimuksen (jäljempänä verosopimus) 10 artiklassa määrätään seuraavaa:

"1. Sopimusvaltiossa asuvan yhtiön toisessa sopimusvaltiossa asuvalle osuuden- tai osakkeenomistajalle jakamia osinkoja voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa.

2. Näitä osinkoja voidaan kuitenkin verottaa valtiossa, jossa osinkoa jakava yhtiö asuu, tämän valtion lainsäädännön mukaan; jos osingon tosiasiallinen saaja asuu toisessa jäsenvaltiossa, vero ei kuitenkaan saa ylittää kymmentä prosenttia osinkojen bruttomäärästä.

– –"

10 Kaksinkertaisen verotuksen ehkäisymenetelmä vahvistetaan verosopimuksen 24 artiklassa, jossa määrätään seuraavaa:

"Portugalissa kaksinkertainen verotus vältetään seuraavalla tavalla:

a) Kun Portugalissa asuva saa tuloja, joita tämän sopimuksen mukaan voidaan verottaa Alankomaissa, Portugali myöntää tälle alueellaan asuvalle verovähennyksen, jonka määrä on enintään Alankomaissa maksetun tuloveron määrä. Tämä vähennys ei kuitenkaan voi ylittää ennen vähennystä lasketun tuloveron sitä osaa, joka kohdistuu tuloon, jota voidaan verottaa Alankomaissa;

– –"

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä Amurta omisti 14 prosenttia Retailboxin osuuksista. Retailboxin muut osakkaat olivat Sonaetelecom BV -yhtiö, jonka kotipaikka oli Alankomaissa ja joka omisti 66 prosenttia osuuksista, sekä Tafin SGPS ja Perfin SGPS, joiden kotipaikka oli Portugalissa ja joista Tafin omisti 14 prosenttia ja Persin 6 prosenttia osuuksista.

12 Retailbox jakoi 31.12.2002 osakkailleen osinkoja. Sonaetelecom BV:lle maksetuista osingoista ei pidätetty osinkoveroa, koska niihin sovellettiin Wet DB:n 4 §:ssä säädettyä vapautusta, kun taas Amurtalle ja kahdelle muulle Portugaliin sijoittautuneelle yhtiölle jaetusta osingosta pidätettiin osinkoveroa 25 prosentin verokannalla.

13 Retailbox teki 30.1.2003 Amurtan nimissä oikaisuvaatimuksen, joka koski tätä veroa. Koska inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam hylkäsi mainitun oikaisuvaatimuksen, Amurta teki valituksen Gerechtshof te Amsterdamiin ja vaati tämän päätöksen kumoamista ja pidätetyn osinkoveron palauttamista.

14 Koska Gerechtshof te Amsterdam katsoo, että pääasian ratkaiseminen edellyttää yhteisön oikeuden tulkintaa, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [Wet DB:n] 4 §:ssä säädetty vapautus, sellaisena kuin se on esitetty [tämän tuomion 5 ja 8 kohdassa], kun tätä vapautusta tarkastellaan yhdessä kyseisen lain 4 a §:ssä säädetyn vapautuksen kanssa, sopusoinnussa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten (EY 56–EY 58 artikla) kanssa, koska tätä vapautusta sovelletaan vain osinkoihin, joita jaetaan sellaisille Alankomaissa yhteisöverotuksessa verovelvollisille osuuden- tai osakkeenomistajille tai sellaisille Alankomaissa kiinteän toimipaikan, jonka varallisuuteen osuudet tai osakkeet kuuluvat, omaaville ulkomaisille osuuden- tai osakkeenomistajille, joihin sovelletaan [Wet Vpb:n] 13 §:ssä säädettyä omistusosuuksia koskevaa vapautusta?

2) Onko edellä esitettyyn kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, myöntääkö sellaisen ulkomaalaisen osuuden- tai osakkeenomistajan/yhtiön, johon [Wet DB:n] 4 §:ssä säädettyä vapautusta ei sovelleta, asuinvaltio osuuden- tai osakkeenomistajalle täyden verohyvityksen (full credit) alankomaalaisesta osinkoverosta?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

15 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee ennen kaikkea, ovatko EY 56 ja EY 58 artikla esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla tilanteessa, jossa direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdalla käyttöön otettu emoyhtiön osuutta tytäryhtiöstä koskeva vähimmäisarvo ei täyty, säädetään lähdeverosta, joka pidätetään tähän jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle tuottoon oikeutetulle yhtiölle jakamista osingoista, vaikka tästä verosta vapautetaan osingot, jotka maksetaan tuottoon oikeutetulle yhtiölle, joka on yhtiöveron kannalta verovelvollinen jäsenvaltiossa, josta osinkoa maksetaan, tai jolla on tässä jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, jolle osuudet osinkoa jakavasta yhtiöstä kuuluvat.

