YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (viides jaosto)

4 päivänä kesäkuuta 2009 *

Yhdistetyissä asioissa C-439/07 ja C-499/07,

joissa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka hof van beroep te Brussel (Belgia) (C-439/07) ja rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia) (C-499/07) (Belgia) ovat esittäneet 13.9. ja 5.11.2007 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 24.9. ja 16.11.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Belgian valtio (C-439/07)

vastaan

KBC Bank NV

ja

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (C-499/07)

vastaan

Belgian valtio,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit A. Borg Barthet ja E. Levits (esittelevä tuomari),

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

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

kuultuaan julkisasiamiestä,

on antanut seuraavan

määräyksen

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat 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 kohdan sekä EY 43 ja EY 56 artiklan tulkintaa.

2 Nämä ennakkoratkaisupyynnöt on esitetty kahdessa oikeudenkäyntiasiassa, joista ensimmäisessä valittajana on Belgian valtio ja sen vastapuolena KBC Bank NV (jäljempänä KBC) (C-439/07) ja joista toisessa kantajana on Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (jäljempänä BRB) ja vastaajana Belgian valtio (C-499/07) ja jotka koskevat verotettavan tuloksen määrittämistä yhtiöverotusta varten KBC:n osalta verovuosilta 2000 ja 2001 ja BRB:n osalta verovuosilta 2003 ja 2004.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Direktiivin 90/435 johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan direktiivin tavoitteena on erityisesti poistaa eri jäsenvaltioissa sijaitseville konserneille aiheutuvat verohaitat samassa jäsenvaltiossa sijaitseviin konserneihin nähden.

4 Direktiivin 90/435 3 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan emoyhtiön asema on tunnustettava ainakin niille jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille, jotka täyttävät kyseisen direktiivin 2 artiklassa säädetyt edellytykset ja joilla on vähintään 25 prosentin osuus samat edellytykset täyttävän toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön pääomasta.

5 Kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. 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.

2. Kukin jäsenvaltio voi kuitenkin säätää, ettei osuuteen liittyviä kuluja tai tytäryhtiön voitonjaosta johtuvia arvonalennuksia saa vähentää emoyhtiön verotettavista voitoista.

Jos näissä tapauksissa osuuteen liittyvät hallintokulut vahvistetaan vakiomenetelmällä, vakiomäärä ei saa olla suurempi kuin 5 prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista.”

Kansallinen säännöstö

6 Direktiivi 90/435 saatettiin osaksi Belgian oikeutta 23.10.1991 annetulla lailla (Belgisch Staatsblad 15.11.1991, s. 25619), jolla muutettiin voimassa ollutta lopullisesti verotettuja tuloja koskevaa järjestelmää ja jolla vahvistettiin emoyhtiön veron laskentaperustasta vähennettävissä olevien maksettujen osinkojen määräksi 95 prosenttia.

7 Vuonna 1992 toteutetun kodifikaation myötä lopullisesti verotettuja tuloja koskevaan järjestelmään liittyvät merkitykselliset säännökset koottiin Belgian tuloverolain (Wetboek van de inkomstenbelastingen) 202, 204 ja 205 §:ään; tämä laki on konsolidoitu 10.4.1992 annetulla kuninkaan asetuksella ja vahvistettu 12.6.1992 annetulla lailla (Belgisch Staatsbladin täydennysosa 30.7.1992; jäljempänä vuoden 1992 tuloverolaki), jotka on pantu täytäntöön vuoden 1992 tuloverolakia koskevalla kuninkaan täytäntöönpanoasetuksella (Belgisch Staatsblad 13.9.1993; jäljempänä vuoden 1992 tuloverolain täytäntöönpanoasetus).

8 Kyseisten säännösten mukaan yhtiö voi vähentää tuloksestaan 95 prosenttia tytäryhtiöiltään saamistaan osingoista direktiivissä 90/435 tarkoitetulla tavalla lopullisesti verotettujen tulojen perusteella.

9 Lopullisesti verotettuja tuloja koskeva järjestelmä toimii lyhyesti kuvattuna seuraavalla tavalla. Tytäryhtiön jakamat osingot on ensiksi sisällytettävä emoyhtiön veron

laskentaperustaan. Toiseksi nämä osingot vähennetään tästä veron laskentaperustasta, mutta ainoastaan niiltä osin kuin tulos jää muiden verosta vapautettujen tulojen vähennyksen jälkeen voitolliseksi kyseessä olevana verokautena.

10 Tässä tarkoituksessa vuoden 1992 tuloverolain 202 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verokauden tuloista on myös vähennettävä, siltä osin kuin ne on sisällytetty veron laskentaperustaan:

1) osingot, poikkeuksena tulot, jotka on saatu luovutettaessa yhtiölle sen omia osakkeita tai osuuksia tai yhtiön omaisuuden täyden ja osittaisen jakamisen yhteydessä

– –

2. Edellä 1 momentin 1 ja – – kohdassa tarkoitetut tulot saadaan vähentää ainoastaan siltä osin kuin tuloja saavalla yhtiöllä on kyseisten tulojen jakamisesta päätettäessä tai niiden maksuhetkellä vähintään 5 prosentin osuus tuloja jakavan yhtiön yhtiöpääomasta tai jos osuuden hankinta-arvo on vähintään 1 200 000 [euroa].”

11 Vuoden 1992 tuloverolain 204 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tämän lain 202 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan vähennettävien tulojen – – katsotaan sisältyvän verokauden tuloihin niin, että vähennykseen käytetään 95 prosenttia maksetusta tai saadusta määrästä mahdollisesti lisättynä todellisella tai fiktiivisellä irtaimen omaisuuden tuotosta tehdyllä pidätyksellä (roerende voorheffing) – –”

12 Vuoden 1992 tuloverolain 205 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 202 §:ssä tarkoitettu vähennys rajoitetaan 199 §:n soveltamisen jälkeen jäävään verokauden tulojen määrään, josta vähennetään

1) sellaiset lahjoitukset, joita ei voida vähentää elinkeinokuluina, ei kuitenkaan 199 ja 200 §:n nojalla tuloista vähennettyjä lahjoituksia,

– –

8) 198 §:n 1, 4, 8 ja 9 momentissa tarkoitetut verot.”

13 Vuoden 1992 tuloverolain täytäntöönpanoasetuksen 77 §:ssä säädetään seuraavaa:

”[Vuoden 1992 tuloverolain] 202–205 §:ssä tarkoitetut, lopullisesti verotettuina tuloina vähennettävät – – määrät vähennetään 76 §:n soveltamisen jälkeen jäljelle jäävien tulojen määrään asti. Vähennettäessä otetaan huomioon tulojen alkuperä, ja vähennys tehdään ensisijaisesti niistä tuloista, joihin kyseiset määrät on sisällytetty.”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-439/07

14 KBC, joka on yhtiö, jonka kotipaikka on Belgiassa, sai verovuonna 2000 osinkoina osakeosuuksistaan Belgiassa, muissa jäsenvaltioissa ja Sveitsissä sijaitsevissa yhtiöissä yhteensä 261 571 848,56 euroa. KBC katsoo, että 254 225 662,61 euron suuruinen osinkojen määrä täytti vuoden 1992 tuloverolain 202 ja 203 §:n vähennyskelpoisuuden edellytykset ja siihen voitiin soveltaa lopullisesti verotettuja tuloja koskevaa järjestelmää. Viimeksi mainittu määrä jakaantuu osinkoihin, jotka KBC on saanut Belgiassa (157 024 873,74 euroa), muissa jäsenvaltioissa (96 887 457,38 euroa) sekä Sveitsissä (313 331,49 euroa) sijaitsevilta tytäryhtiöiltään.

15 KBC katsoo, että koska vuoden 1992 tuloverolain 204 §:n nojalla lopullisesti verotettujen tulojen järjestelmää voidaan soveltaa 241 514 379,48 euron määrään, eli 95 prosenttiin osinkojen määrästä, tämä määrä täytyy vähentää KBC:n kyseisen verovuoden tuloista.

16 Vuoden 1992 tuloverolain 205 §:n 2 momentin ja vuoden 1992 tuloverolain täytäntöönpanoasetuksen 77 §:n mukaan lopullisesti verotettuja tuloja koskeva vähennys rajoitetaan ennen sen soveltamista jäljelle jäävien tulojen määrään, eli 156 116 633,08 euroon, josta on vielä vähennettävä 13 137 553,78 euron määrä vuoden 1992 tuloverolain 205 §:n 2 momentin 1 ja 8 kohdan mukaisina vähennyskelvottomina kuluina.

17 Näin ollen saatujen sellaisten osinkojen määrästä, joiden osalta se olisi voinut hyötyä lopullisesti verotettujen tulojen perusteella tehtävästä 241 514 379,48 euron suuruisesta vähennyksestä, ainoastaan 142 979 079,30 euroa voitiin vähentää KBC:n verotettavista tuloista.

18 Katsottuaan, että siirrettävissä olevan tappion määrä, joka vastasi suuruudeltaan ei-vähennettävissä olevien lopullisesti verotettujen tulojen 98 535 300,18 euron suuruista määrää, oli evätty virheellisesti, KBC teki 28.9.2000 päivätyssä verovuotta 2000 koskevassa veroilmoituksessaan varauksen, joka koski vuoden 1992 tuloverolain 205 §:n 2 momentin ja vuoden 1992 tuloverolain täytäntöönpanoasetuksen 77 §:n yhteensopivuutta direktiivin 90/435 ja sijoittautumisvapauden kanssa.

19 Verohallinnon jätettyä hyväksymättä KBC:n kannan, KBC teki oikaisuvaatimuksen verovuotta 2000 koskevasta verotuspäätöksestä. Oikaisuvaatimus hylättiin, ja KBC nosti asiassa kanteen rechtbank van eerste aanleg te Brusselissa (Brysselin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin).

20 KBC teki 27.7.2001 päivätyssä verovuotta 2001 koskevassa veroilmoituksessaan myös saman varauksen, joka on mainittu tämän määräyksen 18 kohdassa.

21 KBC vaati erityisesti, että verovuoden 2001 tuloista voidaan vähentää edellisenä verovuonna syntynyt 98 535 300,18 euron tappio, joka KBC:n mukaan oli voitava siirtää toiselle vuodelle. Se katsoi, että sen verovuoden 2001 verotettavat tulot häviävät kokonaan siirretyn tappion takia, ja vaati, että jäljellä jäävä 53 219 495,46 euron suuruinen tappio oli katsottava tappioksi, joka voitiin siirtää verovuodelle 2002.

22 Verohallinto ei hyväksynyt tätä tulkintaa, ja KBC teki oikaisuvaatimuksen vuotta 2001 koskevasta verotuspäätöksestä. Oikaisuvaatimus hylättiin, ja KBC nosti asiassa uuden kanteen rechtbank van eerste aanleg te Brusselissa.

23 Rechtbank van eerste aanleg te Brusell hyväksyi 25.4.2003 antamassaan tuomiossa KBC:n vaatimukset ja kumosi riidanalaiset verotuspäätökset.

24 Katsottuaan, että KBC:llä ei ollut siirrettävissä olevaa tappiota verovuoden 2000 eikä verovuoden 2001 osalta ja että verohallinto oli toiminut Belgian oikeuden ja yhteisön oikeuden mukaisesti, Belgian valtio valitti tästä tuomiosta hof van beroep te Brusseliin (Brysselin valitustuomioistuin), joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiiviä [90/435] ja erityisesti sen 4 artiklan 1 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa verosta vapauttamista sellaisen tässä jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön saamaan voittoon, jonka sen toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö on jakanut sille muutoin kuin tytäryhtiön selvitystilaan joutumisen yhteydessä, siten, että se ottaa jaetun voiton ensin kokonaisuudessaan veron laskentaperustaan ja vähentää ne sitten 95 prosentin suuruiseen määrään saakka veron laskentaperustasta, mutta rajoittaa tämän vähennyksen sen verokauden voiton määrään, jona voitonjako on tapahtunut (tiettyjen laissa lueteltujen määrien vähentämisen jälkeen) (vuoden

1992 tuloverolain 205 §:n 2 momentti ja vuoden 1992 tuloverolakia koskeva kuninkaan täytäntöönpanoasetuksen 77 §), koska tällainen jaettujen voittojen vähentämisen rajoittaminen johtaa siihen, että emoyhtiötä verotetaan saaduista voitoista myöhempänä verokautena silloin, kun sillä ei ollut sinä verokautena, jona jaetut voitot saatiin, lainkaan tai riittävästi verotettavissa olevia tuloja, tai ainakin siihen, että tuon verokauden tappiota pienennetään sellaisilla jaetuilla voitoilla, joiden on direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan ja 4 artiklan 2 kohdan mukaan jäätävä verottamatta 95 prosentin suuruiseen määrään asti, ja että näitä tappioita ei voida näin ollen enää siirtää saadun voiton määrään asti myöhemmälle verokaudelle?

2) Jos direktiiviä [90/435] on tulkittava siten, että Belgian lainsäädäntö on ristiriidassa direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan kanssa sellaisten jaettujen voittojen osalta, jotka belgialainen emoyhtiö on saanut EU:n alueelle sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, onko silloin katsottava, että direktiivin edellä mainittu säännös on esteenä myös sille, että Belgian lainsäädäntöä sovelletaan belgialaisen emoyhtiön belgialaiselta tytäryhtiöltä saamaan voittoon, jos – kuten tässä tapauksessa – Belgian lainsäätäjä on saattaessaan direktiivin osaksi kansallista oikeusjärjestystään päättänyt käsitellä täysin valtion sisäisiä tilanteita samalla tavoin kuin direktiivillä säänneltyjä tilanteita ja on mukauttanut täten kansallisen lainsäädäntönsä myös täysin sisäisten tilanteiden osalta yhteisön oikeuteen?

3) Jos direktiiviä [90/435] on tulkittava siten, että Belgian lainsäädäntö on ristiriidassa direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan kanssa sellaisten jaettujen voittojen osalta, jotka belgialainen emoyhtiö on saanut EU:n alueelle sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, ja kun asiassa C-28/95, Leur-Bloem, 17.7.1997 annetussa tuomiossa tarkoitetulla tavalla lainsäädäntö on ulotettu koskemaan myös Belgiaan sijoittautuneen tytäryhtiön jakamia voittoja, onko tällöin EY 56 artiklan 1 kohdan vastaista, että Belgia soveltaa riidanalaista lainsäädäntöä edelleen muuttumattomana kolmanteen valtioon sijoittautuneilta tytäryhtiöiltä peräisin oleviin osinkoihin, koska näitä osinkoja kohdellaan epäedullisemmin kuin kotimaisia osinkoja tai EU-osinkoja?

4) Onko EY 43 artikla esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan sellaiset jaetut voitot, jotka yhtiö on saanut kyseisenä verokautena toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, on vapautettu ensimmäisessä jäsenvaltiossa tapahtuvassa yhtiöverotuksessa verosta ainoastaan sen verokauden voiton määrään asti, jona voitonjako on tapahtunut (tiettyjen laissa lueteltujen määrien vähentämisen jälkeen), kun taas jaettu voitto olisi mahdollista vapauttaa kokonaisuudessaan verosta, jos tämä yhtiö olisi perustanut kiinteän toimipaikan toiseen jäsenvaltioon?”

Asia C-499/07

25 BRB, joka on yhtiö, jonka kotipaikka on Belgiassa, sai verovuonna 2003 samaten Belgiaan sijoittautuneelta yhtiöltä osinkoja 445 000 euroa, joista 422 750 euroa voitiin vähentää lopullisesti verotettuja tuloja koskevan järjestelmän perusteella vuoden 1992 tuloverolain 204 §:n mukaisesti.

26 Verovuoden 2003 voitto ei ollut riittävän suuri, jotta saadut osingot olisi voitu vähentää kokonaisuudessaan. Yhtiö ilmoitti kyseistä verovuotta koskevassa veroilmoituksessaan 123 300,86 euron suuruisen siirrettävissä olevan tappion, joka muodostuu 103 194,38 euron suuruisesta verokauden tappiosta, joka vastaa niiden osinkojen määrää, joita ei voitu vähentää lopullisesti verotettuja tuloja koskevan järjestelmän perusteella, sekä verovuodelta 2002 siirretystä 20 106,48 euron suuruisesta tappiosta.

27 Verohallinto ilmoitti 20.4.2004 päivätyssä veronoikaisupäätöksessään, että se ei hyväksynyt siirrettävissä olevaa tappiota, koska siirrettävissä olevaa tappiota ei voi koskaan syntyä lopullisesti verotettujen tulojen perusteella. Verohallinnon mukaan lopullisesti verotettujen tulojen on rajoituttava verokauden tulokseen, eli 319 555,62 euroon, jota alennetaan vähennyskelvottomien kulujen määrällä (187,50 euroa). Lopullisesti verotettujen tulojen määrän oli siten rajoituttava 319 368,12 euroon, ja

BRB:n verotettavan tuloksen määrä oli siten 187,50 euroa, eikä siirrettävissä olevia tappioita ole. Yhtiö ei hyväksynyt näitä veronoikaisuja.

28 BRB ilmoitti verovuoden 2004 veroilmoituksessaan siirrettynä tappiona 123 300,86 euroa, jota verohallinto kieltäytyi ottamasta huomioon 11.2.2005 päivätyssä veronoikaisupäätöksessään. Yhtiö ei hyväksy myöskään tätä veronoikaisua.

29 Verohallinto teki verovuosia 2003 ja 2004 koskevat verotuspäätökset veronoikaisupäätöksien mukaisesti. BRB teki näistä päätöksistä oikaisuvaatimukset, jotka verohallinto hylkäsi.

30 BRB saattoi asian rechtbank van eerste aanleg te Bruggen (Bryggen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin) käsiteltäväksi, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiiviä [90/435] ja erityisesti sen 4 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa verosta vapauttamista sellaisen tässä jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön saamaan voittoon, jonka sen toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö on jakanut sille muutoin kuin tytäryhtiön selvitystilaan joutumisen yhteydessä, siten, että se ottaa jaetun voiton ensin kokonaisuudessaan veron laskentaperustaan ja vähentää ne sitten 95 prosentin suuruiseen määrään saakka veron laskentaperustasta, mutta rajoittaa tämän vähennyksen sen verokauden voiton määrään, jona voitonjako on tapahtunut (tiettyjen laissa lueteltujen määrien vähentämisen jälkeen) (vuoden 1992 tuloverolain 205 §:n 2 momentti ja vuoden 1992 tuloverolakia koskeva kuninkaan täytäntöönpanoasetuksen 77 §), jolloin siirrettävissä olevaa tappiota ei synny siinä tapauksessa, että verokauden voitto on edellä mainittujen jaettujen voittojen määrää pienempi?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko direktiiviä [90/435] ja erityisesti sen 4 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että siinä velvoitetaan tämä jäsenvaltio sallimaan, että sellaiset jaetut voitot, jotka tässä valtiossa sijaitseva yhtiö on saanut toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, voidaan vähentää kokonaisuudessaan verokauden voiton määrästä ja että tästä seuraava tappio voidaan siirtää myöhemmälle verokaudelle?

3) Jos direktiiviä [90/435] on tulkittava siten, että Belgian lainsäädäntö on ristiriidassa direktiivin 4 artiklan 1 kohdan kanssa sellaisten jaettujen voittojen osalta, jotka belgialainen emoyhtiö on saanut EU:n alueelle sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, onko silloin katsottava, että direktiivin edellä mainittu säännös on esteenä myös sille, että Belgian lainsäädäntöä sovelletaan belgialaisen emoyhtiön belgialaiselta tytäryhtiöltä saamaan voittoon, jos – kuten tässä tapauksessa – Belgian lainsäätäjä on saattaessaan direktiivin osaksi kansallista oikeusjärjestystään päättänyt käsitellä täysin valtion sisäisiä tilanteita samalla tavoin kuin direktiivillä säänneltyjä tilanteita ja on mukauttanut täten kansallisen lainsäädäntönsä myös täysin sisäisten tilanteiden osalta yhteisön oikeuteen?

4) Onko EY 43 artikla esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan sellaiset jaetut voitot, jotka yhtiö on saanut kyseisenä verokautena toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, on vapautettu ensimmäisessä jäsenvaltiossa tapahtuvassa yhtiöverotuksessa verosta ainoastaan sen verokauden voiton määrään asti, jona voitonjako on tapahtunut (tiettyjen laissa lueteltujen määrien vähentämisen jälkeen), kun taas jaettu voitto olisi mahdollista vapauttaa kokonaisuudessaan verosta, jos tämä yhtiö olisi perustanut kiinteän toimipaikan toiseen jäsenvaltioon?”

31 Asiat C-439/07 ja C-499/07 yhdistettiin yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 15.4.2008 antamalla määräyksellä suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

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

Direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohta

Kummankin asian ensimmäinen kysymys

33 Ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet haluavat selvittää näissä kahdessa asiassa esittämällään ensimmäisellä kysymyksellä pääasiallisesti, onko direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan sellaisten osinkojen, jotka tähän jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö saa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, verosta vapauttamista varten säädetään**,** että nämä osingot lisätään emoyhtiön veron laskentaperustaan, josta ne vähennetään sitten 95 prosenttiin saakka niiltä osin kuin tulos jää muiden verosta vapautettujen tulojen vähentämisen jälkeen voitolliseksi kyseessä olevana verokautena, ja joka johtaa siihen, että

– emoyhtiötä verotetaan saaduista voitoista myöhempänä verokautena silloin, kun sillä ei ollut sinä verokautena, jona voitonjako tapahtui, lainkaan tai riittävästi verotettavissa olevaa voittoa (asia C-439/07)

tai että

– tuon verokauden tappiot kompensoidaan jaetuilla voitoilla eikä niitä voida siirtää näiden jaettujen voittojen määrään asti myöhemmälle verokaudelle (C-439/07 ja C-499/07).

34 Tämä kysymys on pääasiallisesti samankaltainen kuin kysymys, jonka yhteisöjen tuomioistuin on ratkaissut asiassa C-138/07, Cobelfret, 12.2.2009 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-731). Lisäksi pääasiat ja asia Cobelfret koskevat saman kansallisen lainsäädännön soveltamista. Tästä seuraa, että yhteisöjen tuomioistuimen viimeksi mainitussa tuomiossa antamaa vastausta voidaan täysin soveltaa pääasioissa esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen.

35 Edellä mainitussa asiassa Cobelfret antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan emoyhtiön saamat osingot lisätään emoyhtiön veron laskentaperustaan, josta ne vähennetään sitten 95 prosenttiin saakka niiltä osin kuin tulos jää muiden verosta vapautettujen tulojen vähennyksen jälkeen voitolliseksi kyseessä olevana verokautena.

36 Yhteisöjen tuomioistuin on ensinnäkin korostanut yhtäältä, että sellaisen jäsenvaltion, joka on valinnut direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetun järjestelmän, velvollisuuteen olla verottamatta voittoa, joka jaetaan emoyhtiölle tytäryhtiönsä osakkaana, ei liity mitään ehtoja ja ainoat tätä koskevat edellytykset on ilmaistu saman artiklan 2 ja 3 kohdassa ja kyseisen direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa ja toisaalta että kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa ei nimenomaisesti säädetä, että muiden verotettavissa olevien tulojen olemassaolo on edellytyksenä sille, että emoyhtiölle maksettuja osinkoja ei veroteta (em. asia Cobelfret, tuomion 33 ja 34 kohta).

37 Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että järjestelmän, jonka mukaan emoyhtiölle maksetut osingot lisätään sen veron laskentaperustaan ja sitten 95 prosenttia näiden osinkojen määrästä vähennetään tästä veron laskentaperusteesta ainoastaan, jos tätä varten on käytettävissä emoyhtiön verotettavissa olevia tuloja, seurauksena on, että emoyhtiö voi hyötyä tästä edusta täysimääräisesti ainoastaan, jos sen tulos ei ole tappiollinen sen muiden samana verokautena verotettavien tulojen osalta (em. asia Cobelfret, tuomion 35 kohta).

38 Jäsenvaltiot eivät kuitenkaan voi yksipuolisesti ottaa käyttöön rajoittavia toimenpiteitä, kuten vaatimusta siitä, että emoyhtiöllä on verotettavissa olevia tuloja, ja asettaa tällä tavalla ehtoja mahdollisuudelle hyötyä direktiivissä 90/435 säädetyistä eduista (em. asia Cobelfret, tuomion 36 kohta).

39 Yhteisöjen tuomioistuin on korostanut toiseksi, että koska yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, että Belgian verolainsäädännössä mahdollistetaan lähtökohtaisesti tappioiden siirtäminen myöhemmille verovuosille, emoyhtiön siirrettävissä olevien tappioiden pieneneminen maksettujen osinkojen suuruisella määrällä vaikuttaa kyseisen yhtiön veron laskentaperustaan sinä verovuonna, joka seuraa verovuotta, jonka aikana osingot on maksettu, ja tämä veron perusta on siirrettävien tappioiden pienenemisen johdosta korkeampi (em. asia Cobelfret, tuomion 39 kohta).

40 Yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen todennut, että vaikka emoyhtiön saamista osingoista ei kanneta yhtiöveroa siltä verovuodelta, jonka aikana nämä osingot on jaettu, emoyhtiön tappioiden pienenemisen seurauksena voi olla, että sitä verotetaan näistä osingoista epäsuorasti sellaisina myöhempinä verovuosina, jolloin sen tulos on positiivinen, ja että tällainen lopullisesti verotettujen tulojen perusteella tehtävää vähennystä koskeva rajoitus ei ole yhteensopiva direktiivin 90/435 sanamuodon, tavoitteiden tai järjestelmän kanssa (em. asia Cobelfret, tuomion 40 ja 41 kohta).

41 Yhteisöjen tuomioistuin on ensinnäkin katsonut, että sen perusteella, että direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa on käytetty sanoja ”oltava verottamatta” verbin ”vapauttaa” sijaan, ei voida päätellä, että on sallittua, että lopullisesti verotettujen tulojen perusteella tehtävän vähennyksen rajoittaminen vaikuttaa tällä tavalla emoyhtiön tappioihin, koska mikään direktiivin rakenteessa tai tarkoituksessa ei viittaa siihen, että käsitteet ”oltava verottamatta” ja ”verosta vapauttaminen” eroaisivat jotenkin merkittävästi toisistaan, ja yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi tukeutunut kyseisen 4 artiklan 1 kohdan osalta sekä käsitteeseen ”verosta vapauttaminen” että käsitteeseen ”oltava verottamatta” (em. asia Cobelfret, tuomion 42 ja 43 kohta).

42 Todettuaan, että silloin kun emoyhtiö ei ole saanut muita verotettavissa olevia tuloja sen kauden aikana, jona osingot on maksettu, lopullisesti verotettujen tulojen perusteella tehtävää vähennystä koskeva järjestelmä ei mahdollista täysimääräisesti direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetun tavoitteen, eli taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämisen, saavuttamista, yhteisöjen tuomioistuin lausui, että vaikka soveltamalla kyseistä järjestelmää sekä Belgiassa että muissa jäsenvaltioissa sijaitseviin tytäryhtiöihin Belgian kuningaskunta pyrkii välttämään sen, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatettaisiin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, tämä ei oikeuta sellaisen järjestelmän soveltamista, joka ei ole yhteensopiva kyseisen 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetun taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan järjestelmän kanssa (em. asia Cobelfret, tuomion 45 ja 46 kohta).

43 Sen argumentin osalta, että lopullisesti verotettujen tulojen perusteella tehtävän vähennyksen rajoittaminen johtaa vähintään samaan lopputulokseen kuin direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettu hyvitysjärjestelmä ja että mikään ei viittaa siihen, että saman 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetun järjestelmän on johdettava parempaan lopputulokseen kuin toisessa luetelmakohdassa tarkoitetun järjestelmän, yhteisöjen tuomioistuin muistuttaa yhtäältä siitä, että valinta vapautusjärjestelmän tai hyvitysjärjestelmän välillä ei välttämättä johda osinkoa saavan yhtiön kannalta samaan lopputulokseen, ja toisaalta siitä, että jos jäsenvaltio on saattaessaan direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä valinnut yhden direktiivissä säädetyistä vaihtoehtoisista järjestelmistä, se ei voi vedota vaikutuksiin tai rajoituksiin, jotka olisivat voineet seurata toisen järjestelmän käyttöön ottamisesta (em. asia Cobelfret, tuomion 48 ja 50 kohta).

44 Edellä olevan perusteella asioissa C-439/07 ja C-499/07 esitettyyn ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan sellaisten osinkojen, jotka tähän jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö saa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, verosta vapauttamista varten säädetään, että nämä osingot lisätään emoyhtiön veron laskentaperustaan, josta ne vähennetään sitten 95 prosenttiin saakka niiltä osin kuin tulos jää muiden verosta vapautettujen tulojen vähentämisen jälkeen voitolliseksi kyseessä olevana verokautena, ja joka johtaa siihen, että

– emoyhtiötä verotetaan sille jaetuista voitoista myöhempänä verokautena silloin, kun sillä ei ollut sinä verokautena, jona voitonjako tapahtui, lainkaan tai riittävästi verotettavissa olevaa voittoa,

tai että

– tuon verokauden tappioita pienennetään jaetuilla voitoilla eikä niitä voida siirtää näiden jaettujen voittojen määrään asti myöhemmälle verokaudelle.

Asian C-499/07 toinen kysymys

45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa toisella kysymyksellään selvittää asiassa C-499/07, onko direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltion on välttämättä sallittava, että sellaiset

jaetut voitot, jotka tässä valtiossa sijaitseva emoyhtiö on saanut toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, voidaan vähentää kokonaisuudessaan emoyhtiön verokauden tuloista ja että tästä seuraava tappio voidaan siirtää seuraavalle verokaudelle.

46 On muistutettava siitä, että kunkin jäsenvaltion asiana on järjestää voitonjakoa koskeva verotusjärjestelmänsä yhteisön oikeutta noudattaen ja määrittää näissä puitteissa veron määräytymisperuste ja verokanta, joita sovelletaan osinkoa saavaan osakkeenomistajaan (ks. vastaavasti asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11673, 50 kohta; asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11753, 47 kohta ja asia C-194/06, Orange European Smallcap Fund, tuomio 20.5.2008, Kok., s. I-3747, 30 kohta).

47 Direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdassa säädetään sen soveltamisalaan kuuluvien voitonjakojen osalta, että jos emoyhtiölle tytäryhtiönsä osakkaana jaetaan voittoa, emoyhtiön sijaintivaltion on joko oltava verottamatta tätä voittoa tai valtuutettava tämä emoyhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio on kantanut lähdeverona, vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa (asia C-27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, tuomio 3.4.2008, Kok., s. I-2067, 25 kohta ja em. asia Cobelfret, tuomion 30 kohta), ja siinä jätetään näin nimenomaisesti jäsenvaltioiden päätettäväksi, soveltavatko ne vapautusjärjestelmää vai hyvitysjärjestelmää (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 44 kohta ja em. asia Cobelfret, tuomion 31 kohta).

48 Direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäinen luetelmakohta on sillä tavalla ehdoton ja riittävän täsmällinen, että siihen voidaan vedota kansallisissa tuomioistuimissa (em. asia Cobelfret, tuomion 65 kohta), mutta siinä ei ole kuitenkaan täsmennetty sitä tapaa, jolla vapautusjärjestelmän valinneiden jäsenvaltioiden on pantava se toimeen.

49 EY 249 artiklan kolmannen kohdan sanamuodon mukaan jäsenvaltioiden valittavaksi jätetään direktiivien täytäntöön panemisen muoto ja keinot, joilla parhaiten taataan direktiiveillä tavoiteltu tulos (ks. vastaavasti em. asia C-456/03, komissio v. Italia, tuomio 16.6.2005, Kok., s. I-5335, 51 kohta; asia C-321/05, Kofoed, tuomio 5.7.2007, Kok., s. I-5795, 43 kohta ja asia C-491/06, Danske Svineproducenter, tuomio 8.5.2008, Kok., s. I-3339, 27 kohta).

50 Näin ollen jäsenvaltiot saavat määritellä sisäisen oikeusjärjestyksensä vaatimukset huomioon ottaen ne yksityiskohtaiset säännöt, joilla direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetty tulos voidaan saavuttaa (ks. vastaavasti direktiivin 90/435 3 artiklan 2 kohdan osalta yhdistetyt asiat C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, Denkavit ym., tuomio 17.10.1996, Kok., s. I-5063, 33 kohta).

51 Direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdan mukaan kukin jäsenvaltio voi kuitenkin edelleen säätää, ettei osuuteen tytäryhtiössä liittyviä kuluja saa vähentää emoyhtiön verotettavista voitoista, sillä tarkennuksella, että jos näissä tapauksissa mainittuun osuuteen liittyvät hallintokulut vahvistetaan vakiomenetelmällä, vakiomäärä ei saa olla suurempi kuin viisi prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista (em. asia Banque Fédérative du Crédit Mutuel, tuomion 28 kohta).

52 On korostettava myös sitä, että direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdassa sallitaan jäsenvaltioiden vahvistaa hallintokulujen, jotka eivät ole verovähennyskelpoisia, määrä vakiona, joka ei saa olla suurempi kuin viisi prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista, ilman, että tilanteet, joissa jäsenvaltio on valinnut sovellettavaksi vapautusmenetelmän, ja tilanteet, joissa se on valinnut sovellettavaksi hyvitysmenetelmän, erotetaan toisistaan (em. asia Banque Fédérative du Crédit Mutuel, tuomion 45 kohta).

53 Asian C-499/07 toiseen kysymykseen on siten vastattava, että direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa, kun sitä luetaan yhdessä saman artiklan 2 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että siinä ei aseteta jäsenvaltioille velvollisuutta sallia välttämättä sitä, että sellaiset jaetut voitot, jotka tässä valtiossa sijaitseva emoyhtiö on saanut toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, voidaan vähentää kokonaisuudessaan emoyhtiön verokauden tuloista ja että tästä seuraava tappio voidaan siirtää myöhemmälle verokaudelle. Jäsenvaltioiden asiana on määrittää sekä sisäisen oikeusjärjestyksensä vaatimukset että direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdassa säädetty mahdollisuus huomioon ottaen ne yksityiskohtaiset säännöt, joilla saman artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetty tulos voidaan saavuttaa.

54 Kuitenkin silloin, kun jäsenvaltio on valinnut direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetyn vapautusjärjestelmän ja kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännössä mahdollistetaan lähtökohtaisesti tappioiden siirtäminen myöhemmille verovuosille, tämä säännös on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, joka johtaa emoyhtiön siirrettävissä olevien tappioiden pienentymiseen maksettujen osinkojen suuruisella määrällä.

Asian C-439/07 toinen kysymys ja asian C-499/07 kolmas kysymys

55 Kansalliset tuomioistuimet haluavat selvittää asian C-439/07 toisella kysymyksellä ja asian C-499/07 kolmannella kysymyksellä pääasiallisesti sen, onko siinä tapauksessa, että jäsenvaltion lainsäätäjä on saattaessaan direktiivin 90/435 osaksi kansallista oikeusjärjestystään päättänyt käsitellä täysin valtion sisäisiä tilanteita ja direktiivillä säänneltyjä tilanteita samalla tavalla, direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaista lainsäädäntöä sovelletaan edellä mainittuihin sisäisiin tilanteisiin.

56 Kuten direktiivin 90/435 1 artiklasta ilmenee, direktiivi koskee jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille jaettuja voittoja, jotka ovat peräisin niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä. Lisäksi saman direktiivin 2 artiklassa määritellään direktiivin soveltamisala yhtiömuotojen perusteella, sellaisena kuin ne luetellaan kyseisen direktiivin liitteessä, kun taas direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa säädetään, mikä on se vähimmäisosuus, josta lähtien yhtiön voidaan katsoa olevan emoyhtiö ja toisen yhtiön sen tytäryhtiö samassa direktiivissä tarkoitetulla tavalla (em. asia Cobelfret, 20 kohta).

57 Näin ollen direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisellä luetelmakohdalla ei säännellä tilanteita, jotka eivät täytä näitä edellytyksiä, eikä eteenkään sellaisia tilanteita, joissa osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka on samassa jäsenvaltiossa kuin osingot saavan yhtiön kotipaikka. Tästä seuraa, että tämä säännös itsessään ei voi olla esteenä sille, että kansallista lainsäädäntöä sovelletaan sellaisiin täysin sisäisiin tilanteisiin.

58 Kuten ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet ovat todenneet, Belgian lainsäätäjä on saattaessaan direktiivin 90/435 osaksi kansallista oikeusjärjestystään päättänyt soveltaa samaa kohtelua täysin valtion sisäisiin tilanteisiin ja tällä direktiivillä säänneltyihin tilanteisiin.

59 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa kuitenkin, että silloin, kun kansallisen lainsäädännön mukaan täysin jäsenvaltion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa on noudatettava yhteisön oikeudessa annettuja ratkaisuja, yksinomaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on EY 234 artiklan mukaisen kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen välisen tehtävien jaon mukaan arvioida yhteisön oikeuteen tehdyn viittauksen täsmällinen ulottuvuus ja yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta rajoittuu ainoastaan yhteisön oikeuden säännösten tutkimiseen (yhdistetyt asiat C-297/88 ja C-197/89, Dzodzi, tuomio 18.10.1990, Kok., s. I-3763, Kok. Ep. X, s. 555, 41 ja 42 kohta; asia C-88/91, Federconsorzi, tuomio 25.6.1992, Kok., s. I-4035, 10 kohta ja em. asia Leur-Bloem, tuomion 32 ja 33 kohta). Nimittäin niiden rajojen huomioon ottaminen, jotka kansallinen lainsäätäjä on voinut asettaa yhteisön oikeuden soveltamiselle täysin valtion sisäisiin tilanteisiin, kuuluu ainoastaan kansalliseen oikeuteen ja näin ollen kyseisen jäsenvaltion tuomioistuinten yksinomaiseen toimivaltaan (em. asia Dzodzi, tuomion 42 kohta; asia C-73/89, Fournier, tuomio

12.11.1992, Kok., s. I-5621, 23 kohta; em. asia Leur-Bloem, tuomion 33 kohta ja asia C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10627, 27 kohta).

60 Kun otetaan huomioon edellä oleva, asian C-439/07 toiseen kysymykseen ja asian C-499/07 kolmanteen kysymykseen on vastattava, että silloin, kun kansallisen lainsäädännön mukaan täysin jäsenvaltion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa on noudatettava yhteisön oikeudessa annettuja ratkaisuja, yksinomaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on EY 234 artiklan mukaisen kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen välisen tehtävien jaon mukaan arvioida yhteisön oikeuteen tehdyn viittauksen täsmällinen ulottuvuus, ja niiden rajojen huomioon ottaminen, jotka kansallinen lainsäätäjä on voinut asettaa yhteisön oikeuden soveltamiselle täysin valtion sisäisiin tilanteisiin, kuuluu kyseisen jäsenvaltion kansalliseen oikeuteen ja näin ollen kyseisen jäsenvaltion tuomioistuinten yksinomaiseen toimivaltaan.

EY 56 artikla (asian C-439/07 kolmas kysymys)

61 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää asiassa C-439/07 esittämällään kolmannella kysymyksellä sen, onko siinä tapauksessa, että direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäinen luetelmakohta on esteenä pääsiassa kysymyksessä olevan kaltaisen kansallisen lainsäädännön soveltamiselle tilanteisiin, joissa emoyhtiöt ja tytäryhtiöt ovat sijoittautuneet eri jäsenvaltioihin, sekä tilanteisiin, joissa näiden yhtiöiden kotipaikka on samassa jäsenvaltiossa, EY 56 artiklan 1 kohta esteenä myös tämän kansallisen lainsäädännön soveltamiselle kolmanteen valtioon sijoittautuneilta tytäryhtiöiltä peräisin oleviin osinkoihin.

62 Kuten edellä mainitussa asiassa Cobelfret annetun tuomion 20 kohdassa ja tämän määräyksen 56 kohdassa on muistutettu, direktiivin 90/435 1 artiklasta ilmenee, että se koskee jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille jaettuja voittoja, jotka ovat peräisin niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä.

63 Näin ollen direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisellä luetelmakohdalla ei säännellä tilanteita, jotka eivät täytä näitä edellytyksiä, eikä eteenkään sellaisia tilanteita, joissa osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka on samassa jäsenvaltiossa kuin osingot saavan yhtiön kotipaikka (ks. tämän määräyksen 57 kohta), tai tilanteita, joissa osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka on kolmannessa valtiossa.

64 Tältä osin on palautettava mieliin, että EY 56 artiklan 1 kohdassa pääomanliikkeiden rajoituksina kielletään muun muassa toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tietyssä jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa jäsenvaltioissa (asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok., s. I-1957, 44 kohta; asia C-370/05, Festersen, tuomio 25.1.2007, Kok., s. I-1129, 24 kohta; asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11531, 40 kohta ja asia C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, määräys 23.4.2008, Kok., s. I-2875, 53 kohta).

65 EY 56 artiklan 1 kohdalla on vapautettu pääomanliikkeet jäsenvaltioiden välillä sekä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Tässä tarkoituksessa kyseisessä määräyksessä määrätään, että EY:n 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., s. I-4821, 19 kohta; em. asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 37 kohta; em. asia A, tuomion 20 kohta ja em. asia Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, määräyksen 90 kohta).

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

67 Jos kansallisen lainsäädännön nojalla kolmanteen valtioon sijoittautuneesta yhtiöstä peräisin olevia osinkoja kohdellaan epäedullisemmin kuin sellaisesta yhtiöstä peräisin olevia osinkoja, jonka kotipaikka on Belgiassa, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa etukäteen, voidaanko asiassa soveltaa EY 56 artiklaa.

68 Tältä osin on palautettava mieliin, että sen määrittelemiseksi, minkä liikkuvuutta koskevan vapauden soveltamisalaan kansallinen lainsäädäntö kuuluu, nyttemmin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok., s. I-4051, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

69 Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että kansallinen lainsäädäntö, jonka soveltaminen ei riipu siitä, kuinka suuren osan osinkoja saava yhtiö omistaa osinkoa jakavasta yhtiöstä, voi kuulua sekä sijoittautumisvapauteen liittyvän EY 43 artiklan että pääomien vapaaseen liikkuvuuteen liittyvän EY 56 artiklan soveltamisalaan (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 36 kohta ja asia C-284/06, Burda, tuomio 26.6.2008, Kok., s. I-4571, 71 kohta).

70 Kuitenkin siltä osin kuin kyse on omistusosuuksista, jotka antavat omistajalleen selvän vaikutusvallan kyseessä olevien yhtiöiden päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä niiden toiminnasta, sovelletaan sijoittautumisvapautta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä. (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 81 kohta).

71 Kun näin ollen otetaan huomioon kansallisen lainsäädännön tarkoitus sekä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetun asian tosiseikat, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on määritellä, voidaanko asiassa vedota EY 56 artiklaan. Tarvittaessa sen tehtävänä on tarkistaa, onko tämä määräys esteenä sille, että kolmanteen valtioon sijoittautuneista tytäryhtiöistä peräisin

olevia osinkoja kohdellaan eri tavalla kuin Belgiaan sijoittautuneista tytäryhtiöistä peräisin olevia osinkoja.

72 Tämän osalta on syytä palauttaa mieliin yhtäältä, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että sitä, missä määrin jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa pääomanliikkeitä koskevia tiettyjä rajoittavia toimenpiteitä, ei voida määrittää ottamatta huomioon sitä, että pääomanliikkeet kolmansiin maihin tai kolmansista maista toteutetaan erilaisessa oikeudellisessa asiayhteydessä kuin Euroopan yhteisön sisäiset pääomanliikkeet. Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden oikeudellisen integraation laajuuden johdosta ja erityisesti sen johdosta, että kansallisten veroviranomaisten yhteistyöstä on annettu yhteisön lainsäädäntöä, kuten jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), se, että jäsenvaltio verottaa taloudellista toimintaa, johon liittyy yhteisön sisäisiä rajatylittäviä näkökohtia, ei kaikissa tapauksissa ole näin ollen rinnastettavissa sellaisen taloudellisen toiminnan verottamiseen, joka liittyy jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin suhteisiin (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 170 kohta ja em. asia Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, määräyksen 92 kohta).

73 Toisaalta on myös mahdollista, että jäsenvaltio voi osoittaa rajoituksen, joka koskee pääomanliikkeitä kolmansiin maihin ja kolmansista maista, olevan tietystä syystä perusteltu tilanteessa, jossa tätä syytä ei pidettäisi pätevänä perusteluna jäsenvaltioiden välisten pääomanliikkeiden rajoitukselle (em. asia A, tuomion 36 ja 37 kohta ja em. asia Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, määräyksen 93 kohta).

74 Edellä olevan perusteella asian C-439/07 kolmanteen kysymykseen on vastattava, että jos jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön nojalla kolmanteen valtioon sijoittautuneesta yhtiöstä peräisin olevia osinkoja kohdellaan epäedullisemmin kuin sellaisesta yhtiöstä peräisin olevia osinkoja, jonka kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa siten, että se ottaa huomioon sekä kansallisen lainsäädännön tarkoituksen että sen käsiteltäväksi saatetun asian tosiseikat, voidaanko

asiassa soveltaa EY 56 artiklaa, ja tarvittaessa tarkistaa, onko kyseinen määräys esteenä erilaiselle kohtelulle.

EY 43 artikla (asian C-439/07 ja asian C-499/07 neljäs kysymys)

75 Ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet haluavat selvittää asian C-439/07 ja asian C-499/07 neljännellä kysymyksellä pääasiallisesti sen, onko EY 43 artikla esteenä pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö, joka saa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiönsä jakamia voittoja, voi vähentää ne verotettavista tuloistaan ainoastaan sen verokauden tulojen määrän rajoissa, jona voitonjako on tapahtunut, kun taas jaetut voitot olisi mahdollista vapauttaa kokonaisuudessaan verosta, jos tämä yhtiö olisi perustanut kiinteän toimipaikan toiseen jäsenvaltioon.

76 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion kansalaisten vapauteen sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa yrityksiä ja harjoittaa yritystoimintaa niiden edellytysten mukaisesti, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännössä on määritelty sen omille kansalaisille. Sijoittautumisvapauteen kohdistuvien rajoitusten poistaminen ulottuu niihin rajoituksiin, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisten, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, mahdollisuutta perustaa kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä (ks. mm. asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 13 kohta; asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999, Kok., s. I-2651, 22 kohta ja asia C-253/03, CLT-UFA, tuomio 23.2.2006, Kok., s. I-1831, 13 kohta).

77 Siltä osin kuin kyse on kohtelusta vastaanottavassa jäsenvaltiossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että koska EY 43 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä annetaan nimenomaisesti talouden toimijoille mahdollisuus vapaasti valita sopiva oikeudellinen muoto toimintansa harjoittamiseen toisessa jäsenvaltiossa, tätä

valinnan vapautta ei voida rajoittaa syrjivillä verosäännöksillä (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 22 kohta; em. asia ULT-UFA, tuomion 14 kohta ja asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6373, 40 kohta).

78 Vapaudella valita sopiva oikeudellinen muoto toiminnan harjoittamiseksi toisessa jäsenvaltiossa on tarkoitus mahdollistaa muun muassa se, että yhtiöt, joilla on kotipaikka jäsenvaltiossa, voivat avata sivuliikkeen toisessa jäsenvaltiossa harjoittaakseen siellä toimintaansa edellytyksin, jotka ovat samoja kuin tällaisten yhtiöiden tytäryhtiöihin sovellettavat edellytykset (em. asia CLT-UFA, tuomion 15 kohta).

79 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on myös niin, että vaikka sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten tarkoituksena niiden sanamuodon mukaan on varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (ks. mm. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok., s. I-4695, 21 kohta; asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok., s. I-7995, 42 kohta; asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007, Kok., s. I-10451, 33 kohta ja asia C-414/08, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008, Kok., s. I-3601, 19 kohta).

80 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut siten lähtöjäsenvaltion velvollisuuksien osalta, että jäsenvaltioilla yhteisön oikeuden nykytilassa oleva verotuksellinen autonomia merkitsee, että jäsenvaltioilla on vapaus määrittää kotimaisten yhtiöiden ulkomaille sijoittautumisen eri muotojen verotuksen edellytykset ja taso, edellyttäen, että niille myönnetään kohtelu, joka ei ole syrjivä verrattavissa oleviin kotimaisiin toimintamuotoihin nähden (em. asia Columbus Container Services, tuomion 51 ja 53 kohta).

81 Pääasioissa ei kuitenkaan ilmene mistään ennakkoratkaisua pyytäneiden tuomioistuinten yhteisöjen tuomioistuimelle toimittamista asiakirjoista, että Belgiaan sijoittautunutta emoyhtiötä kohdellaan epäedullisemmin sen saadessa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön jakamia voittoja kuin sitä kohdellaan sen saadessa tähän verrattavissa olevan sellaisen tytäryhtiön jakamia voittoja, jonka kotipaikka on samaten Belgiassa. Lisäksi ei ole myöskään väitetty, että sellaista emoyhtiötä kohdeltaisiin epäedullisemmin sen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevista kiinteistä toimipaikoista saatujen tulojen osalta suhteessa sen niihin verrattavissa olevasta, Belgiassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta saatuihin tuloihin.

82 Näin ollen asian C-439/07 ja asian C-499/07 neljänteen kysymykseen on vastattava, että EY 43 artikla ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö, joka saa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiönsä jakamia voittoja, voi vähentää ne verotettavista tuloistaan ainoastaan sen verokauden tulojen määrän rajoissa, jona voitonjako on tapahtunut, kun taas jaetut voitot olisi mahdollista vapauttaa kokonaisuudessaan verosta, jos tämä yhtiö olisi perustanut kiinteän toimipaikan toiseen jäsenvaltioon, sillä ehdolla, että toiseen jäsenvaltioon perustetusta yksiköstä peräisin oleville voitoille myönnettävä kohtelu ei ole syrjivää suhteessa niihin verrattavissa olevista kotimaisista yksiköistä peräisin olevien voittojen kohteluun.

Oikeudenkäyntikulut

83 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 (viides jaosto) on määrännyt seuraavaa:

1) Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 4 artiklan 1 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan sellaisten osinkojen, jotka tähän jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö saa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, verosta vapauttamista varten säädetään, että nämä osingot lisätään emoyhtiön veron laskentaperustaan, josta ne vähennetään sitten 95 prosenttiin saakka niiltä osin kuin tulos jää muiden verosta vapautettujen tulojen vähentämisen jälkeen voitolliseksi kyseessä olevana verokautena, ja joka johtaa siihen, että

– **emoyhtiötä verotetaan sille jaetuista voitoista myöhempänä verokautena silloin, kun sillä ei ollut sinä verokautena, jona voitonjako tapahtui, lainkaan tai riittävästi verotettavissa olevaa voittoa,**

tai että

– **tuon verokauden tappioita pienennetään jaetuilla voitoilla eikä niitä voida siirtää näiden jaettujen voittojen määrään asti myöhemmälle verokaudelle.**

2) Direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa, kun sitä luetaan yhdessä saman artiklan 2 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että siinä ei aseteta jäsenvaltioille velvollisuutta sallia välttämättä sitä, että sellaiset jaetut voitot, jotka tässä valtiossa sijaitseva emoyhtiö on saanut toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltään, voidaan vähentää kokonai-

suudessaan emoyhtiön verokauden tuloista ja että tästä seuraava tappio voidaan siirtää myöhemmälle verokaudelle. Jäsenvaltioiden asiana on määrittää sekä sisäisen oikeusjärjestyksensä vaatimukset että direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdassa säädetty mahdollisuus huomioon ottaen ne yksityiskohtaiset säännöt, joilla saman artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetty tulos voidaan saavuttaa.

Kuitenkin silloin kun jäsenvaltio on valinnut direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetyn vapautusjärjestelmän ja kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännössä mahdollistetaan lähtökohtaisesti tappioiden siirtäminen myöhemmille verovuosille, tämä säännös on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, joka johtaa emoyhtiön siirrettävissä olevien tappioiden pienentymiseen maksettujen osinkojen suuruisella määrällä.

3) **Silloin, kun kansallisen lainsäädännön mukaan täysin jäsenvaltion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa on noudatettava yhteisön oikeudessa annettuja ratkaisuja, yksinomaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on EY 234 artiklan mukaisen kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen välisen tehtävien jaon mukaan arvioida yhteisön oikeuteen tehdyn viittauksen täsmällinen ulottuvuus, ja niiden rajojen huomioon ottaminen, jotka kansallinen lainsäätäjä on voinut asettaa yhteisön oikeuden soveltamiselle täysin valtion sisäisiin tilanteisiin, kuuluu kyseisen jäsenvaltion kansalliseen oikeuteen ja näin ollen kyseisen jäsenvaltion tuomioistuinten yksinomaiseen toimivaltaan.**

4) **Jos jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön nojalla kolmanteen valtioon sijoittautuneesta yhtiöstä peräisin olevia osinkoja kohdellaan epäedullisemmin kuin sellaisesta yhtiöstä peräisin olevia osinkoja, jonka kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa siten, että se ottaa huomioon sekä kansallisen lainsäädännön tarkoituksen että sen käsiteltäväksi saatetun asian tosiseikat, voidaanko asiassa soveltaa EY 56 artiklaa, ja tarvittaessa tarkistaa, onko kyseinen määräys esteenä erilaiselle kohtelulle.**

5) EY 43 artikla ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö, joka saa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiönsä jakamia voittoja, voi vähentää ne verotettavista tuloistaan ainoastaan sen verokauden tulojen määrän rajoissa, jona voitonjako on tapahtunut, kun taas jaetut voitot olisi mahdollista vapauttaa kokonaisuudessaan verosta, jos tämä yhtiö olisi perustanut kiinteän toimipaikan toiseen jäsenvaltioon, sillä ehdolla, että toiseen jäsenvaltioon perustetusta yksiköstä peräisin oleville voitoille myönnettävä kohtelu ei ole syrjivää suhteessa niihin verrattavissa olevista kotimaisista yksiköistä peräisin olevien voittojen kohteluun.

Allekirjoitukset