Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

25 päivänä lokakuuta 2012*

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen — SEUT 49 ja SEUT 63 artikla — ETA-sopimuksen 31 ja 40 artikla — Pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saatujen tulojen verottaminen — Kotimaiset ja ulkomaiset sijoitusyhtiöt — Irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys — Irtaimen omaisuuden tuotosta pidätetyn veron vähentäminen — Pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saatujen tulojen vapauttaminen verosta — Syrjintä — Oikeuttamisperusteet

Asiassa C-387/11,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 19.7.2011,

Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls ja C. Soulay, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Belgian kuningaskunta, asiamiehinään J.-C. Halleux ja M. Jacobs,

vastaajana,

jota tukee

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehenään S. Behzadi-Spencer,

väliintulijana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit A. Tizzano, joka hoitaa ensimmäisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, A. Borg Barthet, E. Levits (esittelevä tuomari), J.-J. Kasel ja M. Berger,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan eikä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 31 ja 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa pääomatulojen ja irtaimesta omaisuudesta saatujen tulojen verotuksessa eri sääntöjä sen mukaan, saavatko näitä tuloja belgialaiset sijoitusyhtiöt vai ulkomaiset sijoitusyhtiöt.

Asiaa koskevat Belgian oikeussäännöt

2 Vuoden 1992 tuloverolain (code des impôts sur les revenus 1992, jäljempänä CIR 1992) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1 §. Tulosta suoritetaan veroa seuraavin perustein:

1° kuningaskunnassa asuvat henkilöt ovat velvollisia suorittamaan saamastaan kokonaistulosta henkilöveroksi kutsuttua veroa

2° kotimaiset yhtiöt ovat velvollisia suorittamaan saamastaan kokonaistulosta yhteisöveroksi kutsuttua veroa

3° muut belgialaiset oikeushenkilöt kuin yhtiöt ovat velvollisia suorittamaan saamistaan tuloista oikeushenkilöveroksi kutsuttua veroa

4° ulkomailla asuvat ovat velvollisia suorittamaan saamistaan tuloista ulkomailla asuvien veroksi kutsuttua veroa.

2 §. Tulojen maksaja pidättää veron VI osaston ensimmäisessä luvussa säädetyin rajoituksin ja edellytyksin.”

Belgiassa asuviin sijoitusyhtiöihin sovellettava verojärjestelmä

3 CIR 1992:n 179 §:n nojalla kotimaiset yhtiöt eli yhtiöt, joiden kotipaikka, päätoimipaikka tai johdon taikka keskushallinnon sijaintipaikka on Belgiassa, ovat velvollisia suorittamaan yhteisöveroa.

4 CIR 1992:n 185 §:n 1 momentissa täsmennetään, että viimeksi mainitut yhtiöt ovat velvollisia suorittamaan veroa yhtiön yhteenlasketuista tuloista, mukaan luettuna jaetut osingot.

5 CIR 1992:n 185 bis §:n 1 momentissa säädetään kuitenkin, että sijoitusyhtiöillä ”on velvollisuus suorittaa veroa vain saatujen poikkeuksellisten tai vastikkeettomien etuuksien ja sellaisten menojen ja kustannusten, joita ei voida vähentää elinkeinomenoina ja jotka eivät ole osakkeiden tai osuuksien arvonalennuksia ja luovutustappioita, kokonaismäärästä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta velvollisuutta maksaa 219 §:ssä tarkoitettu erityinen vero”.

6 CIR 1992:n 219 §:ssä säädetään erityisestä verosta, joka vahvistetaan muun muassa yhtiön menojen eli provisioiden, meklarin palkkioiden, sellaisten myynti- tai muiden alennusten, joista ei esitetä erillisiä kuitteja ja yhteenvetoa verotusta varten, sekä peiteltyjen voittojen eli sellaisten hallinnon toteamien voittojen, jotka eivät sisälly yhtiön kirjanpidolliseen tulokseen, perusteella.

7 CIR 1992:n 249 ja 261 §:n nojalla yhteisövero kannetaan lähdeverona Belgian kuningaskunnassa asuvien henkilöiden ja yhtiöiden sekä sellaisten verovelvollisten, jotka ovat velvollisia suorittamaan ulkomailla asuviin kohdistuvaa veroa ja joilla on toimipaikka Belgiassa, pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saaduista tuloista.

8 CIR 1992:n 269 §:ssä säädetään, että pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saaduista tuloista pidätetään 15 prosentin ja osingoista 25 prosentin suuruinen vero, jota kutsutaan irtaimen omaisuuden tuotosta tehtäväksi pidätykseksi.

9 CIR 1992:n 276 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 §:ssä tarkoitetut verot on suoritettava siten kuin jäljempänä säädetään, vähentämällä irtaimen omaisuuden, kiinteän omaisuuden ja elinkeino-omaisuuden tuotosta tehtävät pidätykset, ulkomaisen veron kiinteämääräinen osuus ja veronhyvitykset.”

10 CIR 1992:n 279 §:ssä täsmennetään seuraavaa:

”Irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävänä pidätyksenä vähennetään 269 §:ssä vahvistetun irtaimen omaisuuden tuotosta pidätetyn veron määrä.”

11 CIR 1992:n 304 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kotimaisten yhtiöiden osalta 279 §:ssä tarkoitetun irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävän pidätyksen mahdollinen ylijäämä – – vähennetään tarvittaessa 219 ja 219 bis §:n nojalla vahvistetuista erityisistä veroista ja ylimenevä määrä palautetaan, mikäli se on vähintään 2,50 euroa.”

