Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

13 päivänä marraskuuta 2012*

SEUT 49 ja SEUT 63 artikla — Osingonjako — Yhteisövero — Asia C-446/04 — Test Claimants in the FII Group Litigation — Tuomion tulkinta — Taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttäminen — Vapautus- ja hyvitysjärjestelmän välinen vastaavuus — Käsitteet ”verokanta” ja ”erisuuruiset verot” — Kolmannesta maasta peräisin olevat osingot

Asiassa C-35/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 20.12.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.1.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Test Claimants in the FII Group Litigation

vastaan

Commissioners of Inland Revenue ja

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, varapresidentti K. Lenaerts (esittelevä tuomari), jaostojen puheenjohtajat A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz ja A. Rosas sekä tuomarit U. Lõhmus, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.2.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Test Claimants in the FII Group Litigation, edustajinaan G. Aaronson, QC, ja barrister P. Farmer,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään S. Ossowski, avustajanaan barrister K. Bacon,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Irlanti, asiamiehenään D. O’Hagan, avustajinaan A. Collins, SC, ja N. McNicholas, BL,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja N. Rouam,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja B. Koopman,

— Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.7.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty sovellettaessa asiassa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, 12.12.2006 annettua tuomiota (Kok., s. I-11753), ja sillä pyritään saamaan selvennystä mainitun tuomion eräisiin kohtiin.

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeussäännöt

3 Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevan verolainsäädännön mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön ja yhtiön, joka asuu ulkomailla mutta joka harjoittaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä kaupallista toimintaa, tilikauden aikana saamasta voitosta kannetaan yhteisövero mainitussa valtiossa.

4 Vuodesta 1973 lähtien Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta on soveltanut niin sanottua osittaista yhteisöveron hyvitysjärjestelmää, jonka mukaan silloin, kun kyseisessä valtiossa asuva yhtiö jakaa voittoja, yhtiön osakkeenomistajille hyvitetään osa tämän yhtiön suorittamasta yhteisöverosta taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Tämä järjestelmä perustui 6.4.1999 saakka yhtäältä siihen, että voittoa jakava yhtiö maksoi yhteisöveroennakkoa, ja toisaalta siihen, että osinkoa saaville osakkeenomistajille myönnettiin ennakolta maksetun yhteisöveron hyvitys, johon liittyi Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvien saajayhtiöiden osalta vapautus yhteisöverosta sellaiselta yhtiöltä saatujen osinkojen osalta, joka asuu myös kyseisessä jäsenvaltiossa.

Yhteisöveroennakon maksaminen

5 Vuoden 1988 tulo- ja yhteisöverolain (Income and Corporation Taxes Act 1988, jäljempänä ICTA) 14 §:n, sellaisena kuin se oli pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö, joka jakaa osinkoa osakkeenomistajilleen, on velvollinen maksamaan yhteisöveroennakkoa (advance corporation tax) jaetun voiton määrästä tai arvosta.

6 Yhtiöllä on oikeus vähentää tietyn tilikauden aikana toteutetun voitonjaon yhteydessä maksettu yhteisöveroennakko tiettyyn rajaan asti yhteisöverosta (mainstream corporation tax), joka tämän yhtiön on maksettava kyseisen tilikauden osalta. Jos yhtiön maksettavaksi tuleva yhteisövero ei ole riittävän suuri, jotta yhteisöveroennakko voitaisiin vähentää kokonaisuudessaan, yhteisöveroennakon ylijäämä voidaan siirtää joko aiemmalle tai myöhemmälle tilikaudelle taikka tämän yhtiön tytäryhtiöille, jotka voivat vähentää sen omasta yhteisöverostaan. Yhteisöveroennakon ylijäämä voidaan siirtää ainoastaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuville tytäryhtiöille.

7 Konserni, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, voi valita myös konserniverotuksen, jossa tähän konserniin kuuluvilla yhtiöillä on mahdollisuus lykätä yhteisöveroennakon maksamista siihen saakka, kun mainitun konsernin emoyhtiö jakaa osinkoa.

Maassa asuvilta yhtiöiltä osinkoa saavien maassa asuvien osakkeenomistajien tilanne

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

9 Lisäksi ICTA:n 231 §:n 1 momentin mukaan siitä, että maassa asuva yhtiö jakaa toiselle maassa asuvalle yhtiölle osinkoa, josta ensin mainittu maksaa yhteisöveroennakon, seuraa, että tälle jälkimäiselle yhtiölle myönnetään veronhyvitys, joka vastaa ensin mainitun yhtiön maksaman yhteisöveroennakon osuutta.

10 ICTA:n 238 §:n 1 momentissa säädetään, että osingon ja tämän veronhyvityksen yhteissumma on saajayhtiölle verovapaata pääomatuloa (franked investment income eli FII).

11 Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö, joka on saanut toiselta siellä asuvalta yhtiöltä osinkoa, jonka jakamisesta on seurannut oikeus veronhyvitykseen, voi vähentää tämän toisen yhtiön maksaman yhteisöveroennakon yhteisöveroennakosta, joka sen on itse maksettava, kun se jakaa osinkoa omille osakkeenomistajilleen, joten kyseinen yhtiö maksaa yhteisöveroennakkoa ainoastaan yli menevältä osalta.

Ulkomailla asuvilta yhtiöiltä osinkoa saavien maassa asuvien osakkeenomistajien tilanne

12 Kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö saa osinkoa ulkomaiselta yhtiöltä, siltä kannetaan yhteisöveroa tästä osingosta.

13 Tällaisessa tapauksessa mainittua osinkoa saavalla yhtiöllä ei ole oikeutta veronhyvitykseen yhteisöveroennakkojen osalta, 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, sellaisen hyvityksen, joka myönnetään joko Yhdistyneen kuningaskunnan voimassa olevan lainsäädännön nojalla tai sellaisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen nojalla, jonka Yhdistynyt kuningaskunta on tehnyt tämän toisen valtion kanssa.

14 Tämä hyvitys muodostuu siitä, että kansallisen lainsäädännön mukaan osinkoa saava maassa asuva yhtiö voi vähentää yhteisöverosta, 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 yhteisöveroon, joka on maksettu voitoista, joista osinko on jaettu. Tämä ulkomainen vero voidaan vähentää ainoastaan siihen yhteisöveron määrään asti, joka Yhdistyneessä kuningaskunnassa olisi maksettava kyseessä olevasta tulosta.

15 Yhdistyneen kuningaskunnan tekemien verosopimusten nojalla sovelletaan vastaavanlaisia määräyksiä.

16 Maassa asuvan yhtiön on maksettava yhteisöveroennakkoa siltä osin kuin se itse jakaa osinkoa omille osakkeenomistajilleen.

17 Sen mahdollisuuden osalta, että tällaisesta osingonjaosta maksettu yhteisöveroennakko vähennetään yhteisöverosta, jonka mainittu maassa asuva yhtiö on velvollinen maksamaan, se, että tällainen maassa asuva yhtiö saa osinkoa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, voi johtaa yhteisöveroennakon ylijäämään muun muassa siitä syystä, että ulkomailla asuvan yhtiön osingonjaosta ei seuraa – kuten tämän tuomion 13 kohdassa esitetään – sellaista yhteisöveroennakon hyvitystä, joka voitaisiin vähentää yhteisöveroennakosta, joka maassa asuvan yhtiön on maksettava, kun se jakaa osinkoa omille osakkeenomistajilleen.

Ulkomaisten osinkotulojen järjestelmä

18 Maassa asuva yhtiö, joka saa osinkoa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, on voinut 1.7.1994 lähtien valita, että silloin, kun se jakaa osinkoa omille osakkeenomistajilleen, kyseistä osinkoa pidetään ulkomaisena osinkotulona (foreign income dividend, jäljempänä FID), josta on maksettava yhteisöveroennakkoa mutta josta kyseinen yhtiö voi vaatia yhteisöveroennakon ylijäämän palauttamista, jos FID:nä pidettävä tulo saavuttaa tosiasiallisesti saadun ulkomaisen osingon tason.

19 Yhteisöveroennakko on maksettava 14 päivän kuluessa siitä vuosineljänneksestä, jona osinko jaettiin, kun taas yhteisöveroennakon ylijäämä on palautettava, kun maassa asuvalle yhtiölle syntyy velvollisuus yhteisöveron maksamiseen, eli silloin, kun on kulunut yhdeksän kuukautta tilikauden päättymisestä.

20 Yhteisöveroennakkojärjestelmä, FID-järjestelmä mukaan lukien, lakkautettiin 6.4.1999 lähtien toteutettujen osingonjakojen osalta.

Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

21 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division pyytää ensinnäkin selvennystä edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 56 kohtaan ja tuomiolauselman 1 kohtaan. Se huomauttaa, että unionin tuomioistuin katsoi tuomion 48–53, 57 ja 60 kohdassa, että kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan kotimaisiin osinkoihin sovelletaan vapautusjärjestelmää ja ulkomaisiin osinkoihin hyvitysjärjestelmää, ei ole SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan vastainen, 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.

22 Kuten edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 54 kohdasta ilmenee, pääasian kantajat huomauttivat tuossa asiassa, että ”Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevan lainsäädännön nojalla tapauksessa, jossa jaetaan kotimaisia osinkoja, kyseiset osingot ovat ne saavan yhtiön osalta yhtiöverosta vapautettuja riippumatta osinkoa jakavan yhtiön maksamasta verosta eli myös silloin, kun osinkoa jakava yhtiö ei saamiensa vähennysten johdosta ole velvollinen maksamaan veroa tai maksaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettavan nimellisverokannan mukaista yhtiöveroa pienempää yhtiöveroa”. Samaisen tuomion 55 ja 56 kohdassa todetaan tältä osin seuraavaa:

> ”55 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei kiistä tätä, mutta se väittää kuitenkin, että osinkoa jakaviin yhtiöihin ja osinkoa saaviin yhtiöihin sovelletaan erisuuruisia veroja ainoastaan verrattain poikkeuksellisissa tilanteissa, joista pääasiassa ei ole kyse.
>
> 56 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, onko verokanta todella sama ja onko niin, että erisuuruisia veroja sovelletaan ainoastaan tietyissä tapauksissa sen vuoksi, että veron määräytymisperuste on muuttunut tiettyjen poikkeuksellisten vähennysten johdosta.”

23 Edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion jälkeen pääasian kantajat esittivät High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionissa asiantuntijalausuntoja, joilla pyrittiin osoittamaan, että maassa asuvien yhtiöiden voittojen tosiasiallinen verokanta oli nimellistä verokantaa alhaisempi useimmissa tapauksissa eikä tätä tilannetta näin ollen voitu pitää poikkeuksellisena.

24 Pääasian vastaajat eivät riitauttaneet kantajien näyttöä maassa asuvien yritysten tosiasiallisesta verokannasta. Vastaajat sen sijaan väittivät, että kansallisen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 56 kohdassa suoritettavaksi annettu tarkastus ei millään tavalla liittynyt tosiasiallisiin verokantoihin. Sen seikan valossa, että unionin tuomioistuimessa esittämissään kirjallisissa huomautuksissa Yhdistynyt kuningaskunta oli maininnut kansallisessa lainsäädännössä pienyrityksille säädetyn vähennyksen, vastaajat väittivät, että kansallisen tuomioistuimen oli tutkittava ainoastaan se, oliko yhtäältä osinkoja jakaviin maassa asuviin yrityksiin ja toisaalta osinkoja saaviin maassa asuviin yrityksiin sovellettavissa nimellisissä verokannoissa eroja ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa.

25 Kansallinen tuomioistuin katsoo, että sen on varmistuttava maassa asuvien yhtiöiden jakamiin voittoihin sovellettavasta tosiasiallisesta verokannasta, mutta pitää kuitenkin tarpeellisena tätä koskevien kysymysten esittämistä unionin tuomioistuimelle.

26 Toiseksi kansallinen tuomioistuin pyytää selvennystä edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion tuomiolauselman 2 ja 4 kohtaan. Se tiedustelee, sovelletaanko näitä kohtia vain silloin, kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö saa suoraan osinkoja ulkomailla asuvalta tytäryhtiöltä, joka on asuinvaltiossaan maksanut yhteisöveron jaettujen osinkojen taustalla olevasta voitosta, vai sovelletaanko näitä kohtia myös, kun ulkomailla asuva tytäryhtiö ei itse ole maksanut mitään veroa tai on maksanut erittäin alhaisen veron ja kun osingot on jaettu sellaisesta voitosta, joka sisältää osinkoja, jotka jäsenvaltiossa asuva tytäryhtiön tytäryhtiö on maksanut voitosta, josta on tuossa jäsenvaltiossa maksettu yhteisöveroa.

27 Kansallinen tuomioistuin on tässä yhteydessä selittänyt, että muualla kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva tytäryhtiö ei useimmissa tapauksissa maksa mitään veroja asuinvaltioonsa niistä voitoista, joista se jakaa osinkoja Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle emoyhtiölleen. Tämä johtuu lähinnä siitä, että kansainväliset konsernit käyttävät yleisesti väliyhtiöinä toimivia holdingyhtiöitä, jotka maksavat vain vähän tai eivät maksa lainkaan veroa voitoistaan. Valtiot, joissa näiden holdingyhtiöiden kotipaikka on, myöntävät usein kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ennakollisen hyvityksen jaetusta voitosta maksetusta verosta.

28 Kolmanneksi kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, koskeeko edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion tuomiolauselman 2 kohta ainoastaan tilannetta, jossa ulkomailla asuvalta yhtiöltä osinkoa saanut maassa asuva yhtiö maksoi itse yhteisöveroennakkoa, vai koskeeko mainittu kohta myös tilannetta, jossa tämä maassa asuva yhtiö on valinnut konserniverotusjärjestelmän. Tässä järjestelmässä yhteisöveroennakon maksaa konsernirakenteessa ylemmällä tasolla oleva maassa asuva yhtiö. Kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään myös, onko viimeksi mainitussa tilanteessa – vaikka edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 10 kohdassa todettiin, ettei mainittu asia koskenut tuollaista tilannetta – katsottava olevan kyse unionin oikeuden sellaisesta rikkomisesta, että asiassa 199/82, San Giorgio, 9.11.1983 annetussa tuomiossa (Kok., s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373) esitettyjen periaatteiden mukaisesti yhteisöveroennakon tosiasiallisesti maksaneella konsernirakenteessa ylemmällä tasolla olevalla yhtiöllä on oikeus palautukseen.

29 Pääasian vastaajat katsovat kuitenkin, että kyseisen yhtiön nyt esillä olevassa asiassa maksama yhteisöveroennakko on kannettu lainmukaisesti, joten tälle yhtiölle aiheutuneita vahinkoja voidaan vaatia hyvitettäväksi ainoastaan vahingonkorvauskanteella, jos yhdistetyissä asioissa C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du Pêcheur ja Factortame, 5.3.1996 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-1029) vahvistetut edellytykset täyttyvät.

30 Neljänneksi kansallinen tuomioistuin muistuttaa, että edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation esitetty ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys rajoittui muissa jäsenvaltioissa asuvilta yhtiöiltä saatuihin osinkoihin. Kun asia palautui High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisioniin, pääasian kantajat kuitenkin väittivät, että unionin tuomioistuimen

oikeuskäytännön kehityksen valossa oli katsottava, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa oleva järjestelmä oli ristiriidassa myös SEUT 63 artiklan kanssa siltä osin kuin sitä sovellettiin kolmansissa maissa asuvilta tytäryhtiöiltä saatuihin osinkoihin. Kantajien mukaan SEUT 63 artikla on sovellettavissa tilanteeseen, koska Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntöä sovelletaan riippumatta siitä, kuinka suuri omistusosuus asianomaisella on kolmannessa maassa asuvasta osinkoja jakavasta yhtiöstä.

31 Pääasian vastaajat katsovat kuitenkin, ettei SEUT 63 artiklaa voida soveltaa tilanteissa, joissa jäsenvaltiossa asuvalla yhtiöllä on selvä vaikutusvalta kolmannessa maassa asuvan yhtiön päätöksiin ja se pystyy päättämään tämän yhtiön toiminnasta. Kansallisen tuomioistuimen mukaan asiassa C-157/05, Holböck, 24.5.2007 annettu tuomio (Kok., s. I-4051), asiassa C-101/05, A, 18.12.2007 annettu tuomio (Kok., s. I-11531) ja asiassa C-182/08, Glaxo Wellcome, 17.9.2009 annettu tuomio (Kok., s. I-8591) tukevat pääasian kantajien näkemystä.

