YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (neljäs jaosto)

23 päivänä huhtikuuta 2008 *

Asiassa C-201/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 18.3.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.5.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation

vastaan

Commissioners of Inland Revenue,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: V. Trstenjak,
kirjaaja: R. Grass,

päätettyään ratkaista asian perustellulla määräyksellä työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla,

kuultuaan julkisasiamiestä,

on antanut seuraavan

määräyksen

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 43, EY 49 ja EY 56–EY 58 artiklan tulkintaa.

2 Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajina on useita kansainvälisiä konserneja ja vastaajana Commissioners of Inland Revenue (Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomainen). Asia koskee maassa asuvien yhtiöiden ulkomailla asuvien tytäryhtiöiden toteuttamien voittojen ja tällaisilta tytäryhtiöiltä saatujen osinkojen verotusta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Yhdistyneessä kuningaskunnassa yhtiöverosta säädetään vuoden 1988 tulo- ja yhtiöverolailla (Income and Corporation Taxes Act 1988, jäljempänä ICTA).

4 ICTA:n 6 §:n mukaan maassa asuvalta yhtiöltä kannetaan kyseisessä valtiossa yhtiöveroa sen koko maailmasta saamasta voitosta. Tämä kattaa niiden sivuliikkeiden tai kauppaedustajan liikkeiden toteuttamat voitot, joiden välityksellä maassa asuva yhtiö harjoittaa toimintaansa muissa valtioissa.

5 Maassa asuvaa yhtiötä ei sitä vastoin periaatteessa veroteta tytäryhtiöidensä voitoista silloin, kun voitot toteutuvat, olipa kyseessä maassa asuva tai ulkomailla asuva yhtiö.

Osinkoverotus

6 ICTA:n 208 §:n mukaan silloin, kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö saa osinkoa yhtiöltä, joka asuu niin ikään tässä jäsenvaltiossa, siltä ei kanneta yhtiöveroa tästä osingosta.

7 Kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö saa osinkoa yhtiöltä, joka ei asu Yhdistyneessä kuningaskunnassa, siltä kannetaan yhtiöveroa tästä osingosta. Tällaisessa tapauksessa mainittua osinkoa saavalla yhtiöllä ei ole oikeutta veronhyvitykseen eikä saatua osinkoa määritellä verovapaaksi pääomatuloksi. Sitä vastoin ICTA:n 788

ja 790 §:n mukaan kyseinen yhtiö saa verosta, jonka osinkoa jakava yhtiö on maksanut asuinvaltiossaan, hyvityksen, joka myönnetään joko Yhdistyneen kuningaskunnan voimassa olevan lainsäädännön nojalla tai sellaisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen (jäljempänä verosopimus) nojalla, jonka Yhdistynyt kuningaskunta on tehnyt tämän toisen valtion kanssa.

8 Kansallisen lainsäädännön mukaan osinkoa saava maassa asuva yhtiö voi siis vähentää yhtiöverosta, jonka se on velvollinen maksamaan osingosta, lähdeverot, jotka on peritty tästä ulkomailla asuvan yhtiön jakamasta osingosta. Jos tällä maassa asuvalla yhtiöllä on joko suoraan tai välillisesti hallussaan – tai jos se on sellaisen yhtiön tytäryhtiö, jolla on suoraan tai välillisesti hallussaan – vähintään 10 prosenttia osinkoa jakavan yhtiön äänivallasta, tämä hyvitys ulottuu taustalla olevaan ulkomaiseen yhtiöveroon, joka on maksettu voitoista, joista osinko on jaettu. Tämä ulkomainen vero voidaan vähentää ainoastaan siihen yhtiöveron määrään asti, joka Yhdistyneessä kuningaskunnassa olisi maksettava kyseessä olevasta tulosta.

9 Sellaisten osinkotulojen ja muiden pääomatulojen verotuksesta, jotka vakuutusyhtiöt ovat saaneet eläke- ja henkivakuutustoimintaan sijoitetuista varoista, on säädetty erikseen.

10 ICTA:n 208 §:ää ei lähtökohtaisesti sovelleta eläkevakuutustoimintaan eikä henkivakuutustoimintaan ulkomailla, mikä merkitsee sitä, että tähän toimintaan liittyvistä portfoliosijoituksista saatavista osingoista kannetaan vero Yhdistyneessä kuningaskunnassa niiden periaatteiden mukaisesti, joita sovelletaan vakuutustoiminnasta saatavien voittojen laskemiseen. Ennen 1.7.1997 henkivakuutusyhtiöllä oli mahdollisuus tästä periaatteesta poiketen valita, sovelletaanko sen eläkevakuutustoiminnassa tätä pykälää maassa asuvilta yhtiöiltä eläkevakuutustoiminnassa saatuihin osinkoihin. Jos yhtiö valitsi tämän vaihtoehdon, se ei voinut vaatia osinkoihin liittyviä veronhyvi-

tyksiä. Ulkomaisten yhtiöiden maksamiin osinkoihin ei tätä vaihtoehtoa kuitenkaan voitu eläkevakuutustoiminnassa soveltaa.

Ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva lainsäädäntö

11 Periaatteeseen, jonka mukaan maassa asuvaa yhtiötä ei veroteta sen ulkomaisten tytäryhtiöiden voitoista silloin, kun ne toteutuvat, liittyy poikkeussäännöksiä eli ICTA:n 747–756 §:n ja ICTA:n liitteissä 24–26 olevat ulkomaisia väliyhteisöjä koskevat säännökset.

12 Tässä lainsäädännössä säädetään, että ulkomaisen väliyhteisön – toisin sanoen pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana sovelletun tämän lainsäädännön version mukaan ulkomaisen yhtiön, josta kotimainen yhtiö omistaa yli 50 prosenttia – voitot luetaan viimeksi mainitun yhtiön voitoiksi ja niistä verotetaan kyseistä yhtiötä siten, että ulkomaisen väliyhteisön sijoittautumisvaltiossaan suorittama vero hyvitetään tästä verosta. Mikäli nämä samat voitot jaetaan tämän jälkeen kotimaiselle yhtiölle osinkoina, kotimaisen yhtiön Yhdistyneessä kuningaskunnassa ulkomaisen väliyhteisön voitoista maksama vero katsotaan viimeksi mainitun yhtiön ulkomailla maksamaksi lisäveroksi, ja yhtiöllä on siksi oikeus saada tämä vero hyvitetyksi verosta, jonka se maksaa näistä osingoista.

13 Ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä sovelletaan silloin, kun ulkomaiseen väliyhteisöön sovelletaan sijoittautumisvaltiossaan ”alempaa verotuksen tasoa”, jollaisesta on tämän lainsäädännön mukaan kyse, kun ulkomaisen väliyhteisön tilikauden aikana maksama vero on pienempi kuin kolme neljäsosaa sen veron määrästä, joka olisi pitänyt maksaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa verotettavista voitoista, sellaisina kuin ne olisi laskettu tässä jäsenvaltiossa toimitettavaa verotusta varten.

14 Verotukseen, joka perustuu ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön soveltamiseen, liittyy joitakin poikkeuksia.

15 Tämän ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön mukaan verotusta ei toimiteta tällä tavoin seuraavissa tapauksissa:

– ulkomainen väliyhteisö noudattaa ”hyväksyttävää voitonjakokäytäntöä”, mikä merkitsee sitä, että määrätty prosenttiosuus (90 prosenttia vuonna 1996) sen voitoista jaetaan 18 kuukauden kuluessa niiden toteutumisesta ja voitonjaosta verotetaan maassa asuvaa yhtiötä

– ulkomainen väliyhteisö harjoittaa kyseisessä lainsäädännössä tarkoitettua ”verosta vapautettua toimintaa”, kuten liikeyrityksen harjoittamaa tietynlaista liiketoimintaa

– ulkomainen väliyhteisö täyttää ”julkista noteerausta koskevan ehdon”, mikä tarkoittaa sitä, että 35 prosenttia sen äänivallasta on yleisön hallussa ja että tytäryhtiö on noteerattu yleisesti tunnustetussa pörssissä, jossa tytäryhtiön osakkeita myydään

– ulkomaisen väliyhteisön verotettava voitto on korkeintaan 50 000 Englannin puntaa (GBP) (de minimis -poikkeus).

16 Verottaminen ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön mukaisesti on suljettu pois myös silloin, kun niin kutsuttu ”motiivitesti” läpäistään. Tämä testi

muodostuu kahdesta kumulatiivisesta edellytyksestä. Kun yhtäältä liiketoimet, joiden johdosta ulkomaiselle väliyhteisölle syntyi voittoa kyseessä olevan tilikauden aikana, johtavat veron pienenemiseen Yhdistyneessä kuningaskunnassa verrattuna siihen veroon, joka olisi pitänyt maksaa ilman näitä liiketoimia, ja kun tämä pieneneminen ylittää tietyn kynnysarvon, kotimaisen yhtiön on osoitettava, että tällainen pieneneminen ei ollut näiden liiketoimien pääasiallinen tavoite tai yksi niiden pääasiallisista tavoitteista. Kotimaisen yhtiön on toisaalta osoitettava, että ulkomaisen väliyhteisön olemassaolon pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä sen pääasiallisista tarkoituksista kyseisenä tilikautena ei ollut se, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa maksettava vero pienenisi siitä syystä, että voitot johdetaan muualle. Kyseisen lainsäädännön mukaan kyseessä on voittojen johtaminen muualle, kun voidaan kohtuullisesti olettaa, että jos ulkomaista väliyhteisöä tai mitä hyvänsä muuta Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle sijoittautunutta liitännäistä yhtiötä ei olisi ollut, tulot olisi saanut Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva henkilö ja niistä olisi verotettu kyseistä henkilöä.

17 Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset julkaisivat vuonna 1996 luettelon valtioista, joihin ulkomainen väliyhteisö voidaan määrättyjen edellytysten mukaisesti perustaa ja joissa se voi harjoittaa toimintaansa ja joissa sen voidaan katsoa täyttävän edellytykset, joiden perusteella vältetään ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä säädetty verotus.

18 Vuoteen 1999 asti ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä sovellettiin ainoastaan Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisen määräyksen nojalla. Maassa asuvilla emoyhtiöillä ei ollut minkäänlaista ilmoitusvelvollisuutta ulkomaisiin väliyhteisöihinsä nähden. Tämän jälkeen maassa asuvien yhtiöiden on pitänyt itse päättää tämän lainsäädännön soveltamisesta itseään koskevassa yksittäistapauksessa ja verotuksesta, joka tämän mahdollisen soveltamisen johdosta on toimitettava (nk. itseverotus).

19 Maassa asuvan yhtiön yhtiöveroilmoituksessa on mainittava ulkomaisten väliyhteisöjen osalta seuraavat tiedot: kyseisten väliyhteisöjen nimeä koskevat tiedot, asuinmaa tai asuinmaat, kuinka suuri osuus maassa asuvalla yhtiöllä on kussakin ulkomaisessa väliyhteisössä, sekä tiedot siitä, onko vapautusvaatimuksia tehty. Ellei

yhtäkään ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä tarkoitetuista poikkeuksista voida soveltaa, maassa asuvan yhtiön on ilmoitettava se, millä tavoin sen kokonaisverotus on laskettava.

20 Ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaan lainsäädäntöön on tehty useita muutoksia joulukuusta 1993 alkaen.

21 Ensin tässä lainsäädännössä otettiin käyttöön niin kutsuttu itseverotus ulkomaisille väliyhteisöille niitä tilikausia varten, jotka ovat päättyneet 1.7.1999 jälkeen.

22 Seuraavaksi määräysvaltaa ulkomaisessa yhtiössä koskevaan käsitteeseen tehtiin muutos, joka tuli voimaan 21.3.2000. Yhteisyritysten osalta annettiin lisäksi erillinen säännös.

23 Verosuunnittelua (nk. designer rate) koskevat säännökset otettiin käyttöön vuoden 2000 verolailla, ja niitä alettiin soveltaa 6.10.1999 alkaen. Näiden säännösten nojalla yhtiö, joka asuu valtiossa, jonka verokanta on yhtä suuri kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa tai vähintään yli 75 prosenttia siitä, voi kuitenkin kuulua ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön soveltamisalaan, jos Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset katsovat, että kyseisen yhtiön sijoittautumisvaltiossa voimassa olevat säännökset antavat yhtiölle mahdollisuuden vaikuttaa merkittävästi maksettavan veron määrään.

24 Tämän jälkeen toteutetut muutokset ankaroittivat de minimis -poikkeuksen, hyväksyttävää voitonjakokäytäntöä koskevan poikkeuksen, verosta vapautettua toimintaa koskevan poikkeuksen ja poissuljettuja maita koskevan poikkeuksen soveltamisedellytyksiä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

25 Pääasian oikeudenkäynti perustuu ryhmäkanteeseen (group litigation), jossa on kyse osinkoja ja ulkomaisia väliyhteisöjä koskevista verosäännöksistä Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Pääasian oikeudenkäynti on pantu vireille High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionissa 21 kansainvälisen konsernin nostamilla kanteilla Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaista vastaan. Anglo American-, Cadbury Schweppes- ja Prudential-konsernien nostamat kanteet on valittu oikeudenkäynnissä esimerkkitapauksiksi.

26 Anglo American ja Cadbury Schweppes ovat esittäneet ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa noudattaneensa ulkomaisia väliyhteisöjä ja osinkoja koskevia Yhdistyneen kuningaskunnan verosäännöksiä, mutta jos ne olisivat olleet tietoisia siitä, että nämä säännökset olivat yhteisön oikeuden vastaisia, ne eivät olisi maksaneet veroa ulkomaisilta väliyhteisöiltä saamistaan osingoista tai niiden toteuttamista voitoista. Ne eivät myöskään olisi vähentäneet yhtiöverosta tiettyjä hyvityksiä, jotka olisi näin voitu käyttää muihin tarkoituksiin tai siirtää edelleen, eivätkä maksaneet osinkoja saadakseen hyväksyttävään voitonjakokäytäntöön perustuvan vapautuksen, koska osinkojen maksaminen ei ollut kaupallisesti niiden intressien mukaista ja hetki, jolloin maksu olisi pitänyt ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön tätä vapautusta koskevien säännösten mukaan suorittaa, johti konsernin epäsuotuisaan verokohteluun. Ne eivät myöskään olisi ryhtyneet toimenpiteisiin tai sitoutuneet kustannuksiin, joita tämän lainsäädännön noudattaminen edellytti, eivätkä rajoittaneet ulkomaisten väliyhteisöjensä liiketoimia tämän lainsäädännön edellyttämällä tavalla.

27 Anglo American ja Cadbury Schweppes vaativat ennakkoratkaisupyynnön esittänyttä tuomioistuinta määräämään aiheettomasti perityt verot palautettavaksi ja/tai ulkomaisia väliyhteisöjä ja osinkoja koskevista verosäännöksistä aiheutuneet haitalliset verovaikutukset sekä ne kulut korvattaviksi, jotka niille oli aiheutunut näiden säännösten noudattamisesta.

28 Prudentialin kanne koskee tiettyjen sen maassa asuvien yhtiöiden verottamista osingoista, jotka on saatu ulkomaisilta yhtiöiltä, joihin ensin mainittu on tehnyt portfoliosijoituksia, jotka edustavat alle 10:tä prosenttia osakkeiden tuottamasta äänivallasta, minkä vuoksi näihin maassa asuviin yhtiöihin ei ollut sovellettu ulkomaisia väliyhteisöjä koskevia säännöksiä.

29 Prudential vaatii ennakkoratkaisupyynnön esittänyttä tuomioistuinta määräämään aiheettomasti perityt verot palautettaviksi ja/tai muissa jäsenvaltioissa tai kolmansissa maissa asuvilta yhtiöiltä saaduista osingoista Yhdistyneen kuningaskunnan osinkoverolainsäädännön mukaisesti toimitetusta verotuksesta aiheutuneen vahingon korvattavaksi.

30 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division on tämän johdosta päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko EY 43 tai EY 56 artikla esteenä sille, että jäsenvaltio pitää voimassa ja soveltaa säännöksiä,

a) joiden nojalla yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka tässä jäsenvaltiossa asuva yhtiö saa muilta maassa asuvilta yhtiöiltä

b) mutta joiden nojalla yhtiövero kannetaan osingoista, jotka maassa asuva yhtiö saa toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä ja erityisesti sen määräysvallassa olevalta yhtiöltä, joka asuu toisessa jäsenvaltiossa ja jota verotetaan

siellä alemman verokannan mukaisesti (väliyhteisö), sen jälkeen kun kyseisistä osingoista mahdollisesti maksettavasta lähdeverosta ja niistä taustalla olevista veroista, jotka väliyhteisö on maksanut voitoistaan, on myönnetty hyvitys kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi?

2) Ovatko EY 43, EY 49 tai EY 56 artikla esteenä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisen kansallisen lainsäädännön soveltamiselle, kun sen mukaan ennen 1.7.1997

a) tietyistä osingoista, jotka jäsenvaltiossa asuva vakuutusyhtiö sai toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä (ulkomailla asuva yhtiö), kannettiin yhtiövero, mutta

b) maassa asuva vakuutusyhtiö sai päättää, että vastaavista osingoista, joita se sai toiselta samassa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, ei kannettaisi yhtiöveroa, mistä seurasi, että yhtiö, joka oli tehnyt tällaisen päätöksen, ei saanut vaatia veronhyvitystä, johon sillä olisi muuten ollut oikeus?

3) Ovatko EY 43, EY 49 ja EY 56 artikla esteenä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön soveltamiselle, kun

a) sen mukaan vero kannetaan tietyissä tilanteissa maassa asuvalta yhtiöltä niistä voitoista, joita saa väliyhteisö, joka on edellä ensimmäisen kysymyksen b kohdassa tarkoitettu toisessa jäsenvaltiossa asuva yhtiö, ja

b) siinä edellytetään maassa asuvan yhtiön, joka ei vaadi tai ei voi vaatia vapautusta ja maksaa veron kyseisen väliyhteisön voitoista, mukautuvan tiettyihin lainsäädännön vaatimuksiin ja

c) siinä edellytetään maassa asuvan yhtiön, joka vaatii vapautusta kyseisestä verosta, mukautuvan tiettyihin lainsäädännön lisävaatimuksiin?

4) Vaikuttaako ensimmäiseen, toiseen tai kolmanteen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että väliyhteisö (ensimmäisessä ja kolmannessa kysymyksessä) tai ulkomailla asuva yhtiö (toisessa kysymyksessä) on kolmannessa maassa asuva yhtiö?

5) Kun jäsenvaltio on antanut ensimmäisessä, toisessa ja kolmannessa kysymyksessä kuvatut säännökset ennen 31.12.1993 ja kun se on tämän ajankohdan jälkeen muuttanut näitä säännöksiä [tässä ennakkoratkaisupyynnössä] kuvatulla tavalla ja jos nämä muutetut säännökset ovat EY 56 artiklassa kiellettyjä rajoituksia, onko näitä rajoituksia EY 57 artiklaa sovellettaessa pidettävä sellaisina rajoituksina, joita ei ollut olemassa vielä 31.12.1993?

6) Mikäli jokin ensimmäisessä, toisessa ja kolmannessa kysymyksessä kuvatuista säännöksistä on vastoin jotakin näissä kysymyksissä mainituista yhteisön määräyksistä ja kun maassa asuva yhtiö ja/tai väliyhteisö esittää jonkin seuraavista vaatimuksista:

a) vaatimus sellaisen yhtiöveron palauttamiseksi (tai vaatimus, joka perustuu siihen, että tällaista rahamäärää ei ole voitu käyttää), joka on ensimmäisessä, toisessa ja kolmannessa kysymyksessä tarkoitetussa tilanteessa kannettu maassa asuvalta yhtiöltä lainvastaisesti

b) vaatimus menetysten, verovähennysten ja niiden kulujen palauttamiseksi ja/tai korvaamiseksi, joita maassa asuva yhtiö käytti (tai joita maassa asuvalle yhtiölle siirsivät muut saman konsernin samassa jäsenvaltiossa asuvat yhtiöt) sen verorasituksen poistamiseksi tai vähentämiseksi, jotka olivat aiheutuneet ensimmäisessä, toisessa ja kolmannessa kysymyksessä mainittujen säännösten nojalla, mikäli nämä menetykset, verovähennykset ja kulut olisi voitu käyttää muuhun tarkoitukseen tai ne olisi voitu siirtää eteenpäin

c) vaatimus niiden kulujen, menetysten ja vastuiden korvaamiseksi, joita on aiheutunut edellä kolmannessa kysymyksessä tarkoitetun kansallisen lainsäädännön noudattamisesta

d) vaatimus sellaisten kustannusten, kulujen ja vastuiden korvaamiseksi, jotka ovat aiheutuneet siitä, että väliyhteisö on saattanut jakaa varoja maassa asuvalle yhtiölle kansallisen lainsäädännön vaatimusten noudattamiseksi vaihtoehtona sille, että maassa asuvalta yhtiöltä kannetaan kolmannessa kysymyksessä tarkoitettu vero, ja väliyhteisölle on aiheutunut siinä yhteydessä kustannuksia, kuluja ja vastuita, jotka se olisi kyennyt välttämään, jos se olisi saanut osoittaa nämä varat johonkin muuhun käyttöön,

onko tällaiset kanteet katsottava

– aiheettomasti perittyjen summien palautuskanteeksi, jolloin palautusvelvollisuus seuraa edellä mainittujen yhteisön oikeussääntöjen rikkomisesta ja liittyy siihen, vai

– sellaiseksi korvaus- tai vahingonkorvauskanteeksi, joiden osalta yhdistetyissä asioissa C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du pêcheur ja Factortame, 5.3.1996 annetussa tuomiossa asetettujen edellytysten on täytyttävä, vai

– kanteeksi, jolla vaaditaan sellaisen rahamäärän maksamista, joka vastaa perusteettomasti evättyä etua?

