JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
SIEGBERT ALBER
10 päivänä toukokuuta 2001 [1]

I Johdanto

1. Tällä ennakkoratkaisupyynnöllä Dioikitiko Protodikeio Athinon (hallintoasioita käsittelevä alioikeus) pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 5 artiklan 1 kohtaa. Kansallinen tuomioistuin haluaisi tietää, onko kyseessä tässä säännöksessä kielletty lähdevero, kun Kreikan tuloverolain mukaan silloin, kun voittoja jaetaan (muualle kuin Kreikkaan sijoittautuneelle) emoyhtiölle, näihin voittoihin ei sovelleta tiettyjä verovapauksia, joita sovelletaan silloin, kun voitot jäävät jakavan yhtiön käyttöön, jolloin voittojen jakaminen merkitsee voittoja jakavan yhtiön verorasituksen kohoamista.

II Sovellettavat oikeussäännöt

A *Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annettu neuvoston direktiivi 90/435/ETY (jäljempänä direktiivi)* [2]

2. Direktiivin asian kannalta relevanteissa säännöksissä säädetään seuraavaa:

"1 artikla

1. Kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä

— kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille jaettuihin voittoihin, jotka ovat peräisin niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä,

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — EYVL L 225, s. 6.

— kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien tytäryhtiöiden muissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöilleen jakamiin voittoihin.

— —

5 artikla

1. Tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava [lähdeverosta] * ainakin, jos emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiön pääomasta.

— —

* — Lainausta on korjattu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska direktiivin 90/435/ETY suomenkielinen versio on epätarkka.

7 artikla

1. Tässä direktiivissä käytetty ilmaisu [lähdevero] ei käsitä emoyhtiölle suoritetun voitonjaon yhteydessä maksettua tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion yhtiöveron etukäteis- tai ennakkomaksua (précompte).

2. Tämä direktiivi ei vaikuta osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai vähentämiseksi tarkoitettujen kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamiseen, erityisesti jos säännökset tai määräykset koskevat verohyvitysten maksua osingonsaajille."

B *Kreikan lainsäädäntö*

3. Tuloverolain — laki 2238/1994 — 106 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1) Kun — — oikeushenkilöiden tuloihin sisältyy myös muiden yhtiöiden osinkoja ja muissa yhtiöissä olevien osuuksien perusteella saatavia tuloja, joista on kannettu veroa tämän pykälän tai 10 §:n nojalla, oikeushenkilön verotettavaa voittoa laskettaessa nämä tulot vähennetään netto-

määräisestä kokonaistulosta. Kuitenkin tilanteissa, joissa kotimaisten osakeyhtiöiden — — nettomääräinen tulo käsittää edellä mainittujen osinkotulojen ja muissa yrityksissä olevien osuuksien perusteella saatavien tulojen lisäksi tuloja, joihin sovelletaan verovelan lakkaamisen aiheuttavaa erityisverotusta, tai verovapaita tuloja, ja kun *voittoa on lisäksi jaettu* [kursivointi tässä], tämän pykälän 2 ja 3 momentin säännöksissä tarkoitettuja tuloja vastaavan jaetun voiton määrittämiseksi otetaan huomioon nettomääräinen kokonaisvoitto, joka ilmenee näiden oikeushenkilöiden tilinpäätöksestä.

2) Jos — — kotimaisten osakeyhtiöiden — — tilinpäätöksistä ilmenevä nettomääräinen voitto sisältää myös verovapaan tulon, oikeushenkilön verotettavaa voittoa määritettäessä siihen on lisättävä se osuus verovapaasta tulosta, joka vastaa millä tahansa tavalla jaettua voittoa, sen jälkeen kun tämä summa on muunnettu bruttomääräiseksi lisäämällä siihen sitä vastaava vero — — .

3) Edellä olevan momentin säännöksiä sovelletaan vastaavasti myös — — kotimaisten osakeyhtiöiden — — voitonjakoon, ja nämä voitot käsittävät tällöin myös voiton, jonka määrä on jo vahvistettu niiden osalta tai josta niitä on jo erityisverotettu."