16 On alustavasti muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. erityisesti asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837, 29 kohta; asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I-7995, 40 kohta ja asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11673, 36 kohta).

17 On myös todettava, että yhteisön tason yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2793, 24 ja 30 kohta; asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 57 kohta ja asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006, Kok. 2006, s. I-7409, 44 kohta).

18 Kuten erityisesti direktiivin 90/435 johdanto-osan kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee, kyseisellä direktiivillä pyritään ottamalla käyttöön yhteinen verojärjestelmä estämään se, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatettaisiin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, ja helpottamaan näin yhtiöiden ryhmittymistä yhteisön tasolla (asia C-294/99, Athinaïki Zythopoïa, tuomio 4.10.2001, Kok. 2001, s. I-6797, 25 kohta ja asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11753, 103 kohta).

19 Direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdassa edellytetään, että jäsenvaltiot vapauttavat tytäryhtiön emoyhtiölleen jakaman voiton lähdeverosta vain, jos emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiön pääomasta.

20 On riidatonta, että pääasian tilanne ei kuulu direktiivin soveltamisalaan.

21 Näin ollen Alankomaiden ja Italian hallitukset ovat esittäneet, että kun direktiivillä 90/435 käyttöön otettu vähimmäisomistusosuus ei ylity, sitä, että yhtiöltä, joka ei ole maassa asuva, pidätetään lähdevero osingoista, ei voida itsessään pitää perusvapauksien loukkaamisena.

22 Italian hallituksen mukaan sellaisten osinkojen käsittely, jotka liittyvät omistusosuuksiin, jotka eivät kuulu mainitun direktiivin soveltamisalaan, kuuluu kansalliseen lainsäädäntövaltaan, ja pääasian tilanne johtuu verotustoimivallan jaosta osinkojen lähteenä olevan jäsenvaltion ja osinkotuottoon oikeutetun asuinpaikan jäsenvaltion välillä.

23 Alankomaiden hallitus toteaa osaltaan, että se, että Wet DB:n 4 §:ssä säädetty vapautus, jonka tarkoituksena on estää osinkojen kaksinkertainen verotus kansallisella tasolla, laajennettaisiin koskemaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta tuottoon oikeutettua yhtiötä, jonka osuus osinkoa jakavan yhtiön pääomasta on pienempi kuin direktiivissä 90/435 säädetty prosenttiosuus, johtaisi osinkoveron poistamiseen, eikä Alankomaissa voimassa olevaa klassista järjestelmää sitten enää noudatettaisi. Vaikka Wet DB:n 4 §:ssä säädetään osinkojen lähdeveroa koskevasta vapautuksesta, Alankomaiden hallituksen mukaan tätä veroa voidaan edelleen kantaa, ja siinä tapauksessa, että osinkoja siirretään eteenpäin, vero kannetaan. Häiriö, jonka Wet DB:n 4 a §:llä aiheutetaan klassiselle järjestelmälle, on perusteltu ainoastaan direktiivin 90/435 säännösten johdosta, eikä sillä saisi ylittää sitä, mitä tällä direktiivillä edellytetään jäsenvaltioilta.

24 Tältä osin on todettava, että niiden omistusosuuksien osalta, jotka eivät kuulu direktiivin 90/435 soveltamisalaan, jäsenvaltioiden tehtävänä on tosiasiassa määrittää, onko – ja missä määrin – jaetun voiton taloudellista kaksinkertaista verotusta vältettävä, ja ottaa tässä tarkoituksessa käyttöön yksipuolisesti tai muiden jäsenvaltioiden kanssa tekemiensä sopimusten kautta järjestelyjä tämän taloudellisen

kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi. Pelkästään tällä ei kuitenkaan mahdollisteta sitä, että jäsenvaltiot voisivat soveltaa EY:n perustamissopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä (ks. em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 54 kohta).

25 Tässä tapauksessa osinkojen lähdeveroa koskevan vapautuksen osalta Wet DB:n 4 ja 4 a §:llä, yhdessä Wet Vpb:n 13 §:n kanssa, otetaan käyttöön yhtäältä tuottoon oikeutettujen yhtiöiden, joilla on Alankomaissa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle osinkoa jakavan yhtiön osakkeet kuuluvat, ja toisaalta tuottoon oikeutettujen yhtiöiden, jotka eivät ole sijoittautuneet Alankomaihin, erilainen kohtelu.

26 Wet DB:n 4 §:n mukaan näet vapautusta lähdeverosta voidaan soveltaa ainoastaan osinkoihin, jotka on jaettu tuottoon oikeutetuille yhtiöille, joilla on Alankomaissa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle osinkoa jakavan yhtiön osakkeet kuuluvat, ja jotka omistavat vähintään 5 prosenttia maassa asuvan osinkoa jakavan yhtiön osuuksista ja joiden yhtiöpääoman sijoituksiin voidaan soveltaa Wet Vpb:n 13 §:ssä säädettyä vapautusta. Sitä vastoin Wet DB:n 4 a §:n mukaisesti tuottoon oikeutettuihin yrityksiin, jotka eivät ole Alankomaihin sijoittautuneita, voidaan soveltaa vapautusta niille jaetun osingon lähdeverosta vain, jos ne omistavat vähintään 25 prosenttia osinkoa jakavan yhtiön pääomasta, ja tämä prosenttiosuus voi pienentyä 10 prosenttiin, jos jäsenvaltio, johon osakkeen- tai osuudenomistaja on sijoittautunut, soveltaa samaa veroprosentin pienennystä.

