# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS GEORGES COSMAS 17 päivänä helmikuuta 2000 *

Sisällys


I Sovellettava lainsäädäntö ..... I-4245
A Yhteisön oikeussäännöt ..... I-4245
B Kansalliset oikeussäännöt ..... I-4249
II Tosiseikat ..... I-4251
III Ennakkoratkaisukysymys ..... I-4252
IV Vastaus esitettyyn kysymykseen ..... I-4252
A Esitetty kysymys ..... I-4252
B Direktiivillä käyttöön otettu järjestelmä ..... I-4254
C Riidanalainen ISD direktiivin kannalta ..... I-4256
V Ratkaisuehdotus ..... I-4262


1. Supremo Tribunal Administrativo (Portugali) pyytää nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisuasiassa yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY [1] (jäljempänä direktiivi) 5 artiklan 4 kohtaa yksinomaan Portugalia koskevan erityisjärjestelyn osalta.

## I Sovellettava lainsäädäntö

### A *Yhteisön oikeussäännöt*

2. Yhteisön lainsäätäjä on antanut direktiivin ottaakseen käyttöön yhteisen verojärjestelmän, jota sovelletaan eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin.

3. Direktiivin tarpeellisuus johtuu siitä kaksinkertaisesta verotuksesta, jonka kohteeksi useammassa kuin yhdessä maassa

* Alkuperäinen kieli: kreikka.

1 — EYVL L 225, s. 6.

sijaitsevat yhtiöryhmät voivat joutua. Näin ollen "jolleivät valtiot ole joko yksipuolisesti tai kahdenvälisillä sopimuksilla myöntäneet erityistä vapautusta, tytäryhtiön voittoja verotetaan sekä tytäryhtiön liiketuloina tytäryhtiön sijaintivaltiossa että emoyhtiön osinkotuloina emoyhtiön sijaintivaltiossa, kun voitot jaetaan emoyhtiölle." [2]

4. Tutkikaamme direktiivin rakennetta, johon kuuluu yhdeksän artiklaa: niissä määritetään sen soveltamisala (1 artikla), tiettyjä peruskäsitteitä (2 ja 3 artikla), asiaa koskevat yhteisön oikeuden periaatteet ja perussäännöt, joilla määritetään niiden soveltamista koskevat yksityiskohdat (4 artikla) ja säädetään tietyistä poikkeuksista, joita sovelletaan tiettyihin jäsenvaltioihin lähdeveron osalta (5 artikla). Direktiivin 6 ja 7 artiklassa säädetään tietyistä täydentävistä lähdeveroon liittyvistä seikoista, ja 8 ja 9 artikla ovat perinteisiä direktiivin voimaantuloon ja adressaatteihin liittyviä säännöksiä.

2 — Julkisasiamies Jacobs korosti tätä yhdistetyissä asioissa C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, Denkavit ym. (tuomio 17.10.1996, Kok. 1996, s. I-5063, ratkaisuehdotuksen 6 kohta). Julkisasiamies jatkoi seuraavasti: "tuloa voidaan lisäksi verottaa yhtiötasolla, jos emoyhtiö on pelkästään väliyhteisönä toimiva holding-yhtiö, jonka omistaa kolmannessa valtiossa sijaitseva yhtiö". Keskeinen kyseisissä asioissa esitetty kysymys koski sitä, sallitaanko direktiivissä se, että jäsenvaltio soveltaa oikeussääntöä, jonka mukaan tytäryhtiön on vähennettävä lähdevero voitosta, jonka se jakaa emoyhtiölleen ensimmäisenä vuotena sen jälkeen, kun emoyhtiö on hankkinut tämän yhtiön, jolloin emoyhtiölle ei myönnetä vapautusta lähdeverosta ensimmäisenä vuotena, vaikka sillä jatkossa olisikin tämä osuus hallussaan tätä ajanjaksoa kauemmin.

5. Direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä

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

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

6. Direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tässä direktiivissä 'jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä' tarkoitetaan yhtiötä:

a) jolla on jokin liitteessä luetelluista yhtiömuodoista;

b) jolla jonkin jäsenvaltion verolainsäädännön mukaan katsotaan olevan tässä jäsenvaltiossa verotuksellinen kotipaikka ja jolla kolmannen valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan ei katsota olevan verotuksellista kotipaikkaa yhteisön ulkopuolella;

c) joka lisäksi on ilman valintamahdollisuutta ja vapautusta velvollinen maksamaan jotakin seuraavista veroista:

— —

— imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas Portugalissa,

— — "

7. Direktiivin 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. 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". [3]

8. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Jos emoyhtiölle tytäryhtiönsä osakkaana jaetaan voittoa muutoin kuin tämän

3 — Tämän artiklan 2 kohdassa säädetään, että poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, jäsenvaltiot voivat kahdenvälisin sopimuksin korvata pääomaosuutta koskevan edellytyksen äänioikeuksien hallintaa koskevalla edellytyksellä ja olla soveltamatta direktiiviä kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseviin yhtiöihin, joilla ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole hallussaan emoyhtiön asemaan oikeuttavaa osuutta, sekä sellaisiin yhtiöihin, joista toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole tällaista osuutta.

selvitystilaan joutumisen yhteydessä, 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, ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio 5 artiklan poikkeussäännöksiä soveltaen on kantanut [lähdeverona], vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa."

9. Lainsäätäjä on lisäksi vahvistanut kolmen jäsenvaltion (Helleenien tasavalta, Saksan liittotasavalta ja Portugalin tasavalta) osalta tiettyjä poikkeuksia [4] yhteisestä järjestelmästä lähdeveron pidättämistä koskevan vapautuksen osalta. Neuvosto katsoo, että "verotuksen tasapuolisuuden varmistamiseksi olisi lisäksi tiettyjä erityistapauksia lukuun ottamatta vapautettava tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto [lähdeverosta]; — — ja Portugalin tasavallan budjettiin liittyvistä syistä näiden jäsenvaltioiden olisi kuitenkin sallittava väliaikaisesti pitää voimassa [lähdevero]". [5]

10. Direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

— —

4. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, Portugalin tasavalta voi [pidättää lähdeveron] Portugalissa sijaitsevien tytäryhtiöiden toisissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöille jakamista voitoista sellaiseen päivämäärään saakka, joka ei saa olla kahdeksannen tämän direktiivin voimaantulopäivää seuraavan vuoden loppua myöhempi.