7) Jos johonkin kuudennen kysymyksen alakysymykseen vastataan siten, että kyse on kanteesta sellaisen rahamäärän maksamiseksi, joka vastaa perusteettomasti evättyä etua,

a) seuraavatko tämäntyyppiset kanteet edellä mainituissa yhteisön oikeussäännöissä annetusta oikeudesta ja täydentävätkö ne tällaista oikeutta vai

b) onko joidenkin tai kaikkien [em. yhdistetyissä asioissa Brasserie du pêcheur ja Factortame annetussa] tuomiossa vahingonkorvauksille asetettujen edellytysten täytyttävä vai

c) onko joidenkin muiden edellytysten täytyttävä?

8) Vaikuttaako annettaviin vastauksiin se, esitetäänkö kuudennessa kysymyksessä tarkoitetut vaatimukset kansallisen oikeuden nojalla palautuskanteella vai esitetäänkö ne tai onko ne esitettävä vahingonkorvauskanteella?

9) Millaisia ohjeita yhteisöjen tuomioistuin mahdollisesti katsoo tarpeelliseksi antaa esillä olevissa asioissa siitä, mitä seikkoja kansallisen tuomioistuimen olisi otettava huomioon selvittäessään, onko kyse [em. yhdistetyissä asioissa Brasserie du pêcheur ja Factortame annetussa] tuomiossa tarkoitetusta riittävän ilmeisestä

rikkomisesta, ja selvittäessään erityisesti sitä, onko rikkominen anteeksiannettava, kun otetaan huomioon merkityksellisten yhteisön säännösten ja määräysten tulkintaa koskeva tämänhetkinen oikeuskäytäntö?

10) Voiko EY 43, EY 49 ja EY 56 artiklan mahdollisen rikkomisen ja niiden kuudennen kysymyksen a–d kohdassa yksilöityihin ryhmiin kuuluvien menetysten, joiden väitetään johtuneen kyseisestä rikkomisesta, välillä lähtökohtaisesti olla [em. yhdistetyissä asioissa Brasserie du pêcheur ja Factortame annetussa] tuomiossa tarkoitettu välitön syy-yhteys? Jos voi, millaisia ohjeita yhteisöjen tuomioistuin katsoo tarpeelliseksi antaa niistä seikoista, jotka kansallisen tuomioistuimen olisi otettava huomioon selvittäessään tällaisen välittömän syy-yhteyden olemassaoloa?

11) Kun kansallinen tuomioistuin määrittää sellaisen menetyksen tai vahingon, josta voidaan määrätä korvaus, voiko se ottaa huomioon sen, osoittivatko vahingon kärsineet henkilöt kohtuullista varovaisuutta välttääkseen menetyksensä tai rajoittaakseen sitä erityisesti käyttämällä hyväkseen sellaisia oikeussuojakeinoja, joiden johdosta olisi voitu todeta, että kansallisista säännöksistä ei (kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten soveltamisen takia) seurannut edellä ensimmäisessä, toisessa ja kolmannessa kysymyksessä esitettyjä velvoitteita?

12) Vaikuttavatko yhdenteentoista kysymykseen annettavaan vastaukseen näkemykset, joita asianosaisilla oli merkityksellisinä ajankohtina kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten vaikutuksesta?”

31 Asian käsittelyä lykättiin yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 13.12.2005 antamalla määräyksellä jäljempänä mainituissa asioissa julistettavaan tuomioon asti, koska esillä olevassa asiassa esitetyt tulkintakysymykset ovat samanlaisia kuin näissä esitetyt kysymykset. Kyse on seuraavista asioista: asia C-196/04, Cadbury

Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7995); asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11673); asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11753) ja asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007 (Kok. 2007, s. I-2107).

32 Edellä mainituissa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation ja asiassa Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation annetut tuomiot on toimitettu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle 3.4.2007, jotta se saisi tilaisuuden ilmoittaa, haluaako se näistä tuomioista huolimatta pysyttää ennakkoratkaisupyyntönsä.

33 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ilmoitti 12.6.2007 päiväämällään kirjeellä yhteisöjen tuomioistuimelle haluavansa pysyttää pyyntönsä.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

34 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 104 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan silloin, jos ennakkoratkaisukysymys on samanlainen kuin kysymys, johon yhteisöjen tuomioistuin on jo antanut ratkaisun, tai jos kysymykseen annettava vastaus on selvästi johdettavissa oikeuskäytännöstä, yhteisöjen tuomioistuin voi ratkaista asian perustellulla määräyksellä.

Ensimmäinen kysymys

35 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys koskee sitä, onko EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka tässä jäsenvaltiossa asuva yhtiö saa toiselta myös tässä valtiossa asuvalta yhtiöltä (jäljempänä kotimaiset osingot), vaikka kyseinen jäsenvaltio kantaa yhtiöveroa osingoista, joita siellä asuva yhtiö saa muussa valtiossa asuvalta yhtiöltä (jäljempänä ulkomaiset osingot) muun muassa silloin, kun kyseessä on sellainen ulkomailla asuva yhtiö, joka on tämän maassa asuvan yhtiön määräysvallassa, ja hyvittää osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa perityn lähdeveron sekä – kun osinkoa saavalla maassa asuvalla yhtiöllä on joko suoraan tai välillisesti hallussaan vähintään 10 prosenttia osinkoa jakavan yhtiön äänivallasta – yhtiöveron, jonka osinkoa jakava yhtiö on maksanut voitoista, joista osinko on jaettu.

36 Edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on jo tutkinut tämän kysymyksen, minkä vuoksi kyseisessä tuomiossa annettu vastaus on täysin sovellettavissa kansallisen tuomioistuimen esillä olevassa asiassa esittämään ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen.

37 Tuossa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että yhteisön oikeudessa ei lähtökohtaisesti kielletä sitä, että jäsenvaltio välttää maassa asuvan yhtiön saamien osinkojen ketjuverotuksen soveltamalla sääntöjä, joissa nämä osingot vapautetaan verosta silloin, kun maassa asuva yhtiö jakaa kyseiset osingot, mutta välttää mainittujen osinkojen ketjuverotuksen hyvitysjärjestelmän avulla silloin, kun kyseiset osingot jakaa ulkomailla asuva yhtiö (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 48 kohta).

38 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut ensiksi osingoista, jotka maassa asuva yhtiö saa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, josta se omistaa osuuden, joka antaa sille selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, että jos kotimaisiin osinkoihin sovelletaan vapautusjärjestelmää ja ulkomaisiin osinkoihin hyvitysjärjestelmää, ei tämä ole ristiriidassa EY 43 artiklassa vahvistetun sijoittautumisvapauden periaatteen kanssa, kunhan ulkomaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ei ole korkeampi kuin kotimaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ja kunhan veronhyvitys on osinkoa saavan yhtiön asuinvaltiossa sovellettavan veron määrän rajoissa vähintään yhtä suuri kuin osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa maksettu veron määrä (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 57 kohta).

39 Toiseksi yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa niiden maassa asuvien yhtiöiden osalta, jotka ovat saaneet osinkoa yhtiöltä, jonka äänivallasta niillä on hallussaan vähintään 10 prosenttia, mutta joille tämä omistusosuus ei anna selvää vaikutusvaltaa kyseisen yhtiön päätöksiin eikä mahdollisuutta määrätä sen toiminnasta, että se, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön yhteydessä kotimaisiin osinkoihin sovelletaan vapautusjärjestelmää ja ulkomaisiin osinkoihin hyvitysjärjestelmää, ei ole ristiriidassa EY 56 artiklassa vahvistetun pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteen kanssa, kunhan ulkomaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ei ole korkeampi kuin kotimaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ja kunhan veronhyvitys on osinkoa saavan yhtiön asuinvaltiossa sovellettavan veron määrän rajoissa vähintään yhtä suuri kuin osinkoa jakavan yhtiön sijaintivaltiossa maksettu veron määrä (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 60 kohta).

40 Lopuksi yhteisöjen tuomioistuin katsoi niiden maassa asuvien yhtiöiden osalta, jotka ovat saaneet osinkoa yhtiöltä, jonka äänivallasta niillä on hallussaan alle 10 prosenttia – todettuaan, että kotimaiset osingot ovat vapautettuja yhtiöverosta, kun taas ulkomaisista osingoista kannetaan kyseinen vero ja niiden perusteella on oikeus ainoastaan hyvitykseen lähdeverosta, joka on mahdollisesti peritty näistä samoista

osingoista osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 61 kohta) –, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen lainsäädännön mukaisessa erilaisessa kohtelussa, joka kohdistuu osinkoihin, joita maassa asuvat yhtiöt saavat ulkomailla asuvilta yhtiöiltä, joiden äänivallasta niillä on hallussaan alle 10 prosenttia, on kyse EY 56 artiklassa lähtökohtaisesti kielletystä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksesta (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 65 kohta).

41 Tämän jälkeen yhteisöjen tuomioistuin totesi, että pelkästään se, että tällaisten osakeomistusten osalta jäsenvaltioiden asiana on päättää, onko jaettujen voittojen ketjuverotusta vältettävä ja missä määrin, ei nimittäin kuitenkaan merkitse sitä, että jäsenvaltion on luvallista soveltaa järjestelmää, jossa ulkomaisia osinkoja ja kotimaisia osinkoja ei kohdella samalla tavalla (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 69 kohta). Siitä riippumatta, että jäsenvaltiolla on joka tapauksessa käytettävissään eri järjestelmiä, joita se voi käyttää välttääkseen tai vähentääkseen jaettujen voittojen ketjuverotusta, toisessa jäsenvaltiossa tosiasiassa maksetun veron määrittämisessä mahdollisesti ilmenevät vaikeudet eivät myöskään voi olla peruste sille, että pääomien vapaata liikkuvuutta rajoitetaan pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä ilmenevällä tavalla (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 70 kohta).

42 Tämän johdosta yhteisöjen tuomioistuin totesi, että EY 56 artiklan kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka maassa asuva yhtiö saa toiselta maassa asuvalta yhtiöltä, vaikka kyseinen jäsenvaltio kantaa tätä veroa osingoista, jotka maassa asuva yhtiö saa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, jonka äänivallasta maassa asuvalla yhtiöllä on hallussaan alle 10 prosenttia, eikä myönnä maassa asuvalle yhtiölle veronhyvitystä osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossaan tosiasiassa maksamasta verosta (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 74 kohta).

