



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

14 päivänä syyskuuta 2017\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Pääomien vapaa liikkuvuus – SEUT 63 artikla – Soveltamisala – Jäsenvaltion verolainsäädäntö – Yhteisövero – Veronhyvitys – Eläkerahasto – Veronhyvityksen epääminen osakkeenomistajilta, jotka eivät ole tuloverovelvollisia sijoitustuloista, ulkomaisiin tuloihin perustuvien osinkojen osalta – 12.12.2006 annettun tuomion *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)* tulkinta – Lainvastaisesti pidätetty veronhyvitys – Oikeussuojakeinot

Asiassa C-628/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Englannin ja Walesin ylioikeus (siviiliasian jaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 11.11.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.11.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

## **The Trustees of the BT Pension Scheme**

vastaan

## **Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit A. Prechal, A. Rosas (esittelevä tuomari), C. Toader ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.11.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- The Trustees of the BT Pension Scheme, edustajinaan M. Gammie, QC, C. McDonnell, barrister, sekä N. Hine ja R. Collins, solicitors,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinnään S. Simmons, J. Kraehling ja D. Robertson, avustajanaan R. Baldry, QC,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään R. Lyal ja W. Roels,

\* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

kuultuaan julkisasiamiehen 21.12.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,  
on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat The Trustees of the BT Pension Scheme (jäljempänä trusteeet) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (vero- ja tullihallinto, Yhdistynyt kuningaskunta; jäljempänä Commissioners) ja joka koskee veronhyvityksen epäämistä eläkerahastolta, joka ei ole tuloverovelvollinen sijoitustuloista, kun se on saanut ulkomailta peräisin oleviin tuloihin perustuvia osinkoja yhtiöltä, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### ***Yhteisöveroennakon maksaminen (advance corporation tax) ja oikeus veronhyvitykseen***

- 3 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta sovelsi pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona niin sanottua osittaista yhteisöveron hyvitysjärjestelmää, jonka mukaan silloin, kun kyseisessä valtiossa asuva yhtiö jakoi voittoja, yhtiön osakkeenomistajille hyvitetiin osa tämän yhtiön suorittamasta yhteisöverosta taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.
- 4 Tämän osittaisen hyvitysjärjestelmän mukaan silloin, kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö maksoi osinkoja osakkailleen, sen oli tuloverosta ja yhteisöverosta vuonna 1988 annetun lain (Income and Corporation Taxes Act 1988, jäljempänä ICTA) 14 §:n mukaisesti maksettava yhteisöveroennakko (advance corporation tax), jonka laskentaperusteena oli jaettujen osinkojen määrän tai arvon suuruinen määrä.
- 5 Tällaisella voittoa jakavalla yhtiöllä oli tietyltä tilikaudelta maksetun voitonjaon perusteella oikeus lukea maksettu yhteisöveroennakko sen määrän suorituksiksi, jonka se oli velvollinen maksamaan yhteisöveroa (mainstream corporation tax) kyseiseltä tilikaudelta, tai vaihtoehtoisesti se saattoi tapauksen mukaan siirtää maksetun yhteisöveroennakon joko aikaisemmalle tai myöhemmälle tilikaudelle tai Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuville tytäryhtiöilleen, joilla oli oikeus lukea se niiden määrien maksuksi, jotka ne itse olivat velvollisia maksamaan yhteisöverona.
- 6 Kun osinkoja jakanut yhtiö maksoi yhteisöveroennakon, osingon saajana oleva osakas sai vastaavasti veronhyvityksen.
- 7 Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva osakas oli siten ICTA:n 20 §:n mukaisesti velvollinen maksamaan tuloveroa samassa valtiossa asuvan yhtiön maksamista osingoista, jollei näitä ollut erityisesti vapautettu tämän veron maksamisesta.
- 8 Jos Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan yhtiön maksamista osingoista oli maksettava yhteisöveroennakkoa, samassa jäsenvaltiossa asuvalla osingonsaajalla oli ICTA:n 231 §:n 1 momentin mukaan oikeus veronhyvitykseen, jonka määrä oli osinkoa jakavan yhtiön maksaman yhteisöveroennakon suuruinen.

- 9 ICTA:n 231 §:n 3 momentin mukaan veronhyvitys voitiin vähentää määrästä, joka osakkaan oli maksettava tuloverona osingosta, tai, jos veronhyvityksen määrä oli suurempi kuin osakkaan maksettavaksi kuuluvan tuloveron määrä, osakkaalla oli oikeus vaatia verohallintoa maksamaan kyseisen veronhyvityksen määrä rahana.

***Ulkomailta saatuun tuloon perustuvia osinkoja (foreign income dividend) koskeva järjestelmä***

- 10 Ennen 1.7.1994 oli niin, että jos Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö sai osinkoja tämän valtion ulkopuolella asuvalta yhtiöltä, näin saatuja osinkoja ei luokiteltu verosta vapautetuiksi sijoitustuloiksi ja kyseiset osingot saaneella yhtiöllä ei ollut oikeutta veronhyvityksiin näiden osinkojen perusteella. ICTA:n 788 ja 790 §:n mukaan kyseinen yhtiö sai tilanteen mukaan verosta, jonka osinkoa jakava yhtiö oli maksanut asuinvaltiossaan, sellaisen hyvityksen, joka myönnettiin joko Yhdistyneen kuningaskunnan voimassa olevan lainsäädännön nojalla tai sellaisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen nojalla, jonka Yhdistynyt kuningaskunta oli tehnyt tämän toisen valtion kanssa.
- 11 Tämän tuomion 4 kohdassa selostetun periaatteen mukaisesti oli niin, että kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö, joka sai osinkotuloja ulkomailta asuvalta yhtiöltä, jakoi osinkoja omille osakkailleen, sen oli maksettava yhteisöveroennakkoa osingonjaon määrästä.
- 12 Oli kuitenkin yleistä, että ulkomailta peräisin olevia osinkoja suurina määrinä saavien yhtiöiden maksettavaksi kuuluvan yhteisöveron määrä ei riittänyt kattamaan kyseisen yhtiön maksaman yhtiöveron ennakon määrää. Jos yhteisöveroennakko, joka osinkoja osakkailleen jakavan yhtiön oli maksettava, oli suurempi kuin yhteisövero, jonka osinkoa jakava yhtiö oli velvollinen maksamaan, ja jos tätä yhteisöveroennakkoa ei voitu siirtää osinkoa jakaneen yhtiön aikaisemmille tai myöhemmille tilikausille eikä sen tytäryhtiöille, tähän yhtiöön kohdistui yhteisöveroennakon ”ylijäämä”, joka saattoi jäädä lopullisesti sen taloudelliseksi rasitukseksi.
- 13 Jotta tällaiset yhtiöt voisivat lieventää yhteisöveroennakon ylijäämien vaikutusta, ICTA:n 246A–246Y §:llä otettiin 1.7.1994 lähtien käyttöön niin sanottu ulkomaiseen tuloon perustuvan osingon (foreign income dividend, jäljempänä FID-osinko) järjestelmä. FID-järjestelmän mukaisesti Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalla yhtiöllä oli mahdollisuus valita, että se maksoi osakkailleen FID-osinkoa, josta oli maksettava yhteisöveroennakkoa mutta jonka perusteella tällä yhtiöllä oli oikeus pyytää liikaa maksetun yhteisöveroennakon palautusta edellyttäen, että FID-osinko vastasi ulkomailta saatuja tuloja (jäljempänä FID-järjestelmä).

***FID-osingon saajana oleva eläkerahasto, joka ei ole verovelvollinen sijoitustuloistaan***

- 14 ICTA:n 246C §:n mukaan oli niin, että jos osakkeenomistaja sai FID-osinkoa, sillä ei ollut oikeutta tällaista osinkoa koskevaan veronhyvitykseen. Tuossa pykälässä säädetään nimittäin seuraavaa:
- ”Mitä 231 §:n 1 momentissa säädetään, ei sovelleta tilanteessa, jossa jaettu osinko on ulkomaiseen tuloon perustuvaa osinkoa.”
- 15 ICTA:n 246D §:ssä kuitenkin säädettiin, että verovelvollisia osakkeenomistajia, jotka saivat FID-osinkoa, oli kohdeltava samalla tavoin kuin jos osinko olisi tuloa, jota on jo verotettu alimman verokannan (20 %) mukaan kyseisenä verovuonna. Kyseisen säännöksen soveltamisen vaikutus verovelvollisiin osakkeenomistajiin oli ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tosiasiaissa sama kuin jos ne olisivat saaneet ICTA:n 231 §:ssä säädetyn veronhyvityksen.
- 16 ICTA:n 246D §:ää ei sen sijaan sovellettu osakkeenomistajiin, jotka eivät olleet tuloverovelvollisia osingoista.

- 17 Verovapaaksi hyväksytty eläkejärjestelmä (exempt approved scheme) oli pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona ICTA:n 592 §:n 2 momentin mukaisesti vapautettu maksamasta tuloveroa osingoista siitä riippumatta, olivatko osingot peräisin kotimaasta vai ulkomailta.
- 18 ICTA:n 246C §:stä johtui, että jos osakkeenomistaja, joka ei ollut tuloverovelvollinen osingoista, sai FID-osinkoa, se ei voinut saada ICTA:n 231 §:n 1 momentin mukaan veronhyvitystä eikä varsinkaan vaatia verohallintoa maksamaan rahana määrää, joka vastasi sen tuloverovelan määrän mahdollisesti ylittävää veronhyvitystä.
- 19 Sekä yhteisöveroennakkoa koskeva järjestelmä että FID-järjestelmä lakkautettiin 6.4.1999 tai sen jälkeen toteutettujen osingonjakojen osalta.

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

- 20 BT Pension Scheme on etuspohjainen eläkerahasto, jonka jäsenet ovat British Telecommunications plc:n työntekijöitä ja entisiä työntekijöitä. Eläkerahaston hoitajina ovat trusteet, jotka muodostavat verotuksen kannalta verovelvollisen yksikön, ja BT Pension Scheme on varojen tosiasiallinen omistaja.
- 21 BT Pension Scheme on vapautettu investoinneista kannettavasta tuloverosta Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona markkina-arvon mukaan laskettuna noin 70–75 prosenttia BT Pension Schemen sijoituksista oli osakkeita. Eläkerahaston osakeomistuksista osa oli investointeja Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuviin yhtiöihin ja osa investointeja Euroopan unionin muissa jäsenvaltioissa tai kolmansissa valtioissa asuviin yhtiöihin. Valtaosa eli noin 97 prosenttia BT Pension Schemen osakesalkusta oli sijoitettu suuriin julkisesti noteerattuihin yhtiöihin Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja sen ulkopuolella. BT Pension Schemen suhde sijoituskohteina oleviin yhtiöihin oli pelkkä osakkeenomistajan suhde siten, että sen omistusosuus näiden yhtiöiden pääomasta oli yleensä vähemmän kuin 2 prosenttia ja kaikissa tapauksissa vähemmän kuin 5 prosenttia.
- 22 BT Pension Schemen sijoitussalkku käsitti sellaisten Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvien yhtiöiden osakkeita, jotka olivat valinneet FID-järjestelmän jakaakseen osakkeenomistajilleen ulkomaisista tuloista peräisin olevaa osinkoa. Tällaisten yhtiöiden osakkeenomistajana BT Pension Scheme sai siten FID-osinkoja. Trusteet eivät voineet vaatia näistä osinkotuloista veronhyvityksiä ICTA:n 246C §:n nojalla, mutta niillä oli sen sijaan oikeus veronhyvityksiin Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvilta yhtiöiltä saaduista FID-järjestelmään kuulumattomista osingoista.
- 23 Trusteet katsoivat, että veronhyvityksen epääminen FID-osingoista oli ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, ja nostivat sen vuoksi Commissionersia vastaan First-tier Tribunalissa (Tax Chamber) (ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin, veroasioiden jaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) kanteen muun muassa saadakseen veronhyvityksen kyseisenä ajanjaksona saamistaan FID-osingoista. First-tier Tribunalin (Tax Chamber) hyväksyttyä trusteeiden kanteen ja Upper Tribunalin (Tax and Chancery Chamber) (toisen oikeusasteen tuomioistuin, vero- ja hallintoasioiden jaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) muutoksenhakuasteena vahvistettua tämän tuomion Commissioners valitti toisen asteen tuomioistuimen tuomiosta Court of Appealiin (England & Wales) (Civil Division) (Englannin ja Walesin ylioikeus (siviiliasian jaosto), Yhdistynyt kuningaskunta).
- 24 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) selittää ennakkoratkaisupyynnössä, että pääasian oikeudenkäynti koskee vain verovuosia 1997 ja 1998, koska kansallisen oikeuden mukaan trusteeiden kanneoikeus on vanhentunut muilta osin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että siihen kysymykseen vastaaminen, onko trusteeilla oikeus veronhyvitykseen, edellyttää unionin oikeuden tulkitsemista erityisesti SEUT 63 artiklan soveltamisalan osalta.

