Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIILO JÄÄSKINEN
16 päivänä tammikuuta 2014[1]

Yhdistetyt asiat C-24/12 ja C-27/12

X BV ja TBG Limited

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat)

SEUT 63 artikla — Pääomien vapaan liikkuvuuden alueellinen soveltamisala — Pääomanliikkeet jäsenvaltiosta siihen kuuluvaan merentakaiseen maahan ja siihen kuuluvalle merentakaiselle alueelle (MMA) — Kolmannen maan käsite SEUT 63 artiklassa — SEUT 64 artiklan 1 kohta — Standstill-lauseke — 31.12.1993 voimassa olleet rajoitukset

I Johdanto

1. EY 56 artiklan 1 kohdan, josta on tullut SEUT 63 artiklan 1 kohta, nojalla pääomien vapaata liikkuvuutta ei sovelleta unionin oikeudessa ainoastaan jäsenvaltioiden välillä vaan myös suhteessa kolmansiin maihin. Yhtäkään perustamissopimusten perusvapauksista ei kuitenkaan sovelleta tilanteisiin, jotka ovat puhtaasti yksittäisen jäsenvaltion sisäisiä tilanteita. Näin ollen eteen tulee mielenkiintoinen kysymys siitä, pidetäänkö jäsenvaltiossa asuvan yhtiön saman jäsenvaltion alueella, joka ei kuitenkaan ole Euroopan unionin osa, asuville osakkeenomistajille jakamien osinkojen syrjiväksi väitettyä verotusta EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna kolmansiin maihin suuntautuvien pääomanliikkeiden rajoituksena vai onko tuollainen siirto kyseisen jäsenvaltion puhtaasti sisäinen asia. Viimeksi mainitussa tapauksessa EY 56 artiklan 1 kohtaa ei sovelleta.

2. Yhdistetyt asiat C-24/12,- X BV, ja C-27/12, TBG Limited, jotka koskevat syrjiviksi väitettyjä sääntöjä lähdeverosta, jota sovelletaan Alankomaissa jaettuihin osinkoihin, tilanteessa, jossa Alankomaiden Antilleille sijoittautuneille yhtiöille maksettuihin osinkoihin sovelletaan eri kohtelua kuin Alankomaihin sijoittautuneiden yhtiöiden saamiin osinkoihin.

3. Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylimmän oikeusasteen tuomioistuin) on esittänyt unionin tuomioistuimelle kolme ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat Alankomaiden Antillien oikeudellista asemaa Alankomaihin nähden ja Euroopan unionin ja kolmansien välisen pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta tarkasteltuna.

4. Hoge Raad haluaa selvittää, kuuluvatko pääomanliikkeet Alankomaista Alankomaiden Antilleille EY 56 artiklan 1 kohdan aineelliseen soveltamisalaan vai onko kyseessä puhtaasti jäsenvaltion sisäinen tilanne. Jos EY 56 artiklan 1 kohtaa sovelletaan, Hoge Raad haluaa ohjeistusta EY 57 artiklassa (SEUT 64 artikla) olevan niin sanotun standstill-lausekkeen osalta käytettävästä lähestymistavasta.

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

5. Käsiteltävien asioiden ongelma on merkityksellisten oikeussääntöjen yksilöimisessä. Onko ratkaistaessa sitä, onko 31.12.1993 voimassa ollut rajoitus laajentunut, huomioon otettava yksinomaan Alankomaiden lähdeveron korottaminen vai olisiko kansallisen tuomioistuimen otettava huomioon myös Alankomaiden Antillien samanaikaisesti myöntämä verovapautus? Jos kyseinen verovapautus on otettava huomioon, olisiko huomioon otettava myös Alankomaiden Antilleilla aikaisemmin sovelletut hallinnolliset täytäntöönpanojärjestelyt (Alankomaiden Antillien päätöskäytäntö), joilla tosiasiallista verokantaa alennettiin tapauskohtaisesti tehdyillä päätöksillä.

6. Unionin tuomioistuimen on sen takia mahdollista kehittää nyt käsiteltävissä asioissa asiassa C-384/09, Prunus ja Polonium, annettuun tuomioon [2] perustuvaa oikeuskäytäntöä, joka koskee SEUT 63 artiklan 1 kohdan soveltamista jäsenvaltioiden ja EUT-sopimuksen neljännessä osassa tarkoitettujen merentakaisten maiden ja merentakaisten alueiden (MMA:t) välisiin pääomanliikkeisiin. Nyt käsiteltävissä asioissa on myös tarkasteltava merentakaisten maiden ja alueiden assosiaatiosta Euroopan yhteisöön 27.11.2001 tehtyä neuvoston päätöstä N:o 2001/822/EY [3] ja sitä, onko kyseinen päätös merkityksellinen tällaisten oikeusriitojen ratkaisemisen kannalta. Nyt käsiteltävät asiat eroavat kuitenkin asiasta Prunus ja Polonium siinä, että Alankomaiden Antillit kuuluvat Alankomaihin (sen omana MMA:na), kun taas asiassa Prunus ja Polonium oli kyse pääomanliikkeistä Ranskan ja Brittiläisten Neitsytsaarten välillä.

II Asiaa koskevat kansalliset valtiosääntöoikeudelliset säännökset, oikeussäännöt, tosiseikat, oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

A *Valtiosääntöoikeudelliset säännökset*

7. Pääasioiden oikeudenkäynnin kannalta merkityksellisten vuosien 2005 ja 2006 aikana Alankomaiden kuningaskunta muodostui kolmesta yksiköstä, joilla kullakin oli oma perustuslaki ja joista kukin järjesti omat toimielimensä. Nämä yksiköt ovat Alankomaat (aikaisemmin Alankomaat ja Uusi-Guinea), Alankomaiden Antillit ja Aruba. [4]

8. Näiden kolmen yksikön valtiosääntöoikeudellinen suhde oli vahvistettu Alankomaiden kuningaskunnan statuutissa (Statuut voor het koninkrijk der Nederlanden), sellaisena kuin se oli muutettuna vuonna 1954. [5] Kuningaskuntaa koskevat päätökset teki 10.10.2010 asti Alankomaiden ministerineuvoston ministereistä ja Alankomaiden Antillien ja Aruban toimivaltaisista ministereistä koostuva kuningaskunnan ministerineuvosto (Raad van ministers van het Koninkrijk). [6]

9. Alankomaiden kuningaskunnan statuutissa kuningaskuntaa koskeviksi asioiksi määrättyjen asioiden lisäksi kyseisen lain 38 §:n mukaan myös muista asioista voidaan antaa lainsäädäntöä yksimielisyyttä vaativassa menettelyssä.