27 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 26 kohdassa todennut, tällainen lainsäädäntö johtaa osinkoverotuksen yhteydessä erilaiseen kohteluun niiden tuottoon oikeutettujen yhtiöiden haitaksi, jotka eivät ole sijoittautuneet Alankomaihin ja joilla on 5–25 prosentin osuus alankomaalaisen yhtiön pääomasta, verrattuna niiden alankomaalaisten tuottoon oikeutettujen yhtiöiden kohteluun, joilla on samanlainen omistusosuus. Yhtiöille, jotka eivät ole sijoittautuneet

Alankomaihin, jaetuista osingoista näet kannetaan veroa osinkoa maksavalta yhtiöltä yhtiöverona ja osingonsaajayhtiöltä osinkoverona, ja siten niitä verotetaan taloudellisesti kaksinkertaisesti, kun taas Alankomaihin sijoittautuneille yhtiöille maksettujen osinkojen osalta tällainen taloudellinen kaksinkertainen verotus ehkäistään.

28 Tällainen muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneelle tuottoon oikeutetulle yhtiölle maksettujen osinkojen asettaminen huonompaan asemaan kuin Alankomaihin sijoittautuneille tuottoon oikeutetuille yhtiöille maksetut osingot voi saada muuhun jäsenvaltioon kuin Alankomaihin sijoittautuneet yhtiöt luopumaan tekemästä investointeja Alankomaihin, ja se on näin ollen lähtökohtaisesti EY 56 artiklassa kielletty pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.

29 On kuitenkin tutkittava, voidaanko tätä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta pitää perusteltuna perustamissopimuksen määräysten nojalla.

30 On huomautettava, että EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti "mitä 56 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa – – perusteella".

31 On myös todettava, että EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyä poikkeusta itsessään rajoitetaan EY 58 artiklan 3 kohdalla, jossa määrätään, että tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset toimenpiteet "eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista".

32 On näin ollen erotettava EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallittu erilainen kohtelu tämän saman artiklan 3 kohdassa kielletystä syrjinnästä. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten kansallisten verosäännösten voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 43 kohta; asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 29 kohta ja asia C-512/03, Blanckaert, tuomio 8.9.2005, Kok. 2005, s. I-7685, 42 kohta).

33 On näin ollen tarkastettava, ovatko Alankomaihin sijoittautuneet tuottoon oikeutetut yhtiöt ja muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneet tuottoon oikeutetut yhtiöt pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tavoitteiden kannalta toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.

34 Tältä osin Saksan ja Italian hallitukset ovat todenneet, että Alankomaihin sijoittautuneen tuottoon oikeutetun yhtiön, joka on yleisesti verovelvollinen, ja muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneiden tuottoon oikeutettujen yhtiöiden, jotka ovat Alankomaissa verovelvollisia ainoastaan saamiensa osinkojen osalta, välillä on objektiivinen ero.

35 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, jota Italian hallitus tukee, katsoo, että pääasiassa kyseessä olevat verosäännökset muodostavat hallinnollisen yksinkertaistamistoimen, jonka tarkoituksena on välttää verojen kantaminen ja sen perään tapahtuva palauttaminen, ja tästä syystä niitä ei pidä soveltaa muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneille tuottoon oikeutetuille yhtiöille, jotka eivät ole verovelvollisia Alankomaiden yhtiöveron osalta, maksettuihin osinkoihin.

36 Lisäksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että tuottoon oikeutetun yhtiön asuinpaikan jäsenvaltiolla on parhaat edellytykset ehkäistä osinkojen kaksinkertainen verotus.

37 Yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, että sellaisten toimenpiteiden suhteen, joista jäsenvaltio on säätänyt välttääkseen tai vähentääkseen maassa asuvan yhtiön jakamien voittojen ketjuverotusta tai taloudellista kaksinkertaista verotusta, maassa asuvien osinkoa saavien osakkeenomistajien tilanne ei välttämättä ole vastaavanlainen kuin toisessa jäsenvaltiossa asuvien osinkoa saavien osakkeenomistajien tilanne (asia C-170/05, Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomio 14.12.2006, Kok. 2006, s. I-11949, 34 kohta).