C *Kreikan ja Alankomaiden välinen Ateenassa 16.7.1981 allekirjoitettu kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus*

4. Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen 10 artiklassa määrätään seuraavaa:

"1) Osinkoja, jotka jokin sopimusvaltioon sijoittautunut yhtiö maksaa toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle, verotetaan tässä viimeksi mainitussa valtiossa.

2) Näitä osinkoja voidaan kuitenkin verottaa myös siinä valtiossa, johon osingot maksanut yhtiö on sijoittautunut, kyseisen valtion lainsäädännön mukaan, mutta jos vastaanottaja on osingonsaaja, vero ei saa ylittää seuraavia määriä:

a) — —

b) Kreikkaan sijoittautuneen yhtiön Alankomaissa asuvalle henkilölle maksamat osingot: 35 prosenttia osinkojen bruttomäärästä

— — ."

III Tosiseikat

5. Kantajana oleva osakeyhtiö Athinaïki Zythopoiia A.E. valmistaa ja myy olutta. Se on sijoittautunut Aigaleosiin (Attika). Alankomainen yhtiö Amstel International omistaa siitä 92,17 prosenttia.

6. Athinaïki Zythopoiialla oli vuonna 1996 tuloja, jotka lähtökohtaisesti oli vapautettu kreikkalaisesta tuloverosta mutta joista kuitenkin kannettiin tuloveroa, koska Athinaïki Zythopoiia jakoi voittoa Amstel Internationalille.

7. Athinaïki Zythopoiia ilmoitti verottajalle seuraavat summat:

1) 2 391 600 073 Kreikan drakman (GRD) suuruiset verovapaat tulot, jotka olivat peräisin:

   a) sijoitusrahasto-osuuksien ostoista ja myynneistä saadusta 2 082 270 518 GRD:n suuruisesta voitosta (lain 1969/91 48 §:n 3 momentti), jota vastaava veron määrä oli 540 405 967 GRD, ja

   b) 5 prosentin suuruisesta verovähennyksestä, joka sille oli myönnetty sillä perusteella, että se oli maksanut vuoden 1996 tuloverot kertasuorituksena, ja joka vastasi 309 329 555 GRD:n summaa, jota vastaava veron määrä oli 80 279 452 GRD, sekä

2) 1 170 631 283 GRD:n suuruiset tulot, joihin sovelletaan erityisveroa ja jotka ovat peräisin luottolaitoksiin tehdyille talletuksille maksetuista koroista (lain 2238/1994 12 §:n 1 ja 2 momentti) ja jota vastaava veron määrä oli 173 606 134 GRD.

8. Athinaïki Zythopoiia väitti, että tästä yhteensä 794 291 553 GRD:n suuruisesta lisää kannetusta verosta, joka kannettiin sen vuoden 1997 sellaisista tuloista, jotka olivat joko verovapaita tai joihin sovellettiin erityisverotusta, maksettiin 738 384 406 GRD:n suuruinen osa ilman pätevää oikeusperustetta. Kantajan mukaan tämä summa koostuu edellä Amstelille jaetusta voitosta, joka vastaa 92,17:ää prosenttia ensin mainitusta summasta, sekä 5 prosentin suuruisen veronalennuksen nojalla määräytyvästä 80 279 452 GRD:n suuruisesta kokonaissummasta (mainittu edellä b alakohdassa).

9. Tämä summa on kantajan mukaan palautettava sille, sillä lain 2238/1994 106 §:n 2 ja 3 momentissa säädetään sentyyppisestä verosta, joka pelkästään sen takia, että se liittyy voitonjakoon, muodostaa direktiivin 5 artiklan 1 kohdan vastaisen "lähdeveron". Kreikkalaiset säädökset aiheuttavat sen, että jaetut voitot ovat kokonaisuudessaan veronalaisia myös silloin, kun osa näistä voitoista on peräisin sellaisista lähteistä, joista peräisin olevia voittoja pidettäisiin, jos niitä ei jaettaisi, verovapaina tuloina tai sellaisina tuloina, joihin sovelletaan erityisverotusta.

IV Ennakkoratkaisukysymys

10. Dioikitiko Protodikeio Athinon (hallintoasioita käsittelevä alioikeus) esittää näin ollen yhteisöjen tuomioistuimelle EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

Säädetäänkö 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta "lähdeverosta" sellaisessa kansallisen lainsäädännön säännöksessä, jonka mukaan silloin, kun tytäryhtiö, joka on osakeyhtiö tai muu vastaava yhteisö, jakaa voittoa emoyhtiölleen, tytäryhtiön verotettavia voittoja määritettäessä on otettava huomioon tytäryhtiön nettomääräinen kokonaisvoitto, johon sisältyvät tulot, joista kannetaan verovelan lakkaamisen aiheuttavaa erityisveroa, sekä verovapaat tulot, ja kun nämä kaksi viimeksi mainittua tulolajia eivät kansallisen lainsäädännön perusteella olisi veronalaisia, jos tytäryhtiö pitäisi nämä voitot itsellään eikä jakaisi niitä emoyhtiölle?

V Kannanotto

A *Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan tulkinta*

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

11. Kreikan hallitus katsoo, että direktiivissä korjataan verotuksen alueperiaatetta, jotta ensiksikin estettäisiin se, että osuuksien omistaminen ulkomaisista yhtiöistä olisi epäedullisempaa kuin osuuksien omistaminen kotimaisista yhtiöistä, ja jotta toiseksi luotaisiin kilpailun kannalta neutraali verotusjärjestelmä. Direktiivillä pyritään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen. Tämän vuoksi joko emoyhtiöitä verotetaan jaetuista voitoista tai emoyhtiö voi vähentää omista veroistaan tytäryhtiön maksamat verot.

12. Direktiivissä ei säädetä verovapautuksista. Direktiivin 4 artiklassa nimittäin edellytetään tytäryhtiön verottamista, ja direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään vain siitä, että voittoja jaettaessa veroa ei saa pidättää tulon lähteellä.

13. Kreikan hallitus korostaa, että kyseessä olevassa säännöksessä ei säädetä lähdeverosta vaan tytäryhtiön tulojen verottamisesta. Kyseinen hallitus viittaa tältä osin siihen, että jaetun voiton verottaminen tulon lähteellä on lainsäädännössä nimenomaisesti kielletty. On siis täysin mahdotonta tulkita tuloverolain kyseessä olevia säännöksiä siten, että niissä säädettäisiin jaetun voiton lähdeverottamisesta.

14. Athinaïki Zythopoiia ja komissio katsovat suurelta osin yhdenmukaisilla perusteilla kyseessä olevien verosäännösten merkitsevän kiellettyä lähdeveroa.

15. Athinaïki Zythopoiian ja komission mukaan direktiivillä on tarkoitus palauttaa verotuksen neutraalisuuden periaate rajatylittävän yhteistoiminnan verorasituksen keventämiseksi ja näin ollen sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden edistämiseksi.

16. Käsitettä "lähdevero" ei ole määritelty. Direktiivin 7 artiklan 1 kohdasta ilmenee ainoastaan, mitä sillä ei tarkoiteta. Kun direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa annetaan yhteisön kansalaiselle tietty oikeus, on tätä säännöstä tulkittava laajasti, mutta poikkeuksia on sen sijaan tulkittava suppeasti. Athinaïki Zythopoiian ja komission mukaan veron kansallisella määritelmällä ei ole merkitystä. Niiden mukaan on vain tutkittava, täyttääkö vero lähdeveron edellytykset.

17. Esillä olevat verosäännökset johtavat erityisverotukseen voittoja jaettaessa. Erityisverotus toimitetaan juuri tämän voitonjaon takia. Vaikka verotus liittyy voittoja jakavan yrityksen tuloveroon, kyseessä on kuitenkin lähdevero.

18. Direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa säädettyä poikkeusta ei nyt esillä olevassa tapauksessa voida soveltaa, koska kyseessä ei ole ennakonpidätys vaan lopullinen verotus.

19. Jäsenvaltioiden verotusvalta ei estä direktiivin 5 artiklan 1 kohdan soveltа-

mista, sillä kyseistä valtaa on käytettävä sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa.

20. Komission asiamies esitti suullisessa käsittelyssä lisäperusteena sille, että esillä olevan veron katsottaisiin merkitsevän voitonjaosta kannettavaa veroa, että voittoja jakavan yrityksen tappiontasausta ei ole otettu huomioon tässä verotuksessa.

Tapauksen arviointi

21. Direktiivin soveltamisen edellytykset täyttyvät. Athinaïki Zythopoiia ja Amstel ovat 2 artiklassa tarkoitettuja yhtiöitä. Athinaïki Zythopoiia on Amstelin tytäryhtiö, josta Amstel omistaa yli 25 prosenttia (3 artiklan 1 kohdan a ja b alakohta). Athinaïki Zythopoiia jakaa voittoja Amstelille (1 artiklan 1 kohdan toinen luetelmakohta).

22. Direktiivin 5 artiklan 2 kohdassa Kreikan osalta annettu poikkeussäännös on tällä välin menettänyt merkityksensä.

23. Niinpä on selvitettävä, merkitseekö asiassa esillä oleva säännös direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua lähdeveroa. Käsitettä "lähdevero" ei määritellä direktiivissä. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin asiassa C-375/98, Epson Europe, tulkinnut direktiiviä tältä osin seuraavasti:

"Direktiivillä, kuten sen kolmannesta perustelukappaleesta nimenomaisesti ilmenee, pyritään yhteisen verojärjestelmän käyttöönottamisella poistamaan se, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatetaan epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, ja helpottamaan näin eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välistä yhteistyötä. Esimerkiksi kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tytäryhtiön sijaintivaltion on vapautettava tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto lähdeverosta.

— —

Jotta voitaisiin arvioida, kuuluuko voitonjaon verottaminen — — direktiivin 5 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, on tutkittava muun muassa kyseisen säännöksen sanamuotoa. Siihen sisältyvä käsite lähdevero ei rajoitu koskemaan vain tietyntyyppisiä täsmällisesti määriteltyjä kansallisia veroja. Erityisesti direktiivin 2 artiklan c alakohdassa luetellaan direktiivin soveltamisalaan kuuluviksi katsotta-

vien jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden yksilöimiseksi kansalliset verot, joita näiden yhtiöiden on normaalisti maksettava — — . Siitä ei kuitenkaan voida päätellä, että muut vaikutuksiltaan samanlaiset verot olisivat sallittuja, etenkään kun 2 artiklan lopussa viitataan nimenomaisesti muuhun veroon, 'jolla jokin näistä veroista voidaan korvata'." [3]

24. Direktiivin 5 artiklan 1 kohtaa sovellettaessa ei näin ollen ole merkitystä sillä, kuinka kansallista verosäännöstä nimitetään tai mihin verojärjestelmään se kuuluu, vaan merkitystä on ainoastaan sen vaikutuksella.

25. Vielä selvemmäksi lähdeveron käsite tulee, kun otetaan huomioon, että verotusvallan jakautumista koskevassa kansainvälisessä oikeudessa tämä käsite on maailmanlaajuisen verotusvallan periaatteen tyypillinen vastine. Tällä käsitteellä kuvataan näin ollen paikallisten verojen kantamista paikallisista tuloista muualla asuvilta. Kun yrityksen voittoja jaetaan muualla asuville (mutta myös kotimaassa asuville), vero pidätetään tulon lähteellä, jolloin voittoa jakava yritys pidättää jaettavasta voitosta veron ja tilittää sen välittömästi eteenpäin. Kun sitä, jolle voitto jaetaan, verotetaan kaikista tuloistaan kotimaassa, lähdevero otetaan tavallisesti huomioon kokonaisverorasitusta vahvistettaessa.

26. Jos osingonsaaja sen sijaan ei ole sijoittautunut siihen valtioon, josta osingot maksetaan, ja jos osingonsaajaa verotetaan maailmanlaajuisista tuloistaan ainoastaan siinä valtiossa, jossa hänen kotipaikkansa on, ei tällaisesta lähdeveron huomioonottamisesta ole yleensä säädetty. Tällöin osingonsaajan on käytännössä maksettava samoista tuloista kahdesti veroa. Lähdeverotuksen ja maailmanlaajuisen verotuksen kumulaation estämiseksi tai ainakin sen rajoittamiseksi valtiot tekevät usein kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevia sopimuksia. Direktiivillä pyritään juuri tähän samaan tavoitteeseen. Yhteisöjen tuomioistuimen edellyttämässä laajassa tulkinnassa lähdeveron käsite kattaa kaikki verosäännökset, jotka merkitsevät kotimaisen tytäryhtiön ulkomaiselle emoyhtiölle jakamien voittojen verottamista. Veron konkreettisella nimellä tai muodolla ei ole merkitystä.

27. Lähdeverotuksesta on sen sijaan pidettävä erillään kotimaisten tytäryhtiöiden toiminnan verotus. Direktiivi ei lähtökohtaisesti koske tätä toimintaa. Jäsenvaltio ei voi myöskään tältä osin antaa säännöksiä, jotka käytännössä merkitsisivät lähdeveron kantamista. Direktiivin soveltamisalalla ovat näin ollen kiellettyjä

3 — Asia C-375/98, Epson Europe, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4243, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

kaikki sellaiset verosäännökset, jotka liittävät voittojen jakamiseen tiettyjä veroseuraamuksia, joita ei ilman voittojen jakamista esiintyisi. Voittojen jakaminen samaistetaan näin ollen käytännössä voittojen rahastointiin. [4]

28. Edellä mainitussa asiassa Epson Europe antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että

— verotettava tapahtuma on osinkojen tai arvopaperien perusteella maksettavien muiden tuottojen jakaminen

— veron määräytymisperuste on näiden arvopapereiden perusteella saatu tulo ja

— verovelvollisena on arvopapereiden haltija. [5]

29. Nyt esillä olevassa tapauksessa verorasitus kohoaa ainoastaan siitä syystä, että kantaja jakaa voittonsa. Niinpä kyseessä on tähän verrattavissa oleva verotettava tapahtuma.

30. Kohoavan verorasituksen määräytymisperuste on jaettu voitto, koska ne määrät, jotka on otettava huomioon verojen määrän pienentämiseksi, pienenevät voittojen jaetun osan verran.

31. Nyt esillä olevassa tapauksessa verovelvollinen ei kuitenkaan ole se, joka omistaa osuuksia voittoja jakavasta yhtiöstä. Verorasituksen kohoaminen kohdistuu varsinaisesti voittoja jakavaan yhtiöön, jonka tuloveron määrä lisääntyy. Toisin kuin asiassa Epson Europe, nyt esillä olevassa asiassa kannetta ei ole nostanut toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö vaan tytäryhtiö, joka on sijoittautunut veron kantavaan jäsenvaltioon.

32. Sille, että verorasitus kohdistuu tytäryhtiöön, ei kuitenkaan voida antaa ratkaisevaa merkitystä. Tytäryhtiön verottamisen liiketaloudellinen vaikutus vastaa emoyhtiön verottamista, sillä vero — kuten lähdeverolle on luonteenomaista — pidätetään voittoja jakavalta yhtiöltä ja tilitetään välittömästi eteenpäin.

33. Tätä arviointia tukevat myös komission perustelut, joiden mukaan kyseessä olevassa säännöksessä ei oteta huomioon

4 — Förster, J. ja Schollmeier, A., "Harmonisierung der Unternehmenbesteuerung", *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe Herne, 1995, 30 §, 131 kohta.

5 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Epson Europe, tuomion 23 kohta.

edellisten vuosien tappiontasausta, vaikka näin tehdään yleensä yhtiöverotuksessa.

34. Tämän vuoksi säännökset, joiden johdosta veron määrä kohoaa, on rinnastettava lähdeveroon, ja ne ovat ristiriidassa direktiivin 5 artiklan kanssa.

B *Kreikan ja Alankomaiden välinen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus*

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

35. Kreikan hallitus vetoaa Kreikan ja Alankomaiden väliseen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan sopimukseen, jonka mukaan osinkoja, joita kreikkalaiset yhtiöt saavat ulkomaisista yhtiöistä omistamiensa osuuksien perusteella, verotetaan Kreikassa. Tämä on direktiivin 7 artiklan 2 kohdan nojalla mahdollista.

36. Athinaïki Zythopoiian edustaja puolsi suullisessa käsittelyssä direktiivin 7 artiklan 2 kohdan suppeaa tulkintaa sillä perusteella, että kyseessä on poikkeus direktiivin perusperiaatteista.

37. Athinaïki Zythopoiian edustaja on viitannut vireillä olevassa asiassa Océ van der Grinten [6] esitettyyn ennakkoratkaisupyyntöön ja epäilyyn siitä, että direktiivin 7 artiklan 2 kohta ei olisi pätevä, koska parlamenttia ei ollut kuultu tästä säännöksestä eikä kyseistä säännöstä ollut mitenkään perusteltu.

38. Komission asiamies on suullisessa käsittelyssä vedonnut siihen, että yhteisön oikeudella on etusija jäsenvaltioiden välisiin sopimuksiin nähden. Tämän vuoksi kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevalla sopimuksella ei voida rajoittaa lähdeverokiellon vaikutuksia.

Asian arviointi

39. Direktiivin 7 artiklan 2 kohdan mukaan direktiivi ei vaikuta osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai vähentämiseksi tarkoitettujen kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamiseen.

6 — Asia C-58/01.

40. Tämä säännös koskee sekä kansallisia säännöksiä että kansainvälisten sopimusten määräyksiä. Kaikki kansalliset säännökset eivät selvästikään voi kuulua tämän poikkeuksen soveltamisalaan, sillä muutoin lähdeverokiellolla ei olisi mitään käytännön vaikutuksia. Arviointiperusteena on pikemminkin käytettävä kansallisten säännösten konkreettisia oikeusvaikutuksia. Direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle jäävät näin ollen ainoastaan ne säännökset, jotka välittömästi koskevat kaksinkertaisen verotuksen välttämistä.

41. Tästä on pääteltävä, että direktiivi ei myöskään vaikuta yhteisön jäsenvaltioiden välisten kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten kaikkien määräysten soveltamiseen vaan ainoastaan niiden määräysten soveltamiseen, joilla konkreettisesti pyritään välttämään kaksinkertaista verotusta. Sen sijaan määräykset, joilla vain tasapainotetaan asianomaisten jäsenvaltioiden etuja kyseisten verotulojen jakamisen osalta ilman, että näillä määräyksillä välittömästi estettäisiin kaksinkertaista verotusta, eivät kuulu direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

42. Kreikan mainitseman, kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen nojalla Kreikka voi kantaa osingoista, jotka kreikkalaiset yhtiöt maksavat Alankomaissa asuville henkilöille, veroa enintään 35 prosenttia bruttosummasta. On mahdollista, että tämä sopimusmääräys oli edellytyksenä sille, että Kreikka yli-

päätään teki Alankomaiden kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen. Tämä sopimusmääräys ei kuitenkaan välittömästi johda kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen. Niinpä direktiivin 7 artiklan 2 kohta ei sovellu siihen.

43. Koska direktiivin 7 artiklan 2 kohdalla ei näin ollen ole mitään merkitystä ennakkoratkaisupyyntöön annettavan vastauksen kannalta, ei ole tarpeen ennakoida asiassa Océ van der Grinten annettavaa ratkaisua ottamalla kantaa direktiivin 7 artiklan 2 kohdan pätevyyteen.

C *Perusvapauksien soveltaminen*

44. Koska jo direktiivin 5 artiklan 1 kohdan välitön soveltaminen tarjoaa vastauksen ennakkoratkaisukysymykseen ja koska ennakkoratkaisukysymyksessä ei myöskään ole kyse perusvapauksien vaikutuksista, nyt esillä olevassa tapauksessa ei ole tarpeen ottaa kantaa perusvapauksien soveltamiseen.

VI Tuomion ajallisten vaikutusten rajoittaminen

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

45. Kreikan hallituksen asiamies on suullisessa käsittelyssä pyytänyt, että siinä tapauksessa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen veron katsottaisiin olevan ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, todettaisiin, että tuomiolla ei ole taannehtivia vaikutuksia. Kreikan hallituksen asiamies on perustellut tätä niillä korkeilla kustannuksilla, joita kannettujen verojen palauttamisesta on odotettavissa.

46. Athinaïki Zythopoiia vastustaa tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamista. Sille, että Kreikan valtio voisi pitää lainvastaisesti kannetut verot, ei ole mitään perustetta. Missään tapauksessa takautuvien vaikutusten rajoittaminen ei voi koskea tuomioistuimissa tai hallintoviranomaisissa vireillä olevia menettelyjä tai tapauksia, joissa tällaisia oikeussuojakeinoja voidaan vielä käyttää.

Asian arviointi

47. Tulkinnalla, jonka yhteisöjen tuomioistuin perustamissopimuksen 177 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa yhteisön oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tuomioistuimet siis voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua oikeussääntöä myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevaa tuomiota, jos edellytykset kyseisen oikeussäännön soveltamista koskevan asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muuten täyttyvät. [7]

48. Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin rajoittaa ennakkoratkaisupyynnön johdosta annettavien tuomioiden taannehtivia vaikutuksia, jos ennen tuomion antamista vallinnut oikeustilanne oli vähintäänkin epäselvä ja jos tuomiosta olisi odotettavissa raskaita — ennen kaikkea taloudellisia — seurauksia menneisyydessä vilpittömässä mielessä perustetuille oikeussuhteille. [8] Taloudellisten seurausten osalta kyse on usein asianomaisten jäsenvaltioiden budje-

7 — Yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, tuomio 13.2.1996 (Kok. 1996, s. I-505, 47 kohta); ks. myös asia C-437/97, EKW v. Wein & Co, tuomio 9.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1157, 57 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö).

8 — Asia 43/75, Defrenne, tuomio 8.4.1976 (Kok. 1976, s. 455, 71 ja 73 kohta ja sitä seuraavat kohdat; Kok. Ep. III, s. 63); asia 24/86, Blaizot, tuomio 2.2.1988 (Kok. 1988, s. 379, 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat; Kok. Ep. IX, s. 339); asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4921, 143 kohta ja sitä seuraavat kohdat); asia C-262/96, Sürül, tuomio 4.5.1999 (Kok. 1999, s. I-2685, 109 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia EKW v. Wein & Co, tuomion 58 kohta.

tista, ja tämän toisen edellytyksen osalta erityistä merkitystä näyttää olevan myös asianomaisten oikeussuhteiden lukumäärällä ja niillä epäedullisilla seurauksilla, joita tuomiolla mahdollisesti on yksityisille oikeussubjekteille.[9] Muuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että ennakkoratkaisupyynnön johdosta annettavan tuomion vaikutusten tällaisen rajoittamisen on ehdottomasti oltava poikkeuksellista.[10]

49. Nyt esillä olevassa tapauksessa ei ole vaaraa siitä, että yksityisille oikeussubjekteille aiheutuisi haittaa. Ei kuitenkaan ole mahdotonta, että ennakkoratkaisukysymykseen annettavaksi ehdotetun vastauksen taannehtivasta soveltamisesta koituisi Kreikan valtiolle huomattavia kustannuksia.

50. Oikeustilanteen selvyyden osalta on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön taustalla olevat kreikkalaiset säännökset annettiin vuonna 1994 eli sen jälkeen, kun direktiivissä sen täytäntöönpanolle säädetty määräaika oli päättynyt 1.1.1992.

51. Kreikan oli näin ollen jo kyseessä olevia säännöksiä antaessaan noudatettava direktiivin 5 artiklan 1 kohtaa. Kyseisessä kohdassa käytetty lähdeveron käsite ei kuitenkaan ole sellaisenaan helposti ymmärrettävissä. Vero-oikeudelliselta kannalta tarkasteltuna oli kuitenkin jo vuonna 1994 selvää, että voitonjaon verottaminen merkitsisi lähdeverokiellon rikkomisen vaaraa.

52. Ei myöskään ollut olemassa mitään perusteita luottaa siihen, että kysymyksessä olevassa säännöksessä ei ollut nimenomaisesti tarkoitus säätää lähdeverosta vaan että se oli voittoa jakavan yhtiön verotusta koskeva säännös. Yksi yhteisön oikeuden yleisistä soveltamisperiaatteista on, että säännöksen arvioimisen kannalta merkitystä ei ole säännöksen nimityksellä vaan ainoastaan sen käytännön vaikutuksilla.

53. Kreikka voisi näin ollen vedota direktiivin 5 artiklan 1 kohdan soveltamisalan mahdolliseen epäselvyyteen ainoastaan silloin, jos se olisi esimerkiksi kysymällä asiasta komissiolta etukäteen varmistautunut siitä, että kyseessä oleva kansallinen säännös oli sopusoinnussa tämän säännöksen kanssa.[11] Kreikan hallitus ei kui-

9 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Defrenne, tuomion 71—73 kohta ja sitä seuraavat kohdat, ja asia Bosman, tuomion 143 kohta.

10 — Edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Bautiaa v. Société française maritime, tuomion 48 kohta.

11 — Ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Defrenne (tuomion 71—73 kohta), edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Blaizot (tuomion 58 kohta) samoin kuin edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Wein & Co (tuomion 58 kohta), joissa yhteisöjen tuomioistuin päätyi rajoittamaan tuomionsa taannehtivia vaikutuksia tapauksesta riippuen joko komission, neuvoston tai jäsenvaltioiden tiettyjen oikeustilanteiden suhteen omaksuman sellaisen kannan perusteella, joka oli omiaan johtamaan väärinkäsityksiin.

tenkaan ole esittänyt mitään perusteita sille, ettei se ollut tarkistanut, oliko kyseinen säännös yhteensopiva direktiivin kanssa.

54. Kun otetaan huomioon, että yhteisöjen tuomioistuimen tuomioiden taannehtivien vaikutusten rajoittaminen on ehdottomasti oltava poikkeuksellista, tällaisesta rajoittamisesta ei näin ollen ole mitään syytä määrätä.

VII Ratkaisuehdotus

55. Ehdotan näin ollen, että ennakkoratkaisukysymykseen annettaisiin seuraava vastaus:

Kyseessä on 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero, kun kansallisessa oikeudessa säädetään, että silloin, kun tytäryhtiö — joka on osakeyhtiö tai vastaava yhtiö — jakaa voittoja emoyhtiölleen, tytäryhtiön veronalaisten voittojen määrää vahvistettaessa otetaan huomioon tytäryhtiön nettovoitto kokonaisuudessaan, jolloin mukaan luetaan ne tulot, joihin sovelletaan verovelan lakkaamisen aiheuttavaa erityisverotusta, sekä verovapaat tulot, vaikka näitä kumpaakaan tulolajia ei kansallisen oikeuden mukaan veroteta, jos ne jäävät tytäryhtiöön ja jos niitä ei jaeta emoyhtiölle.