43 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että

– EY 43 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa ei ole ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka maassa asuva yhtiö saa toiselta maassa asuvalta yhtiöltä, vaikka kyseinen jäsenvaltio kantaa tätä veroa osingoista, jotka maassa asuva yhtiö saa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, josta maassa asuvalla yhtiöllä on hallussaan omistusosuus, joka antaa sille selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, ja myöntää veronhyvityksen osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossaan tosiasiassa maksamasta verosta, kunhan ulkomaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ei ole korkeampi kuin kotimaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ja kunhan veronhyvitys on osinkoa saavan yhtiön asuinvaltiossa sovellettavan veron määrän rajoissa vähintään yhtä suuri kuin osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa maksettu veron määrä

– EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa ei ole ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka maassa asuva yhtiö saa toiselta maassa asuvalta yhtiöltä, vaikka kyseinen jäsenvaltio kantaa tätä veroa osingoista, jotka maassa asuva yhtiö saa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, jonka äänivallasta maassa asuvalla yhtiöllä on hallussaan vähintään 10 prosenttia, ja myöntää veronhyvityksen osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossaan tosiasiassa maksamasta verosta, kunhan ulkomaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ei ole korkeampi kuin kotimaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ja kunhan veronhyvitys on osinkoa saavan yhtiön asuinvaltiossa sovellettavan veron määrän rajoissa vähintään yhtä suuri kuin osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa maksettu veron määrä.

– EY 56 artiklaa on lisäksi tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka maassa asuva yhtiö saa toiselta maassa asuvalta yhtiöiltä, vaikka kyseinen jäsenvaltio kantaa tätä

veroa osingoista, jotka maassa asuva yhtiö saa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, jonka äänivallasta maassa asuvalla yhtiöllä on hallussaan alle 10 prosenttia, eikä myönnä maassa asuvalle yhtiölle veronhyvitystä osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossaan tosiasiassa maksamasta verosta.

Toinen kysymys

44 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toinen kysymys koskee sitä, onko EY 43, EY 49 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa sallitaan vapautus yhtiöverosta tiettyjen osinkojen osalta, jotka maassa asuvat vakuutusyhtiöt ovat saaneet maassa asuvilta yhtiöiltä, mutta ei sallita ulkomailla asuvilta yhtiöiltä saatujen vastaavien osinkojen vapauttamista samalla tavalla yhtiöverosta.

45 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauteen kuuluu jäsenvaltion kansalaisen oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä ja erityisesti yhtiöitä jossakin toisessa jäsenvaltiossa. Jäsenvaltion kansalainen käyttää sijoittautumisoikeuttaan, kun hän omistaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä sellaisen osuuden, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta (asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2787, 22 kohta; em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 31 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 27 kohta).

46 Lähtökohtaisesti se, että yhdessä jäsenvaltiossa asuva henkilö tai asuvat henkilöt ostavat osuuksia toisessa jäsenvaltiossa perustetusta ja sinne sijoittautuneesta yhtiöstä, kuuluu – silloin kun tämä omistusosuus ei anna näille henkilöille selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin eikä mahdollisuutta päättää niiden toiminnasta

– pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräyksien alaan (ks. vastaavasti em. asia Baars, tuomion 22 kohta; em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 31 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 27 kohta).

47 Esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasian kantajilla, joihin kyseessä olevaa lainsäädäntöä sovelletaan toisessa kysymyksessä tarkoitetulla tavalla, ei ollut määräysvaltaa tuottavaa osuutta niiden yhtiöiden pääomasta, joilta ne olivat saaneet osinkoja, vaan ainoastaan alle 10 prosentin suuruinen portfoliosijoitus niissä.

48 Toiseen kysymykseen ei siis tarvitse vastata siltä osin kuin se koskee EY 43 artiklaa.

49 Näin on myös siltä osin kuin toinen kysymys koskee EY 49 artiklaa.

50 EY 50 artiklan mukaan perustamissopimuksessa palveluilla tarkoitetaan suorituksia, joista tavallisesti maksetaan korvaus ja joita määräykset pääomien vapaasta liikkuvuudesta eivät koske.

51 Se, että jäsenvaltion kansalainen saa osinkoa yhtiöltä, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, liittyy erottamattomasti pääomanliikkeisiin (asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 29 ja 30 kohta), eikä tämä toimi näin kuulu EY 49 artiklan soveltamisalaan.

52 Esitettyihin kysymyksiin on siis vastattava pelkästään EY 56 artiklan valossa.

53 Tältä osin on palautettava mieliin, että EY 56 artiklan 1 kohdassa pääomanliikkeiden rajoituksina kielletään muun muassa toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tietyssä jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa jäsenvaltioissa (ks. asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-1957, 44 kohta; asia C-370/05, Festersen, tuomio 25.1.2007, Kok. 2007, s. I-1129, 24 kohta ja asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok. 2007, s. I-11531, 40 kohta).

54 Esillä olevassa asiassa sovellettavan lainsäädännön säännöksistä ICTA:n 208 §:ää ei lähtökohtaisesti sovelleta eläkevakuutustoimintaan eikä henkivakuutustoimintaan ulkomailla, mikä merkitsee sitä, että tällaisen toiminnan yhteydessä tehdystä portfoliosijoittamisesta saatuja osinkoja verotetaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Vaikka henkivakuutusyhtiöllä oli ennen 1.7.1997 mahdollisuus poikkeuksena vaatia tämän pykälän soveltamista maassa asuvilta yhtiöiltä eläkevakuutustoiminnassa saatuihin osinkoihinsa, ei tätä valintamahdollisuutta ollut niissä osingoissa, jotka se sai tämän toiminnan rajoissa ulkomailla asuvilta yhtiöiltä.

55 Tällainen järjestely olisi EY 56 artiklan vastainen, jos osinkoja, jotka toisessa jäsenvaltiossa asuvat yhtiöt maksavat Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneille yhtiöille, kohdeltaisiin verotuksellisesti epäedullisemmin kuin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden maksamia osinkoja (ks. vastaavasti em. asia Verkooijen, tuomion 34–38 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 64 kohta).

56 Ennakkoratkaisupyynnöstä ei tältä osin käy ilmi, että yhtiötä, joka sai ulkomaisia osinkoja ja joka ei voinut käyttää tätä valintamahdollisuutta, kohdeltiin vain tästä syystä epäedullisemmin, sillä on muistettava, että valintamahdollisuus merkitsi kotimaisten osinkojen osalta veronhyvityksistä luopumista.

57 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on selvitettävä, oliko tilanne tämä.

58 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy sitä vastoin ilmi, että koska yhtiöille, joilla oli vain alle 10 prosenttia osinkoa jakavan yhtiön äänivallasta, ei myönnetty veronhyvitystä yhtiön asuinvaltiossaan maksamasta yhtiöverosta, tällaisten yhtiöiden verokohtelu oli EY 56 artiklan vastaisesti epäedullisempi.

59 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan on perusteltua ja oikeasuhteista, että näille maassa asuville yhtiöille annetaan ainoastaan mahdollisuus vähentää yhtiöverosta osingosta mahdollisesti peritty lähdevero. Sille, että yhtiölle, jolla on hallussaan ainoastaan alle 10 prosenttia osinkoa jakavan yhtiön äänivallasta, myönnettäisiin sellainen veronhyvitys, joka vastaa osinkoa jakavan yhtiön tosiasiassa maksamaa veroa, on nimittäin olemassa käytännön esteitä. Toisin kuin lähdeveron perusteella myönnettävä hyvitys, tällainen yhtiöveron hyvitys voidaan Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan myöntää ainoastaan pitkällisten ja monimutkaisten selvitysten jälkeen. On siis perusteltua vahvistaa raja-arvo omistusosuuden suuruuden mukaan.

60 Tosin silloin, kun jäsenvaltiot ottavat käyttöön järjestelyjä jaettujen voittojen ketjuverotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi, on lähtökohtaisesti näiden jäsenvaltioiden asiana määrittää verovelvollisten ryhmä, joka voi hyötyä mainituista järjestelyistä, ja asettaa tässä tarkoituksessa raja-arvoja, jotka perustuvat omistusosuuteen, joka näillä verovelvollisilla on kyseessä olevissa osinkoa jakavissa yhtiöissä. Eri

jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6) 4 artiklassa, luettuna yhdessä sen 3 artiklan kanssa, sellaisena kuin se oli pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, säädetään ainoastaan jäsenvaltioiden sellaisten yhtiöiden osalta, joilla on vähintään 25 prosentin osuus toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön pääomasta, että jos jäsenvaltiot eivät vapauta verosta maassa asuvan emoyhtiön toisessa jäsenvaltiossa asuvalta tytäryhtiöltä saamia voittoja, niiden on annettava tämän emoyhtiön vähentää veronsa määrästä sekä määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio on perinyt lähdeverona, että tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 67 kohta).

61 Vaikka direktiivin 90/435 soveltamisalaan kuulumattomien osakeomistusten osalta kyseisen direktiivin 4 artikla ei siis ole esteenä sille, että jäsenvaltio kantaa veroa ulkomailla asuvan yhtiön maassa asuvalle yhtiölle jakamasta voitosta muttei myönnä maassa asuvalle yhtiölle minkäänlaista hyvitystä ulkomailla asuvan yhtiön sijaintivaltiossaan maksamasta yhtiöverosta, jäsenvaltio voi käyttää tätä toimivaltaansa ainoastaan siltä osin kuin tämän jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaan myös maassa asuvan yhtiön toiselta maassa asuvalta yhtiöltä saamista osingoista kannetaan vero saajayhtiöltä eikä kyseinen saajayhtiö voi saada hyvitystä osinkoa jakavan yhtiön maksamasta yhtiöverosta (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 68 kohta).

62 Pelkästään se, että tällaisten osakeomistusten osalta jäsenvaltioiden asiana on päättää, onko jaettujen voittojen ketjuverotusta vältettävä ja missä määrin, ei nimittäin kuitenkaan merkitse sitä, että jäsenvaltion on luvallista soveltaa järjestelmää, jossa ulkomaisia osinkoja ja kotimaisia osinkoja ei kohdella samalla tavalla (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 69 kohta).

63 Siitä riippumatta, että jäsenvaltiolla on joka tapauksessa käytettävissään eri järjestelmiä, joita se voi käyttää välttääkseen tai vähentääkseen jaettujen voittojen

ketjuverotusta, toisessa jäsenvaltiossa tosiasiassa maksetun veron määrittämisessä mahdollisesti ilmenevät vaikeudet eivät myöskään voi olla peruste sille, että pääomien vapaata liikkuvuutta rajoitetaan pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä ilmenevällä tavalla (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 70 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää lisäksi esillä olevassa asiassa, että erilainen kohtelu on perusteltavissa tarpeella varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus.

65 Oikeuskäytännössä on kyllä todettu, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 28 kohta ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305, 21 kohta).

66 Oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu myös, että jotta tähän tarpeeseen tukeutuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on osoitettava, että kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu korvataan kantamalla tietty vero (ks. vastaavasti em. asia Verkooijen, tuomion 57 kohta; asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004, Kok. 2004, s. I-7063, 35 kohta; asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006, Kok. 2006, s. I-8203, 53 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 93 kohta).

67 Jos pääasiassa kyseessä oleva verolainsäädäntö rakentuu sellaiselta ulkomaiselta yhtiöltä, jonka äänivallasta maassa asuvalla emoyhtiöllä on vähintään 10 prosenttia, saaduille osingoille myönnettävän veronhyvityksen perusteella verotuksellisen edun ja korvaavan veron väliseen yhteyteen, pitäisi tällaista suoraa yhteyttä koskevan

edellytyksen johtaa nimenomaan siihen, että sama verotuksellinen etu myönnetään yhtiöille, jotka saavat osinkoja ulkomailla asuvilta yhtiöiltä, joiden äänivallasta maassa asuvalla emoyhtiöllä on alle 10 prosenttia, koska myös näiden ulkomailla asuvien yhtiöiden on maksettava asuinvaltiossaan yhtiöveroa jakamistaan voitoista (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 93 kohta).

68 Näin ollen tämän määräyksen 58 kohdassa mainittua rajoitusta ei voida perustella tarpeella taata verojärjestelmän johdonmukaisuus.

69 Tämän johdosta toiseen kysymykseen on vastattava, että EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa sallitaan vapautus yhtiöverosta tiettyjen osinkojen osalta, jotka maassa asuvat vakuutusyhtiöt ovat saaneet maassa asuvilta yhtiöiltä, mutta ei sallita ulkomailla asuvilta yhtiöiltä saatujen vastaavien osinkojen vapauttamista samalla tavalla yhtiöverosta, jos tämä merkitsee sitä, että viimeksi mainittuja osinkoja kohdellaan epäedullisemmin.

Kolmas kysymys

70 Ennakkoratkaisupyynnön yhteisöjen tuomioistuimelle esittäneen tuomioistuimen kolmas kysymys koskee sitä, onko EY 43, EY 49 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa jäsenvaltioon sijoittautuneen ja siellä asuvan yhtiön veron määräytymisperusteeseen sisällytetään ulkomaisen väliyhteisön toisessa jäsenvaltiossa toteuttamat voitot, kun näihin voittoihin sovelletaan siellä alempaa verotuksen tasoa kuin ensiksi mainitussa valtiossa, ja jossa edellytetään maassa asuvan yhtiön, joka vaatii vapautusta verosta, joka on jo maksettu tämän määräysvallassa olevan yhtiön voitoista sen asuinvaltiossa, mukautuvan tiettyihin lainsäädännön vaatimuksiin.

71 Todettakoon ensiksi, että edellä mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on jo tutkinut tämän kysymyksen ensimmäisen osan, minkä vuoksi kyseisessä tuomiossa annettu vastaus on täysin sovellettavissa esillä olevaan asiaan.

72 Tuossa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että koska ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva lainsäädäntö koskee sitä, miten tietyin edellytyksin verotetaan Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle sijoittautuneiden sellaisten tytäryhtiöiden voittoja, joista kotimainen yhtiö omistaa osuuden, jonka perusteella se voi käyttää määräysvaltaa näissä tytäryhtiöissä, sitä on tutkittava ottamalla huomioon EY 43 ja EY 48 artikla (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 32 kohta).

73 Vaikka kyseisellä lainsäädännöllä oletettaisiinkin olevan rajoittavia vaikutuksia palvelujen tarjoamisen vapauteen ja pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, tällaiset vaikutukset olisivat väistämätön seuraus mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne olisi missään tapauksessa peruste sille, että kyseistä lainsäädäntöä tutkittaisiin erikseen EY 49 ja EY 56 artiklan kannalta (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 33 kohta).

74 Tämän jälkeen yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä maassa asuvia yhtiöitä kohdellaan eri tavoin sen mukaan, mikä on verotuksen taso sen yhtiön osalta, josta maassa asuvat yhtiöt omistavat määräysvallan perustavan osuuden, ja että tällainen erilainen kohtelu luo verohaitan sellaisen maassa asuvan yhtiön osalta, johon ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä sovelletaan (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 43 ja 45 kohta).

75 Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ulkomaisia väliyhteisöjä koskevasta lainsäädännöstä johtuva erilainen verotuksellinen kohtelu sekä haitta, joka tästä aiheutuu maassa asuville yhtiöille, joilla on tytäryhtiö, johon sovelletaan toisessa jäsenvaltiossa alempaa verotuksen tasoa, ovat omiaan estämään tällaisia yhtiöitä

käyttämästä sijoittautumisvapautta, sillä ne ovat tästä syystä haluttomampia perustamaan, hankkimaan tai pitämään tytäryhtiötä jäsenvaltiossa, jossa siihen sovelletaan tällaista verotuksen tasoa, ja että niitä on näin pidettävä EY 43 ja EY 48 artiklassa tarkoitettuna sijoittautumisvapauden rajoituksena (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 46 kohta).

76 Kansallinen toimenpide, jolla rajoitetaan sijoittautumisvapautta, voi kuitenkin olla perusteltu silloin, kun se koskee erityisesti puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

77 Tästä seuraa, että jotta sijoittautumisvapauden rajoittamista voitaisiin perustella väärinkäytösten estämiseen liittyvillä syillä, tällaisen rajoituksen erityisenä tavoitteena on oltava sellaisten menettelyjen estäminen, joilla luodaan ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 55 kohta).

78 Tällaisen keinotekoisen järjestelyn olemassaolon toteaminen edellyttää nimittäin paitsi subjektiivista tekijää, eli tahtoa saada verotuksellinen etu, myös sitä, että objektiivisten tekijöiden vuoksi sijoittautumisvapauden tavoitetta ei ole saavutettu, vaikka yhteisön oikeudessa asetettuja edellytyksiä on muodollisesti noudatettu (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 64 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

79 Jotta ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva lainsäädäntö olisi yhteensoveltuva yhteisön oikeuden kanssa, kyseisessä lainsäädännössä säädetyn verotuksen soveltaminen on näin ollen suljettava pois, kun ulkomaisen väliyhteisön perustamisella on

verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta taloudellinen todellisuuspohja. Tämän selvittämisessä on nojauduttava objektiivisiin ja ulkopuolisten tarkastettavissa oleviin tekijöihin, jotka liittyvät erityisesti ulkomaisen väliyhteisön fyysisen olemassaolon tasoon toimitilojen, henkilöstön ja kaluston osalta (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 65 ja 67 kohta).

80 Käsiteltävänä olevassa asiassa kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava, mahdollistaako motiivitesti, sellaisena kuin se on määritetty ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väittämällä tavalla tulkinnan, jonka perusteella kyseisessä lainsäädännössä säädetyn verotuksen soveltaminen voidaan rajoittaa ainoastaan puhtaasti keinotekoisiin järjestelyihin, vai merkitsevätkö ne kriteerit, joihin kyseinen testi perustuu, päinvastoin sitä, että kun mitään kyseisessä lainsäädännössä säädetyistä poikkeuksista ei voida soveltaa ja kun pyrkimys saada veroa pienennettyä Yhdistyneessä kuningaskunnassa on keskeinen niiden syiden joukossa, jotka johtivat ulkomaisen väliyhteisön perustamiseen, kotimainen emoyhtiö kuuluu kyseisen lainsäädännön soveltamisalaan huolimatta siitä, että sellaiset objektiiviset tekijät puuttuvat, joiden perusteella voitaisiin katsoa olevan kyse puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä. Ensiksi mainitussa tilanteessa ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön pitäisi katsoa olevan yhteensoveltuva EY 43 ja EY 48 artiklan kanssa. Toiseksi mainitussa tilanteessa olisi sitä vastoin katsottava, että kyseinen lainsäädäntö on EY 43 ja EY 48 artiklan vastainen (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 72–74 kohta).

81 Esitettyyn kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että EY 43 ja EY 48 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa se, että jäsenvaltioon sijoittautuneen ja siellä asuvan yhtiön veron määräytymisperusteeseen sisällytetään ulkomaisen väliyhteisön toisessa jäsenvaltiossa toteuttamat voitot, kun näihin voittoihin sovelletaan siellä alempaa verotuksen tasoa kuin ensiksi mainitussa valtiossa, ellei sitten tällainen sisällyttäminen koske ainoastaan puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään normaalisti maksettava kansallinen vero. Tällaista verotustoimenpidettä ei näin ollen saada soveltaa, kun objektiivisten ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella osoittautuu, että verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta kyseinen ulkomainen väliyhteisö on todellisuudessa asettautunut vastaanottajana olevaan jäsenvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 75 kohta).

82 Niistä lainsäädäntöön mukautumista koskevista vaatimuksista, joita ulkomaisen väliyhteisön voittojen verovapaus edellyttää maassa asuvalta yhtiöltä, todettakoon, että edellä mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että maassa asuvalla yhtiöllä on paras asema sen selvittämiseksi, ettei se ole luonut ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista, ja että sille on annettava tilaisuus esittää ulkomaisen väliyhteisön maahan asettautumisen todellisuutta ja sen toiminnan tosiasiallisuutta koskevat selvitykset (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 70 kohta).

83 Esillä olevassa tapauksessa näiden lainsäädäntöön mukautumista koskevat vaatimukset ovat välttämättä osa tämän määräyksen 81 kohdassa tarkoitettua arviointia, joka koskee ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa.

84 Yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation antamassaan tuomiossa, ettei kansallisella lainsäädännöllä, joka perustuu objektiivisten ja tarkistettavissa olevien seikkojen tutkimiseen sen selvittämiseksi, onko liiketoimi luonteeltaan pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu puhtaasti keinotekoinen järjestely, ylitetä sitä, mikä on tarpeen väärinkäytösten estämiseksi, silloin, kun kussakin tapauksessa, jossa saattaa olla kyse tällaisesta järjestelystä, verovelvollinen saa tilaisuuden esittää, joutumatta noudattamaan liiallisia hallinnollisia velvoitteita, näyttöä niistä mahdollisista liiketaloudellisista syistä, joiden takia kyseinen liiketoimi on tehty (em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 82 kohta).