Ulkomailla asuviin sijoitusyhtiöihin sovellettava Belgian verojärjestelmä

12 CIR 1992:n 227 ja 228 §:n nojalla ulkomaiset yhtiöt, yhdistykset, laitokset tai järjestöt, joilta puuttuu oikeushenkilöllisyys ja jotka on perustettu Belgian oikeuden mukaan perustettua yhtiötä vastaavassa oikeudellisessa muodossa ja joiden kotipaikka, päätoimipaikka, tosiasiallinen johto tai hallinto ei sijaitse Belgiassa, ovat velvollisia suorittamaan ulkomailla asuvien veroa, jota kannetaan yksinomaan Belgiasta hankituista tai saaduista verotettavissa olevista tuloista.

13 Näitä säännöksiä sovelletaan ulkomaisiin yhtiöihin, joilla on toimipaikka Belgiassa.

14 CIR 1992:n 294 §:n mukaan irtaimen omaisuuden tuotosta pidätetty vero vähennetään ulkomailla asuvien verosta.

15 CIR 1992:n 248 §:ssä säädetään sellaisista ulkomailla asuvista yhtiöistä, joilla ei ole toimipaikkaa Belgiassa, että muista kuin CIR 1992:n 232–234 §:ssä tarkoitetuista tuloista kannettava vero muodostuu eri pidätyksistä ja CIR 1992:n 301 §:ssä tarkoitetusta erityisestä verosta.

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja oikeudenkäynti unionin tuomioistuimessa

16 Komissio katsoi, että sellaisten ulkomailla asuvien sijoitusyhtiöiden, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saamien tulojen verotusta koskevat säännöt ovat vähemmän edullisia kuin Belgiaan sijoittautuneiden sijoitusyhtiöiden tulojen verotusta koskevat säännöt, ja se lähetti 17.10.2008 Belgian viranomaisille virallisen huomautuksen, jossa se korosti sitä, että Belgian lainsäädäntö oli ristiriidassa SEUT 49, SEUT 54 ja SEUT 63 artiklan kanssa.

17 Koska Belgian viranomaiset eivät vastanneet tähän kirjeeseen, komissio osoitti Belgian kuningaskunnalle 4.6.2010 perustellun lausunnon, jossa se kehotti tätä jäsenvaltiota toteuttamaan kyseisten artiklojen noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa lausunnon vastaanottamisesta.

18 Komissio ei ollut tyytyväinen Belgian viranomaisten 17.9.2010 antamaan vastaukseen, joten se päätti nostaa käsiteltävänä olevan kanteen.

19 Unionin tuomioistuimen presidentti antoi 9.1.2012 määräyksen, jolla Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta hyväksyttiin väliintulijaksi tukemaan Belgian kuningaskunnan vaatimuksia.

Kanne

EUT-sopimuksen määräyksiä koskevien rajoitusten olemassaolo

Asianosaisten lausumat

20 Komissio väittää, että kotimaisten sijoitusyhtiöiden ja toisaalta sellaisten ulkomaisten sijoitusyhtiöiden, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, erilainen verotus johtaa näiden kahden yhtiötyypin erilaiseen kohteluun, mikä on SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan vastaista.

21 Vaikka näet näiden kahden verovelvollisten ryhmän saamista tuloista tehdään samalla tavalla irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys, kotimaisiin yhtiöihin sovelletaan komission mukaan edullisempaa järjestelmää.

22 Yhtäältä CIR 1992:n 185 bis §:ssä säädetään tämäntyyppisiä tuloja koskevasta vapautuksesta sekä siitä, että kotimaisia yhtiöitä verotetaan vain tietyissä poikkeuksellisissa tapauksissa ja että niiltä kannetaan CIR 1992:n 219 §:ssä tarkoitettu erityinen vero.

23 Toisaalta CIR 1992:n 304 §:ssä perustetaan järjestelmä, jossa neutralisoidaan irtaimen omaisuuden tuotosta tulon lähteellä tehty pidätys. Tämän pykälän 2 momentin 2 kohdan nojalla on näet mahdollista vähentää irtaimen omaisuuden tuotosta tehdyn pidätyksen mahdollinen ylijäämä CIR 1992:n 219 §:ssä tarkoitetuista erityisistä veroista tai jopa saada ylimenevä määrä palautetuksi, mikäli se on vähintään 2,50 euroa.

24 Komissio toteaa, että tällä erilaisella kohtelulla rajoitetaan sekä pääomien vapaata liikkuvuutta että sijoittautumisvapautta. Koska kansallisessa lainsäädännössä varataan ainoastaan kotimaisille yhtiöille mahdollisuus vähentää irtaimen omaisuuden tuotosta pidätetty vero niiden maksettavaksi tulevasta verosta ja vapauttaa niiden pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saamat tulot verosta, siinä tehdään sellaisille ulkomaisille sijoitusyhtiöille, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, vähemmän houkuttelevaksi sijoittaa belgialaisiin yhtiöihin.

25 Belgian kuningaskunta myöntää, että kotimaisiin yhtiöihin ja sellaisiin ulkomaisiin yhtiöihin, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, sovellettavat verotusjärjestelmät ovat erilaisia, mutta se korostaa, että näiden kahden yhtiökategorian oikeudelliset ja tosiasialliset tilanteet ovat objektiivisesti erilaiset, minkä vuoksi tällainen erilainen kohtelu on sen mukaan perusteltua.

26 Se toteaa ensinnäkin, että kotimaisilla yhtiöillä on CIR 1992:n 185, 185 bis ja 219 §:n nojalla velvollisuus suorittaa yhteisöveroa. Komissio ei tee kanteessaan mitään erottelua sellaisiin ulkomaisiin yhtiöihin, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, niiden asuinvaltiossa sovellettavan

verojärjestelmän perusteella. On näet niin, että valtioissa, joissa näihin yhtiöihin ei sovelleta tuloveroa tai joissa niiden voitot on vapautettu verosta, ulkomaiset yhtiöt eivät ole samankaltaisessa tilanteessa kuin kotimaiset yhtiöt.

27 Toiseksi komissio on jättänyt mainitsematta sen seikan, että kotimaiset yhtiöt ja sellaiset ulkomaiset yhtiöt, joilla on kiinteä toimipaikka Belgiassa, voivat vähentää irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävän pidätyksen määrän yhteisöverosta tai ulkomailla asuvien verosta tai saada tätä koskevan palautuksen vain tietyin edellytyksin ja rajoituksin, joista säädetään muun muassa CIR 1992:n 281 ja 282 §:ssä.

28 Belgian kuningaskunta väittää kolmanneksi, että Belgian oikeuden mukaan perustettujen yhteissijoitusrahastojen ei katsota olevan erillisiä oikeushenkilöitä eikä niihin sellaisina sovelleta yhteisöveroa. Näin ollen kyseisten rahastojen pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saamista tuloista pidätetty vero kannetaan lopullisesti tulojen lähteellä eli samalla tavalla kuin vero kannetaan sellaisilta ulkomaisilta sijoitusyhtiöiltä, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa.

29 Neljänneksi se huomauttaa, että mikäli tällaisten ulkomaisten yhtiöiden tuloja verotettaisiin kahteen kertaan, tämä on seurausta siitä, että jäsenvaltioiden verolainsäädäntöjä ei ole yhdenmukaistettu, koska on yleisesti hyväksytty, että asuinvaltion on pääsääntöisesti neutralisoitava tällainen kaksinkertainen verotus.

30 Belgian kuningaskunta toteaa viidenneksi, että on otettava huomioon se, että sijoitusyhtiöt toimivat taloudellisina välikäsinä sijoittajien lukuun. Jos olisi verrattava osuudenhaltijoiden tilanteita toisiinsa, havaittaisiin epäilemättä monitahoisia eroja.

31 Se esittää kuudenneksi, että veronkantotapa on erilainen kotimaisten yhtiöiden ja ulkomaisten yhtiöiden osalta. Ensin mainitussa tapauksessa vero määritetään veroilmoituksen perusteella, kun taas jälkimmäisessä tapauksessa vero kannetaan lähdeverona.

32 Belgian kuningaskunta toteaa seitsemänneksi, että siltä osin kuin ulkomaiset sijoitusyhtiöt harjoittavat omaisuuden yhteishallinnointitoimintaansa ulkomailla, ne eivät välttämättä toteuta samoja toimia kuin kotimaiset sijoitusyhtiöt eli esimerkiksi myy Belgiassa osuuksia ilman julkista merkintätarjousta.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

– SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan soveltaminen

33 Aluksi on todettava, että koska komissio väittää, että Belgian kuningaskunta on rikkonut sekä SEUT 49 artiklaa että SEUT 63 artiklaa, on muistutettava, että siltä osin kuin on kyse siitä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman perusvapauden soveltamisalaan, huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. mm. asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok., s. I-4051, 22 kohta; asia C-326/07, komissio v. Italia, tuomio 26.3.2009, Kok., s. I-2291, 33 kohta; asia C-543/08, komissio v. Portugali, tuomio 11.11.2010, Kok., s. I-11241, 40 kohta ja asia C-212/09, komissio v. Portugali, tuomio 10.11.2011, Kok., s. I-10889, 41 kohta).

34 Oikeuskäytännön mukaan kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan vain omistusosuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, kuuluu sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten soveltamisalaan (ks. asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11763, 37 kohta ja asia C-81/09, Idryma Typou, tuomio 21.10.2010, Kok., s. I-10161, 47 kohta). Sen sijaan kansallista lainsäädäntöä, jota sovelletaan omistusosuuksiin, joiden hankkimisen ainoana tarkoituksena on taloudellisen sijoituksen tekeminen ilman aikomusta vaikuttaa yhtiön liikkeenjohtoon tai käyttää siinä määräysvaltaa, on tutkittava pelkästään pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta (asia C-310/09, Accor, tuomio 15.9.2011, Kok., s. I-8115, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 On katsottava, että käsiteltävässä jäsenyysvelvoitteiden noudattamista koskevassa asiassa on mahdollista, että kyseisillä kansallisilla säännöksillä saattaa olla vaikutusta sekä sijoittautumisvapauteen että pääomien vapaaseen liikkuvuuteen. Näin ollen kyseisiä säännöksiä on tarkasteltava SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan näkökulmasta.

– SEUT 63 artiklan 1 kohdan mukaisten velvoitteiden noudattamatta jättäminen

36 On muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta niiden on kuitenkin tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11673, 36 kohta; asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007, Kok., s. I-9569, 16 kohta; asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-10983, 28 kohta; asia C-487/08, komissio v. Espanja, tuomio 3.6.2010, Kok., s. I-4843, 37 kohta ja asia C-284/09, komissio v. Saksa, tuomio 20.10.2011, Kok., s. I-9879, 44 kohta).

37 Kunkin jäsenvaltion asiana on järjestää voitonjakoa koskeva verotusjärjestelmänsä unionin oikeutta noudattaen ja määrittää veron laskentapohja ja verokanta, joita sovelletaan osinkoa saavaan osakkeenomistajaan (ks. mm. em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 50 kohta; em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 47 kohta; asia C-194/06, Orange European Smallcap Fund, tuomio 20.5.2008, Kok., s. I-3747, 30 kohta; asia C-128/08, Damseaux, tuomio 16.7.2009, Kok., s. I-6823, 25 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomion 45 kohta).

38 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että Belgian lainsäädännössä sovelletaan irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä sellaisiin osinkoihin ja korkoihin, jotka Belgiaan sijoittautunut yhtiö on maksanut sekä tähän jäsenvaltioon sijoittautuneille kotimaisille sijoitusyhtiöille että sellaisille sijoitusyhtiöille, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Belgiaan sijoittautuneille sijoitusyhtiöille maksetut osingot ja korot on kuitenkin vapautettu yhteisöverosta CIR 1992:n 185 bis §:n nojalla pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saatuina tuloina. Lisäksi CIR 1992:n 304 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan näiden sijoitusyhtiöiden maksettavaksi tulevasta yhteisöverosta on sallittua vähentää irtaimen omaisuuden tuotosta pidätetty vero tai saada pidätetyn veron ja maksettavan veron välinen erotus takaisin, mikäli se on vähintään 2,50 euroa. CIR 1992:n 304 §:n 2 momentin 5 kohdan nojalla sama pätee myös sellaisiin ulkomaisiin sijoitusyhtiöihin, joilla on CIR 1992:n 233 §:n nojalla velvollisuus suorittaa ulkomailla asuvien veroa, eli yhtiöihin, joilla on kiinteä toimipaikka Belgiassa. Tästä seuraa, että on mahdollista, että kotimaisille sijoitusyhtiöille ei aiheudu verorasitusta niiden belgialaisilta yhtiöiltä pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saamista tuloista tehtävästä pidätyksestä.

39 Vaikka onkin totta, että kotimaisille sijoitusyhtiöille tunnustettu vapautusta ja vähennystä koskeva oikeus myönnetään tietyin, erityisesti CIR 1992:n 281 ja 282 §:ssä säädetyin edellytyksin ja rajoituksin, on kuitenkin niin, että tällaista mahdollisuutta ei ole myönnetty sellaisille ulkomaisille sijoitusyhtiöille, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, ja tästä syystä näiden viimeksi mainittujen yhtiöiden belgialaisilta yhtiöiltä, joihin ne ovat sijoittaneet, pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saamista tuloista tehty pidätys on CIR 1992:n 248 §:n nojalla lopullinen vero.

40 Näin ollen on todettava, että Belgian verolainsäädännössä kohdellaan verotuksellisesti epäedullisemmin sellaisten ulkomaisten sijoitusyhtiöiden, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saamia tuloja verrattuna kotimaisten sijoitusyhtiöiden tai sellaisten ulkomaisten sijoitusyhtiöiden, joilla on kiinteä toimipaikka Belgiassa, saamiin vastaaviin tuloihin.

41 Belgian kuningaskunta väittää kuitenkin, että kotimainen sijoitusyhtiö on kyseisen verolainsäädännön osalta erilaisessa tilanteessa kuin sellainen ulkomainen sijoitusyhtiö, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa tässä jäsenvaltiossa.

42 Tässä yhteydessä on huomattava, että SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan on niin, että ”mitä [SEUT] 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella”.

43 Tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden perusperiaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen sitä ei voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin valtioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa EUT-sopimuksen kanssa (ks. asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6845, 57 kohta; asia C-510/08, Mattner, tuomio 22.4.2010, Kok., s. I-3553, 32 kohta; yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomio 10.2.2011, Kok., s. I-305, 56 kohta ja yhdistetyt asiat C-338/11–C-347/11, Santander Asset Management SGIIC ym., tuomio 10.5.2012, 21 kohta).

44 Mainitun määräyksen mukaista poikkeusta itseään rajoittaa SEUT 65 artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista”.

45 On näin ollen erotettava SEUT 65 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 EUT-sopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok., s. I-4071, 43 kohta; asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 29 kohta; asia C-250/08, komissio v. Belgia, tuomio 1.12.2011, Kok., s. I-12341, 51 kohta ja em. yhdistetyt asiat Santander Asset Management SGIIC ym., tuomion 23 kohta).

46 Belgian kuningaskunta vetoaa tässä yhteydessä useisiin seikkoihin, jotka sen mukaan osoittavat, että kotimaisten sijoitusyhtiöiden ja sellaisten ulkomaisten yhtiöiden, joille ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, tilanteet eroavat toisistaan.

47 Ensinnäkin on kiistatonta, että kyseisellä verolainsäädännöllä pyritään välttämään se, että sijoitusyhtiöiltä kannettaisiin liikaa veroa siihen nähden, että ne toimivat välikäsinä yhtiöiden, joihin ne sijoittavat, ja niiden omien osuudenhaltijoiden välillä.

48 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että sellaisten toimenpiteiden suhteen, joista jäsenvaltio on säätänyt välttääkseen maassa asuvan yhtiön jakamien tulojen ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen tai vähentääkseen sitä, maassa asuvien osingonsaajayhtiöiden tilanne ei välttämättä ole rinnastettavissa toisessa jäsenvaltiossa asuvien osingonsaajayhtiöiden tilanteeseen (em. asia komissio v. Saksa, tuomion 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Jos jäsenvaltio kuitenkin yksipuolisesti tai verosopimusten välityksellä säätää, että tuloverovelvollisia ovat maassa asuvien yhtiöiden lisäksi ulkomailla asuvat yhtiöt tuloista, joita ne saavat maassa asuvalta yhtiöltä, näiden ulkomailla asuvien yhtiöiden tilanne muistuttaa maassa asuvien yhtiöiden tilannetta (em. asia komissio v. Saksa, tuomion 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Pelkästään siitä, että kyseinen valtio käyttää verotusvaltaansa, aiheutuu näet toisessa jäsenvaltiossa toimitettavasta verottamisesta riippumatta ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen vaara. Tällaisessa tapauksessa osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltion on varmistettava, että ulkomailla asuvia osingonsaajayhtiöitä kohdellaan vastaavasti kuin maassa asuvia yhtiöitä suhteessa kyseisen valtion kansallisessa oikeudessa säädettyyn järjestelyyn ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi, jotta ulkomailla asuviin

osingonsaajayhtiöihin ei kohdistu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta, joka on SEUT 63 artiklan mukaan lähtökohtaisesti kielletty (ks. em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 70 kohta; em. asia Amurta, tuomion 39 kohta; em. asia komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009, 53 kohta; em. asia komissio v. Espanja, tuomion 52 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomion 57 kohta).

51 Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin todettava, että Belgian kuningaskunta on päättänyt käyttää verotusvaltaansa muissa jäsenvaltioissa asuvien sijoitusyhtiöiden saamiin tuloihin. Näitä tuloja saavat ulkomailla asuvat yhtiöt ovat näin ollen Belgiassa asuviin yhtiöihin rinnastettavassa tilanteessa pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saatujen tulojen ketjuverotuksen vaaran suhteen, joten ulkomailla asuvia yhtiöitä ei voida kohdella eri tavalla kuin Belgiassa asuvia yhtiöitä (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Espanja, tuomion 53 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomion 58 kohta).

52 Belgian kuningaskunnan väite, jonka mukaan ulkomaisiin sijoitusyhtiöihin, jotka saavat belgialaisilta yhtiöiltä pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta peräisin olevia tuloja, ei kohdistu CIR 1992:n 219 §:n johdosta suurempaa verorasitusta kuin kotimaisiin sijoitusyhtiöihin, ei voi kumota tätä päätelmää.

53 Yhtäältä näet verorasituksesta, joka aiheutuu CIR 1992:n 219 §:ssä ainoastaan kotimaisille sijoitusyhtiöille säädetystä velvollisuudesta maksaa erityinen vero, on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusvapauden vastaista epäedullista verokohtelua ei voida pitää unionin oikeuden mukaisena muiden etujen olemassaolon perusteella, vaikka tällaisia etuja olisikin olemassa (em. asia komissio v. Saksa, tuomion 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Näin ollen Belgian kuningaskunta ei voi vedota tähän seikkaan erotteluperusteena voidakseen oikeuttaa erilaisen kohtelun kotimaisten sijoitusyhtiöiden ja ulkomaisten sijoitusyhtiöiden välillä.

55 Toisaalta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyistä sopimusmekanismeista on ensinnäkin todettava, että vähennysmenetelmän soveltamisen pitäisi mahdollistaa se, että Belgiassa kannettu tulovero voitaisiin kokonaisuudessaan vähentää sijoitusyhtiön asuinvaltiossa maksettavasta verosta siten, että jos tämän yhtiön pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saamiin tuloihin lopulta kohdistuisi suurempi verorasitus kuin Belgiaan sijoittautuneille yhtiöille maksettuihin tuloihin, tätä raskaampaa verorasitusta ei voitaisi enää pitää Belgian kuningaskunnan vaan verotusvaltaansa käyttäneen saajayhtiön sijoittautumisvaltion syynä (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Espanja, tuomion 60 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomion 67 kohta).

56 Toiseksi on täsmennettävä, että toisen jäsenvaltion päätös verottaa Belgiasta peräisin olevia tuloja tai sen päätös kyseisen verotuksen tasosta ei riipu Belgian kuningaskunnasta vaan kyseisen toisen jäsenvaltion määrittelemistä verotusta koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (em. asia komissio v. Espanja, tuomion 64 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomion 69 kohta).

57 Belgian kuningaskunta ei näin ollen voi perustellusti väittää, että se, että Belgiassa maksettu vero vähennetään toisessa jäsenvaltiossa maksettavasta verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten määräysten perusteella, mahdollistaisi joka tapauksessa sen, että kansallisen verolainsäädännön säännösten tai kyseisten verosopimusten määräysten, joiden johdosta irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävän pidätyksen verokantaa alennetaan, soveltamisesta johtuva erilainen kohtelu neutralisoidaan (ks. em. asia komissio v. Italia, tuomion 39 kohta; em. asia komissio v. Espanja, tuomion 64 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomion 70 kohta).

58 Toiseksi Belgian kuningaskunta korostaa kyseisen verolainsäädännön osalta, että komission vertailukohta on virheellinen. Se väittää ensinnäkin, että ulkomaisten sijoitusyhtiöiden tilanne on niiden erityisen luonteen vuoksi rinnastettava belgialaisten yhteissijoitusrahastojen eikä kotimaisten sijoitusyhtiöiden tilanteeseen. Lisäksi kotimaisten sijoitusyhtiöiden toiminta eroaa sen mukaan

ulkomailla asuvien sijoitusyhtiöiden toiminnasta. Belgian kuningaskunnan mukaan olisi myös otettava huomioon kotimaisten sijoitusyhtiöiden ja sellaisten ulkomaisten sijoitusyhtiöiden, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, osuudenhaltijoihin sovellettava verojärjestelmä.

59 Ulkomaisten sijoitusyhtiöiden tilanteen rinnastettavuudesta belgialaisten yhteissijoitusrahastojen tilanteeseen on todettava, että vaikka ensin mainituilla on oikeushenkilöllisyys, näin ei ole jälkimmäisten osalta. Tästä syystä Belgian kuningaskunta ei voi väittää, että ulkomaisten sijoitusyhtiöiden tilannetta olisi verrattava yhteissijoitusrahastojen tilanteeseen pelkästään sillä perusteella, että Belgian verolainsäädännössä näitä kahta verovelvollisten ryhmää, joilla ei edes ole samaa oikeudellista muotoa, kohdellaan samalla tavalla.

60 Lisäksi on korostettava, että kyseisen jäsenvaltion argumentointi perustuu edellytykseen, jonka mukaan ulkomaiset sijoitusyhtiöt on vapautettu verosta niiden sijoittautumisvaltiossa.

61 Belgian säännöstöstä käy kuitenkin ilmi, että irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävän pidätyksen tekeminen vastaanottavan yhtiön tuloista ei riipu tämän yhtiön mahdollisesti saamasta yhteisöveron vapautuksesta. Näin ollen sen seikan perusteella, että belgialaiset yhteissijoitusrahastot ovat verotuksessa sivuutettavia yksikköjä, joilla ei sellaisina ole velvollisuutta suorittaa yhteisöveroa, ei voida katsoa, että ulkomaisten sijoitusyhtiöiden tilanne ei ole rinnastettavissa kotimaisten sijoitusyhtiöiden tilanteeseen.

62 Toiseksi kotimaisten sijoitusyhtiöiden ja ulkomaisten sijoitusyhtiöiden toiminnoista on todettava, että Belgian kuningaskunnan argumenteilla ei pyritä niinkään korostamaan näiden toimintojen luontaisia eroja vaan pikemminkin sitä, että niitä harjoitetaan eri jäsenvaltioissa.

63 Belgian kuningaskunta lähtee tässä yhteydessä oletuksesta, jonka mukaan ulkomaiset sijoitusyhtiöt tarjoavat palvelujaan vain muualla kuin Belgiassa asuville osuudenhaltijoille.

64 Ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä, että ulkomainen sijoitusyhtiö tarjoaa palvelujaan Belgiassa asuville sijoittajille siten, että se harjoittaa loppujen lopuksi samoja toimintoja kuin Belgiassa asuva sijoitusyhtiö.

65 Kolmanneksi väitteestä, jonka mukaan on otettava huomioon osuudenhaltijoihin sovellettava verojärjestelmä, on muistutettava, että jos kansallisessa säännöstössä säädetään maksettujen tulojen verottamista koskevasta erotteluperusteesta, mainittu peruste on otettava huomioon tilanteiden toisiinsa rinnastettavuuden arvioinnissa (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Santander Asset Management SGIIC ym., tuomion 28 kohta).

66 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että yhtäältä CIR 1992:n 185 bis §:ssä säädetään kuitenkin ainoastaan kotimaisten sijoitusyhtiöiden hyväksi, että niiden on suoritettava veroa vain saatujen poikkeuksellisten tai vastikkeettomien etuuksien ja sellaisten menojen ja kustannusten, joita ei voida vähentää elinkeinomenoina, kokonaismäärästä. Toisaalta CIR 1992:n 248 §:n ja 304 §:n 2 momentin 2 kohdan nojalla irtaimen omaisuuden tuotosta pidätetty vero on lopullinen vero vain ulkomaisille yhtiöille.

67 Kun otetaan huomioon kyseisessä säännöstössä säädetty, yksin sijoitusyhtiön asuinpaikkaan perustuva erotteluperuste, mainitun säännöstön mahdollisen syrjivyyden ratkaisemiseksi suoritettava tilanteiden toisiinsa rinnastettavuuden arviointi on tehtävä sijoitusyhtiön tasolla (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Santander Asset Management SGIIC ym., tuomion 39 kohta).

68 Edellä esitetyn perusteella on näin ollen todettava, että Belgian verolainsäädännössä säädetty tulojen erilainen kohtelu sen mukaan, onko ne maksettu kotimaisille vai ulkomaisille yhtiöille, on omiaan vähentämään muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden kiinnostusta sijoittaa Belgiaan ja voi myös estää sen, että Belgiassa asuvat yhtiöt keräävät pääomaa muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta yhtiöiltä.

69 Näin ollen kyseinen lainsäädäntö muodostaa SEUT 63 artiklan 1 kohdassa lähtökohtaisesti kielletyn pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

Rajoitusten oikeuttaminen

– Asianosaisten lausumat

70 Belgian kuningaskunta tuo esiin kaksi syytä, jotka ovat sen mukaan omiaan oikeuttamaan riidanalaisella kansallisella lainsäädännöllä aikaansaadun pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

71 Se katsoo ensinnäkin, että verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämiseksi jäsenvaltioiden välillä Belgian kuningaskunnan ei voida vaatia myöntävän sellaisille ulkomaisille yhtiöille, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, oikeutta vähentää niiden tuloista pidätettyä veroa. Tällaisesta vaatimuksesta seuraisi, että kyseisen jäsenvaltion vaadittaisiin luopuvan oikeudesta kantaa veroa sen alueelta saaduista tuloista.

72 Toiseksi Belgian kuningaskunta katsoo, että säännös, jolla irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävien pidätysten huomioon ottamista rajoitetaan ulkomaisten yhtiöiden osalta, voidaan perustella verovalvonnan tehokkuuteen perustuvilla syillä. Koska sijoitusyhtiöillä on lakisääteinen velvollisuus tehdä osuudenhaltijoilleen maksamistaan osingoista irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävät pidätykset, Belgian viranomaiset eivät voisi valvoa näitä osuudenhaltijoita millään tavalla, koska he eivät asu Belgiassa.

73 Komissio väittää, että millään Belgian kuningaskunnan esittämistä syistä ei voida perustella erilaista kohtelua kotimaisten sijoitusyhtiöiden ja sellaisten ulkomaisten sijoitusyhtiöiden, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, välillä.

– Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

74 Kuten erittäin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavat kansalliset toimenpiteet voivat olla oikeutettuja muun muassa yleistä etua koskevista pakottavista syistä edellyttäen, että yhtäältä ei ole annettu unionin oikeuden yhdenmukaistamistoimia, joissa säädettäisiin näiden etujen turvaamisen takaamiseksi tarvittavista toimenpiteistä, ja että toisaalta toimenpiteet ovat omiaan takaamaan niillä tavoiteltavan päämäärän toteutumisen ja että niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi (ks. mm. asia C-112/05, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2007, Kok., s. I-8995, 72 ja 73 kohta; asia C-233/09, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomio 1.7.2010, Kok., s. I-6649, 49 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomio 20.10.2011, 74 kohta).

75 Ensinnäkin väitteestä, jonka mukaan on tarpeen turvata verotusvallan tasapainoinen jako, on muistutettava, että tällainen oikeuttamisperuste voidaan hyväksyä muun muassa silloin, kun kansallisella verojärjestelmällä 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., s. I-2647, 42 kohta; asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6373, 54 kohta; em. asia Amurta, tuomion 58 kohta; asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5145, 66 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomio 20.10.2011, 77 kohta).

76 Oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin myös, että silloin, kun jäsenvaltio on päättänyt jättää verottamatta alueelleen sijoittautuneita tulonsaajayhtiöitä tämäntyyppisten tulojen osalta, se ei voi vedota tarpeeseen taata verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä perustellakseen

muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneiden tulonsaajayhtiöiden verotuksen (em. asia Amurta, tuomion 59 kohta; em. asia Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomion 67 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomio 20.10.2011, 78 kohta).

77 On kiistatonta, että Belgiassa asuvien sijoitusyhtiöiden pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saamista tuloista tehdystä pidätyksestä aiheutuva verorasitus neutralisoidaan.

78 On totta, että unionin tuomioistuin on jo todennut, että se, että osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltion edellytetään varmistavan, ettei ulkomailla asuvalle osakkeenomistajalle jaettu voitto joudu ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi, joko tekemällä nämä voitot osinkoa jakavalle yhtiölle verottomiksi tai myöntämällä mainitulle osakkeenomistajalle veroedun, joka vastaa osinkoa jakavan yhtiön mainituista voitoista maksamaa veroa, merkitsisi itse asiassa sitä, että kyseisen valtion olisi luovuttava oikeudestaan kantaa veroa alueellaan harjoitetusta taloudellisesta toiminnasta saadusta tulosta (ks. em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 59 kohta; asia C-182/08, Glaxo Wellcome, tuomio 17.9.2009, Kok., s. I-8591, 83 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomio 20.10.2011, 80 kohta).

79 Nyt käsiteltävässä asiassa sellaisten toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saamien tulojen vapauttaminen verosta ja oikeus Belgian kuningaskunnan irtaimen omaisuuden tuotosta tulon lähteellä pidättämän veron vähentämiseen eivät kuitenkaan merkitsisi tosiasiallisesti sitä, että tämän jäsenvaltion olisi luovuttava oikeudestaan verottaa alueellaan harjoitetun taloudellisen toiminnan tuottamaa tuloa. Kotimaisten yhtiöiden saamia tuloja nimittäin verotetaan jo toteutuneina voittoina osinkoja jakavien yhtiöiden verotuksessa.

80 Toiseksi on huomattava, että vaikka oikeuskäytännössä on myönnetty, että tarve taata verovalvonnan tehokkuus on yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen (ks. em. asia Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomion 58 kohta), nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin katsottava, että tällaiseen päämäärään ei voida vedota menestyksekkäästi kyseisen rajoituksen oikeuttamiseksi.

81 On näet selvää, että ulkomaiset sijoitusyhtiöt eivät voi missään tapauksessa hyötyä pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saatuihin tuloihin sovellettavasta vapautuksesta niiden belgialaisilta yhtiöiltä saamien tulojen osalta eivätkä irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä koskevasta vähennyksestä tai palautuksesta ja näin on niiden esittämistä verovalvontaa koskevista takeista riippumatta.

82 Näin ollen on todettava, että Belgian kuningaskunnan vetoamilla perusteilla ei voida oikeuttaa riidanalaisesta lainsäädännöstä johtuvaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta.

83 Edellä esitetystä seuraa, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa pääomatulojen ja irtaimesta omaisuudesta saatujen tulojen verotuksessa eri sääntöjä sen mukaan, saavatko näitä tuloja kotimaiset sijoitusyhtiöt vai sellaiset ulkomaiset sijoitusyhtiöt, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa.

– SEUT 49 artiklasta johtuvien velvoitteiden noudattamatta jättäminen

84 Komission vaatimuksesta, jonka mukaan Belgian kuningaskunnan on todettava jättäneen noudattamatta SEUT 49 artiklan mukaisia velvoitteitaan, on riittävää todeta, että edellisissä kohdissa tehtyjä toteamuksia sovelletaan samalla tavalla myös silloin, kun sijoitusyhtiö on saanut tuloja sellaisten omistusosuuksien perusteella, jotka antavat sille selvän vaikutusvallan sen yhtiön päätöksiin, johon se on tehnyt sijoituksia, ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta.

85 Tämän tuomion 40 kohdassa todetulla erilaisella kohtelulla voi olla estävä vaikutus potentiaalisiin sijoittajiin, jotka haluavat sijoittaa ulkomaisen sijoitusyhtiön välityksellä belgialaisiin yhtiöihin saadakseen selvän vaikutusvallan niiden päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä niiden toiminnasta.

86 Näin ollen riidanalaisella lainsäädännöllä toteutettu erilainen kohtelu on SEUT 49 artiklassa kielletty sijoittautumisvapauden rajoitus, jota ei voida oikeuttaa tämän tuomion 74–81 kohdassa selostetuilla syillä.

87 Edellä esitetystä seuraa, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 49 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa pääomatulojen ja irtaimesta omaisuudesta saatujen tulojen verotuksessa eri sääntöjä sen mukaan, saavatko näitä tuloja kotimaiset sijoitusyhtiöt vai sellaiset ulkomaiset sijoitusyhtiöt, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa.

ETA-sopimuksen rikkominen

88 Koska ETA-sopimuksen 31 ja 40 artiklan määräyksillä on sama oikeudellinen ulottuvuus kuin SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan keskeisiltä osin identtisillä määräyksillä (ks. asia C-521/07, komissio v. Alankomaat, tuomio 11.6.2009, Kok., s. I-4873, 33 kohta ja asia C-72/09, Établissements Rimbaud, tuomio 28.10.2010, Kok., s. I-10659, 22 kohta), kaikki edellä esitetty on nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa siirrettävissä mutatis mutandis koskemaan ETA-sopimuksen 31 ja 40 artiklaa.

Tuomion ajalliset vaikutukset

89 Belgian kuningaskunta on pyytänyt, että mikäli unionin tuomioistuin hyväksyisi komission kanteen, tuomion vaikutuksia rajoitettaisiin ajallisesti, ”jotta kaikki mahdolliset muutokset voitaisiin toteuttaa tehokkaasti”. Tällainen tuomion vaikutusten ajallinen rajoittaminen on sen mukaan perusteltua yhtäältä siksi, että se on antanut vilpittömässä mielessä kansalliset säännökset, joihin vuonna 2007 todetut rajoitukset sisältyvät, ja toisaalta niiden vakavien vaikeuksien uhan vuoksi, joita unionin tuomioistuimen tuomiosta olisi vaarana aiheutua.

90 Vaikka oletettaisiin, että SEUT 258 artiklan perusteella annetuilla tuomioilla on samat vaikutukset kuin SEUT 267 artiklan perusteella annetuilla tuomioilla ja että oikeusvarmuutta koskevien seikkojen johdosta kyseisten tuomioiden ajallisten vaikutusten rajoittaminen saattaisi poikkeuksellisesti olla tarpeen, kun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä SEUT 267 artiklan osalta vahvistetut edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti asia C-178/05, komissio v. Kreikka, tuomio 7.6.2007, Kok., s. I-4185, 67 kohta; asia C-239/06, komissio v. Italia, tuomio 15.12.2009, Kok., s. I-11913, 59 kohta; asia C-284/05, komissio v. Suomi, tuomio 15.12.2009, Kok., s. I-11705, 58 kohta; asia C-387/05, komissio v. Italia, tuomio 15.12.2009, Kok., s. I-11831, 59 kohta ja asia C-82/10, komissio v. Irlanti, tuomio 29.9.2011, 63 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa), riittää, kun todetaan, että nyt käsiteltävässä tapauksessa nämä edellytykset eivät kuitenkaan näytä täyttyvän.

91 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on riittävää todeta, että vaikka Belgian hallitus on esittänyt arvion Belgian viranomaisten riidanalaisen lainsäädännön perusteella perusteettomasti kantamista määristä, se ei ole näyttänyt toteen vakavien taloudellisten vaikeuksien uhkaa, vaikka kyseessä on unionin tuomioistuimen tuomioiden ajallisten vaikutusten rajoittamista koskeva olennainen edellytys.

92 Näin ollen tätä pyyntöä ei voida hyväksyä.

Oikeudenkäyntikulut

93 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska Belgian kuningaskunta on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut komission vaatimusten mukaisesti. Työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla väliintulijana ollut Yhdistynyt kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

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

1) Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan eikä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 31 ja 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa eri sääntöjä pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saatujen tulojen verotuksessa sen mukaan, saavatko näitä tuloja kotimaiset sijoitusyhtiöt vai sellaiset ulkomaiset sijoitusyhtiöt, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Belgiassa.

2) Belgian kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

3) Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Allekirjoitukset