UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

24 päivänä kesäkuuta 2010 *

Yhdistetyissä asioissa C-338/08 ja C-339/08,

joissa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Commissione tributaria regionale di Torino (Italia) on esittänyt 17.9. ja 17.12.2007 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 22.7.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

P. Ferrero e C. SpA

vastaan

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba (C-338/08),

ja

General Beverage Europe BV

vastaan

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1 (C-339/08),

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader, K. Schiemann, P. Kūris ja L. Bay Larsen,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.12.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– P. Ferrero e C. SpA, edustajinaan avvocato M. Cerrato ja avvocato G. Maisto,

– General Beverage Europe BV, edustajanaan avvocato G. Maisto,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Aresu ja R. Lyal,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6), sellaisena kuin se oli voimassa pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikana (jäljempänä direktiivi), 5 artiklan 1 kohdan ja 7 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty kahdessa oikeusriidassa, joista toisessa kantajana on P. Ferrero e C. SpA (jäljempänä Ferrero) ja toisessa General Beverage Europe BV (jäljempänä GBE) ja joissa vastaajana on Italian verohallinto ja jotka koskevat verohallinnon tekemiä veronpidätyksiä osingonjakona pidettyjen varainsiirtojen yhteydessä. Ensimmäinen riita-asia koskee veronpidätyksiä, jotka on tehty Ferreron alankomaalaiselle emoyhtiölleen Ferrero International BV:lle (jäljempänä Ferrero International) suorittaman osingonjaon ja ”tasauksena kannetun lisäveron” (maggiorazione dell’imposta a titolo di conguaglio) palautuksen yhteydessä. Toinen riita-asia liittyy veronpidätyksiin, jotka on tehty italialaisen tytäryhtiön Martini e Rossi SpA:n (jäljempänä Martini) GBE:lle suorittaman osingonjaon ja ”tasauksensa kannetun lisäveron” palautuksen yhteydessä.

Asioita koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden nykyiset eri jäsenvaltioissa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisiä suhteita sääntelevät verosäännökset eroavat toisistaan huomattavasti ja ovat yleisesti ottaen vähemmän edullisia kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisiin suhteisiin sovellettavat säännökset; eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatetaan tällä tavoin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö; tämä epäedullisuus olisi poistettava ottamalla käyttöön yhteinen järjestelmä ja helpottamalla näin yhtiöiden ryhmittymistä yhteisössä.”

4 Direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa rajataan sen soveltamisala seuraavasti:

”Kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä

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

– kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien tytäryhtiöiden muissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöilleen jakamiin voittoihin.”

5 Direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa määritellään emoyhtiön ja tytäryhtiön käsitteet seuraavasti:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa:

a) emoyhtiön asema on tunnustettava ainakin niille jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille, jotka täyttävät 2 artiklassa säädetyt edellytykset ja joilla on vähintään 25 prosentin osuus samat edellytykset täyttävän toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön pääomasta;

b) ’tytäryhtiöllä’ tarkoitetaan yhtiötä, jonka pääomasta toinen yhtiö omistaa a kohdan mukaisen osuuden.”

6 Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan lähdeveron pidätysten kiellon periaate seuraavasti:

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

7 Direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa täsmennetään kuitenkin seuraavaa:

”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.”

Kansallinen lainsäädäntö

8 Pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikana voimassa olleessa Italian laissa säädettiin, että italialainen yhtiö, joka saa osinkoja, saa jaettujen osinkojen 9/16:aa vastaavan verohyvityksen. Koska Italian yhteisöveron verokanta oli 36 prosenttia, osingot saava yritys sai näin ollen veronhyvityksen, joka vastasi osinkoja jakaneen yhtiön maksaman veron määrää.

9 Italian lainsäätäjä oli myös säätänyt tietyissä olosuhteissa osinkoa jakavien yritysten tuloveroon sovellettavasta ”tasauksena kannettavasta lisäverosta” (jäljempänä lisävero). Tuloverolain konsolidoidun version (testo unico delle imposte sui redditi), joka on hyväksytty 22.12.1986 annetulla tasavallan presidentin asetuksella nro 917 (GURI nro 302, 31.12.1986), 105 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se oli pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikana voimassa olleessa versiossaan, säädettiin, että tätä lisäveroa sovelletaan, kun jaettujen osinkojen määrä on suurempi kuin 64 prosenttia tytäryhtiön ilmoitetuista tuloista, ja lisäveron määrä on 9/16 tästä erotuksesta.

Italian tasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä tehty kahdenvälinen sopimus

10 Kaksinkertaisen verotuksen sekä veronkierron estämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen alalla Italian tasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä lisäpöytäkirjoineen Haagissa 8.5.1990 tehdyn sopimuksen (jäljempänä kahdenvälinen sopimus) 10 artiklan 1 kappaleessa määrätään periaatteesta, jonka mukaan osinkoja verotetaan osingot saavan yhtiön asuinvaltiossa.

11 Poikkeuksena tästä periaatteesta kahdenvälisen sopimuksen 10 artiklan 2 kappaleen a kohdan i alakohdassa sallitaan osinkojen verottaminen niitä jakavan yhtiön asuinvaltiossa seuraavin edellytyksin:

”Näitä osinkoja voidaan kuitenkin verottaa myös osinkoja jakavan yhtiön asuinvaltiossa kyseisen valtion lainsäädännön mukaisesti, mutta jos osingonsaaja on niiden tosiasiallinen edunsaaja, näin määrätty vero ei saa ylittää

a) i) viittä prosenttia osinkojen bruttomäärästä, jos niiden tosiasiallinen edunsaaja on yhtiö, joka on omistanut yli 50 prosenttia osingot jakavan yhtiön äänioikeuden tuottavista osakkeista osingonjakoa koskevan päätöksen tekopäivää edeltäneiden 12 kuukauden ajan.”

12 Kahdenvälisen sopimuksen 10 artiklan 3 kappaleessa määrätään alankomaalaisen yhtiön mahdollisuudesta saada palautusta tämän tuomion 9 kohdassa mainitusta lisäverosta seuraavasti:

”Alankomaissa asuvalla henkilöllä, joka saa Italiassa asuvan yhtiön jakamia osinkoja, on oikeus palautukseen, jonka määrä vastaa näihin osinkoihin liittyvää [lisäveroa], jos mainitun yhtiön on pitänyt maksaa tämä [lisävero], sanotun kuitenkaan rajoittamatta edellä 2 kappaleessa määrätyn veron pidättämistä. Tätä palautusta on haettava Italian lainsäädännössä säädetyssä määräajassa saman yhtiön kautta, joka tässä tapauksessa toimii mainitun Alankomaissa asuvan henkilön nimissä ja lukuun.

Tätä määräystä sovelletaan osinkoihin, joiden jakamisesta on päätetty tämän sopimuksen voimaantulosta lähtien.

Osinkoja jakava yhtiö voi maksaa edellä mainitun määrän Alankomaissa asuvalle henkilölle samaan aikaan tälle jaettavien osinkojen kanssa ja vähentää mainittua maksua seuraavassa ensimmäisessä tuloveroilmoituksessaan kyseisen määrän maksettavakseen tulevasta veron määrästä. – –”

13 Kahdenvälisen sopimuksen 10 artiklan 5 kappaleen a ja b kohdassa määrätään seuraavaa:

”a) Tässä artiklassa käytetty ilmaisu ’osingot’ tarkoittaa tuloja, jotka saadaan osakkeista – –

b) Italiassa asuvan yhtiön maksamina osinkoina pidetään myös edellä 3 kappaleessa tarkoitettuina [lisäveroina] palautettuja bruttosummia, jotka liittyvät tämän yhtiön maksamiin osinkoihin.”

14 Kahdenvälisen sopimuksen 24 artiklan 3 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Alankomaat myöntää lisäksi näin lasketun alankomaalaisen veron vähennyksen Italiassa tämän sopimuksen 10 artiklan 2 kappaleen – – nojalla verotettavissa olevasta tulosta, siltä osin kuin nämä tulot sisältyvät 1 kappaleessa tarkoitettuun perusteeseen. Tämän vähennyksen määrä on yhtä suuri kuin Italiassa näistä tuloista maksettu vero, mutta se ei ylitä sitä vähennyksen määrää, joka myönnettäisiin, jos näin veron perusteeseen sisältyvät tulot olisivat ainoat tulot, jotka vapautetaan alankomaalaisesta verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan Alankomaiden lainsäädännön nojalla.”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Ferrero ja Martini, jonka pääoman niiden emoyhtiöt eli Ferrero International ja GBE omistavat kokonaan, ovat vuonna 1997 (Ferrero) ja vuonna 1998 (Martini) jakaneet näille emoyhtiöille osinkoja ja ”palauttaneet” kahdenvälisen sopimuksen 10 artiklan 3 kappaleen mukaisesti lisäveron.

16 Italian verohallinto sovelsi näihin neljään varainsiirtoon kahdenvälisen sopimuksen 10 artiklan 2 kappaleen a kohdan i alakohdan mukaista viiden prosentin pidätystä. Ferrero International ja GBE vaativat sitten kumpikin näin suoritettujen pidätysten palautusta. Mainitun verohallinnon kielteisten päätösten seurauksena pääasioiden kantajat nostivat kanteen Commissione tributaria regionale di Cuneossa ja Commissione tributaria regionale di Torinossa. Lopulta asiat saatettiin Corte suprema di cassazionen käsiteltäväksi, ja tämä katsoi, että tällainen pidätys osingoista oli yhteensoveltuva direktiivin kanssa mutta että tällaista pidätystä ei voida soveltaa lisäveron palautukseen. Tämä tuomioistuin palautti tämän jälkeen nämä asiat Commissione tributaria regionale di Torinon käsiteltäviksi.

17 Tässä yhteydessä Commissione tributaria regionale di Torino päätti asiassa C-338/08 lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [lisäveroon] sovellettava pidätys direktiivin – – 5 artiklan 1 kohdassa kielletty voitoista suoritettava lähdevero (kun tytäryhtiö on nyt käsiteltävänä olevassa asiassa valinnut verosopimukseen perustuvan verotusjärjestelyn)?

2) Toissijaisesti kysytään, mikäli vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä, voidaanko mainitun direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa olevaa poikkeussäännöstä soveltaa?”

18 Commissione tributaria regionale di Torino päätti myös asiassa C-339/08 lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [lisäveroon] sovellettava pidätys direktiivin – – 5 artiklassa kielletty voitoista suoritettava lähdevero?

2) Sovelletaanko direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa olevaa poikkeussäännöstä? Erityisesti kysytään, onko – – direktiivin – – 7 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi olla noudattamatta direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovapautta siinä tapauksessa, että emoyhtiön asuinvaltio myöntää emoyhtiölle veronhyvityksen kahdenvälisen verosopimuksen nojalla?”

19 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 16.9.2008 antamalla määräyksellä asiat C-338/08 ja C-339/08 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

20 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisukysymysten muotoilusta johtuu nimenomaisesti, että ne koskevat yksinomaan sitä, onko se, että Italian verohallinto soveltaa kahdenvälisen sopimuksen mukaisesti viiden prosentin pidätystä italialaisten yhtiöiden alankomaalaisille emoyhtiöilleen suorittamaan lisäveron palautukseen, yhteensoveltuva unionin oikeuden kanssa.

21 Kysymykset eivät siis koske sitä, onko italialaisten yhtiöiden alankomaalaisille emoyhtiöilleen maksamiin osinkoihin sovellettava veronpidätys yhteensoveltuva unionin oikeuden kanssa, eivätkä varsinkaan sitä, onko pääasioissa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetty, näihin osinkoihin sovellettu verotusjärjestelmä tämän oikeuden kanssa yhteensoveltuva.

Ensimmäinen kysymys

22 Ensimmäisillä kysymyksillään ennakkoratkaisupyynnöt esittänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta lähtökohtaisesti täsmentämään, onko viiden prosentin pidätys, jota Italian verohallinto on soveltanut kahdenvälisen sopimuksen 10 artiklan 2 kappaleen a kohdan i alakohdan nojalla italialaisten yhtiöiden niiden alankomaalaisille emoyhtiöille tämän sopimuksen 10 artiklan 3 kappaleen nojalla suorittamaan lisäveron palautukseen, direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa kielletty lähdeveron pidätys.

23 Aluksi on palautettava mieliin, että erityisesti direktiivin kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee, että direktiivillä pyritään yhteinen verojärjestelmä käyttöön ottamalla poistamaan se, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatettaisiin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, ja helpottamaan näin yhtiöiden ryhmittymistä yhteisön tasolla. Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään näin ollen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, että tytäryhtiön sijaintivaltion on vapautettava tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto lähdeverosta, kun tämä omistaa vähintään 25 prosentin osuuden tytäryhtiön pääomasta (ks. vastaavasti asia C-58/01, Océ van der Grinten, tuomio 25.9.2003, Kok., s. I-9809, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Pääasioissa ei ole kiistetty sitä, että kyseessä olevat alankomaalaiset yhtiöt eli Ferrero International ja GBE ovat Ferreron ja Martinin direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja emoyhtiöitä.

25 Direktiivin 5 artiklan 1 kohtaan sisältyvä lähdeveron käsite ei myöskään rajoitu koskemaan vain tietyntyyppisiä täsmällisesti määriteltyjä kansallisia veroja (ks. em. asia Océ van der Grinten, tuomion 46 kohta). Lisäksi veron, tullin tai maksun luokittelu yhteisön oikeuden näkökulmasta kuuluu unionin tuomioistuimen tehtäviin, ja tämä määrittelee veron sen objektiivisten ominaisuuksien perusteella riippumatta sen luokittelusta kansallisessa oikeudessa (ks. em. asia Océ van der Grinten, tuomion 46 kohta).

26 Tältä osin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että mikä tahansa vero, joka kannetaan siitä jäsenvaltiosta saadusta tulosta, josta 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 (ks. mm. em. asia Océ van der Grinten, tuomion 47 kohta ja asia C-284/06, Burda, tuomio 26.6.2008, Kok., s. I-4571, 52 kohta).

27 Sen tarkistamiseksi, täyttyykö kyseessä olevaa veron perustetta koskeva oikeuskäytännössä asetettu edellytys, on tarkasteltava kysymystä siitä, voidaanko pääasioiden kohteena olevaa veron perustetta eli lisäveron palautusta, johon on sovellettu viiden prosentin verokantaa, pitää voitonjakona. Tältä osin se, että kahdenvälisen sopimuksen 10 artiklan 5 kappaleessa luokitellaan nimenomaisesti lisäveron palautus ”osingoiksi”, ei voi olla ratkaiseva seikka sille, miten se on luokiteltava unionin oikeudessa.

28 Sitä vastoin tämä kysymys johdattaa tutkimaan esikysymyksenä itse lisäveron luokittelua.

29 Tältä osin on todettava, että asiakirja-aineistosta ja erityisesti Italian tasavallan unionin tuomioistuimen sille esittämiin kysymyksiin antamista vastauksista näyttää ilmenevän, että Italian lainsäätäjä on ottanut käyttöön lisäveron sen välttämiseksi, että osingot saava yhtiö saisi osingonjaon yhteydessä veronhyvitystä verosta, jota osingot jakava yhtiö ei jostain syystä ole maksanut.

30 Tämä mekanismi toimii mainitun aineiston mukaan näin ollen niin, että verotetaan osinkoja jakavan yhtiön voittoja, joita tämän yhtiön verotuksessa ei vielä aikaisemmin ole verotettu tai on verotettu vain rajoitetusti.

31 Edellyttäen, ettei kansallisen tuomioistuimen suorittamasta näiden seikkojen tarkastelusta muuta johdu, lisävero muodostaa näin ollen täydentävän veron, joka osingot jakavan yhtiön on maksettava ja joka on tarkoitettu sen välttämiseksi, että jaettaessa osinkoja italialaiselle yhtiölle tämä voisi saada veronhyvityksen veroista, joita osingot jakava yhtiö ei ole maksanut.

32 On todettava, että lisävero kannetaan siitä riippumatta, jaetaanko voitot italialaisille yhtiöille vai alankomaalaisen yhtiön kaltaisille ulkomaisille yhtiöille, jotka eivät saa Italian lainsäädännössä säädettyä veronhyvitystä.

33 Tältä osin voidaan todeta, että oikeuskäytännön mukaan järjestelmä, jonka nojalla jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamien voittojen verotukseen sovelletaan samaa verotuksellista oikaisumenetelmää, jonka tarkoituksena on välttää se, että veronhyvitys myönnetään maksamattomasta verosta, riippumatta siitä, asuuko emoyhtiö samassa tai toisessa jäsenvaltiossa, ei ole ristiriidassa sijoittautumisvapauden kanssa, vaikka ulkomailla asuva emoyhtiö ei saa – toisin kuin kyseisessä jäsenvaltiossa asuva emoyhtiö – veronhyvitystä tytäryhtiön asuinpaikan jäsenvaltiolta (ks. vastaavasti em. asia Burda, tuomion 96 kohta).

34 Lisäveroa ei myöskään voida pitää itsessään direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa kiellettynä lähdeverona, koska verovelvollinen ei ole arvopapereiden haltija vaan osinkoja jakava yhtiö (ks. vastaavasti em. asia Burda, tuomion 55 ja 56 kohta).

35 Jollei ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin suorittamassaan tarkastelussa muuta havaitse, on näin ollen lähdettävä siitä, että lisävero on yhtiön voitoista kannettavan veron täydennys, joka osinkoja jakavan yhtiön on maksettava, eikä se ole ristiriidassa direktiivin kanssa.

36 Tästä johtuu, että tämän lisäveron ”määrän palautusta”, joihin alankomaalaisilla yhtiöillä on kahdenvälisen sopimuksen 10 artiklan 3 kappaleen nojalla oikeus, on pidettävä verotulojen osan siirtona, joka johtuu siitä, että Italian valtio on luopunut veron lopullisesta kantamisesta kummankin sopimusvaltion hyväksymän päämäärän vuoksi eli italialaisen tytäryhtiön alankomaalaiselle yhtiölle jakamien osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen rajoittamiseksi.

37 Kahdenvälisen sopimuksen 10 artiklan 3 kappale, jossa määrätään, että kun osinkoja jakava yhtiö suorittaa kyseisen varainsiirron suoraan, se voi tämän jälkeen vähentää mainitun määrän Italian verohallinnolle maksettavan veron määrästä, tukee myös tätä luokittelua. Se, että osinkoja jakava yhtiö vähentää emoyhtiölleen siirtämänsä summan Italian verottajalle maksamastaan verosta, voidaan itse lisäveroa koskeva järjestelmä huomioon ottaen selittää vain lisäveron verotuksellisella luonteella ja sillä palautusoikeudella, joka liittyy lisäveroon kahdenvälisen sopimuksen nojalla.

38 On kuitenkin ennakkoratkaisupyynnöt esittäneen tuomioistuimen tehtävä arvioida näitä eri seikkoja ja tarkistaa erityisesti, luopuuko Italian verohallinto käytännössä järjestelmällisesti lisäverosta muodostuvista verotuloista, kun italialainen yhtiö jakaa osinkoja alankomaalaiselle yhtiölle, erityisesti sillä tavalla, että kyseinen hallinto ei kanna lisäveroa vaan italialainen yhtiö siirtää tätä veroa vastaavat summat suoraan

alankomaalaiselle yhtiölle. Jos Italian verohallinto luopuu näin verotuloista, tällaista siirtoa voitaisiin, kun se on suoritettu, pitää voitonjakona.

39 Tässä tapauksessa olisi siis katsottava, että tämän tuomion 26 kohdassa mainittu ja direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun voitoista pidätettävän lähdeveron luokittelua silmällä pitäen tarkasteltu veron perusteeseen liittyvä edellytys täyttyisi. Koska kaksi muuta myös mainitussa 26 kohdassa mainittua välttämätöntä edellytystä veron luokittelemiseksi lähdeveroksi, eli verotettavaa tapahtumaa ja verovelvollisen määrittelyä koskevat edellytykset, täyttyisivät myös pääasioissa kyseessä olevan kaltaisen veronpidätyksen osalta, olisi todettava, että tällainen veronpidätys muodostaa direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun lähdeveron.

40 Kun otetaan huomioon nämä eri varaukset, on katsottava, että pääasioissa kyseessä oleva lisäveron palautus vastaa Italian verohallinnon verotulojen siirtoa alankomaalaiselle yhtiölle ja ettei sitä näin ollen voida pitää arvopapereista koituvana tuottona (ks. analogisesti em. asia Océ van der Grinten, tuomion 56 kohta).

41 Tässä tapauksessa pääasioissa kyseessä olevan kaltaisen veronpidätyksen peruste ei muodostu arvopapereista koituvasta tuotosta, ja tämä toteamus riittää, jotta voidaan katsoa, että siltä osin kuin vero pidätetään lisäveron palautuksesta, veronpidätys ei siis ole direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa lähtökohtaisesti kielletty voitonjaosta suoritettu lähdeveron pidätys.

42 Edellä todetun perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että jollei ennakkoratkaisupyynnöt esittäneen tuomioistuimen erityisesti tämän tuomion 38 kohdassa mainitulla tavalla suorittamasta tarkastelusta, joka koskee pääasioissa kyseessä olevan, italialaisen yhtiön alankomaalaiselle yhtiölle kahdenvälisen sopimuksen 10 artiklan 3 kappaleen nojalla suorittaman tasauksena kannetun lisäveron ”palautuksen” luonnetta, muuta ilmene, pääasioissa kyseessä olevan kaltainen veronpidätys, jota sovelletaan tähän palautukseen, ei ole direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa lähtökohtaisesti kielletty voitonjaosta suoritettava lähdeveron pidätys. Jos ennakkoratkaisupyynnöt esittänyt tuomioistuin kuitenkin katsoo, että mainittu lisäveron ”palautus” ei ole luonteeltaan veronpalautus, pääasioissa kyseessä olevan kaltainen veronpidätys on direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa lähtökohtaisesti kielletty voitonjaosta suoritettu lähdeveron pidätys.

Toinen kysymys

43 Toisilla kysymyksillään ennakkoratkaisupyynnöt esittänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta täsmentämään, voiko pääasioissa kyseessä olevan kaltainen veronpidätys, jos se on direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu voitonjaosta suoritettu lähdeveron pidätys, kuitenkin kuulua tämän direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

44 Jos ennakkoratkaisupyynnöt esittäneen tuomioistuimen erityisesti tämän tuomion 38 kohdassa määritellyllä tavalla suorittama tarkistus lisäveron palautuksen luonteesta johtaisi katsomaan, että kyseessä oleva veronpidätys on direktiivin

5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu voitonjaosta suoritettu lähdeveron pidätys, on määritettävä, kuuluuko se tämän direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

45 Tältä osin on aluksi palautettava mieliin, että direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa on tulkittava suppeasti, koska se muodostaa poikkeuksen tämän direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetyn voitonjaosta suoritettavan lähdeveron pidätyksen kiellon yleisestä periaatteesta (ks. em. asia Océ van der Grinten, tuomion 86 kohta).

46 Tämän jälkeen on todettava, että vaikka kahdenvälisen sopimuksen tavoitteena onkin sen otsikon mukaan kaksinkertaisen verotuksen välttäminen tulo- ja varallisuusverotuksen alalla, pääasioissa kyseessä olevan veronpidätyksen voidaan katsoa kuuluvan direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan vain, jos yhtäältä kahdenvälisessä sopimuksessa on määräyksiä, joiden tarkoituksena on poistaa osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus tai lieventää sitä, ja jos toisaalta mainitun pidätyksen soveltaminen ei voi poistaa näiden määräyksien vaikutuksia (ks. mm. viimeksi mainitusta edellytyksestä em. asia Océ van der Grinten, tuomion 87 kohta), mikä ennakkoratkaisupyynnöt esittäneen tuomioistuimen on arvioitava.

47 Tässä tilanteessa toiseen kysymykseen on vastattava, että jos ennakkoratkaisupyynnöt esittänyt tuomioistuin päätyy toteamaan, että pääasioissa kyseessä oleva veronpidätys on direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu voitonjaosta suoritettu lähdeveron pidätys, tämän veronpidätyksen voidaan katsoa kuuluvan direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan vain, jos yhtäältä kahdenvälisessä sopimuksessa on määräyksiä, joiden tarkoituksena on poistaa osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus tai lieventää sitä, ja jos toisaalta mainitun pidätyksen soveltaminen ei voi poistaa näiden määräysten vaikutuksia, mikä ennakkoratkaisupyynnöt esittäneen tuomioistuimen on arvioitava.

Oikeudenkäyntikulut

48 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) Jollei ennakkoratkaisupyynnöt esittäneen tuomioistuimen erityisesti tämän tuomion 38 kohdassa määritellyllä tavalla suorittamasta tarkastelusta, joka koskee pääasioissa kyseessä olevan, italialaisen yhtiön alankomaalaiselle yhtiölle kaksinkertaisen verotuksen sekä veronkierron estämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen alalla Italian tasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä lisäpöytäkirjoineen Haagissa 8.5.1990 tehdyn sopimuksen 10 artiklan 3 kappaleen nojalla suorittaman ”täydennyksenä kannetun lisäveron” ”palautuksen” luonnetta, muuta ilmene, pääasioissa kyseessä olevan kaltainen veronpidätys, jota sovelletaan tähän palautukseen, ei ole eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY, sellaisena kuin se oli voimassa pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikana, 5 artiklan 1 kohdassa kielletty voitonjaosta suoritettava lähdeveron pidätys. Jos ennakkoratkaisupyynnöt esittänyt tuomioistuin kuitenkin katsoo, että tämän ”tasauksena kannetun lisäveron” ”palautus” ei ole luonteeltaan veronpalautus, pääasioissa kyseessä olevan kaltainen veronpidätys on direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdassa lähtökohtaisesti kielletty voitonjaosta suoritettu lähdeveron pidätys.

2) Jos ennakkoratkaisupyynnöt esittänyt tuomioistuin päätyy toteamaan, että pääasioissa kyseessä oleva veronpidätys on direktiivin 90/435, sellaisena kuin se oli voimassa pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikana, 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu voitonjaosta suoritettu lähdeveron pidätys, tällaisen veronpidätyksen voidaan katsoa kuuluvan saman direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan vain, jos yhtäältä mainitussa kahdenvälisessä verosopimuksessa on määräyksiä, joiden tarkoituksena on poistaa osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus tai lieventää sitä, ja jos toisaalta mainitun pidätyksen soveltaminen ei voi poistaa näiden määräysten vaikutuksia, mikä ennakkoratkaisupyynnöt esittäneen tuomioistuimen on arvioitava.

Allekirjoitukset