85 Näin ollen EY 43 ja EY 48 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa ei ole ristiriidassa sellainen jäsenvaltion verolainsäädäntö, jossa edellytetään maassa asuvan yhtiön, joka vaatii vapautusta verosta, joka on jo maksettu tämän ulkomaisen väliyhteisön voitoista sen asuinvaltiossa, mukautuvan tiettyihin lainsäädännön vaatimuksiin, kunhan näiden vaatimusten tarkoituksena on ulkomaisen väliyhteisön maahan asettautumisen todellisuuden ja sen toiminnan tosiasiallisuuden selvittäminen ilman että tästä aiheutuisi sille liiallisia hallinnollisia velvoitteita.

86 Kolmanteen kysymykseen on siis vastattava seuraavaa:

– EY 43 ja EY 48 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa se, että jäsenvaltioon sijoittautuneen ja siellä asuvan yhtiön veron määräytymisperusteeseen sisällytetään ulkomaisen väliyhteisön toisessa jäsenvaltiossa toteuttamat voitot, kun näihin voittoihin sovelletaan siellä alempaa verotuksen tasoa kuin ensiksi mainitussa valtiossa, ellei sitten tällainen sisällyttäminen koske ainoastaan puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään normaalisti maksettava kansallinen vero.

– Tällaista verotustoimenpidettä ei näin ollen saada soveltaa, kun objektiivisten ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella osoittautuu, että verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta kyseinen ulkomainen väliyhteisö on todellisuudessa asettautunut vastaanottajana olevaan jäsenvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa.

– EY 43 ja EY 48 artiklaa on tulkittava kuitenkin siten, että niiden kanssa ei ole ristiriidassa sellainen jäsenvaltion verolainsäädäntö, jossa edellytetään maassa asuvan yhtiön, joka vaatii vapautusta verosta, joka on jo maksettu tämän määräysvallassa olevan yhtiön voitoista sen asuinvaltiossa, mukautuvan tiettyihin lainsäädännön vaatimuksiin, kunhan näiden vaatimusten tarkoituksena on ulkomaisen väliyhteisön maahan asettautumisen todellisuuden ja sen toiminnan tosiasiallisuuden selvittäminen ilman että tästä aiheutuisi sille liiallisia hallinnollisia velvoitteita.

Neljäs kysymys

87 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen neljäs kysymys koskee sitä, olisiko ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen kysymykseen vastattava eri tavalla siinä tapauksessa, että ulkomailla asuva yhtiö olisi sijoittautunut kolmanteen maahan.

88 On muistettava, että sijoittautumisvapautta koskevassa perustamissopimuksen luvussa ei ole yhtäkään määräystä, jossa näiden määräysten soveltamisalaa laajennettaisiin koskemaan tilanteita, joissa on kyse yhtiön sijoittautumisesta kolmanteen maahan (ks. vastaavasti asia C-102/05, A ja B, määräys 10.5.2007, Kok. 2007, s. I-3871, 29 kohta ja asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok. 2007, s. I-4051, 28 kohta).

89 Neljänteen kysymykseen on siis vastattava ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen kysymykseen annettujen vastausten johdosta ainoastaan siltä osin kuin se koskee EY 56 artiklan vastaisia toimenpiteitä.

90 Muistettakoon tässä yhteydessä, että EY 56 artiklan 1 kohdalla on vapautettu pääomanliikkeet jäsenvaltioiden välillä sekä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Tässä tarkoituksessa kyseisessä määräyksessä määrätään, että perustamissopimuksen luvun ”Pääomat ja maksut” mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä (yhdistetyt asiatC-163/94, C-165/94 ja C-250/94, Sanz de Lera ym., tuomio 14.12.1995, Kok. 1995, s. I-4821, 19 kohta; em. asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 37 kohta ja em. asia A, tuomion 20 kohta).

91 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että siltä osin kuin kyse on pääomanliikkeistä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä, EY 56 artiklan 1 kohtaan yhdessä EY 57 ja EY 58 artiklan kanssa voidaan vedota kansallisessa tuomioistuimessa ja se voi johtaa siihen, ettei kyseisen määräyksen vastaisia kansallisia oikeussääntöjä voida soveltaa, riippumatta siitä, mistä pääomanliikkeiden luokasta on kyse (em. asia A, tuomion 27 kohta).

92 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy kyllä ilmi, että sitä, missä määrin jäsenvaltioilla on täten oikeus soveltaa pääomanliikkeitä koskevia tiettyjä rajoittavia toimenpiteitä, ei voida määrittää ottamatta huomioon sitä, että pääomanliikkeet kolmansiin maihin tai kolmansista maista toteutetaan erilaisessa oikeudellisessa

asiayhteydessä kuin yhteisön sisäiset pääomanliikkeet. Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden oikeudellisen integraation laajuuden johdosta ja erityisesti sen johdosta, että kansallisten veroviranomaisten yhteistyöstä on annettu yhteisön lainsäädäntöä, kuten jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettu direktiivi 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), se, että jäsenvaltio verottaa taloudellista toimintaa, johon liittyy yhteisön sisäisiä rajatylittäviä näkökohtia, ei kaikissa tapauksissa ole näin ollen rinnastettavissa sellaisen taloudellisen toiminnan verottamiseen, joka liittyy jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin suhteisiin (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 170 kohta).

93 On myös mahdollista, että jäsenvaltio voi osoittaa rajoituksen, joka koskee pääomanliikkeitä kolmansiin maihin ja kolmansista maista, olevan tietystä syystä perusteltu tilanteessa, jossa tätä syytä ei pidettäisi pätevänä perusteluna jäsenvaltioiden välisten pääomanliikkeiden rajoitukselle (em. asia A, tuomion 36 ja 37 kohta).

94 Niihin Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämiin syihin, joilla se on pyrkinyt osoittamaan, että kansalliset toimenpiteet, joihin ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessä on viitattu, kuten tarve taata verojärjestelmän johdonmukaisuus, todettakoon, ettei tämä hallitus ole kyennyt esittämään perusteita, joiden vuoksi kyseiset toimenpiteet pitäisi katsoa perustelluiksi tietyn jäsenvaltion ja kolmansien valtioiden välisissä suhteissa.

95 Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi katsonut, kun kyse on ollut vaikeuksista, joita voi olla sen selvittämisessä, ovatko kolmansiin maihin sijoittautuneet yhtiöt toimineet pääomien vapaata liikkuvuutta koskevissa tilanteissa tiettyjen edellytysten mukaisesti, että kun jäsenvaltion sääntelyssä asetetaan tietyn verotuksellisen edun saamiselle edellytyksiä, joiden täyttyminen voidaan varmistaa vain saamalla tietoja kolmannen maan toimivaltaisilta viranomaisilta, jäsenvaltiolla on lähtökohtaisesti

oikeus kieltäytyä myöntämästä tätä etua, jos muun muassa sen vuoksi, että tällä kyseisellä kolmannella maalla ei ole sopimusperusteista velvollisuutta antaa tietoja, osoittautuu mahdottomaksi saada näitä tietoja kyseiseltä maalta (em. asia A, tuomion 63 kohta).

96 Tämän tuomion perusteella voidaan siis katsoa, että EY 56–EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa ei ole ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla verotuksellinen etu voidaan myöntää osinkojen verotuksessa vain, jos osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka on Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa tai valtiossa, jonka kanssa verottava jäsenvaltio on tehnyt verosopimuksen, jossa määrätään tietojenvaihdosta, kun tälle edulle on asetettu edellytyksiä, joiden noudattamisen kyseisen jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat tarkistaa vain, jos ne saavat tietoja valtiosta, jossa osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka on (ks. vastaavasti em. asia A, tuomion 67 kohta).

97 Edellä esitetyn perusteella neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että EY 56–EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa ei ole ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa myönnetään verotuksellinen etu yhtiöverosta tiettyjen osinkojen osalta, jotka maassa asuvat yhtiöt ovat saaneet toisilta maassa asuvilta yhtiöiltä, mutta ei vastaavien, ulkomailla asuvilta yhtiöiltä saatujen osinkojen osalta, erityisesti silloin, kun verotuksellisen edun saamiselle on asetettu edellytyksiä, joiden täyttymisen tämän jäsenvaltion viranomaiset voivat varmistaa vain saamalla tietoja siitä kolmannesta maasta, johon osinkoja jakava yhtiö on sijoittautunut.

Viides kysymys

98 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen viides kysymys koskee sitä, onko ensimmäisessä, toisessa ja kolmannessa kysymyksessä kuvattuja säännöksiä, jotka

jäsenvaltio on antanut ennen 31.12.1993 ja joita se on tämän ajankohdan jälkeen muuttanut ennakkoratkaisupyynnössä kuvatulla tavalla, pidettävä muutetussa muodossaan EY 56 artiklassa kiellettyinä rajoituksina ja onko näitä rajoituksia pidettävä EY 57 artiklaa sovellettaessa rajoituksina, joita ei ollut olemassa vielä 31.12.1993.

99 Tältä osin on ennen muuta palautettava mieliin, että EY 57 artiklan 1 kohdan mukaan se, mitä EY 56 artiklassa määrätään, ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai yhteisön oikeuden mukaan voimassa 31.12.1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille.

100 Viidenteen kysymykseen on siis vastattava ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen kysymykseen annettujen vastausten johdosta ainoastaan siltä osin kuin se koskee EY 56 artiklan vastaisia toimenpiteitä.

101 Kuten komissio on yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa todennut, viides kysymys liittyy kuitenkin välttämättä ainoastaan kolmanteen kysymykseen niiden tietojen perusteella, jotka ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on toimittanut pääasiassa sovellettavasta kansallisesta lainsäädännöstä.

102 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei ole esittänyt niiden kansallisten lainsäädäntötoimien osalta, jotka katsottiin ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annetuissa vastauksissa EY 56 artiklan vastaisiksi, minkäänlaista selvitystä, jonka perusteella voitaisiin varmistua siitä, että säännökset on annettu ennen 31.12.1993 ja että niitä on muutettu tämän jälkeen tavalla, jolla on merkitystä EY 57 artiklan 1 kohdan soveltamisen kannalta.

103 Viidenteen kysymykseen ei siis ole tarpeen vastata siltä osin kuin siinä viitataan ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen.

104 Siltä osin kuin viides kysymys liittyy kolmanteen kysymykseen todettakoon, että tässä määräyksessä kolmanteen kysymykseen annetussa vastauksessa lausuttiin, että koska ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva lainsäädäntö koskee sitä, miten tietyin edellytyksin verotetaan Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle sijoittautuneiden sellaisten tytäryhtiöiden voittoja, joista kotimainen yhtiö omistaa osuuden, jonka perusteella se voi käyttää määräysvaltaa näissä tytäryhtiöissä, sitä on tutkittava ottamalla huomioon EY 43 ja EY 48 artikla.

