JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

L. A. GEELHOED

6 päivänä huhtikuuta 2006 [1]

I Johdanto

1. Esillä olevassa asiassa on kysymys samasta lainsäädännöstä kuin vireillä olevassa asiassa C-374/04, Test Claimants in the ACT Group Litigation, [2] eli vuosina 1973–1999 voimassa olleesta Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöveroennakkojärjestelmästä (Advance Corporation Tax; jäljempänä yhtiöveroennakko). Kun kyseinen asia koski Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiömuotoisille osakkeenomistajille maksamien osinkojen verokohtelua, nyt esillä olevassa asiassa on puolestaan kysymys Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiömuotoisten osakkeenomistajien muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta yhtiöiltä saamien osinkojen verokohtelusta yhden kansallisen tuomioistuimen Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmästä esille tuoman seikan eli kolmansien maiden osalta.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Ks. 23.2.2006 antamani ratkaisuehdotus (Kok. 2006, s. I-11673, I-11676).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt ja taloudelliset seikat

A *Osinkojen verotusta koskeva yleiskatsaus*

2. Ennen asian kannalta merkityksellisten Yhdistyneen kuningaskunnan verosäännösten esittämistä on syytä käsitellä laajemmin yhtiöiden jakamien voittojen (osinkojen) verotusta Euroopan unionissa, sillä se muodostaa asian oikeudellisen ja taloudellisen taustan. Yhtiöiden jakamien voittojen verotus voi periaatteessa tapahtua kahdella tasolla. Ensimmäinen tapahtuu yhtiön tasolla yhtiön saamasta voitosta kannettavana yhtiöverona. Yhtiöveron kantaminen yhtiöiltä on yhteistä kaikille jäsenvaltioille. Toinen tapahtuu osakkeenomistajien tasolla, jolloin joko

kannetaan tuloveroa osakkeenomistajan saamista osingoista (useimmissa jäsenvaltioissa käytetty menetelmä) ja/tai osinkoja jakava yhtiö kantaa lähdeveroa. [3]

3. Näiden kahdella eri tasolla tapahtuvan verotuksen mahdollisuus voi johtaa taloudelliseen kaksinkertaiseen verotukseen (saman tulon verottaminen kahteen kertaan eri veronmaksajilta) ja oikeudelliseen kaksinkertaiseen verotukseen (saman tulon verottaminen kahdesti samalta veronmaksajalta). Taloudellisesta kaksinkertaisesta verotuksesta on kysymys esimerkiksi silloin, kun samasta voitosta verotetaan ensin yhtiötä kantamalla yhtiöveroa ja tämän jälkeen osakkeenomistajaa kantamalla tuloveroa. Oikeudellisesta kaksinkertaisesta verotuksesta on kysymys esimerkiksi silloin, kun osakkeenomistajalta kannetaan ensin lähdeveroa ja tämän jälkeen samasta voitosta kannetaan eri valtiossa tuloveroa.

4. Nyt esillä olevassa tapauksessa on kysymys siitä, onko Yhdistyneessä kuningaskunnassa käyttöön otettu järjestelmä, jonka pääasiallisena tavoitteena ja vaikutuksena on osakkeenomistajien taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen lieventäminen, yhteensopiva yhteisön oikeuden kanssa.

5. Päättäessään, haluavatko ja millä tavoin jäsenvaltiot saavuttaa tämän tavoitteen, ne voivat valita neljästä eri järjestelmästä, joita voidaan kutsua perinteiseksi järjestelmäksi, eriytettyjen verokantojen järjestelmäksi, vapautusjärjestelmäksi ja hyvitysjärjestelmäksi. Osinkotulojen perinteisen verotusjärjestelmän valtioissa on päätetty olla lieventämättä taloudellista kaksinkertaista verotusta: yhtiöiden voitoista kannetaan yhtiövero ja jaetuista voitoista verotetaan vielä osakkeenomistajaa tuloveron muodossa. Sen sijaan eriytettyjen verokantojen järjestelmässä, vapautusjärjestelmässä ja yhtiöveron hyvitysjärjestelmässä taloudellinen kaksinkertainen verotus pyritään joko poistamaan kokonaan tai lieventämään sitä osittain. [4] Eriytettyjen verokantojen järjestelmien (joita on erilaisia) valtioissa yhtiöiden voitoista kannetaan yhtiöveroa mutta osinkotuloja verotetaan erillisenä tuloluokkana. Vapautusjärjestelmän valtioissa osinkotulot on vapautettu tuloverosta. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmissä yhtiöiltä kannettava yhtiövero vähennetään kokonaan tai osittain osakkeenomistajien osingoista maksettavaksi tulevasta tuloverosta siten, että yhtiöveroa käytetään tämän tuloveron (osan) ennakko-

3 – Ks. kuitenkin eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6) 5 artiklan 1 kohta (tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava lähdeverosta ainakin, jos emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiön pääomasta).

4 – Tärkein perustelu tälle tavoitteelle on välttää oman pääoman rahoitusta käyttävien yhtiöiden syrjintä velkarahoitusta käyttäviin nähden.

verona. Osakkeenomistajat saavat siten hyvityksen kaikesta tai osasta siitä voitosta kannettavasta yhtiöverosta, josta osingot on maksettu, ja tämä hyvitys voidaan vähentää näistä osingoista maksettavasta tuloverosta.

6. Esillä olevan asian tapahtuma-aikaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa oli käytössä osinkotulojen verotusta koskeva osittainen hyvitysjärjestelmä.

B *Asiassa sovellettava Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö*

7. Vuodesta 1965 (jolloin yhtiövero otettiin käyttöön Yhdistyneessä kuningaskunnassa) vuoteen 1973 Yhdistyneessä kuningaskunnassa oli voimassa perinteinen osinkotulojen verotusjärjestelmä, jossa ei edellä kuvatulla tavalla lievennetty taloudellista kaksinkertaista verotusta. Vuonna 1973 Yhdistynyt kuningaskunta siirtyi osinkotulojen verotusta koskevaan osittaiseen hyvitysjärjestelmään tavoitteenaan poistaa syrjintä jaettujen voittojen osalta. [5] Järjestelmä toimi olennaisilta osin seuraavasti.

1. Yhtiöveroennakko: veronmaksuvelvollisuus ja vähentäminen

8. Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden oli tietyt edellytykset täyttävän voitonjaon yhteydessä, osakkeenomistajille maksetut osingot mukaan lukien, maksettava yhtiöveroennakkoa, joka laskettiin osingonjaon määrää tai arvoa vastaavasta määrästä, vaikka nämä yhtiöt eivät olleet velvollisia maksamaan yhtiöveroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa. [6] Osingon määrän ja yhtiöveroennakon summaa kutsuttiin verovapaaksi maksuksi. [7]

9. Yhtiöllä oli tietyin edellytyksin oikeus vähentää yhtiöveroennakko tilikauden aikaisista voitoistaan maksettavanaan olleesta tavanomaisesta tai perusyhtiöverosta. Koska Yhdistyneessä kuningaskunnassa oli käytössä sellainen osittainen yhtiöveron hyvitysjärjestelmä, jonka seurauksena Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverokanta oli yhtiöveroennakon vähennyksen määrää suurempi, yhtiölle jäi aina maksettavaksi voitoistaan yhtiöveroa. Lisäksi kun yhtiö sai hyvitystä maksetuista ulkomaisista veroista, tämä pienensi sitä maksettavan yhtiöveron määrää, josta voitiin vähentää yhtiöveroennakko. [8] Vähentämättä jäänyt yhtiöveroennakko, jota

5 – Ks. Yhdistyneen kuningaskunnan parlamentille osittaiseen hyvitysjärjestelmään siirryttäessä esitetty virallinen asiakirja Reform of Corporation Tax, 1 ja 5 kohta (Cmnd. 4955).

6 – Income and Corporation Taxes Act 1988:n (jäljempänä TA), sellaisena kuin se oli tuolloin voimassa, 14 §:n 1 momentti.

7 – TA:n 238 §:n 1 momentti.

8 – TA:n 797 §:n 4 momentti.

kutsuttiin "yhtiöveroennakon ylijäämäksi", voitiin vähentää muiden tilikausien perusyhtiöverosta.[9] Vaihtoehtoisesti yhtiö saattoi siirtää ("luovuttaa") tämän yhtiöveroennakon Yhdistyneessä kuningaskunnassa oleville tytäryhtiöilleen, joilla oli mahdollisuus vähentää se omasta Yhdistyneessä kuningaskunnassa maksettavasta yhtiöverostaan.[10]

10. Yhtiöllä, jolla oli verovapaiden pääomatulojen ylijäämää (jolloin verovapaat pääomatulot ylittivät verovapaat maksut), oli TA:n 242 §:n nojalla mahdollisuus, jos se oli tehnyt tappiota, vähentää nämä tappiot verovapaiden pääomatulojen ylijäämästä ja saada käteisenä se yhtiöveron hyvityksen määrä, joka sisältyi kyseiseen verovapaiden pääomatulojen ylijäämään. Tämä säännös kumottiin 2.7.1997.

11. Myös Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet konsernit saattoivat hyötyä erityisjärjestelyistä, joissa velvollisuus maksaa yhtiöveroennakkoa voitiin välttää tietyillä konsernin sisäisillä osingonjaoilla molempien yhtiöiden yhdessä tekemän valinnan mukaisesti (konserniverotuksen valitseminen).[11] Yhteisöjen tuomioistuin käsitteli näitä järjestelyjä yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antamassaan tuomiossa.[12]

9 – TA:n 239 §.

10 – TA:n 240 §.

11 – TA:n 247 §.

12 – Yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1727).

2. Perusyhtiöveron maksuvelvollisuus

12. Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelta yhtiöltä, joka sai osinkoja tytäryhtiöltään ja joka oli periaatteessa velvollinen maksamaan yhtiöveroa, ei kuitenkaan peritty yhtiöveroa voitoista, jotka se sai toiselta yhtiöltä, jonka verotuksellinen kotipaikka myös oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa.[13]

13. Yhtiöltä, jonka verotuksellinen kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa, perittiin kuitenkin yhtiöveroa osingoista, jotka se sai ulkomaisilta yhtiöiltä, mutta se sai vähennyksen maksamistaan ulkomaisista veroista. Tällainen vähennys myönnettiin joko yksipuolisesti kotimaisten säännösten nojalla[14] tai muiden maiden kanssa kaksinkertaisesta verotuksesta tehtyjen sopimusten nojalla.[15] Yksipuolisessa järjestelmässä yhtiön ulkomaisista osingoista maksamat lähdeverot vähennettiin siitä yhtiöverosta, joka yhtiön oli maksettava Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Kun yhtiöllä, jonka verotuksellinen kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa, oli joko suoraan tai välillisesti määräysvallassaan vähintään 10 prosenttia – tai kun se oli sellaisen yhtiön tytäryhtiö, jolla oli suoraan tai välillisesti määräysvallassaan vähintään 10 prosenttia – osinkoa jakaneen yhtiön äänivallasta, vähennys ulottui sen taustalla olleeseen ulkomaiseen yhtiöveroon, joka perittiin voitoista, joista osingot jaettiin. Ulkomainen vero voitiin hyvittää ainoastaan siihen yhtiöveron

13 – TA:n 208 §.

14 – TA:n 790 §.

15 – TA:n 788 §.

määrään asti, joka Yhdistyneessä kuningaskunnassa oli maksettava tietyistä tuloista. Vastaavia järjestelyjä sovellettiin yleisesti niiden sopimusten nojalla, jotka Yhdistynyt kuningaskunta oli tehnyt kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi muiden maiden kanssa. [16]

14. Niiden tilikausien osalta, jotka alkoivat 3.6.1986 tai sen jälkeen, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi myönnetty hyvitys tehtiin ennen yhtiöveroennakon vähennystä. Aikaisemmin toimittiin päinvastoin. Vuotta 1986 edeltänyt tilanne oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimineille yhtiöille ongelmallinen, koska kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi myönnetty hyvitys voitiin käyttää ainoastaan siltä vuodelta, jona se syntyi, ja käyttämättömänä se menetettiin.

3. Yhtiöveron hyvitys

15. Yhtiöveroennakon maksaminen johti joissakin tapauksissa yhtiöveron hyvitykseen osinkoa saavien yhtiöiden ja osakkeita omistavien yksityishenkilöiden osalta.

a) Yhtiöveron hyvitys: osakkeenomistajat, jotka ovat yhtiöitä

16. Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelta yhtiöltä, joka sai osinkoja tytäryhtiöltään ja joka oli periaatteessa velvollinen maksamaan yhtiöveroa, ei kuitenkaan peritty yhtiöveroa voitoista, jotka se sai toiselta yhtiöltä, jonka verotuksellinen kotipaikka myös oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa. [17] Lisäksi yhtiöllä oli oikeus saada yhtiöveron hyvitys, joka vastasi määrältään tytäryhtiön maksamaa yhtiöveroennakkoa. [18] Osinko ja yhtiöveron hyvitys muodostivat yhdessä "verovapaan pääomatulon". [19] Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen yhtiön oli maksettava yhtiöveroennakkoa ainoastaan verovapaiden maksujensa siitä osasta, joka ylitti sen verovapaat pääomatulot. Tämä merkitsi sitä, että yhtiöveroennakkoa maksettiin vain kerran Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden, konserniin kuuluvien yhtiöiden maksamista osingoista.

17. Yhtiöllä, jonka verotuksellinen kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa

16 – Esimerkiksi Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 22 artiklan b kohdassa määrättiin tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, että "kun tällainen tulo on Alankomaihin sijoittautuneen yhtiön maksamaa osinkoa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelle yhtiölle, jolla on suoraan tai välillisesti määräysvallassaan vähintään yksi kymmenesosa ensin mainitun yhtiön äänivallasta, hyvitys otetaan huomioon (minkä tahansa osingosta Alankomaissa maksettavan veron lisäksi) kyseisen ensin mainitun yhtiön Alankomaissa voitostaan maksamassa verossa". Ks. myös Yhdistyneen kuningaskunnan Ranskan ja Espanjan kanssa tekemät sopimukset kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

17 – TA:n 208 §.

18 – TA:n 231 §:n 1 momentti.

19 – TA:n 238 §:n 1 momentti.

ja joka sai osinkoa ulkomaiselta yhtiöltä, ei kuitenkaan ollut oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, eikä tuloa pidetty verovapaana pääomatulona. Jos yhtiö sai tilikauden aikana verovapaita pääomatuloja, sen oli maksettava yhtiöveroennakkoa ainoastaan verovapaiden maksujensa siitä osasta, joka ylitti sen verovapaat pääomatulot. [20]

b) Ulkomaista osinkotuloa koskeva järjestelmä

18. Edellä mainitusta järjestelmästä saatu kokemus osoitti, että niille yhtiöille, jotka saivat huomattavia ulkomaisia osinkotuloja, saattoi syntyä yhtiöveroennakon ylijäämää, mihin oli lähinnä kaksi syytä. Ulkomaisista osingoista ei ensinnäkään myönnetty sellaista yhtiöveron hyvitystä, jonka avulla olisi voitu alentaa sitä yhtiöveroennakkoa, joka yhtiöiden oli maksettava osingonjaostaan. Toiseksi kaikki ulkomaisista veroista myönnetyt hyvitykset alensivat sitä maksettavaa yhtiöveroa, josta yhtiöveroennakko voitiin vähentää.

19. Siten 1.7.1994 otettiin käyttöön järjestelmä, jossa yhtiöllä, jonka verotuksellinen kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa, oli mahdollisuus valita, että sen osakkeenomistajilleen jakama käteisosinko oli ulkomaista osinkotuloa. [21] Valinta oli tehtävä osingonjakopäivään mennessä, eikä sitä voitu tämän päivän jälkeen peruuttaa. Ulkomaisesta osinkotulosta oli maksettava yhtiöveroennakkoa, mutta jos yhtiö kykeni osoittamaan, että ulkomainen osinkotulo liittyi ulkomaisiin voittoihin, ulkomaisesta osinkotulosta syntynyttä yhtiöveroennakon ylijäämää voitiin vaatia palautettavaksi. Palautettava yhtiöveroennakon ylijäämä tuli palautettavaksi samaan aikaan kun perusyhtiövero tuli maksettavaksi, eli yhdeksän kuukautta tilikauden päättymisen jälkeen. Se vähennettiin ensin tilikaudelta maksettavasta perusyhtiöverosta. Tämän jälkeen palautettiin mahdollinen ylijäämä. Koska yhtiöveroennakko maksettiin 14 päivää sen neljännesvuoden jälkeen, jona osinko jaettiin, yhtiöveroennakko pysyi ulkomaista osinkotuloa koskevassa järjestelmässä maksamatta 8,5–17,5 kuukautta sen ajankohdan mukaan, jolloin osinko jaettiin.

20. Ulkomainen osinkotulo ei ollut verovapaata pääomatuloa [22] eikä ulkomaista osinkotuloa saavalla osakkeenomistajalla ollut TA:n 231 §:n 1 momentin nojalla oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, vaikka ulkomaista osinkotuloa saavan luonnollisen henkilön katsottiin saavan tuloa, josta oli verotusvuonna kannettu veroa alemman verokannan mukaan. Osakkeenomistajille, jotka olivat luonnollisia henkilöitä, ei kuitenkaan palautettu tuloveroa, joka katsottiin maksetuksi, eikä myöskään verovelvollisuudesta

20 – TA:n 241 §.

21 – TA:n 246 A–246 Y §.

22 – Yhtiömuotoinen osakkeenomistaja saattoi kuitenkin käyttää saamaansa ulkomaista osinkotuloa saadakseen maksetun ulkomaisen osinkotulon verovapaaksi, jolloin yhtiöveroennakkoa maksettiin ainoastaan määrästä, jolla maksettu ulkomainen osinkotulo ylitti saadun ulkomaisen osinkotulon.

vapautettu osakkeenomistaja, kuten Yhdistyneessä kuningaskunnassa toiminut eläkerahasto, voinut vaatia sellaista yhtiöveron hyvitystä, joka olisi vastannut osingosta, jota ei pidetty ulkomaisena osinkotulona, maksettavissa olevaa hyvitystä.

c) Yhtiöveron hyvitys: osakkeenomistajat, jotka ovat yksityishenkilöitä

21. Osakkeenomistajilla, jotka olivat luonnollisia henkilöitä ja joilla oli kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sekä tietyillä yhteisöillä, kuten eläkerahastoilla, oli saadessaan osinkoa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelta yhtiöltä oikeus yhtiöveron hyvitykseen yhtiöveroennakon määrää vastaavassa osingon määrän tai arvon mukaisessa suhteessa.[23] Tuloveroa kannettiin osingon ja yhtiöveron hyvityksen yhteissummasta.[24] Yhtiöveron hyvitys voitiin vähentää osakkeenomistajien osingoista maksettavaksi tulevasta tuloverosta tai maksaa heille käteisenä, jos hyvitys ylitti maksettavaksi tulevan veron määrän.[25]

4. Vuoden 1999 muutokset

22. Yhtiöveroennakkojärjestelmä kumottiin niiden osinkojen osalta, jotka jaettiin 6.4.1999 tai sen jälkeen. Yhtiöiden ei enää tarvinnut maksaa yhtiöveroennakkoa osakkeenomistajille jaetuista osingoista ja muusta tietyt edellytykset täyttäneestä voitonjaosta. Myös ulkomaista osinkotuloa koskevat säännökset kumottiin.[26]

C *Asiaa koskeva yhteisön lainsäädäntö*

23. Esillä olevan asian kannalta keskeisin yhteisön johdetun oikeuden säädös on emo- ja tytäryhtiödirektiivi, joka sisältää eri jäsenvaltioissa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisiä suhteita koskevat verosäännökset yhtiöiden ryhmittymisen helpottamiseksi.[27] Emo- ja tytäryhtiödirektiivin 4 artiklassa hyväksytään nimenomaisesti sekä vapautusjärjestelmä että yhtiöveron hyvitysjärjestelmä rajat ylittävän kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi, ja siinä säädetään seuraavaa:

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

– joko oltava verottamatta tätä voittoa,

23 – TA:n 231 §:n 1 momentti.

24 – TA:n 20 §:n 1 momentti.

25 – TA:n 231 §:n 1 ja 3 momentti.

26 – Niitä yhtiöitä varten, joille oli kertynyt myöhemmille tilikausille siirrettyä yhtiöveroennakon ylijäämää, otettiin käyttöön yhtiöveroennakon "varjojärjestelmä", jonka avulla yhtiöillä oli mahdollisuus hyödyntää yhtiöveroennakon ylijäämänsä.

27 – Ks. alaviite 3.

– 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.

3. Edellä 1 kohtaa on sovellettava yhteisen yhtiöverojärjestelmän tosiasialliseen voimaantuloon saakka.

Neuvosto antaa hyvissä ajoin ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetusta päivämäärästä sovellettavat säännökset."

24. Direktiivin 6 artiklan nojalla emoyhtiön sijaintijäsenvaltio ei saa kantaa lähdeveroa tämän yhtiön tytäryhtiöstään saamista voitoista.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

25. Kantajina olevat yhtiöt ovat verovapaita pääomatuloja koskevan ryhmäkanteen (Franked Investment Group Litigation, jäljempänä FII:n ryhmäkanne) esimerkkiyhtiöitä (Test Claimants). Tämä kanne määritellään Group Litigation Orderissa (ryhmäkanteita koskeva määräys), jota sovelletaan kaikkiin sen soveltamisalaan kuuluviin kanteisiin ja jossa eritellään ne kanteille yhteiset eri seikat, jotka on selvitettävä ryhmäkanteessa. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisaikaan FII:n ryhmäkanteessa oli mukana 12 konsernia.

26. Esimerkkiyhtiöt kuuluvat kaikki BAT-nimiseen konserniin, ja niiden verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa.[28] Ne käsittävät konsernin ylimmän tason julkisen emoyhtiön ja välitason

28 – Esimerkkiyhtiöt ovat B. A. T. Industries plc, British American Tobacco (Investments) Ltd, British American Tobacco (Holdings) Limited, BAT 1998 Limited ja British American Tobacco plc.

emoyhtiöitä, joiden omistuksessa oli ulkomaisia tytäryhtiöitä. [29] Ylimmän tason emoyhtiö ja kukin välitason emoyhtiö omistivat kaikkina asian kannalta merkityksellisinä ajankohtina kokonaan lukuisia tytäryhtiöitä, joiden verotuksellisena kotipaikkana olivat useimmat EU:n jäsenvaltiot ja ETA-maat sekä monet kolmannet maat.

27. Esimerkkitapauksen tosiseikat ovat seuraavat:

1) Ulkomaiset tytäryhtiöt maksoivat osinkoja kantajille 30.9.1973 päättyneestä tilivuodesta alkaen nykyhetkeen saakka.

2) Emoyhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa, maksoi osinkoja julkisille osakkeenomistajilleen 30.9.1973 päättyneestä tilivuodesta alkaen siihen neljännesvuoteen saakka, joka päättyi 31.3.1999.

3) Kantajat maksoivat yhtiöveroennakkoa 30.9.1973 päättyneestä tilivuodesta alkaen 14.4.1999 saakka.

4) Ulkomaista osinkotuloa maksettiin 30.9.1994 ja 30.9.1997 välisenä aikana.

28. High Court (Chancery Division) on 6.10.2004 antamallaan välipäätöksellä esittänyt EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

"1) Onko EY 43 tai EY 56 artiklan vastaista, että jäsenvaltio pitää voimassa ja soveltaa säännöksiä, joiden nojalla yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa (kotimainen yhtiö), saa muilta kotimaisilta yhtiöiltä, ja joiden nojalla osingoista, jotka kotimainen yhtiö saa yhtiöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka on muissa jäsenvaltioissa (ulkomaiset yhtiöt), kannetaan yhtiöveroa (sen jälkeen kun kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi on myönnetty vähennys kyseisistä osingoista mahdollisesti maksettavasta lähdeverosta ja tietyin edellytyksin niistä veroista, jotka ulkomaiset yhtiöt ovat maksaneet voitoistaan siinä valtiossa, jossa niillä on verotuksellinen kotipaikka)?

29 – Vaikka esimerkkiyhtiöiden konsernirakenne ei ole muuttunut asian kannalta merkityksellisenä ajanjaksona, ylimmän tason emoyhtiö on vaihtunut konsernin sisällä.

2) Kun jäsenvaltion järjestelmässä tietyissä tilanteissa peritään yhtiöveroennakkoa osingoista, jotka kotimainen yhtiö jakaa osakkeenomistajilleen, ja myönnetään näistä osingoista yhtiöveron hyvitys kotimaisille osakkeenomistajille, onko EY 43 tai EY 56 artiklan tai neuvoston direktiivin 90/435/ETY 4 artiklan 1 kohdan tai 6 artiklan vastaista, että jäsenvaltio pitää voimassa ja soveltaa säännöksiä, joiden nojalla kotimainen yhtiö voi jakaa osinkoja osakkeenomistajilleen joutumatta maksamaan yhtiöveroennakkoa sikäli kuin se on saanut osinkoja yhtiöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, (joko suoraan tai muiden sellaisten yhtiöiden välityksellä, joiden verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa), mutta joiden nojalla kotimainen yhtiö ei voi jakaa osinkoja osakkeenomistajilleen joutumatta maksamaan yhtiöveroennakkoa sikäli kuin se on saanut osinkoja ulkomaisilta yhtiöiltä?

3) Onko edellä toisessa kysymyksessä mainittujen yhteisön oikeuden säännösten ja määräysten vastaista, että jäsenvaltio pitää voimassa ja soveltaa säännöksiä, joissa säädetään, että maksettu yhtiöveroennakko voidaan vähentää yhtiöverosta, joka osinkoa jakavan yhtiön ja niiden muiden konsernin yhtiöiden, joiden verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, on maksettava voitoistaan kyseisessä jäsenvaltiossa,

i) mutta joissa ei säädetä minkäänlaisesta maksetun yhtiöveroennakon vähennyksestä tai jostakin vastaavasta hyvityksestä (kuten yhtiöveroennakon palautuksesta) sellaisten voittojen osalta, jotka ulkomaiset konsernin yhtiöt ovat tehneet joko kyseisessä jäsenvaltiossa tai muissa jäsenvaltioissa, ja/tai

ii) joiden nojalla vähennykset, jotka kotimainen yhtiö mahdollisesti saa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, alentavat sitä maksettavaa yhtiöveroa, josta maksettu yhtiöveroennakko voidaan vähentää?

4) Kun jäsenvaltiossa on voimassa säännöksiä, joiden nojalla kotimaiset yhtiöt voivat tietyissä tilanteissa niin valitessaan saada takaisin osakkeenomistajilleen jakamistaan osingoista maksamansa yhtiöveroennakon sikäli kuin kotimaiset yhtiöt ovat saaneet osingot ulkomaisilta yhtiöiltä (mukaan lukien tässä tarkoituksessa yhtiöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on kolmansissa maissa), onko EY 43 tai EY 56 artiklan tai neuvoston direktiivin 90/435/ETY 4 artiklan 1 kohdan tai 6 artiklan vastaista, että kyseisten säännösten nojalla

i) kotimaisten yhtiöiden on maksettava yhtiöveroennakko ja vaadittava myöhemmin sen palauttamista; ja

ii) kotimaisten yhtiöiden osakkeenomistajat eivät voi saada yhtiöveron hyvitystä, jonka ne olisivat saaneet sellaiselta kotimaiselta yhtiöltä saamastaan osingosta, joka ei itse ollut saanut osinkoja ulkomaisilta yhtiöiltä?

ii) vaatimus myöntää ne vähennykset, joita on haettu sellaisesta yhtiöverosta, joka on ensimmäisessä kysymyksessä kuvatussa tilanteessa kannettu lainvastaisesti, (tai vaatimus korvata tällaisten vähennysten myöntämättä jättäminen)

5) Kun jäsenvaltio on antanut ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessä kuvaillut säännökset ennen 31.12.1993 ja kun se on tämän ajankohdan jälkeen antanut neljännessä kysymyksessä kuvaillut säännökset ja jos nämä jälkimmäiset säännökset ovat EY:n perustamissopimuksen 56 artiklassa kielletty rajoitus, onko tätä rajoitusta pidettävä sellaisena uutena rajoituksena, jota ei vielä ollut olemassa 31.12.1993?

iii) vaatimus palauttaa (tai korvata) yhtiöveroennakko, jota ei yhtiön maksettavana olleesta yhtiöverosta voitu vähentää tai muulla tavalla hyvittää ja jota ei olisi maksettu (tai joka olisi hyvitetty), mikäli yhteisön säännöksiä ja määräyksiä ei olisi rikottu

iv) vaatimus, joka perustuu sen tilanteen osalta, että yhtiöveroennakko on vähennetty yhtiöverosta, siihen, että kyseessä olevaa rahamäärää ei ole voitu käyttää yhtiöveroennakon maksamisen ja kyseisen vähennyksen välisenä aikana

6) Mikäli jokin ensimmäisessä, toisessa, kolmannessa, neljännessä tai viidennessä kysymyksessä kuvatuista säännöksistä on vastoin jotakin näissä kysymyksissä mainituista yhteisön säännöksistä ja määräyksistä ja kun kotimainen yhtiö tai saman konsernin muut yhtiöt esittävät kyseisten rikkomisten osalta seuraavia vaatimuksia:

v) vaatimus palauttaa yhtiön tai konsernin toisen yhtiön maksama yhtiövero, kun jokin näistä yhtiöistä tuli yhtiöverovelvolliseksi luopuessaan muista vähennyksistä voidakseen vähentää maksettavanaan olleen yhtiöveroennakon maksettavanaan olleesta yhtiöverosta (jolloin yhtiöveroennakon vähentämiselle asetettujen rajoitusten takia yhtiöverosta on maksettava jäännösveroa)

i) vaatimus palauttaa yhtiövero, joka on ensimmäisessä kysymyksessä kuvatussa tilanteessa kannettu lainvastaisesti

vi) vaatimus, joka perustuu siihen, että kyseessä olevaa rahamäärää ei ole voitu käyttää, koska yhtiövero on maksettu tavanomaista aikaisemmin, tai vaatimus vähennyksistä, jotka jäivät edellä v alakohdassa kuvatussa tilanteessa saamatta

omistajilleen sen, etteivät nämä voineet saada yhtiöveron hyvitystä, korottamalla osingon määrää, onko kutakin edellä esitettyä vaatimusta pidettävä

aiheettomasti perittyjen summien palauttamisvaatimuksena, joka seuraa edellä mainittujen yhteisön säännösten ja määräysten rikkomisesta ja liittyy siihen; vai

vii) kotimaisen yhtiön esittämä vaatimus maksaa (tai korvata) yhtiöveroennakon ylijäämä, jonka kyseinen yhtiö on luovuttanut toiselle konsernin yhtiölle ja joka jäi vähentämättä, kun tämä toinen yhtiö myytiin, pilkottiin tai asetettiin selvitystilaan

sellaisena hyvitys- tai vahingonkorvausvaatimuksena, joiden osalta yhdistetyissä asioissa C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du Pêcheur ja Factortame, 5.3.1996 annetussa tuomiossa asetettujen edellytysten on täytyttävä; vai

viii) vaatimus, joka perustuu sen tilanteen osalta, että yhtiöveroennakko on maksettu mutta myöhemmin vaadittu palautettavaksi neljännessä kysymyksessä kuvailtujen säännösten ja määräysten nojalla, siihen, että kyseessä olevaa rahamäärää ei ole voitu käyttää yhtiöveroennakon maksamisen ja sen päivän, jona sitä vaadittiin palautettavaksi, välisenä aikana

vaatimuksena maksaa sellainen rahamäärä, joka vastaa perusteettomasti evättyä etua?

7) Mikäli johonkin kuudennen kysymyksen osaan vastataan siten, että kyse on vaatimuksesta maksaa sellainen rahamäärä, joka vastaa perusteettomasti evättyä etua,

ix) vaatimus korvauksesta, kun kotimainen yhtiö päätti vaatia yhtiöveroennakon palauttamista neljännessä kysymyksessä kuvaillun järjestelmän nojalla ja hyvitti osakkeen-

i) seuraako tällainen vaatimus edellä mainituissa yhteisön säännöksissä ja määräyksissä myönnetystä oikeudesta ja liittyykö se tähän oikeuteen; vai

ii) onko yhdistetyissä asioissa C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du Pêcheur ja Factortame, 5.3.1996 annetussa tuomiossa vahingonkorvauksille asetettujen edellytysten täytyttävä, vai

iii) onko joidenkin muiden edellytysten täytyttävä?

8) Vaikuttaako kuudenteen tai seitsemänteen kysymykseen annettaviin vastauksiin se, esitetäänkö kuudennessa kysymyksessä mainitut vaatimukset kansallisen oikeuden nojalla palautusvaatimuksina vai esitetäänkö ne tai onko ne esitettävä vahingonkorvausvaatimuksina?

9) Millaisia ohjeita yhteisöjen tuomioistuin katsoo tarpeelliseksi antaa käsiteltävänä olevassa asiassa siitä, mitä seikkoja kansallisen tuomioistuimen olisi otettava huomioon selvittäessään, onko kyse yhdistetyissä asioissa C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du Pêcheur ja Factortame, annetussa tuomiossa tarkoitetusta riittävän ilmeisestä rikkomisesta, ja selvittäessään erityisesti sitä, onko rikkominen anteeksiannettava, kun otetaan huomioon merkityksellisten yhteisön säännösten ja määräysten tulkintaa koskeva yhteisöjen tuomioistuimen tämänhetkinen oikeuskäytäntö, tai selvittäessään sitä, onko tietyssä tapauksessa olemassa sellainen riittävä syy-yhteys, jota voidaan pitää kyseisessä tuomiossa tarkoitettuna 'välittömänä syy-yhteytenä'?"

29. Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 103 artiklan 4 kohdan mukaisia kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet kantajat, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, Irlanti ja komissio. Asiassa pidettiin 29.11.2005 suullinen käsittely, jossa kukin näistä osapuolista esitti huomautuksia.

IV Asian tarkastelu

A *EY 43 tai EY 56 artiklan sovellettavuus: Kysymykset 1–4*

30. Koska kansallinen tuomioistuin on vedonnut kysymyksissä 1–4 sekä EY 43 että EY 56 artiklaan, on aluksi ratkaistava, kumpaa näistä artikloista on sovellettava esillä olevassa asiassa. Kuten totesin asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation antamassani ratkaisuehdotuksessa,[30] mielestäni kysymyksessä oleva Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö

30 – Ks. alaviite 2.

voi periaatteessa kuulua joko EY 43 tai EY 56 artiklan soveltamisalaan sen mukaan, millainen omistusosuus tietyllä emoyhtiöllä on ulkomaisessa tytäryhtiössä. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhtiö, jolla on kotipaikka jäsenvaltiossa, käyttää sijoittautumisoikeuttaan, kun se omistaa yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antaa sille "selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta". [31] Näin ollen silloin kun Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden emoyhtiöiden omistusosuudet ulkomaisista yhtiöistä täyttävät tämän kriteerin, on arvioitava Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön yhteensopivuutta EY 43 artiklan kanssa. Tämän kriteerin soveltaminen tiettyyn tapaukseen kuuluu kansallisille tuomioistuimille kantajana olevan yhtiön tilanteen arvioinnin jälkeen.

31. Esillä olevan asian kantajat ovat ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen perusteella selvästi yhtiöitä, joilla on verotuksellinen kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa (kaikki BAT-konsernin yhtiöitä) ja jotka omistavat kokonaan ulkomaisia tytäryhtiöitä. Näin ollen esimerkkitapausta on tarkasteltava EY 43 artiklan valossa. Kuten totesin asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation antamassani ratkaisuehdotuksessa, vaikka Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden sijoittautumisvapauden käyttö merkitsee väistämättä tytäryhtiön perustamisen kannalta tarpeellisten pääomien siirtämistä Yhdistyneestä kuningaskunnasta, tämä on pelkästään välillinen seuraus sijoittautumisvapauden käytöstä. EY 43 artiklan soveltamiselle on annettava etusija tällaisten yhtiöiden osalta. [32]

32. Silloin kun Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet yhtiöt ovat sijoittaneet ulkomaiseen yhtiöön määrän, joka ei anna niille "selvää vaikutusvaltaa" viimeksi mainitun yhtiön päätöksiin ja toimintaan, Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön yhteensopivuutta pitäisi arvioida EY 56 artiklan kannalta. Huomattakoon tältä osin, että kysymyksessä oleva Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö koskee selvästi "pääomanliikkeitä". [33]

31 – Asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787, 22 kohta). Vaikka kyseinen asia koski jäsenvaltion kansalaisen eikä yhtiön osakeomistusta, periaatetta sovelletaan yhtä lailla jäsenvaltioon sijoittautuneisiin yhtiöihin. Ks. myös EY 58 artiklan 2 kohta, jossa määrätään, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset "eivät rajoita sellaisten sijoittautumisoikeuden rajoitusten soveltamista, jotka ovat sopusoinnussa tämän sopimuksen kanssa".

32 – Ks. julkisasiamies Alberin asiassa Baars antama ratkaisuehdotus, jonka mukaan "jos on kyse sijoittautumisvapauden suorasta rajoittamisesta, joka sijoittautumisen estämisen takia aiheuttaa välillisesti sen, että jäsenvaltioiden väliset pääomavirrat pienenevät, sovelletaan pelkästään sijoittautumisvapautta koskevia määräyksiä". Edellä alaviitteessä 31 mainitussa asiassa Baars annetun ratkaisuehdotuksen 22 kohta.

33 – Koska perustamissopimukseen ei sisälly tämän käsitteen määritelmää, yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että vaikka osinkojen saaminen ei itsessään välttämättä merkitse pääomanliikettä, osinkojen saamisen edellytyksenä on osallistuminen uusiin tai olemassa oleviin yhtiöihin, mitä puolestaan on pidettävä pääomanliikkeenä: asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000 s. I-4071). Ks. myös asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7477), jossa ei nimenomaisesti käsitelty tätä seikkaa.

33. Koska esillä oleva asia on nostettu ryhmäkanteena, jossa yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole esitetty kunkin kantajan osakeomistuksen laatua ja kaikkia erityisiä olosuhteita, kysymyksessä olevan Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön yhteensopivuutta on lähtökohtaisesti arvioitava sekä EY 43 että EY 56 artiklan kannalta.

34. Vaikka molempien artiklojen osalta on sovellettava samoja perustavanlaatuisia periaatteita arvioitaessa, onko yhteisön oikeutta rikottu, EY 56 artiklan alueellinen ja ajallinen soveltamisala poikkeaa EY 43 artiklasta: EY 43 artiklaa sovelletaan ainoastaan sijoittautumisvapauden käytölle asetettuihin rajoituksiin jäsenvaltioiden välillä, ja se tuli voimaan osana Rooman sopimusta, kun taas EY 56 artiklassa kielletään pääomanliikkeet myös jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä, ja se tuli voimaan 1.1.1994 (vaikka pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva periaate oli vahvistettu jo direktiivillä 88/361).[34] Lisäksi EY 56 artiklaa koskee standstill-lauseke – EY 57 artiklan 1 kohta – kolmansien maiden osalta.

