YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

18 päivänä joulukuuta 2007 *

Asiassa C-101/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Regeringsrätten (Ruotsi) on esittänyt 15.10.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 28.2.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Skatteverket

vastaan

A,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (esittelevä tuomari) ja A. Tizzano sekä tuomarit R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev ja C. Toader,

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

julkisasiamies: Y. Bot,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.6.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Skatteverket, asiamiehenään K. Rask,

– A, edustajinaan advokat S. Andersson ja advokat P. Nortoft,

– Ruotsin hallitus, asiamiehinään K. Wistrand ja A. Falk,

– Tanskan hallitus, asiamiehenään B. Weis Fogh,

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

– Espanjan hallitus, asiamiehinään N. Díaz Abad ja M. Muñoz Pérez,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues, J. C. Gracia ja C. Jurgensen,

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

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster, C. ten Dam ja M. de Grave,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään C. Jackson ja T. Harris, avustajanaan barrister T. Ward,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja K. Simonsson,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.9.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 56–EY 58 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Skatteverket (Ruotsin verohallinto) ja Ruotsissa asuva luonnollinen henkilö A ja jossa on kyse siitä, että A:lta on evätty vapautus verosta, joka kannetaan osingoista, jotka on jaettu sellaisen yhtiön, jonka kotipaikka on kolmannessa maassa, tytäryhtiön osakkeiden muodossa.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Vuonna 1999 annetun Ruotsin tuloverolain (inkomstskattelagen; SFS 1999, nro 1229; jäljempänä tuloverolaki) mukaan Ruotsissa asuvan luonnollisen henkilön, joka saa osinkoa osakeyhtiöstä, on lähtökohtaisesti maksettava tästä osingosta tuloveroa tässä jäsenvaltiossa.

4 Tuloverolain 42 luvun 16 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Osingoista, joita saadaan ruotsalaisesta osakeyhtiöstä (emoyhtiö) tytäryhtiön osuuksien muodossa, ei kanneta veroa, jos

1) osinkoa jaetaan suhteessa omistettuihin emoyhtiön osakkeisiin

2) emoyhtiön osakkeet ovat julkisesti noteerattuja

3) kaikki emoyhtiön osuudet tytäryhtiössä jaetaan

4) osingonjaon jälkeen mikään emoyhtiön kanssa samaan konserniin kuuluva yritys ei omista osuuksia tytäryhtiöstä

5) tytäryhtiö on ruotsalainen osakeyhtiö tai ulkomainen yhtiö ja

6) tytäryhtiön elinkeinotoiminta koostuu pääasiallisesti liiketoiminnasta tai suoraan taikka välillisesti osuuksien omistamisesta sellaisissa yrityksissä, jotka harjoittavat liiketoimintaa pääasiallisesti ja joista tämä tytäryhtiö omistaa suoraan tai välillisesti osuuksia, joiden tuottama yhteenlaskettu äänimäärä on yli puolet yrityksen kaikkien osuuksien tuottamasta yhteenlasketusta äänimäärästä."

5 Kun tämä vapautus otettiin käyttöön Ruotsin oikeudessa vuonna 1992, vapautusta koskevia säännöksiä sovellettiin yksinomaan ruotsalaisten osakeyhtiöiden jakamiin osinkoihin. Sen jälkeen kun nämä säännökset oli kumottu siten, että ne eivät olleet voimassa vuodesta 1994 lähtien, ne sisällytettiin uudestaan kyseiseen lakiin 1995 alkaen.

6 Tuloverolain 42 luvun 16 a §:n, joka otettiin käyttöön Ruotsin oikeudessa vuonna 2001, mukaan kyseisen luvun 16 §:ssä säädettyä vapautusta sovelletaan myös silloin, kun osinkoja jakava yhtiö on ruotsalaista osakeyhtiötä vastaava ulkomainen yhtiö, jonka kotipaikka on Euroopan talousalueeseen (jäljempänä ETA) kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa Ruotsin kuningaskunta on tehnyt verosopimuksen, johon sisältyy määräys tietojenvaihdosta.

7 Sveitsin valaliiton ja Ruotsin kuningaskunnan välillä tehtiin 7.5.1965 sopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (jäljempänä verosopimus). Verosopimuksen 10 ja 11 § koskevat osinkojen ja korkojen verotusta.

8 Verosopimuksen 27 artiklassa määrätään sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä sopimusmenettelystä, jossa pyritään välttämään verotus, joka on tämän sopimuksen määräysten vastainen, ja jossa ratkaistaan sopimuksen tulkintaa tai soveltamista koskevat vaikeudet tai epätietoisuudet.

9 Verosopimuksen tekemisen yhteydessä laaditun neuvottelu- ja parafointipöytäkirjan (jäljempänä pöytäkirja) 5 kohdasta ilmenee, että Sveitsin valtuuskunta katsoi, että tietoja voidaan vaihtaa ainoastaan seikoista, jotka ovat tarpeen verosopimuksen moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi ja verosopimuksen väärinkäytön välttämiseksi. Tästä samasta 5 kohdasta ilmenee, että Ruotsin kuningaskunta on merkinnyt tämän lausuman tiedoksi ja luopunut nimenomaisen tietojenvaihtoa koskevan määräyksen sisällyttämisestä verosopimukseen.

10 Sveitsin valaliiton ja Ruotsin kuningaskunnan välillä tehtiin 17.8.1993 verosopimuksen 10 ja 11 §:n täytäntöönpanoa koskeva sopimus (jäljempänä täytäntöönpanosopimus). Täytäntöönpanosopimuksessa määrätään tarkemmin menettelystä, jota yksityisen oikeussubjektin on noudatettava saadakseen näissä artikloissa määrätyn veronalennuksen, ja tällaisten hakemusten käsittelystä sopimusvaltioiden veroviranomaisissa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 A omistaa osakkeita yhtiössä X, jonka kotipaikka on Sveitsissä ja joka harkitsee jakavansa osinkoina erään tytäryhtiönsä osakkeita. A pyysi Skatterättsnämndeniltä (keskusverolautakunta) ennakkotietoa siitä, onko tällainen osinko vapautettu tuloverosta. A:n mukaan X on ruotsalaista osakeyhtiötä vastaava ulkomainen yhtiö ja tuloverolaissa verovapautuksen saamiselle asetetut edellytykset täyttyvät yhtiön kotipaikkaa koskevaa edellytystä lukuun ottamatta.

12 Skatterättsnämnden vastasi 19.2.2003 tiedoksiannetussa ennakkotiedossaan, että X:n suunnittelemaan osingonjakoon oli sovellettava vapautusta tuloverosta EY:n perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten mukaisesti.

13 Skatterättsnämndenin mukaan tällainen oikeus verovapauteen ei perustu tuloverolakiin, koska verosopimuksessa ei velvoiteta Sveitsin valaliittoa antamaan tarvittavia tietoja Ruotsin veroviranomaisille. Tuloverolain 42 luvun 16 a §:ää on kuitenkin pidettävä EY 56 artiklassa tarkoitettuna pääomanliikkeiden rajoituksena. Tällaista rajoitusta tosin perustellaan sillä, että tavoitteena on helpottaa verovalvontaa tilanteissa, jossa ei voida soveltaa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1; jäljempänä direktiivi 77/799). Kyseinen rajoitus on Skatterättsnämdenin mukaan kuitenkin suhteeton tähän tavoitteeseen nähden. Täytäntöönpanosopimus nimittäin näyttää tietyssä määrin antavan Ruotsin veroviranomaisille mahdollisuuden saada tietoja, jotka ovat tarpeen Ruotsin verolainsäädännön soveltamiseksi. Lisäksi verovelvolliselle voidaan Skatterättsnämndenin mukaan antaa mahdollisuus näyttää itse, että kaikki tuloverolaissa asetetut edellytykset täyttyvät.

14 Skatteverket valitti tästä Skatterättsnämndenin ennakkotiedosta Regeringsrätteniin.

15 Valituksessaan Skatteverket korostaa, että ei ole selvää, kuinka pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä on tulkittava siltä osin kuin kyse on jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisistä pääomanliikkeistä, erityisesti jäsenvaltioiden ja niiden kolmansien maiden, jotka vastustavat verovalvonnan vuoksi harjoitettua tietojenvaihtoa. Kun mahdollisuutta saada tietoja on rajoitettu, kyseisessä 16 a §:ssä käyttöön otetun rajoituksen kaltaista rajoitusta voidaan Skatterättsnämndenin mukaan perustella verovalvonnan tehokkuuden takaamisella.

16 A sen sijaan esittää, että pöytäkirjan ja täytäntöönpanosopimuksen määräysten voidaan katsoa korvaavan tietojenvaihtoa koskevan määräyksen itse verosopimuksessa. Tuloverolain 42 luvun 16 a § muodostaa A:n mukaan joka tapauksessa pääomien vapaan liikkuvuuden perusteettoman rajoituksen. Ei nimittäin ole lainkaan tarpeen pyytää tietoja Sveitsin viranomaisilta, koska verovelvollista voidaan vaatia osoittamaan, että hän täyttää kaikki tuloverolaissa säädetyn vapautuksen edellytykset.

17 Regeringsrätten on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Ovatko määräykset, jotka koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta jäsenvaltioiden ja kolmannen maan välillä, esteenä sille, että [pääasian] kaltaisessa tilanteessa A:lta peritään veroa X:ltä saadusta osingosta sen vuoksi, että X:n kotipaikka ei ole ETA:han kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa [Ruotsin kuningaskunnalla] on verosopimus, joka sisältää määräyksen tietojenvaihdosta?"

Ennakkoratkaisukysymyksen arviointi

18 Kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla osingoista, jotka jaetaan tytäryhtiön osakkeiden muodossa, kannettavasta tuloverosta myönnetään vapautus vain, jos osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka on ETA:n jäsenvaltiossa tai valtiossa, jonka kanssa verottava jäsenvaltio on tehnyt verosopimuksen, jossa määrätään tietojenvaihdosta.

19 Aluksi on palautettava mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu tosin jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 32 kohta; asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 19 kohta ja asia C-292/04, Meilicke ym., tuomio 6.3.2007, Kok. 2007, s. I-1835, 19 kohta).

20 Tältä osin on todettava, että EY 56 artiklan 1 kohdalla, joka on tullut voimaan 1.1.1994, on vapautettu pääomanliikkeet jäsenvaltioiden välillä sekä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Tässä tarkoituksessa kyseisessä määräyksessä määrätään, että perustamissopimuksen luvun "Pääomat ja maksut" mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä (yhdistetyt asiat C-163/94, C-165/94 ja C-250/94, Sanz de Lera ym., tuomio 14.12.1995, Kok. 1995, s. I-4821, 19 kohta ja asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-1957, 37 kohta).

EY 56 artiklan 1 kohdan välittömästä vaikutuksesta jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden väliseen suhteeseen

21 Ensin on palautettava mieliin, että EY 56 artiklan 1 kohdassa ilmaistaan selvä ja ehdoton kielto, joka ei edellytä mitään täytäntöönpanotoimea ja jossa annetaan yksityisille oikeuksia, joihin he voivat vedota tuomioistuimessa (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Sanz de Lera ym., tuomion 41 ja 47 kohta).

22 Saksan hallitus esittää kuitenkin, että jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa tällä määräyksellä on välitön vaikutus vain niiden rajoitusten osalta, jotka liittyvät sellaisiin pääomanliikkeiden luokkiin, joita ei tarkoiteta EY 57 artiklan 1 kohdassa. Kyseisessä 1 kohdassa tarkoitettujen pääomanliikkeiden luokkien osalta on nimittäin niin, että tämän artiklan 2 kohdassa jätetään Euroopan unionin neuvostolle valta toteuttaa vapauttamistoimenpiteitä, jos ja siinä määrin kuin niillä voidaan edistää talous- ja rahaliiton toimintaa. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Sanz de Lera ym. antamansa tuomion 46 kohdassa tosin todennut, että se, että neuvosto toteuttaa toimenpiteitä, ei ole välttämätön edellytys EY 56 artiklan 1 kohdassa ilmaistun kiellon täytäntöönpanolle, yhteisöjen tuomioistuin on Saksan hallituksen mukaan rajannut tämän tulkinnan koskemaan vain rajoituksia, jotka eivät kuulu EY 57 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

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

24 EY 57 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä määrätään, että pyrkien mahdollisimman laajalti toteuttamaan jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisen pääomien vapaan liikkuvuuden tavoitteen neuvosto voi määräenemmistöllä Euroopan yhteisöjen komission ehdotuksesta toteuttaa toimenpiteitä, jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta perustamissopimuksen muiden lukujen soveltamista. Kyseisen 2 kohdan toisessa virkkeessä määrätään, että yksimielisyys on kuitenkin niiden toimenpiteiden toteuttamisen edellytyksenä, jotka yhteisön oikeudessa merkitsevät taantumista kolmansiin maihin tai kolmansista maista suuntautuvien pääomanliikkeiden vapauttamisessa.

25 Edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Sanz de Lera ym. antamansa tuomion 48 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) määräyksiin yhdessä EY:n perustamissopimuksen 73 c artiklan ja 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdan (joista on tullut EY 57 artikla ja EY 58 artiklan 1 kohdan b alakohta) kanssa voidaan vedota kansallisessa tuomioistuimessa ja että ne voivat johtaa siihen, ettei näiden määräysten vastaisia kansallisia oikeussääntöjä voida soveltaa.

26 Niinpä yhteisöjen tuomioistuin on todennut EY 56 artiklan 1 kohdan välittömän oikeusvaikutuksen ilman, että se olisi tehnyt eroa EY 57 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvien pääomanliikkeiden luokkien ja niiden pääomanliikkeiden luokkien välillä, jotka eivät kuulu sen soveltamisalaan. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin todennut, että EY 57 artiklan 1 kohdassa määrätty poikkeus ei ole ristiriidassa sen kanssa, että EY 56 artiklan 1 kohdassa annetaan yksityisille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota tuomioistuimessa (ks. em. yhdistetyt asiat Sanz de Lera ym., tuomion 47 kohta).

27 Tästä seuraa, että siltä osin kuin kyse on pääomanliikkeistä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä, EY 56 artiklan 1 kohtaan yhdessä EY 57 ja EY 58 artiklan kanssa voidaan vedota kansallisessa tuomioistuimessa ja se voi johtaa siihen, ettei kyseisen määräyksen vastaisia kansallisia oikeussääntöjä voida soveltaa, riippumatta siitä, mistä pääomanliikkeiden luokasta on kyse.

Sellaisten rajoitusten käsite, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä

28 Ensiksi on vastattava Skatteverketin sekä Ruotsin, Saksan, Ranskan ja Alankomaiden hallitusten väitteisiin, joiden mukaan EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua pääomanliikkeiden rajoituksen käsitettä ei voida tulkita samalla tavalla jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa kuin jäsenvaltioiden välisissä suhteissa.

29 Saksan, Ranskan ja Alankomaiden hallitukset korostavat, että toisin kuin jäsenvaltioiden välisten pääomanliikkeiden vapauttaminen, jolla tavoitellaan sisämarkkinoiden toteuttamista, pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteen laajentaminen koskemaan jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiä suhteita liittyy talous- ja rahaliiton käyttöönottoon. Kaikki nämä hallitukset korostavat, että suhteissa kolmansiin maihin EY 56 artiklan 1 kohdassa ilmaistun kiellon noudattaminen johtaa siihen, että Euroopan yhteisö vapauttaa yksipuolisesti pääomanliikkeet ilman, että se saisi takeita siitä, että asianomaiset kolmannet maat ryhtyisivät vastaavaan vapauttamiseen, ja ilman, että suhteissa näihin kolmansiin maihin olisi olemassa kansallisten säännösten, erityisesti välitöntä verotusta koskevien, yhdenmukaistamistoimia.

30 Saksan ja Alankomaiden hallitukset esittävät myös, että jos pääomien vapaan liikkuvuuden periaatetta tulkittaisiin samalla tavalla suhteissa kolmansiin maihin ja yhteisön sisällä, yhteisöllä ei olisi keinoja neuvotella vapauttamisesta näiden maiden kanssa, koska tällainen vapauttaminen olisi jo automaattisesti ja yksipuolisesti avannut yhteisön markkinat kolmansille maille. Kyseiset hallitukset korostavat tältä osin, että kolmansien maiden kanssa tehtyihin assosiaatiosopimuksiin sisältyvien pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien sopimusmääräysten soveltamisala on usein rajoitetumpi kuin EY 56 artiklan soveltamisala, missä ei olisi järkeä, jos tätä

määräystä sovellettaisiin yhtä tiukasti suhteissa kolmansiin maihin kuin yhteisön sisäisissä suhteissa.

31 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 74–77 kohdassa, vaikka yhteisön ja kolmansien maiden välisten pääomanliikkeiden vapauttamisella voidaan tosin tavoitella muita päämääriä kuin sisämarkkinoiden toteuttaminen, kuten muun muassa yhteisön yhtenäisvaluutan uskottavuuden varmistaminen maailmanlaajuisilla rahoitusmarkkinoilla ja maailmanlaajuisten rahoituskeskusten säilyttäminen jäsenvaltioissa, on todettava, että kun EY 56 artiklan 1 kohdassa pääomien vapaan liikkuvuuden periaate on ulotettu koskemaan kolmansien maiden ja jäsenvaltioiden välisiä pääomanliikkeitä, jäsenvaltiot ovat valinneet sen, että ne vahvistavat tämän periaatteen samassa artiklassa ja samoin sanankäänteinn yhteisön sisällä tapahtuvien pääomanliikkeiden ja sellaisten pääomanliikkeiden osalta, jotka tapahtuvat suhteissa kolmansiin maihin.

32 Lisäksi on todettava, kuten myös julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 78–83 kohdassa, että perustamissopimuksen pääomia ja maksuja koskevaan lukuun otettujen määräysten kokonaisuudesta ilmenee, että jotta otettaisiin huomioon se seikka, että pääomanliikkeiden vapauttamisen tavoite ja oikeudellinen asiayhteys ovat erilaisia jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa kuin jäsenvaltioiden välisessä pääomien vapaassa liikkuvuudessa, jäsenvaltiot ovat pitäneet tarpeellisena määrätä suojalausekkeista ja poikkeuksista, joita sovelletaan juuri pääomanliikkeisiin kolmansiin maihin tai kolmansista maista.

33 Sen poikkeuksen lisäksi, josta määrätään EY 57 artiklan 1 kohdassa ja joka koskee tiettyjä rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai yhteisön oikeuden mukaan voimassa 31.12.1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, EY 59 artiklassa nimittäin annetaan neuvostolle poikkeuksellisissa olosuhteissa, joissa kyseiset pääomanliikkeet aiheuttavat tai uhkaavat aiheuttaa vakavia vaikeuksia talous- ja rahaliiton toiminnalle, toimivalta toteuttaa suojatoimenpiteitä. EY 60 artiklan 1 kohdassa valtuutetaan neuvosto suhteessa

kolmansiin maihin lisäksi toteuttamaan tarpeelliset kiireelliset toimenpiteet, jos yhteisön toimia pidetään tarpeellisina EY 301 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa. EY 60 artiklan 2 kohdassa määrätään vielä siitä, että jäsenvaltio voi, vakavin poliittisin perustein ja kiireellisyyssyistä ja ennen kuin neuvosto on käyttänyt tämän saman artiklan 1 kohdassa sille annettua toimivaltaa, toteuttaa suhteessa kolmanteen maahan erityisesti pääomien liikkuvuutta koskevia yksipuolisia toimenpiteitä.

34 Tältä osin on tärkeää palauttaa mieliin, että päinvastoin kuin Saksan hallitus esittää, niistä edellytyksistä, joita on asetettu EY 57 artiklan 2 kohdassa neuvostolle annetulle toimivallalle toteuttaa toimenpiteitä, jotka koskevat kyseisessä määräyksessä lueteltuja, yhteisöstä kolmansiin maihin tai kolmansista maista yhteisöön suuntautuvien pääomanliikkeiden luokkia, ei voida päätellä, että kyseiset luokat jäävät EY 56 artiklan 1 kohdassa ilmaistun kiellon soveltamisalan ulkopuolelle. EY 57 artiklan 2 kohtaa on nimittäin luettava yhdessä tämän saman artiklan 1 kohdan kanssa, ja siinä annetaan neuvostolle vain oikeus toteuttaa kyseisiä pääomanliikkeiden luokkia koskevia toimenpiteitä ilman, että neuvostoa vastaan voitaisiin vedota niihin kansallisiin tai yhteisön oikeuteen perustuviin rajoituksiin, joiden voimassa pysyttämisestä tässä 1 kohdassa nimenomaisesti määrätään.

35 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 86 kohdassa, niiden rajoitusten lisäksi, joita jäsenvaltiot ja yhteisö voivat EY 57 artiklan 1 kohdan nojalla soveltaa pääomanliikkeisiin kolmansiin maihin tai kolmansista maista, on olemassa paitsi EY 59 ja EY 60 artiklassa määrätyt rajoitukset myös rajoitukset, jotka perustuvat jäsenvaltioiden EY 58 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan mukaisesti toteuttamiin toimenpiteisiin tai jotka muuten ovat perusteltuja yleistä etua koskevan pakottavan syyn takia.

36 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että sitä, missä määrin jäsenvaltioilla on täten oikeus soveltaa pääomanliikkeitä koskevia tiettyjä rajoittavia toimenpiteitä, ei voida määrittää ottamatta huomioon sitä useiden yhteisöjen tuomioistuimelle huomioita esittäneiden hallitusten korostamaa seikkaa,

että pääomanliikkeet kolmansiin maihin tai kolmansista maista toteutetaan erilaisessa oikeudellisessa asiayhteydessä kuin yhteisön sisäiset pääomanliikkeet.

37 Euroopan unionin jäsenvaltioiden oikeudellisen integraation laajuuden johdosta ja erityisesti sen johdosta, että kansallisten veroviranomaisten yhteistyöstä on annettu yhteisön lainsäädäntöä, kuten direktiivi 77/799, se, että jäsenvaltio verottaa taloudellista toimintaa, johon liittyy yhteisön sisäisiä rajatylittäviä näkökohtia, ei kaikissa tapauksissa ole näin ollen rinnastettavissa sellaisen taloudellisen toiminnan verottamiseen, joka liittyy jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin suhteisiin (asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11753, 170 kohta). Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan on myös mahdollista, että jäsenvaltio voi osoittaa pääomanliikkeitä kolmansiin maihin ja kolmansista maista koskevan rajoituksen olevan tietystä syystä perusteltu tilanteessa, jossa tätä syytä ei pidettäisi pätevänä perusteluna jäsenvaltioiden välisten pääomanliikkeiden rajoitukselle (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 171 kohta).

38 Näistä syistä ei voida pitää ratkaisevana Saksan ja Alankomaiden hallitusten esittämää väitettä siitä, että jos pääomanliikkeiden rajoitusten käsitettä tulkitaan samalla tavalla jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa kuin jäsenvaltioiden välisissä suhteissa, yhteisö avaisi yksipuolisesti yhteisön markkinat kolmansille maille säilyttämättä neuvottelukeinoja, jotka ovat tarpeen, jotta se saisi kolmannet maat vapauttamaan pääomanliikkeet.

39 Sen jälkeen, kun jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisten pääomanliikkeiden rajoitusten käsite on näin selvitetty, on tarpeen tutkia, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista lainsäädäntöä pidettävä tällaisena rajoituksena ja voidaanko sitä tarvittaessa perustella objektiivisesti perustamissopimuksen määräyksillä tai yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä.

Pääomanliikkeiden rajoituksen olemassaolo

40 Tältä osin on palautettava mieliin, että toimenpiteisiin, jotka EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia jäsenvaltioissa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa (ks. em. asia Hilten-van der Heijden, tuomion 44 kohta ja asia C-370/05, Festersen, tuomio 25.1.2007, Kok. 2007, s. I-1129, 24 kohta).

41 Nyt esillä olevassa tapauksessa tuloverolain 42 luvun 16 a §:ssä annetaan Ruotsissa asuville verovelvollisille verovapautus sellaisten osinkojen osalta, jotka osakeyhtiö, jonka kotipaikka on Ruotsissa tai jossain muussa ETA:n jäsenvaltiossa, jakaa tytäryhtiön osakkeiden muodossa, mutta evätään tämä vapautus, kun jakajana on yhtiö, jonka kotipaikka on sellaisessa kolmannessa maassa, joka ei ole ETA:n jäsen, paitsi jos kyseinen maa on tehnyt Ruotsin kuningaskunnan kanssa sopimuksen, jossa määrätään tietojenvaihdosta.

42 Tällaisella lainsäädännöllä tehdään Ruotsissa asuville verovelvollisille vähemmän houkuttelevaksi sijoittaa pääomaansa yhtiöihin, joiden kotipaikat ovat ETA:n ulkopuolella. Siltä osin kuin osinkoja, joita nämä yhtiöt maksavat Ruotsissa asuville, kohdellaan verotuksessa epäedullisemmin kuin sellaisen yhtiön jakamia osinkoja, jonka kotipaikka on jossain ETA:n jäsenvaltiossa, ensiksi mainittujen yhtiöiden osakkeet ovat vähemmän houkuttelevia Ruotsissa asuvien sijoittajien kannalta kuin sellaisten yhtiöiden osakkeet, joiden kotipaikat ovat jossain ETA:n jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti em. asia Verkooijen, tuomion 34 ja 35 kohta ja em. asia Manninen, tuomion 22 ja 23 kohta sekä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisten pääomanliikkeiden osalta em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 166 kohta).

43 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen sääntely sisältää siis jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisten pääomanliikkeiden rajoituksen, joka lähtökohtaisesti kielletään EY 56 artiklan 1 kohdassa.

44 Ennen kuin tarkastellaan, voidaanko, kuten Skatteverket ja huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimelle esittäneet hallitukset väittävät, kyseistä rajoitusta perustella yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä, on syytä vastata Italian hallituksen esittämään väitteeseen, jonka mukaan tämä rajoitus kuuluu EY 57 artiklan 1 kohdassa määrätyn poikkeuksen soveltamisalaan.

EY 57 artiklan 1 kohdassa määrätyn poikkeuksen soveltaminen

45 Kuten tämän tuomion 23 kohdassa on muistutettu, EY 57 artiklan 1 kohdan mukaan se, mitä EY 56 artiklassa määrätään, ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai yhteisön oikeuden mukaan voimassa 31.12.93 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille.

46 Ulkomailta peräisin olevien osinkojen epäedullisemman verokohtelun muodostama pääomanliikkeiden rajoitus kuuluu EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen "suorien sijoitusten" käsitteeseen, sillä kyseinen käsite koskee kaikenlaisia luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden tekemiä sijoituksia, joiden tarkoituksena on pysyvien ja suorien yhteyksien luominen tai ylläpitäminen pääoman sijoittajan ja sen yrityksen välillä, jonka käyttöön pääoma annetaan taloudellisen toiminnan harjoittamista varten (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 179–181 kohta; asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok. 2007, s. I-4051, 33 ja 34 kohta ja asia C-112/05, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2007, Kok. 2007, s. I-8995, 18 kohta).

47 Koska ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä ei pidetä mahdottomana, että osingot, joita yhtiö X suunnittelee jakavansa A:lle, liittyisivät tällaisiin sijoituksiin, on syytä tarkastella, voiko pääasiassa kyseessä olevan sääntelyn kaltainen sääntely kuulua EY 57 artiklan 1 kohdassa määrätyn poikkeuksen soveltamisalaan 31.12.1993 voimassa olleena rajoituksena.

48 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 110–112 kohdassa, 31.12.1993 voimassa olleiden rajoitusten käsite edellyttää sitä, että oikeussäännöt, joihin kyseinen rajoitus sisältyy, ovat kuuluneet asianomaisen jäsenvaltion kansalliseen oikeusjärjestykseen keskeytyksettä tästä päivämäärästä lähtien. Jos asia olisi toisin, jäsenvaltio nimittäin voisi koska tahansa ottaa uudelleen käyttöön sellaisia pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista koskevia rajoituksia, jotka olivat voimassa kansallisessa oikeusjärjestyksessä 31.12.1993 mutta joita ei ole pysytetty voimassa.

49 Yhteisöjen tuomioistuin on toiminut juuri tämän mukaisesti, kun sitä on pyydetty lausumaan siitä, soveltuuko EY 57 artiklan 1 kohta pääomanliikkeiden rajoituksiin, jotka olivat voimassa jäsenvaltion oikeusjärjestyksessä 31.12.1993. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että kansallinen toimenpide, joka on toteutettu tämän ajankohdan jälkeen, ei ole pelkästään toteuttamispäivänsä vuoksi ilman muuta suljettu pois kyseisessä 1 kohdassa vahvistetusta poikkeusjärjestelystä, yhteisöjen tuomioistuin on katsonut tämän mahdollisuuden kattavan säännökset, jotka sisällöltään ovat identtiset niitä edeltäneen lainsäädännön kanssa tai joilla vain väljennetään tai poistetaan aiempaan lainsäädäntöön sisältyneitä esteitä, jotka kohdistuvat yhteisön oikeusjärjestyksen mukaisten vapauksien ja oikeuksien käyttämiseen, mutta se katsoi, että sama ei koske säännöksiä, jotka perustuvat aiemmista säännöksistä poikkeavaan ajatteluun ja joilla otetaan käyttöön uusia menettelyjä (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 192 kohta ja em. asia Holböck, tuomion 41 kohta). Näin tehdessään

yhteisöjen tuomioistuin ei ole tarkoittanut säännöksiä, joilla, vaikka ne ovat sisällöltään identtiset 31.12.1993 voimassa olleen lainsäädännön kanssa, on otettu uudelleen käyttöön pääomien vapaan liikkuvuuden este, joka aiemman lainsäädännön kumoamisen jälkeen ei enää ollut voimassa.

50 Nyt esillä olevassa asiassa on todettava, että sinä ajankohtana, jona tuloverolain 42 luvun 16 § tuli voimaan vuonna 1992, kyseisessä pykälässä jo jätettiin sen vapautuksen ulkopuolelle, joka myönnetään osingoille, joita jaetaan tytäryhtiön osakkeiden muodossa, osingot, joita maksavat yhtiöt, joiden kotipaikat ovat kolmansissa maissa, jotka eivät ole tehneet Ruotsin kuningaskunnan kanssa sopimusta, jossa määrättäisiin tietojenvaihdosta. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä nimittäin ilmenee, että tätä vapautusta sovellettiin kyseisenä ajankohtana vain osinkoihin, joita maksoivat yhtiöt, joiden kotipaikka on Ruotsissa.

51 Pitää paikkansa, että vapautusta koskevat säännökset kumottiin siten, etteivät ne olleet voimassa vuodesta 1994 lähtien, että ne otettiin uudelleen käyttöön vuonna 1995 ja että ne laajennettiin vuonna 2001 koskemaan osinkoja, joita maksavat yhtiöt, joiden kotipaikat ovat jossain toisessa ETA:n jäsenvaltiossa tai jossain toisessa valtiossa, jonka kanssa Ruotsin kuningaskunta on tehnyt sopimuksen, jossa määrätään tietojenvaihdosta. On kuitenkin siten, kuten Italian hallitus esittää, että vapautus on ainakin vuodesta 1992 lähtien keskeytyksettä evätty niiden osinkojen osalta, joita maksavat yhtiöt, joiden kotipaikat ovat kolmannessa maassa, joka ei ole ETA:n jäsen ja joka ei ole tehnyt tällaista sopimusta Ruotsin kuningaskunnan kanssa.

52 Näin ollen sitä, että tuloverolaissa säädetty vapautus on vuodesta 1992 lähtien evätty sellaisten osinkojen osalta, joita maksaa yhtiö, jonka kotipaikka on kolmannessa maassa, joka ei ole ETA:n jäsen ja joka ei ole tehnyt Ruotsin kuningaskunnan kanssa sopimusta, jossa määrättäisiin tietojenvaihdosta, on pidettävä EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna 31.12.1993 voimassa olleena rajoituksena ainakin silloin, kun nämä osingot liittyvät suoriin sijoituksiin osinkoja jakavaan yhtiöön, minkä tarkastaminen kuuluu ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle.

53 Koska ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ei ilmene, että pääasiassa kyseessä olevat osingot liittyvät suoriin sijoituksiin, on syytä tarkastella, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansallista lainsäädäntöä perustella yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä.

Perusteleminen verovalvonnan tehokkuuden turvaamisen tarpeella

54 Skatteverketin sekä Ruotsin, Tanskan, Saksan, Espanjan, Ranskan, Italian, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten mukaan tuloverolain 42 luvun 16 §:ssä säädetyn vapautuksen epääminen silloin, kun osinkoja maksaa yhtiö, jonka kotipaikka on sellaisessa kolmannessa maassa, jonka kanssa Ruotsin kuningaskunta ei ole tehnyt verosopimusta, jossa määrättäisiin tietojenvaihdosta, on perusteltua verovalvonnan tehokkuuden turvaamista koskevan tarpeen vuoksi. Ruotsin veroviranomaiset eivät nimittäin kolmansien maiden osalta pysty turvautumaan direktiivissä 77/799 säädettyyn toimivaltaisten viranomaisten keskinäiseen apuun. Verosopimuksessa ja pöytäkirjassa ei kummassakaan ole myöskään määräystä, joka koskisi Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestössä (OECD) laaditun mallisopimuksen 26 artiklassa määrättyyn tietojen vaihtamiseen rinnastettavaa tietojen vaihtamista. Vaikka verovelvollisella on tarvittavat tiedot, jotta hän voi osoittaa, että 16 §:ssä säädetyt edellytykset täyttyvät, veroviranomaisten tehtävänä on kuitenkin edelleen tarkistaa esitetyn näytön näyttöarvo, mikä on mahdotonta, jos viranomaisilla ei ole valtuuksia saada sen valtion, jossa osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka on, toimivaltaisia viranomaisia tekemään kanssaan yhteistyötä.

55 EY 58 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla EY 56 artiklalla ei rajoiteta jäsenvaltioiden oikeutta toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä,

jotta estetään verotusta koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen. Niinpä yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen on sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen (asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997, Kok. 1997, s. I-2471, 31 kohta; asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004, Kok. 2004, s. I-7063, 27 ja 45 kohta ja asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006, Kok. 2006, s. I-8203, 47 kohta).

56 Jotta rajoittavaa toimenpidettä voitaisiin pitää perusteltuna, sen on oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen siten, että sillä on voitava taata sen tavoitteen toteutuminen, johon sillä pyritään, eikä sillä saa ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 28 kohta).

57 A:n ja komission mukaan pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö on suhteeton tavoiteltuun päämäärään nähden, koska Ruotsin veroviranomaiset voivat vaatia verovelvollista esittämään näytön siitä, että tässä lainsäädännössä säädetyn vapautuksen myöntämisedellytykset täyttyvät. Siltä osin kuin tällainen vapautus koskee pörssissä noteeratun yhtiön maksamia osinkoja, tiettyjä tietoja voitaisiin saada myös tutkimalla tietoja, joita tällaisen yhtiön on lain nojalla julkistettava.

58 Kuten A ja komissio esittävät, yhteisöjen tuomioistuin on todennut sellaisen kansallisen sääntelyn osalta, jolla rajoitetaan jonkin perustamissopimuksessa taatun liikkumisvapauden käyttöä, että jäsenvaltio ei voi vedota siihen, että on mahdotonta pyytää toista jäsenvaltiota tekemään yhteistyötä selvitysten tekemiseksi tai tietojen hankkimiseksi, perustellakseen tietyn veroedun epäämistä. Vaikka verovelvollisen toimittamien tietojen tarkistaminen osoittautuisikin vaikeaksi erityisesti direktiivin 77/799 8 artiklassa säädettyjen tietojenvaihtoa koskevien rajoitusten vuoksi, mikään ei nimittäin estä kyseessä olevia veroviranomaisia vaatimasta verovelvolliselta sellaista näyttöä, jonka kyseiset viranomaiset katsovat tarpeelliseksi kyseessä olevien

verojen ja maksujen asianmukaiseksi määräämiseksi, ja tarvittaessa epäämästä vaadittua verovapautusta, jos tätä näyttöä ei ole esitetty (ks. vastaavasti asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, 20 kohta; asia C-150/04, komissio v. Tanska, tuomio 30.1.2007, Kok. 2007, s. I-1163, 54 kohta ja asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007, Kok. 2007, s. I-8251, 94 ja 95 kohta).

59 Tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että edeltä käsin ei voida sulkea pois sitä, että verovelvollinen kykenee esittämään sellaiset asian kannalta merkitykselliset selvitykset, joiden perusteella verottavan jäsenvaltion veroviranomaiset voivat tarkistaa selvästi ja täsmällisesti, ettei verovelvollinen yritä välttää tai kiertää verojen maksamista (ks. vastaavasti asia C-254/97, Baxter ym., tuomio 8.7.1999, Kok. 1999, s. I-4809, 19 ja 20 kohta; asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005, Kok. 2005, s. I-2057, 25 kohta ja em. asia ELISA, tuomion 96 kohta).

60 Tätä oikeuskäytäntöä, joka koskee liikkumisvapauksien yhteisössä tapahtuvan käytön rajoituksia, ei kuitenkaan voida täysimääräisesti soveltaa jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin pääomanliikkeisiin, sillä tällaiset pääomanliikkeet kuuluvat erilaiseen oikeudelliseen asiayhteyteen kuin mistä oli kyse asioissa, joissa kahdessa edellisessä kohdassa mainitut tuomiot on annettu.

61 On nimittäin todettava ensiksi, että jäsenvaltioiden väliset suhteet hoidetaan yhteisessä oikeudellisessa kehyksessä, jolle on luonteenomaista se, että on olemassa yhteisön säännöstö, kuten direktiivi 77/799, jolla on otettu käyttöön keskinäistä apua koskevat vastavuoroiset velvollisuudet. Vaikka tämän direktiivin alaisuuteen kuuluvilla aloilla avunantovelvollisuus ei ole rajaton, kyseisessä direktiivissä luodaan kuitenkin jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten yhteistyölle kehykset, joita ei ole olemassa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten ja kolmansien maiden toimivaltaisten viranomaisten välillä, kun kyseinen kolmas maa ei ole antanut mitään keskinäistä apua koskevaa sitoumusta.

62 Toiseksi, kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 141–143 kohdassa, siltä osin kuin kyse on selvityksistä, joita verovelvollinen voi esittää, jotta veroviranomaiset voivat tarkistaa, täyttyvätkö kansallisessa lainsäädännössä asetetut edellytykset, jäsenvaltioissa yhtiöiden laskentatoimeen sovellettavat yhteisön yhdenmukaistamistoimenpiteet tarjoavat verovelvolliselle mahdollisuuden esittää sellaisen yhtiön, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, rakennetta tai toimintaa koskevia luotettavia ja todennettavissa olevia tietoja, mutta tällaista mahdollisuutta ei taata verovelvolliselle, kun kyse on yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossain kolmannessa maassa, jonka ei ole sovellettava näitä yhteisön toimenpiteitä.

63 Tästä seuraa, että kun jäsenvaltion sääntelyssä asetetaan tietylle veroedulle edellytyksiä, joiden täyttyminen voidaan varmistaa vain saamalla tietoja kolmannen maan toimivaltaisilta viranomaisilta, jäsenvaltiolla on lähtökohtaisesti oikeus kieltäytyä myöntämästä tätä etua, jos muun muassa sen vuoksi, että tällä kyseisellä kolmannella maalla ei ole sopimusperusteista velvollisuutta antaa tietoja, osoittautuu mahdottomaksi saada näitä tietoja kyseiseltä maalta.

64 Skatteverket samoin kuin Ruotsin hallitus esittävät pääasiassa, että Ruotsin veroviranomaiset eivät kykene tarkistamaan tuloverolain 42 luvun 16 §:ssä asetetun ensimmäisen, kolmannen, neljännen ja kuudennen edellytyksen täyttymistä eli niiden vaatimusten täyttymistä, joiden mukaan osinkoa on jaettava suhteessa omistettuihin emoyhtiön osakkeisiin, kaikki emoyhtiön osuudet tytäryhtiössä on jaettava, osingonjaon jälkeen mikään emoyhtiön kanssa samaan konserniin kuuluva yritys ei saa omistaa osuuksia tytäryhtiöstä ja tytäryhtiön tai sen määräysvallassa olevien yhtiöiden elinkeinotoiminnan on koostuttava pääasiallisesti liiketoiminnasta.

65 Tämän kysymyksen arvioiminen kuuluu ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle.

66 Sama koskee kysymystä siitä, voiko Ruotsin veroviranomainen saada pöytäkirjan tai täytäntöönpanosopimuksen nojalla tiedot, joita se tarvitsee kyseisen 16 §:n panemiseksi täytäntöön. Vaikka Skatterättsnämnden on nimittäin katsonut, että täytäntöönpanosopimuksen nojalla voidaan saada tarvittavat tiedot, Ruotsin hallituksen yhteisöjen tuomioistuimen pyynnön johdosta esittämistä asiakirjoista ja selityksistä ilmenee, että ainoat tiedot, jotka voidaan saada Sveitsin viranomaisilta, ovat sopimuksen asianmukaisen soveltamisen kannalta tarpeelliset tiedot.

67 Esitettyyn kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa ei ole ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla vapautus tuloverosta voidaan myöntää tytäryhtiön osakkeiden muodossa jaettujen osinkojen osalta vain, jos osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka on ETA:n jäsenvaltiossa tai valtiossa, jonka kanssa verottava jäsenvaltio on tehnyt verosopimuksen, jossa määrätään tietojenvaihdosta, kun tälle vapautukselle on asetettu edellytyksiä, joiden noudattamisen kyseisen jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat tarkistaa vain, jos he saavat tietoja valtiosta, jossa osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka on.

Oikeudenkäyntikulut

68 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:

EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa ei ole ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla vapautus tuloverosta voidaan myöntää tytäryhtiön osakkeiden muodossa olevien osinkojen osalta vain, jos osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka on Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa tai valtiossa, jonka kanssa verottava jäsenvaltio on tehnyt verosopimuksen, jossa määrätään tietojenvaihdosta, kun tälle vapautukselle on asetettu edellytyksiä, joiden noudattamisen kyseisen jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat tarkistaa vain, jos he saavat tietoja valtiosta, jossa osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka.

Allekirjoitukset