2 — Asia C-384/09, Prunus ja Polonium, tuomio 11.5.2011 (Kok., s. I-3319).

3 — EYVL L 314, s. 1 (jäljempänä MMA-päätös). Tässä on huomattava, että kyseinen MMA-päätös kumottiin merentakaisten maiden ja alueiden assosiaatiosta Euroopan unioniin 25.11.2013 annetun neuvoston päätöksen (MMA-assosiaatiopäätös) 2013/755/EU (EUVL L 344, s. 1), joka tuli voimaan 1.1.2014, 98 artiklalla. Näin ollen päätös N:o 2001/822/EY kattaa nyt käsiteltävät asiat ratione temporis.

4 — Ks. julkisasiamies Tizzanon asiassa C-145/04, Espanja v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7917) ja asiassa C-300/04, Eman ja Sevinger, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-8055), 6.4.2006 esittämän yhteisen ratkaisuehdotuksen 26 kohta ja hänen ”Alankomaiden kuningaskunnan valtiosääntöoikeudellista järjestelmää” koskeva pohdintansa.

5 — 28.10.1954 annettu laki (Stb. 503; PB 121), sellaisena kuin se on muutettuna 7.9.1998 annetulla lailla (Stb. 579; PB 1999, 22).

6 — Alankomaiden Antillit jakautui 10.10.2010 kahdeksi uudeksi maaksi Curaçaoksi and St. Maarteniksi, kun taas Bonairen, Saban ja Sint Eustatiusin saaret siirtyivät Alankomaiden suoraan alaisuuteen.

B *Lakeihin sisältyvät oikeussäännöt*

10. Kyseisen kolmen yksikön verotuksellisista suhteista säädettiin Alankomaiden verotusmenettelylaissa (Belastingregeling voor het Koninkrijk, jäljempänä BRK), jonka kuningaskunnan ministerineuvosto hyväksyi yksimielisyyttä vaativassa lainsäädäntömenettelyssä ja josta säädettiin sen jälkeen tavanomaisessa Alankomaiden kuningaskunnan lainsäädäntömenettelyssä. Kukin Alankomaiden kuningaskunnan kolmesta yksiköstä käytti omaa verotusvaltaansa BRK:ssa säädetyissä rajoissa.

11. Alankomaihin sijoittautuneen yhtiön Alankomaiden Antilleille sijoittautuneelle yhtiölle maksamiin osinkoihin sovellettiin 1.1.2002 asti – ja siten myös vuodesta 1993 alkaneeseen ajanjaksoon – BRK:n 11 §:n 3 momentin nojalla 7,5 tai 5 prosentin lähdeverokantaa. Sen sijaan Alankomaiden Antilleilla kannettiin (aikaisemman) voittoverosta annetun Alankomaiden Antillien asetuksen (Landsverordening op de winstbelasting) 8A, 8B, 14 ja 14A §:n perusteella voittoveroa vähintään 2,4–3 prosentin suuruisen vähimmäisverokannan tai 5,5 prosentin suuruisen enimmäisverokannan mukaan. Jos Alankomaiden Antillien voittoveroa koskevaa Alankomaiden Antillien päätöskäytäntöä ei oteta huomioon, tästä seurasi, että huomattavan omistusosuuden perusteella jaettuihin osinkoihin kohdistui noin 10 prosentin yhdistetty verorasitus.[7] Tähän on lisättävä, että Alankomaissa asuville yhtiöille maksetut osingot on vapautettu verosta vuoden 1965 osinkoverolain (Wet op de dividendbelasting 1965) nojalla.

12. BRK:n 11 §:n 3 momenttia muutettiin kuitenkin 1.1.2002 alkavin vaikutuksin. Siitä alkaen Alankomaista Alankomaiden Antilleille sijoittautuneelle yhtiölle huomattavan omistusosuuden perusteella maksettuihin osinkoihin sovelletaan uutta 8,3 prosentin suuruista lähdeverokantaa. Alankomaihin sijoittautuneissa tytäryhtiöissä olevan huomattavan omistusosuuden (vähintään 25 % merkityistä osakkeista) perusteella jaetut osingot on myös vuodesta 2002 lähtien vapautettu kokonaisuudessaan voittoverosta Alankomaiden Antilleilla. Tämän seurauksena huomattavan omistusosuuden perusteella saatuihin osinkoihin kohdistuva todellinen verorasitus on ollut siitä alkaen lähdeverokannan mukainen 8,3 prosenttia.

C *Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet*

13. X BV on Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu yhtiö, ja sen kotipaikka on Alankomaissa. Se harjoittaa kansainvälistä tavaroiden merikuljetustoimintaa. Stichting A:lla on hallussaan kaikki X BV:n osuudet. Osuuksista annetut osuustodistukset ovat B NV:n, jonka kotipaikka on Alankomaiden Antilleilla, hallussa. X BV jakoi 27.6.2005 osinkoja, joista pidätettiin kuitenkin BRK:n 11 §:n 3 momentin nojalla 8,3 prosenttia osinkoveroa.

14. Hollandsch-Amerikaansche Beleggingsmaatschappij Holland-American Investment Corporation NV (jäljempänä HAIC)[8] oli Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö, jonka ainoana osakkeenomistajana oli Alankomaiden Antillien oikeuden mukaan perustettu TBG Holding NV. HAIC jakoi 1.9.2006 TBG:lle osinkoja, joista pidätettiin kuitenkin BRK:n 11 §:n 3 momentin nojalla 8,3 prosenttia osinkoveroa.

15. TBG Limited ja X BV tekivät kyseisen osinkoveron maksamisen osalta oikaisuvaatimukset ja vaativat maksettujen verojen palauttamista. Alankomaiden toimivaltaiset veroviranomaiset hylkäsivät vaatimukset. Hylkäyspäätöksistä nostettiin kanteet Rechtbank te Haarlemissa, joka hylkäsi kuitenkin kanteet perusteettomina.

7 — Näiden yksilöllisiä tapauksia koskevien järjestelyiden seurauksena saattoi olla, että Alankomaiden Antilleille sijoittautuneen yhtiön Alankomaihin sijoittautuneelta tytäryhtiöltä saamistaan osingoista tosiasiallisesti maksama vero oli ennen 1.1.2002 – ja jo myös vuonna 1993 – olennaisesti alhaisempi kuin 8,3 prosenttia.

8 — Asian asiakirjojen mukaan TBG Holding NV muutti vuonna 2009 Curaçaosta Maltalle, jossa se muutettiin TBG Limited -nimiseksi Maltan oikeuden mukaan perustetuksi rajavastuuyhtiöksi. HAIC sulautui sen jälkeen viimeksi mainitun yhtiön kanssa ja lakkasi olemasta oikeudellisesti olemassa. Näin ollen TBG Limitedille siirtyivät sekä TBG BV:tä että HAIC:tä koskevat lähdeverovaatimukset.

16. Ratkaisuista valitettiin tämän jälkeen Gerechtshof te Amsterdamiin, joka kuitenkin pysytti Rechtbankin ratkaisut. Gerechtshofin käsityksen mukaan EY 56 artiklaa ei ole yleisessä mielessä sovellettava MMA:isiin. Gerechtshof johti lisäksi MMA-päätöksestä, että Alankomaiden ja Alankomaiden Antillien välistä suhdetta on Euroopan yhteisön näkökulmasta katsottuna pidettävä ”sisäisenä tilanteena”. Näin ollen oikeusriitaan oli sovellettava sen mukaan yksinomaan Alankomaiden oikeutta.

17. Tässä tilanteessa Hoge Raad on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko oma MMA katsoa EY 56 artiklaa (josta on tullut SEUT 63 artikla) sovellettaessa kolmanneksi valtioksi, jolloin jäsenvaltion ja sen oman MMA:n välisissä pääomanliikkeissä voidaan vedota EY 56 artiklaan?

2 a) Jos ensimmäiseen kysymykseen annetaan myöntävä vastaus, onko nyt käsiteltävässä asiassa, jossa Alankomaissa asuvan tytäryhtiön sen Alankomaiden Antilleilla asuvalle holdingyhtiölleen huomattavan omistusosuuden perusteella jakamista osingoista kannettavaa lähdeveroa korotettiin 1.1.2002 vuoteen 1993 verrattuna 7,5 tai 5 prosentista 8,3 prosenttiin, siihen kysymykseen annettavaa vastausta varten, onko EY 57 artiklan 1 kohtaa (josta on tullut SEUT 64 artiklan 1 kohta) sovellettaessa kysymys korotuksesta, huomioon otettava yksinomaan Alankomaiden lähdeveron korotus vai onko huomioon otettava myös se, että – Alankomaiden lähdeveron korotuksen yhteydessä – Alankomaiden Antillien viranomaiset ovat vapauttaneet Alankomaissa asuvasta tytäryhtiöstä omistetun huomattavan omistusosuuden perusteella saadut osingot 1.1.2002 alkaen verosta, kun ne olivat aikaisemmin sisältyneet siihen verotettavaan voittoon, josta oli kannettu veroa 2,4–3 prosentin tai 5 prosentin suuruisen verokannan perusteella?

2 b) Jos huomioon on otettava myös edellä toisen kysymyksen a kohdassa mainitulla huomattavan omistusosuuden verovapautuksen käyttöön ottamisella toteutettu veron alentaminen Alankomaiden Antilleilla, onko huomioon otettava lisäksi Alankomaiden Antilleilla sovellettavat hallinnolliset täytäntöönpanojärjestelyt (nyt käsiteltävässä asiassa Alankomaiden Antillien päätöskäytäntö), jotka mahdollisesti olivat johtaneet siihen, että Alankomaissa asuvalta tytäryhtiöltä saaduista osingoista tosiasiallisesti maksettava vero oli ennen 1.1.2002 – ja jo myös vuonna 1993 – olennaisesti alhaisempi kuin 8,3 prosenttia?”

18. Asia C-24/12 ja asia C-27/12 yhdistettiin unionin tuomioistuimen presidentin 27.2.2012 antamalla määräyksellä. TBG Limited, Alankomaiden kuningaskunnan ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio ovat esittäneet kirjalliset huomautuksensa. Ne kaikki osallistuivat 23.10.2013 pidettyyn istuntoon.

III Alustavat toteamukset

19. Aivan aluksi on tärkeää todeta, että pääasioiden relevantit tosiseikat tapahtuivat ennen Lissabonin sopimuksen voimaantuloa. Asian kannalta merkitykselliset päivämäärät, joina lähdevero pidätettiin, olivat 27.6.2005 X BV:n osalta ja 1.9.2006 TBG Limitedin osalta, kun taas Lissabonin sopimus tuli voimaan 1.12.2009. Näin ollen sovellettavaksi tulevat EY:n perustamissopimuksen eivätkä EUT-sopimuksen määräykset.

20. Vaikka tällä ei näytäkään olevan minkäänlaista aineellista merkitystä pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten osalta, Lissabonin sopimuksella on kuitenkin muutettu tietyssä määrin perussopimusten soveltamisalaa koskevia määräyksiä.

21. Jäsenvaltioista, joihin ”perussopimuksia sovelletaan”, määrätään nyt SEU 52 artiklan 1 kohdassa, kun taas aikaisemmin tämä määräys oli EY 299 artiklan 1 kohdassa.[9] Ennen unionisopimuksen 52 artiklan 1 kohtaa unionisopimukseen ei sisältynyt määräystä sen alueellisesta soveltamisalasta. Tästä syystä oli epävarmaa, oliko yhteistä ulko- ja turvallisuuspolitiikkaa ja oikeudellista yhteistyötä rikosoikeuden alalla koskevia määräyksiä sovellettava valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen[10] 29 artiklan nojalla jäsenvaltioiden koko alueeseen vai sovellettiinko unionisopimusta ainoastaan niihin alueisiin, joihin EY:n perustamissopimusta sovellettiin EY 299 artiklan nojalla.[11]

22. SEU 52 artiklan 1 kohtaan sisältyy tietysti ”Alankomaiden kuningaskunta”. Perussopimusten alueellista soveltamisalaa koskevat yksityiskohtaiset säännöt annetaan SEUT 355 artiklassa, joka vastaa aiempaa EY 299 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja aiempaa EY 299 artiklan 3–6 kohtaa. Alankomaiden Antillit jää siitä huolimatta, että se on Alankomaiden kuningaskunnan osa, perussopimusten alueellisen soveltamisalan ulkopuolelle.

23. Tämä seuraa EY 299 artiklan 3 kohdasta, josta on tullut SEUT 355 artiklan 2 kohta, ja näiden kahden perussopimuksen liitteestä II. Liitteeseen II, jonka otsikko on ”Merentakaiset maat ja alueet, joihin sovelletaan Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen neljännen osan määräyksiä”, sisältyvät Alankomaiden Antillit. Alankomaiden kuningaskunta ratifioi 25.3.1957 allekirjoitetun pöytäkirjan Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen soveltamisesta muualla kuin Euroopassa sijaitseviin Alankomaiden kuningaskunnan osiin perusteella perustamissopimuksen ainoastaan kuningaskunnan Euroopassa sijaitsevan alueen ja Alankomaiden Uuden-Guinean osalta.[12]

24. EY 182 artiklan (josta on tullut SEUT 198 artikla) mukaan assosiaation tavoitteena on edistää MMA:iden taloudellista ja sosiaalista kehitystä ja vahvistaa läheiset taloudelliset suhteet niiden ja koko yhteisön välille. EY 183 artiklan 1 kohdassa (josta on tullut SEUT 199 artikla) todettiin, että jäsenvaltioiden oli sovellettava kaupankäynnissään MMA:iden kanssa samaa järjestelmää kuin niiden oli perustamissopimuksen mukaan sovellettava keskinäisessä kaupankäynnissään.

25. Neuvosto on tehnyt EY 187 artiklan (josta on tullut SEUT 203 artikla) nojalla useita päätöksiä, joissa se on antanut yksityiskohtaiset säännökset MMA:iden ja yhteisön välistä assosiaatiota koskevista säännöistä ja menettelyistä. MMA-päätös, johon tämän ratkaisuehdotuksen 6 kohdassa on viitattu, on tästä sarjasta esillä olevassa oikeusriidassa ajallisesti sovellettavaksi tuleva versio.

26. Näin ollen Alankomaiden Antillit ei sen valtiosääntöoikeudellisesta tai kansainvälisen oikeuden mukaisesta asemasta huolimatta ollut unionin oikeuden kannalta Euroopan talousyhteisön osa eikä se ole nykyään Euroopan unionin osa.

27. Unionisopimuksen ja EUT-sopimuksen yleisiä määräyksiä ei ilman erityistä viittausta sovelleta MMA:isiin, joihin Alankomaiden Antillit itsestään selvästi kuuluvat.[13] Oikeuskäytännössä on todettu, että MMA:isiin ”sovelletaan täten unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä samalla tavoin kuin jäsenvaltioihin vain silloin, kun unionin oikeudessa *nimenomaisesti* säädetään tällaisesta MMA:iden rinnastamisesta jäsenvaltioihin – –”.[14] Tästä lähtökohdasta käsin voidaan arvioida sitä, onko Alankomaiden Antillit kolmas maa EY 56 artiklan kannalta.

9 — On nyt kumottu.

10 — Wienissä 23.5.1969 allekirjoitettu yleissopimus, joka tuli voimaan 27.1.1980 (Yhdistyneiden Kansakuntien sopimuskokoelma, nide 1155, s. 33).

11 — Suomen hallitus kannatti ensimmäistä tulkintaa liittymisneuvotteluiden aikana, kun taas esim. Stapper (ks. Stapper, V., *Europäische Mikrostaaten und Autonome Territorien im Rahmen im der EG*, Nomos Verlag, Baden-Baden, 1999, s. 17 ja 18) kannattaa toista vaihtoehtoa.

12 — Asia C-181/97, van der Kooy, tuomio 28.1.1999 (Kok., s. I-483, 4 kohta).

13 — Ks. asia C-260/90, Leplat, tuomio 12.2.1992 (Kok., s. I-643, 10 kohta) ja em. asia van der Kooy, tuomion 37 kohta.

14 — Em. asia Prunus ja Polonium, tuomion 29 kohta. Kursivointi tässä.

28. Lisäksi on todettava, että vaikka unionin tuomioistuimen on vielä ratkaistava se, kuuluuko pääomanliike jäsenvaltiosta yhteen sen omista MMA:ista EY 56 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, oikeuskäytännössä on jo aiemmin annettu ratkaisuja MMA-päätöksen tulkinnasta muissa Alankomaiden ja Alankomaiden Antillien välisissä yhteyksissä.[15] Ensi näkemältä ei ole näin ollen olemassa mitään syytä sille, miksi oikeusriidan, jossa on mukana jäsenvaltion oma MMA, pitäisi erota jäsenvaltion ja minkä tahansa MMA:n välisestä oikeusriidasta.

29. Havainnollistan tätä kahdella esimerkillä. Ensimmäisessä tapauksessa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Alankomaiden Antilleilta Alankomaihin siirrettyä alusta on pidettävä aluksen saapumisena yhteisön alueelle kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.[16] Toisessa tapauksessa se katsoi, että raakamaidon, lämpökäsitellyn maidon ja maitopohjaisten tuotteiden tuotantoa ja markkinoille saattamista koskevista terveyssäännöistä 16.6.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/46/ETY[17] III luvun säännöksiä, joissa annetaan terveyssäännöt kolmansista maista tapahtuvasta maitopohjaisten tuotteiden tuonnista, on tulkittava siten, että niitä sovelletaan MMA:ilta, kuten Alankomaiden Antilleilta, peräisin olevien tuotteiden saattamiseen yhteisön markkinoille.[18]

30. Näin ollen on niin, kuten EY 299 artiklan 3 kohdassa määrätään, että Alankomaiden ja Alankomaiden Antillien välisiä suhteita säännellään ensisijaisesti EY:n perustamissopimuksen neljännessä osassa olevassa assosiaatiota koskevassa erityisjärjestelmässä, koska Alankomaiden Antillit on otettu liitteeseen II.[19] Tämä tarkoittaa, että MMA-päätöksellä ja millä tahansa sen tulkinnan kannalta merkityksellisillä perustamissopimusten määräyksillä säännellään Alankomaiden Antillien ja koko Euroopan unionin välistä suhdetta,[20] vaikka kyse olisi sen ja Alankomaiden välistä suhdetta koskevasta riitakysymyksestä.

31. Siitä aikaisemmin mainitsemastani seikasta huolimatta, jonka mukaan perustamissopimusten yleisiä määräyksiä ei sovelleta MMA:isiin ilman nimenomaista viittausta,[21] pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia sääntöjä ei jätetä soveltamatta Alankomaiden Antilleihin. Näin on siksi, että EY 56 artiklan mukaan kaikki pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset eivät ole kiellettyjä ainoastaan jäsenvaltioiden vaan myös ”jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä”.

IV Asian tarkastelu

A *Vastaus ensimmäiseen kysymykseen*

32. Ensimmäinen kysymys koskee pääomanliikkeitä jäsenvaltion ja sen oman MMA:n välillä. Vastaus on määriteltävä ensisijassa MMA-päätöksen, jolla pannaan täytäntöön sekä EY:n perustamissopimuksessa että EUT-sopimuksessa vaadittu ja kaikkiin MMA:isiin sovellettava erityinen unionin järjestelmä, tulkinnan perusteella. Näin ollen MMA-päätös on lex specialis, jolle on annettava etusija kaikkiin mahdollisiin sen kanssa kilpaileviin unionin oikeuden sääntöihin nähden. Kuten kuitenkin julkisasiamies Cruz Villalón painotti asiassa Prunus ja Polonium antamassaan ratkaisuehdotuksessa, tästä ei seuraa, että se olisi yksinomainen oikeuslähde, jota unionin tuomioistuin

15 — Ks. asia C-106/97, DADI ja Douane-Angenten, tuomio 21.9.1999 (Kok., s. I-5983) ja asia em. asia van der Kooy.

16 — Em. asia van der Kooy, tuomion 42 kohta.

17 — EYVL L 268, s. 1.

18 — Em. asia DADI ja Douane-Angenten, tuomion 46 kohta.

19 — Alun perin Alankomaiden Antilleja ei mainittu luettelossa niistä Euroopan ulkopuolisista maista ja alueista, jotka jäsenvaltiot sopivat assosioivansa yhteisöön. Se otettiin siihen Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen muuttamisesta sopimuksen neljännessä osassa määrätyn assosiaatiota koskevan sääntelyn soveltamiseksi Alankomaiden Antilleihin 13.11.1962 tehdyllä yleissopimuksella 64/533/ETY (EYVL 1964, 150, s. 2414). Ks. em. asia DADI ja Douane-Angenten, tuomion 13 kohta.

20 — Ks. julkisasiamies Cruz Villalónin em. asiassa Prunus ja Polonium esittämän ratkaisuehdotuksen 33–35 kohta.

21 — Em. asia van der Kooy, tuomion 37 kohta ja em. asia Leplat, tuomion 10 kohta.

saisi käyttää, aivan kuin MMA-päätös ja EY:n perustamissopimuksen neljäs osa olisivat jonkinlaisessa oikeudellisessa tyhjiössä. Huomioon on otettava myös perustamissopimusten määräykset, jotka ovat merkityksellisiä niiden molempien ja – laajemmassa merkityksessä – oikeusriidan ratkaisemisen kannalta. [22]

33. Toiseksi on tärkeää myöntää, että unionin tuomioistuin on kohdellut MMA:ita tietyissä tilanteissa kolmansina maina ja toisissa EY 299 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina jäsenvaltioiden normaaleina alueina, kuten julkisasiamies Cruz Villalón korosti asiassa Prunus ja Polonium antamassaan ratkaisuehdotuksessa. [23] Näin ollen siitä huolimatta, että yhteisöjen tuomioistuin totesi kansainvälisiä sopimuksia koskevassa kahdessa lausunnossaan, että MMA:t jäävät unionin oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle ja ne ”ovat näin ollen yhteisön suhteen samassa asemassa kuin kolmannet maat”, [24] on välttämätöntä miettiä, kumpi näistä kahdesta lähestymistavasta soveltuu paremmin EY 56 artiklan 1 kohdan osion ”kolmannet maat” tulkintaan.

34. Tässä asiassa on tietysti tärkeää muistaa se, että jäsenvaltion oman MMA:n luokittelu kolmanneksi maaksi johtaa EY 56 artiklan 1 kohdan *soveltamiseen eikä* jäsenvaltion oman MMA:n *sulkemiseen pois* vapauden soveltamisalasta, kuten silloin, kun kyse on toisista perusoikeuksista. Kuitenkin siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin päätyisi katsomaan, että Alankomaiden ja Alankomaiden Antillien välisessä suhteessa on unionin oikeuden osalta kyse puhtaasti kyseisen jäsenvaltion sisäisestä tilanteesta, nyt käsiteltävät asiat jäisivät perustamissopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle ja näin ollen kaikkien perusoikeuksien ulkopuolelle. [25]

35. Haluan myös viitata siihen, että MMA-päätöksen johdanto-osan kuudennen perustelukappaleen mukaan MMA:iden on ”noudatettava kolmansille maille asetettuja velvoitteita erityisesti alkuperäsääntöjen, terveyden ja kasvinsuojelun sekä suojatoimenpiteiden osalta”. [26] Tämä vastaa julkisasiamies Cruz Villalónin asiassa Prunus ja Polonium antamaa ratkaisuehdotusta, jonka mukaan on niin, että ”jos niissä ei säädetä asiasta mitään” siinä merkityksessä, että MMA-päätöksessä ei ole konkreettista tilannetta koskevaa erityissääntöä, ”sellaisen perustamissopimuksessa määrätyn yleisen vapauden, joka koskee nimenomaisesti ja poikkeuksetta kaikkia kolmansia maita, on silloin katsottava koskevan myös MMA:ita”. [27]

22 — Ks. julkisasiamies Cruz Villalónin em. asiassa Prunus ja Polonium esittämän ratkaisuehdotuksen 33–35 kohta.

23 — Ks. hänen em. asiassa Prunus ja Polonium esittämänsä ratkaisuehdotuksen 36–38 kohta. Julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 37 ja 38 kohdassa, että yhteisöjen tuomioistuin käytti yhdistetyissä asioissa C-100/89 ja C-101/89, Kaefer ja Procacci, 12.12.1990 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-4647), em. asiassa Eman ja Sevinger antamassaan tuomiossa ja asiassa C-470/04, N, 7.9.2006 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-7409) lähestymistapaa, jossa kyseisiä MMA:ita kohdeltiin siten kuin ne kuuluisivat Euroopan unioniin, kun taas em. asiassa van der Kooy ja asiassa DADI ja Douane-Agenten, lausunnossa 1/78, 4.10.1979 (Kok., s. 2871, Kok. Ep. IV, s. 561) ja lausunnossa 1/94 (Kok., s. I-5267) yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että MMA:ita on kohdeltava samalla tavalla kuin kolmansia maita.

24 — Em. lausunto 1/78, 61 kohta ja em. lausunto 1/94, 17 kohta.

25 — On kuitenkin olemassa seikkoja, jotka puhuvat sen puolesta, että unionin tuomioistuin voi ottaa tutkittavaksi puhtaasti jäsenvaltion sisäisiä tilanteita. Ks. esim. yhdistetyt asiat C-197/11 ja C-203/11, Liberty ym., tuomio 8.5.2013, 32–36 kohta.

26 — Ks. myös em. asia DADI ja Douane-Angenten.

27 — Em. asiassa Prunus ja Polonium annetun ratkaisuehdotuksen 57 kohta.

36. Näin ollen vastaus ensimmäiseen kysymykseen on annettava ensi sijassa lex specialis -säädöksenä olevan MMA-päätöksen perusteella. Kuitenkin mielestäni Yhdistynyt kuningaskunta on väärässä väittäessään, että kysymyksessä olevaa tapausta säännellään MMA-päätöksen 47 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja että MMA-päätöksen 55 artiklan verotusta koskevassa poikkeuslausekkeessa määrätty tulee tämän takia sovellettavaksi. [28]

37. Mielestäni MMA-päätöksen 47 artiklan 1 kohdan b alakohdan ensisijaisena muttei yksinomaisena tavoitteena on suojata ja edistää jäsenvaltiosta MMA:ille suuntautuvia, mutta ei toisin päin tehtäviä investointeja. Tämä on ainoa tulkinta, joka on EY 182 ja 183 artiklasta heijastuvien politikkojen tavoitteiden ja erityisesti *MMA:iden* taloudellisen ja sosiaalisen kehityksen edistämisen mukainen. Tätä tulkintaa tukee myös MMA-päätöksen 47 artiklan 1 kohdan b alakohdan lainsäädäntöhistoria. [29] Edistäessään investointeja unionista MMA:ille MMA-päätöksen 47 artiklalla suojellaan myös investoinneista saatavan tulon palautumista.

38. Koska MMA-päätöksen 1 artiklan 1 kohdan tavoitteena on läheisten taloudellisten suhteiden vahvistaminen MMA:iden ja koko yhteisön välille ja kun Euroopan unioni on yksipuoleisesti vapauttanut pääomanliikkeet kolmansista maista ja kolmansiin maihin, olisi mahdotonta ajatella, että Euroopan unioni olisi pidättänyt itsellään oikeuden soveltaa tässä suhteessa MMA:isiin *epäedullisempaa* kohtelua kuin se soveltaa kolmansiin maihin, joilla ei ole mitään erityisiä siteitä Euroopan unioniin. Tästä syystä ja siitä huolimatta, että MMA-päätöksen 47 artiklan sanamuodossa ei tehdä eroa yhteisön, jäsenvaltioiden ja MMA:iden velvollisuuksien välillä, määräyksen soveltamisalan ainoa järkevä tulkinta on, että siinä määritellään vapauttamisen taso, jota MMA:t ovat velvollisia soveltamaan suhteessaan Euroopan unioniin ja sen jäsenvaltioihin.

39. Näin ollen Alankomaiden Antillien viranomaiset ovat velvollisia soveltamaan MMA-päätöksen 47 artiklaa jäsenvaltioista peräisin olevissa investoinneissa. Niiden on sovellettava myös MMA-päätöksen 47 artiklaa ulospäin suuntautuvissa pääomanliikkeissä, kuten osinkojen maksaminen unionin jäsenvaltioihin, jolloin viimeksi mainitussa on kysymys toisesta, vähemmän merkityksellisestä näkökulmasta, joka koskee tiiviimpien taloudellisten siteiden luomista.

28 — MMA-päätöksen 47 artiklan 1 kohdassa määrätään otsikon ”Juoksevat maksut ja pääomanliikkeet” alla seuraavaa:

”1. Rajoittamatta jäljempänä 2 kohdan soveltamista:
a) jäsenvaltiot ja MMA:iden viranomaiset eivät rajoita millään tavalla yhteisön ja MMA:iden kansalaisten välisten vaihtotaseeseen perustuvien maksujen suorittamista vapaasti vaihdettavassa valuutassa,
b) jäsenvaltiot ja MMA:iden viranomaiset eivät rajoita millään tavalla maksutaseen pääomaa koskevien suoritusten osalta pääoman vapaata liikkuvuutta sellaisten yhtiöiden suorissa investoinneissa, jotka on perustettu vastaanottavan jäsenvaltion, maan tai alueen lainsäädännön mukaisesti, ja investoinneissa, jotka on tehty tämän päätöksen säännösten mukaisesti, sekä näiden investointien ja niistä saatujen voittojen rahaksi muuttamista ja kotiuttamista.”

MMA-päätöksen 55 artiklassa todetaan otsikon ”Verotusta koskeva poikkeuslauseke” alla seuraavaa:

1. Rajoittamatta 56 artiklan säännösten soveltamista tämän päätöksen säännösten mukaisesti myönnettyä suosituimmuuskohtelua ei sovelleta jäsenvaltioiden tai MMA:iden viranomaisten nykyisiin tai tuleviin veroetuisuuksiin, joita ne voivat myöntää kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tehtyjen sopimusten tai muiden verotusjärjestelyjen tai voimassa olevan kansallisen verolainsäädännön perusteella.
2. Mitään tämän päätöksen säännöksiä ei voida käyttää estämään minkään sellaisen toimenpiteen käyttöönottoa tai toteuttamista, jonka tarkoituksena on estää veronkierto tai veropetokset kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tehtyjen sopimusten tai muiden verotusjärjestelyjen tai voimassa olevan kansallisen verolainsäädännön verotusta koskevien säännösten mukaisesti.
3. Mitään tämän päätöksen säännöksiä ei voida käyttää estämään jäsenvaltioiden tai MMA:iden toimivaltaisten viranomaisten verolainsäädäntönsä asiaa koskevia säännöksiä soveltaessa tekemästä eroa eri tilanteessa olevien veronmaksajien välillä erityisesti näiden asuinpaikan osalta tai sen osalta, minne he ovat sijoittaneet pääomansa.

29 — Ks. erityisesti julkisasiamies Cruz Villalónin em. asiassa Prunus ja Polonium esittämän ratkaisuehdotuksen 50 kohta.

40. Samanlaista logiikkaa on sovellettava MMA-päätöksen 55 artiklan verotusta koskevaan poikkeuslausekkeeseen. Tulkinnan on perustuttava tässäkin oletukseen, jonka mukaan Euroopan unionin ei ole tarkoitus soveltaa MMA:isiin epäedullisempaa kohtelua kuin kolmansiin maihin yleensä.[30] Tästä syystä MMA-päätöksen 55 artiklan 2 ja 3 kohdan, kun niitä tulkitaan oikein, tavoitteena on asettaa sellainen vapauttamisen taso, jonka MMA:t ovat velvollisia myöntämään investoijille verottaessaan Euroopan unionin jäsenvaltioista näihin maihin suuntautuvia maksuja ja pääomavirtoja ja näistä maista jäsenvaltioihin suuntautuvia maksuja ja pääomavirtoja.

41. Kun on todettu, ettei tietyssä yksittäistapauksessa voida soveltaa MMA-päätöksen erityissäännöksiä, on tutkittava EY:n perustamissopimuksen neljännen osan tavoitteet huomioon ottaen se, onko kyseisessä tilanteessa tarkoituksenmukaista vedota johonkin sellaiseen perustamissopimuksen määräykseen, joka koskee kolmansia maita,[31] vaikka kysymyksessä oleva ongelma koskee jäsenvaltion omaa MMA:tta. Mielestäni tähän on annettava myönteinen vastaus. Euroopan unionin ja MMA:iden erityisen assosiaatiosuhteen johdosta perustamissopimuksen kyseisen suhteen kannalta merkityksellisiä määräyksiä on tulkittava MMA:iden eduksi eikä päinvastoin.

42. Lisäksi on huomattava, että jos olisi luotu poikkeussääntö jäsenvaltion ja sen oman MMA:n välistä kaupankäyntiä varten, seurauksena olisi kilpailun vääristyminen unionin sisämarkkinoilla, kuten komissio huomautti suullisessa käsittelyssä. Tämä johtuu siitä, että jäsenvaltioiden ei olisi noudatettava samoja sääntöjä niiden oman MMA:een suhteen kuin muiden jäsenvaltioiden.

43. Haluan lisätä, että tätä argumenttia tukee asiassa Prunus ja Polonium annettu tuomio, jossa unionin tuomioistuin lähestyi oikeusriitaa toteamalla, että ”on ensin määritettävä, onko MMA:ita pidettävä jäsenvaltioina vai kolmansina maina sovellettaessa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia EUT-sopimuksen määräyksiä”.[32] Toisin sanoen se tosiseikka, että asiassa Prunus ja Polonium kyseessä ollut ongelma koski pääomanliikkeitä Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan MMA:n eli Brittiläisten Neitsytsaarien välillä ei ollut ratkaiseva.

44. Lisäksi unionin oikeuden yleistä alueellista soveltamisalaa koskeva oikeudellinen kysymys on mielestäni erotettava unionin oikeuden yksittäisten sääntöjen soveltamisalaa koskevasta kysymyksestä erityisesti silloin, kun viimeksi mainittuihin sääntöihin sisältyy kolmannen maan toimintoihin ulottuvia erityislausekkeita.

45. Kuten jo mainitsin, alueet, joihin unionin oikeutta sovelletaan, on yksilöity EY 229 artiklan 1 ja 2 kohdassa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että unionin oikeuden yksittäisiä sääntöjä, joilla voi niiden luonteen takia olla joitakin soveltamisalueen ulkopuolelle ulottuvia vaikutuksia, ei sovellettaisi MMA:isiin. Klassinen esimerkki tästä tuli esiin tutkittaessa unionin ulkopuolella tapahtuvaa kilpailunvastaista menettelyä yhdistetyissä asioissa 89/85, 104/85, 114/85, 116/85, 117/85 ja 125/85–129/85, Ahlström Osakeyhtiö ym. vastaan komissio, annetussa tuomiossa,[33] mutta näin voi tapahtua milloin tahansa, kun unionin oikeudessa säännelty kohde käsittää välttämättä unionin rajojen ulkopuolella ilmeneviä menettelyitä tai oikeudellisia suhteita.[34]

30 — Siitä huolimatta, että suosituimmuusperiaatteesta verotuksen alalla on mahdollista poiketa kahdenkeskisten verosopimusten yhteydessä MMA-päätöksen 55 artiklan nojalla.