105 Yhteisöjen tuomioistuimen vastauksessa kolmanteen kysymykseen ei siis millään tavoin viitata EY 56 artiklaan.

106 Vaikka kansallisilla säännöksillä, jotka yhteisöjen tuomioistuin katsoi kolmanteen kysymykseen antamassaan vastauksessa EY 43 ja EY 48 artiklan vastaisiksi, olisi rajoittavia vaikutuksia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, tällaiset vaikutukset olisi katsottava väistämättömäksi seuraukseksi mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne näin ollen ole peruste sille, että näitä säännöksiä tutkittaisiin EY 56–EY 58 artiklan kannalta (ks. vastaavasti em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 33 kohta; asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006, Kok. 2006, s. I-9521, 48 ja 49 kohta; em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 34 kohta ja em. asia A ja B, määräyksen 27 kohta).

107 Näin ollen viidenteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata siltä osin kuin se liittyy kolmanteen kysymykseen.

Kuudes–kahdestoista kysymys

108 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen 6–12 kysymyksessä, jotka on käsiteltävä yhdessä, pohditaan sitä, onko – jos edellisissä kysymyksissä tarkoitetut kansalliset toimenpiteet ovat yhteensoveltumattomia yhteisön oikeuden kanssa – kanteet, jotka pääasian kantajat ovat nostaneet tällaisen yhteensoveltumattomuuden vaikutusten korjaamiseksi, katsottava perusteettomasti perittyjen summien palauttamista koskeviksi tai perusteettomasti evättyjen etujen myöntämistä koskeviksi kanteiksi vai aiheutuneen vahingon korvaamista koskeviksi kanteiksi. Jos kyse on vahingonkorvauskanteista, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko edellä (tuomion 51 ja 66 kohdassa) mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du pêcheur ja Factortame annetussa tuomiossa määrättyjen edellytysten täytyttävä ja onko tämän osalta otettava huomioon muoto, jossa tällaiset kanteet on kansallisen oikeuden mukaan nostettava.

109 Niiden edellytysten soveltamisen osalta, joiden nojalla jäsenvaltio on velvollinen korvaamaan yksityisille yhteisön oikeuden rikkomisella aiheutetut vahingot, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, voiko yhteisöjen tuomioistuin antaa ohjeita, jotka koskevat vaatimusta yhteisön oikeuden riittävän ilmeisestä rikkomisesta sekä vaatimusta, joka liittyy syy-yhteyteen jäsenvaltiolla olevan velvoitteen laiminlyönnin ja sen vahingon välillä, joka on aiheutunut henkilöille, joiden oikeuksia on loukattu.

110 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy myös, onko korvattavien tai hyvitettävien tappioiden määrittämiseksi otettava huomioon se, osoittivatko vahinkoa kärsineet henkilöt kohtuullista huolellisuutta niiden tappioiden välttämiseksi, joita on väitetty syntyneen, etenkin oikeussuojakeinoja käyttämällä.

111 Yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin todennut, että pääasian kantajien kansallisessa tuomioistuimessa nostamien kanteiden oikeudellinen luonnehdinta ei kuulu yhteisöjen tuomioistuimelle. Esillä olevassa asiassa pääasian kantajien on

täsmennettävä kanteidensa luonne ja perusta (palautuskanne vai vahingonkorvauskanne) kansallisen tuomioistuimen valvonnassa (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 201 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 109 kohta).

112 Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut yhteisön oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu yhteisön oikeussäännöillä, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut, ja täydentää näitä oikeuksia ja että jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 202 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 110 kohta).

113 Koska yhteisö ei kerran ole antanut säännöksiä perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen ja maksujen palauttamisesta, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, kuitenkin siten, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että yhteisön oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 203 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 111 kohta).

114 Lisäksi silloin, kun jäsenvaltio on kantanut veroja yhteisön oikeuden vastaisesti, yksityisillä on oikeus palautukseen sekä aiheettomasti peritystä verosta että tälle jäsenvaltiolle maksetuista tai sen pidättämistä rahamääristä, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon. Tähän kuuluvat myös kustannukset, jotka aiheutuvat siitä, että rahamäärät eivät olleet käytettävissä sen vuoksi, että vero vaadittiin maksettavaksi ennenaikaisesti (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 205 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 112 kohta).

115 Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut vielä, että veronhuojennuksia tai muita verotuksellisia etuja, joista maassa asuva yhtiö on luopunut voidakseen vähentää aiheettomasti perityn veron kokonaisuudessaan toisesta verosta, tai kustannuksia, jotka ovat aiheutuneet kyseisen konsernin yhtiöille kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön noudattamisesta, ei voida yhteisön oikeuden perusteella korvata sellaisen kanteen välityksellä, joka koskee aiheettomasti perityn veron tai kyseessä olevalle jäsenvaltiolle maksettujen tai sen perimien rahamäärien, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon, palauttamista (em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 113 kohta).

116 Esillä olevassa asiassa tällaiset kustannukset perustuvat pääasian kantajien tekemiin päätöksiin, eivätkä ne näin voi olla niiden kannalta välttämätön seuraus Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä ja osinkoja koskevien verosäännösten soveltamisesta (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 207 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 113 kohta).

117 Näin ollen kansallisen tuomioistuimen asiana on määrittää, onko tämän määräyksen 114 kohdassa luetelluissa kustannuksissa asianomaisten yhtiöiden kannalta kyse taloudellisista menetyksistä, jotka ovat aiheutuneet kyseessä olevan jäsenvaltion syyksi luettavasta yhteisön oikeuden rikkomisesta (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 208 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 114 kohta).

118 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut myös, sulkematta pois sitä mahdollisuutta, että jäsenvaltion vastuu syntyy kansallisen oikeuden väljempien edellytysten perusteella, että jotta jäsenvaltiolla olisi velvollisuus korvata yksityisille sen syyksi luettavalla yhteisön oikeuden rikkomisella aiheutetut vahingot, seuraavan kolmen edellytyksen on täytyttävä: rikotulla oikeusnormilla on oltava tarkoitus antaa oikeuksia yksityisille, rikkomisen on oltava riittävän ilmeistä ja vahingon, joka on aiheutunut henkilöille,

joiden oikeuksia on loukattu, on oltava välittömässä syy-yhteydessä valtion velvoitteen laiminlyöntiin (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 209 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 115 kohta).

119 Niiden edellytysten soveltaminen, joilla voidaan selvittää jäsenvaltioiden vastuu yksityisille yhteisön oikeuden rikkomisesta aiheutuneista vahingoista, on lähtökohtaisesti kansallisten tuomioistuinten tehtävänä yhteisöjen tuomioistuimen tätä soveltamista varten antamien suuntaviivojen mukaisesti (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 210 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 116 kohta).

120 Pääasiassa kyseessä olevaan lainsäädäntöön nähden ensimmäinen edellytys täyttyy selvästi EY 43 ja EY 56 artiklan osalta. Tällä määräyksellä nimittäin annetaan oikeuksia yksityisille (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 211 kohta ja asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 117 kohta).

121 Toisesta edellytyksestä yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että yhteisön oikeuden rikkominen on riittävän ilmeistä yhtäältä silloin, kun jäsenvaltio on lainsäädäntövaltaansa käyttäessään ylittänyt selvällä ja vakavalla tavalla sen toimivallan käytölle asetetut rajat. Toisaalta silloin, kun kyseisellä jäsenvaltiolla oli yhteisön oikeutta rikkoessaan oleellisesti vähentynyt tai jopa olematon harkintavalta, pelkän yhteisön oikeuden rikkomisen voidaan katsoa jo sinänsä olevan riittävän ilmeinen rikkominen (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 212 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 118 kohta).

122 Sen arvioimiseksi, onko kyse riittävän ilmeisestä rikkomisesta, on otettava huomioon kaikki kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevaa tilannetta koskevat seikat. Näitä seikkoja ovat muun muassa rikotun oikeusnormin selkeys ja täsmällisyys, vahinkoa aiheuttaneen laiminlyönnin tai teon tahallisuus tai tahattomuus, mahdollisen oikeudellisen erehdyksen anteeksiannettavuus tai anteeksiantamattomuus ja se seikka, onko yhteisön toimielimen toiminta voinut myötävaikuttaa yhteisön oikeuden vastaisten kansallisten toimenpiteiden tai menettelyiden toteuttamiseen tai ylläpitämiseen (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 213 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 119 kohta).

123 Joka tapauksessa yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että yhteisön oikeuden rikkominen on selvästi ilmeinen silloin, kun sitä on jatkettu huolimatta jäsenyysvelvoitteiden laiminlyönnin toteavasta tuomiosta, ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta tuomiosta tai asiaa koskevasta yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, joiden perusteella kyseistä toimintaa on pidettävä yhteisön oikeuden rikkomisena (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 214 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 120 kohta).

124 Esillä olevassa asiassa kansallisen tuomioistuimen on arvioidessaan, onko EY 43 tai EY 56 artiklan rikkominen, johon kyseessä oleva jäsenvaltio on syyllistynyt, riittävän ilmeinen, otettava huomioon se, että seuraukset, joita perustamissopimuksessa taatuista liikkumisvapauksista aiheutuu välittömän verotuksen kaltaisella alalla, ovat tulleet ilmi vain vähitellen (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 215 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 121 kohta).

125 Kolmannen edellytyksen eli vaatimuksen siitä, että vahingon, joka on aiheutunut henkilöille, joiden oikeuksia on loukattu, on oltava välittömässä syy-yhteydessä valtion velvoitteen laiminlyöntiin, osalta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen

tehtävänä on tarkistaa, seuraako väitetty vahinko riittävän välittömästi yhteisön oikeuden rikkomisesta niin, että valtion on korvattava kyseinen vahinko (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 218 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 122 kohta).

126 Valtion on korvattava aiheutuneen vahingon seuraukset korvausvastuuta koskevan kansallisen lainsäädännön mukaan, vaikka oikeus saada korvausta perustuu näiden edellytysten täyttyessä suoraan yhteisön oikeuteen, kunhan kansallisen lainsäädännön vahingonkorvausta koskevat edellytykset eivät ole epäedullisempia kuin edellytykset, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia, ja kunhan niillä ei tehdä korvauksen saamista käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 219 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 123 kohta).

127 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut myös, että korvattavan vahingon määrittämiseksi kansallinen tuomioistuin voi selvittää, onko vahinkoa kärsinyt henkilö osoittanut kohtuullista huolellisuutta välttääkseen vahingon tai rajoittaakseen sen mahdollisimman vähäiseksi ja onko hän erityisesti käyttänyt ajoissa kaikkia hänen käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja (em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 124 kohta).

128 Tämän osalta yhteisöjen tuomioistuin katsoi yhdistetyissä asioissa C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., 8.3.2001 antamansa tuomion (Kok. 2001, s. I-1727) 106 kohdassa sellaisesta verolainsäädännöstä, jonka mukaan ulkomailla asuvien emoyhtiöiden maassa asuviin tytäryhtiöihin ei sovellettu konserniverotusjärjestelmää, että niiden oikeuksien käyttö, joita yhteisön oikeuden välittömästi sovellettavissa säännöksissä tai määräyksissä annetaan yksityisille, tulisi mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, jos heidän yhteisön oikeuden rikkomiseen perustuvat palautuskanteensa tai vahingonkorvauskanteensa olisi hylättävä tai niitä olisi rajoitettava pelkästään sillä perusteella, että yksityiset eivät olleet pyytäneet, että heihin sovellettaisiin verojärjestelmää, jonka soveltaminen heihin evättiin kansallisessa

lainsäädännössä, riitauttaakseen veroviranomaisten tekemän kielteisen päätöksen tätä varten säädetyillä oikeussuojakeinoilla vetoamalla yhteisön oikeuden ensisijaisuuteen ja välittömään oikeusvaikutukseen (em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 125 kohta).

129 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä todetaan myös, että vapaata liikkuvuutta koskevien säännösten ja määräysten soveltaminen tulisi mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, jos kyseisten säännösten ja määräysten rikkomiseen perustuvat palautuskanteet tai vahingonkorvauskanteet olisi hylättävä tai niitä olisi rajoitettava pelkästään sillä perusteella, että kyseessä olevat yhtiöt eivät olleet pyytäneet veroviranomaisilta sellaisen verojärjestelmän soveltamista, joka niiltä evättiin kansallisen lainsäädännön perusteella, sovellettuna mahdollisesti verosopimusten merkityksellisten määräysten kanssa (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 126 kohta).

130 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on näin selvittää, kun osoittautuu, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö, sovellettuna mahdollisesti verosopimusten merkityksellisten määräysten kanssa, on EY 43 artiklassa kielletty sijoittautumisvapauden tai EY 56 artiklassa kielletty pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, olisiko tämän lainsäädännön soveltaminen joka tapauksessa johtanut siihen, että pääasian kantajien esittämät vaatimukset hylätään Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisessa (em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 127 kohta).

131 Edellä esitetyn perusteella 6–12 kysymykseen on vastattava seuraavasti:

– Koska yhteisö ei ole antanut asiaa koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla

pyritään turvaamaan yhteisön oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, ja tähän kuuluu sen määrittäminen, mitä tyyppiä ovat ne kanteet, joita henkilöt, joiden oikeuksia on loukattu, ovat nostaneet kansallisissa tuomioistuimissa. Kansallisten tuomioistuimien on kuitenkin taattava, että yksityisillä on käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jonka avulla niiden on mahdollista saada palautus perusteettomasti kannetusta verosta ja tämän jäsenvaltion pidättämistä ja sille maksetuista rahamääristä, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon. Muiden vahinkojen osalta, joita henkilölle on aiheutunut jäsenvaltion syyksi luettavasta yhteisön oikeuden rikkomisesta, tämän jäsenvaltion on korvattava yksityisille aiheutuneet vahingot edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du pêcheur ja Factortame annetun tuomion 51 kohdassa asetetuin edellytyksin, kuitenkin niin, että on mahdollista, että jäsenvaltion vastuu syntyy kansallisen oikeuden väljempien edellytysten perusteella.

– Kun osoittautuu, että jäsenvaltion lainsäädäntö on EY 43 artiklassa kielletty sijoittautumisvapauden tai EY 56 artiklassa kielletty pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi korvattavien vahinkojen määrittämiseksi selvittää, ovatko henkilöt, joiden oikeuksia on loukattu, osoittaneet kohtuullista huolellisuutta välttääkseen kyseiset vahingot tai rajoittaakseen ne mahdollisimman vähäisiksi ja ovatko he erityisesti käyttäneet ajoissa kaikkia heidän käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja. Jotta kuitenkin voitaisiin välttää, että EY 43 ja EY 56 artiklassa yksityisille annettujen oikeuksien käyttö tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi selvittää, olisiko kyseisen lainsäädännön, sovellettuna mahdollisesti verosopimusten merkityksellisten määräysten kanssa, soveltaminen joka tapauksessa johtanut siihen, että pääasian kantajien esittämät vaatimukset hylätään kyseessä olevan jäsenvaltion veroviranomaisessa.

Oikeudenkäyntikulut

132 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 (neljäs jaosto) on määrännyt seuraavaa:

1) EY 43 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa ei ole ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka maassa asuva yhtiö saa toiselta maassa asuvalta yhtiöltä, vaikka kyseinen jäsenvaltio kantaa tätä veroa osingoista, jotka maassa asuva yhtiö saa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, josta maassa asuvalla yhtiöllä on hallussaan omistusosuus, joka antaa sille selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, ja myöntää veronhyvityksen osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossaan tosiasiassa maksamasta verosta, kunhan ulkomaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ei ole korkeampi kuin kotimaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ja kunhan veronhyvitys on osinkoa saavan yhtiön asuinvaltiossa sovellettavan veron määrän rajoissa vähintään yhtä suuri kuin osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa maksettu veron määrä.

EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa ei ole ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka maassa asuva yhtiö saa toiselta maassa asuvalta yhtiöltä, vaikka kyseinen jäsenvaltio kantaa tätä veroa osingoista, jotka maassa asuva yhtiö saa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, jonka äänivallasta maassa asuvalla yhtiöllä on hallussaan vähintään 10 prosenttia, ja myöntää veronhyvityksen osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossaan tosiasiassa maksamasta verosta, kunhan ulkomaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ei ole korkeampi kuin kotimaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ja kunhan veronhyvitys on osinkoa saavan yhtiön asuinvaltiossa sovellettavan veron määrän rajoissa vähintään yhtä suuri kuin osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa maksettu veron määrä.

EY 56 artiklaa on lisäksi tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiöverosta vapautetaan osingot,

jotka maassa asuva yhtiö saa toiselta maassa asuvalta yhtiöltä, vaikka kyseinen jäsenvaltio kantaa tätä veroa osingoista, jotka maassa asuva yhtiö saa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, jonka äänivallasta maassa asuvalla yhtiöllä on hallussaan alle 10 prosenttia, eikä myönnä maassa asuvalle yhtiölle veronhyvitystä osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossaan tosiasiassa maksamasta verosta.

2) EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa sallitaan vapautus yhtiöverosta tiettyjen osinkojen osalta, jotka maassa asuvat vakuutusyhtiöt ovat saaneet maassa asuvilta yhtiöiltä, mutta ei sallita ulkomailla asuvilta yhtiöiltä saatujen vastaavien osinkojen vapauttamista samalla tavalla yhtiöverosta, jos tämä merkitsee sitä, että viimeksi mainittuja osinkoja kohdellaan epäedullisemmin.

3) EY 43 ja EY 48 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa se, että jäsenvaltioon sijoittautuneen ja siellä asuvan yhtiön veron määräytymisperusteeseen sisällytetään ulkomaisen väliyhteisön toisessa jäsenvaltiossa toteuttamat voitot, kun näihin voittoihin sovelletaan siellä alempaa verotuksen tasoa kuin ensiksi mainitussa valtiossa, ellei sitten tällainen sisällyttäminen koske ainoastaan puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään normaalisti maksettava kansallinen vero.

Tällaista verotustoimenpidettä ei näin ollen saada soveltaa, kun objektiivisten ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella osoittautuu, että verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta kyseinen ulkomainen väliyhteisö on todellisuudessa asettautunut vastaanottajana olevaan jäsenvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa.

EY 43 ja EY 48 artiklaa on tulkittava kuitenkin siten, että niiden kanssa ei ole ristiriidassa sellainen jäsenvaltion verolainsäädäntö, jossa edellytetään maassa asuvan yhtiön, joka vaatii vapautusta verosta, joka on jo maksettu tämän määräysvallassa olevan yhtiön voitoista sen asuinvaltiossa, mukautuvan tiettyihin lainsäädännön vaatimuksiin, kunhan näiden vaatimusten tarkoituksena on ulkomaisen väliyhteisön maahan asettautumisen todellisuuden ja sen toiminnan tosiasiallisuuden selvittäminen ilman että tästä aiheutuisi sille liiallisia hallinnollisia velvoitteita.

4) EY 56–EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa ei ole ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa myönnetään verotuksellinen etu yhtiöverosta tiettyjen osinkojen osalta, jotka maassa asuvat yhtiöt ovat saaneet toisilta maassa asuvilta yhtiöiltä, mutta ei vastaavien, ulkomailla asuvilta yhtiöiltä saatujen osinkojen osalta, erityisesti silloin, kun verotuksellisen edun saamiselle on asetettu edellytyksiä, joiden täyttymisen tämän jäsenvaltion viranomaiset voivat varmistaa vain saamalla tietoja siitä kolmannesta maasta, johon osinkoja jakava yhtiö on sijoittautunut.

5) Koska yhteisö ei ole antanut asiaa koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, ja tähän kuuluu sen määrittäminen, mitä tyyppiä ovat ne kanteet, joita henkilöt, joiden oikeuksia on loukattu, ovat nostaneet kansallisissa tuomioistuimissa. Kansallisten tuomioistuimien on kuitenkin taattava, että yksityisillä on käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jonka avulla niiden on mahdollista saada palautus perusteettomasti kannetusta verosta ja tämän jäsenvaltion pidättämistä ja sille maksetuista rahamääristä, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon. Muiden vahinkojen osalta, joita henkilölle on aiheutunut jäsenvaltion syyksi luettavasta yhteisön oikeuden rikkomisesta, tämän jäsenvaltion on korvattava yksityisille aiheutuneet vahingot edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du pêcheur ja Factortame 5.3.1996 annetun tuomion 51 kohdassa asetetuin edellytyksin, kuitenkin niin, että on mahdollista, että jäsenvaltion vastuu syntyy kansallisen oikeuden väljempien edellytysten perusteella.

Kun osoittautuu, että jäsenvaltion lainsäädäntö on EY 43 artiklassa kielletty sijoittautumisvapauden tai EY 56 artiklassa kielletty pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi korvattavien vahinkojen määrittämiseksi selvittää, ovatko henkilöt, joiden oikeuksia on loukattu, osoittaneet kohtuullista huolellisuutta välttääkseen kyseiset vahingot tai rajoittaakseen ne mahdollisimman vähäisiksi ja ovatko he erityisesti käyttäneet ajoissa kaikkia heidän käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja. Jotta kuitenkin voitaisiin välttää, että EY 43 ja EY 56 artiklassa yksityisille annettujen oikeuksien käyttö tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi selvittää, olisiko kyseisen lainsäädännön, sovellettuna mahdollisesti verosopimusten merkityksellisten määräysten kanssa, soveltaminen joka tapauksessa johtanut siihen, että pääasian kantajien esittämät vaatimukset hylätään kyseessä olevan jäsenvaltion veroviranomaisessa.

Allekirjoitukset