32 Viidenneksi kansallinen tuomioistuin pyrkii saamaan selvennystä edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion tuomiolauselman 3 kohtaan, joka koskee tämän tuomion 6 kohdassa mainittua yhteisöveroennakkoa koskevaa lainsäädäntöä, jonka mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva emoyhtiö voi siirtää yhteisöveroennakon ylijäämän siellä asuville tytäryhtiöilleen, jotta nämä voivat vähentää sen niille maksettavaksi kuuluvasta yhteisöverosta. Pääasian kantajien mukaan tämä lainsäädäntö on ristiriidassa SEUT 49 artiklan kanssa siltä osin kuin tämä mahdollisuus koski ainoastaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvia tytäryhtiöitä. Ne väittävät, että päättäessään soveltaa tällaisia sääntöjä Yhdistyneellä kuningaskunnalla oli velvollisuus säätää vastaavasta hyvityksestä, kuten yhteisöveroennakon palautuksesta, joka voitaisiin vähentää Euroopan unioniin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden maksamasta yhteisöverosta.

33 Edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 115 kohdassa tämän kysymyksen tutkiminen aloitettiin toteamalla, että ”– – käydyssä keskustelussa on rajoituttu siihen ongelmaan, että maassa asuvan yhtiön ei ole mahdollista siirtää yhteisöveroennakon ylijäämää ulkomailla asuville tytäryhtiöille, jotta nämä voisivat vähentää sen yhtiöverosta, joka niiden on maksettava Yhdistyneessä kuningaskunnassa siellä harjoittamastaan toiminnasta”.

34 Tuon tuomion 139 kohta ja tuomiolauselman 3 kohta eivät näin ollen koske tilannetta, jossa ulkomailla asuva yhtiö oli yhteisöverovelvollinen ainoastaan asuinjäsenvaltiossaan. Kansallinen tuomioistuin pyrkii näin ollen selvittämään, olisiko edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion tuomiolauselman 3 kohdassa esitetty vastaus muu, jos ulkomailla asuvia tytäryhtiöitä, joiden eduksi ei ole voitu siirtää liikaa maksettua yhteisöveroennakkoa, ei veroteta emoyhtiön jäsenvaltiossa.

35 Tässä tilanteessa High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Tarkoitetaanko edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 56 kohtaan sisältyvillä käsitteillä ’verokanta’ ja ’erisuuruiset verot’

a) ainoastaan lakisääteistä tai nimellistä verokantaa

b) tosiasiallista verokantaa sekä lakisääteistä tai nimellistä verokantaa

c) vai tarkoittavatko käsitteet jotakin muuta, ja jos tarkoittavat, mitä?

2) Onko seuraavilla seikoilla vaikutusta [edellä mainitun asian Test Claimants in the FII Group Litigation] toiseen ja neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen annettuun vastaukseen:

   a) ulkomaista yhteisöveroa ei ole (kokonaan) maksanut maassa asuvalle yhtiölle osinkoa jakava ulkomailla asuva yhtiö, vaan osinko on jaettu voitoista, jotka sisältävät myös yhtiön jäsenvaltiossa asuvan suoran tai välillisen tytäryhtiön jakamat osingot, jotka on jaettu voitoista, joista on maksettu vero tuossa jäsenvaltiossa, ja/tai

   b) yhteisöveroennakkoa ei ole maksanut maassa asuva yhtiö, joka saa osinkoa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, vaan sen on maksanut ensin mainitun yhtiön maassa asuva suora tai välillinen emoyhtiö saajayhtiön jaetuista voitoista, joihin osinko sisältyy suoraan tai välillisesti?

3) Voiko yhteisöveroennakkoa maksava yhtiö edellä kysymyksessä 2 b esitetyssä tilanteessa vaatia aiheettomasti kannetun veron palauttamista ([em.] asia San Giorgio) vai ainoastaan esittää korvausvaatimuksen ([em.] yhdistetyt asiat Brasserie du Pêcheur ja Factortame)?

4) Kun kyseistä kansallista lainsäädäntöä ei sovelleta yksinomaan tilanteisiin, joissa emoyhtiöllä on selvä vaikutusvalta osinkoa jakavassa yhtiössä, voiko maassa asuva yhtiö vedota SEUT 63 artiklaan – – sellaisten osinkojen osalta, joita se on saanut kolmannessa maassa asuvalta tytäryhtiöltä, jossa sillä on selvä vaikutusvalta?

5) Koskeeko [edellä mainitun asian Test Claimants in the FII Group Litigation] kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen annettu vastaus myös tilanteita, joissa ulkomailla asuvat tytäryhtiöt, joille yhteisöveroennakkoa ei voida siirtää, eivät ole verovelvollisia emoyhtiön jäsenvaltiossa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

36 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko SEUT 49 ja SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa sovelletaan vapautusjärjestelmää kotimaisiin osinkoihin ja hyvitysjärjestelmää ulkomaisiin osinkoihin, kun yhtiöiden voittojen verotuksen tosiasiallinen taso kyseisessä jäsenvaltiossa on yleensä nimellistä verokantaa alhaisempi.

37 On huomattava, että suhteessa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen verosäännöstöön, jolla pyritään välttämään jaetun voiton taloudellinen kaksinkertainen verottaminen, osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa ulkomaisia osinkoja, tilanne on rinnastettavissa osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa kotimaisia osinkoja, tilanteeseen, koska molemmissa tapauksissa voitot voivat lähtökohtaisesti olla ketjuverotuksen kohteena (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 62 kohta ja yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomio 10.2.2011, Kok., s. I-305, 59 kohta).

38 Tässä tilanteessa SEUT 49 ja SEUT 63 artiklassa edellytetään, että kun jäsenvaltiossa on käytössä järjestelmä taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi maassa asuvien yhtiöiden maassa asuville yhtiöille jakamien osinkojen osalta, sen on kohdeltava vastaavalla tavalla ulkomailla asuvien yhtiöiden maassa asuville yhtiöille jakamia osinkoja (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 72 kohta ja em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 60 kohta).

39 Oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiolla on lähtökohtaisesti oikeus välttää maassa asuvan yhtiön saamien osinkojen ketjuverotus valitsemalla vapautusjärjestelmä silloin, kun niiden maksajana on maassa asuva yhtiö, ja hyvitysjärjestelmä silloin, kun niiden maksajana on ulkomailla asuva yhtiö. Nämä kaksi järjestelmää vastaavat nimittäin toisiaan, kunhan ulkomaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ei ole korkeampi kuin kotimaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ja kunhan veronhyvitys on osinkoa saavan yhtiön asuinjäsenvaltiossa sovellettavan veron määrän rajoissa vähintään yhtä suuri kuin osinkoa jakavan yhtiön sijaintivaltiossa maksettu veron määrä (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 48 ja 57 kohta; em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 86 kohta; asia C-310/09, Accor, tuomio 15.9.2011, Kok., s. I-8115, 88 kohta ja asia C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, määräys 23.4.2008, Kok., s. I-2875, 39 kohta).

40 Tämän suhteen on korostettava, että koska unionin oikeudessa ei sen nykytilassa kuitenkaan vahvisteta yleisiä perusteita toimivallan jakamiseksi jäsenvaltioiden välillä, kun on kyse kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta unionissa (asia C-513/04, Kerckhaert ja Morres, tuomio 14.11.2006, Kok., s. I-10967, 22 kohta ja asia C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, tuomio 8.12.2011, Kok., s. I-13023, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), jäsenvaltiot ovat vapaita järjestämään voitonjaon verotuksessa käyttämänsä järjestelmän haluamallaan tavalla, kunhan järjestelmä ei sisällä EUT-sopimuksessa kiellettyä syrjintää. Osinkoja saavan yhtiön asuinvaltiolle asetetulla velvollisuudella vapauttaa yhteisöverosta ulkomaiset osingot puututtaisiin kyseisen jäsenvaltion toimivaltaan verottaa – syrjintäkiellon periaatteen asettamissa rajoissa – näin jaettua voittoa omassa lainsäädännössään säädetyn verokannan mukaisesti.

41 Kuten edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 54 kohdasta ilmenee, pääasian kantajat ovat riitauttaneet vapautusjärjestelmän ja hyvitysjärjestelmän vastaavuuden väittämällä, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevan lainsäädännön nojalla tapauksessa, jossa jaetaan kotimaisia osinkoja, kyseiset osingot ovat ne saavan yhtiön osalta yhteisöverosta vapautettuja riippumatta osinkoa jakavan yhtiön maksamasta verosta eli myös silloin, kun osinkoa jakava yhtiö ei saamiensa vähennysten johdosta ole velvollinen maksamaan veroa tai maksaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettavan nimellisverokannan mukaista yhteisöveroa pienempää yhteisöveroa.

42 Samaisen tuomion 56 kohdassa velvoitetaan tästä syystä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkistamaan, onko verokanta todella sama ja onko niin, että erisuuruisia veroja sovelletaan ainoastaan tietyissä tapauksissa sen vuoksi, että veron määräytymisperuste on muuttunut tiettyjen poikkeuksellisten vähennysten johdosta.

