JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

8 päivänä toukokuuta 2008 [1]

1. Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY [2] (jäljempänä emo–tytäryhtiö-direktiivi tai direktiivi) 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos jossakin jäsenvaltiossa sijaitseva emoyhtiö saa osinkoa sen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalta tytäryhtiöltä, emoyhtiön sijaintijäsenvaltion on joko oltava verottamatta kyseistä osinkoa tai annettava tälle yhtiölle oikeus vähentää osingosta maksettavasta veronsa määrästä tytäryhtiön tästä osinkona jaetusta voitosta maksama veron määrä.

2. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa Hof van beroep te Antwerpen (Antwerpenin muutoksenhakutuomioistuin, Belgia) tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta lähtökohtaisesti, onko direktiivin 4 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa kyseiset osingot sisällytetään ensiksi emoyhtiön veron perustaan ja niiden määrä vähennetään sittemmin tuosta veron perustasta ainoastaan, siltä osin kuin emoyhtiö on tuottanut verotettavissa olevan voiton.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – EYVL L 225, s. 6. Direktiiviä on myöhemmin muutettu, mutta pääasia koskee vain direktiivin alkuperäistä versiota.

Emo–tytäryhtiö-direktiivi

3. Emo–tytäryhtiö-direktiivin tarkoituksena on poistaa se verotuksellinen haitta, joka eri jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiöille aiheutuu verrattuna samaan jäsenvaltioon sijoittautuneisiin yhtiöihin, kun yhtiöt tekevät yhteistyötä muodostamalla emo- ja tytäryhtiöistä koostuvia konserneja. [3] Tämän verohaitan poistaminen tapahtuu kahdella tavalla.

4. Ensiksi 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos tytäryhtiö jakaa emoyhtiölle [4] voittoja, emoyhtiön sijaintijäsenvaltion on joko ”oltava

3 – Ks. johdanto-osan kolmas perustelukappale: ”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 jäspenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö; tämä epäedullisuus olisi poistettava ottamalla käyttöön yhteinen järjestelmä ja helpottamalla näin yhtiöiden ryhmittymistä yhteisössä”.

4 – Direktiivin 3 artiklassa määritellään ”emoyhtiön” ja ”tytäryhtiön” käsitteet. Määritelmään sisältyy vaatimus siitä, että emoyhtiön ja tytäryhtiön verotukselliset kotipaikat ovat eri jäsenvaltioissa.

verottamatta tätä voittoa" (vapautusmenetelmä) tai "verotettava voittoa mutta samalla valtuutettava tämä yhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus – – vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa" (hyvitysmenetelmä).

5. Toiseksi 5 artiklan 1 kohdassa edellytetään, että jäsenvaltiot vapauttavat tytäryhtiön emoyhtiölleen jakaman voiton lähdeverosta.

Kansallinen lainsäädäntö

6. Vaikka ennakkoratkaisupyyntö on lakoninen merkityksellisten kansallisten oikeussääntöjen osalta, vaikuttaa selvältä, että Belgian lainsäädännössä [5] säädetään asiaankuuluvilta osin seuraavalla tavalla. Ensinnäkin direktiivissä tarkoitetut tytäryhtiöiltä saadut osingot kuuluvat emoyhtiön veron määräytymisperusteeseen. Toiseksi emoyhtiön verotettavasta tuloksesta vähennetään 95 prosenttia kyseisten osinkojen määrästä. [6] Tätä vähennystä kutsutaan lopullisesti verotettujen tulojen perusteella tehtäväksi vähennykseksi (aftrek van definitief belaste inkomsten, ADBI). Kolmanneksi kyseinen vähennysoikeus on rajoitettu koskemaan samana verokautena saatua voittoa. Vähennystä ei siten voida tehdä sellaisena verovuonna, jona tulos ei ole voitollinen. Lisäksi silloin, kun vähennyksen määrä ylittää voiton, vähennyksen käyttämätöntä osuutta ei voida siirtää seuraavalle verokaudelle.

5 – Belgian vuoden 1992 tuloverolain (wetboek van de inkomstenbelastingen) 202, 204 ja 205 §.

6 – Direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa itse asiassa annetaan lupa jäsenvaltioille, jotka ovat valinneet sovellettavaksi vapautusmenetelmän, rajoittaa vapautus 95 %:iin saaduista osingoista.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7. Ennakkoratkaisupyynnössä on myös tosiseikoista vain vähän tietoja. Seuraavat asiassa merkitykselliset tosiseikat voidaan kuitenkin päätellä esitetyistä kirjallisista huomautuksista.

8. Vuosina 1992–1998 belgialainen yhtiö Cobelfret NV (jäljempänä Cobelfret) sai osinkoja osakeosuuksistaan Belgiassa ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevista yhtiöistä. On selvää, että Cobelfretiä on pidettävä emoyhtiönä sen belgialaisissa yhtiöissä omistamien osakeosuuksien nojalla ja että kyseiset yhtiöt ovat direktiivissä tarkoitettuja Cobelfretin tytäryhtiöitä.

9. Vuosina 1994, 1995 ja 1997 Cobelfretin tulos oli tappiollinen, eikä Cobelfret siten voinut tehdä vähennystä lopullisesti verotettujen tulojen perusteella kyseisinä vuosina. Vuonna 1996 Cobelfretin kyseisen vähennyksen määrä ylitti sen verotettavan voiton 277 432 eurolla. Cobelfret ei voinut siirtää vähennyksen käyttämätöntä osuutta seuraavalle vuodelle, jona sen tulos oli tappiollinen.

Cobelfretin mukaan Belgian valtio ei täten aidosti vapauta osinkoja verosta, koska verotuksessa huomioitavat siirrettävät tappiot pienenevät tavalla, joka seuraavana vuonna lisää keinotekoisesti verotettavan tuloksen määrää osingoilla, jotka olisi tullut vapauttaa verosta.

10. Cobelfret vetosi menestyksekkäästi Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenissä (Antwerpenin alioikeus) siihen, että kyseisen lopullisesti verotettujen tulojen perusteella tehtävän vähennyksen rajoittaminen oli ristiriidassa direktiivin 4 artiklan 1 kohdan kanssa. Belgian veroviranomainen valitti Hof van beroep te Antwerpeniin (Antwerpenin muutoksenhakutuomioistuin), joka on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisupyynnön:

”Onko lopullisesti verotettuja tuloja koskevan Belgian järjestelmän kaltainen lainsäädäntö, jonka mukaan asiaankuuluvat osingot lisätään ensiksi emoyhtiön veron laskentaperustaan ja maksettujen osinkojen määrä vähennetään sitten vuoden 1992 tuloverolain 205 §:n 2 momentin nojalla (95 prosenttiin saakka) emoyhtiön veron laskentaperustasta ainoastaan niiltä osin kuin emoyhtiö on tuottanut verotettavissa olevaa voittoa, yhteensopiva – – [emo–tytäryhtiö]-direktiivin – – 4 artiklan kanssa tilanteessa, jossa tällainen lopullisesti verotettuja tuloja koskevan vähennyksen rajoittaminen johtaa siihen, että emoyhtiön saamat osingot katsotaan sen myöhemmän verokauden verotettavaksi tuloksi silloin, kun sillä ei sinä verokautena, jona osingot maksettiin, ollut lainkaan tai ei ollut riittävästi verotettavia tuloja, tai ainakin siihen, että verotuskauteen liittyvät verotuksessa vähentämättä jääneet vähennyksen määrät menetetään perusteettomasti ja ettei niitä tästä syystä voida enää siirtää maksettujen osinkojen määrään saakka, joka olisi joka tapauksessa verotuksessa vähentämättä jääneiden määrien puuttuessa ollut vapautettava verosta 95 prosenttiin saakka?”

11. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Cobelfret, Belgian valtio ja komissio.

Välitön oikeusvaikutus

12. Esitetyssä ennakkoratkaisukysymyksessä ei viitata direktiivin 4 artiklan 1 kohdan välittömään oikeusvaikutukseen. Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan kuitenkin, että kansallinen tuomioistuin katsoo, että on ”tyhjentävästi selvitettävä, onko – – direktiivillä välitön oikeusvaikutus”, ja kaikki osapuolet ovat esittäneet lausumia tältä osin. Esitän sen vuoksi seuraavat lyhyet huomautukset.

13. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että aina kun direktiivin säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä ja kun toimenpiteitä direktiivin

panemiseksi täytäntöön ei ole toteutettu määräajassa, näihin direktiivin säännöksiin voidaan vedota kaikkia direktiivin vastaisia kansallisia säännöksiä vastaan tai siltä osin kuin näissä direktiivin säännöksissä määritellään oikeuksia, joihin yksityiset voivat vedota suhteessa valtioon. [7] Yhteisön säännös on ehdoton, mikäli siinä säädetään velvoitteesta, johon ei ole liitetty mitään ehtoja ja jonka täytäntöönpano tai vaikutukset eivät riipu sen enempää yhteisön toimielinten kuin jäsenvaltioidenkaan antamista säädöksistä tai tekemistä päätöksistä. [8] Jos säännöksessä asetetaan velvoite siten, että sen sanamuoto on yksiselitteinen, säännös on silloin niin täsmällinen, että yksityinen oikeussubjekti voi vedota siihen ja tuomioistuimet voivat soveltaa sitä. [9]

14. Olen samaa mieltä Cobelfretin ja komission kanssa siitä, että direktiivin 4 artiklan 1 kohta täyttää molemmat edellytykset. Direktiivin kohdassa säädetty velvollisuus, eli velvollisuus joko olla verottamatta emoyhtiön tytäryhtiöltä saamaa voittoa tai verottaa voittoa mutta samalla antaa emoyhtiölle oikeus vähentää veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksama vero, on yksiselitteinen, eikä siihen ole liitetty mitään ehtoja, eikä sen täytäntöönpano tai vaikutukset riipu sen enempää yhteisön toimielinten kuin jäsenvaltioidenkaan antamista säädöksistä tai tekemistä päätöksistä.

7 – Vrt. esim. asia C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, tuomio 28.6.2007 (Kok. 2007, s. I-5517, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 – Asia C-389/95, Klattner, tuomio 29.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2719, 33 kohta).

9 – Ibidem.

15. Belgian valtio väittää, että 4 artiklan 1 kohdalla ei voi olla välitöntä oikeusvaikutusta, sillä siinä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus valita menetelmä halutun tavoitteen saavuttamiseksi.

16. Kuten Cobelfret huomauttaa, yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut, että ”jäsenvaltion mahdollisuus valita useista mahdollisista keinoista direktiivissä säädetyn tavoitteen saavuttamiseksi ei sulje pois yksityisten mahdollisuutta vedota kansallisissa tuomioistuimissa niihin oikeuksiin, joiden sisältö voidaan määritellä riittävän täsmällisesti yksinomaan direktiivin säännösten perusteella”. [10]

17. Tämän perusteella katson, että direktiivin 4 artiklan 1 kohdalla on välitön oikeusvaikutus.

Yhteensopivuus 4 artiklan 1 kohdan kanssa

18. Cobelfret ja komissio väittävät, että Belgian oikeussäännöt ovat direktiivin

10 – Yhdistetyt asiat C-6/90 ja C-9/90, Francovich ym., tuomio 19.11.1991 (Kok. 1991, s. I-5357, Kok. Ep. XI, s. I-467, 17 kohta) sekä asia C-91/92, Faccini Dori, tuomio 14.7.1994 (Kok. 1994, s. I-3325, Kok. Ep. XVI, s. I-1, 17 kohta).

vastaisia, kun taas Belgian hallitus väittää päinvastaista.

19. Olen ensiksi mainitun näkemyksen kannalla.

20. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa edellytetään, että jäsenvaltiot joko ovat verottamatta kyseistä osinkoa tai antavat emoyhtiölle oikeuden vähentää kyseisestä osingosta maksettavasta veronsa määrästä tytäryhtiön tästä osinkona jaetusta voitosta maksaman veron. Näkemykseni mukaan Belgian oikeussäännöillä ei asianmukaisesti toteuteta kumpaakaan näistä kahdesta menetelmästä.

21. Kyseisistä oikeussäännöistä seuraa, että tytäryhtiön maksamat osingot kuuluvat aina emoyhtiön veron määräytymisperusteeseen mutta niitä ei aina vähennetä siitä, koska vähennystä ei tehdä silloin, kun emoyhtiön tulos ei ole voitollinen kyseisenä verokautena. Tässä tapauksessa osinkojen sisällyttämisestä veron määräytymisperusteeseen seuraa korkeampi kokonaisvero, koska osingoilla vähennetään näin sitä tappion määrää, joka siirretään seuraavalle verotuskaudelle. Tämän seurauksena veroa peritään sellaisena seuraavana vuonna, jolloin yhtiö tuottaa verotettavissa olevaa voittoa, lisämäärästä, joka vastaa joko kokonaan tai osittain osinkojen osuutta.

22. Belgian järjestelmä ei siten takaa osinkojen järjestelmällistä vapauttamista. Osingot vapautetaan tässä järjestelmässä lähinnä vain silloin, kun yhtiöllä on muita verotettavia tuloja. Belgian valtio asettaa osinkojen verosta vapauttamisen edellytykseksi ehdon, josta ei säädetä direktiivissä. Kyseessä ei siten ole aito vapautusjärjestelmä.

23. Yhteisöjen tuomioistuin on jo aikaisemmin todennut, että koska direktiivillä pyritään keventämään eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden väliseen yhteistyöhön sovellettavaa verojärjestelmää, jäsenvaltiot eivät näin ollen voi tältä osin yksipuolisesti ottaa käyttöön sellaisia rajoittavia toimenpiteitä kuten vaatimusta siitä, että osakkeiden vähimmäisomistusajan on jo oltava täyttynyt jaettaessa niitä voittoja, joiden osalta veroetua haetaan. [11] En näe perustetta sille, miksi tätä samaa periaatetta ei voitaisi soveltaa sellaiseen edellytykseen, joka käytännössä merkitsee sitä, että emoyhtiön on tuotettava verotettavissa oleva voitto.

24. Belgian järjestelmä ei ole myöskään hyvitysjärjestelmä, jonka nojalla tytäryhtiön maksama vero vähennetään emoyhtiön maksettavana olevasta verosta.

11 – Yhdistetyt asiat C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, Denkavit ym., tuomio 17.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5063, 26 kohta).

25. Belgian valtio väittää ensiksi, että lopullisesti verotettujen tulojen perusteella tehtävän vähennyksen rajoittaminen johtaa samaan lopputulokseen kuin hyvitysmenetelmä. Se väittää, että jos hyvitysmenetelmä täyttää 4 artiklan 1 kohdassa säädetyt edellytykset, myös edellä mainitun rajoitetun vähennyksen on täytettävä ne, koska ei ole perustetta sille, miksi jaettujen voittojen ”verottamatta jättämisen” on johdettava edullisempaan lopputulokseen kuin hyvitysmenetelmän.

26. Belgian valtion väitteet eivät vakuuta minua tältä osin. Sitä paitsi, vaikka lopullisesti verotettujen tulojen perusteella tehtävän vähennyksen rajoittaminen todella johtaa lopputulokseen, joka on vähintään yhtä edullinen veronmaksajalle kuin hyvitysmenetelmän mukainen lopputulos, yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio ei voi vedota siihen, miten se olisi toteuttanut direktiivin täytäntöönpanon edellyttämät toimenpiteet, jos se olisi päättänyt toteuttaa täytäntöönpanon tietyllä tavalla. [12] Belgian valtio ei väitä valinneensa hyvitysmenetelmää direktiivin 4 artiklan 1 kohdan panemiseksi täytäntöön. Täten se seikka, onko Belgian valtion valitsema vaihtoehtoinen menetelmä sen epäedullisempi kuin hyvitysmenetelmä ja jos on, niin missä laajuudessa, on mielestäni samantekevä.

27. Belgian valtio väittää toiseksi, että direktiivin 4 artiklan 1 kohdan, jossa säädetään, että jäsenvaltioiden on ”oltava verottamatta” osinkoja, sanamuodosta ei seuraa, että jäsenvaltioiden on myönnettävä ”vapautus” ja että kyseisen ”vapautuksen” johdosta saadut osingot eivät saa vaikuttaa seuraavalle verotuskaudelle siirrettävien tappioiden määrään. Direktiivin johdanto-osan perustelukappaleissa sekä 4 artiklan 1 kohdan ilmaisussa viitataan vain kyseisten voittojen ”verottamatta jättämiseen” eikä verosta ”vapauttamiseen”.

28. En voi hyväksyä tätä väitettä. Direktiivin järjestelmässä tai tavoitteissa mikään ei viittaa siihen, että käsitteet ”oltava verottamatta” ja ”verosta vapauttaminen” eroaisivat jotenkin merkittävästi toisistaan. Kuten Cobelfret huomauttaa, emo–tytäryhtiö-direktiivin muuttamisesta annetun direktiivin johdanto-osassa itse asiassa kuvaillaan 4 artiklan 1 kohtaa siten, että siinä edellytetään, että ”kaksinkertainen verotus olisi poistettava joko vapautuksen tai yhtiöveron hyvityksen avulla”. [13] Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi käyttänyt käsitteen ”vapauttaminen” vaihtoehtona 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua ”verottamatta jättämisen” käsitettä. [14]

29. Belgian valtio katsoo kolmanneksi, että sen lainsäädäntö on 4 artiklan 1 kohdan

12 – Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Francovich, tuomion 21 kohta ja asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006 (Kok. 2006, s. I-3039, 28 kohta).

13 – Jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 90/435/ETY muuttamisesta 22.12.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/123/EY (EUVL 2004, L 7, s. 41) kymmenes perustelukappale. Ks. myös tätä direktiiviä koskevan ehdotuksen (KOM(2003) 462 lopullinen) perustelujen 17 kohta.

14 – Asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11753, 102 kohta) ja asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11673, 53 kohta).

tavoitteiden mukainen erityisesti rajatylittäviin emo–tytäryhtiö-suhteisiin liittyvän epäedullisen kohtelun poistamisen osalta verrattuna tällaisiin konsernisuhteisiin kansallisessa asiayhteydessä. [15] Lopullisesti verotettujen tulojen perusteella tehtävän vähennyksen rajoittaminen ei haittaa emo–tytäryhtiösuhteiden luomista eikä erityisesti rajatylittävien konsernisuhteiden luomista, mikä on ratkaisevasti osoitettu sillä, miten Belgian markkinat käytännössä toimivat, sekä sillä, että lopullisesti verotettujen tulojen perusteella tehtävää rajoitettua vähennysoikeutta sovelletaan tasapuolisesti sekä kotimaisiin että rajatylittäviin emo–tytäryhtiö-suhteisiin. Kyseisen vähennysoikeuden rajoitus ei siten ole ristiriidassa 4 artiklan 1 kohdan tavoitteiden kanssa.

30. En ole edelleenkään vakuuttunut. Vaikka Belgian valtion väitteet pitävät paikkansa, täytäntöönpanoa on pidettävä puutteellisena siitä huolimatta, että tapa, jolla jäsenvaltio on puutteellisesti pannut täytäntöön direktiivin säännöksen, ei ole ristiriidassa kyseisen direktiivin tavoitteiden kanssa.

31. Belgian valtio vetoaa seuraavaksi eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annettuun neuvoston direktiiviin 90/434/ETY, [16] jossa lähtökohtaisesti edellytetään, että jäsenvaltiot varmistavat, että kyseisenlaiset uudelleenjärjestelyt eivät johda arvonkorotusten ja verovapaiden varausten verottamiseen. Belgian valtio toteaa kuitenkin rajatylittävien uudelleenjärjestelyiden yhteydessä aiheutuneista tappioista, että direktiivissä edellytetään ainoastaan, että jäsenvaltiot kohtelevat kyseisiä tappioita samalla tavalla kuin samassa jäsenvaltiossa toteutetun uudelleenjärjestelyn yhteydessä kertyneitä tappioita. [17] Belgian valtio väittää, että analogisesti myös emo–tytäryhtiö-direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa sallitaan lopullisesti verotettuja tuloja koskevan vähennysjärjestelmän kaltaisen järjestelmän soveltaminen emoyhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalta tytäryhtiöltä saamiin osinkoihin sillä edellytyksellä, että samaa järjestelmää sovelletaan myös kotimaiselta tytäryhtiöltä saatuihin osinkoihin. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa ei kuitenkaan säädetä näin, enkä ymmärrä, miksi täysin erilliseen säädökseen kuuluva säännös olisi merkityksellinen.

32. Belgian valtio vetoaa lopuksi Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) julkaisemaan tuloa ja varallisuutta koskevaan malliverosopimukseen. [18] Malliverosopimuksen V luvussa, jonka otsikkona on ”Menetelmät kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi”, säädetään sekä vapautusmenetelmästä (23 A artikla) että hyvitysmenetelmästä (23 B artikla). Belgian valtio väittää,

15 – Vrt. johdanto-osan kolmas perustelukappale, joka on mainittu edellä alaviitteessä 3.

16 – Direktiivi on annettu 23.7.1990 (EYVL L 225, s. 1).

17 – Direktiivin 6 artiklassa säädetään, että ”sikäli kuin jäsenvaltioiden soveltamat säännökset siirtävän yhtiön jäsenvaltion yhtiöiden välisten 1 artiklassa tarkoitettujen liiketoimien osalta mahdollistavat siirtävän yhtiön verotuksessa poistamattomien tappioiden siirtämisen vastaanottavalle yhtiölle, jäsenvaltioiden on ulotettava näiden säännösten soveltaminen siirtävän yhtiön verotuksessa poistamattomien tappioiden siirtämiseen niiden alueella sijaitsevalle vastaanottavan yhtiön kiinteälle toimipaikalle”.

18 – Malliverosopimus julkaistiin alun perin vuonna 1963. Sittemmin sopimusta on säännöllisesti päivitetty. Artiklat, sellaisena kuin ne ovat 28.3.2003, löytyvät internetosoitteesta http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/191 4467.pdf.

että malliverosopimuksessa ei ole yksityiskohtaisia sääntöjä siitä, miten vapautusmenetelmä on pantava täytäntöön, minkä johdosta sopimusjäsenvaltiot päättävät itse täytäntöönpanotavasta.

33. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että yhteisön tason yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi käyttämällä erityisesti jakoperusteita, joita noudatetaan kansainvälisessä verokäytännössä, mukaan lukien mallisopimukset, jotka OECD on laatinut. [19] En kuitenkaan ymmärrä, miten mallisopimus voi olla merkityksellinen nyt käsiteltävänä olevan asian kannalta, jossa tarkastelun kohteena on yhteisössä toteutetun yhdenmukaistamistoimenpiteen tulkinta.

Ajallinen rajoittaminen

34. Belgian valtio päättää kirjallisen huomautuksensa pyyntöön, että jos yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että direktiivin 4 artiklan 1 kohta on esteenä lopullisesti verotettuja tuloja koskevan vähennysjärjestelmän kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, se rajoittaa tuomionsa vaikutuksia ajallisesti. Belgian valtio vetoaa tässä yhteydessä i) komission synnyttämään oikeusvarmuuteen, kun se hyväksyi (vaikkakin epäsuorasti) lopullisesti verotettuja tuloja koskevan vähennysjärjestelmän, ii) direktiivin 4 artiklan 1 kohdan epätarkkaan soveltamisalaan, iii) kyseistä asiaa koskevan oikeuskäytännön puuttumiseen sekä iv) talousarviota koskeviin vaikutuksiin, jos Belgian oikeussääntöjen todetaan olevan ristiriidassa kyseisen artiklan kanssa.

35. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön nojalla on selvää, että ennakkoratkaisupyynnön johdosta annetusta tuomiosta jäsenvaltiolle mahdollisesti aiheutuvat taloudelliset seuraukset eivät sellaisenaan oikeuta rajoittamaan kyseisen tuomion ajallisia vaikutuksia. Tällainen rajoitus voidaan asettaa vain hyvin täsmällisesti määritetyissä olosuhteissa, nimittäin silloin, a) kun vaarana ovat vakavat taloudelliset seuraukset, jotka aiheutuivat erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuivat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön, ja b) kun on ilmeistä, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys – johon oli mahdollisesti myötävaikuttanut myös muiden jäsenvaltioiden tai komission toiminta – yhteisön säännösten ulottuvuudesta oli saanut sekä yksityiset että kansalliset viranomaiset toimimaan yhteisön säännösten vastaisesti. [20]

19 – Asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007 (Kok. 2007, s. I-2107, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 – Ks. viimeisimpänä asia C-313/05, Brzeziński, tuomio 18.1.2007 (Kok. 2007, s. I-513, 57 ja 58 kohta).

36. Vaikka nyt käsiteltävänä olevassa asiassa Belgian valtion muut väitteet olisivatkin perusteltuja, Belgian valtio ei ole kirjallisissa eikä suullisissa huomautuksissaan osoittanut, että tällainen vakavien taloudellisten seurauksien vaara on olemassa.

37. Jos yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että direktiivin 4 artiklan 1 kohta on esteenä lopullisesti verotettuja tuloja koskevan vähennysjärjestelmän kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, sen ei mielestäni ole tarpeen rajoittaa tuomionsa vaikutuksia ajallisesti.

Ratkaisuehdotus

38. Edellä esitetyn perusteella katson, että Hof van beroep te Antwerpenin (Belgia) esittämään ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava seuraavasti:

Neuvoston direktiivin 90/435/ETY 4 artikla on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa yhdessä jäsenvaltiossa sijaitsevan emoyhtiön sen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalta tytäryhtiöltä saamat osingot sisällytetään ensiksi emoyhtiön veron perustaan ja niiden määrä vähennetään sitten tuosta veron perustasta (95 prosenttiin saakka) ainoastaan, siltä osin kuin emoyhtiö on tuottanut verotettavissa olevan voiton.