35. Yhteensopivuuden arviointia koskevien perustavanlaatuisten periaatteiden osalta tarkastelen näin ollen nimenomaisesti ainoastaan EY 43 artiklaa, koska samat periaatteet soveltuvat EY 56 artiklan mukaiseen arviointiin. Käsittelen erikseen tiettyjä ajalliseen ja alueelliseen soveltamisalaan liittyviä kysymyksiä EY 56 artiklan kannalta (kysymyksen 5 yhteydessä).

B *Kysymys 1*

36. Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy, onko EY 43 tai EY 56 artiklan vastaista, että jäsenvaltio pitää voimassa ja soveltaa säännöksiä, joiden nojalla yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, saa muilta kotimaisilta yhtiöiltä, ja joiden nojalla osingoista, jotka kotimainen yhtiö saa yhtiöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka on muissa jäsenvaltioissa, kannetaan yhtiöveroa (sen jälkeen kun kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi on myönnetty vähennys kyseisistä osingoista mahdollisesti maksettavasta lähdeverosta ja tietyin edellytyksin niistä veroista, jotka ulkomaiset yhtiöt ovat maksaneet voitoistaan siinä valtiossa, jossa niillä on verotuksellinen kotipaikka).

37. Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön

34 – Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annettu neuvoston direktiivi 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5).

oikeutta noudattaen. [35] Tämä sisältää velvoitteen noudattaa EY 43 artiklaa, jossa kielletään rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä.

38. Kuten totesin asiassa Test Claimants in the ACT Group Litigation antamassani ratkaisuehdotuksessa, [36] EY 43 artiklaa rikotaan, kun jäsenvaltion verovelvollisiinsa soveltama erilainen kohtelu ei johdu suoraan ja loogisesti siitä, että yhteisön oikeuden kehittämisen nykytilanteessa verovelvollisiin voidaan soveltaa rajat ylittävissä tilanteissa eri verovelvoitteita kuin puhtaasti maan sisäisissä tilanteissa. Toisin sanoen EY 43 artiklassa kielletään sijoittautumisvapaudelle asetetut rajoitukset, jotka menevät pidemmälle kuin rajoitukset, jotka perustuvat väistämättä siihen, että verojärjestelmät ovat kansallisia, elleivät nämä rajoitukset ole perusteltavissa ja oikeasuhteisia. [37]

39. Tämä merkitsee sitä, että EY 43 artiklan soveltamisalaan kuuluakseen epäedullisen verokohtelun on oltava seurausta yhden jäsenvaltion verotukselliseen toimivaltaan kuuluvista säännöksistä johtuvasta välittömästä tai peitellystä syrjinnästä eikä pelkästään kahden tai useamman jäsenvaltion verojärjestelmien erilaisuudesta tai verotusvallan jaosta taikka erilaisten kansallisten verohallintojen olemassaolosta. [38]

40. Kuten totesin asiassa Test Claimants in the ACT Group Litigation antamassani ratkaisuehdotuksessa asukkaidensa koko maailmassa saamiin tuloihin (kotivaltion) verotusvaltaa käyttävien jäsenvaltioiden osalta, tämä periaate merkitsee ennen kaikkea sitä, että tällaisen valtion on kohdeltava omien asukkaidensa ulkomailla ansaitsemia tuloja johdonmukaisesti siihen nähden, miten valtio on jakanut veropohjansa. Jos valtio on jakanut veropohjansa siten, että siihen sisältyvät ulkomailla ansaitut tulot – toisin sanoen näitä tuloja kohdellaan verotettavana tulona – se ei saa harjoittaa syrjintää sen perusteella, onko tulot ansaittu ulkomailla vai kotimaassa. [39] Sen lainsäädännössä ei pitäisi kohdella ulkomaista tuloa epäedullisemmin kuin kotimaista tuloa.

41. Nyt esillä oleva kysymys koskee ennen kaikkea sitä, onko EY 43 artiklan mukaista, että kotivaltion verotusvaltaa käyttävä jäsenvaltio myöntää hyvityksen kaksinkertaisen

35 – Ks. esim. asia C-446/03, Marks & Spencer v. David Halsey, tuomio 13.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10837, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 – Ks. alaviite 2.

37 – Ks. laajemmat perustelut tästä: edellä alaviittessä 2 mainitussa asiassa Test Claimants in the ACT Group Litigation antamani ratkaisuehdotuksen 31–54 kohta.

38 – Ks. edellä alaviitteessä 37 mainitun ratkaisuehdotuksen 55 kohta.

39 – Ks. edellä alaviitteessä 37 mainitun ratkaisuehdotuksen 58 kohta.

osinkoverotuksen lieventämiseksi käyttämällä kotimaisten tulojen osalta vapautusmenetelmää mutta ulkomaisten tulojen osalta hyvitysmenetelmää, jossa

1) Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet yhtiöt, joilla on alle kymmenen prosenttia osinkoa maksavan yhtiön äänivallasta (mitä kutsun osakesalkkuomistukseksi), saavat hyvityksen ainoastaan osinkojen lähdevaltiossa kannetusta lähdeverosta ja

2) Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet yhtiöt, joilla on suoraan tai välillisesti määräysvallassaan vähintään kymmenen prosenttia osinkoa maksavan yhtiön äänivallasta tai jotka ovat sellaisten yhtiöiden tytäryhtiöitä, joilla on suoraan tai välillisesti määräysvallassaan vähintään kymmenen prosenttia osinkoa maksavan yhtiön äänivallasta (mitä kutsun muuksi kuin osakesalkkuomistukseksi), saavat hyvityksen ulkomaisesta yhtiöverosta, joka on maksettu siitä voitosta, josta osinkoa on jaettu.

42. Tarkasteltaessa ensin ulkomaisia muita kuin osakesalkkuomistuksia, kuten Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio huomauttavat, Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä on saavutettu osinkojen kaksinkertaisen verotuksen lieventämistä koskeva tavoite sekä kotimaisen tulon että ulkomaisen osinkotulon osalta. Tämä tavoite on kuitenkin saavutettu erilaisin keinoin: kotimaisten tulojen tapauksessa vapauttamalla osakkeenomistaja osinkotuloja koskevasta yhtiöverosta ja ulkomaisten tulojen tapauksessa hyvittämällä osinkoina jaetusta voitosta maksetun ulkomaisen yhtiöveron määrä.

43. Periaatteessa on jäsenvaltioiden asiana päättää, helpottavatko ne ja millä tavoin osinkojen kaksinkertaista verotusta. Toisin sanoen ne voivat valita, turvautuvatko ne perinteiseen järjestelmään (ei taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen lieventämistä), eriytettyjen verokantojen järjestelmään, vapautusjärjestelmään vai yhtiöveron hyvitysjärjestelmään (taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen lieventäminen osittain tai sen poistaminen kokonaan). Jos näitä järjestelmiä sovelletaan samalla tavoin ulkomaisiin ja kotimaisiin osinkotuloihin, ne ovat kaikki täysin yhteensopivia EY 43 artiklan kanssa. [40]

44. Näin ollen on periaatteessa täysin mahdollista esimerkiksi soveltaa taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseen perustuvaa yhtiöveron hyvitysjärjestelmää

40 – Ks. myös esim. edellä alaviitteessä 3 mainitun emo- ja tytäryhtiödirektiivin 4 artikla, jonka mukaan osinkoa saavan emoyhtiön sijaintivaltio voi käyttää osinkojen verotuksessa joko vapautus- tai hyvitysmenetelmää.

EY 43 artiklan kanssa yhteensopivalla tavalla. Esimerkkinä tästä on yhteisöjen tuomioistuimen antama ratkaisu asiassa Manninen, [41] joka koski Suomen lainsäädäntöä, jonka nojalla suomalaisille osakkeenomistajille myönnettiin täysi yhtiöveron hyvitys Suomessa osinkotuloista maksettavasta yhtiöverosta, mutta yhtiöveron hyvitystä ei myönnetty lainkaan ulkomaisesta yhtiöverosta, jota kannettiin ulkomailta saaduista osinkotuloista. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että EY 56 artikla velvoitti Suomea ulottamaan tämän yhtiöveron hyvityksen toisesta jäsenvaltiosta (Ruotsista) saaduista osingoista kannettuun yhtiöveroon ja että Suomen järjestelmässä, jossa Suomessa verovelvollinen henkilö sijoittaa pääomia Ruotsiin sijoittautuneeseen yhtiöön, sijoituskohteena olevan yhtiön jakamat voitot eivät voi jäädä kaksinkertaisen verotuksen ulkopuolelle. [42] Sitä vastoin myöntämällä yhtiöveron hyvitys Ruotsista saatujen osinkojen osalta vältettäisiin osinkojen kaksinkertainen verotus samalla tavoin kuin kotimaassa jaettujen voittojen osalta. [43]

45. Pitää toki paikkansa, että ulkomaisten osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseen perustuvan yhtiöveron hyvitysjärjestelmän soveltaminen Yhdistyneessä kuningaskunnassa tilanteessa, jossa yhtiön voitosta kannetun ulkomaisen yhtiöveron verokanta on korkeampi kuin Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverokanta, johtaisi korkeampaan veroasteeseen näiden ulkomailta saatujen osinkojen kuin Yhdistyneestä kuningaskunnasta saatujen osinkojen osalta (koska Yhdistyneessä kuningaskunnassa myönnetään hyvitys ainoastaan Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverokantaan asti eikä kaikesta maksetusta ulkomaisesta yhtiöverosta). Vaikka tämän voitaisiin sanoa "rajoittavan" sijoittamista ulkomaisiin tytäryhtiöihin Yhdistyneen kuningaskunnan tytäryhtiöihin verrattuna, tämä on hyvä esimerkki puhtaasti kansallisten verojärjestelmien eroihin perustuvasta rajoituksesta, eikä EY 43 artikla koske näitä järjestelmiä. [44] Vastaavasti sitä, että ulkomaisia osinkoja saavat verovelvolliset saattavat yhtiöveron hyvitysjärjestelmässä hyvityksen saadakseen olla velvollisia noudattamaan ylimääräisiä muotovaatimuksia osoittaakseen maksetun ulkomaisen yhtiöveron määrän, olen kutsunut "näennäisrajoitukseksi", joka johtuu väistämättä siitä, että veroviranomaiset ovat tällä hetkellä kansallisia. [45]

46. Näin ollen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseen perustuvan yhtiöveron hyvitysjärjestelmän soveltaminen ei periaatteessa ole ongelmallista EY 43 artiklan kannalta.

41 – Ks. edellä alaviite 33.

42 – Edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 36 kohta.

43 – Ks. edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 48 kohta.

44 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Test Claimants in the ACT Group Litigation antamani ratkaisuehdotuksen 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

45 – Ks. edellä alaviitteessä 44 mainittu ratkaisuehdotus. Ks. julkisasiamies Kokottin edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Manninen antaman ratkaisuehdotuksen 74 kohta.

47. Esillä oleva kysymys koskee kuitenkin sitä, voiko jäsenvaltio EY 43 artiklan nojalla soveltaa vapautusjärjestelmää kotimaisiin osinkoihin ja yhtiöveron hyvitysjärjestelmää ulkomaisiin osinkoihin. Vastaus tähän kysymykseen riippuu siitä, kohteleeko Yhdistynyt kuningaskunta tämän eron vaikutuksena epäedullisemmin ulkomaisia osinkoja kuin kotimaisia osinkoja.

48. Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio väittävät tältä osin, että kotimaan sisäisessä tilanteessa vapautusjärjestelmän ja yhtiöveron hyvitysjärjestelmän, jotka koskevat kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi myönnettävää hyvitystä, vaikutukset olisivat täsmälleen samanlaiset. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän käyttöön ottaminen kotimaisten tulojen osalta merkitsisi kuitenkin tarpeettomia hallinnollisia lisäkuluja, kun taas samaan lopputulokseen johtava vapautusjärjestelmä on paljon yksinkertaisempi ja sen kustannukset ovat alhaisemmat. Vastaavalla tavalla kotimaisia osinkoja koskevan järjestelmän (vapautus) ja ulkomaisia osinkoja koskevan järjestelmän (hyvitys) vaikutus on sama: molemmissa tapauksissa vältetään taloudellinen kaksinkertainen verotus.

49. Kantajat ovat eri mieltä tästä johtopäätöksestä. Ne väittävät, että vapautusjärjestelmän ja yhtiöveron hyvitysjärjestelmän välillä on eroa silloin, kun Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut osinkoa jakava tytäryhtiö on Yhdistyneen kuningaskunnan erityisten yhtiöverovapautusten ja etujen (esim. sijoitus- tai tutkimus- ja kehitystoimintaa koskevien etujen) perusteella todellisuudessa maksanut Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevaa perusyhtiöverokantaa alhaisemman verokannan mukaista nettoveroa. Vapautusjärjestelmässä tämä "siirretään" vastaanottavalle emoyhtiölle, toisin sanoen jaetuista osingoista kannetaan lopulta Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevaa perusyhtiöverokantaa alhaisemman verokannan mukaista veroa. Kuitenkin yhtiöveron hyvitysjärjestelmässä, jota sovelletaan kotimaan sisäisessä tilanteessa, silloin kun voittoihin on tosiasiallisesti sovellettu alun perin alempaa yhtiöverokantaa vapautusten ja vähennysten perusteella, tätä verokantaa "täydennetään" aina Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverokannan tasolle jaettaessa osinkoa emoyhtiölle. [46] Vastaavasti ulkomaisten osinkojen tapauksessa yhtiöveron hyvitysjärjestelmän vaikutuksena Yhdistynyt kuningaskunta täydentää kaikissa tapauksissa todellisuudessa maksettua ulkomaista yhtiöveroa Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverokannan tasolle ottamatta huomioon tytäryhtiötasolla myönnettyjä verovähennyksiä.

50. Tämän vuoksi näyttäisi siltä, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa ulkomaisten osinkojen kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseen perustuvalla yhtiöveron hyvitysjärjestelmällä voi joissakin tapauksissa olla

46 – Ks. vastaavasti miten Suomen yhtiöveron hyvitysjärjestelmä toimi kotimaan sisäisessä tilanteessa siten, että jaetuista osingoista todellisuudessa maksetun veron määräksi saatiin 29 prosenttia, joka on Suomen tavanomainen yhtiöverokanta (jolloin erotus perittiin osinkoa jakavalta yhtiöltä), edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 11 kohta.

vähemmän edullisia vaikutuksia kuin kotimaisiin osinkoihin sovellettavalla pelkällä vapautusjärjestelmällä. Kun vapautusjärjestelmässä yhtiöverosta myönnettävät vapautukset ja vähennykset voidaan siirtää osinkoja saavalle emoyhtiölle, yhtiöveron hyvitysjärjestelmässä näitä etuja ei voida siirtää edelleen, sillä osingoista kannettua veroa on täydennetty Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverokannan tasolle. Tällaisissa tapauksissa voitaisiin katsoa, että tämän vaikutuksen perusteella Yhdistynyt kuningaskunta soveltaa erilaista (alempaa) verokantaa kotimaisiin osinkoihin kuin ulkomaisiin osinkoihin.

51. Lisäksi on pohdittava, voidaanko tällaista syrjivää kohtelua pitää perusteltuna. Yhdistynyt kuningaskunta väittää tältä osin huomautuksissaan, että mahdollinen rajoitus voidaan perustella verotuksen johdonmukaisuudella. Se väittää asiassa Manninen annettuun tuomioon vedoten, että Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmän vaikutuksena on ulkomaisten ja kotimaisten osinkojen kaksinkertaisen verotuksen lieventäminen. Verotuksen johdonmukaisuus säilytetään rajat ylittävissä tilanteissa, sillä osinkoja saava emoyhtiö saa hyvitystä kaikesta ulkomaisesta verosta, joka on maksettu siitä voitosta, jonka perusteella osinkoa on jaettu. Vaikka Yhdistyneen kuningaskunnan perustelut toki osoittavat, kuten olen edellä todennut, että periaatteessa yhtiöveron hyvitysjärjestelmän soveltaminen voi olla täysin EY 43 artiklan mukaista, nämä perustelut liittyvät oikeuttamisperusteisiin ulkomailta ja kotimaasta saatujen tulojen mahdolliselle erilaiselle kohtelulle, jota on käsitelty edellä ja joka koskee mahdollisuutta siirtää verovähennyksistä saatava etu osinkoa saaville emoyhtiöille.

52. Koska Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä ei ole menetelmää näiden verovähennysten huomioon ottamiseksi samalla tavalla ulkomaisten ja kotimaisten osinkojen osalta – mitä ei ole kiistetty esillä olevassa asiassa – sen muita kuin osakesalkkuomistukseen perustuvia osinkoja koskevat verosäännökset ovat EY 43 artiklan vastaisia.

53. Yhdistyneen kuningaskunnan säännökset ulkomaisista osakesalkkuomistuksista, joiden osalta myönnetään hyvitystä ainoastaan ulkomailta saaduista osingoista kannetusta lähdeverosta, ovat selvästi syrjiviä. Kun Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöveroa ei kanneta Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden saamista osingoista toisessa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneessa yhtiössä olevan osakesalkkuomistuksen perusteella, Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöveroa kannetaan tällaisen omistuksen perusteella saaduista osingoista toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä, jolloin hyvitys myönnetään ulkomaisesta lähdeverosta (eikä ulkomaisesta

yhtiöverosta). Toisin sanoen Yhdistynyt kuningaskunta on toimivaltansa rajoissa päättänyt myöntää täyden hyvityksen Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneessa yhtiössä olevaan osakesalkkuomistukseen perustuvien osinkojen kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi tekemättä näin ulkomaiseen osakesalkkuomistukseen perustuvien osinkojen osalta. Tämä merkitsee selvästi sitä, että sen verotusvallan alaisuuteen kuuluvaa ulkomaista osinkotuloa kohdellaan epäedullisemmin kuin vastaavaa kotimaista tuloa.

54. Yhdistynyt kuningaskunta pyrkii kirjallisissa ja suullisissa huomautuksissaan perustelemaan tätä sillä, että olisi suhteettoman kallista ja monimutkaista hallinnoida ja valvoa yhtiöveron hyvitysten myöntämistä pienempien osakeomistusten osalta maksetusta ulkomaisesta verosta ja että tämä monimutkaisuus aiheuttaisi verovelvollisten kannalta pitkiä käsittelyaikoja ja oikeudellista epävarmuutta.

55. Tämä perustelu ei vakuuta minua. Vaikka pitää paikkansa, että yhtiöveron hyvityksen myöntäminen ulkomaisten osakesalkkuomistusten perusteella saaduista osingoista merkitsisi ylimääräistä hallinnollista rasitetta Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisille, tämä rasite ei mielestäni ole suhteeton verrattuna taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen lieventämisestä saatavaan etuun Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneille yhtiömuotoisille osakkeenomistajille. Viittaan tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Manninen antamaan tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi EY 56 artiklan velvoittavan Suomea siten, että sen yhtiöveron hyvitysjärjestelmässä on otettava huomioon myös Ruotsista saaduista osingoista kannettu yhtiövero, ja hylkäsi perustelut verovelvolliselle tai veroviranomaisille mahdollisesti aiheutuvista vaikeuksista saada tarpeellista tietoa toisessa jäsenvaltiossa maksetusta yhtiöverosta. [47] Vaikka, kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi, laskettaessa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä osinkoja saaneelle Suomessa yleisesti verovelvolliselle osakkeenomistajalle myönnettävää yhtiöveron hyvitystä on otettava huomioon tämän yhtiön todellisuudessa maksama vero, sellaisena kuin se ilmenee tässä toisessa jäsenvaltiossa sovellettavista yhtiöveron laskentaperusteen määrittämistä koskevista yleisistä säännöistä ja yhtiöverokannasta, "todellisuudessa maksetun veron määrittämisessä mahdollisesti ilmenevät vaikeudet eivät voi missään tapauksessa olla peruste sille, että pääomien vapaata liikkuvuutta rajoitetaan pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevasta lainsäädännöstä ilmenevällä tavalla". [48] Täsmälleen samat perustelut soveltuvat nyt esillä olevaan asiaan. Huomattakoon, että Yhdistyneellä kuningaskunnalla olisi joka tapauksessa mahdollisuus vapauttaa tällainen osinkotulo Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverosta (kuten tapahtuu Yhdistyneestä kuningaskunnasta osakesalkkuomistuksen perusteella saadun osinkotulon osalta), jos se haluaisi välttää ylimääräiset hallinnolliset rasitteet.

56. Näillä perusteilla ensimmäiseen kysymykseen pitäisi vastata, että on EY 43 ja EY

47 – Ks. näistä perusteluista julkisasiamies Kokottin edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Manninen antaman ratkaisuehdotuksen 77 kohta.

48 – Edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 54 kohta.

56 artiklan vastaista, että jäsenvaltio pitää voimassa ja soveltaa esillä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltaisia säännöksiä, joiden nojalla yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, saa muilta kotimaisilta yhtiöiltä, ja joiden nojalla osingoista, jotka kotimainen yhtiö saa yhtiöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka on muissa jäsenvaltioissa, kannetaan yhtiöveroa sen jälkeen kun kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi on myönnetty vähennys kyseisistä osingoista mahdollisesti maksettavasta lähdeverosta ja tietyin edellytyksin niistä veroista, jotka ulkomaiset yhtiöt ovat maksaneet voitoistaan siinä valtiossa, jossa niillä on verotuksellinen kotipaikka.

C *Kysymykset 2 ja 3*

57. Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, kun jäsenvaltion järjestelmässä tietyissä tilanteissa peritään yhtiöveroennakkoa osingoista, jotka kotimainen yhtiö jakaa osakkeenomistajilleen, ja myönnetään näistä osingoista yhtiöveron hyvitys kotimaisille osakkeenomistajille, onko EY 43 tai EY 56 artiklan tai direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan tai 6 artiklan vastaista, että jäsenvaltio pitää voimassa ja soveltaa säännöksiä, joiden nojalla kotimainen yhtiö voi jakaa osinkoja osakkeenomistajilleen joutumatta maksamaan yhtiöveroennakkoa sikäli kuin se on saanut osinkoja yhtiöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa (joko suoraan tai muiden sellaisten yhtiöiden välityksellä, joiden verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa), mutta joiden nojalla kotimainen yhtiö ei voi jakaa osinkoja osakkeenomistajilleen joutumatta maksamaan yhtiöveroennakkoa sikäli kuin se on saanut osinkoja ulkomaisilta yhtiöiltä.

58. Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko näiden yhteisön oikeuden säännösten ja määräysten vastaista, että jäsenvaltio pitää voimassa ja soveltaa säännöksiä, joissa säädetään, että maksettu yhtiöveroennakko voidaan vähentää yhtiöverosta, joka osinkoa jakavan yhtiön ja niiden muiden konsernin yhtiöiden, joiden verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, on maksettava voitoistaan kyseisessä jäsenvaltiossa, mutta

1) joissa ei säädetä minkäänlaisesta maksetun yhtiöveroennakon vähennyksestä tai jostakin vastaavasta hyvityksestä (kuten yhtiöveroennakon palautuksesta) sellaisten voittojen osalta, jotka ulkomaiset konsernin yhtiöt ovat tehneet joko kyseisessä jäsenvaltiossa tai muissa jäsenvaltioissa, ja/tai

2) joiden nojalla vähennykset, jotka kotimainen yhtiö mahdollisesti saa kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi, alentavat sitä maksettavaa yhtiöveroa, josta maksettu yhtiöveroennakko voidaan vähentää.

59. Toinen kysymys koskee näin ollen käsiteltävänä olevan Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmän erityispiirrettä, jonka mukaan

1) Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet yhtiöt, jotka saavat osakkeenomistajina osinkoa tämän osingonjaon yhteydessä yhtiöveroennakkoa maksaneilta, Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneilta yhtiöiltä, saavat osinkoa jakaneen yhtiön maksamaa yhtiöveroennakkoa vastaavan yhtiöveron hyvityksen, jolloin tämä yhtiöveroennakko maksetaan vain kerran Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden, konserniin kuuluvien yhtiöiden jakamista osingoista, ja

2) Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet yhtiöt, jotka saavat osinkoa muualle kuin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneilta yhtiöiltä, eivät saa tällaista yhtiöveron hyvitystä ja ovat siten velvollisia maksamaan yhtiöveroennakkoa osinkojen koko summasta. Kolmas kysymys koskee erityispiirrettä, jonka mukaan saaduista osingoista maksettua ulkomaista yhtiöveroa ei voida vähentää yhtiöveroennakosta vaan ainoastaan Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverosta. Koska maksettu yhtiöveroennakko voidaan taas vähentää Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverosta, tämä tarkoittaa kuitenkin sitä, että huomattavia ulkomaisia tuloja saavilla yhtiöillä voi olla vähentämätöntä yhtiöveroennakkoa (toisin sanoen maksettua yhtiöveroennakkoa, jota ei voida vähentää yhtiön perusyhtiöverosta kyseisenä tilikautena: ns. yhtiöveroennakon ylijäämää). Vaikka tällainen yhtiöveroennakon ylijäämä on mahdollista vähentää myöhemmin (esim. vähentämällä se aiempien tai myöhempien tilikausien perusyhtiöverosta tai siirtämällä se Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneille tytäryhtiöille), kaikki yhtiöt eivät voi hyödyntää näitä säännöksiä.

60. Koska nämä kaksi kysymystä koskevat kotimaan sisäisessä tilanteessa Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmään sisältyviä täydentäviä erityispiirteitä, tämän järjestelmän kokonaisvaikutuksia voidaan mielestäni parhaiten arvioida tarkastelemalla näitä kysymyksiä yhdessä.

1. Yhteensopivuus EY 43 artiklan (ja EY 56 artiklan) kanssa

61. Kuten totesin edellä, EY 43 artiklassa kielletään Yhdistynyttä kuningaskuntaa, sikäli kuin se on jakanut veropohjansa ulkomaisten tulojen sisällyttämiseksi, syrjimästä ulkomaista tuloa kotimaiseen tuloon verrattuna.[49] Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintu-

49 – Ks. asiassa Test Claimants in the ACT Group Litigation antamani ratkaisuehdotuksen 58 kohta.

neesti katsonut, että syrjintää on erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa. [50]

62. Esillä olevassa asiassa on ratkaistava, kohteleeko Yhdistynyt kuningaskunta samankaltaisissa tilanteissa olevia yhtiöitä eri tavoin myöntäessään yhtiöveron hyvityksen Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneille yhtiömuotoisille osakkeenomistajille, kun jaetuista osingoista on osingonjaon yhteydessä maksettu Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöveroennakkoa, ja säätäessään, että yhtiöveroennakko voidaan vähentää vain Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverosta.

63. Väitetyssä erilaisessa kohtelussa asetetaan vastakkain Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet yhtiömuotoiset osakkeenomistajat, jotka saavat osinkoa, josta on maksettu yhtiöveroennakko (oikeus yhtiöveron hyvitykseen osingoista jo maksetusta yhtiöveroennakosta, mahdollisuus vähentää maksettu yhtiöveroennakko perusyhtiöverosta), ja yhtiöt, jotka saavat osinkoa, josta on maksettu ainoastaan ulkomainen yhtiövero (ei oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, koska osingoista ei ole maksettu yhtiöveroennakkoa, ei mahdollisuutta vähentää maksettua yhtiöveroennakkoa ulkomaisesta yhtiöverosta). Ensimmäiseksi on näin ollen ratkaistava, ovatko nämä kaksi yhtiöiden ryhmää toisiinsa verrattavissa tilanteissa.

64. Yhdistynyt kuningaskunta väittää, ettei näin ole. Yhtiöveron hyvitys myönnetään sen mukaan ainoastaan jaetuista voitoista, joista on jo maksettu yhtiöveroennakko, eikä jaetuista voitoista, joista ei ole maksettu yhtiöveroennakkoa. Yhtiöt, jotka saavat voittoa, josta on maksettu yhtiöveroennakko, ja yhtiöt, jotka saavat voittoa, josta ei ole maksettu yhtiöveroennakkoa, eivät ole toisiinsa verrattavissa tilanteissa. Pitää paikkansa, että koska Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle sijoittautuneet yhtiöt eivät koskaan maksa yhtiöveroennakkoa voitonjaosta, niiden jakamista osingoista ei myönnetä koskaan tätä yhtiöveron hyvitystä. Yhtiöveron hyvityksen myöntämiselle ei kuitenkaan ole asetettu edellytykseksi sitä, että osinkoa jakavalla yhtiöllä on kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa: ainoa edellytys on se, että yhtiöveroennakko on pitänyt jo maksaa jaetuista voitoista. Yhdistynyt kuningaskunta toteaa, että sääntö, jonka mukaan yhtiöveroennakko voidaan vähentää ainoastaan Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverosta, ei syrji ulkomailta osinkoa saavia yhtiöitä. Kaikissa tapauksissa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet yhtiömuotoiset osakkeenomistajat voivat vähentää yhtiöveroennakon perusyhtiöverosta täsmälleen samalla tavalla.

65. Tähän väitteeseen vastattaessa on arvioitava Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle sijoittautuneiden yhtiöiden osingoista maksetun ulkomaisen yhtiöveron, Yhdistyneestä kuningaskunnasta saaduista

50 – Ks. esim. asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999 (Kok. 1999, s. I-2651, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

osingoista maksetun Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöveron ja Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden osingonjaosta maksetun yhtiöveroennakon välistä suhdetta.

66. Tältä osin on syytä viitata yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antamaan tuomioon, [51] jossa arvioitavana oli Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmä, jonka mukaan Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet tytäryhtiöt saattoivat jakaa osinkoja emoyhtiölleen yhtiöveroennakkoa maksamatta, kun niiden emoyhtiön verotuksellinen kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa, mutta ei silloin, kun niiden emoyhtiöllä oli verotuksellinen kotipaikka toisessa jäsenvaltiossa (konserniverotusjärjestelmä). Väittäessään, että tämän edun epääminen Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle sijoittautuneilta emoyhtiöiltä oli perusteltua, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus vetosi muun muassa siihen, että tilanne, jossa sekä tytäryhtiön että emoyhtiön kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ei ole verrattavissa tilanteeseen, jossa tytäryhtiön kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, mutta emoyhtiön ei. Kun ensin mainitussa tapauksessa yhtiöveroennakon maksamista vain lykättiin tuonnemmaksi konserniverotuksen myöntämisellä (toisin sanoen Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen emoyhtiön oli itse maksettava yhtiöveroennakkoa osinkoa jakaessaan), jälkimmäisessä tapauksessa konserniverotuksen myöntäminen olisi merkinnyt, ettei yhtiöveroennakkoa olisi lainkaan maksettu. [52]

51 – Ks. alaviite 12.

52 – Edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 46–48 kohta.

67. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tämän väitteen hylätessään seuraavaa:

"53. Ensiksikin, koska yhtiöveroennakko ei ole lainkaan osinkoihin kohdistuva vero, vaan yhtiöveron ennakkomaksu, on virheellistä katsoa, että se, että brittiläisille tytäryhtiöille ja niiden ulkomaisille emoyhtiöille annettaisiin mahdollisuus valita konserniverotus, mahdollistaisi sen, että tytäryhtiö välttyisi maksamasta mitään veroa voitosta, joka on jaettu osinkoina.

53. Se osa yhtiöverosta, jota brittiläisen tytäryhtiön ei tarvitse maksaa ennakkona, kun se jakaa osinkoa emoyhtiölleen konserniverotusjärjestelmässä, maksetaan pääasiallisesti silloin, kun perusyhtiövero, jonka maksamiseen tytäryhtiö on velvollinen, erääntyy maksettavaksi. Tältä osin on muistettava, että brittiläinen tytäryhtiö, jonka emoyhtiön kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, on velvollinen maksamaan voitoistaan perusyhtiöveroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa samalla tavoin kuin brittiläinen tytäryhtiö, jonka emoyhtiö on myös brittiläinen.

— —

55. Toiseksi sille, että ulkomaisen emoyhtiön kotimaiselta tytäryhtiöltä evättäisiin mahdollisuus vapautua yhtiöveroennakon maksamisesta suorittamansa osingonjaon yhteydessä, ei tule johtaa perustetta siitä seikasta, että kyseinen emoyhtiö, toisin kuin kotimainen emoyhtiö, ei ole velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa kun se itse jakaa osinkoja.

56. On todettava, että se, että ulkomainen emoyhtiö ei ole velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa, johtuu siitä, että sitä ei yhtiöveroteta Yhdistyneessä kuningaskunnassa, koska se on tämän veron alainen sijoittautumisvaltiossaan. Näin ollen on johdonmukaista, että yhtiön ei ole maksettava ennakkoa verosta, jota se ei ole lainkaan velvollinen maksamaan." [53]

68. Näiden toteamusten – joihin yhdyn – perusteella on selvää, että yhtiöveroennakkoa on esillä olevaa tapausta ratkaistaessa pidettävä Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöveron ennakkomaksuna. Pitää paikkansa, kuten Yhdistynyt kuningaskunta huomauttaa, että yhtiöveroennakolla on tiettyjä erityispiirteitä, jotka poikkeavat perusyhtiöverosta. Yhtiöveroennakkoa maksetaan, jos ja kun yhtiö jakaa osinkoa, sen suuruus riippuu osingonjaon määrästä eikä siihen voi soveltaa perusyhtiöverosta myönnettäviä vapautuksia. Nämä erot ovat mielestäni kuitenkin johdonmukaista seurausta siitä, että yhtiöveroennakolle on ominaista, kuten sen nimikin osoittaa, että se peritään etukäteen tavanomaisesta Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverosta (perusyhtiöverosta). Näin ollen Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmässä osingonjaosta maksettu yhtiöveroennakko voidaan tietyin rajoituksin myöhemmin vähentää yhtiön tilikaudelta saamista voitoista maksettavasta perusyhtiöverosta.

69. Näin ollen on katsottava, että Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet yhtiömuotoiset osakkeenomistajat, jotka saavat osinkoa, josta on maksettu yhtiöveroennakko, ja yhtiöt, jotka saavat osinkoa, josta on maksettu ainoastaan ulkomainen yhtiövero, ovat periaatteessa toisiinsa verrattavissa tilanteissa. Tämä perustuu siihen, että samalla tavoin kuin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet, osinkoa jakavat yhtiöt ovat periaatteessa velvollisia maksamaan Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöveroa – osingonjaosta maksettava yhtiöveroennakko mukaan lukien – ulkomaiset osinkoa jakavat yhtiöt ovat periaatteessa velvollisia maksamaan sijoittautumisvaltionsa yhtiöveroa.

70. Seuraavaksi on ratkaistava, kohdellaanko kysymyksessä olevassa Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä yhtiömuotoisia osakkeenomistajia, jotka saavat osinkoa ulkomaisilta yhtiöiltä, epäedullisemmin kuin

53 – Edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 52, 53, 55 ja 56 kohta.

yhtiöitä, jotka saavat osinkoa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneilta yhtiöltä.

71. Kun ensin mainittujen on maksettava yhtiöveroennakkoa saatujen voittojen jakamisesta uudelleen, jälkimmäiset on tosiasiallisesti vapautettu (myöntämällä yhtiöveron hyvitys) yhtiöveroennakon maksamisesta sikäli kuin yhtiöveroennakko on jo maksettu edellisen osingonjaon yhteydessä. Maksettu yhtiöveroennakko voidaan kummassakin tapauksessa vähentää ainoastaan Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverosta, eikä ulkomaisesta yhtiöverosta, joka maksetaan osingonjakoon sisältyvistä voitoista.

72. Mielestäni tämä merkitsee selvästi ulkomaisten osinkojen epäedullisempaa kohtelua.

73. Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmän tarkoituksena ja vaikutuksena on ollut sitä kotimaan sisäisessä tilanteessa sovellettaessa varmistaa, että osinkojen kaksinkertainen verotus vältetään kokonaan yhtiötasolla. Yhtiöveron hyvityksen myöntämisen vuoksi yhtiöveroennakkoa on pitänyt maksaa vain kerran osingonjakoketjussa. Tilikauden aikana maksettu yhtiöveroennakko on voitu tietyin rajoituksin vähentää perusyhtiöverosta. Yhtiöveroennakko, jota ei ole voitu vähentää kyseisenä tilikautena (ns. yhtiöveroennakon ylijäämä), on voitu mahdollisesti vähentää muilla keinoilla, esimerkiksi vähentämällä se aiempien tai myöhempien tilikausien Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverosta tai siirtämällä se Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneille tytäryhtiöille.

74. Sitä vastoin Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmässä ei ole varmistettu, että ulkomaisten osinkojen kaksinkertainen verotus vältetään kokonaan yhtiötasolla. Tämä voi olla seurausta siitä, että

1) yhtiöveroennakko peritään kokonaan ulkomailta saadun voiton jakamisesta uudelleen (mihin viitataan ennakkoratkaisupyynnön kysymyksessä 2) mutta

2) yhtiöveroennakkoa ei voida vähentää maksetusta ulkomaisesta yhtiöverosta (mihin viitataan ennakkoratkaisupyynnön kysymyksessä 3 i)) ja

3) silloin kun jo maksetun ulkomaisen yhtiöveron osalta lievennetään kaksinkertaista verotusta (esim. muiden kuin osakesalkkuomistusten osalta), alennetaan maksettavaa yhtiöveroa, josta tämä yhtiöveroennakko voitaisiin vähentää (mihin viitataan ennakkoratkaisupyynnön kysymyksessä 3 ii)).

75. Siltä osin kuin ulkomaisten osinkojen tapauksessa taloudellista kaksinkertaista verotusta ei ole poistettu kokonaan samalla tavoin kuin kotimaisten osinkojen osalta, Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmä on syrjivä, ellei Yhdistynyt kuningaskunta voi osoittaa, että tämä erilainen kohtelu on perusteltua ja oikeasuhteista. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että päättäessään lieventää asukkaidensa osinkojen kaksinkertaista verotusta valtion on tarjottava ulkomailta saaduille osingoille sama lievennys kuin kotimaisille osingoille, ja sen on otettava tässä huomioon ulkomaille maksetut yhtiöverot. [54]

76. Huomattakoon, että koska taloudellinen kaksinkertainen verotus on seurausta useiden säännösten soveltamisesta, voi olla monimutkaista arvioida, miten ulkomaisten osinkojen kaksinkertainen verotus olisi todellisuudessa pitänyt poistaa kokonaan. Tätä kysymystä käsitellään tarkemmin jäljempänä tarkasteltaessa kysymyksiä 6–9. Kuten tuossa yhteydessä totean, on kansallisen tuomioistuimen asiana arvioida, miten Yhdistyneen kuningaskunnan pitäisi käytännössä korvata syrjintäkiellon rikkominen, kunhan tällainen korvaus on asianmukainen ja tehokas EY 43 ja EY 56 artiklassa taatun yhdenvertaisen kohtelun palauttamiseksi.