43 Ulkomaisten osinkojen verokannan on katsottava olevan tämän tuomion 39 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla korkeampi kuin kotimaisiin osinkoihin sovellettava verokanta – ja täten vapautusjärjestelmän ja hyvitysjärjestelmän välinen vastaavuus jää toteutumatta – seuraavissa olosuhteissa.

44 Ensinnäkin on huomattava, että jos osinkoja jakavaan maassa asuvaan yhtiöön sovelletaan nimellistä verokantaa, joka on alempi kuin osinkoja saavaan yhtiöön sovellettava nimellinen verokanta, kotimaisten osinkojen vapauttaminen viimeksi mainitun yhtiön verotuksessa johtaa alhaisempaan jaettujen voittojen verotukseen kuin tilanteessa, jossa hyvitysjärjestelmää sovelletaan samaisen maassa asuvan yhtiön saamiin ulkomaisiin osinkoihin, jotka tässä tapauksessa ovat peräisin ulkomaiselta yhtiöltä, jonka voittoihin kohdistuu niin ikään alhainen verotus muun muassa alhaisemman nimellisverokannan johdosta.

45 Näin on siksi, että vapautusjärjestelmän soveltaminen johtaa jaettujen kotimaisten voittojen verottamiseen sen alhaisemman nimellisverokannan mukaan, jota sovelletaan osinkoja jakavaan yhtiöön, kun taas hyvitysjärjestelmän soveltaminen ulkomaisiin osinkoihin johtaa jaettujen voittojen verottamiseen sen korkeamman nimellisverokannan mukaan, jota sovelletaan osinkoja saavaan yhtiöön.

46 Toiseksi on todettava, että maassa asuvan yhtiön jakamien osinkojen verovapautuksen ja ulkomaisen yhtiön jakamiin osinkoihin sovellettavan hyvitysjärjestelmän, jossa pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetyn järjestelmän tavoin otetaan huomioon voittojen tosiasiallinen verokanta alkuperävaltiossa, välinen vastaavuus jää toteutumatta myös siinä tapauksessa, että osinkoja jakavan maassa asuvan yhtiön voittoihin sovelletaan asuinjäsenvaltiossa tosiasiallista verokantaa, joka on niihin sovellettavaa nimellistä verokantaa alhaisempi.

47 Kotimaista alkuperää olevien osinkojen verovapautuksen johdosta nämä osingot saavalle maassa asuvalle yhtiölle ei nimittäin aiheudu mitään verorasitusta riippumatta siitä, mitä tosiasiallista verokantaa on sovellettu niihin voittoihin, joista osingot on maksettu. Hyvitysjärjestelmän soveltaminen ulkomaista alkuperää oleviin osinkoihin sen sijaan johtaa maassa asuvan osinkoja saavan yhtiön ylimääräiseen verorasitukseen, jos osinkoja jakavan yhtiön voittoihin sovellettu tosiasiallinen verokanta on alhaisempi kuin maassa asuvaan osinkoja saavaan yhtiöön sovellettava nimellinen verokanta.

48 Vapautusjärjestelmästä poiketen hyvitysmenetelmä ei näin ollen mahdollista osinkoja jakavalle yhtiölle myönnettyjen yhteisöverovähennysten siirtämistä osakkeenomistajana olevalle yhtiölle.

49 Näissä olosuhteissa tarkistaminen, joka edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 56 kohdassa osoitettiin kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi, koskee sekä sovellettavaa nimellistä verokantaa että tosiasiallista verokantaa. Kyseisen tuomion 56 kohdassa mainittu ”verokanta” viittaa nimelliseen verokantaan, ja ilmaisu ”erisuuruiset verot, [joita sovelletaan] sen vuoksi, että veron määräytymisperuste on muuttunut” viittaa tosiasialliseen verokantaan. Tosiasiallinen verokanta voi olla nimellistä verokantaa alhaisempi esimerkiksi veron määräytymisperusteesta tehtävien vähennysten johdosta.

50 Edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 56 kohdasta ilmenee osinkoja jakavaan maassa asuvaan yhtiöön sovellettavan nimellisen verokannan ja tosiasiallisen verokannan välisestä mahdollisesta erosta, että vapautus- ja hyvitysjärjestelmän välinen vastaavuus ei jää välittömästi toteutumatta, jos on olemassa poikkeuksellisia tilanteita, joissa kotimaiset osingot on vapautettu verosta, vaikka niitä voittoja, joista nämä osingot on maksettu, ei ole kokonaisuudessaan verotettu nimellistä verokantaa vastaavan tosiasiallisen verokannan mukaan. Tuomiossa kuitenkin täsmennettiin, että kansallisen tuomioistuimen on määritettävä, onko tosiasiallisen ja nimellisen verokannan välinen ero poikkeuksellista.

51 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kansallinen tuomioistuin on suorittanut edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 56 kohdassa tarkoitetun arvioinnin. Se päätyi arvioinnissaan katsomaan, että pääasiassa osinkoja jakavan maassa asuvan yhtiön voittoihin sovelletaan samaa nimellistä verokantaa kuin osinkoja saavan maassa asuvan yhtiön voittoihin. Ennakkoratkaisupyynnöstä kuitenkin ilmenee, että tämän tuomion 46 kohdassa kuvatusta tilanteesta on kyse muutenkin kuin poikkeuksellisesti. Kansallisen tuomioistuimen mukaan maassa asuvien yhtiöiden voittojen tosiasiallinen verokanta Yhdistyneessä kuningaskunnassa on useimmissa tapauksissa nimellistä verokantaa alhaisempi.

52 Tämän johdosta hyvitysjärjestelmän soveltaminen ulkomaisiin osinkoihin pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetyllä tavalla ei takaa verokohtelua, joka vastaa vapautusjärjestelmän soveltamista kotimaisiin osinkoihin.

53 Koska suhteessa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen verosäännökseen, jolla pyritään välttämään jaetun voiton taloudellista kaksinkertaista verotusta, osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa ulkomaisia osinkoja, tilanne on rinnastettavissa osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa kotimaisia osinkoja, tilanteeseen siksi, että molemmissa tapauksissa voitot voivat lähtökohtaisesti olla ketjuverotuksen kohteena (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 62 kohta ja em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 59 kohta), näiden kahden osinkoluokan erilaista verokohtelua ei voida oikeuttaa kyseessä olevien tilanteiden välisellä erolla.

54 Pääasioissa kyseessä olevan kaltaista säännöstöä on siis pidettävä SEUT 49 ja SEUT 63 artiklassa lähtökohtaisesti kiellettynä sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksena.

55 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällainen rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi rajoituksella on tällöin voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. asia C-371/10, National Grid Indus, tuomio 29.11.2011, Kok., s. I-12273, 42 kohta ja asia C-250/08, komissio v. Belgia, tuomio 1.12.2011, Kok., s. I-12341, 51 kohta).

56 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on tämän suhteen väittänyt edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö oli objektiivisesti perusteltu tarpeella varmistaa kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus.

57 On muistutettava, että oikeuskäytännössä on jo hyväksytty se, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käytön rajoitus (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok., s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 21 kohta; asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 42 kohta; asia C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomio 23.10.2008, Kok., s. I-8061, 43 kohta ja em. asia komissio v. Belgia, tuomion 70 kohta).

58 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällaisessa tilanteessa edellytetään kuitenkin sitä, että kyseinen verotuksellinen etu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (em. asia komissio v. Belgia, tuomion 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden (asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008, Kok., s. I-8947, 44 kohta ja asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5145, 72 kohta).

59 Kun otetaan huomioon pääasiassa kyseessä olevan säännöstön tarkoitus, on todettava, että myönnetyn verotuksellisen edun – eli ulkomaisiin osinkoihin liittyvän veronhyvityksen ja kotimaisiin osinkoihin liittyvän verovapautuksen – ja jaetuista voitoista jo kannetun veron välillä on välitön yhteys.

60 Rajoituksen oikeasuhteisuudesta on todettava, että vaikka hyvitysjärjestelmän soveltaminen ulkomaisiin osinkoihin ja vapautusjärjestelmän soveltaminen kotimaisiin osinkoihin voi olla perusteltua jaettujen voittojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, kyseessä olevan verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttäminen ei kuitenkaan edellytä sitä, että laskettaessa verotuksellista etua hyvitysjärjestelmää sovellettaessa huomioon otetaan jaettuihin voittoihin kohdistunut tosiasiallinen verokanta, kun taas vapautusjärjestelmän yhteydessä huomioon otetaan ainoastaan jaettuihin voittoihin kohdistunut nimellinen verokanta.

61 Verovapautus, jonka kotimaisia osinkoja saava maassa asuva yhtiö saa edukseen, myönnetään nimittäin riippumatta siitä, kuinka korkeaa tosiasiallista verokantaa on sovellettu niihin voittoihin, joista nämä osingot jaetaan. Tämä vapautus – siltä osin kuin sen tarkoituksena on jaettujen voittojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttäminen – perustuu näin ollen olettamaan siitä, että osinkoja jakavan yhtiön verotuksessa voittoja on verotettu nimellisen verokannan mukaisesti. Vapautus muistuttaa näin ollen nimellisen verokannan perusteella laskettavan veronhyvityksen myöntämistä.

62 Verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi kansallinen säännöstö, jossa muun muassa otettaisiin myös hyvitysjärjestelmää sovellettaessa huomioon nimellinen verokanta, jota osinkojen perustana oleviin voittoihin on sovellettu, olisi omiaan estämään jaettujen voittojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen ja takaamaan verojärjestelmän sisäisen johdonmukaisuuden ja samalla rajoittamaan vähemmän sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta.

63 Tämän suhteen on todettava, että edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen antamansa tuomion 99 kohdassa unionin tuomioistuin muistutti ensin, että jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti ehkäistä maassa asuvien yhtiöiden saamien osinkojen ketjuverotusta soveltamalla kotimaisiin osinkoihin vapautusjärjestelmää ja ulkomaisiin osinkoihin hyvitysjärjestelmää, ja totesi tämän jälkeen, että pääasioissa kyseessä olleessa kansallisessa lainsäädännössä otettiin laskettaessa veronhyvityksen määrää hyvitysjärjestelmän puitteissa huomioon nimellinen verokanta, jota sovellettiin osinkoja jakavan yhtiön asuinvaltiossa.

64 Pitää paikkansa, että kun hyvitysjärjestelmää sovellettaessa lasketaan veronhyvitystä sen nimellisen verokannan perusteella, jota jaettujen osinkojen taustalla oleviin voittoihin on sovellettu, tämä voi johtaa ulkomaisten osinkojen epäedullisempaan verokohteluun, joka johtuu muun muassa siitä, että jäsenvaltioiden säännöt veron määräytymisperusteen määrittämisestä yhteisöverotuksessa eroavat toisistaan. On kuitenkin katsottava, että tällainen epäedullinen kohtelu, mikäli sitä ilmenee, johtuu eri jäsenvaltioiden samanaikaisesta verotusvallan käyttämisestä, mikä on EUT-sopimuksen mukaista (ks. vastaavasti em. asia Kerckhaert ja Morres, tuomion 20 kohta ja asia C-96/08, CIBA, tuomio 15.4.2010, Kok., s. I-2911, 25 kohta).

65 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 ja SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa sovelletaan vapautusjärjestelmää kotimaisiin osinkoihin ja hyvitysjärjestelmää ulkomaisiin osinkoihin, jos asiassa osoitetaan yhtäältä, että hyvitysjärjestelmää sovellettaessa osinkoja saavan yhtiön saama veronhyvitys vastaa sen veron määrää, joka on tosiasiallisesti maksettu voitoista, joista osingot on jaettu, ja toisaalta, että yhtiöiden voittojen tosiasiallinen verokanta kyseessä olevassa jäsenvaltiossa yleensä on säädettyä nimellistä verokantaa alhaisempi.

Toinen kysymys

66 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, pätevätkö edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa toiseen ja neljänteen kysymykseen annetut vastaukset myös, kun yhtäältä maassa asuvalle yhtiölle osinkoa jakava ulkomailla asuva yhtiö ei ole maksanut tai ei ole kokonaan maksanut ulkomaista yhteisöveroa, joka on kannettu jaettujen osinkojen taustalla olevista voitoista, vaan tämän veron on maksanut jäsenvaltiossa asuva yhtiö, joka on kyseisen osingot maksaneen yhtiön suora tai välillinen tytäryhtiö, ja kun toisaalta yhteisöveroennakkoa ei ole maksanut maassa asuva yhtiö, joka saa osinkoa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, vaan sen on konserniverotusjärjestelmän mukaisesti maksanut ensin mainitun yhtiön maassa asuva emoyhtiö.

67 Edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion toiseen ja neljänteen kysymykseen vastattiin siten, että SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan kanssa on ristiriidassa

— jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan maassa asuva yhtiö, joka saa osinkoa toiselta maassa asuvalta yhtiöltä, voi vähentää yhteisöveron määrästä, joka sen on maksettava ennakkoon, mainitun veron sen määrän, jonka toinen yhtiö on maksanut ennakkoon, kun taas tapauksessa, jossa maassa asuva yhtiö saa osinkoa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, tällainen vähentäminen ei ole sallittua sen veron osalta, jonka tämä ulkomailla asuva yhtiö on maksanut jakamastaan voitosta asuinvaltiossaan,

— kansallinen lainsäädäntö, jossa maassa asuvat yhtiöt, jotka jakavat osakkeenomistajilleen osinkoja saamiensa kotimaisten osinkojen perusteella, vapautetaan yhteisöveroennakon maksamisesta, samalla kun maassa asuville yhtiöille, jotka jakavat osakkeenomistajilleen osinkoja saamiensa ulkomaisten osinkojen perusteella, myönnetään oikeus valita järjestelmä, jonka mukaan niiden on mahdollista saada takaisin yhteisöveroennakko mutta jossa yhtäältä nämä maassa asuvat yhtiöt velvoitetaan maksamaan tämä yhteisöveroennakko ja vaatimaan siitä myöhemmin palautusta ja jossa ei toisaalta säädetä veronhyvityksestä niiden osakkeenomistajille, vaikka kyseiset osakkeenomistajat olisivat saaneet veronhyvityksen tapauksessa, jossa maassa asuva yhtiö jakaa osinkoja kotimaisten osinkojen perusteella.

68 Ensimmäiseksi on muistutettava, että pääasiassa kyseessä olevan säännöstön nojalla tilanteessa, jossa osinkoja jaettiin konserniverotusjärjestelmän ulkopuolella, nämä osingot jakava maassa asuva yhtiö oli velvollinen suorittamaan yhteisöveroennakon, joka oli eräänlainen yhteisöveron ennakkomaksu. Tämän jälkeen jaetut osingot siirtyivät konsernirakenteessa ylöspäin verovapaana pääomatulona siten, että osinkoihin liittyi maksetun yhteisöveroennakon suuruinen veronhyvitys. Veronhyvitys vähennettiin konsernissa ylempänä olevien yhtiöiden velvollisuudesta maksaa yhteisöveroennakkoa niiden jakaessa osinkoa suorille emoyhtiöilleen tai konsernin ulkopuolisille osakkeenomistajilleen. Kun siis osinkoa maksettiin konserniverotusjärjestelmän ulkopuolella, yhteisöveroennakko rasitti alinta tasoa Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvista yhtiöistä.

69 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, ettei SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan kanssa ole ristiriidassa se, ettei yhteisöveroa, joka ulkomaisten osinkojen perustana olevista voitoista on kannettu, voida vähentää Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan emoyhtiön maksettavana olevasta yhteisöveroennakosta, jos osingot Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle emoyhtiölle maksanut muussa jäsenvaltiossa asuva tytäryhtiö ei ole itse maksanut – tai ei ole maksanut kokonaan – yhteisöveroa jaetuista voitoista, vaan tämän veron on maksanut tämän tytäryhtiön myöskin jäsenvaltiossa asuva suora tai välillinen tytäryhtiö. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan silloin, kun ulkomailla asuva yhtiö, joka jakaa osinkoa Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle emoyhtiölleen, ei ole itse maksanut yhteisöveroa jaetuista voitoista, kyse ei ole rajat ylittävien osinkojen ketjuverotuksesta, joka oikeuttaisi veronhyvitykseen.

70 Tätä väitettä ei voida hyväksyä.

71 Tämän suhteen on muistutettava, että ulkomaisia osinkoja saavan maassa asuvan yhtiön tilanne on pääasiassa kyseessä olevan säännöstön tavoitteen – eli taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämisen – kannalta arvioituna rinnastettavissa kotimaisia osinkoja saavan maassa asuvan yhtiön tilanteeseen. Tämän tavoitteen valossa edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa toiseen ja neljänteen kysymykseen annetuista vastauksista ilmenee, että SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa ainoastaan ulkomaisten osinkojen osalta jätetään ottamatta huomioon jaetuista voitoista jo maksettu yhteisövero.

72 Kuten edellä 62 kohdasta ilmenee, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa säännöstössä maassa asuvalle yhtiölle asetettu velvollisuus maksaa yhteisöveroennakkoa sen jakaessa ulkomaisista osingoista peräisin olevaa voittoa on oikeutettu vain, jos mainittu veroennakko vastaa määrää, jolla on tarkoitus kompensoida ulkomaisten osinkojen perustana oleviin voittoihin sovellettu, maassa asuvan yhtiön voittoihin sovellettua nimellisverokantaa alhaisempi nimellisverokanta.

73 Tämän suhteen merkitystä ei ole sillä, onko ulkomailla asuva yhtiö, joka maksaa osinkoa maassa asuvalle emoyhtiölleen, itse verovelvollinen yhteisöverotuksessa, kunhan jaetusta voitosta on kannettu yhteisövero.

74 Edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa toiseen ja neljänteen kysymykseen annettuihin vastauksiin ei näin ollen ole vaikutusta sillä, että jaettujen osinkojen taustalla olevasta voitosta kannettua ulkomaista yhteisöveroa ei ole tai ei ole kokonaan

maksanut ulkomailla asuva yhtiö, joka on maksanut nämä osingot maassa asuvalle yhtiölle, vaan veron on maksanut jäsenvaltiossa asuva yhtiö, joka on kyseisen osingot maksaneen yhtiön suora tai välillinen tytäryhtiö.

75 Toiseksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta konserniverotusjärjestelmästä on huomautettava, että kun osingot maksoi kyseisen järjestelmän puitteissa maassa asuva yhtiö, niistä ei ollut suoritettava yhteisöveroennakkoa eikä niitä pidetty osinkoja saavan maassa asuvan yhtiön verovapaana pääomatulona.

76 Tämä merkitsi sitä, että osingot siirrettiin konsernirakenteessa ylöspäin ilman velvollisuutta suorittaa yhteisöveroennakkoa, mutta kun viimeinen maassa asuva emoyhtiö maksoi osinkoja konsernin ulkopuolisille osakkeenomistajille, sillä ei ollut käytettävissään mitään veronhyvitystä, jonka se olisi voinut vähentää maksettavanaan olevasta yhteisöveroennakosta, ja sen oli näin ollen maksettava tämä ennakko. Yhteisöveroennakkojärjestelmää koskevat säännöt sallivat kuitenkin viimeisen emoyhtiön siirtävän kaikki sille kuuluvat yhteisöveroennakon ylijäämät maassa asuville tytäryhtiöilleen ja vähentävän ne näin konsernin kokonaisverorasituksesta (ks. yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok., s. I-1727, 21–25 kohta).

77 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan konserniverojärjestelmää koskeva kansallinen säännöstö on SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan mukainen, koska maassa asuva yhtiö, joka saa osinkoja ulkomailla asuvalta yhtiöltä, on vapautettu yhteisöveroennakosta. Koska tämän maassa asuvan yhtiön ei ole maksettava mainittua ennakkoa, järjestelmä ei johda taloudelliseen kaksinkertaiseen verotukseen.

78 Tämän suhteen on todettava, että konserniverojärjestelmän vaikutuksesta yhteisöveroennakon maksaminen siirtyy konsernirakenteessa ylempänä oleville yhtiöille. Tällaisessa järjestelmässä erityisesti maassa asuvalla emoyhtiöllä oleva velvollisuus maksaa yhteisöveroennakko silloin, kun osinkoja maksetaan konsernin ulkopuolisille osakkeenomistajille, aiheuttaa vaaran siitä, että ulkomaisia osinkoja vastaavaan osaan jaetusta voitosta kohdistuu taloudellinen kaksinkertainen verotus.

79 Kuten pääasian kantajat ja Euroopan komissio korostavat, sen seurauksena, että konsernissa ylimpänä oleva maassa asuva emoyhtiö maksaa yhteisöveroennakon ulkomaisia osinkoja vastaavasta osasta voittoa, jaettua voittoa verotetaan toiseen kertaan yhteisöverotuksessa. Näin maksettua veroa ei voida vähentää näitä voittoja jakavan ulkomailla asuvan tytäryhtiön verotuksessa. Puhtaasti kotimaisessa tilanteessa sen sijaan maassa asuvan emoyhtiön yhteisöveroennakon ylijäämä voidaan siirtää eteenpäin ja se voidaan vähentää konsernin maassa asuvien tytäryhtiöiden yhteisöverosta.

80 Kun otetaan huomioon pääasiassa kyseessä olevan säännöstön tavoite ehkäistä taloudellista kaksinkertaista verotusta, on katsottava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen säännöstö on ristiriidassa SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan kanssa myös sikäli kuin siinä ei konserniverotusjärjestelmän puitteissa oteta huomioon ulkomaisten osinkojen osalta jaetusta voitosta jo maksettua yhteisöveroa.

81 Edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa toiseen ja neljänteen kysymykseen annetut vastaukset pätevät näin ollen myös silloin, kun yhteisöveroennakkoa ei ole maksanut maassa asuva yhtiö, joka saa osinkoa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, vaan sen on konserniverotusjärjestelmän puitteissa maksanut ensin mainitun yhtiön maassa asuva emoyhtiö.

82 Näissä olosuhteissa toiseen kysymykseen on vastattava, että edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa toiseen ja neljänteen kysymykseen annetut vastaukset pätevät myös, kun

— jaettujen osinkojen taustalla olevasta voitosta kannettua ulkomaista yhteisöveroa ei ole tai ei ole kokonaan maksanut ulkomailla asuva yhtiö, joka on maksanut nämä osingot maassa asuvalle yhtiölle, vaan veron on maksanut jäsenvaltiossa asuva yhtiö, joka on kyseisen osingot maksaneen yhtiön suora tai välillinen tytäryhtiö,

— yhteisöveroennakkoa ei ole maksanut maassa asuva yhtiö, joka on saanut osinkoa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, vaan sen on konserniverotusjärjestelmän puitteissa maksanut ensin mainitun yhtiön maassa asuva emoyhtiö.

Kolmas kysymys

83 Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että emoyhtiö, joka on konserniverotusjärjestelmän puitteissa joutunut unionin oikeuden vastaisesti maksamaan yhteisöveroennakon ulkomaisista osingoista peräisin olevasta osasta voittoaan, voi vaatia aiheettomasti kannetun veron palauttamista, vai voiko se ainoastaan esittää vahingonkorvausvaatimuksen.

84 Tässä yhteydessä on muistutettava, että oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut unionin oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, joilla tällaiset verot kielletään, ja täydentää näitä oikeuksia. Jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot (asia C-398/09, Lady & Kid ym., tuomio 6.9.2011, Kok., s. I-7375, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

85 Toiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö, jolla pyritään välttämään jaettujen voittojen taloudellista kaksinkertaista verotusta, on unionin oikeuden vastainen siltä osin kuin säännöstössä ei konserniverotusjärjestelmän puitteissa oteta muista valtioista peräisin olevien osinkojen osalta huomioon yhteisöveroa, joka on jo maksettu voitosta, josta mainitut osingot jaetaan.

86 Kuten edellä 62–72 kohdasta ilmenee, maassa asuvalle yhtiölle asetettu velvollisuus maksaa yhteisöveroennakkoa sen jakaessa ulkomaisista osingoista peräisin olevaa voittoa on oikeutettu ainoastaan siltä osin kuin tämä veroennakko vastaa määrää, jolla on tarkoitus kompensoida ulkomaisten osinkojen perustana oleviin voittoihin sovellettu, maassa asuvan yhtiön voittoihin sovellettua nimellisverokantaa alhaisempi nimellisverokanta.

87 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että jäsenvaltiossa asuva emoyhtiö, joka on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen konserniverotusjärjestelmän puitteissa joutunut unionin oikeuden vastaisesti maksamaan yhteisöveroennakon ulkomaisista osingoista peräisin olevasta osasta voittoaan, voi vaatia tämän aiheettomasti kannetun veron palauttamista siltä osin kuin veroennakko on suurempi kuin se yhteisöveron lisämäärä, joka kyseessä olevalla jäsenvaltiolla oli oikeus kantaa kompensoidakseen ulkomaisten osinkojen perustana oleviin voittoihin sovelletun, maassa asuvan yhtiön voittoihin sovellettua nimellisverokantaa alhaisemman nimellisverokannan.

Neljäs kysymys

88 Neljännellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että jäsenvaltiossa asuva yhtiö, jolla on kolmannessa maassa asuvasta yhtiöstä omistusosuus, jonka perusteella sillä on selvä vaikutusvalta tämän yhtiön päätöksiin ja mahdollisuus määrätä sen toiminnasta, voi vedota SEUT 63 artiklaan kyseenalaistaakseen sen, onko mainitun jäsenvaltion lainsäädäntö, joka koskee ulkomaisten osinkojen verokohtelua ja jota ei sovelleta ainoastaan tilanteisiin, joissa emoyhtiö käyttää ratkaisevaa vaikutusvaltaa osinkoja jakavassa yhtiössä, unionin oikeuden mukainen.

89 Tässä yhteydessä on huomattava, että osinkojen verokohtelu voi kuulua sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan SEUT 63 artiklan soveltamisalaan (em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 33 kohta ja em. asia Accor, tuomion 30 kohta).

90 Sen määrittämisestä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman liikkumisvapauden soveltamisalaan, tähän mennessä hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. vastaavasti asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok., s. I-7995, 31–33 kohta; asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11673, 37 ja 38 kohta; asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok., s. I-2107, 26–34 kohta; em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 34 kohta ja em. asia Accor, tuomion 31 kohta).

91 Sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan soveltamisalaan kuuluu kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan vain omistusosuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 37 kohta; asia C-81/09, Idryma Typou, tuomio 21.10.2010, Kok., s. I-10161, 47 kohta; em. asia Accor, tuomion 32 kohta ja asia C-31/11, Scheunemann, tuomio 19.7.2012, 23 kohta).

92 Sen sijaan kansallista lainsäädäntöä, jota sovelletaan omistusosuuksiin, joiden hankkimisen ainoana tarkoituksena on taloudellisen sijoituksen tekeminen ilman aikomusta vaikuttaa yhtiön liikkeenjohtoon tai määräysvallan käyttöön siinä, on tutkittava pelkästään pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta (em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 35 kohta; em. asia Accor, tuomion 32 kohta ja em. asia Scheunemann, tuomion 23 kohta).

93 Pääasiassa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä ei sovelleta ainoastaan osinkoihin, joita maassa asuva yhtiö saa sellaisen omistusosuuden perusteella, joka antaa selvän vaikutusvallan osinkoja jakavan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä tämän yhtiön toiminnasta, vaan myös osinkoihin, joita saadaan sellaisen omistusosuuden perusteella, jotka eivät anna tällaista vaikutusvaltaa. Siltä osin kuin kansallinen lainsäädäntö koskee jäsenvaltiosta peräisin olevia osinkoja, sen tarkoituksen perusteella ei voida määrittää, kuuluuko se lähinnä SEUT 49 artiklan vai SEUT 63 artiklan piiriin.

94 Tällaisissa olosuhteissa unionin tuomioistuin ottaa huomioon tapauksen tosiseikat määrittääkseen, kumman määräyksen soveltamisalaan pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva tilanne kuuluu (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 37 ja 38 kohta; asia C-284/06, Burda, tuomio 26.6.2008, Kok., s. I-4571, 71 ja 72 kohta ja asia C-311/08, SGI, tuomio 21.1.2010, Kok., s. I-487, 33–37 kohta).

95 Edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 37 kohdassa todetaan, että ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa ”koetapauksiksi” valitut tapaukset liittyvät yhtiöihin, jotka asuvat Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jotka ovat saaneet osinkoa kokonaan omistamiltaan ulkomailla asuvilta yhtiöiltä. Koska kyse oli omistusosuudesta, joka antaa omistajalleen selvän vaikutusvallan osinkoja jakavan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, mainitussa kohdassa katsottiin, että näihin ”koetapauksiin” on sovellettava sijoittautumisvapautta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä.

96 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, joka koskee kolmannesta maasta peräisin olevien osinkojen verokohtelua, on kuitenkin katsottava, että kansallisen lainsäädännön tarkoituksen tutkiminen riittää sen selvittämiseksi, kuuluuko kolmannesta maasta peräisin olevien osinkojen verokohtelu EUT-sopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisalaan.

97 Koska EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevassa luvussa ei ole yhtäkään määräystä, jossa näiden määräysten soveltamisalaa laajennettaisiin koskemaan tilanteita, joissa on kyse jäsenvaltiossa olevan yhtiön sijoittautumisesta kolmanteen maahan tai kolmannessa maassa olevan yhtiön sijoittautumisesta jäsenvaltioon (ks. em. asia Holböck, tuomion 28 kohta; asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9521, 25 kohta; em. asia Scheunemann, tuomion 33 kohta; asia

C-102/05, A ja B, määräys 10.5.2007, Kok., s. I-3871, 29 kohta ja em. asia Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, määräyksen 88 kohta), kolmannesta maasta peräisin olevien osinkojen verokohtelu ei voi kuulua SEUT 49 artiklan soveltamisalan piiriin.

98 Jos tällaisen kansallisen lainsäädännön tarkoituksesta käy ilmi, että lainsäädäntöä on tarkoitettu sovellettavaksi vain omistusosuuksiin, joiden nojalla voidaan käyttää selvää vaikutusvaltaa kyseessä olevan yhtiön päätöksiin ja päättää tämän yhtiön toiminnasta, tilanteessa ei voida vedota SEUT 49 artiklaan eikä SEUT 63 artiklaan (em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 33, 34, 101 ja 102 kohta ja asia C-492/04, Lasertec, määräys 10.5.2007, Kok., s. I-3775, 22 ja 27 kohta; ks. myös em. asia A ja B, määräyksen 4 ja 25–28 kohta).

99 Kolmannesta maasta peräisin olevien osinkojen verokohtelua koskevaa kansallista säännöstöä, jota ei sovelleta yksinomaan tilanteisiin, joissa emoyhtiö käyttää ratkaisevaa vaikutusvaltaa osinkoja jakavaan yhtiöön, sitä vastoin on arvioitava suhteessa SEUT 63 artiklaan. Jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi täten – riippumatta siitä, kuinka suuri omistusosuus sillä on kolmanteen maahan sijoittautuneesta osinkoja jakavasta yhtiöstä – vedota tähän määräykseen riitauttaakseen kyseisen säännöstön laillisuuden (ks. vastaavasti em. asia A, tuomion 11 ja 27 kohta).

100 Koska EUT-sopimuksessa ei uloteta sijoittautumisvapautta kolmansiin maihin, on vältettävä tulkitsemasta SEUT 63 artiklan 1 kohtaa kolmansien maiden kanssa vallitsevien suhteiden osalta siten, että taloudelliset toimijat, jotka eivät kuulu sijoittautumisvapauden alueellisen soveltamisalan piiriin, voisivat hyötyä siitä. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa ei ole tätä vaaraa. Kyseessä oleva jäsenvaltion lainsäädäntö ei nimittäin koske tämän jäsenvaltion yhtiöiden markkinoillepääsyn edellytyksiä kolmannessa maassa tai kolmannen maan yhtiön markkinoillepääsyn edellytyksiä tässä jäsenvaltiossa. Lainsäädäntö koskee ainoastaan sellaisten osinkojen verokohtelua, jotka ovat peräisin osingonsaajan kolmanteen maahan sijoittautuneeseen yhtiöön tekemistä sijoituksista.

101 On vielä syytä mainita, että Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan, Ranskan ja Alankomaiden hallitusten ehdottama tulkinta, jonka mukaan se, mitä vapautta kolmannesta maasta peräisin olevien osinkojen verokohteluun sovelletaan, riippuu pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tarkoituksen lisäksi myös pääasian erityisolosuhteista, johtaisi SEUT 64 artiklan 1 kohdan vastaisiin vaikutuksiin.

102 Viimeksi mainitusta määräyksestä nimittäin ilmenee, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevassa SEUT 63 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä ovat muun muassa sijoittautumista tai suoria sijoituksia merkitsevät pääomanliikkeet. Näillä viimeksi mainituilla käsitteillä tarkoitetaan sellaista yrityksen osakkeiden hankintaa, jonka perusteella on tosiasiallisesti mahdollista osallistua yhtiön hallintoon tai määräysvallan käyttöön siinä (ks. em. asia Glaxo Welcome, tuomion 40 kohta ja em. asia Idryma Typou, tuomion 48 kohta).

103 Oikeuskäytännön mukaan pääomanliikkeiden, joihin liittyy SEUT 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sijoittautumista tai suoria sijoituksia, rajoituksiksi voidaan katsoa sekä kansalliset säännökset, joilla, kun niitä sovelletaan pääomanliikkeisiin kolmansiin maihin tai kolmansista maista, rajoitetaan sijoittautumista tai sijoituksia, että säännökset, joilla rajoitetaan sijoittautumisesta tai sijoituksista seuraavaa osinkojen maksamista (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 183 kohta ja em. asia Holböck, tuomion 36 kohta).

104 Edellä esitetyn perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että jäsenvaltiossa asuva yhtiö, jolla on kolmannessa maassa asuvasta yhtiöstä omistusosuus, jonka perusteella sillä on selvä vaikutusvalta tämän yhtiön päätöksiin ja mahdollisuus määrätä sen toiminnasta, voi vedota SEUT 63 artiklaan kyseenalaistaakseen sen, onko tuon määräyksen kanssa yhteensoveltuva jäsenvaltion lainsäädäntö, joka koskee tuosta kolmannesta maasta peräisin olevien osinkojen verokohtelua ja jota ei sovelleta ainoastaan tilanteisiin, joissa emoyhtiö käyttää ratkaisevaa vaikutusvaltaa osinkoja jakavassa yhtiössä.

Viides kysymys

105 Viidennellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, päteekö edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa kolmanteen kysymykseen annettu vastaus myös tilanteissa, joissa muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet tytäryhtiöt, joille yhteisöveroennakkoa ei ole voitu siirtää, eivät ole verovelvollisia emoyhtiön jäsenvaltiossa.

106 On muistutettava, että edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa todettiin vastauksena kansallisen tuomioistuimen esittämään kolmanteen kysymykseen, että SEUT 49 artiklan kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan maassa asuva yhtiö voi siirtää maassa asuville tytäryhtiöilleen yhteisöveroennakon määrän, jota se ei voi vähentää yhteisöverosta, joka sen on maksettava tietyn tilikauden tai aikaisempien tilikausien taikka myöhempien tilikausien osalta, jotta nämä tytäryhtiöt voivat vähentää kyseisen ennakkoon maksetun veron määrän yhteisöverosta, jonka ne ovat velvollisia maksamaan, mutta jonka mukaan maassa asuva yhtiö ei voi siirtää tällaista määrää ulkomailla asuville tytäryhtiöilleen siinä tapauksessa, että näiltä tytäryhtiöiltä kannetaan veroa kyseisessä jäsenvaltiossa niiden siellä toteuttamista voitoista.

107 Pääasian kantajien mukaan tämä vastaus pätee myös, jos ulkomailla asuvien tytäryhtiöiden, joille tällaista yhteisöveroennakon ylijäämää ei voida siirtää, voittoja ei veroteta emoyhtiön jäsenvaltiossa vaan muissa jäsenvaltioissa. Pääasian kantajat katsovat, että yhteisöveroennakon ylijäämän siirtomekanismin rajoittaminen Yhdistyneessä kuningaskunnassa verotettaviin tytäryhtiöihin olisi pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tavoitteiden vastaista. Pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa järjestelmässä olisi niiden mukaan tullut säätää mahdollisuudesta luoda vastaavuus emoyhtiön maksaman yhteisöveroennakon ja osinkoja jakavan tytäryhtiön ulkomaisen yhteisöveron välillä, ja järjestelmän olisi tullut sallia yhteisöveroennakon ylijäämän palauttaminen konserniin kuuluvien yhtiöiden ketjuverotuksen välttämiseksi.

108 Kuten komissio korostaa, tämän suhteen on erotettava toisistaan yhteisöveroennakko, jonka jäsenvaltio on perinyt laittomasti EUT-sopimuksessa vahvistettujen vapauksien vastaisesti, ja yhteisöveroennakko, joka – kuten tämän tuomion 62 ja 72 kohdasta ilmenee – voitiin laillisesti periä ulkomaisia osinkoja saaneelta maassa asuvalta yhtiöltä, koska ennakko vastasi maksettavana olevan yhteisöveron lisämäärää, jolla on tarkoitus kompensoida ulkomaisten osinkojen perustana oleviin voittoihin sovellettu, maassa asuvan yhtiön voittoihin sovellettua nimellisverokantaa alhaisempi nimellisverokanta.

109 Nyt esillä olevassa asiassa esitettyyn kolmanteen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, että laittomasti peritty yhteisöveroennakko on palautettava.

110 Siitä yhteisöveroennakosta, joka vastaa maksettavana olevan yhteisöveron lisämäärää, joka jäsenvaltiolla oli oikeus kantaa, on sitä vastoin muistutettava, että yhteisöveroennakko on yhteisöveron ennakkomaksu Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Oikeudella luovuttaa yhteisöveroennakon ylijäämä tytäryhtiöille taataan se, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa verotettava konserni ei maksa pelkästään yhteisöveroennakon olemassaolon vuoksi veroa enempää kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa syntyneen kokonaisverovelan määrä. Tämän oikeuden – joka siis johtaa yhteisöveroennakon ylijäämän palauttamiseen – ulottamisella ulkomailla asuviin yhtiöihin, joita ei veroteta Yhdistyneessä kuningaskunnassa, evättäisiin tosiasiallisesti mainitulta valtiolta oikeus kantaa yhteisöveron lisämäärä ulkomaisista osingoista, jotka on maksettu voitoista, joihin on kohdistunut Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettua nimellisverokantaa alhaisempi nimellisverokanta, ja vaarannettaisiin näin verotusvallan tasapainoinen jakaantuminen jäsenvaltioiden välillä (ks. vastaavasti asia C-262/09, Meilicke ym., tuomio 30.6.2011, Kok., s. I-5669, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

111 Viidenteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa kolmanteen kysymykseen annettu vastaus ei päde tilanteissa, joissa muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet tytäryhtiöt, joille yhteisöveroennakkoa ei ole voitu siirtää, eivät ole verovelvollisia emoyhtiön jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) SEUT 49 ja SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa sovelletaan vapautusjärjestelmää kotimaisiin osinkoihin ja hyvitysjärjestelmää ulkomaisiin osinkoihin, jos asiassa osoitetaan yhtäältä, että hyvitysjärjestelmää sovellettaessa osinkoja saavan yhtiön saama veronhyvitys vastaa sen veron määrää, joka on tosiasiallisesti maksettu voitoista, joista osingot on jaettu, ja toisaalta, että yhtiöiden voittojen tosiasiallinen verokanta kyseessä olevassa jäsenvaltiossa yleensä on säädettyä nimellistä verokantaa alhaisempi.

2) Asiassa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, 12.12.2006 annetussa tuomiossa toiseen ja neljänteen kysymykseen annetut vastaukset pätevät myös, kun

— jaettujen osinkojen taustalla olevasta voitosta kannettua ulkomaista yhteisöveroa ei ole tai ei ole kokonaan maksanut ulkomailla asuva yhtiö, joka on maksanut nämä osingot maassa asuvalle yhtiölle, vaan veron on maksanut jäsenvaltiossa asuva yhtiö, joka on kyseisen osingot maksaneen yhtiön suora tai välillinen tytäryhtiö,

— yhteisöveroennakkoa ei ole maksanut maassa asuva yhtiö, joka on saanut osinkoa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, vaan sen on konserniverotusjärjestelmän puitteissa maksanut ensin mainitun yhtiön maassa asuva emoyhtiö.

3) Unionin oikeutta on tulkittava siten, että jäsenvaltiossa asuva emoyhtiö, joka on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen konserniverotusjärjestelmän puitteissa joutunut unionin oikeuden vastaisesti maksamaan yhteisöveroennakon ulkomaisista osingoista peräisin olevasta osasta voittoaan, voi vaatia tämän aiheettomasti kannetun veron palauttamista siltä osin kuin veroennakko on suurempi kuin se yhteisöveron lisämäärä, joka kyseessä olevalla jäsenvaltiolla oli oikeus kantaa kompensoidakseen ulkomaisten osinkojen perustana oleviin voittoihin sovelletun, maassa asuvan yhtiön voittoihin sovellettua nimellisverokantaa alhaisemman nimellisverokannan.

4) Unionin oikeutta on tulkittava siten, että jäsenvaltiossa asuva yhtiö, jolla on kolmannessa maassa asuvasta yhtiöstä omistusosuus, jonka perusteella sillä on selvä vaikutusvalta tämän yhtiön päätöksiin ja mahdollisuus määrätä sen toiminnasta, voi vedota SEUT 63 artiklaan kyseenalaistaakseen sen, onko tuon määräyksen kanssa yhteensoveltuva jäsenvaltion lainsäädäntö, joka koskee tuosta kolmannesta maasta peräisin olevien osinkojen verokohtelua ja jota ei sovelleta ainoastaan tilanteisiin, joissa emoyhtiö käyttää ratkaisevaa vaikutusvaltaa osinkoja jakavassa yhtiössä.

5) Edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa kolmanteen kysymykseen annettu vastaus ei päde tilanteissa, joissa muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet tytäryhtiöt, joille yhteisöveroennakkoa ei ole voitu siirtää, eivät ole verovelvollisia emoyhtiön jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset