

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS ANTONIO LA PERGOLA

14 päivänä joulukuuta 1999 *

1. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ratkaisua kysymykseen, onko sellainen verolainsäädäntö, jonka mukaan edellytyksenä sille, että osakkeiden tai yhtiöosuuksien omistajille maksettavat osingot vapautetaan tiettyyn määrään asti luonnollisten henkilöiden tuloverosta, on se että osingot maksaa yhtiö, jonka kotipaikka on siinä jäsenvaltiossa, jossa verovelvollinen asuu, pääomien vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevien yhteisön oikeussääntöjen mukainen. Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva menettely sai alkunsa siitä, että Alankomaiden verohallinto ei myöntänyt Verkoosijien verovapautta osingoista, jotka hän oli saanut vuonna 1991 yhtiöltä, jonka kotipaikka on Belgiassa.

2. Yhteisöjen tuomioistuin aloitti uudelleen 17.9.1999 antamallaan määräyksellä suullisen käsittelyn — joka oli päätetty 24.6.1999 esittämälläni ratkaisuehdotuksella — koska se katsoi, että oli syytä selvittää Alankomaiden verolainsäädännön tiettyjä kohtia, jotka Verkoosijien ja Alankomaiden hallitus toivat esiin yhteisöjen tuomioistuimen kirjajamoon 29. ja 30.6.1999 saapuneilla kirjeillään. Näitä kohtia ei mainittu lainkaan

asiaan liittyvissä asiakirjoissa. Siksi en ole ottanut niitä aikaisemmin huomioon. Aikanaan esittämäni ratkaisuehdotuksen lähtökohtana oli, että Alankomaissa ei ole säädetty mahdollisuudesta vähentää luonnollisten henkilöiden tuloveroa määrättäessä sellaisista osingoista pidätettyä lähdeveroa, jotka on maksanut yhtiö, jonka kotipaikka on Alankomaissa (ks. 3 kohta). Koska katsoin, että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa oli kyse pääomien vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, esitin silloin, että vapautuksen myöntäminen vain sellaisille luonnollisille henkilöille, jotka ovat oikeutettuja sellaisten yhtiöiden maksamiin osinkoihin, joiden kotipaikka on Alankomaissa, ei ole ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Se oli mielestäni perusteltu ratkaisu Alankomaiden verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi (ks. 23—27 ja 44 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta).

3. Niiden tietojen mukaan, jotka Verkoosijien ja Alankomaiden hallitus esittivät ratkaisuehdotukseni tarkastelun jälkeen, otetaan Alankomaiden verolainsäädännön mukaan luonnollisten henkilöiden kokonaistuloihin kohdistuvaa tuloveroa määrättäessä huomioon määrä, joka osingoista on kannettu silloin, kun asianomaista koskevaa osinkoveroa on sovellettu. Olen ottanut huomioon tämän tosiseikan. Katson, että aikaisemmin esittämäni ratkaisuehdotus voi pysyä voimassa siltä osin kuin se koskee pääomien vapaan liikku-

* Alkuperäinen kieli: italia.

vuuden ja sijoittautumisvapauden rajoittamista.¹²⁰ Kun asiaa koskevat säännökset ja määräykset ovat nyt täysin tiedossa, minun on kuitenkin tutkittava uudelleen — kahden ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen suhteen — muuttuuko perustelu, jonka olin katsonut pohjautuvan tarpeeseen taata Alankomaiden verojärjestelmän johdonmukaisuus.

4. Ensiksi kaksinkertaisen verotuksen rasiituksen keventämiseksi myönnettävän vapautuksen osalta lain tarkoittama ei voida tulkita siten, että Alankomaiden verolainsäätäjä olisi ottanut huomioon, että nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa on kaksi veroa (osinkovero ja luonnollisten henkilöiden tulovero), jotka kohdistuvat saman verovelvollisen tuloiksi laskettaviin samoihin osinkoihin (ks. 24.6.1999 esittämäni ratkaisuehdotuksen 4 ja 21 kohta). Edellisessä kohdassa kuvaillun menetelmän ansiosta osinkovero on pelkkä — osingot maksavan yhtiön lähdeveron muodossa pidättämä — ennakonpidätys, joka kohdistuu osakkeenomistajan kokonaistulon osaan. Alankomaiden hallituksen esiin tuoma kaksinkertainen verotus ei niin ollen voi tulla kyseeseen muuten kuin *taloudellisessa merkityksessä*, se on toisin sanoen seuraus aikaisemmin suoritetusta verosta, joka on yhtiöiltä kannettava tulovero, joka kohdistuu osingot maksavan yhtiön voittoihin, sekä toisesta verosta, joka kohdistuu — luonnollisten henkilöiden tuloveroa määrättäessä — uudelleen näihin voittoihin, kun ne maksetaan osakkeenomistajille osinkojen muodossa.

5. Kaikki menettelyn tähän vaiheeseen osallistuneet hallitukset katsovat, että vapautuksen ulottaminen koskemaan Alankomaissa asuvien osakkeenomistajien sellaisilta yhtiöiltä saamiin osinkoihin, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa heikentää Alankomaiden verojärjestelmän johdonmukaisuutta. Hallitukset katsovat tämän perusteella, että sellaisen yhtiön, jonka kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa kuin Alankomaissa, maksamien osinkojen (osittainkin) vapauttaminen luonnollisten henkilöiden tuloverotuksesta johtaisi siihen, että Alankomaiden olisi vapautettava verotuksesta osa sellaisten osakkeenomistajien tuloista, joiden verotuksellinen kotipaikka on Alankomaissa, vaikka kyseinen valtio ei ole voinut verottaa osingot maksaneen yhtiön tuloja.

6. Kysymys jäsenvaltion verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamista koskevasta perustelusta on useita kertoja saatettu yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi.¹²¹ Tämä peruste on kuitenkin hyväksytty vain asiassa Bachmann,¹²² joka koskee Belgian lainsäädäntöä, jonka mukaan vanhuuden ja kuoleman varalta suoritettujen vakuutusmaksujen verövähennyksen mahdollisuuden edellytykseksi asetetaan, että maksut on suoritettu sellaiselle vakuutusenantajalle, jonka kotipaikka on Belgiassa. Asiassa Bachmann yhteisöjen tuomioistuin vahvisti tosiasiallisesti, että vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden ja niiden summien verotuksen, jotka vakuutusenantajien on maksettava vanhuuden ja kuoleman varalta tehtyjen

120 — Myös vastaus kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen pysyy samana siltä osin, kuin Verkooijenin ja Alankomaiden hallituksen esittämät kansallisen oikeusjärjestyksen uudet näkökohdat eivät koske sitä.

121 — Ks. oikeuskäytäntö, johon viitataan 24.6.1999 esittämäni ratkaisuehdotuksen 23 kohdassa, johon lisään vielä asian C-294/97, Eurowings, tuomio 26.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7447) ja asian C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7641).

122 — Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249).

sopimusten täytäntöön panemiseksi, välillä oli *suora yhteys*. ”Näissä tapauksissa” — kuten yhteisöjen tuomioistuin myöhemmin on huomauttanut asiassa Asscher¹²³ — ”verovelvollisella oli mahdollisuus valita joko vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus ja sopimuksen päättyessä saatavien pääomien ja korkojen veronalaisuus tai vakuutusmaksujen vähennyskeltottomuus ja sopimuksen päättyessä saatavien pääomien ja korkojen verovapaus” (tuomion 58 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin perusteli asiassa Bachmann kyseessä ollutta kansallista lainsäädäntöä juuri sillä, että Belgian verolainsäätäjät ei voisi kompensoida toisessa jäsenvaltiossa maksetuista vakuutusmaksuista tuloverotuksessa mahdollisesti myönnettäviä vähennyksiä eläkkeistä, koroista ja pääomista kannettavalla verolla muussa tapauksessa kuin jos ne ovat sellaisen vakuutuksenantajan maksamia, jonka kotipaikka on Belgiassa. Järjestelmän johdonmukaisuus edellyttää yhteisöjen tuomioistuimen mukaan, että verotuksessa vähennyskelpoinen vakuutusmaksu on ehdottomasti suoritettava Belgiassa juuri siksi, että vain siinä tapauksessa vähennysoikeuttaan käyttävältä verovelvolliselta voidaan kantaa muita tuloihin, eläkkeisiin ja pääomiin kohdistuvia veroja. Kuten komissio 30.11.1999 pidetyssä istunnossa totesi, asia Bachmann koski yhtä ainoaa verovelvollista ja yhtä ainoaa tuloveroa, joka voi olla ajallisesti muutettavissa.¹²⁴

7. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa sitä vastoin kyseessä on kaksi erillistä veroa —

yhtiöiden maksama tulovero ja luonnollisten henkilöiden tulovero, jota vapautus koskee — jotka kohdistuvat kahteen erilliseen verovelvolliseen, osingot maksavaan yritykseen ja osinkoihin oikeutettuun osakkeenomistajaan (ks. edellä 4 kohta). Se, joka tässä asiassa haluaa nähdä yhteyden osingon jakavan yhtiön voittoon vaikuttavilta yhtiöiltä kannettavan veron ja osakkeenomistajalle myönnetyn vapautuksen välillä, ei nähdäkseni voi olla myöntämättä, että kyseessä on pelkästään epäsuora yhteys. Nyt käsiteltävässä asiassa ei siten ole sellaista suoraa yhteyttä, jollaisesta yhteisöjen tuomioistuin katsoi olevan kyse asiassa Bachmann sellaisen ankaran, mutta mielestäni moitteettoman arviointiperusteen mukaan, jossa katsotaan, että asianomainen verolainsäätäjät velvoitetaan luomaan täsmällinen yhteys vapautuksen, veronvähennyksen ja verovelvollisuuden välille kompensoimalla yksi näistä verovaihtoehdoista toisella vaihtoehdolla, joka kohdistuu samaan verovelvolliseen, jota veroviranomaiset voivat verottaa eri tavalla tai eri aikoina saman verotuskohteen osalta voidakseen taata kyseisen verovelvollisen johdonmukaisen kohtelun. Yhtä tai useampaa perusoikeutta rajoittavien vero- ja verojärjestelmän eri osien välisen välttämättömän yhteyden puuttuminen, jonka on ehdottomasti oltava *suora* siten kuin edellä olen esittänyt, on aikaisemmin aina johtanut tällaisen järjestelmän johdonmukaisuuden nojalla esitettyjen perustelujen hylkäämiseen.¹²⁵ En näe mitään syytä, miksi tästä selkeästä ja vakiintuneesta oikeuskäytännöstä voitaisiin poiketa nyt käsiteltävänä olevassa asiassa.

123 — Asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089).

124 — Ks. vastaavasti edellä mainittu asia Eurowings (tuomion 20 ja 42 kohta sekä julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotuksen 46 kohta) sekä julkisasiamies Saggion ratkaisuehdotus asiassa Vestergaard (38 ja 39 kohta), joihin yhteisöjen tuomioistuin nimenomaisesti viittaa tuomion 24 kohdassa.

125 — Ks. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 40—42 kohta); asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955, 18 kohta); em. asia Asscher, tuomion 58 kohta ja sitä seuraavat kohdat; asia C-264, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 29 kohta); em. asia Eurowings, tuomion 42 kohta ja asia Vestergaard, tuomion 24 kohta.

Neljäs kysymys

8. Sen vuoksi en muuta Hoge Raad der Neederlandenin esittämään kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen antamaani vastausta, joka sisältyy 24.6.1999 esittämäni ratkaisuehdotuksen 2 kohtaan, mutta ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee kaksi ensimmäistä kysymystä seuraavasti:

Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/EY 1 artiklan 1 kohtaa ja EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) on tulkittava siten, että niillä kielletään jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan edellytyksenä sille, että osakkeista tai yhtiöosuuksista maksettavat osingot vapautetaan tuloverosta, on se, että osingot maksaa yhtiö, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa.