YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

12 päivänä joulukuuta 2006 *

Asiassa C-374/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 25.8.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 30.8.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

vastaan

Commissioners of Inland Revenue,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (esittelevä tuomari), R. Schintgen ja J. Klučka sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič, J. Malenovský ja U. Lõhmus,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.11.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, edustajinaan G. Aaronson ja D. Milne, QC, sekä barrister P. Farmer ja barrister D. Cavender,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään E. O'Neill ja C. Gibbs, avustajinaan G. Barling, QC, sekä barrister D. Ewart ja barrister J. Stratford,

– Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja U. Forsthoff,

– Ranskan hallitus, asiamiehenään J. C. Gracia,

– Irlanti, asiamiehenään D. J. O'Hagan, avustajinaan A. M. Collins, SC, ja G. Clohessy, BL,

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

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja M. De Grave,

– Suomen hallitus, asiamiehenään A. Guimaraes-Purokoski,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.2.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 43, EY 56, EY 57 ja EY 58 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina on tiettyjä konserneja ja Commissioners of Inland Revenue (Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomainen) ja jossa on kyse siitä, että Commissioners of Inland Revenue kieltäytyi myöntämästä mainittuihin konserneihin kuuluville, verotuksen kannalta ulkomailla asuville yhtiöille yhtiöveron hyvitystä Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvien yhtiöiden niille jakamasta osingosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6) 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos emoyhtiölle tytäryhtiönsä osakkaana jaetaan voittoa muutoin kuin tämän selvitystilaan joutumisen yhteydessä, emoyhtiön sijaintivaltion on:

– joko oltava verottamatta tätä voittoa,

– tai verotettava voittoa mutta samalla valtuutettava tämä yhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus, ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio 5 artiklan poikkeussäännöksiä soveltaen on kantanut [lähdeverona], vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa."

Kansallinen lainsäädäntö

4 Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevan verolainsäädännön mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön tilikauden aikana saamasta voitosta kannetaan yhtiövero mainitussa jäsenvaltiossa.

5 Vuodesta 1973 lähtien Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta on soveltanut osittaista yhtiöveron hyvitysjärjestelmää, jonka mukaan silloin, kun kyseisessä valtiossa asuva yhtiö jakaa voittoja, kyseisen yhtiön osakkeenomistajille hyvitetään osa tämän yhtiön suorittamasta yhtiöverosta taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Tämä järjestelmä perustui 6.4.1999 saakka yhtäältä siihen, että voittoa jakava yhtiö maksoi yhtiöveroennakkoa, ja toisaalta siihen, että osinkoa saaville osakkeenomistajille myönnettiin yhtiöveroennakon hyvitys.

Yhtiöveroennakon maksaminen

6 Vuoden 1988 tulo- ja yhtiöverolain (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 yhtiöveroennakkoa (advance corporation tax) jaetun voiton määrästä tai arvosta.

7 Yhtiöllä on oikeus vähentää tietyn tilikauden aikana toteutetun voitonjaon yhteydessä maksettu yhtiöveroennakko tiettyyn rajaan asti yhtiöverosta (mainstream corporation tax), joka tämän yhtiön on maksettava kyseisen tilikauden osalta. Jos yhtiön maksettavaksi tuleva yhtiövero ei ole riittävän suuri, jotta yhtiöveroennakko voitaisiin vähentää kokonaisuudessaan, yhtiöveroennakon ylijäämä voidaan siirtää joko aiemmalle tai myöhemmälle tilikaudelle taikka tämän yhtiön tytäryhtiöille, jotka voivat vähentää sen omasta yhtiöverostaan. Yhtiöveroennakon ylijäämä voidaan siirtää ainoastaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuville tytäryhtiöille.

8 Brittiläinen konserni voi valita myös konserniverotuksen, jossa tähän konserniin kuuluvilla yhtiöillä on mahdollisuus lykätä yhtiöveroennakon maksamista siihen saakka, kun mainitun konsernin emoyhtiö jakaa osinkoa. Esillä oleva asia ei koske konserniverotusta, josta oli kyse yhdistetyissä asioissa C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., 8.3.2001 annetussa tuomiossa (Kok. 2001, s. I-1727).

Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuville osakkeenomistajille myönnettävä yhtiöveron hyvitys

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

10 Lisäksi ICTA:n 231 §:n 1 momentin mukaan siitä, että kotimainen yhtiö jakaa toiselle kotimaiselle yhtiölle osinkoa, josta ensin mainittu maksaa yhtiöveroennakon, seuraa, että tälle jälkimäiselle yhtiölle myönnetään veronhyvitys, joka vastaa ensin mainitun yhtiön maksaman yhtiöveroennakon osuutta. ICTA:n 238 §:n 1 momentissa säädetään, että osingon ja tämän veronhyvityksen yhteissumma on saajayhtiölle verovapaata pääomatuloa (franked investment income).

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 yhtiöveroennakon yhtiöveroennakosta, joka sen on itse maksettava, kun se jakaa osinkoa omille osakkeenomistajilleen, joten kyseinen yhtiö maksaa yhtiöveroennakkoa ainoastaan yli menevältä osalta.

12 ICTA:n taulukon F mukaan luonnollinen henkilö, joka asuu Yhdistyneessä kuningaskunnassa, on velvollinen maksamaan tuloveroa osingosta, jonka se saa yhtiöltä, joka asuu kyseisessä jäsenvaltiossa. Hänellä on kuitenkin oikeus veronhyvitykseen, joka vastaa kyseisen yhtiön maksaman yhtiöveroennakon osuutta. Tämä veronhyvitys voidaan vähentää osinkoon liittyvästä tuloverosta, jonka kyseinen henkilö on velvollinen maksamaan, tai se voidaan maksaa käteisenä, jos hyvityksen määrä ylittää tämän henkilön veron määrän.

13 Näiden säännösten vaikutuksesta Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvien yhtiöiden voitonjaosta kannetaan veroa kertaalleen yhtiöiltä ja lisäksi lopulliselta osakkeenomistajalta ainoastaan siltä osin kuin kyseisen osakkeenomistajan tulovero ylittää sen yhtiöveron hyvityksen määrän, johon tällä osakkeenomistajalla on oikeus.

Ulkomailla asuvien osakkeenomistajien tilanne

14 Yhtiö, joka ei verotuksen kannalta asu Yhdistyneessä kuningaskunnassa, on velvollinen suorittamaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa tuloveroa lähtökohtaisesti ainoastaan tuloista, joiden lähde on kyseisessä jäsenvaltiossa ja joihin kuuluvat mainitussa jäsenvaltiossa asuvan yhtiön sille maksamat osingot. ICTA:n 233 §:n 1 momentin mukaan kuitenkin silloin, kun ulkomailla asuva yhtiö ei saa yhtiöveron hyvitystä Yhdistyneessä kuningaskunnassa, se ei ole velvollinen suorittamaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa tuloveroa mainituista osingoista.

15 Sitä vastoin silloin, kun Yhdistyneen kuningaskunnan tekemän kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen (jäljempänä verosopimus) mukaan ulkomailla asuvalla yhtiöllä on tässä jäsenvaltiossa oikeus täyteen tai osittaiseen yhtiöveron hyvitykseen, se on velvollinen suorittamaan tässä samassa valtiossa tuloveroa osingosta, jonka se saa siellä asuvalta yhtiöltä.

16 Samoin luonnollinen henkilö, joka ei asu Yhdistyneessä kuningaskunnassa, on lähtökohtaisesti velvollinen suorittamaan tuloveroa tässä jäsenvaltiossa sellaisen osingon osalta, jonka lähde on siellä, mutta siltä osin kuin kansallisen lainsäädännön tai verosopimuksen nojalla kyseinen henkilö ei saa tässä samassa valtiossa yhtiöveron hyvitystä, hän ei ole velvollinen suorittamaan tästä osingosta tuloveroa mainitussa valtiossa.

17 Vaikka Yhdistynyt kuningaskunta yleensä varaa itselleen muiden jäsenvaltioiden tai kolmansien maiden kanssa tekemissään verosopimuksissa oikeuden verottaa osinkoja, joita Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvat maksavat ulkomailla asuville, näihin verosopimuksiin sisältyy usein rajoituksia, jotka koskevat verokantaa, jota Yhdistynyt kuningaskunta voi soveltaa. Tämä enimmäisverokanta voi vaihdella olosuhteiden mukaan ja erityisesti sen mukaan, myönnetäänkö verosopimuksessa osakkeenomistajalle täysi vai osittainen yhtiöveron hyvitys.

18 Tietyissä Yhdistyneen kuningaskunnan tekemissä verosopimuksissa ei myönnetä oikeutta yhtiöveron hyvitykseen toisessa verosopimusvaltiossa asuville yhtiöille, kun ne saavat osinkoa Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalta yhtiöltä. Asia on näin muun muassa Saksan liittotasavallan ja Japanin kanssa tehdyissä verosopimuksissa.

19 Toisissa verosopimuksissa määrätään tietyin edellytyksin myönnettävästä yhtiöveron hyvityksestä. Siten Alankomaiden kuningaskunnan kanssa tehdyssä verosopimuksessa määrätty yhtiöveron hyvitys myönnetään täytenä kyseisessä jäsenvaltiossa asuville osakkeenomistajille, jotka pitävät hallussaan alle 10:tä prosenttia voittoa jakavan yhtiön äänivallasta, ja osittaisena, kun osakkeenomistajat pitävät hallussaan 10:tä prosenttia tai sitä suurempaa osuutta mainitusta äänivallasta.

20 Alankomaiden kuningaskunnan kanssa tehtyyn verosopimukseen sisältyy lisäksi niin sanottu etuja rajoittava lauseke (limitation of benefits -lauseke), jonka mukaan

kyseisessä verosopimuksessa määrätty oikeus yhtiöveron hyvitykseen menetetään, kun itse osakkeenomistajana olevan toisessa sopimusvaltiossa asuvan yhtiön omistaa yhtiö, joka on sijoittautunut sellaiseen valtioon, jonka kanssa Yhdistynyt kuningaskunta on tehnyt verosopimuksen, jossa ei myönnetä oikeutta yhtiöveron hyvitykseen yhtiöille, jotka saavat osinkoa Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalta yhtiöltä.

21 On täsmennettävä, että näitä Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevan lainsäädännön säännöksiä muutettiin merkittävästi Finance Act 1998 -nimisellä lailla (vuoden 1998 vero- ja talousarviolaki), jota sovelletaan osingonjakoihin, jotka on toteutettu 6.4.1999 alkaen. Edellä kuvatut oikeussäännöt olivat voimassa ennen kyseistä päivämäärää.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

22 Pääasiassa on kyse yhtiöveroennakkoa koskevasta ryhmäkanteesta (group litigation), jossa Commissioners of Inland Revenueta vastaan on esitetty korvaus- ja/tai palautusvaatimuksia High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionissa yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antaman tuomion jälkeen.

23 Kyseisessä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin ratkaisi tämän saman kansallisen tuomioistuimen esittämät ennakkoratkaisukysymykset, ja se totesi vastauksena ensimmäiseen kysymykseen, että jäsenvaltion sellainen verolainsäädäntö, jossa myönnetään yhtiölle, jonka kotipaikka on tässä valtiossa, mahdollisuus hyötyä verotusjärjestelmästä, jossa se voi jakaa osinkoja emoyhtiölleen olematta velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa silloin, kun myös emoyhtiön kotipaikka on tässä valtiossa, ja evätään tämä etu silloin, kun emoyhtiön kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, on EY 43 artiklan vastainen.

24 Yhteisöjen tuomioistuin totesi tässä samassa tapauksessa esitettyyn toiseen kysymykseen antamassaan vastauksessa, että kun tytäryhtiöllä, jonka kotipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, on velvollisuus maksaa yhtiöveroennakkoa sellaiselle emoyhtiölle jakamistaan osingoista, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaikka samanlaisissa olosuhteissa sellaiset tytäryhtiöt, joiden emoyhtiön kotipaikka on ensiksi mainitussa valtiossa, ovat voineet valita verotusjärjestelmän, jonka nojalla ne voivat vapautua tästä velvollisuudesta, EY 43 artiklassa edellytetään, että maassa asuvilla tytäryhtiöillä ja niiden ulkomailla asuvilla emoyhtiöillä on käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jotta ne voivat saada palautuksen tai vahingonkorvauksen siitä taloudellisesta menetyksestä, jonka ne ovat kärsineet ja josta asianomaisen jäsenvaltion viranomaiset ovat hyötyneet sen takia, että tytäryhtiöt ovat maksaneet veron ennakolta.

25 Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa nyt vireillä olevaan yhtiöveroennakkoa koskevaan ryhmäkanteeseen sisältyy neljä luokkaa, joissa on yksilöity niitä yhdistävät tekijät. Kun ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin teki päätöksensä, mainitun ryhmäkanteen luokan IV muodosti 28 vaatimusta, joita olivat esittäneet konsernit, joista jokaiseen kuuluu ainakin yksi ulkomainen yhtiö; vaatimuksissa riitautetaan se, että Commissioners of Inland Revenue on evännyt tällaiselta ulkomaiselta yhtiöltä yhtiöveroennakon hyvityksen, kun kyseinen yhtiö on saanut osinkoa brittiläiseltä yhtiöltä.

26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esillä olevaa ennakkoratkaisupyyntöä varten "koetapauksiksi" valitsemat neljä tapausta koskevat vaatimuksia, joita ovat esittäneet sekä brittiläiset yhtiöt että ulkomaiset yhtiöt, jotka kuuluvat brittiläisten yhtiöiden kanssa samaan konserniin ja jotka ovat saaneet näiltä brittiläisiltä yhtiöiltä osinkoja (jäljempänä pääasian kantajat). Kyse on osingoista, joita on maksettu vuosina 1974–1998 yhtiöille, joiden kotipaikka on Italiassa (Pirelli-konsernin tapaus), Ranskassa (Essilor-konsernin tapaus) ja Alankomaissa (BMW-konsernin ja Sony-konsernin tapaukset).

27 Pirelli-konsernin tapauksessa ulkomaisella yhtiöllä on vähintään 10 prosentin vähemmistöosuus brittiläisestä yhtiöstä, kun taas muut tapaukset koskevat

ulkomaisia emoyhtiöitä, joiden brittiläiset tytäryhtiöt ovat sataprosenttisesti niiden määräysvallassa. Alankomaissa asuvista kahdesta emoyhtiöstä ensimmäisen omistaa kokonaisuudessaan yhtiö, joka asuu Saksassa, kun taas toisen omistaa yhtiö, joka asuu Japanissa.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että nämä vaatimukset koskevat kysymyksiä, jotka esitettiin yhteisöjen tuomioistuimelle jo tapauksessa, joka johti tuomion antamiseen edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym., mutta joihin yhteisöjen tuomioistuimen ei ollut tarpeen vastata, kun otettiin huomioon sen ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen antamat vastaukset. Kyseisissä yhdistetyissä asioissa yhtiöveroennakon hyvityksen myöntämistä pidettiin ainoastaan vaihtoehtona yhtiöveroennakon palauttamiselle tai yhtiöveroennakon maksamisesta aiheutuneiden tappioiden korvaamiselle, kun taas ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa esitetyt vaatimukset koskevat suoraan yhtiöveron hyvityksen myöntämistä.

29 Näissä olosuhteissa High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko EY 43 artiklan tai EY 56 artiklan (tai niitä aiemmin vastanneiden määräysten) vastaista (kun otetaan huomioon EY 57 ja EY 58 artikla), että

a) jäsenvaltio A (kuten Yhdistynyt kuningaskunta)

i) antaa ja pitää voimassa lainsäädäntöä, jossa myönnetään oikeus täyteen yhtiöveron hyvitykseen osingoista, joita jäsenvaltiossa A asuvat yhtiöt maksavat niiden osakkeita omistaville jäsenvaltiossa A asuville yksityishenkilöille (jäljempänä asian kannalta merkitykselliset osingot);

ii) soveltaa tiettyjen muiden jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden kanssa tehtyihin kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeviin sopimuksiin sisältyvää määräystä, jolla myönnetään oikeus täyteen yhtiöveron hyvitykseen (joka vähennetään verosta sopimusten mukaisesti) asian kannalta merkityksellisistä osingoista osakkeita omistaville yksityishenkilöille, jotka asuvat kyseisissä muissa jäsenvaltioissa tai kolmansissa maissa;

mutta ei myönnä oikeutta minkäänlaiseen (täyteen tai osittaiseen) yhtiöveron hyvitykseen asian kannalta merkityksellisistä osingoista, jotka jäsenvaltiossa A (kuten Yhdistyneessä kuningaskunnassa) asuva tytäryhtiö maksaa jäsenvaltiossa B (kuten Saksassa) asuvalle emoyhtiölleen, joko kotimaisten säännösten tai kyseisten valtioiden välillä tehdyn kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen määräysten nojalla;

b) jäsenvaltio A (kuten Yhdistynyt kuningaskunta) soveltaa voimassa olevaan kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan sopimukseen sisältyvää määräystä, jolla myönnetään oikeus osittaiseen yhtiöveron hyvitykseen asian kannalta merkityksellisistä osingoista jäsenvaltiossa C (kuten Alankomaissa) asuvalle emoyhtiölle, mutta ei myönnä tällaista oikeutta jäsenvaltiossa B (kuten Saksan liittotasavallassa) asuvalle emoyhtiölle, koska jäsenvaltion A ja jäsenvaltion B välillä tehtyyn kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan sopimukseen ei sisälly määräyksiä osittaisesta yhtiöveron hyvityksestä;

c) jäsenvaltio A (kuten Yhdistynyt kuningaskunta) ei myönnä oikeutta osittaiseen yhtiöveron hyvitykseen asian kannalta merkityksellisistä osingoista jäsenvaltiossa C (kuten Alankomaissa) asuvalle yhtiölle, jossa määräysvaltaa käyttää jäsenvaltiossa B (kuten Saksassa) asuva yhtiö, soveltaessaan kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten määräyksiä, joiden nojalla tämä oikeus myönnetään

i) jäsenvaltiossa C asuville yhtiöille, joissa määräysvaltaa käyttävät henkilöt asuvat jäsenvaltiossa C;

ii) jäsenvaltiossa C asuville yhtiöille, joissa määräysvaltaa käyttävät henkilöt asuvat jäsenvaltiossa D (kuten Italiassa), jos jäsenvaltion A ja jäsenvaltion D välillä tehtyyn kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan sopimukseen sisältyy määräys, jolla myönnetään oikeus osittaiseen yhtiöveron hyvitykseen asian kannalta merkityksellisistä osingoista;

iii) jäsenvaltiossa D asuville yhtiöille riippumatta siitä, kuka niissä käyttää määräysvaltaa?

d) Vaikuttaako ennakkoratkaisukysymykseen 1 c annettavaan vastaukseen se, että jäsenvaltiossa C asuvassa yhtiössä määräysvaltaa käyttävä yhtiö ei asu jäsenvaltiossa B vaan kolmannessa maassa?

2) Jos ennakkoratkaisukysymyksiin 1 a–1 c tai johonkin niistä vastataan myöntävästi, mitä periaatteita yhteisön oikeudessa on kyseisen kaltaisissa tilanteissa käytettävissä olevista yhteisön oikeuteen perustuvista oikeuksista ja oikeussuojakeinoista? Erityisesti kysytään seuraavaa:

a) Onko jäsenvaltiolla A velvollisuus maksaa

i) täysi yhtiöveron hyvitys tai sitä vastaava summa; tai

ii) osittainen yhtiöveron hyvitys tai sitä vastaava summa; tai

iii) täysi tai osittainen yhtiöveron hyvitys tai sitä vastaava summa,

– josta vähennetään kaikki muut tuloverot, jotka on peritty tai jotka olisi peritty, jos kyseinen kantaja olisi ollut oikeutettu yhtiöveron hyvitykseen

– josta nämä verot vähennetään jollakin muulla perusteella?

b) Suoritetaanko tällainen maksu

i) kyseessä olevalle jäsenvaltiossa B tai jäsenvaltiossa C asuvalle emoyhtiölle; vai

ii) kyseessä olevalle jäsenvaltiossa A asuvalle tytäryhtiölle?

c) Onko oikeus tällaiseen maksuun

i) oikeus aiheettomasti perittyjen summien palautukseen, joten takaisinmaksu seuraa EY 43 ja/tai EY 56 artiklassa annetusta oikeudesta ja täydentää sitä, ja/tai

ii) oikeus vahingonkorvauksiin, joten yhdistetyissä asioissa C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du Pêcheur ja Factortame, 5.3.1996 annetussa tuomiossa (Kok. 1996, s. I-1029) vahingonkorvauksille asetettujen edellytysten on täytyttävä; ja/tai

iii) oikeus perusteettomasti evätyn edun saamiseen, ja jos on,

– seuraako tämä oikeus EY 43 artiklassa ja/tai EY 56 artiklassa annetusta oikeudesta ja täydentääkö se sitä, ja

– onko [edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame] annetussa tuomiossa vahingonkorvauksille asetettujen edellytysten täytyttävä, tai

– onko joidenkin muiden edellytysten täytyttävä?

d) Vaikuttaako edellä mainittuun ennakkoratkaisukysymykseen 2 c annettavaan vastaukseen se, luokitellaanko vaatimukset jäsenvaltion A kansallisen lainsäädännön nojalla palautusvaatimuksiksi vai luokitellaanko ne tai onko ne luokiteltava vahingonkorvausvaatimuksiksi?

e) Onko vaatimuksen esittävän yhtiön palautuksen saadakseen osoitettava, että se tai sen emoyhtiö olisivat vaatineet yhtiöveron hyvitystä (joko täyttä tai osittaista), jos niiden tiedossa olisi ollut, että niillä oli tähän yhteisön oikeuden nojalla oikeus?

f) Vaikuttaako ennakkoratkaisukysymykseen 2 a annettavaan vastaukseen se, että yhteisöjen tuomioistuimen [em. yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym.] antaman tuomion mukaan kyseessä olevalle jäsenvaltiossa A asuvalle tytäryhtiölle on saatettu palauttaa yhtiöveroennakko, joka koskee kyseessä olevalle jäsenvaltiossa B tai jäsenvaltiossa C asuvalle emoyhtiölle maksettuja osinkoja, tai se, että kyseinen tytäryhtiö saattaa lähtökohtaisesti olla oikeutettu kyseisen yhtiöveroennakon palautukseen?

g) Millaisia ohjeita yhteisöjen tuomioistuin katsoo tarpeelliseksi antaa käsiteltävänä olevien tapauksien yhteydessä siitä, mitä seikkoja kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon määritellessään, onko kyse [em. yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame] annetussa tuomiossa tarkoitetusta riittävän ilmeisestä rikkomisesta, ja määrittäessään erityisesti sitä, onko rikkominen anteeksiannettava, kun otetaan huomioon merkityksellisten yhteisön oikeuden säännösten ja määräysten tulkintaa koskeva tämänhetkinen oikeuskäytäntö?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäisen kysymyksen a kohta

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisen kysymyksensä a kohdassa, onko EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan tilanteessa, jossa tässä jäsenvaltiossa asuva yhtiö jakaa osinkoa, mainitun osingon saajana oleville lopullisille osakkeenomistajille myönnetään täysi yhtiöveron hyvitys, kun nämä lopulliset osakkeenomistajat asuvat tässä jäsenvaltiossa tai sellaisessa toisessa valtiossa, jonka kanssa tämä ensimmäinen valtio on tehnyt verosopimuksen, jossa määrätään tällaisesta yhtiöveron hyvityksestä, mutta jonka mukaan täyttä tai osittaista yhtiöveron hyvitystä ei myönnetä tällaista osinkoa saaville, tietyissä muissa jäsenvaltioissa asuville yhtiöille.