38 Mikäli jäsenvaltio kuitenkin yksipuolisesti tai verosopimusten välityksellä säätää, että tuloverovelvollisia ovat maassa asuvien osakkeenomistajien lisäksi ulkomailla asuvat osakkeenomistajat osingoista, joita he saavat maassa asuvalta yhtiöltä, mainittujen ulkomailla asuvien osakkeenomistajien tilanne muistuttaa maassa asuvien osakkeenomistajien tilannetta (em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 68 kohta sekä em. asia Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomion 35 kohta).

39 Pelkästään siitä, että tämä sama valtio käyttää verotusvaltaansa, aiheutuu näet toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvasta verottamisesta riippumatta ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen vaara. Tällaisessa tapauksessa osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltion on varmistettava, että ulkomailla asuvia osinkoa saavia yhtiöitä kohdellaan vastaavalla tavalla kuin maassa asuvia osinkoa saavia yhtiöitä suhteessa kyseisen valtion kansallisessa oikeudessa säädettyyn järjestelyyn ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi, jotta ulkomailla asuviin osinkoa saaviin yhtiöihin ei kohdistu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta, joka on EY 56 artiklan mukaan lähtökohtaisesti kielletty (ks. em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 70 kohta).

40 On todettava, että taloudellinen kaksinkertainen verotus, jonka kohteena ovat tuottoon oikeutetuille yhtiöille, jotka eivät ole sijoittautuneet Alankomaihin, jaetut osingot, johtuu pelkästään siitä, että tämä jäsenvaltio, joka kantaa osingoista osinkoveroa, käyttää verotusvaltaansa, vaikka se on päättänyt ehkäistä tämän kaksinkertaisen verotuksen niiden tuottoon oikeutettujen yhtiöiden osalta, joilla on Alankomaissa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle osinkoa jakavan yhtiön osakkeet kuuluvat.

41 Vaikka oletettaisiin, kuten Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät, että Wet DB:n 4 §:n tarkoituksena on pelkästään yksinkertaistaa omistusosuuksien Wet Vpb:n 13 §:ssä säädetyn yhtiöveroa koskevan vapautuksen, jota ei sovelleta osingonsaajayhtiöihin, jotka eivät ole sijoittautuneet Alankomaihin ja jotka eivät ole tämän veron kannalta verovelvollisia, täytäntöönpanoa, tällä seikalla ei ole merkitystä. Kuten tämän tuomion 38 ja 39 kohdassa on todettu, se, että Alankomaiden kuningaskunta käyttää verotusvaltaansa osinkoihin, jotka on jaettu tuottoon oikeutetuille yhtiöille, jotka ovat sijoittautuneet muuhun jäsenvaltioon, tekee näiden tuottoon oikeutettujen yhtiöiden tilanteesta ja Alankomaihin sijoittautuneiden tuottoon oikeutettujen yhtiöiden tilanteista toisiinsa rinnastettavia Alankomaissa asuvien yhtiöiden jakamien osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisyn kannalta.

42 On vielä tarkastettava, voidaanko tällainen rajoitus perustella yleiseen etuun liittyvillä pakottavilla syillä. Alankomaiden hallitus, jota Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset tukevat, esittää siten, että mainittu järjestelmä on perusteltu verojärjestelmän johdonmukaisuuteen liittyvistä syistä.

43 Alankomaiden hallituksen mukaan vapautus osinkojen lähdeveron pidätyksestä on Wet Vpb:n 13 §:ssä säädetyn omistusosuuksien verovapautuksen välttämätön täydennys. Ilman osinkojen lähdeveroa koskevaa vapautusta omistusosuuksia

koskeva vapautus mitätöitäisiin, vaikkakin väliaikaisesti, osittain, koska siihen saakka kunnes osinkovero vähennetään yhtiöverosta, lähtökohtaisesti verosta vapautettua tuloa kuitenkin verotettaisiin.

44 Alankomaiden hallitus toteaa, että molemmat verovapautukset koskevat samaa verovelvollista ja että vaikka osinkovero ja yhtiövero ovat muodollisesti kaksi eri veroa, osinkovero on sisäisesti pelkästään ennakkovero, joka on kokonaan vähennettävissä yhtiöverosta. Pääasiassa kyseessä oleva järjestelmä voidaan näin ollen perustella verotuksen johdonmukaisuuteen liittyvillä syillä, vaikka toisin kuin asiassa, jonka johdosta annettiin 28.1.1992 tuomio asiassa C-204/90, Bachmann (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1), tämä järjestelmä ei koske yhtäältä veroedun myöntämistä ja toisaalta tämän veroedun kompensoimista verolla.

45 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo osaltaan, että verojärjestelmän johdonmukaisuutta arvioidaan rajat ylittävällä tasolla, sikäli kuin verosopimuksen avulla on taattu, että maksetusta osingosta pidätetty osinkovero voidaan vähentää osinkoa saavan yhtiön maksettavasta yhtiöverosta Portugalissa.

46 Tältä osin on syytä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Bachmann antamansa tuomion 28 kohdassa ja asiassa C-300/90, komissio vastaan Belgia, 28.1.1992 antamansa tuomion (Kok. 1992, s. I-305) 21 kohdassa, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus. Jotta tähän tarpeeseen tukeutuva perustelu voitaisiin kuitenkin hyväksyä, on selvitettävä, että kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (em. asia Manninen, tuomion 42 kohta ja asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok. 2007, s. I-2107, 68 kohta).

47 On myös todettava, että verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamisen tarpeeseen tukeutuvaa perustelua tarkasteltaessa on oikeuskäytännön mukaan otettava huomioon se, mihin päämäärään kyseessä olevilla verosäännöksillä pyritään (ks. asia C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004, Kok. 2004, s. I-2409, 67 kohta ja em. asia Manninen, tuomion 43 kohta).

48 On riidatonta, että perusteluillaan Alankomaiden hallitus pyrkii todistamaan, että osinkojen lähdeveron pidätystä koskeva vapautus on tarpeen Wet Vpb:n 13 §:ssä säädetyn omistusosuuksien verovapautuksen asianmukaisen toiminnan varmistamiseksi. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 65 kohdassa kuitenkin todennut, tämä hallitus onnistuu korkeintaan selittämään sitä hallinnollista yksinkertaistamistoimea, johon Alankomaiden järjestelmällä pyritään ja jolla ei voida itsessään perustella rajoitusta.

49 Alankomaiden hallitus myöntää itse, että veroa, jolla kompensoidaan Alankomaihin sijoittautuneiden tuottoon oikeutettujen yhtiöiden nauttima osinkojen lähdeveroa koskeva vapautus, ei ole.

50 Vaikka hyväksytään kanta, jonka mukaan osinkojen lähdeveroa koskeva vapautus ja omistusosuuksien verovapautus liittyvät olennaisesti toisiinsa, on todettava, että sikäli kuin niiden tarkoituksena on taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisy, tämän veroedun, joka myönnetään ainoastaan Alankomaihin sijoittautuneille yhtiöille, ja kompensoivan veron välistä yhteyttä ei ole osoitettu.

51 Siltä osin kuin sekä Alankomaihin että muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneille tuottoon oikeutetuille yhtiöille maksetuista osingoista kannetaan yhtiöveroa osinkoa jakavalta yhtiöltä, Alankomaiden hallitus ei osoita, millä tavalla sen verojärjestelmän johdonmukaisuus vaarantuu, jos vapautus osinkoverosta myönnettäisiin myös

muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneille tuottoon oikeutetuille yhtiöille, jotka eivät tosin ole yhtiöveron kannalta verovelvollisia Alankomaissa mutta joiden tilanne on rinnastettavissa niiden tuottoon oikeutettujen yhtiöiden tilanteen kanssa, joilla on Alankomaissa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle osinkoa jakavan yhtiön osakkeet kuuluvat, osinkojen verotuksen ja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyvien mahdollisten veroetujen osalta.

52 Yhdistyneen kuningaskunnan väitteen osalta riittää, että todetaan yhtäältä, että osinkojen lähdeveron pidättäminen Wet DB:n 1 §:n nojalla muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneilta tuottoon oikeutetuilta yhtiöiltä ei edellytä sitä, että Alankomaiden ja tämän jäsenvaltion välillä on tehty kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen tähtäävä sopimus, joka mahdollistaa tämän pidätyksen vähentämisen jäsenvaltiossa, johon osingonsaajayritys on sijoittautunut, ja toisaalta, että tällaisella sopimuksella käyttöön otetun järjestelmän mahdollinen johdonmukaisuus ei ole ensimmäisen esitetyn kysymyksen kohteena.

53 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on myös väittänyt, että Alankomaiden järjestelmä voidaan perustella tarpeella varmistaa verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä.

54 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan verotusvallan jako Alankomaiden kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan välillä ilmenee verosopimuksesta. Tämän verosopimuksen mukaan osinkoa jakavan yhtiön ja osinkoa saavan yhtiön asuinpaikan jäsenvaltiot voivat verottaa osinkoja, ja kaksinkertainen verotus poistetaan yhtiöverosta tehtävän vähennyksen avulla. Mainittu jako kyseenalaistettaisiin, jos Alankomaiden kuningaskunta ei voisi enää pidättää lähdeveroa osingoista, minkä vaikutuksena olisi näiden tulojen vapauttaminen kaikesta tämän jäsenvaltion verotuksesta.

55 Tältä osin on todettava, että Alankomaiden kuningaskunta ei voi vedota verosopimukseen välttyäkseen sille perustamissopimuksen nojalla kuuluvien velvollisuuksien noudattamiselta (ks. em. asia Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomion 53 kohta).