Jollei voimassa olevista Portugalin ja toisen jäsenvaltion välisistä kahdenvälisistä sopimuksista muuta johdu, tämän [lähdeveron] verokanta ei saa olla suurempi kuin

4 — Ks. direktiivin viides perustelukappale.

5 — Yhteisön lainsäätäjä on säätänyt poikkeuksesta Saksan liittotasavallan ja Helleenien tasavallan osalta: ne saavat edelleen väliaikaisesti kantaa lähdeveron niiden yhtiöverojärjestelmien erityispiirteiden vuoksi.

15 prosenttia ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun ajanjakson viitenä ensimmäisenä vuonna eikä 10 prosenttia kolmena viimeisenä vuonna.

Ennen kahdeksannen vuoden loppua neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta tämän kohdan säännösten voimassaolon mahdollisesta jatkamisesta."

11. Direktiivin 6 artiklan mukaan emoyhtiön sijaintijäsenvaltio ei saa pidättää lähdeveroa tämän yhtiön tytäryhtiöstään saamista voitoista.

12. Direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

13. Direktiivin 8 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on saatettava direktiivin säännösten noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset voimaan 1.1.1992 mennessä ja ilmoitettava tästä komissiolle viipymättä.

B *Kansalliset oikeussäännöt*

14. Direktiivi on saatettu osaksi Portugalin oikeusjärjestystä yhtiöveroa (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, jäljempänä IRC) koskevilta osin 2.7.1992 annetulla asetuksella (decreto-lei) nro 123/92, jolla muutettiin yhtiöverosta annetun lain (código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, jäljempänä CIRC) 69 §:n 2 momentin c kohta sanamuodoltaan seuraavaksi:

"Sellaisilta yhtiöiltä, joiden kotipaikka tai todellinen johto eivät sijaitse Portugalissa ja joilla ei ole siellä kiinteää toimipaikkaa, jolle tulojen voitaisiin katsoa kuuluvan, tulojen perusteella kannettavan yhtiöveron verokanta on 25 prosenttia, lukuun ottamatta seuraavia tuloja:

— —

c) voitoista, jotka Portugalissa sijaitseva, 23.7.1990 annetun direktiivin 90/435/ETY 2 artiklassa säädetyt edellytykset

täyttävä yhtiö jakaa toisessa Euroopan yhteisöjen jäsenvaltiossa sijaitsevalle, samat edellytykset täyttävälle emoyhtiölleen, joka on omistanut suoraan vähintään 25 prosenttia ensiksi mainitun yhtiön osakepääomasta kahtena peräkkäisenä vuonna tai tytäryhtiön perustamisesta lähtien, edellyttäen viimeksi mainitun tapauksen osalta, että omistus jatkuu mainitun ajan, kannetaan 15 prosentin suuruista yhtiöveroa 31.12.1996 saakka, jollei voimassa olevista kahdenvälisistä sopimuksista muuta johdu, ja 10 prosentin suuruista yhtiöveroa 1.1.1997—31.12.1999."

15. Saatettaessa kyseinen direktiivi osaksi kansallista oikeusjärjestystä luovutuksista kannettavasta kunnallisverosta ja omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettavasta verosta annetun lain (código de imposto municipal de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações, jäljempänä CIMSISD) 182 ja 184 § pidettiin kuitenkin voimassa muuttamattomina, ja niissä säädetään sellaisesta omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettavasta verosta (imposto sobre as sucessões e doações, jäljempänä ISD), joka koskee yhtiöiden osakkeiden vastikkeettomia siirtoja ja jota kannetaan jokaisen voitonjaon yhteydessä osingoista, joita Portugaliin sijoittautuneet yhtiöt jakavat.

16. CIMSISD:n 182 §:ssä säädetään tältä osin seuraavaa:

"Vastikkeettomista omaisuudensiirroista kannettava vero:

— —

c) Portugalissa sijaitsevien yhtiöiden osakkeiden vastikkeettomista siirroista vero kannetaan kiinteän verokannan mukaan siten, että pidätys tehdään osakkeista saatavista tuotoista.

Ainoa momentti

Vero sellaisten arvopapereiden siirrosta, jotka eivät anna oikeutta tuottoon, kannetaan yleisten sääntöjen mukaan."

17. CIMSISD:n 184 §:ssä, joka on otsikoitu "Verokanta. Lähdevero", säädetään seuraavaa:

"Verokanta on 5 prosenttia koroista, osingoista tai muusta arvopapereista saatavasta tuotosta, ja tuoton maksajan on pidätettävä vero.

— — "

18. Näin ollen kiinteämääräinen vero kannetaan 5 prosentin kiinteän verokannan

eikä sellaisen muuttuvan verokannan mukaan, joka riippuisi tehtyjen siirtojen arvosta.

II Tosiseikat

19. Epson Europe BV:llä (jäljempänä Epson tai emoyhtiö), jolla on kotipaikka Alankomaissa, on yli 25 prosentin osuus Portugalissa sijaitsevan Epson Portugal SA:n (jäljempänä Epson Portugal tai tytäryhtiö) osakkeista.

20. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että emoyhtiön, joka on Alankomaiden lainsäädännön mukaan perustettu yksityinen rajavastuuyhtiö, ja tytäryhtiön, joka on Portugalin oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö, välinen suhde kuuluu direktiivin soveltamisalaan.

21. Tytäryhtiö päätti 31.3.1993 jakaa osinkoina 80 000 000 Portugalin escudoa (PTE) eli 1 066,66 PTE jokaiselta osakkeelta.[6] Emoyhtiölle jaettiin siis osinkoina 40 795 733 PTE. Emoyhtiölle maksetusta määrästä pidätettiin 15 prosentin verokannan mukaan laskettu IRC eli 6 119 360 PTE sekä lisäksi 2 039 786 PTE:n suuruinensumma 5 prosentin verokannan mukaan laskettua ISD:tä.

22. Epson, joka katsoi, että ISD:tä ei olisi pitänyt tässä tapauksessa kantaa, valitti Tribunal Tributário de Primeira Instância do Portoon vaatien verojen palauttamista.

23. Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto hyväksyi valituksen sillä perusteella, että sen pidätyksen määrä, joka sallittiin direktiivin 5 artiklan 4 kohdan poikkeussäännöksen perusteella, oli jo saavutettu sillä lähdeverolla, jonka Epson oli suorittanut IRC-verona, ja että ISD:n kantaminen tämän lisäksi tekisi direktiivistä täysin tehottoman.

24. Veroviranomaiset (Ministério Público ja Fazenda Pública) valittivat tuomiosta Supremo Tribunal Administrativoon.

25. Supremo Tribunal Administrativo on epätietoinen siitä, kattaako direktiivin soveltamisala myös ISD:n ja onko Portugalin tasavalta näin ollen menetellyt virheellisesti direktiiviä täytäntöön pannessaan, kun se on ottanut huomioon sen säännökset vain kantaessaan IRC:n voitonjaon yhteydessä mutta ei kantaessaan ISD:n CIMSISD:n 182 ja 184 §:n mukaisesti.

6 — Epson on ilmoittanut, että sillä on 38 246 Epson Portugalin osaketta.

26. Kansallisen tuomioistuimen mukaan myös ISD:n määräytymisperusteena on tulo, koska se pidätetään 5 prosentin verokannan mukaan osingoista ja muista osakkeista saaduista tuotoista. Kyseessä on siis myös CIRC:ssä säädetyn yhtiöveron kanssa rinnakkainen tulovero, vaikka sitä kutsutaankin "omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettavaksi veroksi".

## III Ennakkoratkaisukysymys

27. Supremo Tribunal Administrativo on esittänyt 23.9.1998 tekemällään välipäätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

— "Onko eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 5 artiklan 4 kohtaa, jossa säädetään poikkeuksellisista 15 prosentin ja 10 prosentin suuruisista enimmäisrajoista Portugalin osalta, tulkittava siten, että nämä rajat koskevat vain yhtiöverovelvollisuutta (Portugalissa),

— vai onko katsottava, että ne koskevat kaikkea osakkeista saatavien tulojen eli osinkojen perusteella kannettavaa veroa riippumatta siitä, missä laissa tästä verosta on säädetty?"

## IV Vastaus esitettyyn kysymykseen

28. Sen jälkeen kun on tutkittu esitettyä kysymystä (A) ja tarkasteltu direktiivillä käyttöön otetun järjestelmän ominaisuuksia (B), kyetään toteamaan, kuuluuko riidanalainen vero (ISD) direktiivin soveltamisalaan, ja nähdään seuraukset, joita tähän kysymykseen annettavalla vastauksella on, sillä tämä on pääpiirteissään kansallisen tuomioistuimen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämä kysymys, ja annettava vastaus auttaa asian ratkaisemisessa, kun otetaan huomioon siihen liittyvät erityiset tosiseikat ja (kansallinen ja yhteisön) lainsäädäntö (C).

### A *Esitetty kysymys*

29. Epson ja komissio katsovat, että ISD kuuluu direktiivin soveltamisalaan; Portugalin hallitus ja Fazenda Pùblica ovat sitä vastoin toista mieltä.

30. Komission ja Epsonin mielestä direktiivi ja erityisesti 5 artiklan 4 kohta koskevat kaikkia veroja, jotka pidätetään lähdeverona osingoista, joita tytäryhtiö jakaa

toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen, riippumatta veron nimikkeestä.

31. Komissio korostaa, että kun Portugalin tasavalta ei ole muuttanut CIMSISD:n 182 ja 184 §:ää, se on tehnyt direktiiviin "ylimääräisen poikkeuksen", josta siinä ei kuitenkaan säädetä ja joka on lisäksi ristiriidassa sen sisällön ja tarkoituksen kanssa. Komission mielestä ainoa poikkeus, joka Portugalin tasavallalle on annettu väliaikaisesti ja poikkeuksellisesti sisältyy direktiivin 5 artiklan 4 kohdan mukaisiin verokantoihin.

32. Portugalin hallitus ja veroviranomaiset katsovat, että direktiivin 5 artiklan 4 kohdan mukaista poikkeusta ei voida soveltaa ISD:hen: niiden mielestä ISD:tä ei kanneta tuotosta vaan osakkeen arvosta, joka määräytyy osinkojen pääomitustekijän perusteella. Toisin sanoen vero kannetaan osinkojen pääomituksen perusteella. CIMSISD:n 182 ja 184 §:ssä tarkoitettu pidätys ei siis tarkoita osakkeiden tuoton verotusta, joka kuuluu tuloveron piiriin. CIMSISD:n 182 §:ssä otetaan käyttöön omaisuudensiirroista kannettava vero, eikä direktiivin 5 artiklan 4 kohdassa tarkoitettu kielto koske sitä.

33. Portugalin hallitus korostaa, että ISD:llä on pitkät perinteet Portugalin oikeusjärjestyksessä ja että se pidettiin voimassa uudistettaessa CIMSISD:tä vuonna 1958. Kiinteämääräinen omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettava vero ei ole tulovero, vaan se on omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettavan veron erityinen sovellus. Kiinteämääräinen maksu vastaa todellisuudessa viimeksi mainitun veron ennakkoa, eikä tästä syystä voida saattaa kyseenalaiseksi sitä, että se on omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettavan yleisen progressiivisen veron korvaava vastikkeettomista omaisuudensiirroista kannettava vero.

34. Väitteidensä tueksi Portugalin hallitus esittää neuvoston pääsihteeristön 25.5.1989 päivätyn muistion, joka koskee emoyhtiöihin ja tytäryhtiöihin liittyvää direktiiviluonnosta [7] ja joka on osoitettu pysyvien edustajien komitealle. Siinä ehdotetaan direktiiviin lisättäväksi julistus, jonka mukaan omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettava vero ei kuulu sen soveltamisalaan. Se esittää yhteisöjen tuomioistuimelle myös samansisältöisen 9.7.1990 päivätyn luonnoksen neuvoston ja komission julistukseksi. [8] Portugalin hallitus väittää lisäksi (yhteisöjen tuomioistuimen sille osoittamaan kysymykseen annetun kirjallisen vastauksen 5 kohta), että sen varaumat ja huomautukset oli hyväksytty Brysselissä 23.7.1990 pidetyn neuvoston 1421. kokouksen pöy-

7 — Asiakirjan nro 6773/89 FISC 80 liite II, s. 12.
8 — Asiakirjan nro 7384/90 FISC 61 liite II, s. 6.

täkirjassa. Se vetoaa myös useisiin asiakirjoihin,[9] joita ei ole kuitenkaan esitetty yhteisöjen tuomioistuimelle.

35. Portugalin hallitus väittää lopuksi, että kahdenkertaisen tuloverotuksen estämistä koskeviin sopimuksiin liittyneissä neuvotteluissa tutkittiin omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettavan kiinteämääräisen veron luonne, ja vaikka se kuuluu osana osingoista kannettavaan kokonaisveroon, on aina katsottu, että omaisuudensiirrot eivät määräytymisperusteestaan (jaetut osingot) ja kantamistavastaan (lähdevero) huolimatta kuulu näihin sopimuksiin, eikä osinkojen osalta vahvistettu enimmäisverokanta siis koske sitä. Portugalin hallitus arvioi, että vastaavasti direktiivin mukaiset verokannat eivät koske kiinteämääräistä omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettavaa veroa.

B *Direktiivillä käyttöön otetty järjestelmä*

36. Antaessaan direktiivin neuvosto on luonut verojärjestelmän, jota sovelletaan jäsenvaltioiden emoyhtiöihin ja tytäryhtiöihin. Direktiivi on yksi ensimmäisistä välittömien verojen alalla toteutetuista yhdenmukaistamistoimenpiteistä.[10]

37. Tähän järjestelmään liittyy kaksi perustavanlaatuista piirrettä: sillä pyritään ensinnäkin estämään kaksinkertainen verotus jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön jakaessa osinkoja toisessa jäsenvaltiossa asuvalle emoyhtiölle, ja toiseksi sillä poistetaan muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta lähdevero, jota kannetaan jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölle jakamista voitoista.[11]

38. Yhteisön lainsäätäjä näet katsoo,[12] että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden ryhmittyminen eli näitä yhtiöitä yhdistävien konsernien luominen voi olla tarpeen kotimarkkinoita vastaavien olosuhteiden luomiseksi yhteisössä ja siten yhteismarkkinoiden toteutumisen ja toimivuuden varmistamiseksi, että näitä toimia ei saa estää erityisillä jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla rajoituksilla, epäedullisilla kohteluilla tai vääristymillä ja

9 — Asiakirjat nro 7945/90, 10 kohta, s. 3, nro 8026/90 PN/CONS 41 ja ECOFIN 46, 27.7.1990 sekä asiakirjat nro 9598/90, 31.10.1990 ja nro 9738/90 PV/CONS/62 ja DEVGEN 61, 2 kohta.

10 — Muistutettakoon siitä, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että yhteisön oikeuden nykyvaiheessa välittömät verot eivät sellaisenaan kuulu yhteisön toimivallan piiriin (ks. esim. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta). Ks. myös asia C-287/94, Frederiksen, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4581, 20 ja 21 kohta), joka liittyi tuloveroon, joka välittömänä verona ei kuulu pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) soveltamisalaan.

11 — Ks. julkisasiamies Jacobsin edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Denkavit ym. antaman ratkaisuehdotuksen 8 kohta.

12 — Direktiivin ensimmäinen perustelukappale.

että tätä ryhmittymistä varten olisi otettava käyttöön kilpailun kannalta tasapuolisia verosäännöksiä, joilla yrityksille tehtäisiin mahdolliseksi mukautua yhteismarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään.

39. Verotuksen neutraalisuuden takaamiseksi direktiivissä säädetään mekanismista, jonka mukaan emoyhtiö on vapautettava lähdeverosta ainakin, jos emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiön pääomasta (5 artiklan 1 kohta).

40. Asiassa Denkavit ym. antamassaan tuomiossa [13] yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "direktiivillä, kuten sen kolmannesta perustelukappaleesta nimenomaisesti ilmenee, pyritään yhteisen verojärjestelmän käyttöönottamisella poistamaan se, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatetaan epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, ja helpottamaan näin eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välistä yhteistyötä. Niinpä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tytäryhtiön sijaintivaltion on vapautettava tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto [lähdeverosta]."

41. Direktiivin 5 artiklan 4 kohdassa annetaan Portugalin tasavallalle *budjettiin liittyvistä syistä* oikeus pidättää lähdevero tytäryhtiöiden toisissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöilleen jakamista voitoista; lähdeveron verokanta ei saa olla suurempi kuin 15 prosenttia direktiivin täytäntöönpanoa seuraavien ensimmäisten viiden vuoden aikana eli 1.1.1992 saakka eikä suurempi kuin 10 prosenttia kolmena viimeisenä vuonna.

42. Portugalin tasavallalle annettu mahdollisuus pidättää lähdevero tytäryhtiöiden toisissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöille jakamista voitoista on poikkeus direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa käyttöön otetusta periaatteesta, joka koskee vapautusta lähdeverosta. Koska se on poikkeus asiaa koskevasta voimassa olevasta periaatteesta, sitä on tulkittava suppeasti, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut vastaavissa tapauksissa. [14]

43. Lähdeveroa koskeva kielto tai Portugalin tasavallan osalta sen rajoittaminen edellyttää kuitenkin sitä, että tietyt

13 — Edellä alaviitteessä 2 mainitun tuomion 22 kohta.

14 — Muistutettakoon tässä yhteydessä siitä, että edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Denkavit ym. antamassaan tuomiossa (27 kohta) yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut periaatteen, jonka mukaan sellaisia direktiivin säännöksiä, joiden perusteella tietyiltä oikeussubjekteilta evätään oikeus yhteisön oikeussäännöistä johtuviin etuuksiin, on tulkittava suppeasti. Yhteisöjen tuomioistuin on korostanut, että "jäsenvaltioiden oikeutta säätää vähimmäisajasta, jonka ajan emoyhtiöllä on oltava osuus tytäryhtiöstä, on tulkittava suppeasti, koska kyseinen oikeus muodostaa poikkeuksen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetystä periaatteesta, joka koskee vapautusta [lähdeverosta]. Kyseistä oikeutta ei siis voida tulkita 3 artiklan 2 kohdan sanamuotoa laajemmin niiden yritysten vahingoksi, joihin säännöstä sovelletaan".

2 artiklan a, b ja c alakohdassa ja 3 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetyt edellytykset täyttyvät. Nämä edellytykset ovat seuraavat: a) emoyhtiöiden ja tytäryhtiöiden yhtiömuodon on oltava jokin direktiivin liitteessä luetelluista; b) yhtiöillä on jonkin jäsenvaltion verolainsäädännön mukaan katsottava olevan tässä jäsenvaltiossa verotuksellinen kotipaikka eikä niillä voida kolmannen valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan katsoa olevan verotuksellista kotipaikkaa yhteisön ulkopuolella; c) niiden on oltava ilman valintamahdollisuutta ja vapautusta velvollisia maksamaan jotakin 2 artiklan c alakohdassa luetelluista veroista, Portugalin osalta IRC:tä, tai muuta veroa, jolla jokin näistä veroista voidaan korvata, ja d) emoyhtiöllä on oltava vähintään 25 prosentin osuus toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön pääomasta. Erityisesti tämän viimeksi mainitun seikan osalta 3 artiklan 2 kohdan toisessa luetelmakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta direktiiviä kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseviin yhtiöihin, joilla ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole hallussaan emoyhtiön asemaan oikeuttavaa osuutta, sekä sellaisiin yhtiöihin, joista toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole tällaista osuutta.

44. Koska direktiivin tavoitteena on keventää rajat ylittävään yhteistoimintaan liittyvää yhtiöitä koskevaa järjestelmää, "jäsenvaltiot eivät näin ollen voi tältä osin yksipuolisesti ottaa käyttöön rajoittavia toimenpiteitä". [15]

C *Riidanalainen ISD direktiivin kannalta*

45. Heti aluksi on tehtävä seuraava täsmennys: yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää kansallisessa oikeudessa esitetyistä määritelmistä riippumatta, onko jäsenvaltiossa kannettava vero, joka pidätetään tietyistä määristä lähdeverona, on direktiivissä tarkoitettu vero, jonka käyttöönotto ja näin ollen myös kantaminen on kielletty direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tai sallittu Portugalin tasavallan osalta 5 artiklan 4 kohdan nojalla. Katson, että ei ole tarpeen selittää yhteisön oikeuden käsitteitä, kuten tässä tapauksessa "jaetuista voitoista pidätettyä lähdeveroa", nojautumalla semanttisiin eroavaisuuksiin tai kansalliseen oikeuteen kuuluviin teoreettisiin rakenteisiin. Periaate, jonka mukaan yhteisön oikeus on ensisijainen kansalliseen oikeuteen nähden, merkitsee sitä, että tällä tavoin ei voida menetellä. Muussa tapauksessa olisi mahdollista määrittää yhteisön oikeussääntöjen soveltamisala vetoamalla eroavaisuuksiin ja näin ollen kansallisiin oikeussääntöihin, mikä ei

15 — Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Denkavit ym. antamassaan tuomiossa (26 kohta); kyseisessä asiassa rajoittava toimenpide oli edellytys, jonka mukaan hallussapidon vähimmäisajan oli jo oltava täyttynyt jaettaessa niitä voittoja, joiden osalta veroetua haettiin.

olisi yhteisön lainsäätäjän tahdon mukaista. [16]

46. Jotta voitaisiin ratkaista, voidaanko kyseinen vero eli ISD lukea direktiivin soveltamisalaan sen jälkeen kun sen säännöksiä on tulkittu niiden sanamuodon perusteella, systemaattisesti ja teleologisesti, on tutkittava veron piirteitä ja erityisesti verotettavaa tapahtumaa ja veron määräytymisperustetta.

47. Direktiivillä pyritään muun muassa estämään tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamien voittojen kaksinkertainen verotus. Sen säännösten mukaan tytäryhtiön tuottama voitto on vapautettava verosta emoyhtiön tasolla: toisin sanoen direktiivissä velvoitetaan vapauttamaan verosta sekä osinkojen jakaminen lähtövaltiossa — vapautus lähdeverosta — että veron kantaminen siinä maassa, jossa yhtiöllä on kotipaikka — vapautus maassa, jonne osingot maksetaan.

16 — Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, ettei sillä saa olla ratkaisevaa merkitystä, luonnehditaanko tietty kansallinen vero välittömäksi vai välilliseksi veroksi. Tästä syystä yhteisöjen tuomioistuin totesi yhdistetyissä asioissa C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, 13.2.1996 antamassaan tuomiossa (Kok. 1996, s. I-505, 39 kohta), että "veron, tullin tai maksun määritteleminen yhteisön oikeuden kannalta kuuluu yhteisöjen tuomioistuimen tehtäviin, ja tämä määrittelee veron sen objektiivisten ominaisuuksien perusteella riippumatta kansallisessa oikeudessa sille annetusta määritelmästä". Nämä käsitteet ovat riippumattomia kansallisessa oikeudessa käytetyistä käsitteistä. Tämä tarkoittaa sitä, kuten olen aikaisemmin korostanut asiassa C-56/98, Modelo (tuomio 29.9.1999, Kok. 1999, s. I-6427) antamassani ratkaisuehdotuksessa (60 kohta), että niillä on itsenäinen sisältö, jota ei voida määritellä nykyisten viidentoista jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaisten määritelmien, erottelujen ja teoreettisten järjestelmien perusteella.

48. Kun otetaan huomioon jo poikkeusta säätelevän direktiivin 5 artiklan 4 kohdan sanamuoto, on todettava, että yhteisön lainsäätäjä viittaa "voittoihin" ja "lähdeveroon" eikä tuloveroon, yhtiöveroon tai voitoista kannettavaan veroon, eikä siinä käytetä mitään muutakaan ilmaisua, joka mahdollistaisi suppean tulkinnan, [17] kuten Epson korostaa perustellusti kirjallisten huomautustensa 25 kohdassa. Tämä merkitsee mielestäni sitä, että direktiivissä säädetty kielto koskee kaikkia lähdeveroja jaetuista voitoista kannettavan veron nimityksestä tai laadusta riippumatta. Toisin sanoen ei ole mahdollista katsoa, että lähdevero koskee ainoastaan 2 artiklassa nimeltä mainittuja veroja, sillä se ulottuu kaikkiin tytäryhtiön kotipaikan jäsenvaltiossa jaetuista voitoista (osingoista) kannettuihin veroihin.

49. Tämä lopputulos, johon olen päätynyt sanamuodon ja teleologisen tulkinnan perusteella, ilmenee myös käytettäessä systemaattista tulkintaa. Direktiivin 5 artiklan 4 kohtaan sisältyvä oikeussääntö on siirtymäsäännös, ja sitä on tulkittava yhdessä kyseisen artiklan 1 kohdan kanssa. Tämän perusteella voidaan todeta, että se on poikkeus 1 kohdassa vahvistetusta säännöstä, jossa vahvistetaan yleinen kielto, joka koskee lähdeveron pidättämistä jaetuista voitoista. Kuten olen maininnut, tätä säännöstä on tulkittava suppeasti, koska sillä poiketaan yleisestä säännöstä. Portu-

17 — Ks. direktiivin 4 artiklan 1 kohdan toisen luetelmakohdan toinen osa sekä 5 ja 6 artikla.

galin tasavallalla on siis velvollisuus päätyä tiettyyn tulokseen eli siihen, että jaetuista voitoista ei pidätetä lähdeveroa, jonka verokanta on suurempi [18] kuin 5 artiklan 4 kohdassa säädetään. [19]

50. Direktiivin 2 artiklassa tosin luetellaan direktiivin soveltamisen edellytyksinä tiettyjä kansallisia veroja ja todetaan lisäksi, että jäsenvaltion yhtiön on oltava ilman poikkeuksia velvollinen maksamaan jotakin näistä veroista. Näiden verojen joukossa mainitaan Portugalin oikeuden osalta ainoastaan IRC (yhtiövero). Tämän kansallisten verojen luettelon avulla voidaan kuitenkin muiden edellytysten täyttyessä [20] määrittää direktiivin henkilöllinen soveltamisala eli yhtiöt, joihin sen säännöksiä sovelletaan.

51. Sitä vastoin direktiivin 2 artiklan luettelon perusteella ei voida vastata kysymykseen, joka koskee yhdenmukaistamista koskevan säännön asiallisen soveltamisalan määrittämistä, jotta voitaisiin yksilöidä ne verot, joiden kantamisesta jäsenvaltioiden on luovuttava, ja ne tulot, joita ne eivät voi verottaa.

52. Lisäksi kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi sen tapauksen varalta, että jäsenvaltio, jossa emoyhtiö sijaitsee, ei valitse vapautusta, [21] yhteisön lainsäätäjä säätää virallisesti, että tämä jäsenvaltio voi verottaa niitä, mutta samalla sen on valtuutettava tämä vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus. [22]

53. Tätä päätelmää tukee se, että kun 7 artiklan 1 kohdassa esitetään käsitteen "lähdevero" vastakohtaismääritelmä, yhteisön lainsäätäjä toteaa, että tämä direktiivissä käytetty ilmaisu ei käsitä emoyhtiölle suoritetun voitonjaon yhteydessä maksettua tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion yhtiöveron etukäteis- tai ennakkomaksua (précompte).

54. Lisäksi CIMSISD:n 182 ja 184 §:ssä tarkoitetun kiinteämääräisen veron piirteet ovat seuraavat: i) se kannetaan "vähennyksenä" tai "lähdeverona" ja ii) tehokas

18 — Tällä hetkellä sallittu verokanta on 10 prosenttia, kuten edellä on todettu.

19 — Tämän päätelmän tekee johdonmukaisesti myös Francisco de Sousa da Câmara, *O regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de diferentes estados membros da Comunidade Europeia. Comentário à Directiva 90/435/CEE*, otsikolla *Fisco*, 43 ja 44 artikla, kesäkuu 1992 (s. 40—48), erityisesti s. 51 ja sitä seuraavat sivut, sekä Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional, Tributação das operaçoes internacionais*, Coimbra, Almedina, 1993 (XXV ja s. 584), s. 380.

20 — Lisättäköön, että kyseessä on oltava yhtiö, jonka yhtiömuoto on jokin direktiivin liitteessä luetelluista ja jonka verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä valtiossa.

21 — Vapautuksesta säädetään direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa.

22 — Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan toisen luetelmakohdan ensimmäinen osa ja neljännen perustelukappaleen toinen luetelmakohta.

vaikutus: kyseessä on 5 prosentin verokannalla tiettyjen arvopaperien hallussapidosta saatavasta tuotosta kannettava vero, kuten komissio korostaa virallisten huomautustensa 28 kohdassa.

55. Tästä syystä on tutkittava, onko tämä 5 prosentin verokannalla jaetuista voitoista kannettava vero[23] kielletty lähdevero ja ylittääkö Portugalin tasavalta direktiivissä asetetut rajat, kun se kantaa tätä veroa sen lähdeveron lisäksi, jonka se poikkeuksellisesti saa pidättää jaetuista voitoista, ja kun tätä poikkeusta on, kuten muistetaan, tulkittava suppeasti.

56. On siis huomautettava, että ISD ja IRC ovat vaikutuksiltaan päällekkäisiä: siitä seuraa, että Portugalin tasavalta ylittää sille direktiivissä tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamien voittojen lähdeveron osalta väliaikaisesti ja poikkeuksellisesti sallitut enimmäismäärät, jotka ovat 15 prosenttia (1.1.1997 saakka) ja 10 prosenttia (1.1.2000 saakka).

57. Koska omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettavan veron (ISD) verotettava tapahtuma on arvopaperien tuoton jakaminen (osakkeista saatavan osingon jakaminen), kun sen laskentaperuste on tämä sama arvopapereiden tuotto ja se pidätetään lähdeverona, ISD ei mielestäni eroa asiallisesti vaan ainoastaan nimitykseltään yhtiöverosta, jota Portugalin tasavalta saa kantaa direktiivin nojalla.

58. Riippumatta siis siitä, että ISD:tä kutsutaan Portugalin oikeudessa omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettavaksi veroksi,[24] silloin kun sitä arvioidaan yksinomaan yhteisön oikeuden kannalta, se on aito tulovero, jota kannetaan jaetusta osingosta samanaikaisesti kuin yhtiöveroa (IRC), josta säädetään CIRC:ssä ja johon sovelletaan lisäksi direktiivin 5 artiklan 4 kohdassa Portugalin tasavallan osalta säädettyä poikkeusta.

59. Se, että ISD on sisällytetty CIM SISD:hen, jossa säännellään omaisuudensiirtojen ja lahjoitusten verotusta, ei ole merkityksellinen seikka sen kannalta, voidaanko se luokitella yhteisön oikeuden

23 — Komissio korostaa (kirjallisten huomautustensa 27 kohdassa), että arvopapereista saatavasta tulosta kannetaan kiinteämääräinen vero 5 prosentin verokannalla eikä CIMSISD:n 41 §:n mukaisella muuttuvalla verokannalla, joka riippuu toteutettujen luovutusten arvon määrittämisestä.

24 — Sekä Epson että komissio käsittelevät laajasti mielipideeroavaisuuksia, joita Portugalin oikeudessa on tämän veron osalta siitä, onko se tulovero vai omaisuudensiirroista ja lahjoituksista kannettava vero, koska se kannetaan riippumatta siitä, onko kyseessä elävien välinen luovutus vai tapahtuuko se kuoleman vuoksi. Ks. tämän kysymyksen osalta mm. De Sousa da Câmara F., em. teoksen s. 51 ja sitä seuraavat sivut, Xavier A., em. teoksen s. 378 ja sitä seuraavat sivut. Ks. myös Portugalin voimassa olevaan järjestelmään kohdistettu vakava arvostelu, Ana Paula Dourado, "O principio de Direito Comunitário da não-discriminação na tributação sobre o rendimento em Portugal", Portossa 22. ja 23.5.1997 pidetyn ensimmäisen kansainvälisen vero-oikeuskonferenssin johdantoluento julkaisussa *EC Tax Review*, 1997, osa 1, s. 10—17.

kannalta lähdeveroksi, jota kannetaan päällekkäin CIRC:n mukaisen yhtiöveron kanssa. Sekä IRC:n että ISD:n määräytymisperusteena on jaettu osinko, ja ne pidätetään lähdeverona.

60. Se, että ISD:n ilmoitetaan olevan vastikkeettomista luovutuksista kannettava vero, jota sovelletaan niiden yhtiöiden osakkeenomistajiin, joiden kotipaikka on Portugalissa, ei näin ollen voi muuttaa sitä, että tämän veron perustana on osinko tai mikä tahansa muu arvopapereista saatava tulo, joka annetaan näiden arvopapereiden haltijoille luovutuksista riippumatta,[25] ja että veron maksaa näiden arvopapereiden haltija, kuten komissio perustellusti toteaa kirjallisten huomautustensa 36 kohdassa.

61. Näiden seikkojen perusteella katson, että ISD ei ole yhteensopiva niiden päämäärien kanssa, joihin direktiivissä pyritään. Osinkojen verottaminen edelleen CIMSISD:n perusteella vie 5 artiklan 1 kohdalta kokonaan tehokkaan vaikutuksen ja merkitsee sitä, että sellaisia yhtiöiden tuloja, jotka on lähtökohtaisesti vapautettu lähdeverosta, ei ole vapautettu Portugalissa tämän lainsäädännön vuoksi.

62. Tästä syystä direktiivillä tavoitellut päämäärät vaarannettaisiin, jos Portugalin tasavallalla olisi täysi vapaus pitää voimassa vero, joka pidätetään lähdeverona, vaikka sille on annettu eri nimitys direktiivissä säädetyn kiellon kiertämiseksi[26] tai vaikka tällainen nimitys oli jo aikaisemmin olemassa direktiiviä edeltäneen kansallisen säännöksen nojalla, mikä johtaa käytännössä samaan lopputulokseen.

63. Lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaate, joka on välttämätön sisämarkkinoiden toteuttamiseksi, saattaa myös vaarantua, kun Portugalin tasavalta ylittää ne veron enimmäismäärät, jotka sen osalta on poikkeuksellisesti sallittu budjettisyistä rajoitetun ajanjakson ajaksi direktiivin 5 artiklan 4 kohdan mukaisesti.

64. Näin ollen ISD:n tai minkä tahansa jaetuista voitoista lähdeverona pidätettävän veron pitäminen voimassa Portugalin oikeusjärjestyksessä saattaisi heikentää direktiivillä käyttöön otetun suojan, koska Portugalin tasavallalla olisi siten mahdollisuus pitää voimassa kaikki jaetuista voitoista kannettavat verot lisäämällä harkinnanvaraisesti lähdeveron verokantaa kiinteämääräisenä lasketun ISD:n tai minkä

25 — Ks. Xavier A., em. teoksen s. 123 ja De Sousa de Câmara F., em. teoksen s. 51 ja sitä seuraavat sivut.

26 — Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C-188/95, Fantask ym., 2.12.1997 antamassaan tuomiossa (Kok. 1997, s. I-6783, 26 kohta), jossa sitä pyydettiin antamaan ratkaisu pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 69/335/ETY säännösten tulkinnasta, seuraavaa: "direktiivin päämäärät asetettaisiin kyseenalaisiksi, jos jäsenvaltioilla olisi oikeus täysin vapaasti jatkaa pääoman hankintaveron kaltaisten verojen ja maksujen voimassaoloa itse luokittelemalla ne korvausluonteisiksi maksuiksi. Tämän vuoksi kyseisen ilmaisun tulkintaa ei koko laajuudessaan voida jättää kunkin jäsenvaltion harkintaan"; ks. myös asia 270/81, Felicitas, tuomio 15.7.1982 (Kok. 1982, s. 2771, 14 kohta).

tahansa samojen sääntöjen mukaan kannetun veron avulla, eikä tämä kuitenkaan kuuluisi direktiivin 5 artiklan 4 kohdassa säädetyn kiellon piiriin sillä verukkeella, että tätä veroa ei virallisesti nimitetä tuloveroksi.

65. Kansallinen säännös jarruttaa siten yhteistoimintaa eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välillä, mikä on ristiriidassa direktiivin tavoitteen eli, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut,[27] eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välisen yhteistyön helpottamisen kanssa. Verottaessaan jaettuja osinkoja ylimääräisellä 5 prosentin verokannalla Portugalin tasavalta tosiasiallisesti ottaa käyttöön erityisiä jäsenvaltion verosäännöksistä johtuvia rajoituksia, epäedullista kohtelua tai vääristymiä, joilla vaarannetaan tavoiteltu päämäärä eli yhtiöiden ryhmittymisen edistäminen yhteisön tasolla kotimarkkinoita vastaavissa olosuhteissa niiden kansainvälisen kilpailukyvyn vahvistamiseksi.[28]

66. Katson, että Portugalin hallituksen väitteet, jotka perustuvat neuvoston ja komission julistuksiin, joiden mukaan ISD ei kuuluisi direktiivin soveltamisalaan, eivät ole riittäviä muuttamaan päätelmääni, jonka mukaan ISD:n soveltaminen kuuluu direktiivissä säädetyn kiellon piiriin. Väitteet, joita Portugalin hallitus on esittänyt osoittaakseen katsoneensa, että sen hyväksi oli olemassa muukin kuin direktiivin 5 artiklan 4 kohdassa sallittu poikkeus, mikä käytännössä merkitsisi sitä, että se saisi soveltaa muita kuin direktiivin 5 artiklan 4 kohdassa säädettyjä verokantoja, eivät voi menestyä. "Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin antamista edeltävien esitöiden aikana neuvoston pöytäkirjaan merkittyjä julistuksia ei voida käyttää hyväksi direktiivin tulkinnassa silloin, kun julistuksen sisältö ei ole millään tavalla vaikuttanut kyseisen säännöksen sanamuotoon, eikä julistuksella siten ole oikeusvaikutuksia".[29] Tämä merkitsee sitä, että yhteisön toimielinten säädösten ja päätösten ulottuvuus ja oikeudelliset vaikutukset määräytyvät ennen kaikkea niiden sanamuodon perusteella, joten niiden pätevyyttä ja soveltamisalan laajuutta ei voida rajoittaa kyseisen säädöksen tai päätöksen esitöiden yhteydessä esitetyin varaumin tai julistuksin.[30]

27 — Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asiassa Denkavit ym. annettu tuomio (22 kohta).

28 — Ks. direktiivin ensimmäinen perustelukappale.

29 — Ks. mm. edellä alaviitteessä 16 mainitussa asiassa Bautiaa ja Société française maritime annetun tuomion 51 kohta; edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Denkavit ym. annetun tuomion 29 kohta; asia C-292/89, Antonissen, tuomio 26.2.1991 (Kok. 1991, s. I-745, 18 kohta); asia 429/85, komissio v. Italia, tuomio 23.2.1988 (Kok. 1988, s. 843, 9 kohta); asia 237/84, komissio v. Belgia, tuomio 15.4.1986 (Kok. 1986, s. 1247, 17 kohta); asia 143/83, komissio v. Tanska, tuomio 30.1.1985 (Kok. 1985, s. 427, 12 ja 13 kohta; Kok Ep. VIII, s. 31) ja asia 38/69, komissio v. Italia, tuomio 18.2.1970 (Kok. 1970, s. 47, 12 kohta).

30 — Ks. edellä alaviitteessä 16 mainitussa asiassa Bautiaa ja Société francaise maritime antamani ratkaisuehdotuksen 43 kohta. Kyseisessä asiassa esitettiin kysymys siitä, kykenikö Ranskan hallitus vetoamaan neuvostolle osoitettuun julistukseen, jonka mukaan direktiivin 69/335/ETY lopullisen sanamuodon vastaisesti Ranskan hallitus olisi saanut pitää voimassa kyseisessä asiassa riidanalaisen erityisen tuusioiden yhteydessä perittävän pääomapanosten rekisteröintimaksun Ranskan oikeudessa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi (tuomion 51 kohta), että Ranskan hallitus ei ollut pystynyt esittämään tietoja siitä, oliko sen mainitsema julistus mahdollisesti merkitty neuvoston istunnon pöytäkirjaan. Julistusta, johon Ranskan hallitus vetosi, ei voitu pitää sellaisena seikkana, jonka perusteella se olisi voinut kohtuudella katsoa saaneensa direktiivin 69/335/ETY lopullisesta sanamuodosta huolimatta takeet riidanalaiseen säännökseen liittyvän erityisjärjestelmän osalta.

## V Ratkaisuehdotus

67. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Supremo Tribunal Administrativon esittämään kysymykseen annetaan seuraava vastaus:

Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 5 artiklan 4 kohtaa on tulkittava siten, että Portugalin tasavallalle myönnetyn poikkeuksen rajoitukset, jotka on vahvistettu 15 prosenttiin ja 10 prosenttiin, koskevat nyt käsiteltävän asian kohteena olevaa veroa, vaikka se on nimetty luovutuksista ja lahjoituksista kannettavaksi veroksi.