- 25 Se muistuttaa tältä osin, että 12.12.2006 annetussa tuomiossa *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)* katsottiin muun muassa, että SEUT 63 artikla oli esteenä tietyille FID-järjestelmää koskeville Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön piirteille. Se pohtii kuitenkin, annetaanko tässä määräyksessä trusteeiden kaltaisille osakkeenomistajille oikeuksia pääasian olosuhteissa.
- 26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kansallinen lainsäädäntö ei edellytä ICTA:n 246C §:n soveltamista jättämistä trusteeiden tilanteessa, jollei trusteeilla ole suoraan SEUT 63 artiklaan perustuvia oikeuksia. Siltä osin kuin trusteeet voivat vedota suoraan unionin oikeuteen saadakseen tunnustetuksi oikeutensa veronhyvitykseen, kyseinen tuomioistuin pohtii, millaisia oikeussuojakeinoja on oltava kansallisen oikeuden mukaan käytettävissä veronhyvityksen määräämiseksi tarvittaessa palautettavaksi.
- 27 Tässä tilanteessa Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Koska yhteisöjen tuomioistuin on 12.12.2006 antamassaan tuomiossa [*Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)*] todennut vastauksena neljänteen kysymykseen, että EY 43 ja EY 56 artiklan – nykyisin SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan – kanssa on ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, jossa maassa asuville yhtiöille, jotka jakavat osakkeenomistajilleen osinkoja saamiensa ulkomaisten osinkojen perusteella, myönnetään oikeus valita järjestelmä, jonka mukaan niiden on mahdollista saada takaisin yhteisöveroennakko, mutta jossa yhtäältä nämä maassa asuvat yhtiöt veloitetaan maksamaan tämä yhteisöveroennakko ja vaatimaan siitä myöhemmin palautusta ja jossa ei toisaalta säädetä veronhyvityksestä niiden osakkeenomistajille, vaikka kyseiset osakkeenomistajat olisivat saaneet veronhyvityksen tapauksessa, jossa maassa asuva yhtiö jakaa osinkoja kotimaisten osinkojen perusteella, onko näillä osakkeenomistajilla itsellään oikeuksia unionin oikeuden perusteella, joko SEUT 63 artiklan nojalla tai muutoin, tapauksissa, joissa ne saavat osinkoa, joka on päätetty jakaa tämän järjestelmän mukaisesti, erityisesti silloin, kun osakkeenomistaja asuu samassa jäsenvaltiossa kuin osinkoa jakava yhtiö?
- 2) Jos ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettulla osakkeenomistajalla ei itsellään ole SEUT 63 artiklaan perustuvia oikeuksia, onko tällä osakkeenomistajalla oikeus vedota siihen, että osinkoa jakavan yhtiön SEUT 49 tai SEUT 63 artiklaan perustuvia oikeuksia on loukattu?
- 3) Jos vastaus ensimmäiseen tai toiseen kysymykseen on se, että osakkeenomistajalla on unionin oikeuteen perustuvia oikeuksia tai että osakkeenomistaja voi vedota unionin oikeuteen, asetetaanko unionin oikeudessa vaatimuksia kansalliseen lainsäädäntöön perustuville osakkeenomistajan oikeussuojakeinoille?
- 4) Onko edellä esitettyihin kysymyksiin annettavaan unionin tuomioistuimen vastaukseen vaikutusta sillä, että
- a) osakkeenomistaja ei ole jäsenvaltiossa tuloverovelvollinen mistään saamistaan osingoista, minkä seurauksena kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön jakaessa voittoa edellä mainitun järjestelmän ulkopuolella veronhyvitys, johon osakkeenomistajalla on oikeus kansallisen lainsäädännön mukaan, voi johtaa siihen, että jäsenvaltio maksaa veronhyvityksen osakkeenomistajalle
- b) kansallinen tuomioistuin on katsonut, että unionin oikeuden rikkominen kyseisellä kansallisella lainsäädännöllä ei ollut riittävän ilmeistä, jotta jäsenvaltio olisi vahingonkorvausvastuussa osinkoa jakaneelle yhtiölle [5.3.1996 annetussa tuomiossa *Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79)*] vahvistettujen periaatteiden mukaisesti, tai
- c) joissakin mutta ei kaikissa tapauksissa edellä mainitun järjestelmän mukaisesti osinkoa jakanut yhtiö on saattanut korottaa kaikille osakkeenomistajille maksamiensa osinkojen määrää tarjotakseen vastaavan rahamäärän, jonka verosta vapautettu osakkeenomistaja olisi saanut osingonjaosta järjestelmän ulkopuolella?”

## Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

### *Ensimmäinen kysymys*

- 28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 49 ja SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että niissä annetaan oikeuksia FID-osinkoja saavalle osakkeenomistajalle, joka asuu samassa jäsenvaltiossa kuin kyseiset osingot jakava yhtiö, kun otetaan huomioon erityisesti 12.12.2006 annettu tuomio *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774).
- 29 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön mukaan BT Pension Scheme omisti pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona vähemmän kuin 5 prosenttia niiden yhtiöiden pääomasta, joihin se oli sijoittanut, ja sen suhde yhtiöihin oli pelkkä osakkeenomistajan suhde.
- 30 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että sellainen omistussuukien hankkiminen, jonka ainoana tarkoituksena on taloudellisen sijoituksen tekeminen ilman aikomusta vaikuttaa yhtiön liikkeenjohtoon tai määräysvallan käyttöön siinä, kuuluu pelkästään SEUT 63 artiklan muttei SEUT 49 artiklan soveltamisalaan, koska SEUT 49 artiklaa sovelletaan vain omistussuukisiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta (ks. vastaavasti tuomio 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 91 ja 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Koska BT Pension Schemen omistussuudet yhtiöistä, joihin se oli sijoittanut, eivät antaneet mahdollisuutta tällaisen vaikutusvallan käyttöön, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymystä on tässä tapauksessa tarkasteltava pelkästään SEUT 63 artiklan kannalta.
- 32 Siitä näin täsmennetyistä kysymyksestä, annetaanko SEUT 63 artiklassa pääasiassa kyseessä olevien kaltaisessa tilanteessa oikeuksia FID-osinkoja saavalle osakkeenomistajalle, on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisesti pääomien liikkuvuuden rajoitukset jäsenvaltioiden välillä sekä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä (ks. vastaavasti tuomio 28.9.2006, *komissio v. Alankomaat*, C-282/04 ja C-283/04, EU:C:2006:608, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 33 Erityisesti pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännösten osalta 12.12.2006 annetun tuomion *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) 173 kohdassa todettiin, että SEUT 63 artikla on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa maassa asuvat yhtiöt, jotka jakavat osakkeenomistajilleen osinkoja kotimaisten osinkojen perusteella, vapautetaan yhteisöveroennakon maksamisesta, samalla kun maassa asuville yhtiöille, jotka jakavat osakkeenomistajilleen osinkoja saamiensa ulkomaisten osinkojen perusteella, myönnetään oikeus valita järjestelmä, jonka mukaan niiden on mahdollista saada takaisin yhteisöveroennakko, mutta jossa ei muun muassa säädetä veronhyvityksestä niiden osakkeenomistajille, vaikka kyseiset osakkeenomistajat olisivat saaneet veronhyvityksen tapauksessa, jossa maassa asuva yhtiö jakaa osinkoja kotimaisten osinkojen perusteella.
- 34 Tuomiossa katsottiin siten erityisesti, että koska Yhdistyneen kuningaskunnan verojärjestelmässä ja siihen kuuluneessa FID-järjestelmässä jätettiin osinkotuloja saavia osakkeenomistajia ilman oikeutta veronhyvitykseen silloin, kun osingot perustuivat kotimaisen yhtiön ulkomailta saamiin voittoihin – toisin kuin silloin, kun kyse oli osingoista, jotka perustuivat kotimaisen yhtiön kotimaasta saamiin voittoihin –, tämä järjestelmä oli SEUT 63 artiklassa tarkoitettu pääoman vapaan liikkuvuuden rajoitus.
- 35 Nyt kyseessä olevassa tilanteessa trusteet ovat saaneet FID-osinkoja, mutta niillä ei kuitenkaan ole ollut oikeutta veronhyvityksiin näiden osinkojen perusteella.

- 36 Tällainen veronhyvityksen puuttuminen trusteeiden kaltaisilta osakkeenomistajilta, jotka eivät ole tuloverovelvollisia osinkotuloista, voi johtaa siihen, että tällaiset osakkeenomistajat luopuvat sijoittamasta pääomaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuviin yhtiöihin, jotka saavat osinkoja Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella asuvilta yhtiöiltä, ja sijoittavat sen sijaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuviin yhtiöihin, jotka saavat osinkoja muilta samassa jäsenvaltiossa asuvilta yhtiöiltä (ks. analogisesti tuomio 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 166 kohta).
- 37 Tästä seuraa, että trusteeiden tilanne johtuu 12.12.2006 annetun tuomion *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) 173 kohdassa tarkoitetusta kohtelusta, joka on SEUT 63 artiklan vastaista. Trusteet voivat siten vedota kyseiseen artiklaan, jotta ICTA:n 246C §:n kaltaista kansallista säännöstä, jossa niiltä evätään veronhyvitys, ei sovellettaisi.
- 38 Commissioners on väittänyt ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus vastaavasti unionin tuomioistuimessa, etteivät trusteet voi vedota SEUT 63 artiklaan ICTA:n 246C §:n soveltamatta jättämiseksi, koska niiden tekemiin pääomasijoituksiin Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuviin yhtiöihin, joita FID-järjestelmä koskee, ei liity jäsenvaltioiden välisiä pääomanliikkeitä, joita tarkoitetaan [SEUT 63] artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL 1988, L 178, s. 5) liitteessä I olevassa nimikkeistössä, joka on laadittu kyseisen artiklan tulkinnan ohjaamiseksi.
- 39 Tältä osin on syytä muistuttaa, että oikeuskäytännön mukaan kansallinen säännöstö, jota sovelletaan erotuksetta kaikkien jäsenvaltioiden kansalaisiin, sisältää lähtökohtaisesti EUT-sopimuksessa määrättyä pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia säännöksiä ainoastaan siltä osin kuin sitä sovelletaan tilanteisiin, joilla on yhteys jäsenvaltioiden väliseen kauppaan (ks. vastaavasti tuomio 5.3.2002, *Reisch ym.*, C-515/99, C-519/99–C-524/99 ja C-526/99–C-540/99, EU:C:2002:135, 24 kohta).
- 40 EUT-sopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä ei nimittäin sovelleta tilanteeseen, jossa kaikki seikat sijoittuvat yhden jäsenvaltion sisälle (tuomio 20.3.2014, *Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona*, C-139/12, EU:C:2014:174, 42 kohta).
- 41 Ei kuitenkaan ole ilmeistä, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö koskisi vain tilanteita, joilla ei ole mitään yhteyttä jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, tai että pääasialle ominaiset asiaan vaikuttavat seikat rajoittuisivat vain Yhdistyneen kuningaskunnan alueelle.
- 42 Tiettyjen osakkeenomistajien, jotka saavat FID-osinkoja, epäedullinen verokohtelu eli ICTA:n 246C §:ssä säädetty veronhyvityksen epääminen johtuu päinvastoin nimenomaan siitä, että nämä osingot perustuvat voittoihin, jotka osinkoa jakava yhtiö on saanut muualla kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalta yhtiöltä, kun sen sijaan silloin, kun osingot perustuvat voittoihin, jotka on saatu Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalta yhtiöltä, näillä osakkeenomistajilla olisi muutoin samoissa olosuhteissa ollut oikeus tällaiseen veronhyvitykseen.
- 43 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että tällainen rajoitus on joka tapauksessa sallittu, koska sen perusteena on tarve turvata kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus. Tältä osin on kuitenkin riittävää todeta, että erityisesti 12.12.2006 annetun tuomion *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) 163 kohdasta ilmenee, että kyseisessä tuomiossa tarkasteltua SEUT 63 artiklan rajoitusta ei voitu oikeuttaa välttämättömyydellä varmistaa kyseessä olevan verojärjestelmän johdonmukaisuus. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 66 kohdassa, kyseisen hallituksen nyt käsiteltävässä asiassa esittämät perustelut ovat asiasisällöltään samat kuin ne, jotka oli jo hylätty viimeksi mainitussa tuomiossa. Tästä seuraa, etteivät ne voi nyt käsiteltävässä asiassa oikeuttaa tämän tuomion 36 kohdassa todettua SEUT 63 artiklan rajoitusta.

- 44 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että siinä annetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa oikeuksia FID-osinkoja saavalle osakkeenomistajalle.

### *Toinen kysymys*

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

### *Kolmas kysymys*

- 46 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään lähinnä, kuinka laajasti unionin oikeus mahdollisesti edellyttää sitä, että jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa säädetään oikeussuojakeinoista, joita voivat käyttää osakkeenomistajat, jotka ovat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa saaneet FID-osinkoja mutta eivät ole saaneet veronhyvitystä kyseisten osinkojen perusteella, jotta nämä osakkeenomistajat voisivat vedota SEUT 63 artiklassa heille annettuihin oikeuksiin.
- 47 Aluksi on todettava, että erityisesti SEU 4 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ilmaistun vilpittömän yhteistyön periaatteen nojalla kunkin jäsenvaltion on varmistettava omalla alueellaan unionin oikeuden soveltaminen ja noudattaminen ja että SEU 4 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki yleis- tai erityistoimenpiteet, joilla voidaan varmistaa perussopimuksista tai unionin toimielinten säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttäminen. Lisäksi SEU 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa jäsenvaltiot veloitetaan säätämään tarvittavista oikeussuojakeinoista tehokkaan oikeussuojan takaamiseksi unionin oikeuteen kuuluvilla aloilla.
- 48 Ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen mukaisesti SEUT 63 artiklassa annetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa osakkeenomistajille, jotka saavat FID-osinkoja, oikeus näiden osinkojen samanlaiseen verokohteluun kuin se verokohtelu, jota sovellettaisiin niiden saamiin osinkoihin, jotka perustuvat tuloihin, jotka osinkoa jakava Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö on saanut toiselta tässä valtiossa asuvalta yhtiöltä.
- 49 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 63 artiklaan voidaan vedota kansallisissa tuomioistuimissa ja artikla saattaa johtaa sen vastaisten kansallisten sääntöjen soveltamatta jättämiseen (ks. vastaavasti tuomio 14.12.1995, *Sanz de Lera ym.*, C-163/94, C-165/94 ja C-250/94, EU:C:1995:451, 48 kohta ja tuomio 18.12.2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 27 kohta).
- 50 Unionin tuomioistuimen niin ikään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut unionin oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on tulkinnut niitä, ja täydentää näitä oikeuksia. Jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot (ks. vastaavasti tuomio 9.11.1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, 12 kohta; tuomio 14.1.1997, *Comateb ym.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 20 kohta ja tuomio 6.9.2011, *Lady & Kid ym.*, C-398/09, EU:C:2011:540, 17 kohta).
- 51 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan tällaista oikeutta perusteettomasti kannettujen verojen palautukseen ei kuitenkaan ole nyt käsiteltävässä tapauksessa, koska trusteeet eivät ole tuloverovelvollisia osinkotuloista eivätkä ne sen vuoksi ole maksaneet lainkaan veroja osingoista, joita vaaditut veronhyvitykset koskevat.
- 52 On kuitenkin syytä muistuttaa, että tämän tuomion 50 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettu oikeus palautuksen saamiseen ei koske pelkästään jäsenvaltiolle lainvastaisina veroina maksettuja rahamääriä vaan myös kaikkia pidätettyjä rahamääriä, joiden palauttaminen on



välttämätöntä vapaata liikkuvuutta koskevissa EUT-sopimuksen määräyksissä edellytetyn yhdenvertaisen kohtelun palauttamiseksi (ks. analogisesti tuomio 8.3.2001, Metallgesellschaft ym., C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, 87 kohta; tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, 205 kohta ja tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail ym., C-591/10, EU:C:2012:478, 25 kohta), ja että tämä koskee näin ollen myös rahamääriä, jotka lainkäytön piiriin kuuluvalla on maksettava veronhyvityksenä, joka on evätty häneltä unionin oikeuden vastaisen kansallisen lainsäädännön nojalla.

- 53 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa trusteeiden kaltaisilla osakkeenomistajilla, jotka eivät ole tuloverovelvollisia osingoista ja jotka ovat saaneet FID-osinkoja mutta eivät ole saaneet näitä osinkoja koskevaa veronhyvitystä, on siten oikeus siihen, että niille maksetaan veronhyvitys, joka niiltä on perusteettomasti evätty SEUT 63 artiklan vastaisen kansallisen lainsäädännön nojalla.
- 54 Seuraavaksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sekä kansalliset hallintoviranomaiset että kansalliset tuomioistuimet, joiden tehtävänä on toimivaltansa rajoissa soveltaa unionin oikeuden säännöksiä, ovat velvollisia varmistamaan näiden säännösten täyden vaikutuksen niin, että ne tarvittaessa jättävät omasta aloitteestaan soveltamatta kaikkia unionin oikeuden vastaisia kansallisia säännöksiä ilman, että niiden on pyydettävä tai odotettava, että nämä kansalliset säännökset ensin poistetaan lainsäädäntöteitse tai jossain muussa perustuslaillisessa menettelyssä (ks. vastaavasti hallintoviranomaisten osalta 22.6.1989 annettu tuomio Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, 31 kohta ja 29.4.1999 annettu tuomio Ciola, C-224/97, EU:C:1999:212, 26 ja 30 kohta sekä tuomioistuinten osalta 9.3.1978 annettu tuomio Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, 24 kohta ja 5.7.2016 annettu tuomio Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, 34 kohta).
- 55 Tämä velvollisuus ei myöskään estä toimivaltaisia kansallisia tuomioistujia soveltamasta kansalliseen oikeusjärjestykseen kuuluvista eri menettelyistä niitä, jotka ovat asianmukaisia unionin oikeudessa taattujen yksilön oikeuksien suojaamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 22.10.1998, IN. CO. GE.'90 ym., C-10/97–C-22/97, EU:C:1998:498, 21 kohta ja tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail ym., C-591/10, EU:C:2012:478, 33 kohta).
- 56 Tästä seuraa, että käsiteltäessä kannetta, jonka osakkeenomistajat, jotka eivät ole verovelvollisia ja jotka ovat saaneet FID-osinkoja, ovat nostaneet saadakseen veronhyvityksen, joka niiltä on perusteettomasti evätty pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön nojalla, kansallisen tuomioistuimen on unionin oikeuden täyden tehokkuuden turvaamiseksi lähtökohtaisesti jätettävä soveltamatta tämän lainsäädännön niitä säännöksiä, joista SEUT 63 artiklan vastainen kohtelu on johtunut.
- 57 Tällaiseen kanteeseen sovellettavista oikeudenkäyntimenettelyä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä on lopuksi todettava, ettei unionin tuomioistuimen asiana ole suorittaa trusteeiden ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa nostaman kanteen oikeudellista luonnehdintaa, koska trusteeiden on täsmennettävä kanteensa luonne ja perusta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen valvonnassa. Oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että lainkäytön piiriin kuuluvilla on oltava käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jonka avulla niiden on mahdollista saada niiltä aiheettomasti evätty veronhyvitys (ks. analogisesti tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, 201 ja 220 kohta).
- 58 Koska unioni ei ole antanut säännöksiä asianomaisilta perusteettomasti evättyjen veronhyvitysten maksamisesta, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, kuitenkin siten, että vastaavuusperiaatteen mukaisesti nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia oikeussuojakeinoja (ks. vastaavasti tuomio 16.12.1976, Rewe-Zentralfinanz ja Rewe-Zentral, 33/76, EU:C:1976:188, 5 kohta; tuomio 8.3.2001, Metallgesellschaft ym., C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, 85 kohta; tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, 203 kohta ja tuomio 6.10.2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, 26 ja 27 kohta).

- 59 Tehokkuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on huolehdittava kussakin tapauksessa myös unionin oikeusjärjestyksessä taattujen oikeuksien tosiasiallisesta suojaamisesta ja erityisesti turvattava Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan 1 kohdassa taattu oikeus tehokkaaseen oikeussuojaan ja oikeus saada asiansa käsitellyksi puolueettomassa tuomioistuimessa (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, *Star Storage ym.*, C-439/14 ja C-488/14, EU:C:2016:688, 46 kohta; tuomio 8.11.2016, *Lesoochranárske zoskupenie VLK*, C-243/15, EU:C:2016:838, 65 kohta ja tuomio 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, 44 kohta).
- 60 Nyt käsiteltävässä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on erityisesti yhtäältä huolehdittava siitä, että trusteeiden kaltaisilla osakkeenomistajilla, jotka eivät ole verovelvollisia saamistaan osingoista ja jotka ovat saaneet ulkomaisiin osinkoihin perustuvia FID-osinkoja, on käytettävissään oikeussuojakeino, jolla voidaan taata asianomaisilta perusteettomasti evätyn kyseisiin osinkoihin liittyvän veronhyvityksen maksaminen noudattaen yksityiskohtaisia sääntöjä, jotka eivät ole epäedullisempia kuin ne, joita sovelletaan tällaisen veronhyvityksen maksamista tai siihen verrattavaa veroetuutta koskevaan kanteeseen silloin, kun verohallinto on perusteettomasti evännyt tämän veronhyvityksen tai muun veroetuuden siihen oikeutetuilta tilanteessa, jossa on jaettu osinkoja, jotka ovat perustuneet Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalta yhtiöltä saatuihin osinkoihin. Kyseisen tuomioistuimen on toisaalta varmistauduttava siitä, että kyseisellä oikeussuojakeinolla voidaan tehokkaasti taata tällaisille osakkeenomistajille SEUT 63 artiklassa annettujen oikeuksien suoja.
- 61 Kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että unionin oikeus edellyttää sitä, että jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa säädetään oikeussuojakeinoista, joita voivat käyttää osakkeenomistajat, jotka ovat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa saaneet FID-osinkoja mutta eivät ole saaneet veronhyvitystä kyseisten osinkojen perusteella, jotta nämä osakkeenomistajat voisivat vedota SEUT 63 artiklassa heille annettuihin oikeuksiin. Toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen on tältä osin huolehdittava siitä, että trusteeiden kaltaisilla osakkeenomistajilla, jotka eivät ole tuloverovelvollisia saamistaan osingoista ja jotka ovat saaneet ulkomaisiin osinkoihin perustuvia FID-osinkoja, on käytettävissään oikeussuojakeino, jolla voidaan yhtäältä taata asianomaisilta perusteettomasti evätyn veronhyvityksen maksaminen noudattaen yksityiskohtaisia sääntöjä, jotka eivät ole epäedullisempia kuin ne, joita sovelletaan tällaisen veronhyvityksen maksamista tai siihen verrattavaa veroetuutta koskevaan kanteeseen silloin, kun verohallinto on perusteettomasti evännyt tämän veronhyvityksen tai muun veroetuuden siihen oikeutetuilta tilanteessa, jossa on jaettu osinkoja, jotka ovat perustuneet Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalta yhtiöltä saatuihin osinkoihin, ja toisaalta tehokkaasti taata tällaisille osakkeenomistajille SEUT 63 artiklassa annettujen oikeuksien suoja.

#### *Neljännän kysymyksen a kohta*

- 62 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännän kysymyksensä a kohdassa lähinnä, miten kolmeen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettaviin vastauksiin mahdollisesti vaikuttaa se, etteivät trusteeet ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa tuloverovelvollisia saamistaan osingoista.
- 63 Tältä osin on syytä muistuttaa, että 12.12.2006 annetun tuomion *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)* 173 kohdassa todettu SEUT 63 artiklan rikkominen johtuu erityisesti trusteeiden kaltaisen osakkeenomistajan saamien osinkojen kohtelemisesta eri tavalla sen mukaan, perustuvatko nämä osingot ulkomaisiin osinkoihin, jotka luokitellaan FID-osingoksi, vai kotimaisiin osinkoihin, joita ei luokitella FID-osingoksi.
- 64 Kuten julkisasiamies on lähinnä todennut ratkaisuehdotuksensa 88 kohdassa, SEUT 63 artiklan noudattaminen edellyttää yksinkertaisesti sitä, että trusteeiden kaltaisten osakkeenomistajien saamien osinkojen erilainen verokohtelu näiden kahden erilaisen osinkotyypin mukaan poistetaan, joten se seikka, onko osakkeenomistaja, joka saa FID-osinkoja, tuloverovelvollinen tällaisista osingoista vai ei, ei vaikuta asiaan.

65 Neljännen kysymyksen a kohtaan on siten vastattava, että se seikka, että trusteet eivät ole tuloverovelvollisia saamistaan osingoista, ei vaikuta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kolmeen ensimmäiseen kysymykseen annettuihin vastauksiin.

#### *Neljännen kysymyksen b kohta*

66 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännen kysymyksensä b kohdassa, miten kolmeen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettaviin vastauksiin mahdollisesti vaikuttaa se, ettei kyseessä oleva unionin oikeuden rikkominen sen mielestä ole riittävän ilmeistä, jotta asianomainen jäsenvaltio olisi sopimussuhteen ulkopuolisessa korvausvastuussa FID-osinkoa jakaneelle yhtiölle 5.3.1996 annetussa tuomiossa Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79) vahvistettujen periaatteiden mukaisesti.

67 Nyt käsiteltävässä tapauksessa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että SEUT 63 artiklan rikkomisesta johtuvaan sopimussuhteen ulkopuoliseen vastuuseen perustuvan kanteen Yhdistynyttä kuningaskuntaa vastaan ovat nostaneet osinkoja jakaneet yhtiöt eivätkä trusteet.

68 Tältä osin on syytä todeta julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 91 kohdassa mainitsemin tavoin, että kyseisille osakkeenomistajille SEUT 63 artiklan perusteella kuuluvat oikeudet ovat osinkoa jakaneiden yhtiöiden oikeuksista riippumattomia.

69 Neljännen kysymyksen b kohtaan on näin ollen vastattava, että vaikka pääasiassa kyseessä oleva unionin oikeuden rikkominen ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä ole riittävän ilmeistä, jotta asianomainen jäsenvaltio olisi sopimussuhteen ulkopuolisessa korvausvastuussa FID-osinkoa jakaneelle yhtiölle 5.3.1996 annetussa tuomiossa Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79) vahvistettujen periaatteiden mukaisesti, tämä seikka ei voi muuttaa kolmeen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettuja vastauksia.

#### *Neljännen kysymyksen c kohta*

70 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännen kysymyksensä c kohdassa, miten kolmeen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettaviin vastauksiin mahdollisesti vaikuttaa se, että joissakin tapauksissa on mahdollista, että osakkeenomistaja, joka on saanut FID-osinkoja, on saanut osinkoa jakaneen yhtiön maksamat osingot määrältään korotettuina sen korvaamiseksi, ettei tällainen osakkeenomistaja saa veronhyvitystä.

71 On totta, että 12.12.2006 annetun tuomion Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774) 207 kohdassa katsottiin muun muassa, että maassa asuvat FID-järjestelmän valinneet yhtiöt eivät voineet esittää unionin oikeuteen perustuvia vaatimuksia sen vahingon johdosta, jonka ne väittivät kärsineensä siitä syystä, että kyseisten yhtiöiden oli korotettava jakamiensa osinkojen määrää korvatakseen osakkeenomistajilleen sen, että nämä eivät saaneet veronhyvitystä, koska tällaiset osinkojen määrän korottamiset perustuivat kyseisten yhtiöiden tekemiin päätöksiin eivätkä ne olleet näiden yhtiöiden kannalta väistämätön seuraus siitä, että Yhdistynyt kuningaskunta ei kohtele mainittuja osakkeenomistajia samalla tavalla kuin osakkeenomistajia, jotka saavat kotimaisiin osinkoihin perustuvia osinkoja.

72 Sellaisten osakkeenomistajien tilanne, jotka ovat saaneet FID-osinkoja, tai se seikka, ettei niille myönnetä veronhyvitystä näiden osinkojen perusteella, eivät kuitenkaan riipu millään tavoin niiden omista päätöksistä, vaan ne johtuvat Yhdistyneessä kuningaskunnassa asianomaisena verovuonna voimassa olleesta lainsäädännöstä.

- 73 Tästä seuraa vastoin Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämää näkemystä, että se seikka, oliko FID-osinkoja jakanut yhtiö korottanut tällaisille osakkeenomistajille maksetun osingon määrää, ei johda siihen, että trusteet saisivat ”kaksinkertaisen hyvityksen”.
- 74 Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan yhtiön jakamien FID-osinkojen määrän mahdollinen korottaminen sen korvaamiseksi, ettei näiden osinkojen saajana oleva osakkeenomistaja saa veronhyvitystä, ei myöskään voi johtaa tälle osakkeenomistajalle maksettavien veronhyvitysten saamiseen kahteen kertaan, koska kyseisen yhtiön suorittamaa osingonjakoa ei voida rinnastaa verohallinnon myöntämään veronhyvitykseen. Yhtiön osakkeenomistajalleen suorittama tällainen voitonjako on nimittäin pelkästään yhtiön ja sen osakkeenomistajan välinen toimi, joka ei voi vaikuttaa niihin oikeuksiin ja velvollisuuksiin, jotka verohallinnolla on kyseistä osakkeenomistajaa kohtaan.
- 75 Neljännen kysymyksen c kohtaan on näin ollen vastattava, että se seikka, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö on jakanut FID-osingot määrältään korotettuina sen korvaamiseksi, ettei näiden osinkojen saajana oleva osakkeenomistaja saa veronhyvitystä, ei vaikuta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kolmeen ensimmäiseen kysymykseen annettuihin vastauksiin.
- 76 Neljänteen kysymykseen on kaiken edellä todetun perusteella vastattava, että se seikka, että trusteet eivät ole tuloverovelvollisia saamistaan osingoista, tai se seikka, että kyseessä oleva unionin oikeuden rikkominen ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä ole riittävän ilmeistä, jotta asianomainen jäsenvaltio olisi sopimussuhteen ulkopuolisessa korvausvastuussa FID-osinkoa jakaneelle yhtiölle 5.3.1996 annetussa tuomiossa Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79) vahvistettujen periaatteiden mukaisesti, tai myöskään se seikka, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö on jakanut FID-osingot määrältään korotettuina sen korvaamiseksi, ettei näiden osinkojen saajana oleva osakkeenomistaja saa veronhyvitystä, ei vaikuta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kolmeen ensimmäiseen kysymykseen annettuihin vastauksiin.

## Oikeudenkäyntikulut

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

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

- 1) SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että siinä annetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa oikeuksia ulkomaiseksi osinkotuloksi (foreign income dividend) luokiteltuja osinkoja saavalle osakkeenomistajalle.
- 2) Unionin oikeus edellyttää sitä, että jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa säädetään oikeussuojakeinoista, joita voivat käyttää osakkeenomistajat, jotka ovat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa saaneet ulkomaiseksi osinkotuloksi luokiteltuja osinkoja mutta eivät ole saaneet veronhyvitystä kyseisten osinkojen perusteella, jotta nämä osakkeenomistajat voisivat vedota SEUT 63 artiklassa heille annettuihin oikeuksiin. Toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen on tältä osin huolehdittava siitä, että The Trustees of the BT Pension Schemen kaltaisilla osakkeenomistajilla, jotka eivät ole tuloverovelvollisia saamistaan osingoista ja jotka ovat saaneet ulkomaisiin osinkoihin perustuvia ulkomaiseksi osinkotuloksi luokiteltuja osinkoja, on käytettävissään oikeussuojakeino, jolla voidaan yhtäältä taata asianomaisilta perusteettomasti evätyn veronhyvityksen maksaminen noudattaen yksityiskohtaisia sääntöjä, jotka eivät ole epäedullisempia kuin ne, joita sovelletaan tällaisen veronhyvityksen maksamista tai siihen

verrattavaa veroetuutta koskevaan kanteeseen silloin, kun verohallinto on perusteettomasti evännyt tämän veronhyvityksen tai muun veroetuuden siihen oikeutetuilta tilanteessa, jossa on jaettu osinkoja, jotka ovat perustuneet Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalta yhtiöltä saatuihin osinkoihin, ja toisaalta tehokkaasti taata tällaisille osakkeenomistajille SEUT 63 artiklassa annettujen oikeuksien suoja.

- 3) Se seikka, että The Trustees of the BT Pension Scheme eivät ole tuloverovelvollisia saamistaan osingoista, tai se seikka, että kyseessä oleva Euroopan unionin oikeuden rikkominen ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä ole riittävän ilmeistä, jotta asianomainen jäsenvaltio olisi sopimussuhteen ulkopuolisessa korvausvastuussa ulkomaiseksi osinkotuloksi luokiteltua osinkoa jakaneelle yhtiölle 5.3.1996 annetussa tuomiossa Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79) vahvistettujen periaatteiden mukaisesti, tai myöskään se seikka, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö on jakanut ulkomaiseksi osinkotuloksi luokitellut osingot määrältään korotettuina sen korvaamiseksi, ettei näiden osinkojen saajana oleva osakkeenomistaja saa veronhyvitystä, ei vaikuta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kolmeen ensimmäiseen kysymykseen annettuihin vastauksiin.

Allekirjoitukset