56 Kuten edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 51 kohdasta ja asiassa C-231/05, Oy AA, 18.7.2007 annetun tuomion 60 kohdasta (Kok. 2007, s. I-6373) ilmenee, tarve varmistaa verotusvallan tasapainoinen jakautuminen eri jäsenvaltioiden välillä on tunnustettu yhdessä sellaisten perustelujen kanssa, jotka liittyvät veronkierron tai tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen vaaraan.

57 On riidatonta, että hallitukset, jotka ovat esittäneet huomautuksiaan yhteisöjen tuomioistuimelle, eivät ole vedonneet tappioiden käyttämistä kahteen kertaan koskevaan vaaraan tai veronkierron vaaraan.

58 Perustelusta, joka liittyy Alankomaiden alueella syntyneiden tulojen verottamismahdollisuuden menettämiseen, on todettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaamisen tarve voidaan hyväksyä muun muassa silloin, kun asianomaisella järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok. 2007, s. I-2647, 42 kohta ja em. asia Oy AA, tuomion 54 kohta).

59 Silloin, kun jäsenvaltio on päättänyt jättää verottamatta alueelleen sijoittautuneita tuottoon oikeutettuja yhtiöitä tämäntyyppisten tulojen osalta, se ei voi vedota

tarpeeseen taata verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä perustellakseen muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneiden osinkoa saavien yhtiöiden verotuksen.

60 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten kansallisten säännösten muodostamaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta ei voida perustella tarpeella varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus tai tarpeella suojata verotusvallan jakoa jäsenvaltioiden välillä.

61 Näin ollen ensimmäiseen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla tilanteessa, jossa direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdalla käyttöön otettu emoyhtiön osuutta tytäryhtiöstä koskeva vähimmäisarvo ei täyty, säädetään lähdeverosta, joka pidätetään tähän jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle tuottoon oikeutetulle yhtiölle jakamista osingoista, vaikka tästä verosta vapautetaan osingot, jotka maksetaan tuottoon oikeutetulle yhtiölle, joka on yhtiöveron kannalta verovelvollinen jäsenvaltiossa, josta osinkoa maksetaan, tai jolla on tässä jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, jolle osuudet osinkoa jakavasta yhtiöstä kuuluvat.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

62 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ennen kaikkea tiedustelee, missä määrin tuottoon oikeutetun yhtiön, johon Wet DB:n 4 §:ssä säädettyä verovapautusta ei sovelleta, asuinpaikan jäsenvaltion myöntämä täysi verohyvitys voi vaikuttaa ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen.

Tutkittavaksi ottaminen

63 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin käyttää perustana Amurtan ilmoituksia katsoessaan, että Alankomaissa pidätetty osinkovero voitaisiin ottaa huomioon Portugalissa. Yhteisöjen tuomioistuimessa Amurta kuitenkin kiistää toisen ennakkoratkaisukysymyksen taustalla olevan olettaman paikkansapitävyyden. Amurtan mukaan näet Portugalin tasavalta vapauttaa verosta osingot eikä myönnä sille täyttä verohyvitystä Alankomaiden pidättämän osinkoveron osalta. Näin ollen kysymys on kiinnostava ainoastaan akateemisesta näkökulmasta.

64 Tältä osin on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole yhteisöjen tuomioistuimen tehtävä, esittämillä yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta (ks. asia C-300/01, Salzmann, tuomio 15.5.2003, Kok. 2003, s. I-4899, 29 ja 31 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä yhteisön oikeussäännön tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. asia C-379/98, PreussenElektra, tuomio 13.3.2001, Kok. 2001, s. I-2099, 39 kohta; yhdistetyt asiat C-94/04 ja C-202/04, Cipolla ym., tuomio 5.12.2006, Kok. 2006, s. I-11421, 25 kohta ja yhdistetyt asiat C-222/05–C-225/05, van der Weerd ym., tuomio 7.6.2007, Kok. 2007, s. I-4233, 22 kohta).

65 Mainittua olettamaa siitä, että kysymyksillä on pääasian kannalta merkitystä, ei voida kumota pelkästään sillä, että yksi pääasian asianosaisista riitauttaa tietyt tosiseikat,

joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole yhteisöjen tuomioistuimen tehtävä ja joista mainitun pääasian kohteen määrittäminen riippuu (em. yhdistetyt asiat Cipolla ym., tuomion 26 kohta ja em. yhdistetyt asiat van der Weerd ym., tuomion 23 kohta).

66 Se, onko Portugalissa voimassa lainsäädäntö, jolla säädetään, että Alankomaissa pidätetty osinkovero huomioidaan myöntämällä täysi verohyvitys, on nimenomaisesti tosiseikkoja koskeva kysymys, jonka selvittäminen ei kuulu yhteisöjen tuomioistuimelle.

67 Toinen esitetty kysymys on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Pääasia

68 Amurta, EFTAn valvontaviranomainen ja komissio katsovat, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti sitä, että jäsenvaltio soveltaa taatun perusvapauden vastaisia verosäännöksiä, jotka ovat epäsuotuisia verovelvolliselle, ei voida perustella veroedulla, jonka asianomainen saa toisessa jäsenvaltiossa.

69 Alankomaiden, Saksan, Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset vetoavat verosopimukseen ja väittävät, että sillä, että Portugalin tasavalta myöntää osinkoa saavalle yhtiölle verohyvityksen Alankomaiden kuningaskunnan osinkoa jakavan yhtiön osingoista pidättämän veron johdosta, on merkitystä määritettäessä sitä, kohdellaanko Portugaliin sijoittautunutta osinkoa saavaa yhtiötä syrjivästi tai rajoittavasti.

70 Alankomaiden hallitus väittää, että verosopimus kuuluu pääasiaan sovellettaviin oikeussääntöihin. Vaikka mainitussa verosopimuksessa ei määrätä täydestä verohyvityksestä, merkitystä on sillä, että onko erilaisen kohtelun kumoamisen mahdollisuus todellinen. Tällaisessa tilanteessa Alankomaiden säännöillä, jotka liittyvät vapautukseen osinkojen lähdeverosta, ei rajoiteta mitenkään pääomien vapaata liikkuvuutta. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkastettava, onko maassa asuvien yhtiöiden ja yhtiöiden, jotka eivät ole maassa asuvia, kokonaisverorasitus sama.

71 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että koska Alankomaiden kuningaskunta on käyttänyt verotusvaltaansa, sen on valvottava, ettei Amurta saa huonompaa kohtelua kuin Alankomaihin sijoittautunut tuottoon oikeutettu yhtiö. Vaikka kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkastaa verosopimusta tulkitsemalla, onko Alankomaiden kuningaskunta estänyt taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää kuitenkin, että sikäli kuin Alankomaiden kuningaskunnan pidättämä osinkovero voidaan vähentää Portugalissa maksettavasta verosta, Amurtan kokonaisverorasitus ei ole suurempi kuin siinä tapauksessa, että se olisi tehnyt investointeja Portugalissa, eikä suurempi kuin Alankomaihin sijoittautuneen tuottoon oikeutetun yhtiön verorasitus. Siinä tapauksessa, että mainittu verorasitus olisi kuitenkin suurempi, ero johtuisi Portugalin ja Alankomaiden verokantojen välisestä erosta, eikä perustamissopimuksessa taata vapaan liikkuvuuden osalta verotuksen neutraalisuutta.

72 Saksan hallitus katsoo myös, että verosopimus on otettava huomioon. Tämän hallituksen mukaan Alankomaissa voimassa olevan verojärjestelmän yhteensopivuus yhteisön oikeuden kanssa ei riipu siitä, voidaanko lähdevero todella vähentää Portugalissa maksettavasta verosta, sillä yhtäältä lähdeveron pidättävällä jäsenvaltiolla ei ole mitään vaikutusvaltaa osinkoa saavan yhtiön asuinpaikan jäsenvaltioon ja toisaalta se, että lähdeveroa ei vähennetä, voi johtua erilaisista subjektiivisista syistä. Jotta Alankomaissa voimassa oleva verojärjestelmä voidaan katsoa yhteisön oikeuden mukaiseksi, riittää, että Alankomaiden kuningaskunta ja Portugalin

tasavalta ovat sopineet, että lähdevero otetaan huomioon Portugalissa ja että verosopimus vastaa Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatimaa mallisopimusta.

73 Verosopimuksesta Amurta väittää, että sen olemassaololla ei ole merkitystä, koska tässä sopimuksessa määrätään Alankomaissa maksetun veron hyvittämisestä, mutta Portugalin tasavalta vapauttaa osinkotulot verosta.

74 Komission mukaan jäsenvaltio ei voi vedota sopimukseen, jolla pyritään kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseen, voidakseen välttää velvoitteitaan. EFTAn valvontaviranomainen jakaa tämän kannan ja esittää, että jäsenvaltiot eivät voi siirtää velvollisuuttaan noudattaa yhteisön oikeutta toiselle jäsenvaltiolle edes tekemällä sopimuksen. Mainittu viranomainen lisää, että tällaisen sopimuksen tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen eikä mahdollisten rajoitusten korjaaminen.

75 Tältä osin on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti perusvapauden vastaista epäedullista verokohtelua ei voida perustella muilla veroeduilla, vaikka tällaisia etuja olisikin olemassa (em. asia Verkooijen, tuomion 61 kohta).

76 Kuten tämän tuomion 28 kohdassa on todettu, pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus johtuu muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneelle tuottoon oikeutetulle yhtiölle maksettujen osinkojen asettamisesta huonompaan asemaan kuin sellaisille tuottoon oikeutetuille yhtiöille maksetut osingot, joilla on Alankomaissa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle osinkoa jakavan yhtiön osakkeet kuuluvat.

77 Tämän tuomion 39 kohdasta ilmenee myös, että sikäli kuin taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisyä koskevan tavoitteen kannalta mainittujen tuottoon oikeutettujen yhtiöiden tilanne on rinnastettavissa niiden tuottoon oikeutettujen yhtiöiden tilanteen kanssa, joilla on Alankomaissa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle osinkoa jakavan yhtiön osakkeet kuuluvat, Alankomaiden kuningaskunnalla on velvollisuus huolehtia siitä, että suhteessa sen kansallisessa oikeudessa säädettyyn järjestelyyn ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi toisessa jäsenvaltiossa asuvia tuottoon oikeutettuja yhtiöitä kohdellaan vastaavalla tavalla kuin Alankomaissa asuvia tuottoon oikeutettuja yhtiöitä.

78 Näin ollen Alankomaiden kuningaskunta ei voi vedota etuun, jonka toinen jäsenvaltio myöntää yksipuolisesti, välttääkseen velvoitteet, jotka sillä on perustamissopimuksen nojalla.

79 Sitä vastoin ei voida sulkea pois sitä, että jäsenvaltio onnistuu takaamaan perustamissopimuksesta johtuvien velvoitteidensa noudattamisen tekemällä toisen jäsenvaltion kanssa sopimuksen, jonka tarkoituksena on ehkäistä kaksinkertainen verotus (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 71 kohta).

80 Koska verojärjestelmä, joka perustuu sopimukseen, jonka tarkoituksena on ehkäistä kaksinkertainen verotus, kuuluu pääasiassa sovellettaviin oikeussääntöihin ja koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt sen sellaisena, yhteisöjen tuomioistuimen on otettava se huomioon yhteisön oikeuden tulkitsemiseksi tavalla, josta on hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle (ks. vastaavasti asia C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006, Kok. 2006, s. I-923, 51 kohta; em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 71 kohta; em. asia Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomion 45 kohta sekä em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 54 kohta).

81 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 85 kohdassa kuitenkin todennut, on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä ei käy ilmi mitään sellaisia seikkoja, joista voisi päätellä, että kansallisen tuomioistuimen tarkoituksena oli viitata verosopimuksen asiaa koskeviin määräyksiin.

82 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tunnistaa pääasiaan sovellettava oikeus.

83 Näin ollen kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä, onko verosopimus otettava huomioon pääasiassa, ja tarvittaessa tarkastettava, mahdollistetaanko tällä sopimuksella ensimmäiseen kysymykseen tämän tuomion 28 kohdassa annetun vastauksen yhteydessä ilmenneen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen vaikutusten kumoaminen.

84 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että jäsenvaltio ei voi vedota täyteen verohyvitykseen, jonka toinen jäsenvaltio myöntää yksipuolisesti tähän toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle tuottoon oikeutetulle yhtiölle, voidakseen välttää velvoitteensa ehkäistä osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus, joka johtuu sen verotusvallan käytöstä, tilanteessa, jossa tämä jäsenvaltio ehkäisee osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen alueelleen sijoittautuneiden tuottoon oikeutettujen yhtiöiden osalta. Silloin, kun jäsenvaltio vetoaa toisen jäsenvaltion kanssa tehtyyn sopimukseen, jonka tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen, kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä, onko tämä sopimus otettava huomioon pääasiassa, ja tarvittaessa tarkastettava, mahdollistetaanko sillä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen vaikutusten kumoaminen.

Oikeudenkäyntikulut

85 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

1) **EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla tilanteessa, jossa eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 5 artiklan 1 kohdalla käyttöön otettu emoyhtiön osuutta tytäryhtiöstä koskeva vähimmäisarvo ei täyty, säädetään lähdeverosta, joka pidätetään tähän jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle tuottoon oikeutetulle yhtiölle jakamista osingoista, vaikka tästä verosta vapautetaan osingot, jotka maksetaan tuottoon oikeutetulle yhtiölle, joka on yhtiöveron kannalta verovelvollinen jäsenvaltiossa, josta osinkoa maksetaan, tai jolla on tässä jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, jolle osuudet osinkoa jakavasta yhtiöstä kuuluvat.**

2) **Jäsenvaltio ei voi vedota täyteen verohyvitykseen, jonka toinen jäsenvaltio myöntää yksipuolisesti tähän toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle tuottoon oikeutetulle yhtiölle, voidakseen välttää velvoitteen ehkäistä osinko-**

jen taloudellinen kaksinkertainen verotus, joka johtuu sen verotusvallan käytöstä, tilanteessa, jossa tämä jäsenvaltio ehkäisee osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen alueelleen sijoittautuneiden tuottoon oikeutettujen yhtiöiden osalta.

Silloin, kun jäsenvaltio vetoaa toisen jäsenvaltion kanssa tehtyyn sopimukseen, jonka tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen, kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä, onko tämä sopimus otettava huomioon pääasiassa, ja tarvittaessa tarkastettava, mahdollistetaanko sillä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen vaikutusten kumoaminen.

Allekirjoitukset