YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

25 päivänä syyskuuta 2003 *

Asiassa C-58/01,

jonka Special Commissioners of Income Tax (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Océ van der Grinten NV

vastaan

Commissioners of Inland Revenue

ennakkoratkaisun eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6) 5 artiklan 1 kohdan tulkinnasta sekä tämän direktiivin 7 artiklan 2 kohdan tulkinnasta ja pätevyydestä,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Wathelet (esittelevä tuomari) sekä tuomarit D. A. O. Edward, A. La Pergola, P. Jann ja A. Rosas,

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Océ van der Grinten NV, edustajinaan G. Aaronson, QC, ja M. Barnes, QC,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. E. Collins, avustajanaan L. Henderson, QC, ja barrister R. Singh,

— Italian hallitus, asiamiehenään U. Leanza, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,

— Euroopan unionin neuvosto, asiamiehenään J. Monteiro,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Océ van der Grinten NV:n, edustajinaan G. Aaronson ja M. Barnes, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään P. Ormond, avustajanaan L. Henderson, QC, ja barrister M. Hoskins, Italian hallituksen, asiamiehenään G. De Bellis, ja komission, asiamiehenään R. Lyal, 3.10.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.1.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Special Commissioners of Income Tax (jäljempänä Commissioners) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 6.2.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 12.2.2001, EY 234 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6; jäljempänä direktiivi) 5 artiklan 1 kohdan tulkinnasta sekä direktiivin 7 artiklan 2 kohdan tulkinnasta ja pätevyydestä.

2 Nämä kolme kysymystä on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Océ van der Grinten NV (jäljempänä Océ NV), joka on Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka kotipaikka on Alankomaissa ja joka omistaa kokonaan Englannin oikeuden mukaan perustetun yhtiön Océ UK Ltd:n, sekä Commissioners of Inland Revenue (Britannian veroviranomainen) ja joka koskee sen voiton verotusta Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jonka Oce NV:n tytäryhtiö emoyhtiölleen jakoi osinkoina.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

4 Direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa säädetään 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

5 Vuoden 1988 Income and Corporation Taxes Actin (vuoden 1988 tulo- ja yhtiöverolaki; jäljempänä ICTA) I osan säännösten mukaan yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sekä yhtiö, jonka

verotuksellinen kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, mutta joka harjoittaa siellä liiketoimintaa sivuliikkeen tai edustajan välityksellä, on velvollinen maksamaan yhtiöveroa (corporation tax) (ICTA:n 8 ja 11 §).

6 Yhtiöveron määräytymisperusteena on yhtiön tilikauden voitto (ICTA:n 6 §:n 1 momentti ja 8 §:n 1 ja 3 momentti), ja tilikautena on tavallisesti 12 kuukautta (ICTA:n 12 §).

Yhtiöveron ennakkomaksu

7 Vuosina 1992 ja 1993 voimassa olleen verojärjestelmän mukaan yhtiön, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joka jakaa osakkailleen tiettyjä voittoja, joihin kuuluu osinkojen maksaminen, on suoritettava yhtiöveron ennakkomaksu (advance corporation tax; jäljempänä ACT) (ICTA:n 14 §), joka lasketaan voitonjaon määrän tai arvon perusteella. Näin ollen jos ACT-kanta on 25 prosenttia ja voittoa jaetaan 4 000 GBP, ACT:n määrä on 1 000 GBP.

8 Järjestelmää on sittemmin muutettu, koska ACT poistettiin vuoden 1998 Finance Actin 31 §:llä 6.4.1999 lukien, mutta nämä muutokset eivät vaikuta pääasiaan.

9 Yhtiön on periaatteessa neljännesvuosittain annettava ilmoitus, josta käy ilmi voitonjaon määrä tämän ajanjakson kuluessa sekä maksettava ACT. Voitonjakoon kohdistuva ACT on maksettava 14 päivän kuluessa sen neljännesvuosijakson päättymisestä, jonka aikana voittoa jaettiin (ICTA:n liitteessä 13 oleva 1

ja 3 kohta). ACT on siis maksettava paljon ennen lopullista yhtiöveroa, josta se voidaan vähentää ja joka erääntyy maksettavaksi yhdeksän kuukauden ja yhden päivän kuluttua tilikauden päättymisestä.

10 ICTA:n 239 ja 240 §:n mukaisesti ACT, jonka yhtiö on maksanut tietyn tilikauden aikana jakamastaan voitosta, on periaatteessa, jollei kyseisen yhtiön siirto-oikeudesta muuta johdu, joko vähennettävä tämän tilikauden lopullisesta yhtiöverosta, joka yhtiön on maksettava, tai siirrettävä tämän yhtiön tytäryhtiöille, jotka voivat vähentää sen lopullisesta yhtiöverostaan.

11 Yhtiöltä, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ei kanneta yhtiöveroa osingoista tai muusta voitonjaosta, jotka se on saanut yhtiöltä, jonka verotuksellinen kotipaikka on myös Yhdistyneessä kuningaskunnassa (ICTA:n 208 §). Näin ollen aina, kun yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jakaa ACT:n alaisia osinkoja toiselle yhtiölle, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, osingot saavalla yhtiöllä on oikeus yhtiöveron hyvitykseen.

Yhtiöveron hyvitys

12 Kun yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jakaa ACT:n alaista voittoa yhtiölle, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tai muulle henkilölle, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tällä voittoa saavalla yhtiöllä tai henkilöllä on oikeus yhtiöveron hyvitykseen.

13 Yhtiöveron hyvityksen määrä vastaa osinkoja jakavan yhtiön tämän voitonjaon perusteella maksaman ACT:n määrää (ICTA:n 231 §:n 1 momentti). Jos siis

ACT-kanta on 25 prosenttia ja maksettujen osinkojen suuruus on 4 000 GBP, yhtiöveron hyvitys on suuruudeltaan 1 000 GBP.

14 Kun yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, saa voitonjakoon liittyvän suoritukseen, jonka osalta sillä on oikeus ICTA:n 241 §:ssä tarkoitettuun yhtiöveron hyvitykseen, hyvitysten pääasiallinen merkitys tälle yhtiölle on se, että se vapautuu velvollisuudesta maksaa uudelleen ACT:tä, kun se itse jakaa omille osakkailleen vastaavan määrän osinkoja.

15 Englannin oikeuden mukaan yhtiöllä, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joka ei harjoita liiketoimintaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa sivuliikkeen muodossa tai edustajan välityksellä, ei ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, kun se saa osinkoja yhtiöltä, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Sillä voi kuitenkin olla oikeus yhtiöveron hyvitykseen, jos tästä määrätään kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa.

16 On täsmennettävä, että tällainen yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ei ole velvollinen maksamaan siellä yhtiöveroa. Sillä on periaatteessa velvollisuus maksaa tuloveroa (income tax) Yhdistyneessä kuningaskunnassa tästä valtiosta saamastaan tulosta, johon kuuluvat osingot, jotka sen tytäryhtiöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sille maksavat. Koska asia on näin, kun yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, saa yhtiöltä, jonka verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä valtiossa, osinkoja, joiden osalta edellisellä ei ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, sen ei ICTA:n 233 §:n 1 momentin mukaisesti ole maksettava tuloveroa voitonjaon määrän tai arvon perusteella.

17 Yhdistyneessä kuningaskunnassa vuosina 1992 ja 1993 voimassa olleen verojärjestelmän mukaan henkilö, jolla on oikeus yhtiöveron hyvitykseen voitonjaon perusteella ja joka ei ole yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa (esimerkiksi luonnollinen henkilö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, taikka luonnollinen henkilö

tai yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on maassa, jonka Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tekemässä kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa määrätään oikeudesta saada yhtiöveron hyvitys), voi vaatia, että yhtiöveron hyvitys vähennetään tuloverosta, joka sen on maksettava Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, ja jos hyvityksen määrä on suurempi kuin tuloveron määrä, se voi vaatia ylimenevän osan maksamista (ICTA:n 231 §:n 3 momentti).

18 Jos vaatimus hylätään, sen tekijä voi tehdä valituksen Special Commissionersille tai General Commissionersille ja tämän jälkeen High Courtiin.

Kaksinkertaista verotusta koskeva sopimus

19 Käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välisestä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen ehkäisemiseksi vuonna 1980 tehdystä sopimuksesta.

20 Tämän sopimuksen 10 artiklan 3 kohdan c alakohdassa määrätään seuraavaa:

"c) — — yhtiöllä, jonka verotuksellinen kotipaikka on Alankomaissa ja joka saa osinkoja yhtiöltä, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, on oikeus — — kun se on varsinainen osingonsaaja, yhtiöveron hyvitykseen, joka on puolet siitä verohyvityksestä, johon sellaisella luonnollisella henkilöllä, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, olisi oikeus, jos hän olisi saanut tämän osingon, ja oikeus siihen, että sille maksetaan takaisin hyvityksen ja Yhdistyneen kuningaskunnan kantaman veron välinen erotus — —."

21 Tämä merkitsee sitä, että emoyhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Alankomaissa ja joka saa osinkoja yhtiöltä, jonka verotuksellinen kotipaikka on

Yhdistyneessä kuningaskunnassa, on oikeus, kun se on varsinainen osingonsaaja, yhtiöveron hyvitykseen, joka on puolet siitä yhtiöveron hyvityksestä, johon sellaisella luonnollisella henkilöllä, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, olisi oikeus, jos hän olisi saanut tämän osingon.

22 Kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen 10 artiklan 3 kohdan a alakohdan ii alakohdassa määrätään seuraavaa:

"ii) Milloin henkilöllä, jonka verotuksellinen kotipaikka on Alankomaissa, on — — [sellaisen yhtiön, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, maksaman] osingon osalta oikeus verohyvitykseen tämän kohdan c alakohdan perusteella, veroa voidaan kantaa myös Yhdistyneessä kuningaskunnassa siellä sovellettavan lainsäädännön mukaisesti tämän osingon määrän tai arvon ja tämän verohyvityksen määrän yhteismäärästä enintään viiden prosentin verokannan mukaisesti."

23 Kansallinen tuomioistuin havainnollistaa tätä seuraavalla laskuesimerkillä:

brittiläisen yhtiön maksama osinko	80
brittiläiselle luonnolliselle henkilölle tuleva hyvitys	20
50-prosenttinen hyvitys alankomaalaiselle yhtiölle	10
	90
vähennettynä viiden prosentin verolla 80 + 10:stä	4,5
alankomaalaisen yhtiön saama kokonaismäärä	85,5.

24 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen 10 artiklan 3 kohdan a alakohdan ii alakohdan mukaan alankomaalaisella emoyhtiöllä on oikeus siihen, että jos tämä 50-prosenttinen hyvitys ylittää maksettavaksi tulevan veron, ylimenevä osuus maksetaan sille. Kansallisen tuomioistuimen antamassa ja edellisessä kohdassa esitetyssä esimerkissä maksettava määrä on 5,5.

25 Océ NV:n kirjallisissa huomautuksissaan antamien tietojen perusteella on lisättävä, että kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa määrättiin alun perin sekä Yhdistyneen kuningaskunnan että Alankomaiden osalta osinkojen verotuksesta osingonsaajan sijaintivaltiossa ja osinkoja jakavan yhtiön sijaintivaltiossa. Océ NV:n mukaan Alankomaat ei kuitenkaan enää sen jälkeen, kun direktiivi saatettiin osaksi Alankomaiden oikeusjärjestystä, ole 10.9.1992 annetun lain (Staatsblad 1992, s. 518) mukaisesti soveltanut viiden prosentin veroa tytäryhtiöiden, joiden verotuksellinen kotipaikka on Alankomaissa, emoyhtiöilleen, joiden verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, maksamiin osinkoihin, kun taas Yhdistynyt kuningaskunta kantaa edelleen kyseistä veroa sopimuksen perusteella.

26 Kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen 22 artiklan 2 kohdan c alakohdassa määrätään seuraavaa:

"c) — — Alankomaiden on sallittava vähennys näin lasketusta Alankomaiden verosta niiden tulojen osalta, joita [muun muassa] tämän sopimuksen [10 artiklan 3 kohdan] mukaan voidaan verottaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa, siinä määrin kuin nämä tulot kuuluvat tämän kohdan a alakohdassa mainittuun perusteeseen. Vähennyksen määrä vastaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa näistä tuloista maksettua veroa, mutta vähennyksen määrä ei kuitenkaan saa olla suurempi kuin se vähennys, joka saataisiin tehdä, jos näin mukaan luetut tulot olisivat ainoat tulot, jotka on vapautettu Alankomaiden verosta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi annetun Alankomaiden lainsäädännön mukaisesti."

27 Näin ollen Alankomaiden on sallittava se, että kaikista emoyhtiöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka on Alankomaissa, kyseisessä valtiossa kannettavista veroista, jotka kohdistuvat osinkoihin, voidaan tehdä vähennys, joka vastaa suuruudeltaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen 10 artiklan 3 kohdan a alakohdan ii alakohdan mukaisesti maksettua veroa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

28 Océ NV on Yhdistyneessä kuningaskunnassa perustetun Océ UK Ltd:n, jonka verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä valtiossa, emoyhtiö.

29 Vuosina 1992 ja 1993 Océ UK Ltd maksoi emoyhtiölleen osinkoja yhteensä noin 13 miljoonaa GBP, ja sen piti maksaa niihin liittyen ACT:tä. Océ NV:lle myönnettiin verohyvitys, joka oli puolet siitä verohyvityksestä, jonka luonnollinen henkilö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, olisi saanut (eli noin 2 174 000 GBP), josta vähennettiin viisi prosenttia osingon ja hyvityksen yhteismäärästä (eli vähennys oli 761 000 GBP), joten se sai noin 1,4 miljoonan GBP:n palautuksen.

30 Koska Océ NV katsoi, että viiden prosentin vähennys oli direktiivin 5 artiklan 1 kohdan vastaisesti lähdevero sen tytäryhtiön maksamista osingoista, se valitti tästä verosta Commissionersille. Tämä katsoi 17.2.2000 tekemässään päätöksessä, että viiden prosentin vero on Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuden mukainen vero ja että yhteisöjen tuomioistuimelle on esitettävä ennakkoratkaisupyyntö asiasta. Veroviranomainen valitti High Court of Justiceen (England & Wales), Chancery division (Revenue), kiistäen yksinomaan viiden prosentin vähennyksen luokittelun Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuden mukaiseksi veroksi.

31 High Court katsoi 2.11.2000 antamassaan tuomiossa, ettei veron luokittelu Yhdistyneen kuningaskunnan oikeudessa ole merkityksellistä, koska se, kuuluuko viiden prosentin vero 5 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, on yhteisön oikeutta koskeva kysymys. Se palautti asian Commissionersille yhteisöjen tuomioistuimelle esitettävien kysymysten määrittelemiseksi.

32 Tässä tilanteessa Special Commissioners of Income Tax esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko ennakkoratkaisupyynnössä esitetyissä olosuhteissa sellainen viiden prosentin vero, josta määrätään kaksinkertaisen verotuksen estämisestä Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden välillä tehdyn vuoden 1980 sopimuksen 10 artiklan 3 kohdan a alakohdan ii alakohdassa, 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (jäljempänä direktiivi) 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta?

2) Jos kyseinen viiden prosentin vero on tällainen lähdevero, onko se silti direktiivin 90/435/ETY 7 artiklan 2 kohdan perusteella lainmukainen?

3) Jos kyseinen viiden prosentin vero on lainmukainen ainoastaan direktiivin 7 artiklan 2 kohdan perusteella, onko 7 artiklan 2 kohta pätemätön perustelujen puuttumisen vuoksi tai siksi, ettei talous- ja sosiaalikomiteaa ja Euroopan parlamenttia ole kuultu, minkä seurauksena Yhdistyneellä kuningaskunnalla ei olisikaan oikeutta kantaa kyseistä viiden prosentin veroa tämän säännöksen perustella?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

33 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä, onko pääasiassa kyseessä olevassa kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa määrätyn viiden prosentin veron kaltainen vero direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

34 Océ NV, Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio ovat yksimielisiä siitä, että viiden prosentin vero on luokiteltava direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi kyseisessä artiklassa periaatteessa kielletyksi lähdeveroksi tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta.

35 Océ NV viittaa julkisasiamies Alberin asiassa C-294/99, Athinaïki Zythopoïa (tuomio 4.10.2001, Kok. 2001, s. I-6797), antaman ratkaisuehdotuksen 26 kohtaan, jossa tämä katsoi, että yhteisöjen tuomioistuimen edellyttämässä laajassa tulkinnassa lähdeveron käsite kattaa kaikki verosäännökset, jotka merkitsevät kotimaisen tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölle jakamien voittojen verottamista. Direktiivin 5 artiklan 1 kohtaa on siis Océ NV:n mukaan tulkittava siten, että siinä kielletään kaikki verosäännökset, joissa voitonjakoon yhdistetään erityisiä maksuja, joita ei ilman tätä voitonjakoa olisi olemassa.

36 Océ NV muistuttaa, että viiden prosentin vero laskettiin Océ UK Ltd:n ilmoittamien osinkojen ja 50-prosenttisen verohyvityksen kokonaissummasta. Océ UK Ltd:n ilmoittamat osingot ovat selvästi direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamia voittoja, joten viiden prosentin vero on joka tapauksessa lähdevero tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta sikäli kuin se kohdistuu osinkoihin.

37 Océ NV:n mielestä vero on kuitenkin katsottava lähdeveroksi myös sikäli kuin sitä sovelletaan 50-prosenttiseen verohyvitykseen. Sen tätä koskevat väitteet ja niiden perustelut ovat seuraavat.

38 Océ NV:n mukaan "voiton" käsite ei ensinnäkään rajoitu rahalla maksettuihin osinkoihin, vaan siihen voi kuulua myös muunlainen toiminnasta saatava tulo. Verohyvitys on rahanarvoinen etu, joka liittyy voitonjakoon. Kun kyseessä on yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole asianomaisessa valtiossa ja jonka verohyvitys on 50-prosenttinen kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen perusteella, tämä osittainen verohyvitys maksetaan rahalla viiden prosentin verolla vähennettynä. Näin ollen on katsottava, että verohyvitys on osa tytäryhtiön jakamaa voittoa. Océ NV:n mukaan 50-prosenttista verohyvitystä pidetään sitäpaitsi osana verotettavaa tuloa Alankomaiden tuloverotuksessa.

39 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, että asiassa C-375/98, Epson Europe, 8.6.2000 antamassaan tuomiossa (Kok. 2000, s. I-4243) yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi jaetuista voitoista kannettavan lähdeveron käsitteen laajasti ja että julkisasiamies Alber vahvisti tämän tulkinnan edellä mainitussa asiassa Athinaïki Zythopoiïa. Asiassa Epson Europe annetun tuomion 23 kohdasta seuraa näin ollen, että vero, jonka osalta verotettavana tapahtumana on osinkojen tai arvopapereista koituvan tuoton maksaminen, jonka määräytymisperuste on arvopapereista koituva tuotto ja jonka verovelvollisena on näiden arvopaperien haltija, on lähdevero.

40 Tämän oikeuskäytännön valossa Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus hylkää näkemyksen, jota se oli puoltanut tähän saakka ja myös direktiivistä neuvoteltaessa ja jonka mukaan viiden prosentin vero ei ole direktiivissä tarkoitettu lähdevero, koska sananmukaisesti kyseessä on lähdeveron kantaminen jaetusta voitosta vasta silloin, kun tämän voiton määrästä on vähennetty veron määrä. Se toteaa, että viiden prosentin veron verotettavana tapahtumana on sen verohyvityksen maksaminen, joka on olemassa vain osinkoa maksettaessa, että veron määräytymisperuste on osingon määrän tai arvon ja verohyvityksen yhteissumma ja että verovelvollisena on tässä yhteydessä osakas. Se katsoo näin ollen Océ NV:n tavoin, että vero on direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero.

41 Komissio puolestaan muistuttaa, että veron luokittelu lähdeveroksi voitosta riippuu kyseisen veron vaikutuksista eikä sen määrittelemiseksi kansallisessa lainsäädännössä käytetyistä termeistä.

42 Se väittää, että viiden prosentin veroa on pidettävä verona jaetusta voitosta. Tytäryhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on asianomaisessa valtiossa, tuotti voittoa ja jakoi emoyhtiölleen ainakin osan tästä voitostaan maksettuaan veron. Yhdistynyt kuningaskunta luopui sopimuksen perusteella osittain oikeudestaan verottaa tytäryhtiön voittoja. Se myönsi emoyhtiölle verohyvityksen, joka liittyy osaan voitosta, ja koska emoyhtiöllä ei ollut muita verovelvollisuuksia Yhdistyneessä kuningaskunnassa, kyseinen valtio maksoi sille hyvityksen määrän. Komissio katsoo, että tämä maksu perustuu todellisuudessa siihen osaan tytäryhtiön voitoista, josta kannetaan ensin veroa kansallisen oikeuden mukaisesti ja jonka veroviranomainen tämän jälkeen sopimuksen mukaisesti palauttaa ja siirtää emoyhtiölle. Osinko ja siihen liitetty verohyvityksen määrä ovat täten jaettuja voittoja, ja tähän yhteismäärään kohdistuva viiden prosentin vero on siis vero jaetusta voitosta.

43 Komission mukaan tämän osalta on merkityksellistä, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa kannettu vero merkitsee sopimuksen 22 artiklan 2 kohdan

c alakohdan perusteella oikeutta samansuuruiseen vähennykseen verosta, jonka emoyhtiö on velvollinen maksamaan Alankomaissa, sikäli kuin osinko ja verohyvitys kuuluvat veron perusteeseen Alankomaissa.

44 Komission mukaan tätä voitonjakoon kohdistuvaa veroa on lopuksi pidettävä lähdeverona siinä mielessä, että se kannetaan ennen emoyhtiölle voitosta jaettavan osan maksamista. Viiden prosentin veron verotettavana tapahtumana on osinkojen maksaminen, eikä veroa kanneta myöhemmin.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

45 Aluksi on muistutettava, että direktiivillä, kuten erityisesti sen kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee, 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 (yhdistetyt asiat C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, Denkavit ym., tuomio 17.10.1996, Kok. 1996, s. I-5063, 22 kohta; em. asia Epson Europe, tuomion 20 kohta ja em. asia Athinaïki Zythopoiïa, tuomio 4.10.2001, Kok. 2001, s. I-6797, 25 kohta).

46 Jotta voitaisiin arvioida, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan Englannin lainsäädännön perusteella suoritettava voitonjaon verottaminen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, on ensiksi viitattava kyseisen säännöksen sanamuotoon ja todettava, että siihen sisältyvä lähdeveron käsite ei rajoitu koskemaan vain tietyntyyppisiä täsmällisesti määriteltyjä kansallisia veroja (ks. em. asia Epson Europe, tuomion 22 kohta ja em. asia Athinaïki Zythopoiïa, tuomion

26 kohta). Toiseksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veron, tullin tai maksun luokittelu yhteisön oikeuden näkökulmasta kuuluu yhteisöjen tuomioistuimen tehtäviin, ja tämä määrittelee veron sen objektiivisten ominaisuuksien perusteella riippumatta sen luokittelusta kansallisessa oikeudessa (ks. em. asia Athinaïki Zythopoiïa, tuomion 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, että vero, joka kannetaan siinä jäsenvaltiossa saadusta tulosta, jossa 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. vastaavasti em. asia Epson Europe, tuomion 23 kohta ja em. asia Athinaïki Zythopoiïa, tuomion 28 ja 29 kohta).

48 Pääasiassa kyseessä olevan veron erikoisuus on se, että se kohdistuu tytäryhtiön, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, emoyhtiölleen, jonka verotuksellinen kotipaikka on Alankomaissa, maksamien osinkojen ja sen osittaisen verohyvityksen, johon tämä osingonjako oikeuttaa, yhteismäärään. Jotta ensimmäiseen kysymykseen voidaan vastata, viiden prosentin veroa on tarkasteltava erikseen yhtäältä sikäli kuin se kohdistuu osinkoon sellaisenaan ja toisaalta sikäli kuin se kohdistuu verohyvitykseen, johon kyseisen osingon jakaminen oikeuttaa, kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 19 kohdassa kehottaa, eikä tähän vaikuta se, että yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet asianosaiset ovat yksimielisiä siitä, että viiden prosentin vero on kokonaisuudessaan lähdevero.

49 Mitä tulee osinkoon kohdistuvaan viiden prosentin veron osaan on todettava, että se kohdistuu välittömästi osinkoihin jäsenvaltiossa, jossa osingot jaetaan, koska ne sisältyvät sen määräytymisperusteeseen.

50 Verotettavana tapahtumana on kyseisten osinkojen maksaminen, ja tämän osalta on korostettava, että on merkityksetöntä, että pääasiassa kyseessä oleva vero

kannetaan vain, jos oikeus verohyvitykseen on olemassa siten, että jos verohyvitystä ei kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen perusteella myönnettäisi, osingot maksettaisiin kokonaisuudessaan. On kiistatonta, että verohyvitys myönnetään sopimuksen perusteella, kun tytäryhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, maksaa osinkoja emoyhtiölleen, jonka verotuksellinen kotipaikka on Alankomaissa. Jos tätä voitonjakoa ei suoritettaisi, voitonjaon ja sen verohyvityksen yhteismäärästä, johon voitonjako oikeuttaa, ei luonnollisesti myöskään kannettaisi veroa.

51 Osinkoihin kohdistuva viiden prosentin veron osa on lopuksi verrannollinen osinkojen arvoon tai määrään, koska verovelvollisena on osinkoja saava emoyhtiö. Tämän veron osa vaikuttaa tuloon, jonka emoyhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Alankomaissa, saa osakkuudestaan tytäryhtiössään, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, koska se merkitsee tämän osakkuuden arvon alenemista.

52 Kun on kyseessä osinkoihin kohdistuvan veron osan luokittelu direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi lähdeveroksi, on merkityksetöntä, että osakkaana oleva emoyhtiö saa pääasiassa tilikauden päättyessä kokonaismäärän, joka ylittää sen tytäryhtiön sille maksamien osinkojen määrän, koska on kiistatonta, että osingot sisältyvät veron perusteeseen ja että niistä kannetaan näin ollen kyseistä veroa, minkä ei voida katsoa olevan keino laskea verohyvitys. Se, että emoyhtiö saa veron maksamisen jälkeen määrän, joka on lopulta suurempi kuin osinkojen määrä, johtuu samanaikaisesti kyseiselle verolle vahvistetusta tasosta ja siitä, että se kohdistuu osinkojen ja osittaisen verohyvityksen yhteismäärään. Jotta osakkaana olevan emoyhtiön lopuksi saama summa on osinkojen määrää pienempi, riittää, että tällaisen veron kanta vahvistetaan korkeammaksi.

53 Olisi yhteisön oikeuden yhdenmukaisen tulkinnan periaatteen vastaista, että direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdeveron käsite, jonka ominais-

piirteet mainittiin tämän tuomion 47 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä, voisi riippua tarkastellun veron veroprosentista.

54 Tästä seuraa, että sikäli kuin pääasiassa kyseessä olevassa kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa määrätty viiden prosentin vero kohdistuu tytäryhtiön, jonka verotuksellinen kotipaikka on asianomaisessa valtiossa, emoyhtiölleen, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole samassa valtiossa, jakamiin osinkoihin, sitä on pidettävä direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa periaatteessa kiellettynä voitonjakoon kohdistuvana lähdeverona.

55 Mitä tulee siihen viiden prosentin veron osaan, joka kohdistuu verohyvitykseen, johon osingonjako oikeuttaa, sillä ei ole direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa periaatteessa kielletyn voitonjakoon kohdistuvan lähdeveron ominaispiirteitä, koska se ei kohdistu tytäryhtiön jakamaan voittoon.

56 Verohyvitys on verotuksellinen toimi, jolla pyritään välttämään osinkojen muodossa jaetun voiton taloudellisesta näkökulmasta kaksinkertainen verotus eli verotus ensiksi tytäryhtiöltä ja toiseksi osinkoja saavalta emoyhtiöltä. Se ei näin ollen ole arvopapereista koituvaa tuottoa.

57 Kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 30, 33 ja 34 kohdassa lisäksi korostaa, verohyvityksen verottamisen vaikutukset eivät ole ristiriidassa direktiivissä säädetyn lähdeveron kantamisen kiellon kanssa. Verohyvityksen osittainen väheneminen sitä rasittavan viiden prosentin veron vuoksi ei vaikuta rajat ylittävän osingonjaon verotuksen neutraalisuuteen, koska se ei kohdistu osingonjakoon ja koska se ei vähennä osinkojen arvoa ne saavan emoyhtiön kannalta.

58 Tällainen tulkinta saa lisäksi vahvistuksen siitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen järjestelmässä Yhdistyneessä kuningaskunnassa kannettavaan viiden prosentin veroon liittyy vastaavasti Alankomaiden veroviranomaisten velvollisuus myöntää vähennys emoyhtiön verosta sopimuksen 22 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti.

59 Tästä seuraa, että sikäli kuin pääasiassa kyseessä olevassa kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa määrätty viiden prosentin vero kohdistuu verohyvitykseen, johon tytäryhtiön, jonka verotuksellinen kotipaikka on asianomaisessa valtiossa, emoyhtiölleen, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole kyseisessä valtiossa, jakama osinko oikeuttaa, sitä ei ole pidettävä direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa periaatteessa kiellettynä voitonjakoon kohdistuvana lähdeverona.

60 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että pääasiassa kyseessä olevassa kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa määrätyn viiden prosentin veron kaltainen vero, joka kohdistuu tytäryhtiön, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, emoyhtiölleen, jonka verotuksellinen kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, maksamiin osinkoihin, on direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta. Kun se sen sijaan kohdistuu verohyvitykseen, johon tämä osinkojen jakaminen oikeuttaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sama vero ei ole direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa kielletty lähdevero.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

61 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii lähinnä selvittämään, onko direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että siinä sallitaan pää-

asiassa kyseessä olevassa kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa määrätyn viiden prosentin veron kaltainen vero, vaikka tämä vero on saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero.

62 Ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen vuoksi toinen kysymys liittyy viiden prosentin veroon vain sikäli kuin se kohdistuu osinkoihin.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

63 Océ NV:n mukaan direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa ei voida tulkita siten, että siinä sallitaan kansallinen lainsäädäntö tai kaksinkertaista verotusta koskeva sopimus kokonaisuudessaan sikäli kuin niissä pyritään yleisesti poistamaan tai vähentämään kaksinkertaista verotusta. Kuten julkisasiamies Alber totesi edellä mainitussa asiassa Athinaïki Zythopoiïa antamansa ratkaisuehdotuksen 41 kohdassa, ainoastaan ne oikeussäännöt, joilla pyritään konkreettisesti välttämään tai vähentämään kaksinkertaista verotusta, kuuluvat direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan, eivätkä siihen kuulu ne oikeussäännöt, joilla vain tasapainotetaan asianomaisten jäsenvaltioiden etuja kyseisten verotulojen jakamisen osalta ilman, että näillä oikeussäännöillä välittömästi estettäisiin kaksinkertaista verotusta.

64 Océ NV katsoo näin ollen, että pääasiassa kyseessä olevan sopimuksen määräykset, jotka koskevat osittaisen verohyvityksen maksamista, vastaavat määräyksiä, joita direktiivin 7 artiklan 2 kohdan mukaan voidaan soveltaa, mutta tämä ei koske määräyksiä, joissa määrätään viiden prosentin veroa vastaavasta lähdeverosta. Océ NV:n mukaan viiden prosentin vero osinkojen ja verohyvi-

tyksen kokonaissummasta ei ole toimenpide, jonka tarkoituksena on osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tai sen vähentäminen. Sen ainoana vaikutuksena on päinvastoin osinkojen kaksinkertaisesta verotuksesta saatavien tulojen jakaminen Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden välillä.

65 Océ NV lisää, että direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa ei voida tulkita siten, että siinä sallittaisiin enemmän tai vähemmän verohyvitysten maksamista koskevien kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltaminen.

66 Se hylkää tämän osalta veroviranomaisen pääasian käsittelyssä esittämän väitteen, jonka mukaan olisi katsottava, että viiden prosentin vero on sallittu direktiivin 7 artiklan 2 kohdan perusteella, koska se määrätään verohyvityksen maksun yhteydessä. Tällainen tulkinta tarkoittaisi sitä, että direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa katsottaisiin säädettävän poikkeuksesta 5 artiklan 1 kohdassa vahvistettuun periaatteeseen, joka koskee vapautusta lähdeverosta, mitä ei Océ NV:n mukaan voida hyväksyä.

67 Direktiivin viidennessä perustelukappaleessa säädetään tietyistä poikkeuksista 5 artiklan 1 kohtaan, mutta nämä mainitaan nimenomaisesti itse 5 artiklassa, ja niitä edeltää ilmaisu "poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään". Direktiivin perustelukappaleissa ei sen sijaan ole mitään, mikä osoittaisi, että 7 artiklan 2 kohdalla oli aikomus säätää poikkeus 5 artiklan 1 kohdassa vahvistettuun periaatteeseen, eikä tämän osalta ole esitetty perusteluja.

68 Italian hallituksen ja komission tukeman Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan viiden prosentin vero on joka tapauksessa sallittu direktiivin 7 artiklan 2 kohdan perusteella, vaikka se olisikin lähdevero.

69 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa tämän osalta, että tämä artikla on laadittu mahdollisimman yleiseen muotoon ("tämä direktiivi ei vaikuta"), ja se merkitsee sitä, että säännöstä, jolla on 7 artiklan 2 kohdassa mainitut ominaispiirteet, on edelleen sovellettava kaikesta siitä riippumatta, mitä direktiivissä mahdollisesti esitetään toisin.

70 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan on merkityksetöntä, että 10 artiklan 3 kohdan a alakohdan ii alakohdassa, jossa määrätään viiden prosentin verosta, ei sinänsä pyritä kaksinkertaisen verotuksen vähentämiseen. Viiden prosentin veroa ei sen mukaan pidä tarkastella erikseen; se on erottamaton osa määräyksiä, jotka sisältyvät kaksinkertaista verotusta koskevaan sopimukseen ja jotka koskevat verohyvityksen maksua Océ NV:lle. Italian hallitus väittää samoin, että viiden prosentin vero kuuluu bilateraalisten sääntöjen puitteissa määräyksiin, joiden tarkoituksena on osinkojen kaksinkertaisen verotuksen vähentäminen.

71 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että kun 10 artiklaa tarkastellaan jakamattomana kokonaisuutena, se on määräys, joka koskee verohyvitysten maksamista ja jolla pyritään osinkojen kaksinkertaisen verotuksen vähentämiseen, minkä vuoksi se kuuluu direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan. Komissio puolestaan tarkastelee ainoastaan sopimuksen 10 artiklan 3 kohtaa.

72 Näkemyksensä tueksi ne toteavat, että on tarkasteltava, millainen alankomaalaisten emoyhtiöiden asema olisi ilman kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen 10 artiklaa (tai tämä artiklan 3 kohtaa). Tällaisessa tapauksessa sellaisen Océ NV:n kaltaisen osakkaan, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, kaksinkertainen verotus ei vähenisi. Itse asiassa Océ UK Ltd:n voitto olisi ollut täysimääräisesti yhtiöveron alaista Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja kun Océ NV:lle olisi maksettu osinkoja, lähdeveroa ei olisi

kannettu, mutta osingot olisivat olleet periaatteessa täysimääräisesti verotettavia Alankomaissa. Ne väittävät, että Yhdistynyt kuningaskunta (toisin kuin Alankomaat) vähentää merkittävästi kaksinkertaista verotusta, koska se myöntää sopimuksen 10 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaisesti oikeuden sellaisen verohyvityksen maksuun, joka on suuruudeltaan puolet verohyvityksestä, jonka luonnollinen henkilö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, olisi saanut, vähennettynä viiden prosentin verolla. Yhdistynyt kuningaskunta toteaa näin ollen, että sopimuksen ansiosta Océ NV ei saa yksinomaan osinkoa kokonaisuudessaan, vaan myös lisäsumman, joka on itse asiassa hyvitys sen yhtiöveron osasta, jonka tytäryhtiö on velvollinen maksamaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

73 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus täsmentää, että direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa ei pidä tulkita siten, että siinä sallittaisiin kaikkien kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen määräyksien tai kaikkien verohyvityksen maksamista koskevien määräysten soveltaminen. Se koskee tämän hallituksen mukaan yksinomaan määräyksiä, joiden välittömänä seurauksena on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen tai vähentäminen, kuten julkisasiamies Alber totesi edellä mainitussa asiassa Athinaïki Zythopoiïa antamansa ratkaisuehdotuksen 40 ja 41 kohdassa. Näin ollen lähdeveroa, joka muussa tapauksessa olisi kielletty direktiivin 5 artiklan 1 kohdan perusteella, voidaan kantaa vain siinä tapauksessa, että se on erottamaton osa määräystä, jonka välittömänä seurauksena on kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tai vähentäminen ja jollainen on esimerkiksi pääasiassa kyseessä olevan sopimuksen 10 artikla.

74 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että Océ NV valittaa itse asiassa siitä, että kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen 10 artiklan 3 kohdalla ei vähennetä sen haluamissa määrin osinkojen kaksinkertaista verotusta. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa tämän osalta, että direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa ei edellytetä millään tavoin, että kaksinkertaista verotusta olisi vähennettävä tietty vähimmäismäärä.

75 Se lisää lopuksi, että jos Océ NV:n kannattama tulkinta hyväksytään ja jos direktiivin 7 artiklan 2 kohta ei voi kattaa lähdeveroa, joka kannetaan verohyvityksen myöntämisen yhteydessä, tällä säännöksellä ei ole mitään merkitystä eikä sisältöä.

76 Italian hallitus lisää, että Océ NV ei voi valittaa siitä, että sopimusmääräyksessä, jonka mukaisesti se voi saada verohyvityksen, määrätään myös tämän hyvityksen pienentämisestä viiden prosentin veron kautta. Asia olisi toisin ainoastaan siinä tapauksessa, että veroprosentti olisi vahvistettu sellaiseksi, että verohyvityksen vaikutus olisi olematon, mistä ei ole kyse tässä asiassa.

77 Komission mukaan direktiivin 7 artiklan 2 kohdan tarkoituksena on vapauttaa lähdeveron kiellosta vero, joka on erottamaton osa verohyvityksen myöntämisjärjestelmää, jolla pyritään kaksinkertaisen verotuksen vähentämiseen. Se täsmentää tämän osalta, että 7 artiklan 2 kohta lisättiin direktiiviin Yhdistyneen kuningaskunnan vaatimuksesta neuvostossa käytyjen niiden keskustelujen päättyessä, joiden oli määrä johtaa direktiivin hyväksymiseen, nimenomaan sen takaamiseksi, että kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen 10 artiklan 3 kohdan kaltaisia määräyksiä voidaan edelleen soveltaa. Komissio myöntää, että neuvostossa käydyissä keskusteluissa omaksutut kannat eivät ole ratkaisevia niistä seuranneiden säännösten tulkinnassa, mutta se katsoo, että ne on otettava huomioon lainsäätäjän aikomusten määrittämiseksi.

78 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus totesi suullisessa käsittelyssä, että sen tässä asiassa omaksuma kanta vastaa neuvoston alkuperäistä aikomusta, koska direktiivin 7 artiklan 2 kohta lisättiin alun perin sen vaatimuksesta.

79 Komissio lisää, ettei voida kiistää, että 7 artiklan 2 kohdassa ei mainita nimenomaisesti lähdeveroa. Siinä ei kuitenkaan olisi mitään järkeä, jos se ei kattaisi lähdeveroa verohyvityksen myöntämisen yhteydessä, koska direktiivissä ei komission mukaan voida tarkoittaa mitään muuta.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

80 Kuten tämän tuomion 45 kohdassa muistutettiin, direktiivin tavoitteena on poistaa eri jäsenvaltioissa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden asettaminen epäedullisempaan asemaan ja helpottaa näin yhtiöiden ryhmittymistä yhteisön tasolla ottamalla käyttöön voitonjaon verotusta koskeva yhteinen verojärjestelmä.

81 Kuten direktiivin neljännestä perustelukappaleesta tähän liittyen ensiksi ilmenee, jos emoyhtiölle tytäryhtiönsä osakkaana jaetaan voittoa, emoyhtiön sijaintivaltion on joko oltava verottamatta tätä voittoa tai verotettava voittoa, mutta samalla valtuutettava tämä yhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus.

82 Kuten direktiivin viidennestä perustelukappaleesta toiseksi ilmenee, verotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava lähdeverosta tiettyjä erityistapauksia lukuun ottamatta. Siinä kuitenkin täsmennetään, että Saksan liittotasavallan ja Helleenien tasavallan yhtiöverojärjestelmien erityispiirteiden vuoksi ja Portugalin tasavallan budjettiin liittyvistä syistä näiden jäsenvaltioiden olisi sallittava pitää väliaikaisesti voimassa lähdevero.

83 Tämän perusteella direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa asetetaan periaatteellinen kielto kantaa lähdeveroa tytäryhtiön, jonka kotipaikka on tietyssä jäsenvaltiossa, emoyhtiölleen, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, jakamasta voitosta. Viidennessä perustelukappaleessa mainituista Saksan, Kreikan ja Portugalin verojärjestelmille myönnetyistä tilapäisistä poikkeuksista säädetään nimenomaisesti direktiivin 5 artiklan 2—4 kohdassa. Missään vastaavassa säännöksessä ei säädetä nimenomaisesta Britannian verojärjestelmää koskevasta poikkeuksesta.

84 Tässä menettelyssä on kuitenkin väitetty, eikä tätä ole kiistetty, että direktiivin 7 artiklan 2 kohta on laadittu Britannian järjestelmä huomioon ottaen; tässä järjestelmässä osinkojen jakoon liittyy oikeus osittaisen verohyvityksen maksamiseen, kun emoyhtiön jäsenvaltion ja Yhdistyneen kuningaskunnan välillä tehdyssä kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa määrätään tästä, mihin liittyy se, että jaetun osingon ja osittaisen verohyvityksen yhteismäärästä kannetaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa viiden prosentin vero. Tällainen väite perustuu siihen olettamukseen, että kyseinen vero on ainakin osittain direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero.

85 Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio päättelevät tästä, että direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltioille toimivalta poiketa periaatteellisesta kiellosta kantaa lähdeveroa tytäryhtiön jakamasta voitosta ja verottaa voitonjakoa emoyhtiön osalta, kun oikeussääntö, jossa tästä verosta määrätään, on erottamaton osa sellaisia kansallisia säännöksiä tai sopimusmääräyksiä, joilla pyritään osinkojen kaksinkertaisen verotuksen vähentämiseen (mistä on periaatteessa kyse kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä bilateraalisessa sopimuksessa) ja jotka koskevat verohyvitysten maksua osingonsaajille.

86 Tämän osalta on muistutettava, että poikkeuksia yleisperiaatteeseen on tulkittava suppeasti. Erityisesti direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetyn periaatteen, joka koskee vapautusta lähdeverosta, osalta yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen katsonut edellä mainitussa asiassa Denkavit annetun tuomion 27 kohdassa direktiivin 3 artiklan 2 kohtaan liittyen, että koska tämä säännös on poikkeus kyseisestä periaatteesta, sitä on tulkittava suppeasti, ja että oikeutta, joka siinä annetaan jäsenvaltioille, ei voida tulkita tämän säännöksen sanamuotoa laajemmin.

87 On todettava, että pääasiassa kyseessä olevassa sopimuksessa vahvistettu viiden prosentin vero on yhdistetty välittömästi sen verohyvityksen maksamiseen, joka on otettu käyttöön tytäryhtiön, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdisty-

neessä kuningaskunnassa, emoyhtiölleen, jonka verotuksellinen kotipaikka on Alankomaissa, maksamien osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen vähentämiseksi. On todettava, että tämän veron, joka on direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero sikäli kuin se kohdistuu osinkoihin, kantaa ei ole vahvistettu sellaiseksi, että veron kantaminen voisi poistaa tämän osinkojen kaksikertaisen verotuksen vähentämisen vaikutukset, kuten Italian hallitus korostaa. Kaikki Yhdistyneessä kuningaskunnassa osingoista maksetut verot ovat joka tapauksessa vähennettävissä Alankomaissa maksettavasta verosta pääasiassa kyseessä olevan sopimuksen 22 artiklan 2 kohdan c alakohdan perusteella.

88 Tässä tilanteessa voidaan katsoa, että pääasiassa kyseessä oleva lähdevero kuuluu sopimusmääräyksiin, jotka koskevat verohyvitysten maksua osingonsaajille ja joilla pyritään tällä tavoin kaksinkertaisen verotuksen vähentämiseen.

89 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan pääasiassa kyseessä olevassa kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa määrätyn viiden prosentin veron kaltainen vero, vaikka tämä vero, sikäli kuin se kohdistuu tytäryhtiön emoyhtiölleen maksamiin osinkoihin, on saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

90 Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko direktiivin 7 artiklan 2 kohta pätemätön perustelujen puuttumisen vuoksi tai siksi, ettei talous- ja sosiaalikomiteaa ja Euroopan parlamenttia ole kuultu, minkä seurauksena Yhdistyneellä kuningaskunnalla ei olisikaan oikeutta kantaa kyseistä viiden prosentin veroa tämän säännöksen perusteella.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

91 Océ NV katsoo, että direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa on pidettävä pätemättömänä samanaikaisesti perustelujen puuttumisen vuoksi ja siksi, ettei talous- ja sosiaalikomiteaa ja Euroopan parlamenttia ole kuultu.

92 Océ NV väittää näin ollen, että EY 253 artiklan vastaisesti direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa ei ole perusteltu asianmukaisesti. Direktiivin 7 artiklan 2 kohdan perustelut puuttuvat sikäli kuin missään johdanto-osan perustelukappaleessa ei viitata tällaiseen poikkeusmahdollisuuteen toisin kuin direktiivissä olevissa muissa poikkeussäännöksissä. Viidennessä perustelukappaleessa otetaan huomioon periaate, jonka mukaan verotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on poikkeustapauksia lukuun ottamatta vapautettava lähdeverosta. Océ NV katsoo, että kaikki poikkeukset tähän periaatteeseen on selitettävä. Direktiivin 5 artiklassa esitettyjen nimenomaisten poikkeusten osalta viidennessä perustelukappaleessa vahvistetaan näin ollen tilapäisiä poikkeuksia tietyille jäsenvaltioille. Direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa olevaa poikkeusta ei sen sijaan perustella millään tavoin ja sitä ei näin ollen voida säilyttää.

93 Océ NV lisää, että parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle toimitettu direktiivin alkuperäisversio sisälsi komission alkuperäisehdotuksen (EYVL 1969, C 39, s. 7) eikä siihen sisältynyt mitään nykyistä 7 artiklaa vastaavaa säännöstä. Sen mukaan Euroopan parlamentin ja talous- ja sosiaalikomitean lausunto saatiin kuitenkin vain alkuperäisversiosta eikä lopullisesta versiosta. Velvollisuus kuulla erityisesti parlamenttia on kuitenkin sen mukaan erityisen tärkeää. Vakiintu-

neesta oikeuskäytännöstä seuraa täten, että neuvoston on lähetettävä ehdotus uudelleen parlamentille aina, kun lopullisesti hyväksytty teksti kokonaisuutena tarkasteltuna poikkeaa olennaisesti tekstistä, jonka osalta parlamenttia on kuultu. Tässä tapauksessa Océ NV katsoo, että kahden version väliset muutokset ovat merkittäviä, koska säännös, jonka mukaan kaikki jäsenvaltiot, joilla on verohyvitysjärjestelmä, voivat kantaa lähdeveroa rajat ylittävästä voitonjaosta edellyttäen, että hyvitys on olemassa, on merkittävä poikkeus alkuperäistekstistä. Näitä kahta elintä olisi näin ollen pitänyt kuulla toistamiseen 7 artiklan 2 kohdan lisäämiseen johtaneista muutoksista.

94 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, neuvosto ja komissio toteavat, että direktiivin 7 artiklan 2 kohtaan ei liity minkäänlaista muoto- tai menettelyvirhettä, joka vaikuttaisi sen pätevyyteen.

95 Ne toteavat, että direktiivin yleinen perusteleminen kokonaisuudessaan ja pääkohdiltaan riittää. Niiden mukaan ei ole välttämätöntä edellyttää direktiivin jokaisen kohdan ja alakohdan erityistä perustelua erityisesti, kun kyseessä olevalla säännöksellä tyydytään muuttamaan tai selventämään tiettyä yksityiskohtaa tavalla, joka on direktiivin tavoitteen mukainen. Juuri direktiivin 7 artiklan 2 kohta on niiden mukaan lähinnä pelkkä yksityiskohdan tekninen tarkistus, joka on direktiivin systematiikan mukainen ja jolla pyritään helpottamaan direktiivin ja tiettyjen saman tavoitteen omaavien kaksinkertaista verotusta koskevien sopimusten välistä vuorovaikutusta.

96 Samasta syystä 7 artiklan 2 kohdan lisääminen direktiiviin ei ole merkittävä muutos verrattuna ehdotukseen, joka toimitettiin parlamentille lausuntoa varten. Kyseessä oleva muutos ei niiden mukaan vaikuta direktiivillä käyttöön otetun säätelyn ytimeen eikä sen keskeiseen sisältöön. Samaa logiikkaa voidaan soveltaa talous- ja sosiaalikomitean kuulemiseen.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

97 Direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa koskevan väitetyn perustelujen puuttumisen osalta on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusteluvelvollisuuden laajuus riippuu siitä, minkälaisesta toimielimen toimesta on kysymys, ja kun kyseessä on lainsäädäntötoimi, riittää, kun perusteluissa osoitetaan yhtäältä kokonaistilanne, joka johti toimen toteuttamiseen, ja toisaalta ne yleiset tavoitteet, joihin sillä pyritään (ks. vastaavasti asia C-150/94, Yhdistynyt kuningaskunta v. neuvosto, tuomio 19.11.1998, Kok. 1998, s. I-7235, 25 kohta; asia C-284/94, Espanja v. neuvosto, tuomio 19.11.1998, Kok. 1998, s. I-7309, 28 kohta ja asia C-168/98, Luxemburg v. parlamentti ja neuvosto, tuomio 7.11.2000, Kok. 2000, s. I-9131, 62 kohta).

98 Yhteisöjen tuomioistuin on sitä paitsi toistuvasti katsonut, että jos kanteen kohteena olevasta säädöksestä, päätöksestä tai muusta toimenpiteestä käy pääosin ilmi toimielimen tavoittelema päämäärä, olisi kohtuutonta vaatia, että erilaiset tekniset valinnat perustellaan erikseen (em. asia Yhdistynyt kuningaskunta v. neuvosto, tuomion 26 kohta; em. asia Espanja v. neuvosto, tuomion 30 kohta ja em. asia Luxemburg v. parlamentti ja neuvosto, tuomion 62 kohta).

99 Kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 57 kohdassa totesi, direktiivin perusteluissa osoitetaan selkeästi sen yleinen tavoite eli rajat ylittävän voitonjaon verotuksen neutraalisuus. On todettava, että nämä perustelut riittävät myös kattamaan saman tavoitteen omaavien kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista koskevan säännöksen eli direktiivin 7 artiklan 2 kohdan.

100 Parlamentin ja talous- ja sosiaalikomitean kuulemisen laiminlyönnin osalta yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että velvollisuus kuulla parlamenttia lainsäädäntömenettelyssä perustamissopimuksessa määrätyissä tilanteissa merkitsee sitä, että Euroopan parlamenttia on kuultava uudelleen aina, kun lopullisesti hyväksytty säädös kokonaisuutena tarkasteltuna poikkeaa keskeiseltä sisällöltään säädösehdotuksesta, josta parlamenttia jo on kuultu (ks. vastaavasti asia C-392/95, parlamentti v. neuvosto, tuomio 10.6.1997, Kok. 1997, s. I-3213, 15 kohta ja asia C-408/95, Eurotunnel ym., tuomio 11.11.1997, Kok. 1997, s. I-6315, 46 kohta).

101 On selvitettävä, onko 7 artiklan 2 kohdan lisääminen direktiiviin merkittävä muutos verrattuna ehdotukseen, joka toimitettiin parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle lausuntoa varten.

102 Sikäli kuin direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa sallitaan yksinomaan se, että erityisiä kansallisia tai sopimukseen perustuvia järjestelmiä voidaan edelleen soveltaa, kun ne ovat direktiivin kolmannessa perustelukappaleessa määritellyn ja tämän tuomion 45 kohdassa mainitun direktiivin tavoitteen mukaisia, 7 artiklan 2 kohdan lisäämistä direktiiviin on pidettävä teknisenä tarkistuksena, joka ei ole parlamentin ja talous- ja sosiaalikomitean toista kuulemista edellyttävä merkittävä muutos.

103 Kansalliselle tuomioistuimelle on näin ollen vastattava, että kolmannen kysymyksen tarkastelu ei ole paljastanut sellaisia muoto- tai menettelyvirheitä, jotka vaikuttaisivat direktiivin 7 artiklan 2 kohdan pätevyyteen.

Oikeudenkäyntikulut

104 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Special Commissioners of Income Taxin (Yhdistynyt kuningaskunta) 6.2.2001 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Pääasiassa kyseessä olevassa kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa määrätyn viiden prosentin veron kaltainen vero, joka kohdistuu tytäryhtiön, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä**

kuningaskunnassa, emoyhtiölleen, jonka verotuksellinen kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, maksamiin osinkoihin, on eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta. Kun se sen sijaan kohdistuu verohyvitykseen, johon tämä osinkojen jakaminen oikeuttaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sama vero ei ole direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa kielletty lähdevero.

2) Direktiivin 90/435/ETY 7 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan pääasiassa kyseessä olevassa kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa määrätyn viiden prosentin veron kaltainen vero, vaikka tämä vero, sikäli kuin se kohdistuu tytäryhtiön emoyhtiölleen maksamiin osinkoihin, on saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero.

3) Kolmannen kysymyksen tarkastelu ei ole paljastanut sellaisia muoto- tai menettelyvirheitä, jotka vaikuttaisivat direktiivin 7 artiklan 2 kohdan pätevyyteen.

Wathelet Edward La Pergola

Jann Rosas

Julistettiin Luxemburgissa 25 päivänä syyskuuta 2003.

R. Grass

kirjaaja

M. Wathelet

viidennen jaoston puheenjohtaja