31 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei esitä yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavaksi ongelmaa, jossa on kyse yhtäältä maassa asuvien tai ulkomailla asuvien lopullisten osakkeenomistajien, jotka saavat osinkoja maassa asuvalta yhtiöltä, ja toisaalta tällaisia osinkoja saavien ulkomailla asuvien yhtiöiden erilaisesta kohtelusta, vaan kyseinen tuomioistuin pyytää pikemminkin yhteisön oikeuden tulkintaa, jonka perusteella se voi arvioida, onko yhteisön oikeuden kanssa sopusoinnussa se, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa kohdellaan eri tavalla yhtäältä maassa asuvaa yhtiötä, joka saa yhtiöveron hyvityksen saadessaan osinkoa toiselta maassa asuvalta yhtiöltä ja jonka maassa asuvat lopulliset osakkeenomistajat saavat myös yhtiöveron hyvityksen osinkoa saadessaan, ja toisaalta ulkomailla asuvaa yhtiötä, joka ei tiettyjä verosopimusten kattamia tilanteita lukuun ottamatta saa Yhdistyneessä kuningaskunnassa yhtiöveron hyvitystä, kun se saa osinkoa maassa asuvalta yhtiöltä, ja jonka lopullisilla osakkeenomistajilla ei myöskään ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, asuivatpa he Yhdistyneessä kuningaskunnassa tai eivät.

32 Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevasta lainsäädännöstä seuraa, että vaikka maassa asuva yhtiö, joka saa osinkoa toiselta maassa asuvalta yhtiöltä, saa yhtiöveron hyvityksen, joka vastaa osinkoa jakavan yhtiön ennakkoon maksaman yhtiöveron määrää, ulkomailla asuva yhtiö, joka saa osinkoa maassa asuvalta yhtiöltä, saa sitä vastoin tämän osingonjaon yhteydessä täyden tai osittaisen yhtiöveron hyvityksen vain, jos tästä määrätään kyseisen ulkomailla asuvan yhtiön asuinvaltion ja Yhdistyneen kuningaskunnan välisessä verosopimuksessa.

33 On totta, että pääasian kantajat vetoavat yhteisöjen tuomioistuimessa esittämissään huomautuksissa myös siihen, että lopulliset osakkeenomistajat, jotka saavat osinkoa ulkomailla asuvalta yhtiöltä ja joilla ei ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, ovat epäedullisemmassa asemassa kuin lopulliset osakkeenomistajat, jotka saavat osinkoa maassa asuvalta yhtiöltä ja joilla on tämä oikeus Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevan lainsäädännön tai – ulkomailla asuvien osakkeenomistajien osalta – verosopimuksen nojalla. On kuitenkin todettava, että pääasian kantajat vetoavat epäedullisempaan kohteluun, joka kohdistuu ulkomailla asuvien yhtiöiden osakkeenomistajiin, ainoastaan tuodakseen ilmi sen, että itse mainittujen yhtiöiden sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta on rajoitettu.

34 Pääasian kantajat nimittäin väittävät, että kyseessä oleva Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö on ristiriidassa EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa, koska sillä voidaan saada ulkomailla asuvat yhtiöt luopumaan tytäryhtiöiden perustamisesta tähän jäsenvaltioon, sijoittamasta maassa asuviin yhtiöihin tai hankkimasta pääomaa mainitusta valtiosta. Kyseistä lainsäädäntöä ei kantajien mukaan voida perustella maassa asuvalta yhtiöltä osinkoa saavien maassa asuvien yhtiöiden ja tällaista osinkoa saavien ulkomailla asuvien yhtiöiden tilanteiden erilaisuudella, joka olisi asian kannalta merkityksellinen, eikä tavoitteella varmistaa kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus tai välttää jaetun voiton taloudellinen kaksinkertainen verotus.

35 Pääasian kantajien mukaan Yhdistyneen kuningaskunnan pitäisi myöntää ulkomailla asuville yhtiöille yhtiöveron hyvitys, jotta maassa asuvalta yhtiöltä osinkoa saavien ulkomailla asuvien yhtiöiden olisi mahdollista saattaa osakkeenomistajansa sellaiseen tilanteeseen, joka vastaa tällaista osinkoa saavien maassa asuvien yhtiöiden osakkeenomistajien tilannetta.

36 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. mm. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 32 kohta; em. yhdistetyt asiat Metallgesellschaft ym., tuomion 37 kohta ja asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-2107, 28 kohta).

37 Sen osalta, kuuluuko pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö sijoittautumisoikeutta koskevan EY 43 artiklan tai pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan EY 56 artiklan soveltamisalaan, on korostettava, että esitetty kysymys koskee kansallisia osinkojen verotukseen liittyviä toimenpiteitä, joiden mukaan maassa asuvalle yhtiölle, joka saa osinkoa toiselta maassa asuvalta yhtiöltä, myönnetään yhtiöveron hyvitys tämän yhtiön omistuksen laajuudesta riippumatta, kun taas tällaista osinkoa saavan ulkomailla asuvan yhtiön osalta yhtiöveron hyvityksen myöntäminen riippuu sellaisen verosopimuksen määräyksistä, jonka Yhdistynyt

kuningaskunta on mahdollisesti tehnyt ulkomailla asuvan yhtiön asuinvaltion kanssa. Tiettyjen verosopimusten, kuten Alankomaiden kanssa tehty verosopimus, mukaan yhtiöveron hyvityksen laajuus vaihtelee sen mukaan, kuinka laaja omistus osinkoa saavalla osakkeenomistajalla on osinkoa jakavassa yhtiössä.

38 Tästä seuraa, että kyseessä olevat toimenpiteet voivat kuulua sekä EY 43 artiklan että EY 56 artiklan soveltamisalaan.

39 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa "koetapauksiksi" valituista tapauksista kolme liittyy yhtiöihin, jotka asuvat Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jotka ulkomailla asuvat yhtiöt omistavat 100-prosenttisesti. Koska kyse on osuudesta, joka antaa omistajalleen selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, sovelletaan sijoittautumisvapautta koskevia EY:n perustamissopimuksen määräyksiä (asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2787, 21 ja 22 kohta; asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002, Kok. 2002, s. I-10829, 37 ja 66–68 kohta ja asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I-7995, 31 kohta).

40 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 28 ja 30 kohdassa, yhteisöjen tuomioistuimella ei sitä vastoin ole riittävästi tietoja määrittääkseen, millaisesta omistusosuudesta neljännessä "koetapauksessa" tai mainitun oikeusriidan muiden asianosaisten omistusosuuksissa on kyse. On siis mahdollista, että kyseinen oikeusriita koskee myös kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön vaikutusta osinkoihin, joita maassa asuva yhtiö maksaa ulkomailla asuville yhtiöille, jotka omistavat osuuden, joka ei anna niille selvää vaikutusvaltaa osinkoa jakavan yhtiön päätöksiin eikä mahdollisuutta määrätä yhtiön toiminnasta. Tätä lainsäädäntöä on näin ollen tarkasteltava myös perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten valossa.

41 Pääasian kantajat väittävät ennakkoratkaisukysymyksen sijoittautumisvapauteen liittyvän tarkastelun osalta ensinnäkin, että koska tiettyjä verosopimusten kattamia tapauksia lukuun ottamatta Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevassa lainsäädännössä ei myönnetä yhtiöveron hyvitystä ulkomailla asuvalle yhtiölle, joka saa osinkoa maassa asuvalta yhtiöltä, eikä sen lopullisille osakkeenomistajille, asuivatpa he maassa tai eivät, sillä rajoitetaan tällaisen ulkomailla asuvan yhtiön vapautta perustaa tytäryhtiöitä kyseiseen jäsenvaltioon. Ulkomailla asuva yhtiö on pääasian kantajien mukaan epäedullisessa asemassa maassa asuvalta yhtiöltä osinkoa saaviin maassa asuviin yhtiöihin nähden siltä osin kuin sen on lisättävä osinkojensa suuruutta – koska sen osakkeenomistajat eivät saa yhtiöveron hyvitystä – jotta sen osakkeenomistajat saisivat rahamäärän, joka vastaa rahamäärää, jonka he saisivat maassa asuvan yhtiön osakkeenomistajina.

42 Tältä osin on muistutettava, että sijoittautumisvapaus, joka EY 43 artiklassa tunnustetaan jäsenvaltioiden kansalaisille ja joka sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia, sisältää EY 48 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. mm. asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 35 kohta; asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837, 30 kohta ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 41 kohta).

43 Yhtiöiden osalta on todettava, että niiden EY 48 artiklassa tarkoitettua kotipaikkaa tarvitaan määrittelemään se yhteys, joka liittää ne tietyn valtion oikeusjärjestykseen samalla tavalla kuin kansalaisuus on osoituksena luonnollisten henkilöiden yhteydestä valtioonsa. Sen hyväksyminen, että sijoittautumisjäsenvaltio voisi pelkästään sillä perusteella, että jonkin yhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vapaasti kohdella sitä eri tavalla, tekisi EY 43 artiklan sisällyksettö-

mäksi (ks. vastaavasti asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok.1986, s. 273, Kok. Ep. VII, s. 407, 18 kohta; asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993, Kok. 1993, s. I-4017, Kok. Ep. XIV, s. I-309, 13 kohta; em. yhdistetyt asiat Metallgesellschaft ym., tuomion 42 kohta ja em. asia Marks & Spencer, tuomion 37 kohta). Sijoittautumisvapauden tarkoituksena on siten varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, siten, että yhtiöiden kotipaikkaan perustuva syrjintä kielletään (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 14 kohta ja em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 35 kohta).

44 Tässä tapauksessa ei ole riitautettu sitä, että yhtiölle, joka asuu Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joka saa osinkoa toiselta siellä asuvalta yhtiöltä, myönnetään kyseisessä jäsenvaltiossa yhtiöveron hyvitys, joka vastaa jälkimmäisen yhtiön maksaman yhtiöveroennakon osuutta, kun taas ulkomailla asuva yhtiö, joka saa osinkoa maassa asuvalta yhtiöltä, ei saa siellä tällaista etua, paitsi sellaisen verosopimuksen nojalla, jonka tämän ulkomailla asuvan yhtiön asuinvaltio ja Yhdistynyt kuningaskunta ovat mahdollisesti tehneet.

45 Samoin silloin, kun maassa asuva yhtiö jakaa vuorostaan osinkoa lopullisille osakkeenomistajilleen ja on velvollinen maksamaan tästä yhtiöveroennakon, kyseisillä osakkeenomistajilla on Yhdistyneessä kuningaskunnassa oikeus veronhyvitykseen – kun he asuvat tässä valtiossa tai kun heihin sovelletaan verosopimusta, jossa määrätään tällaisesta oikeudesta – joka voidaan vähentää tuloverosta, jonka he ovat velvollisia maksamaan, tai saada käteismaksuna, jos hyvityksen määrä ylittää tämän tuloveron määrän. Sitä vastoin silloin, kun ulkomailla asuva yhtiö maksaa osinkoa lopullisille osakkeenomistajille, nämä eivät saa tällaista veronhyvitystä.

46 Sen määrittämiseksi, onko erilainen kohtelu verotuksessa syrjivää, on kuitenkin tutkittava, ovatko asianomaiset yhtiöt kyseessä olevaan kansalliseen toimenpiteeseen nähden objektiivisesti keskenään rinnastettavissa olevissa tilanteissa. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on nimittäin erilaisten sääntöjen soveltaminen toisiinsa rinnastettavissa tapauksissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tapauksissa (ks. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 30 kohta ja asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2651, 26 kohta).

47 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, Saksan hallituksen, Irlannin, Ranskan hallituksen, Italian hallituksen ja Euroopan yhteisöjen komission mukaan maassa asuvien ja ulkomailla asuvien osakkeenomistajayhtiöiden tilanteet eivät ole keskenään rinnastettavissa sellaisen kansallisen toimenpiteen osalta, jolla maassa asuvalta yhtiöltä osinkoa saaville osakkeenomistajille myönnetään yhtiöveron hyvitys, sillä ulkomailla asuva yhtiö ei ole velvollinen maksamaan tästä osingosta veroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Mainitut hallitukset korostavat, että ulkomaisen yhtiön ei myöskään täydy maksaa yhtiöveroennakkoa, kun se jakaa voittoa omille osakkeenomistajilleen.

48 Pääasian kantajat väittävät sitä vastoin, että osinkoa saavat maassa asuvat ja ulkomailla asuvat yhtiöt ovat keskenään rinnastettavissa olevissa tilanteissa maassa asuvalta yhtiöltä saadun osingon verottamisen osalta. Pääasian kantajat myöntävät, että ulkomailla asuvan osinkoa saavan yhtiön ei täydy maksaa tästä osingosta tuloveroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa tai että kyseinen yhtiö on siellä verovelvollinen verosopimuksen nojalla mutta saa yhtiöveron hyvityksen osinkoa jakavan yhtiön maksamasta verosta, mutta ne korostavat samalla, että myös Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva osinkoja saava yhtiö on siellä vapautettu yhtiöverosta näiden osinkojen osalta.

49 Tältä osin on muistutettava, että yhtiön osakkeenomistajilleen jakamiin osinkoihin voidaan yhtäältä soveltaa ketjuverotusta, kun ensin kyseisistä osingoista peritään veroa osinkoa jakavan yhtiön voittojen verotuksessa ja sitten emoyhtiöltä voitosta kannettavana verona, ja toisaalta taloudellista kaksinkertaista verotusta, kun kyseisistä osingoista peritään veroa ensin osinkoa jakavalta yhtiöltä ja sitten lopulliselta osakkeenomistajalta tämän tuloverotuksessa.

50 Kunkin jäsenvaltion asiana on järjestää voitonjakoa koskeva verotusjärjestelmänsä yhteisön oikeutta noudattaen ja määrittää tässä yhteydessä veron määräytymisperuste ja verokanta, joita sovelletaan osinkoa jakavaan yhtiöön ja/tai osinkoa saavaan osakkeenomistajaan siltä osin kuin nämä ovat verovelvollisia kyseisessä valtiossa.

51 EY 293 artiklan mukaan jäsenvaltiot ryhtyvät keskenään tarvittaessa neuvotteluihin taatakseen kansalaistensa hyväksi kaksinkertaisen verotuksen poistamisen yhteisön alueella. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tarkistettaessa etuyhteydessä olevien yritysten liiketuloja 23.7.1990 tehtyä sopimusta 90/436/ETY (EYVL L 225, s. 10) lukuun ottamatta yhteisön tasolla ei kuitenkaan ole ryhdytty minkäänlaisiin yhtenäistäviin tai yhdenmukaistaviin toimenpiteisiin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, eivätkä jäsenvaltiot ole tehneet EY 293 artiklan nojalla tätä koskevia monenvälisiä sopimuksia (ks. asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2793, 23 kohta; asia C-376/03, D, tuomio 5.7.2005, Kok. 2005, s. I-5821, 50 kohta ja asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006, Kok. 2006, s. I-7409, 43 kohta).

52 Tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin on jo lausunut, että yhteisön tason yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (em. asia Gilly, tuomion 24 ja 30 kohta; em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 57 kohta ja em. asia N, tuomion 44 kohta).

53 Direktiivin 90/435 4 artiklassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin alkuperäisen 3 artiklan kanssa, jota sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädetään pelkästään jäsenvaltioiden sellaisten yhtiöiden osalta, joilla on vähintään 25 prosentin osuus toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön pääomasta, että jäsenvaltioiden on joko oltava verottamatta maassa asuvan emoyhtiön toisessa jäsenvaltiossa asuvalta tytäryhtiöltä saamaa voittoa tai verotettava voittoa mutta samalla valtuutettava tämä emoyhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus, ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön asuinvaltio on perinyt lähdeverona.

54 Pelkästään se seikka, että jäsenvaltioiden asiana on niiden omistusosuuksien osalta, jotka eivät kuulu direktiivin 90/435 soveltamisalaan, määrittää, onko – ja missä määrin – jaetun voiton ketjuverotusta ja taloudellista kaksinkertaista verotusta

vältettävä, ja ottaa tässä tarkoituksessa käyttöön yksipuolisesti tai muiden jäsenvaltioiden kanssa tekemiensä verosopimusten kautta järjestelyjä tämän ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi, ei kuitenkaan merkitse, että jäsenvaltiot voisivat soveltaa perustamissopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä.

55 Kun siis jäsenvaltiossa on voimassa järjestelmä ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi tapauksessa, jossa tässä jäsenvaltiossa asuvat yhtiöt jakavat siellä asuville henkilöille osinkoja, sen on kohdeltava vastaavalla tavalla ulkomailla asuvien yhtiöiden tässä jäsenvaltiossa asuville henkilöille jakamia osinkoja (ks. vastaavasti asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004, Kok. 2004, s. I-7063, 27–49 kohta ja asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 29–55 kohta).

56 Tällaisissa järjestelmissä jäsenvaltiossa asuvien osakkeenomistajien, jotka saavat osinkoa tähän samaan valtioon sijoittautuneelta yhtiöltä, tilanne on rinnastettavissa sellaisten mainitussa valtiossa asuvien osakkeenomistajien tilanteeseen, jotka saavat osinkoa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä, koska sekä kotimaiset osingot että ulkomaiset osingot voivat joutua yhtäältä tapauksessa, jossa osakkeenomistajat ovat yhtiöitä, ketjuverotuksen kohteeksi ja toisaalta lopullisten osakkeenomistajien tapauksessa taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi (ks. vastaavasti em. asia Lenz, tuomion 31 ja 32 kohta ja em. asia Manninen, tuomion 35 ja 36 kohta).

57 Vaikka näiden osakkeenomistajien tilanteita on pidettävä keskenään rinnastettavina sen osalta, miten kyseisiin osakkeenomistajiin sovelletaan niiden asuinjäsenvaltion verolainsäädäntöä, näin ei kuitenkaan välttämättä ole niissä tilanteissa, joissa osinkoa jakavan yhtiön asuinjäsenvaltiossa asuvat osinkoa saavat osakkeenomistajat ja toisessa jäsenvaltiossa asuvat osinkoa saavat osakkeenomistajat ovat osinkoa jakavan yhtiön asuinjäsenvaltion verolainsäädännön soveltamisen osalta.

58 Kun osinkoa jakava yhtiö ja osinkoa saava osakkeenomistaja eivät asu samassa jäsenvaltiossa, osinkoa jakavan yhtiön asuinjäsenvaltio eli jäsenvaltio, jossa sijaitsee voiton lähde, ei nimittäin ole ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämisen tai vähentämisen osalta samassa asemassa kuin osinkoa saavan osakkeenomistajan asuinjäsenvaltio.

59 Tältä osin on katsottava yhtäältä, että se, että osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltion edellytetään varmistavan, että ulkomailla asuvalle osakkeenomistajalle jaettu voitto ei joudu ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi, siten, että se joko tekee nämä voitot osinkoa jakavalle yhtiölle verottomiksi tai myöntää mainitulle osakkeenomistajalle verotuksellisen edun, 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.

60 Toisaalta sellaisen järjestelyn osalta, jolla pyritään välttämään tai vähentämään taloudellista kaksinkertaista verotusta myöntämällä lopulliselle osakkeenomistajalle verotuksellinen etu, on todettava, että lopullisen osakkeenomistajan asuinjäsenvaltiolla on lähtökohtaisesti parhaat edellytykset arvioida mainitun osakkeenomistajan henkilökohtaista veronmaksukykyä (ks. vastaavasti em. asia Schumacker, tuomion 32 ja 33 kohta ja em. asia D, tuomion 27 kohta). Samoin direktiivin 90/435 soveltamisalaan kuuluvien omistusosuuksien osalta kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että emoyhtiön, jolle toisessa jäsenvaltiossa asuva tytäryhtiö jakaa voittoa, sijaintijäsenvaltion, eikä tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion, on vältettävä ketjuverotusta joko olemalla verottamatta tätä voittoa tai verottamalla voittoa, mutta samalla valtuuttamalla emoyhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio on perinyt lähdeverona.

61 Pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön osalta on korostettava, että kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö jakaa osinkoa toiselle yhtiölle, maassa asuvan yhtiön saamasta osingosta tai ulkomailla asuvan yhtiön saamasta osingosta ei kummastakaan kanneta veroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

62 Kohtelu ei siis ole tältä osin erilaista.

63 Maassa asuvien ja ulkomailla asuvien osinkoa saavien yhtiöiden välillä on kuitenkin ero sen osalta, onko näiden yhtiöiden mahdollista jakaa osinkoa lopullisille osakkeenomistajilleen sellaisessa oikeudellisessa viitekehyksessä, joka mahdollistaa sen, että lopulliset osakkeenomistajat saavat yhtiöveron hyvityksen, joka vastaa yhtiön, joka on tuottanut jaettavan voiton, maksaman yhtiöveron osuutta. On selvää, että tämä mahdollisuus on ainoastaan maassa asuvilla yhtiöillä.

64 Kun maassa asuva yhtiö jakaa osinkoa maassa asuville lopullisille osakkeenomistajilleen, jäsenvaltio myöntää nimenomaan osakkeenomistajan asuinvaltion ominaisuudessaan mainitun osingonjaon yhteydessä lopullisille osakkeenomistajille yhtiöveron hyvityksen, joka vastaa yhtiön, joka on tuottanut jaettavan voiton, ennakolta maksaman yhtiöveron osuutta.

65 Ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi käyttöön otettujen järjestelyjen soveltamisen osalta jäsenvaltion, jossa sekä osinkoa jakavat yhtiöt että lopulliset osakkeenomistajat asuvat, asema ei siten ole rinnastettavissa sen jäsenvaltion asemaan, jossa asuu sellainen yhtiö, joka jakaa osinkoa ulkomailla asuvalle yhtiölle, joka vuorostaan jakaa ne lopullisille osakkeenomistajilleen, sillä jälkimmäisessä tapauksessa jäsenvaltio toimii lähtökohtaisesti ainoastaan jaettujen voittojen lähdevaltion ominaisuudessaan.

66 Tässä jälkimmäisessä tapauksessa ainoastaan silloin, kun jäsenvaltiossa asuva yhtiö jakaa osinkoa toisessa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle ja tämän viimeksi mainitun yhtiön osakkeenomistajat puolestaan asuvat ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa, kyseisen ensimmäisen jäsenvaltion on mainittujen osakkeenomistajien asuinvaltiona varmistettava edellä mainitussa asiassa Lenz ja edellä mainitussa asiassa Manninen

esitetyn periaatteen, josta muistutettiin tämän tuomion 55 kohdassa, mukaisesti, että näiden osakkeenomistajien ulkomailta asuvalta yhtiöltä saamia osinkoja kohdellaan verotuksessa vastaavalla tavalla kuin maassa asuvan osakkeenomistajan maassa asuvalta yhtiöltä saamia osinkoja.

67 Kuten tämän tuomion 30 kohdasta ilmenee, lopullisen osakkeenomistajan asuinvaltion ominaisuudessa toimivalla jäsenvaltiolla tällaisessa tapauksessa oleva velvollisuus ei ole ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymysten kohteena.

68 Kuitenkin silloin, kun jäsenvaltio yksipuolisesti tai sopimusteitse kantaa tuloveroa sekä maassa asuvilta osakkeenomistajilta että ulkomailla asuvilta osakkeenomistajilta osingoista, joita nämä saavat maassa asuvalta yhtiöltä, mainittujen ulkomailla asuvien osakkeenomistajien tilanne muistuttaa maassa asuvien osakkeenomistajien tilannetta.

69 Pääasiassa kyseessä olevien kansallisten toimenpiteiden osalta asia on näin, kuten tämän tuomion 15 kohdassa todettiin, kun Yhdistyneen kuningaskunnan tekemässä verosopimuksessa määrätään, että osakkeenomistajana oleva toisessa verosopimusvaltiossa asuva yhtiö saa täyden tai osittaisen yhtiöveron hyvityksen osingoista, joita se saa Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalta yhtiöltä.

70 Jos yhtiön, joka on tuottanut jaettavan voiton, asuinjäsenvaltio päättää käyttää verotusvaltaansa sekä tässä valtiossa tuotetun voiton että ulkomailla asuvien yhtiöiden mainitusta valtiosta saaman osinkotulon osalta, pelkästään siitä, että tämä sama valtio käyttää verotusvaltaansa, aiheutuu – toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvasta verottamisesta riippumatta – ketjuverotuksen vaara. Tällaisessa tapauksessa osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltion on varmistettava, että ulkomailla asuvia osakkeenomistajina olevia yhtiöitä kohdellaan vastaavalla tavalla kuin maassa asuvia osakkeeno-

mistajina olevia yhtiöitä suhteessa kyseisen valtion kansallisessa oikeudessa säädettyyn järjestelyyn ketjuverotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi, jotta ulkomailla asuviin osinkoa saaviin yhtiöihin ei kohdistu sijoittautumisvapauden rajoitusta, joka on EY 43 artiklan mukaan lähtökohtaisesti kielletty.

71 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kussakin tapauksessa tutkia, onko tätä velvollisuutta noudatettu, ja sen on tarvittaessa otettava huomioon sen verosopimuksen määräykset, jonka mainittu jäsenvaltio on tehnyt osakkeenomistajana olevan yhtiön asuinvaltion kanssa (ks. vastaavasti asia C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006, Kok. 2006, s. I-923, 51–55 kohta).

72 Edellä esitetystä seuraa, että jäsenvaltion lainsäädännössä, jossa silloin, kun maassa asuva yhtiö jakaa osinkoa eikä verosopimusta ole, myönnetään ainoastaan maassa asuville osinkoa saaville yhtiöille yhtiöveron hyvitys, joka vastaa yhtiön, joka on tuottanut jaetut voitot, ennakkoon maksaman yhtiöveron osuutta, ja jossa ulotetaan tämä yhtiöveron hyvitys ainoastaan maassa asuviin lopullisiin osakkeenomistajiin, ei ole kyse EY 43 artiklassa kielletystä syrjinnästä.

73 Koska edeltävissä kohdissa esitettyjä toteamuksia sovelletaan samalla tavalla ulkomailla asuviin osakkeenomistajina oleviin yhtiöihin, jotka ovat saaneet osinkoa sellaisen omistusosuuden perusteella, joka ei anna niille selvää vaikutusvaltaa maassa asuvan osinkoa jakavan yhtiön päätöksiin eikä mahdollisuutta määrätä sen toiminnasta, tällaisella lainsäädännöllä ei rajoiteta myöskään pääomien vapaata liikkuvuutta EY 56 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

74 Ensimmäisen kysymyksen a kohtaan on siis vastattava, että EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa se, että kun jäsenvaltiossa asuva yhtiö jakaa osinkoa, mainittu valtio myöntää osinkoa saaville yhtiöille, jotka myös asuvat tässä valtiossa,

yhtiöveron hyvityksen, joka vastaa osinkoa jakavan yhtiön jaetusta voitosta maksaman veron osuutta, mutta ei myönnä kyseistä yhtiöveron hyvitystä toisessa jäsenvaltiossa asuville osinkoa saaville yhtiöille, jotka eivät ole velvollisia maksamaan veroa kyseisestä osingosta tässä ensimmäisessä valtiossa.

Ensimmäisen kysymyksen b–d kohta

75 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisen kysymyksensä b–d kohdassa, onko EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa ristiriidassa se, että jäsenvaltio soveltaa muiden jäsenvaltioiden kanssa tekemiään verosopimuksia, joiden nojalla silloin, kun maassa asuva yhtiö jakaa osinkoa, tietyissä jäsenvaltioissa asuvat saajayhtiöt eivät saa yhtiöveron hyvitystä, kun taas tietyissä toisissa jäsenvaltioissa asuville osinkoa saaville yhtiöille myönnetään osittainen yhtiöveron hyvitys.

76 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee tässä yhteydessä myös, saako jäsenvaltio soveltaa verosopimuksen niin sanottua etuja rajoittavaa määräystä, jonka nojalla kyseinen jäsenvaltio ei myönnä yhtiöveron hyvitystä toisena sopimuspuolena olevassa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle, jossa määräysvaltaa käyttää yhtiö, joka asuu jossain muussa valtiossa, jonka kanssa ensimmäinen jäsenvaltio on tehnyt verosopimuksen, jossa ei määrätä, että tässä muussa valtiossa asuva saajayhtiö saa osingonjaon yhteydessä yhtiöveron hyvityksen, ja onko tältä osin merkitystä sillä, käyttääkö toisessa verosopimusvaltiossa asuvassa osinkoa saavassa yhtiössä määräysvaltaa jäsenvaltiossa asuva vai kolmannessa maassa asuva yhtiö.

77 Tämän tuomion 37–40 kohdassa esitetyistä syistä pääasiassa kyseessä olevia kansallisia toimenpiteitä on tarkasteltava sekä sijoittautumisvapauden että pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta.

78 Pääasian kantajien mukaan liikkumisvapauksien kanssa on ristiriidassa se, että jäsenvaltio myöntää verotuksellisen edun yhden jäsenvaltion kansalaisille samalla, kun se epää tämän edun toisen jäsenvaltion kansalaisilta. Pääasian kantajat viittaavat edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska annetun tuomion 26 kohtaan ja väittävät, ettei tällaisen edun myöntäminen voi riippua toisen sopimusvaltion myöntämien vastavuoroisten etujen olemassaolosta.

79 Pääasian kantajat korostavat, että tietyn jäsenvaltion kanssa tehdyssä verosopimuksessa myönnettyjen etujen ulottaminen luonnollisiin henkilöihin tai oikeushenkilöihin, joiden osalta sovelletaan toista verosopimusta, ei vaikuttaisi kahdenvälisten verosopimusten järjestelmään. On nimittäin erotettava toisistaan yhtäältä jäsenvaltioiden oikeus jakaa verotustoimivaltansa, jotta vältetään saman tulon kaksinkertainen verotus useissa jäsenvaltioissa, ja toisaalta jäsenvaltioiden täten jaetun verotustoimivallan käyttäminen. Vaikka erilainen kohtelu on perusteltua, jos se on seurausta verosopimuksissa verotustoimivallan osalta olevista eroista, joilla muun muassa heijastetaan asianomaisten jäsenvaltioiden verojärjestelmien eroja, jäsenvaltio ei voi pääasian kantajien mukaan käyttää toimivaltaansa valikoivasti ja mielivaltaisesti taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi.

80 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, Saksan hallitus, Ranskan hallitus, Irlanti, Italian hallitus, Alankomaiden hallitus ja komissio sitä vastoin riitauttavat väitteen, jonka mukaan jäsenvaltio voi myöntää toisessa jäsenvaltiossa asuville suojaa taloudellista kaksinkertaista verotusta vastaan ainoastaan, jos se myöntää samaa suojaa myös muissa jäsenvaltioissa asuville. Jos tämä väite hyväksyttäisiin, olemassa olevien verosopimusten taustalla oleva tasapaino ja vastavuoroisuus kärsisivät, verovelvolliset voisivat välttyä helpommin verosopimusten niiden määräysten soveltamiselta, joilla pyritään veron kiertämisen ehkäisemiseen, ja tällä olisi vaikutuksia verovelvollisten oikeusvarmuuteen.

81 Tältä osin on muistutettava, että koska yhteisössä ei ole toteutettu yhtenäistämiseikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittämään tulojen verotusperusteet

välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen. Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät, joiden perusteella verotustoimivalta jakaantuu (ks. em. asia Gilly, tuomion 24 ja 30 kohta; em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 57 kohta; em. asia D, tuomion 52 kohta ja em. asia Bouanich, tuomion 49 kohta).

82 Pääasian kantajat tuovat ilmi erilaisen kohtelun, joka kohdistuu yhtiöihin, jotka eivät asu Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sen vuoksi, että kyseisen jäsenvaltion tiettyjen muiden jäsenvaltioiden kanssa tekemissä verosopimuksissa määrätään yhtiöveron hyvityksestä yhtiöille, jotka asuvat mainituissa jäsenvaltioissa, kun taas Yhdistyneen kuningaskunnan muiden jäsenvaltioiden kanssa tekemissä verosopimuksissa ei määrätä tästä.

83 Sen määrittämiseksi, onko tällainen erilainen kohtelu syrjivää, on tutkittava, ovatko asianomaiset ulkomailla asuvat yhtiöt kyseessä oleviin toimenpiteisiin nähden objektiivisesti keskenään rinnastettavissa olevissa tilanteissa.

84 Kuten yhteisöjen tuomioistuin muistutti edellä mainitussa asiassa D antamansa tuomion 54 kohdassa, kahdenvälisen verosopimuksen soveltamisala rajoittuu siinä mainittuihin luonnollisiin henkilöihin ja oikeushenkilöihin.

85 Sen välttämiseksi, että jaettua voittoa verotetaan sekä osinkoa jakavan yhtiön asuinjäsenvaltiossa että osinkoa saavan yhtiön asuinjäsenvaltiossa, kussakin Yhdistyneen kuningaskunnan tekemässä verosopimuksessa määrätään verotustoimivallan jakamisesta kyseisen jäsenvaltion ja toisen verosopimusvaltion välillä. Tietyissä näistä verosopimuksista ei määrätä, että osingosta, jonka ulkomailla asuva yhtiö saa tässä jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, kannetaan veroa, kun taas toisissa verosopimuksissa määrätään tällaisesta veron kantamisesta. Tässä viimeksi mainitussa tapauksessa verosopimuksissa määrätään kunkin verosopimuksen omien edellytysten mukaisesti yhtiöveron hyvityksestä ulkomailla asuvalle osinkoa saavalle yhtiölle.

86 Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, jota valtaosa muista yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksia esittäneistä hallituksista tukee tältä osin, huomauttaa, edellytykset, joilla näissä verosopimuksissa myönnetään yhtiöveron hyvitys maassa asuvalta yhtiöltä osinkoa saaville toisessa verosopimusvaltiossa asuville yhtiöille, vaihtelevat sekä kyseessä olevien kansallisten verojärjestelmien erityispiirteiden mukaan että sen mukaan, milloin verosopimukset on neuvoteltu ja miten laajasti kyseessä olevat jäsenvaltiot ovat asioista sopineet.

87 Tilanteet, joissa Yhdistynyt kuningaskunta myöntää yhtiöveron hyvityksen toisessa verosopimusvaltiossa asuville yhtiöille, jotka saavat osinkoa Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalta yhtiöltä, ovat niitä, joissa Yhdistynyt kuningaskunta on myös varannut itselleen oikeuden kantaa näiltä yhtiöiltä mainituista osingoista veroa. Verokanta, jota Yhdistynyt kuningaskunta voi tällaisessa tapauksessa soveltaa, vaihtelee olosuhteiden mukaan, muun muassa sen mukaan, määrätäänkö verosopimuksessa täydestä vai osittaisesta yhtiöveron hyvityksestä. Tällaisessa verosopimuksessa määrätty oikeus yhtiöveron hyvitykseen on siis suoraan yhteydessä kyseisessä verosopimuksessa määrättyyn verokantaan (ks. vastaavasti asia C-58/01, Océ Van der Grinten, tuomio 25.9.2003, Kok. 2003, s. I-9809, 87 kohta).

88 Siten tietyissä Yhdistyneen kuningaskunnan tekemissä verosopimuksissa määrätyn kaltaista yhtiöveron hyvityksen myöntämistä toisessa verosopimusvaltiossa asuvalle yhtiölle, joka saa osinkoa maassa asuvalta yhtiöltä, ei voida arvioida mainittujen verosopimusten muista osista irrallaan olevana etuna, vaan se on erottamaton osa kyseisiä sopimuksia ja vaikuttaa osaltaan niiden yleiseen tasapainoon (ks. vastaavasti em. asia D, tuomion 62 kohta).

89 Tämä pätee myös verosopimusten määräyksiin, joiden mukaan tällaisen yhtiöveron hyvityksen myöntämisen edellytyksenä on se, ettei toisessa verosopimusvaltiossa asuvaa yhtiötä omista suoraan tai välillisesti yhtiö, joka asuu sellaisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa, jonka kanssa Yhdistynyt kuningaskunta on tehnyt sellaisen verosopimuksen, jossa ei määrätä yhtiöveron hyvityksestä.

90 Vaikka tällaisissa määräyksissä viitataan sellaisen yhtiön tilanteeseen, joka ei asu sopimuspuolena olevassa jäsenvaltiossa, niitä sovelletaan ainoastaan henkilöihin, jotka asuvat toisessa näistä jäsenvaltioista, ja ne ovat erottamaton osa kyseessä olevia verosopimuksia, koska ne vaikuttavat näiden verosopimusten yleiseen tasapainoon.

91 Se, että vastavuoroiset oikeudet ja velvollisuudet koskevat ainoastaan jommassakummassa sopimuspuolena olevassa jäsenvaltiossa asuvia henkilöitä, on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisten sopimusten luonnollinen seuraus. Tästä johtuu, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan yhtiön jakaman osingon verottamisen osalta yhtiö, joka asuu jäsenvaltiossa, joka on tehnyt Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa verosopimuksen, jossa ei määrätä yhtiöveron hyvityksestä, ei ole samassa tilanteessa kuin yhtiö, joka asuu jäsenvaltiossa, joka on tehnyt verosopimuksen, jossa tästä määrätään (ks. vastaavasti em. asia D, tuomion 61 kohta).

92 Tästä seuraa, että sijoittautumisvapautta koskevat perustamissopimuksen määräykset eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltion toisen jäsenvaltion kanssa tekemässä verosopimuksessa määrättyä sellaista oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, joka on jälkimmäisessä valtiossa asuvilla yhtiöillä, jotka saavat osinkoa ensimmäisessä valtiossa asuvalta yhtiöltä, ei uloteta yhtiöihin, jotka asuvat jossain muussa jäsenvaltiossa, jonka kanssa ensimmäinen valtio on tehnyt verosopimuksen, jossa ei määrätä tällaisesta oikeudesta.

93 Koska tällaisessa tilanteessa ei ole kyse maassa asuvalta yhtiöltä osinkoa saaviin ulkomailla asuviin yhtiöihin kohdistuvasta syrjinnästä, edellisessä kohdassa oleva päätelmä pätee myös perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten osalta.

94 Edellä esitetyn perusteella ensimmäisen kysymyksen b–d kohtaan on vastattava, että EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa se, että jäsenvaltio ei ulota sellaista oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, josta määrätään toisen jäsenvaltion kanssa tehdyssä

verosopimuksessa ja joka on tässä toisessa valtiossa asuvilla yhtiöillä, jotka saavat osinkoa ensimmäisessä valtiossa asuvalta yhtiöltä, yhtiöihin, jotka asuvat jossain muussa jäsenvaltiossa, jonka kanssa se on tehnyt verosopimuksen, jossa ei määrätä tällaisesta kyseisessä muussa valtiossa asuvilla yhtiöillä olevasta oikeudesta.

Toinen kysymys

95 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa se, että kun jäsenvaltiossa asuva yhtiö jakaa osinkoa, mainittu valtio myöntää osinkoa saaville

yhtiöille, jotka myös asuvat tässä valtiossa, yhtiöveron hyvityksen, joka vastaa osinkoa jakavan yhtiön jaetusta voitosta maksaman veron osuutta, mutta ei myönnä kyseistä yhtiöveron hyvitystä toisessa jäsenvaltiossa asuville saajayhtiöille, jotka eivät ole velvollisia maksamaan veroa kyseisestä osingosta tässä ensimmäisessä valtiossa.

2) **EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa se, että jäsenvaltio ei ulota sellaista oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, josta määrätään toisen jäsenvaltion kanssa tehdyssä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevassa sopimuksessa ja joka on tässä toisessa valtiossa asuvilla yhtiöillä, jotka saavat osinkoa ensimmäisessä valtiossa asuvalta yhtiöltä, yhtiöihin, jotka asuvat jossain muussa jäsenvaltiossa, jonka kanssa se on tehnyt kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen, jossa ei määrätä tällaisesta kyseisessä muussa valtiossa asuvilla yhtiöillä olevasta oikeudesta.**

Allekirjoitukset