77. Lisättäköön kuitenkin, että sikäli kuin taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ulkomaisille osingoille on mahdollista myöntää vastaava hyvitys kuin kotimaisille osingoille, Yhdistyneellä kuningaskunnalla olisi periaatteessa oikeus vaatia ulkomaisista voitoista maksettava jäljellä oleva Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiövero maksettavaksi etukäteen voitonjaosta (toisin sanoen samoin kuin yhtiöveroennakko). Tämä perustuu mielestäni siihen, että Yhdistynyt kuningaskunta voi vapaasti valita tavan, jolla se järjestää oman verojärjestelmänsä, kunhan se soveltaa tätä järjestelmää kotimaasta ja ulkomailta saatuihin tuloihin tavalla, joka ei ole syrjivä. Samalla tavoin kuin Yhdistynyt kuningaskunta velvoittaa maksamaan Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöveron ennakolta kotimaisten osinkojen osalta, se voi siten periaatteessa vaatia vastaavaa ennakkomaksua ulkomaisten osinkojen osalta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi myönnetyn hyvityksen jälkeen.

78. Tätä kantaa ei horjuta Yhdistyneen kuningaskunnan väite, jonka mukaan yhtiö-

54 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Test Claimants in the ACT Group Litigation antamani ratkaisuehdotuksen 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen (erityisesti edellä alaviitteessä 33 mainitttu asia Manninen edellä alaviitteessä 33 mainittu asia Verkooijen ja asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7063)).

veroennakon ylijäämää, josta ei ole myönnetty hyvitystä, voi mahdollisesti syntyä myös kotimaan sisäisissä tilanteissa, lähinnä silloin kun Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen osakkeenomistajan maksama yhtiöveroennakko ylittää tämän osakkeenomistajan maksettavaksi tulevan perusyhtiöveron määrän (esim. silloin kun Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yhtiö on saanut huomattavia vapautuksia ja vähennyksiä Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverosta). Tällaisessa tilanteessa Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmällä tavoitellaan silti edelleen kotimaisten osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistamista kokonaisuudessaan.

79. En voi myöskään hyväksyä Yhdistyneen kuningaskunnan väitettä, jonka mukaan mahdollinen ulkomaisia ja kotimaisia osinkoja saavien osakkeenomistajien erilainen kohtelu on perusteltavissa Yhdistyneen kuningaskunnan verojärjestelmän johdonmukaisuudella. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan tätä erilaista kohtelua voidaan pitää perusteltuna, koska Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelle yhtiömuotoiselle osakkeenomistajalle myönnetyn veroedun (jaetuista voitoista jo maksetun yhtiöveroennakon osalta myönnettävä yhtiöveron hyvitys) ja vastapainona olevan verovelvollisuuden (osinkoa jakavan yhtiön velvollisuus maksaa osingonjaosta yhtiöveroennakkoa) välillä on suora yhteys. Kuten edellä on todettu, vaikka muualle kuin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet osinkoa jakavat yhtiöt eivät ole velvollisia maksamaan Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöveroennakkoa, ne ovat kuitenkin velvollisia maksamaan ulkomaista yhtiöveroa osingonjaon sisältämistä voitoista. Samalla tavoin kuin Yhdistyneestä kuningaskunnasta saatujen voittojen kaksinkertaista verotusta lievennetään, pitäisi siten lieventää ulkomailta saatujen voittojen verotusta. Tästä syystä kyseinen väite pitäisi hylätä. [55]

2. Yhteensopivuus emo- ja tytäryhtiödirektiivin kanssa

80. Kansallinen tuomioistuin haluaa lisäksi tietää, ovatko säännökset, joilla yhtiöveron hyvityksen myöntäminen rajoitetaan yhtiömuotoisiin osakkeenomistajiin, jotka saavat osinkoa, josta on jo maksettu yhtiöveroennakkoa, ja mahdollisuus vähentää yhtiöveroennakko rajoitetaan Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverosta tehtäviin vähennyksiin, ristiriidassa edellä siteeraamieni emo- ja tytäryhtiödirektiivin 4 artiklan 1 kohdan ja 6 artiklan kanssa.

55 – Totean vielä lisähuomautuksena, että tapauksissa, joissa Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmässä on muodostunut yhtiöveroennakon ylijäämää, yksi mahdollisuus "käyttää" tätä yhtiöveroennakkoa on siirtää yhtiöveroennakon ylijäämä Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneille tytäryhtiöille (jotka voivat vähentää sen omasta Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverostaan). Kuten komissio huomauttaa, tällaisen vähennysmahdollisuuden rajoittaminen Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneisiin tytäryhtiöihin näyttäisi jo itsessään syrjivältä. Sikäli kuin Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle sijoittautuneet tytäryhtiöt ovat velvollisia maksamaan Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöveroa, en ymmärrä, miksi niillä ei olisi vastaavaa oikeutta "käyttää" emoyhtiönsä yhtiöveroennakon ylijäämää. Koska kansallinen tuomioistuin ei ole ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessään nimenomaisesti tuonut esille tämän säännöksen yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa, sitä ei kuitenkaan ole tarpeen käsitellä tässä enemmälti.

81. Aluksi on huomattava, että tämä kysymys koskee ainoastaan emo- ja tytäryhtiödirektiivin aineelliseen ja ajalliseen soveltamisalaan kuuluvia osingonjakoja, eli tässä direktiivissä määriteltyjen emo- ja tytäryhtiöiden välillä 1.1.1992 jälkeen suoritettuja osingonjakoja.

82. Emo- ja tytäryhtiödirektiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos emoyhtiölle toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiönsä osakkaana jaetaan voittoa, emoyhtiön sijaintivaltion on joko vapautettava nämä voitot verosta tai myönnettävä yhtiöveron hyvitys voitoista jo maksetusta verosta (ja mahdollisesti lähdeverosta) tytäryhtiön sijaintivaltiossa.

83. Arvioitaessa, onko Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö emo- ja tytäryhtiödirektiivin aineelliseen soveltamisalaan kuuluvien osingonjakojen osalta [56] yhteensopiva tämän säännöksen kanssa, tulee esille pitkälti samankaltaisia kysymyksiä kuin ne, joita olen juuri käsitellyt EY 43 ja EY 56 artiklan osalta. Todettakoon kuitenkin, että 4 artiklan 1 kohdassa Yhdistyneelle kuningaskunnalle asetettu velvollisuus on suppeampi kuin EY 43 ja EY 56 artiklassa asetettu velvollisuus: kun viimeksi mainituissa velvoitetaan olemaan harjoittamatta syrjintää ulkomailta ja kotimaasta saatujen tulojen välillä, ensin mainitussa säännöksessä edellytetään ainoastaan, että emoyhtiön sijaintivaltion on myönnettävä hyvitys jaetuista osingoista jo maksetusta yhtiöverosta vastaavan kotimaisen veron määrään asti tai vapautettava tällaiset osingot verosta.

84. Koska esillä olevassa tapauksessa Yhdistynyt kuningaskunta on valinnut kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi yhtiöveron hyvitysjärjestelmän, se on 4 artiklan 1 kohdan nojalla velvollinen myöntämään hyvityksen vastaavan kotimaisen veron määrään asti ulkomaisesta yhtiöverosta, jonka Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle sijoittautunut tytäryhtiö on maksanut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelle emoyhtiölleen jakamistaan voitoista. Koska edellä esittämistäni syistä yhtiöveroennakkoa pitäisi tältä kannalta pitää Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöveron ennakkomaksuna (vaikka se peritäänkin voitonjaosta ja sen yhteydessä), sen on katsottava yhdessä Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöveron kanssa muodostavan Yhdistyneen kuningaskunnan kotimaisen veron, joka "vastaa" maksettua ulkomaista yhtiöveroa emo- ja tytäryhtiödirektiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Mielestäni tähän artiklaan sisältyvän velvoitteen ydinsisältönä on varmistaa, että emoyhtiön sijaintivaltiossa ei tapahdu taloudellista kaksinkertaista verotusta sen seurauksena, että siellä kannetaan yhtiöveroa, minkä lisäksi tytäryhtiön sijaintivaltiossa mahdollisesti kannetaan vielä lähdeveroa tytäryhtiön jakamista voitoista. Näin ollen tässä artiklassa samoin kuin EY 43 ja

56 – Edellytyksenä on, että emoyhtiöt omistavat vähintään 25 prosenttia toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön pääomasta ja että molemmat yhtiöt täyttävät direktiivin 2 artiklassa asetetut edellytykset (ks. direktiivin 3 artikla).

EY 56 artiklassa Yhdistyneelle kuningaskunnalle asetettu velvollisuus pitää sisällään sen varmistamisen, että tällaisten jaettujen voittojen kaksinkertaista verotusta lievennetään. Tämä tulkinta on sopusoinnussa direktiivin tavoitteen eli "kilpailun kannalta tasapuolisten verosäännösten" käyttöön ottamista konserneja varten koskevan tavoitteen kanssa. [57]

85. Kiistääkseen tämän kannan Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että 4 artiklan 1 kohdassa viitataan ainoastaan veroihin, jotka kannetaan emoyhtiön saadessa tytäryhtiön jakamia voittoja, eikä yhtiöveroennakon kaltaiseen veroon, joka peritään vain, jos ja kun voitonjako tapahtuu, eikä sen näin ollen voida katsoa olevan tytäryhtiön jakamista voitoista kannettava vero. En voi hyväksyä tätä väitettä, ja jälleen kerran perusteluna on 4 artiklan 1 kohdan tavoite eli kaksinkertaisen verotuksen lieventäminen emoyhtiön sijaintivaltiossa. Yhdistyneen kuningaskunnan esittämä suppea tulkinta tästä artiklasta vaarantaisi esillä olevaan asiaan sovellettuna tämän tavoitteen toteutumisen.

86. Tästä syystä Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmä, jonka nojalla ulkomaisilta tytäryhtiöiltä saaduista osingoista jo maksetun ulkomaisen yhtiöveron osalta ei voida myöntää hyvitystä Yhdistyneen kuningaskunnan perusyhtiöverosta eikä myöskään maksetusta yhtiöveroennakosta, on emo- ja tytäryhtiödirektiivin 4 artiklan 1 kohdan vastainen.

87. Kansallinen tuomioistuin on tuonut esille myös kysymyksen lainsäädäntönsä yhteensopivuudesta emo- ja tytäryhtiödirektiivin 6 artiklan kanssa, jossa kielletään emoyhtiön sijaintivaltiota kantamasta lähdeveroa tällaisen yhtiön tytäryhtiöltään saamista voitoista.

88. Tätä kysymystä tarkasteltaessa on syytä palauttaa mieleen emo- ja tytäryhtiödirektiiviin sisältyvälle lähdeveron käsitteelle annettu määritelmä. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että tämä käsite ei rajoitu koskemaan vain tietyntyyppisiä täsmällisesti määriteltyjä kansallisia veroja: "veron, tullin tai maksun luokittelu yhteisön oikeuden näkökulmasta kuuluu yhteisöjen tuomioistuimen tehtäviin, ja tämä määrittelee veron sen objektiivisten ominaisuuksien perusteella riippumatta sen luokittelusta kansallisessa oikeudessa." [58] Emo- ja tytäryhtiödirektiivin 5 artiklan 1 kohdan osalta (kielto periä lähdeveroa tytäryhtiön sijaintivaltiossa jaettaessa voittoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle emoyhtiölle) yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että "vero, joka kannetaan

57 – Ks. emo- ja tytäryhtiödirektiivin johdanto-osa.

58 – Asia C-58/01, Océ van der Grinten, tuomio 25.9.2003 (Kok. 2003, s. I-9089, 46 kohta); asia C-375/98, Epson Europe, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4243, 22 kohta) ja asia C-294/99, Athinaïki Zythopoiia (Kok. 2001, s. I-6797, 26 ja 27 kohta).

siinä jäsenvaltiossa saadusta tulosta, jossa osingot jaetaan, ja jonka osalta verotettavana tapahtumana on osingon tai arvopapereista koituvan tuoton maksaminen, on direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu voitonjakoon kohdistuva lähdevero, kun kyseisen veron määräytymisperuste on näistä arvopapereista koituva tuotto ja kun verovelvollisena on näiden arvopapereiden haltija". [59]

89. Kun tätä edellytystä sovelletaan emo- ja tytäryhtiödirektiivin 6 artiklaan (joka koskee emoyhtiön sijaintivaltiolle asetettuja velvollisuuksia), emoyhtiön sijaintivaltion kantamaa veroa pitäisi pitää lähdeverona, jos

1) verotettavana tapahtumana on osinkojen tai arvopapereista koituvan tuoton saaminen;

2) veron määräytymisperuste on näistä arvopapereista koituva tuotto; ja

3) verovelvollisena on näiden arvopapereiden haltija.

59 – Edellä alaviitteessä 58 mainitussa asiassa Océ van der Grinten annetun tuomion 47 kohta; edellä alaviitteessä 58 mainitussa asiassa Epson Europe annetun tuomion 23 kohta ja edellä alaviitteessä 58 mainitussa asiassa Athinaïki Zythopoiia annetun tuomion 28 ja 29 kohta.

90. Kun näitä edellytyksiä sovelletaan yhtiöveroennakon kantamiseen, yhtiöveroennakkoa ei mielestäni voida pitää emo- ja tytäryhtiödirektiivin 6 artiklassa tarkoitettuna lähdeverona. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa huomautuksissaan, yhtiöveroennakkoa ei kanneta emoyhtiön tytäryhtiöltään saamista osingoista vaan pikemminkin siitä, että emoyhtiö jakaa nämä osingot uudelleen omille osakkeenomistajilleen, toisin sanoen osingonjaosta erillisellä osakkeenomistajien tasolla. Yhtiöveroennakon kantamisen perusteena oleva verotettava tapahtuma ei siten ole sellainen, että se kuuluisi lähdeveron käsitteen piiriin. [60]

91. Tästä syystä kysymyksessä olevat Yhdistyneen kuningaskunnan säännökset eivät mielestäni ole emo- ja tytäryhtiödirektiivin 6 artiklan vastaisia.

3. Ratkaisuehdotus kysymyksiin 2 ja 3

92. Edellä mainituista syistä katson, että sikäli kuin kysymyksissä 2 ja 3 kuvatulla Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmällä

60 – Esillä oleva tilanne ei kuulu emo- ja tytäryhtiödirektiivin 7 artiklan 1 kohdassa esitettyjen periaatteiden soveltamisalaan. Kyseisen säännöksen mukaan lähdeveron käsite ei käsitä emoyhtiölle suoritetun voitonjaon yhteydessä maksettua tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion yhtiöveron etukäteis- tai ennakkomaksua. Yhtiöveroennakko on selvästi emoyhtiön eikä tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion kantama vero.

on varmistettu taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kokonaan Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneille yhtiömuotoisille osakkeenomistajille jaettujen kotimaisten osinkojen osalta mutta jätetty varmistamatta taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kokonaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden jakamien osinkojen osalta, se on syrjivä ja vastoin EY 43 ja EY 56 artiklaa sekä emo- ja tytäryhtiödirektiivin 4 artiklan 1 kohtaa sen soveltamisalaan kuuluvien osingonjakojen osalta. Järjestelmä ei kuitenkaan ole tämän direktiivin 6 artiklan vastainen.

D *Kysymys 4*

93. Kansallinen tuomioistuin kysyy neljännellä kysymyksellään, että kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevien säännösten nojalla kotimaiset yhtiöt voivat tietyissä tilanteissa niin valitessaan saada takaisin osakkeenomistajilleen jakamistaan osingoista maksamansa yhtiöveroennakon sikäli kuin kotimaiset yhtiöt ovat saaneet osingot ulkomaisilta yhtiöiltä (mukaan lukien tässä tarkoituksessa yhtiöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on kolmansissa maissa), onko EY 43 tai EY 56 artiklan tai neuvoston direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan tai 6 artiklan vastaista, että kyseisten säännösten nojalla

1) kotimaisten yhtiöiden on maksettava yhtiöveroennakko ja vaadittava myöhemmin sen palauttamista ja

2) kotimaisten yhtiöiden osakkeenomistajat eivät voi saada yhtiöveron hyvitystä, jonka ne olisivat saaneet sellaiselta kotimaiselta yhtiöltä saamastaan osingosta, joka ei itse ollut saanut osinkoja ulkomaisilta yhtiöiltä.

94. Tämä kysymys koskee Yhdistyneessä kuningaskunnassa 1.7.1994 alkaen käyttöön otetun niin sanotun ulkomaista osinkotuloa koskevan järjestelmän yhteensopivuutta edellä mainittujen yhteisön oikeuden säännösten ja määräysten kanssa. Kuten edellä on selostettu, tämän järjestelmän mukaan yhtiöllä, jonka verotuksellinen kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa, oli ennen käteisosingon maksamista osakkeenomistajilleen mahdollisuus valita, että tämä osinko oli ulkomaista osinkotuloa. Ulkomaisesta osinkotulosta oli maksettava yhtiöveroennakkoa, mutta jos yhtiö kykeni osoittamaan, että ulkomainen osinkotulo liittyi ulkomaisiin voittoihin, ulkomaisesta osinkotulosta syntynyttä yhtiöveroennakon ylijäämää voitiin vaatia palautettavaksi. Tämä yhtiöveroennakon ylijäämä tuli palautettavaksi samaan aikaan kun perusyhtiövero tuli maksettavaksi, eli yhdeksän kuukautta tilikauden päättymisen jälkeen ja tilikaudelta maksettavasta perusyhtiöverosta tehdyn vähennyksen jälkeen. Ulkomaista osinkotuloa saavalla osakkeenomistajalla ei ollut TA:n 231 §:n 1 momentin nojalla oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, mutta ulkomaista osinkotuloa saavan yksityishenkilön katsottiin saavan tuloa, josta oli verotusvuonna kannettu veroa alemman verokannan mukaan. Tällaisille osakkeenomistajille ei kuitenkaan palautettu

tuloveroa, joka katsottiin maksetuksi, eikä myöskään verovelvollisuudesta vapautettu osakkeenomistaja voinut vaatia sellaista yhtiöveron hyvitystä, joka olisi vastannut osingosta, jota ei pidetty ulkomaisena osinkotulona, maksettavissa olevaa hyvitystä.

95. EY 43 ja EY 56 artiklassa Yhdistyneelle kuningaskunnalle asetettu velvollisuus ulkomaista osinkotuloa koskevan järjestelmän toimeenpanossa oli täsmälleen sama kuin edellä kysymysten 2 ja 3 yhteydessä kuvattu, eli velvollisuus varmistaa taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kokonaan samalla tavoin ulkomaisten osinkojen kuin kotimaisten osinkojen osalta.

96. Kysymyksen 4 ensimmäisessä osassa esille tuotu, ulkomaista osinkotuloa koskevalle järjestelmälle ominainen piirre – ulkomaisia osinkotuloja saaville kotimaisille yhtiöille asetettu velvollisuus maksaa osinkojen uudelleen jakamisesta yhtiöveroennakkoa ja vaatia myöhemmin sen palauttamista – on vastoin EY 43 ja EY 56 artiklaa, koska sikäli kuin tällainen yhtiöveroennakko johtaa näiden ulkomailta saatujen voittojen taloudelliseen kaksinkertaiseen verotukseen. Se, että kotimaiset yhtiöt voivat myöhemmin vaatia maksettua yhtiöveroennakkoa palautettavaksi, ei selvästikään ole mikään oikeuttamisperuste: analogisesti yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antamassaan tuomiossa [61] esittämien toteamusten kanssa tällaisille yhtiöille palauttamista edeltävänä ajanjaksona aiheutuvaa varallisuuden menetystä on pidettävä syrjintäkiellon periaatteen vastaisena epäedullisempana kohteluna. [62]

97. Kysymyksen 4 toinen osa koskee ulkomaista osinkotuloa koskevalle järjestelmälle ominaista piirrettä, jonka mukaan ulkomaisilta yhtiöiltä osinkoa saaneiden, Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeenomistajat eivät saa yhtiöveron hyvitystä, jonka ne olisivat saaneet osingosta sellaiselta Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelta yhtiöltä, joka ei itse ole saanut osinkoa ulkomaisilta yhtiöiltä.

98. Siltä osin kuin Yhdistynyt kuningaskunta on päättänyt kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi myöntää yhtiöveron hyvityksen kotimaisista osingoista, se on velvollinen EY 43 ja EY 56 artiklan nojalla lieventämään vastaavalla tavalla ulkomaisten osinkojen kaksinkertaista verotusta. [63]

61 – Ks. alaviite 12.

62 – Ks. edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 44 kohta.

63 – Ks. edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Manninen annettu tuomio.

99. Tarkasteltaessa Yhdistyneen kuningaskunnan väitettä, jonka mukaan ulkomaista osinkotuloa koskevassa järjestelmässä Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeenomistajat, jotka saavat ulkomaista osinkotuloa, voivat todellisuudessa välttää kaksinkertaisen verotuksen, koska heidän katsottiin saavan tuloa, josta oli verotusvuonna kannettu veroa alemman verokannan mukaan, huomattakoon, että on kansallisen tuomioistuimen asiana arvioida kussakin konkreettisessa tapauksessa, onko tällaisen kohtelun seurauksena tosiasiallisesti taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen lieventäminen vastaavalla tavalla kuin kotimaisten osinkojen osalta.

100. Sikäli kuin ulkomaista osinkotuloa koskeva järjestelmä ei johda ulkomaista osinkotuloa saavien Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeenomistajien taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseen vastaavalla tavalla kuin kotimaisia voittoja saavien osalta, se on vastoin EY 43 ja EY 56 artiklaa, jollei tätä erilaista kohtelua voida perustella.

101. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittää puolustuksekseen ensinnäkin, että koska ulkomaista osinkotuloa koskeva järjestelmä on täysin valinnainen, se ei voi merkitä rajoitusta kenenkään sijoittautumisvapaudelle tai vapaudelle siirtää pääomia. Nämä Yhdistyneen kuningaskunnan verosäännökset (joita on käsitelty edellä kysymysten 2 ja 3 yhteydessä) ovat olleet voimassa kaikkina asian kannalta merkityksellisinä ajankohtina. Sikäli kuin nämä verosäännökset ovat myös syrjiviä ja vastoin EY 43 ja EY 56 artiklaa, tämä väite on kuitenkin selvästi virheellinen. Kummassakaan tapauksessa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet yhtiöt, joilla on ulkomaisia osakkeenomistajia, eivät voineet saada ulkomaisten tulojensa osalta kohtelua, joka ei olisi ollut syrjivä kotimaisiin tuloihin verrattuna.

102. Toiseksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että ulkomaisella tytäryhtiöllä, jolla ei ole velvollisuutta maksaa yhtiöveroennakkoa osingonjaosta, on joka tapauksessa mahdollisuus maksaa enemmän osinkoa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelle emoyhtiölleen kuin kotimaisella tytäryhtiöllä, jonka on maksettava osingonjaosta yhtiöveroennakkoa, olisi mahdollisuus maksaa. Tälläkin väitteellä jätetään huomiotta se, että kun ulkomaisella tytäryhtiöllä ei ole velvollisuutta maksaa yhtiöveroennakkoa, se on kuitenkin velvollinen maksamaan ulkomaista yhtiöveroa, joka asettaa edellä todetulla tavalla ulkomaisia ja kotimaisia osinkoja saavat emoyhtiöt toisiinsa verrattaviin tilanteisiin.

103. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus vetoaa vielä siihen, että ulkomaista osinkotuloa koskeva järjestelmä on perusteltu tarpeella säilyttää Yhdistyneen kuningaskunnan verojärjestelmän johdonmukaisuus, kuten se totesi edellä kysymyksen 2 yhteydessä, ja varmistaa verovalvonnan tehokkuus etenkin kolmansien maiden osalta. Yhteisön sisäisiä rajoituksia koskevat väitteet, sikäli

kuin ne on näytetty toteen, ovat samoja kuin kysymyksen 2 yhteydessä on käsitelty ja ne pitäisi hylätä samoilla perusteilla. Kysymys siitä, voiko näillä väitteillä olla suurempi merkitys kolmansia maita koskevien rajoitusten osalta, on esitetty kysymyksessä 5, ja käsittelen sitä lyhyesti sen yhteydessä.

104. Tästä erillinen kysymys on se, pitäisikö tästä yhteisön oikeuden rikkomisesta aiheutuneen vahingon korvaamista koskevan vaatimuksen ainoita mahdollisia esittäjiä olla osakkeenomistajien itse, eikä Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen osinkoa jakavan yhtiön. Esimerkkiyhtiöt väittävät tältä osin, että ulkomaisesta tulosta osinkoa maksavien emoyhtiöiden on ulkomaista osinkotuloa koskevan järjestelmän vuoksi täytynyt korottaa osinkoja osakkeenomistajille jakaakseen niille vastaavan määrän kuin kotimaasta saadusta tulosta osinkoa maksavat emoyhtiöt. Käsittelen tätä seikkaa tarkastellessani kysymystä 6, joka koskee asianmukaista korvausta yhteisön oikeuden rikkomisesta.

105. Kansallinen tuomioistuin tuo esille myös kysymyksen ulkomaista osinkotuloa koskevassa järjestelmässä havaitsemansa kahden erityispiirteen – ulkomaisia osinkoja uudelleen jakavien Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden velvollisuuden maksaa yhtiöveroennakkoa (kysymys 4 i)) ja yhtiöveron hyvityksen myöntämättä jättämisen niiden osakkeenomistajille (kysymys 4 ii)) – yhteensopivuudesta emo- ja tytäryhtiödirektiivin 4 artiklan 1 kohdan ja 6 artiklan kanssa. Kuten olen edellä kysymyksiä 2 ja 3 tarkastellessani selittänyt, 4 artiklan 1 kohdassa asetetaan velvollisuus poistaa kokonaan osinkoa saavien yhtiömuotoisten osakkeenomistajien taloudellinen kaksinkertainen verotus sen aineelliseen ja ajalliseen soveltamisalaan kuuluvien osingonjakojen osalta. Tältä osin kysymyksen 4 i) (velvollisuus maksaa yhtiöveroennakkoa) yhteydessä esitetty analyysi on sama EY 43 ja EY 56 artiklan osalta. Kysymys 4 ii) (yhtiöveron hyvityksen myöntäminen) ei kuitenkaan koske osinkoa saavaan yhtiöön itseensä vaan tämän yhtiön osakkeenomistajiin kohdistuvaa erilaista kohtelua. Tästä syystä tällainen rajoitus ei mielestäni kuulu emo- ja tytäryhtiödirektiivin 4 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Kysymysten 2 ja 3 yhteydessä esittämiäni perusteita vastaavilla perusteilla vastaavasti kumpikaan kysymyksen 4 yhteydessä esitetyistä erityispiirteistä ei mielestäni ole emo- ja tytäryhtiödirektiivin 6 artiklan vastainen.

106. Neljänteen kysymykseen pitäisi näin ollen vastata, että kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevien säännösten nojalla kotimaiset yhtiöt voivat tietyissä tilanteissa niin valitessaan saada takaisin osakkeenomistajilleen jakamistaan osingoista maksamansa yhtiöveroennakon sikäli kuin kotimaiset yhtiöt ovat saaneet osingot ulkomaisilta yhtiöiltä (mukaan lukien tässä tarkoituksessa yhtiöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on kolmansissa maissa), 1) on EY 43 ja EY 56 artiklan sekä emo- ja

tytäryhtiödirektiivin 4 artiklan 1 kohdan vastaista, että kyseisten säännösten nojalla kotimaisten yhtiöiden on maksettava yhtiöveroennakko ja vaadittava myöhemmin sen palauttamista, sikäli kuin tällä ei varmisteta taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista kokonaan vastaavalla tavalla kuin kotimaisten osinkojen osalta; ja 2) on EY 43 ja EY 56 artiklan vastaista, että kotimaisten yhtiöiden osakkeenomistajien taloudellista kaksinkertaista verotusta ei lievennetä vastaavalla tavalla kuin siinä tapauksessa, että ne olisivat saaneet osinkoa kotimaiselta yhtiöltä, joka ei itse ollut saanut osinkoja ulkomaisilta yhtiöiltä.

E *Kysymys 5*

107. Viidennellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy, että kun jäsenvaltio on antanut ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessä kuvaillut säännökset ennen 31.12.1993 ja kun se on tämän ajankohdan jälkeen antanut neljännessä kysymyksessä kuvaillut säännökset ja jos nämä jälkimmäiset säännökset ovat EY:n perustamissopimuksen 56 artiklassa kielletty rajoitus, onko tätä rajoitusta pidettävä sellaisena uutena rajoituksena, jota ei vielä ollut olemassa 31.12.1993.

108. Tämä kansallisen tuomioistuimen esittämä kysymys liittyy EY 57 artiklan 1 kohtaan, jonka mukaan EY 56 artiklan pääomanliikkeiden rajoituksia koskeva kielto "ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai yhteisön oikeuden mukaan voimassa 31 päivänä joulukuuta 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". Tällä kysymyksellä pyritään näin ollen ennen kaikkea selvittämään, sisältääkö tämä kielto jäsenvaltion ja kolmansien maiden välisiä pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset, sikäli kuin kysymyksessä 4 kuvaillut säännökset kuuluvat EY 56 artiklassa olevan kiellon soveltamisalaan. [64]

109. Ensimmäiseksi on ratkaistava, voidaanko ulkomaista osinkotuloa koskevien säännösten, jotka tulivat voimaan 1.7.1994, katsoa muodostavan osan 31.12.1994 "voimassa olleista" rajoituksista.

110. Tältä osin sekä esimerkkiyhtiöt että Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaavat aivan oikein yhteisöjen tuomioistuimen

64 – Todettakoon, että kysymykset 1–3, sellaisina kuin kansallinen tuomioistuin on ne laatinut, koskevat nimenomaisesti ainoastaan yhteisön sisäisiä rajoituksia, koska ne koskevat rajoituksia, jotka olivat jo voimassa 31.12.1993 EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

asiassa Konle antamaan tuomioon. [65] Kyseinen asia koski Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehtyyn asiakirjaan (EYVL 1994, C 241, s. 21, ja EYVL 1995, L 1, s. 1) sisältyvää poikkeuslauseketta, jonka nojalla se voi pitää tietyn ajan voimassa vapaa-ajan asuntoja (koskevaa ennakkolupamenettelyä) koskevan lainsäädäntönsä. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että vaikka Itävallan liittymispäivänä voimassa olleen kansallisen lainsäädännön sisällön määrittäminen kuuluu Itävallan tuomioistuimille, yhteisöjen tuomioistuimen on esitettävä perusteet, joilla yhteisön oikeuden käsitettä "voimassa oleva lainsäädäntö" tulkitaan. [66] Yhteisöjen tuomioistuin totesi vielä seuraavaa:

"52 Jokainen säännös, joka on annettu liittymispäivän jälkeen, ei ole pelkästään antamispäivänsä vuoksi ilman muuta suljettu pois [liittymisasiakirjan poikkeuslausekkeessa] määrätystä poikkeusjärjestelystä. Niinpä jos säännös sisällöltään vastaa identtisesti sitä edeltänyttä lainsäädäntöä tai jos sillä vain väljennetään tai poistetaan aiempaan lainsäädäntöön sisältyneitä rajoituksia, jotka kohdistuvat yhteisön oikeusjärjestyksen mukaisten vapauksien ja oikeuksien käyttämiseen, sen hyväksi sovelletaan tätä poikkeusta.

53 Sitä vastoin lainsäädäntöä, joka perustuu aiemmista säännöksistä poikkeavaan ajatteluun ja jolla otetaan käyttöön uusia menettelyjä, ei voida rinnastaa liittymispäivänä voimassa olleeseen lainsäädäntöön." [67]

111. Kuten totesin asiassa Ospelt antamassani ratkaisuehdotuksessa, jäsenvaltioilla on EY 57 artiklan 1 kohdan nojalla oikeus mukauttaa olemassa olevaa lainsäädäntöä muuttamatta vallitsevaa oikeustilaa. [68]

112. Esillä olevan asian yhteydessä ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä olevan kuvailun perusteella näyttäisi siltä, että ulkomaista osinkotuloa koskevan järjestelmän käyttöön ottamisen tarkoituksena ja vaikutuksena on todella ollut pienentää EY 43 ja EY 56 artiklassa tarkoitettujen vapauksien harjoittamiselle asetettua, voimassa olevaa estettä (joskaan ei poistaa sitä), joka aiheutuu siitä, että ulkomaisten osinkojen kaksinkertaista verotusta ei ole kokonaan poistettu. Voimassa olevaa yhtiöveroennakkojärjestelmää ei todellakaan ole poistettu ulkomaisten osinkojen osalta ulkomaista osinkotuloa koskevan järjestelmän muutok-

65 – Asia C-302/97, Konle v. Itävalta, tuomio 1.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3099).

66 – Ks. edellä alaviitteessä 65 mainitun tuomion 27 kohta.

67 – Ks. edellä alaviitteessä 65 mainitun tuomion 52 ja 53 kohta. Ks. myös asia C-300/01, Salzmann, tuomio 15.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4899) ja asiassa C-452/01, Ospelt, antamani ratkaisuehdotuksen 52 kohta (tuomio 23.9.2003, Kok. 2003, s. I-9743).

68 – Ks. edellä alaviitteessä 68 mainitussa asiassa Ospelt annetun ratkaisuehdotuksen 53 kohta.

silla, jotka jäivät valinnaisiksi säännösten soveltamisalaan kuuluvien yritysten osalta. Lisättäköön, että tämä EY 57 artiklan 1 kohdan tulkinta, joka kattaa voimassa olevien rajoitusten lieventämiseen tähtäävän lainsäädännön, on täysin johdonmukainen: ilman tällaista tulkintaa jäsenvaltioita pikemminkin kannustettaisiin pysyttämään voimassa olevat rajoitukset kuin osittain tai kokonaan vähentämään näitä rajoituksia.

113. Vaikka ulkomaista osinkotuloa koskevan järjestelmän sisällön, tarkoituksen ja vaikutuksen lopullinen arviointi kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, mielestäni esitettyjen seikkojen perusteella järjestelmä muodostaa osan 31.12.1993 voimassa olleista rajoituksista EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

114. Toinen kysymys on, kuuluuko ulkomaista osinkotuloa koskeva järjestelmä EY 57 artiklan 1 kohdan aineelliseen soveltamisalaan.

115. Esimerkkiyhtiöt väittävät, ettei järjestelmä kuulu EY 57 artiklan 1 kohdan aineelliseen soveltamisalaan, joka rajoittuu pääomanliikkeisiin kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy "suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille".

116. Esimerkkiyhtiöt väittävät, että sijoitusten käsitettä pitäisi tulkita suppeasti ja ettei se ulotu tällaiseen sijoitukseen perustuviin maksuihin. En ole samaa mieltä. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että koska koti- ja ulkomaisten osinkojen verokohteluun liittyvä syrjintä voi tehdä vähemmän houkuttelevaksi pääomien sijoittamisen sellaisiin yhtiöihin, joiden kotipaikka on jossain muussa jäsenvaltiossa, sitä on pidettävä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksena. [69]

117. Esimerkkiyhtiöt väittävät vielä, että ilmaisua "suora sijoitus" ei pitäisi tältä osin ulottaa koskemaan Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden pienempiä omistusosuuksia (esim. osakesalkkuomistuksia) ulkomailla. Pitää paikkansa, että EY 57 artiklan 1 kohtaa pitäisi poikkeuksena EY 56 artiklaan tulkita suppeasti. [70] Mielestäni suoran sijoituksen käsitettä pitäisi tulkita direktiivin 88/361 liitteessä I, jossa esitetään tämän direktiivin 1 artiklassa tarkoitettu pääomanliikkeiden nimikkeistö, annettujen perusteiden mukaisesti. Liitteen luku I koskee suoria sijoituksia, ja tämän asian kannalta merkityksellisin on tähän luokkaan sisällytetty alaotsikko 2: "Osallistuminen uuteen tai olemassa olevaan yritykseen pysyvien taloudellisten yhteyksien luomiseksi tai ylläpitämiseksi". Direktiivin selityksissä kuvataan tarkemmin, mitä suorilla sijoituksilla tarkoitetaan. Niitä ovat "kaiken-

69 – Ks. edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 22–24 kohta ja julkisasiamies Kokottin kyseisessä asiassa antaman ratkaisuehdotuksen 27–33 kohta.

70 – Ks. edellä alaviitteessä 68 mainitussa asiassa Ospelt antamani ratkaisuehdotus.

laiset luonnollisten henkilöiden tai kaupallisten, teollisten tai rahoitusalan yritysten tekemät sijoitukset, joiden tarkoituksena on pysyvien ja välittömien yhteyksien luominen tai ylläpitäminen pääoman sijoittajan ja sen yrittäjän tai yrityksen välillä, jonka käyttöön pääoma annetaan taloudellisen toiminnan harjoittamista varten. Tämä käsite on sen vuoksi ymmärrettävä mahdollisimman laajasti".

118. Selityksissä todetaan vielä seuraavaa: "Sellaisten nimikkeistön I-2 kohdassa mainittujen yritysten, jotka ovat luonteeltaan osakeyhtiöitä, osalta kyse on suoran sijoituksen luonteisesta osallistumisesta silloin, kun luonnollisen henkilön tai toisen yrityksen tai muun mahdollisen omistajan omistama osakemäärä antaa osakkeenomistajalle joko kansallisen osakeyhtiölainsäädännön nojalla tai muutoin mahdollisuuden osallistua yrityksen johtamiseen tai sen valvontaan."

119. Kansallisen tuomioistuimen on kussakin yksittäistapauksessa ratkaistava, mahdollistaako Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen yhtiön tekemä sijoitus kolmanteen maahan sijoittautuneeseen yhtiöön "pysyvien ja välittömien yhteyksien" luomisen tai ylläpitämisen viimeksi mainitun yhtiön kanssa ja antaako se Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelle yhtiölle mahdollisuuden "osallistua yrityksen johtamiseen tai sen valvontaan". On kuitenkin syytä huomata, että tämä on selvästi pienempi vaatimus kuin "selvää vaikutusvaltaa" koskeva kriteeri, johon viittasin edellä luvussa IV olevassa A kohdassa EY 43 ja EY 56 artiklan soveltamisalan eroja tarkastellessani.

120. EY 56 artiklaan sisältyvää kieltoa on näin ollen sovellettava ainoastaan siinä tapauksessa, että Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen yhtiön omistusosuus kolmanteen maahan sijoittautuneessa yhtiössä ei mahdollista tosiasiallista osallistumista.

121. Tämä johtaa puolestaan kysymykseen siitä, onko samoja perusteita sovellettava tarkasteltaessa EY 56 artiklaa yhteisön sisäisten pääomanliikkeiden ja toisaalta jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden välisten pääomanliikkeiden osalta. EY 56 artiklan 1 kohdan sanamuodon perusteella on selvää, että jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden väliset rajoitukset pääomien vapaalle liikkuvuudelle on periaatteessa kielletty. Arvioitaessa, ovatko tällaiset rajoitukset perusteltavissa (joko EY 58 artiklan 1 kohdan nojalla tai EY 56 artiklan syrjintää koskevan analyysin perusteella), voidaan kuitenkin mielestäni soveltaa eri perusteita kuin puhtaasti yhteisön sisäisiä rajoituksia koskevassa tilan-

teessa. Kuten olen jo todennut asiassa Ospelt antamassani ratkaisuehdotuksessa, yhteisön sisäistä pääomien vapaata liikkuvuutta on pidettävä talous- ja rahaliiton perustavanlaatuisena osatekijänä. [71] Kuten totesin kyseisessä ratkaisuehdotuksessa, se, että talous- ja rahaliiton toteutumisen jälkeen rahapolitiikasta määrää Euroopan keskuspankki, edellyttää raha- ja pääomanliikkeiden ehdotonta yhtenäisyyttä. Tämä ei toteudu jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisten pääomanliikkeiden osalta, vaikka pääomanliikkeet on pitkälti vapautettu myös maailmanlaajuisesti. [72] En näin ollen pidä poissuljettuna sitä, että jäsenvaltio voi osoittaa pääomanliikkeitä kolmansiin maihin ja kolmansista maista koskevan rajoituksen olevan tietystä syystä perusteltu tilanteessa, jossa tätä syytä ei pidettäisi pätevänä perusteluna puhtaasti yhteisön sisäisten pääomanliikkeiden rajoitukselle.

122. Kuten olen edellä todennut, esillä olevassa asiassa Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei kuitenkaan ole esittänyt yhtään varteenotettavaa perustetta sille, miksi ulkomaista osinkotuloa koskevaan järjestelmään kolmansien maiden osalta sisältyvien rajoitusten perustelemiseksi on sovellettava erityisiä perusteita. Se esittää järjestelmän perustelemiseksi ensisijaisesti verotuksen johdonmukaisuuteen perustuvia väitteitä ja toteaa, että "tulojen virtaaminen" yhteisön ulkopuolelle kolmansia maita koskevien pääomanliikkeiden tapauksessa on suurempi huolenaihe kuin yhteisön sisäisissä tilanteissa. Tämä abstrakti väite ei kuitenkaan mielestäni osoita riittävällä tavalla, että ulkomaista osinkotuloa koskevan järjestelmän rajoitukset kolmansista maista saatujen osinkojen osalta olisivat tässä nimenomaisessa tapauksessa perusteltuja.

123. Kun otetaan huomioon EY 57 artiklan 1 kohdan ajallisesta soveltamisalasta tässä asiassa antamani vastaus, mielestäni tähän seikkaan ei ole tarpeen ottaa lopullisesti kantaa.

124. Viidenteen kysymykseen on näin ollen mielestäni vastattava, että kun jäsenvaltio on antanut ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessä kuvaillut säännökset ennen 31.12.1993 ja kun se on tämän ajankohdan jälkeen antanut neljännessä kysymyksessä kuvaillut säännökset ja jos nämä jälkimmäiset säännökset ovat EY 56 artiklassa kielletty rajoitus, tämän rajoituksen on katsottava muodostavan osan 31.12.1993 jo voimassa olleista säännöksistä EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

71 – Ks. edellä alaviitteessä 68 mainitussa asiassa Ospelt annetun ratkaisuehdotuksen 35–40 kohta.

72 – Edellä alaviitteessä 68 mainitussa asiassa Ospelt annetun ratkaisuehdotuksen 41 ja 42 kohta.

F *Kysymykset 6–9*

125. Ennakkoratkaisupyynnön kysymykset 6–9 liittyvät siihen, miten vahinkoa kärsineille Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneille yhtiöille tai muille samaan konserniin kuuluville yhtiöille pitäisi korvata se, että jokin kysymyksissä 1–5 kuvatuista toimenpiteistä on mahdollisesti vastoin jotakin näissä kysymyksissä tarkoitettua yhteisön oikeuden säännöstä tai määräystä.

126. Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut yhteisön oikeuden vastaisesti, seuraa ja täydentää niitä oikeuksia, joita yksityisille on annettu yhteisön oikeussäännöillä, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut. [73] Jäsenvaltiolla on siten pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot. [74]

127. Koska yhteisö ei ole antanut säännöksiä perusteettomasti maksettujen summien takaisin perimisestä, kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä voidaan määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuteen perustuvat oikeussubjektien oikeudet; edellytyksenä tältä osin on kuitenkin se, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate). [75]

128. Esillä olevassa asiassa on ratkaistava, onko kantajien vaatimuksia pidettävä palauttamisvaatimuksina, vahingonkorvausvaatimuksina vai perusteettomasti evättyä etua koskevina vaatimuksina.

129. Myös tältä osin voidaan viitata yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antamaan tuomioon. Kyseisessä asiassa kansallisen tuomioistuimen esittämä toinen kysymys koski asianmu-

73 – Edellä alaviitteessä 12 mainitussa asiassa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 84 kohta. Ks. myös asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 12 kohta); asia 309/85, Barra, tuomio 2.2.1988 (Kok. 1988, s. 355, Kok. Ep. IX, s. 327, 17 kohta); asia C-62/93, BP Soupergas, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 40 kohta); asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999 (Kok. 1999, s. I-579, 23 kohta) ja yhdistetyt asiat C-441/98 ja C-442/98, Michailidis, tuomio 21.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7145, 30 kohta).

74 – Edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 84 kohta. Ks. myös asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6325, 34 kohta); asia C-129/00, komissio v. Italia, tuomio 9.12.2003 (Kok. 2003, s. I-14637, 25 kohta); yhdistetyt asiat C-192/95–C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997 (Kok. 1997, s. I-165, 20 kohta); edellä alaviitteessä 74 mainitussa asiassa Dilexport annetun tuomion 23 kohta ja edellä alaviitteessä 74 mainituissa yhdistetyissä asioissa Michailidis annetun tuomion 30 kohta.

75 – Edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 85 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 74 mainitussa asiassa Marks & Spencer I annetun tuomion 39 kohta; asia C-231/96, Edis, tuomio, 15.9.1998 (Kok. 1998, s. I-4951, 19 ja 34 kohta); asia C-260/96, Spac, tuomio 15.9.1998 (Kok. 1998, s. I-4997, 18 kohta); asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7141, 18 kohta) ja edellä alaviitteessä 74 mainitussa asiassa Dilexport annetun tuomion 25 kohta. Ks. vastaavasti asia C-453/99, Courage v. Crehan, tuomio 20.9.2001 (Kok. 2001, s. I-6297).

kaista korvausta tilanteessa, jossa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelta tytäryhtiöltä ja sen Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle sijoittautuneelta emoyhtiöltä oli EY 43 artiklan vastaisesti evätty mahdollisuus valita konserniverotus. Kysymys oli ennen kaikkea siitä, oliko tällä tytäryhtiöllä ja/tai sen emoyhtiöllä oikeus EY 43 artiklan nojalla saada vastaava summa korkoineen, jotka laskettiin tytäryhtiön ennakkoon maksamille summille maksujen suorituspäivästä siihen päivään, jona vero erääntyi maksettavaksi, vaikka kansallisessa oikeudessa kiellettiin korkojen määrääminen sellaiselle summalle, joka ei ollut velka. Yhteisöjen tuomioistuin korosti, ettei kanteiden oikeudellinen luonnehdinta (Englannin oikeuden mukaan) kuulunut sille, vaan vahinkoa kärsineiden yhtiöiden oli täsmennettävä kanteidensa luonne ja perusta – palauttamiskanne vai vahingonkorvauskanne – kansallisen tuomioistuimen valvonnassa. [76]

130. Tällä perusteella yhteisöjen tuomioistuin arvioi seuraavaksi molempia kansallisen tuomioistuimen esille tuomia tilanteita: ensinnäkin tilannetta, jossa kanteita on pidettävä palauttamiskanteina, ja toiseksi tilannetta, jossa niitä on pidettävä vahingonkorvauskanteina. [77] Se totesi EY 43 artiklassa joka tapauksessa edellytettävän, että kantajilla on käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jotta ne voivat saada palautuksen tai vahingonkorvauksen siitä taloudellisesta menetyksestä, jonka ne ovat kärsineet ja josta asianomaisen jäsenvaltion viranomaiset ovat hyötyneet sen takia, että vero on maksettu ennakolta. [78] Pelkästään se seikka, että tällaisen kanteen ainoana kohteena on koron maksaminen, ei ole tällaisen kanteen hylkäämisen peruste. [79]

131. Huomattakoon, että kansallinen tuomioistuin ei kyseisessä asiassa esittänyt kysymyksiä yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame ym. yhteisön oikeuden rikkomisesta aiheutuvalle valtion vastuulle asetettujen yleisten edellytysten tulkinnasta, eikä yhteisöjen tuomioistuin arvioinut, olivatko nämä edellytykset täyttyneet. [80] Julkisasiamies Fennelly käsitteli tätä seikkaa lyhyesti, tosin ainoastaan toissijaisesti, sillä hänen kantansa mukaan oli "oikeampaa ja loogisempaa käsitellä kantajien vaatimusta edunpalautusvaatimuksena eikä vahingonkorvausvaatimuksena". [81]

76 – Edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 81 kohta.

77 – Edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 82–95 kohta.

78 – Edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 96 kohta.

79 – Edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 96 kohta.

80 – Yhdistetyt asiat C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du Pêcheur ja Factortame ym., tuomio 5.3.1996 (Kok. 1996, s. I-1029).

81 – Julkisasiamies Fennellyn edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antaman ratkaisuehdotuksen 52 kohta.

132. Esillä olevassa asiassa kansallisen tuomioistuimen kuudennessa kysymyksessä kuvaamien vaatimusten on mielestäni yhtä poikkeusta lukuun ottamatta katsottava vastaavan perusteettomasti maksettujen summien palauttamisvaatimuksia, eli yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuja vaatimuksia niiden lainvastaisesti kannettujen verojen tai perittyjen maksujen palauttamisesta, jotka Yhdistyneen kuningaskunnan on lähtökohtaisesti maksettava takaisin. Tämän taustalla olevan periaatteen mukaan Yhdistyneelle kuningaskunnalle ei saisi aiheutua hyötyä eikä niille yhtiöille (tai konserneille), joita on vaadittu maksamaan lainvastainen vero tai maksu, saa aiheutua tappiota veron tai maksun kantamisesta.[82] Jotta kantajilla olisi käytettävissään tehokas oikeussuojakeino palautuksen tai vahingonkorvauksen saamiseksi siitä taloudellisesta menetyksestä, jonka ne ovat kärsineet ja josta asianomaisen jäsenvaltion viranomaiset ovat hyötyneet, tämän korvauksen pitäisi mielestäni kattaa kaikki lainvastaisesta veron kantamisesta välittömästi aiheutuneet seuraukset. Tähän sisältyvät mielestäni seuraavat seikat:

1) lainvastaisesti kannetun yhtiöveron takaisin maksaminen (kysymykset 6 i), iii) ja viii));

2) tällaisesta lainvastaisesti kannetusta yhtiöverosta haettujen hyvitysten korvaaminen (kysymys 6 ii));

3) lainvastaisesti kannetusta yhtiöverosta tehtävän vähennyksen vuoksi menetettyjen hyvitysten korvaaminen (kysymys 6 v))

4) korvaus siitä, että rahamäärää ei ole voitu käyttää siltä osin kuin yhtiövero on yhteisön oikeuden vastaisesti maksettu aikaisemmin kuin se muutoin olisi tullut maksettavaksi (kysymykset 6 iv), vi) ja viii)).[83] Kussakin tapauksessa kansallisen tuomioistuimen on varmistuttava siitä, että vaadittu korvaus on välitöntä seurausta lainvastaisen veron kantamisesta.

133. En ole tältä osin vakuuttunut siitä, että kysymyksessä 6 ix) kuvatun vaatimuksen pitäisi katsoa vastaavan lainvastaisesti kannetun veron palauttamisvaatimusta. Esimerkkiyhtiöt väittävät, että koska Yhdistynyt kuningaskunta on syrjivällä tavalla jättänyt myöntämättä vastaavia hyvityksiä ulkomaista osinkotuloa saaville Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneille yhtiöille, nämä yhtiöt ovat joutuneet korottamaan osinkojaan korvatakseen tilanteen näille osakkeenomistajille. Mielestäni tällaisia osinkoa jakavan yhtiön toimenpiteitä osinkojen määrän korottamiseksi ei kuitenkaan ole pidettävä välittömänä seurauksena siitä, että Yhdistynyt kuningaskunta on lainvastaisesti jättänyt myöntämättä vastaavan hyvityksen osak-

82 – Ks. julkisasiamies Fennellyn edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antaman ratkaisuehdotuksen 45 kohta.

83 – Ks. tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen vastaus toiseen kysymykseen edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antamassaan tuomiossa.

keenomistajille. Tämän laiminlyönnin välittömänä seurauksena on pikemminkin pelkästään näiltä osakkeenomistajilta kannettu ylimääräinen vero, jota ei olisi kannettu, jos Yhdistynyt kuningaskunta olisi noudattanut yhteisön oikeuden mukaisia velvoitteitaan, ja tämä tappio on aiheutunut osakkeenomistajille eikä osinkoa jakaville yhtiöille. Sitä vastoin se, että nämä yhtiöt korottavat osakkeenomistajilleen jakamiensa osinkojen määrää, ei mielestäni väistämättä seuraa yhtiöveron hyvityksen epäämisestä, eikä pelkästään tällä perusteella voida päätellä, että korotetun osingon jakaminen välttämättä merkitsisi tappiota osinkoa jakaville yhtiöille.

134. Periaatteessa kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava, miten eri vaatimuksia on luonnehdittava kansallisen oikeuden perusteella. Kuten edellä on todettu, tämä edellyttää, että kantajilla on kyseisen luonnehdinnan perusteella käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jotta ne voivat saada palautuksen tai vahingonkorvauksen siitä taloudellisesta menetyksestä, jonka ne ovat kärsineet ja josta asianomaisen jäsenvaltion viranomaiset ovat hyötyneet sen takia, että vero on maksettu ennakolta.[84] Tämä velvoittaa kansallisen tuomioistuimen sen luonnehtiessa vaatimuksia kansallisen oikeuden perusteella ottamaan huomioon, että yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame ym. annetussa tuomiossa vahvistetut vahingonkorvauksen edellytykset eivät välttämättä täyty tietyssä tapauksessa, ja varmistamaan, että tällaisessa tilanteessa on kuitenkin käytettävissä tehokas oikeussuojakeino.

135. Esimerkiksi esillä olevassa tapauksessa en ole vakuuttunut siitä, että yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame ym. vahvistetut edellytykset täyttyvät kaikilta niiltä osin, joilta tässä ennakkoratkaisupyynnössä esille tuodut Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmän erityispiirteet ovat mielestäni yhteisön oikeuden vastaisia. Ensimmäinen edellytys (rikotun oikeusnormin tarkoituksena on antaa oikeuksia yksityisille) on selvästi täyttynyt, sillä kukin esille tuoduista yhteisön oikeuden säännöksistä ja määräyksistä on välittömästi sovellettava. Sama pätee pitkälti kolmanteen edellytykseen (vahinko, joka on aiheutunut henkilöille, joiden oikeuksia on loukattu, on välittömässä syy-yhteydessä valtion velvoitteen laiminlyöntiin), lukuun ottamatta mahdollisesti edellä mainitsemistani syistä kysymyksessä 6 ix) kuvattua vaatimusta.

136. Epäilen kuitenkin vahvasti, täyttyykö toinen edellytys – yhteisön oikeuden "riittävän ilmeinen" rikkominen – kaikilta niiltä järjestelmän osilta, jotka ovat mielestäni yhteisön oikeuden vastaisia. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi yhdistetyissä asioissa

84 – Edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 96 kohta.

Brasserie du Pêcheur ja Factortame ym. antamassaan tuomiossa,

"55 – – ratkaiseva peruste yhteisön oikeuden rikkomisen luokittelemiseksi riittävän ilmeiseksi on jäsenvaltion tai yhteisön toimielimen harkintavallalle asetettujen rajojen ilmeinen ja vakava ylittäminen.

56 Niistä seikoista, joita toimivaltainen tuomioistuin voi ottaa huomioon, on mainittava rikotun oikeusnormin selkeys ja täsmällisyys, rikotussa oikeusnormissa kansallisille tai yhteisön toimielimille annetun harkintavallan laajuus, laiminlyönnin tai vahinkoa aiheuttaneen teon tahallisuus tai tahattomuus, mahdollisen oikeudellisen erehdyksen anteeksiannettavuus tai anteeksiantamattomuus ja se seikka, onko yhteisön toimielimen toiminta voinut vaikuttaa kansallisten toimenpiteiden tai menettelyiden laiminlyöntiin, toteuttamiseen tai ylläpitämiseen yhteisön oikeuden vastaisesti.

]57 oka tapauksessa yhteisön oikeuden rikkominen on selvästi ilmeinen silloin, kun sitä on jatkettu huolimatta jäsenyysvelvoitteiden laiminlyönnin toteavasta tuomiosta, ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta tuomiosta tai asiaa koskevasta yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, joiden perusteella kyseistä toimintaa on pidettävä yhteisön oikeuden rikkomisena". [85]

137. Kuten edellä on todettu, yhteisöjen tuomioistuin ei yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antamassaan tuomiossa arvioinut tätä seikkaa, eikä kansallinen tuomioistuin ollut myöskään esittänyt siitä kysymystä. Julkisasiamies Fennelly, joka oli mainitsemallani tavalla sitä mieltä, että kantajien vaatimusta kyseisessä asiassa oli pidettävä edunpalautusvaatimuksena, esitti kuitenkin toissijaisesti joitakin huomautuksia siitä, olivatko yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame ym. asetetut edellytykset täyttyneet. Hän totesi, että "on ratkaistava, onko EY:n perustamissopimuksen [43] artikla niin selvä ja täsmällinen, että rikkomista voidaan pitää riittävän ilmeisenä. Tätä tarkasteltaessa on otettava huomioon se, että asuinpaikkaa käytetään laajasti arviointiperusteena välittömässä verotuksessa, ja se, missä kehitysvaiheessa asiassa merkityksellinen oikeuskäytäntö oli kyseessä olevana aikana. Kysymys on siitä, miten jäsenvaltioiden mahdollisuutta käyttää tätä arviointiperustetta on rajoitettu silloin, kun se on epäedullinen muissa jäsenvaltioissa asuvien intresseille. Lyhyesti sanottuna on siis tutkittava, oliko konserniverotuksen valintamahdollisuuden epääminen objektiivisesti tarkasteltuna 'anteeksiannettavaa tai anteeksiantamatonta'". [86] Hän jatkoi toteamalla, että kysymys oli välillisestä syrjinnästä, jota "on

85 – Edellä alaviitteessä 81 mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame ym. annetun tuomion 55–58 kohta.

86 – Julkisasiamies Fennellyn edellä alaviitteessä 12 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antaman ratkaisuehdotuksen 55 kohta.

yleisesti pidettävä riittävän ilmeisenä. – – Jotta kansallinen tuomioistuin voisi luonnehtia senkaltaista perustamissopimuksen 52 artiklan rikkomista, josta on kysymys nyt esillä olevassa asiassa, 'anteeksiannettavaksi', sen on oltava vakuuttunut paitsi siitä, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset todella uskoivat, että konserniverotuksen valintamahdollisuuden epääminen konserneilta, joiden emoyhtiöt olivat ulkomaalaisia, oli ehdottoman välttämätöntä, myös siitä, että tähän uskominen oli asiassa Bachmann annetun tuomion (asia C-204/90, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1) ja sijoittautumisvapauden kaltaisia perustavanlaatuisia perustamissopimuksen sääntöjä koskevien poikkeusten suppeaa tulkintaa koskevan periaatteen valossa objektiivisesti tarkasteltuna järkevää". [87]

138. Olen samaa mieltä julkisasiamies Fennellyn kanssa siitä, että arvioitaessa, onko yhteisön oikeuden rikkominen, kuten se, johon Yhdistynyt kuningaskunta syyllistyi kyseisessä asiassa, riittävän ilmeistä, ratkaisevana on pidettävä sitä, onko lainvastaisuus objektiivisesti tarkasteltuna anteeksiannettavaa vai anteeksiantamatonta. Olen samaa mieltä myös siitä, että useimmilla yhteisön oikeuden kattamilla oikeudenaloilla välillinen syrjintä todennäköisesti täyttää tämän edellytyksen. Kuten olen kuitenkin huomauttanut asiassa Test Claimants in the ACT Group Litigation antamassani ratkaisuehdotuksessa, [88] osa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, joka koskee perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisen rajoja välittömän verotuksen alalla, on äärimmäisen monimutkaista ja osittain kehittyvää. Mielestäni ei esimerkiksi ollut täysin selvää ennen viimeaikaisissa asioissa Verkooijen [89] ja Manninen [90] annettuja tuomioita, että sijaintivaltion verotusvaltaa käyttävien jäsenvaltioiden on EY 43 ja EY 56 artiklan nojalla myönnettävä kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi vastaava hyvitys maassa asuville, ulkomaista tuloa saaville osakkeenomistajille kuin maassa asuville, kotimaista tuloa saaville osakkeenomistajille. Tällaisilla oikeudenaloilla voi kuitenkin olla vastapainona velvoitteita, jotka perustuvat selvästi johdettuun oikeuteen, kuten emo- ja tytäryhtiödirektiiviin, tai jotka perustuvat selvästi kyseessä olevien säännösten voimassaoloaikana voimassa olleeseen yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. Tästä seuraa mielestäni, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön kehityksen rajavaiheilla tapahtuvaa yhteisön oikeuden rikkomista ei pitäisi pitää ilmeisenä ja vakavana jäsenvaltion harkintavallan rajojen rikkomisena yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla. On kansallisen tuomioistuimen asiana lopullisesti arvioida tätä kysymystä esillä olevan asian tosiseikkojen perusteella. [91]

139. Kysymyksiin 6–9 pitäisi mielestäni näin ollen vastata, että koska yhteisö ei ole

87 – Ks. edellä alaviitteessä 88 mainitun tuomion 56 kohta.

88 – Ks. alaviite 2.

89 – Ks. alaviite 33.

90 – Ks. alaviite 33.

91 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 81 mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame ym. annetun tuomion 58 kohta.

antanut säännöksiä perusteettomasti maksettujen verojen takaisin perimisestä, kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä voidaan määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuteen perustuvat verovelvollisten oikeudet, mukaan lukien kantajien kansallisessa tuomioistuimessa nostamien kanteiden oikeudellinen luonnehdinta. Käyttäessään toimivaltaansa kansallisten tuomioistuinten on kuitenkin varmistuttava siitä, että kantajilla on käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jotta ne voivat saada palautuksen tai vahingonkorvauksen siitä taloudellisesta menetyksestä, jonka ne ovat kärsineet yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun veron välittömänä seurauksena.

V Ajallinen rajoittaminen

140. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esitti suullisissa huomautuksissaan, että mikäli yhteisöjen tuomioistuin katsoisi sen rikkoneen yhteisön oikeutta esillä olevassa tapauksessa, yhteisöjen tuomioistuimen olisi harkittava tuomionsa ajallisten vaikutusten rajoittamista. Se ehdottaa tässä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin aloittaisi asian käsittelyn uudelleen asiassa Banco Popolare di Cremona tekemänsä vastaavan päätöksen [92] mukaisesti. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus huomauttaa, että tässä asiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä ei ollut koskaan aikaisemmin saatettu yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi ennen yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annettua yhteisöjen tuomioistuimen tuomiota, [93] joka koski eri seikkaa tästä lainsäädännöstä kuin nyt esillä oleva asia. Tämä lainsäädäntö on lisäksi pysynyt sisällöltään samana vuodesta 1973 sen kumoamiseen vuonna 1999, jolloin komissio suosi yhtiöveron hyvitysjärjestelmiä kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa vielä, että kyseessä olevien vaatimusten arvo voi nousta seitsemään miljardiin Englannin puntaan, ja näitä kustannuksia lisää asian monimutkaisuus, joka johtuu siitä, että vaatimuksia on ratkaistava aina vuodesta 1974.

141. Esimerkkiyhtiöt vastaavat tähän väitteellä, jonka mukaan esillä olevan asian mahdolliset taloudelliset seuraukset ovat paljon pienempiä kuin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus arvioi. Kyseessä oleva luku on niiden mukaan pikemminkin sadan miljoonan ja kahden miljardin punnan välillä, riippuen Englannin kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevan, ajallista rajoittamista koskevan asian ratkaisusta. Lisäksi ne väittävät, että vaikka Yhdistyneen kuningaskunnan säännösten lainmukaisuus on vasta suhteellisen hiljattain nimenomaisesti riitautettu Yhdistyneen kuningaskunnan kansallisissa tuomioistuimissa EY 43 ja EY 56 artiklaan perustuvilla kanteilla, nämä toimenpiteet – ja erityisesti niiden rajat ylittävä soveltaminen – on kuitenkin muulla tavoin riitautettu tätä ennen. Esimerkkiyhtiöt ehdottavat vielä, että mikäli yhteisöjen tuo-

92 – Asia C-475/03, Banco Popolare di Cremona, julkisasiamies Jacobsin 17.3.2005 antama ratkaisuehdotus (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

93 – Ks. alaviite 12.

mioistuin aikoisi rajoittaa tuomionsa ajallisia vaikutuksia, suullinen käsittely aloitettaisiin uudelleen lisähuomautusten esittämiseksi tästä asiasta.

142. Palautettakoon aluksi mieleen ajallisia rajoituksia koskevaan perusteeseen sovellettavat periaatteet. Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että sen yhteisön oikeuden säännökselle antamalla tulkinnalla valaistaan ja täsmennetään säännöksen merkitystä ja ulottuvuutta sellaisena kuin sitä olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Yhteisöjen tuomioistuin on vain poikkeustapauksissa oikeusvarmuuden takaamiseksi, yhteisön oikeusjärjestykseen erottamattomasti kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen, ryhtynyt rajoittamaan kaikilla asianomaisilla henkilöillä olevaa mahdollisuutta vedota yhteisöjen tuomioistuimen tulkitsemaan oikeussääntöön vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi. Yhteisöjen tuomioistuin on tullut tällaiseen tulokseen vain hyvin täsmällisesti määritetyissä olosuhteissa, kun 1) vaarana oli vakavien taloudellisten seurausten aiheutuminen, mikä johtui erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuivat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön, ja 2) oli ilmeistä, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys – johon oli mahdollisesti myötävaikuttanut myös muiden jäsenvaltioiden tai komission toiminta – yhteisön säännösten ulottuvuudesta oli saanut yksityiset ja kansalliset viranomaiset toimimaan yhteisön säännösten vastaisesti. [94]

143. Vastatakseni Yhdistyneen kuningaskunnan väitteeseen tässä asiassa huomautan ensinnäkin, että asianosaisen esittäessä perusteen yhteisöjen tuomioistuimessa käytävässä menettelyssä tämän asianosaisen on varmistuttava siitä, että sen esittämät perustelut ovat riittävän selkeitä ja että yhteisöjen tuomioistuimella on riittävästi tietoa voidakseen antaa asiasta ratkaisun. Tämä on yhteisöjen tuomioistuimen menettelyä koskeva perustavanlaatuinen periaate, joka on tarpeen sen välttämiseksi, että yhteisöjen tuomioistuin antaisi tuomion puhtaasti hypoteettisista tilanteista tai pelkkien olettamusten perusteella, jotka voivat osoittautua vääriksi. Lähtökohtaisesti asianosaisten kirjallisten huomautusten pitäisi kattaa kaikki perusteet, joihin ne vetoavat. [95] Tällä pyritään paitsi siihen, että muilla asianosaisilla on riittävä tilaisuus vastata näihin perusteisiin, myös antamaan yhteisöjen tuomioistuimelle mahdollisuus tehdä alustavia päätöksiä, jotka koskevat esimerkiksi asioiden osoittamista

94 – Ks. asia C-209/03, Bidar, tuomio 15.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2119, 66–69 kohta); julkisasiamies Jacobsin edellä alaviitteessä 94 mainitussa asiassa Banco Popolare di Cremona antaman ratkaisuehdotuksen 74 ja 75 kohta ja julkisasiamies Tizzanon asiassa C-292/04, Meilicke, 10.11.2005 antama ratkaisuehdotus (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

95 – Ks. suorien kanteiden osalta yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 38 artikla ja 42 artiklan 2 kohta. Kyseisen 38 artiklan mukaan kanteessa on mainittava "yhteenveto kanteen oikeudellisista perusteista". Sen 42 artiklan 2 kohdassa määrätään, että "asian käsittelyn kuluessa ei saa vedota uuteen perusteeseen, ellei se perustu kirjallisen käsittelyn aikana esille tulleisiin tosiseikkoihin tai oikeudellisiin seikkoihin. Jos joku asianosaisista asian käsittelyn kuluessa esittää tällaisen uuden perusteen, presidentti voi säännönmukaisten määräaikojen umpeuduttuakin esittelevän tuomarin esityksestä ja julkisasiamiestä kuultuaan asettaa määräajan, jonka kuluessa toinen asianosainen voi lausua tästä perusteesta. Päätös siitä, otetaanko uusi peruste tutkittavaksi, tehdään pääasian ratkaisun yhteydessä".

tietyn kokoonpanon ratkaistavaksi tai tarpeelliseksi katsottujen valmistelevien toimenpiteiden suorittamista.

144. Esillä olevassa asiassa Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei ole esittänyt ajallisten vaikutusten rajoittamista koskevaa perustetta kirjallisissa huomautuksissaan. Se on esittänyt tämän perusteen asian suullisessa käsittelyssä vetoamatta yksityiskohtaisiin perusteluihin tai todisteisiin kummastakaan niistä kahdesta edellytyksestä, joiden on edellä esitetyn vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan täytyttävä, jotta yhteisöjen tuomioistuin voisi rajoittaa tuomion ajallisia vaikutuksia. Ensimmäisen edellytyksen osalta – vaara vakavien taloudellisten seurausten aiheutumisesta, mikä johtuu erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuivat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön – Yhdistynyt kuningaskunta katsoo mahdollisen luvun olevan seitsemän miljardia puntaa, mutta se ei ole selittänyt, miten se on päätynyt tähän lukuun, tai esittänyt niiden oikeussuhteiden lukumäärää, johon luku perustuu. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei ole antanut lisäselvitystä asiaan vastauksessaan esimerkkiyhtiöiden vastaväitteeseen, jonka mukaan todellinen summa on jotain sadan miljoonan ja kahden miljardin punnan välillä. Tarkastellessaan toista edellytystä, jonka mukaan "objektiivisen ja huomattavan epäselvyyden yhteisön säännösten ulottuvuudesta" on täytynyt "saada" yksityiset ja kansalliset viranomaiset "toimimaan yhteisön säännösten vastaisesti", Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus tyytyy toteamaan, että sen yhtiöveroennakkoa koskevaa järjestelmää ei ole ennen yhdistettyjä asioita Metallgesellschaft ym. koskaan kyseenalaistettu yhteisön oikeuden perusteella ja että kyseisenä aikana komissio suosi kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi yhtiöveron hyvitysjärjestelmiä. Se ei ole esittänyt perusteluja siltä osin, mitä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä EY 43 ja/tai EY 56 artiklasta olisi sovellettava asiassa, tai siitä, mihin ajankohtaan yhteisöjen tuomioistuimen olisi rajoitettava tuomionsa ajalliset vaikutukset, jos se päättäisi rajoittaa näitä vaikutuksia. [96]

145. Näistä syistä katson, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi riittämättömien perustelujen vuoksi hylätä Yhdistyneen kuningaskunnan ajallista rajoittamista koskeva peruste. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei ole esittänyt perusteluja sille, miksi se ei ole vedonnut ajallista rajoittamista koskevaan perusteeseen kirjallisissa huomautuksissaan, tai sille, ettei se ole esittänyt tästä olennaisia perusteluja koko yhteisöjen tuomioistuimessa käydyn menettelyn kuluessa. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on tosin pyytänyt yhteisöjen tuomioistuinta aloittamaan asian käsittelyn uudelleen asiassa Banco Popolare di Cremona tehdyn päätöksen mukaisesti. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä sen tuomioiden ajalliselle rajoittamiselle asetetut kaksi perusedellytystä ovat kuitenkin olleet jo pitkään vakiintuneet. Lisäksi tähän oikeuskäytäntöön perustuvassa asiassa Banco Popolare di Cremona, jonka käsittely aloitettiin uudel-

96 – Sen sijaan edellä alaviitteessä 94 mainitussa asiassa Banco Popolare di Cremona ja edellä alaviitteessä 96 mainitussa asiassa Meilicke Italian ja Saksan hallitukset esittivät ajallista rajoittamista koskevasta kysymyksestä olennaisia perusteluja alkuperäisissä kirjallisissa huomautuksissaan.

leen julkisasiamies Jacobsin tässä asiassa antaman ratkaisuehdotuksen mukaisesti, esille tuotuun seikkaan eli mahdollisuuteen vahvistaa tuleva ajankohta, johon asti tuomion vaikutuksia rajoitetaan ajallisesti, ei ole lainkaan vedottu esillä olevassa asiassa.

146. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuimen mukaan se, että Yhdistynyt kuningaskunta ei ole esittänyt perusteluja perusteelleen, ei sellaisenaan riittäisi ajallista rajoittamista koskevan perusteen hylkäämiseksi, esitän seuraavat huomiot, vaikka en edellä esitetyistä syistä olekaan innostunut ottamaan kantaa puoltaviin seikkoihin olennaisia perusteluja kuulematta. Kuten totesin edellä, vaikka perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisalan rajat välittömän verotuksen alalla eivät aina ole olleet selviä, mielestäni Yhdistyneen kuningaskunnan olisi pitänyt olla tietoinen siitä riskistä, että järjestelmää, jossa ulkomaista tuloa kohdellaan epäedullisemmin kuin kotimaista tuloa, voidaan pitää syrjivänä ja yhteisön oikeuden vastaisena. Perustavanlaatuisen syrjintäkiellon mahdollisen soveltamisen välitöntä verotusta koskeviin säännöksiin olisi pitänyt olla Yhdistyneelle kuningaskunnalle selvää ainakin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Avoir Fiscal antaman tuomion perusteella, joskin kyseinen asia koski tällaisilla säännöksillä aikaansaatua erilaista syrjintää. [97] En voi myöskään yhtyä Yhdistyneen kuningaskunnan implisiittisesti esittämään väitteeseen, jonka mukaan komissio olisi kyseisenä aikana suosinut yhtiöveron hyvitysjärjestelmiä kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi, minkä vuoksi Yhdistynyt kuningaskunta on uskonut järjestelmänsä olevan yhteisön oikeuden mukainen. Vaikka komissio olisi yleisesti sallinut yhtiöveron hyvitysjärjestelmät, se ei ole hyväksynyt kyseessä olevalle Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöveron hyvitysjärjestelmälle ominaisia syrjiviä erityispiirteitä. Näin ollen ei ole syytä ajatella, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys yhteisön oikeuden ulottuvuudesta olisi "saanut" Yhdistyneen kuningaskunnan pitämään voimassa järjestelmänsä tai että komissio olisi myötävaikuttanut tähän epäselvyyteen edellä esitetyssä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistetussa toisessa edellytyksessä tarkoitetulla tavalla.

147. Edellä esitetyillä perusteilla katson, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi hylätä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämä peruste tuomion vaikutusten ajallisesta rajoittamisesta.

97 – Asia C-270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407).

VI Ratkaisuehdotus

148. Näillä perusteilla katson, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi antaa seuraava vastaus High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin esittämiin kysymyksiin:

– On EY 43 ja EY 56 artiklan vastaista, että jäsenvaltio pitää voimassa ja soveltaa esillä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltaisia säännöksiä, joiden nojalla yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, saa muilta kotimaisilta yhtiöiltä, ja joiden nojalla osingoista, jotka kotimainen yhtiö saa yhtiöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka on muissa jäsenvaltioissa, kannetaan yhtiöveroa sen jälkeen kun kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi on myönnetty vähennys kyseisistä osingoista mahdollisesti maksettavasta lähdeverosta ja tietyin edellytyksin niistä veroista, jotka ulkomaiset yhtiöt ovat maksaneet voitoistaan siinä valtiossa, jossa niillä on verotuksellinen kotipaikka.

– Sikäli kuin ennakkoratkaisupyynnön toisessa ja kolmannessa kysymyksessä kuvatulla Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmällä on varmistettu taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kokonaan Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneille yhtiömuotoisille osakkeenomistajille jaettujen kotimaisten osinkojen osalta mutta jätetty varmistamatta taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kokonaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden jakamien osinkojen osalta, se on syrjivä ja vastoin EY 43 ja EY 56 artiklaa sekä neuvoston direktiivin 90/435/ETY 4 artiklan 1 kohtaa sen soveltamisalaan kuuluvien osingonjakojen osalta. Järjestelmä ei kuitenkaan ole tämän direktiivin 6 artiklan vastainen.

– Kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevien säännösten nojalla kotimaiset yhtiöt voivat tietyissä tilanteissa niin valitessaan saada takaisin osakkeenomistajilleen jakamistaan osingoista maksamansa yhtiöveroennakon sikäli kuin kotimaiset yhtiöt ovat saaneet osingot ulkomaisilta yhtiöiltä (mukaan lukien tässä tarkoituksessa yhtiöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on kolmansissa maissa), 1) on EY 43 ja EY 56 artiklan sekä neuvoston direktiivin 90/435/ETY 4 artiklan 1 kohdan vastaista, että kyseisten säännösten nojalla kotimaisten yhtiöiden on maksettava yhtiöveroennakko ja vaadittava myöhemmin sen palauttamista sikäli kuin tällä ei varmisteta taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista kokonaan vastaavalla tavalla kuin kotimaisten osinkojen osalta; ja 2) on EY 43 ja EY 56 artiklan vastaista, että kotimaisten yhtiöiden osakkeenomistajien taloudellista kaksinkertaista verotusta ei lievennetä vastaavalla tavalla kuin siinä tapauksessa, että ne olisivat saaneet osinkoa kotimaiselta yhtiöltä, joka ei itse ollut saanut osinkoja ulkomaisilta yhtiöiltä

– Kun jäsenvaltio on antanut ennakkoratkaisupyynnön ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessä kuvaillut säännökset ennen 31.12.1993 ja kun se on tämän ajankohdan jälkeen antanut ennakkoratkaisupyynnön neljännessä kysymyksessä kuvaillut säännökset ja jos nämä jälkimmäiset säännökset ovat EY 56 artiklassa kielletty rajoitus, tämän rajoituksen on katsottava muodostavan osan 31.12.1993 jo voimassa olleista säännöksistä EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

– Koska yhteisö ei ole antanut säännöksiä perusteettomasti maksettujen verojen takaisin perimisestä, kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä voidaan määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuteen perustuvat verovelvollisten oikeudet, mukaan lukien kantajien kansallisessa tuomioistuimessa nostamien kanteiden oikeudellinen luonnehdinta. Käyttäessään toimivaltaansa kansallisten tuomioistuinten on kuitenkin varmistuttava siitä, että kantajilla on käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jotta ne voivat saada palautuksen tai vahingonkorvauksen siitä taloudellisesta menetyksestä, jonka ne ovat kärsineet yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun veron välittömänä seurauksena.