31 — Ks. julkisasiamies Cruz Villalónin em. asiassa Prunus ja Polonium esittämän ratkaisuehdotuksen 54 kohta.

32 — Em. asia Prunus ja Polonium, tuomion 28 kohta.

33 — Yhdistetyt asiat 89/85, 104/85, 114/85, 116/85, 117/85 ja 125/85-129/85, Ahlström Osakeyhtiö ym. v. komissio, tuomio 27.9.1988 (Kok., s. I-5193, Kok. Ep. IX, s.671).

34 — Ks. esimerkiksi asiassa C-131/12, Google Spain ja Google, 25.6.2013 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa kyseessä olevat asiat.

46. Täten puhtaasti valtion sisäiset tilanteet tulevat perusoikeuksien suhteen esille silloin, kun jäsenvaltion kahden osan välillä ei ole merkityksellistä maantieteellistä jakoa asiaa koskevan unionin oikeuden mukaan. Näin on esimerkiksi Englannin ja Skotlannin välisten pääomanliikkeiden osalta.[35] Toisaalta toisena esimerkkinä voidaan esittää, että tavaroiden liikkuminen jäsenvaltion ja sen sellaisen alueen välillä, joka sijaitsee unionin tulli- ja/tai veroalueen ulkopuolella tavaroiden vapaan liikkuvuuden kannalta, ei ole puhtaasti valtion sisäinen tilanne, koska unionin oikeudessa on määritelty tätä koskeva maantieteellinen jako.

47. Haluaisin korostaa lopuksi, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Eman and Sevinger tarkastelema tilanne eroaa nyt käsiteltävinä olevien asioiden tilanteesta. Asia Eman ja Sevinger koski unionin kansalaisten oikeuksien, jotka olivat acquis communautairen osa ja joiden alueellista soveltamisalaa ei ole rajoitettu unionisopimuksissa tai muulla, soveltamisalaa.[36] Esimerkiksi ei ole olemassa nimenomaista sääntöä, joka velvoittaisi jäsenvaltiot epäämään kansalaisiltaan, jotka ovat MMA:iden asukkaita, unionin kansalaisuuden ja sen mukanaan tuomat oikeudet ja velvollisuudet. Unionin tuomioistuin katsoi, että ”henkilöt, jotka ovat jonkin jäsenvaltion kansalaisia ja joiden asuin- tai kotipaikka on alueella, joka kuuluu EY 299 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuihin MMA:isiin, voivat vedota perustamissopimuksen toisessa osassa unionin kansalaisille tunnustettuihin oikeuksiin”.[37]

48. Näin ollen pääomanliikkeet Alankomaiden ja Alankomaiden Antillien, toisin sanoen kahden sellaisen alueen välillä, jotka ovat eri asemassa unionin oikeuden soveltamisen kannalta, eivät edusta puhtaasti valtion sisäistä tilannetta. Näin ollen asiassa on sovellettava EY 56 artiklan 1 kohtaa ja Alankomaiden Antillien on katsottava olevan Alankomaihin nähden samassa asemassa kuin kolmannet maat.

B *Vastaus toiseen kysymykseen*

– Alustavat toteamukset

49. Toisen kysymyksen a ja b kohta koskevat niitä seikkoja, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on otettava huomioon ratkaistessaan, sovelletaanko EY 57 artiklassa olevaa niin sanottua standstill-lauseketta, mistä seuraa, että pääomien vapaan liikkuvuuden lähtökohtaisesti lainvastaista rajoitusta saadaan silti soveltaa. Onko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen otettava ratkaistessaan sitä, oliko rajoitus voimassa 31.12.1993, huomioon ainoastaan kyseinen lähdeveron kantamisesta annettu Alankomaiden laki vai olisiko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen otettava myös huomioon Alankomaiden Antillien samanaikaisesti myöntämä verovapautus (toisen kysymyksen a kohta)? Jos tähän kysymykseen annetaan myöntävä vastaus, onko huomioon otettava myös Alankomaiden Antilleilla sovellettavat hallinnolliset täytäntöönpanojärjestelyt, sellaisina kuin ne ilmenevät Alankomaiden Antillien päätöskäytännössä (toisen kysymyksen b kohta).

50. Aivan aluksi totean, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan BRK:n lainsäädäntöhistoriasta käy ilmi, että vuoden 2002 muutoksella oli tarkoitus päästä eroon Alankomaiden Antillien imagosta ”veroparatiisina” ja lisäksi sillä oli määrä pysyttää ennallaan huomattavan omistusosuuden perusteella Alankomaista Alankomaiden Antilleille maksettuihin osinkoihin tuohon aikaan jo kohdistuva todellinen verorasitus.

35 — Asiassa C-212/06, Gouvernement de la Communauté française ja Gouvernement wallon, 1.4.2008 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-1683, 37 ja 38 kohta) katsottiin, että se, että sellaiset Belgian kansalaiset, jotka tekevät työtä flaaminkielisellä kielialueella tai Brysselin pääkaupunkiseudun kaksikielisellä kielialueella mutta jotka asuvat ranskan- tai saksankielisellä kielialueella ja jotka eivät koskaan olleet käyttäneet vapauttaan liikkua Euroopan yhteisön alueella, suljetaan pois hoitovakuutusjärjestelmän piiristä, oli puhtaasti valtion sisäinen tilanne, joka jäi unionin oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle.

36 — Ziller, J.,”The European Union and the Territorial Scope of European Territories”, 2007, *38 Victoria University of Wellington Law Review*, 51, s. 56 ja 57.

37 — Em. asia Eman ja Sevinger, tuomion 29 kohta.

51. Lisään vielä, että siitä, suojataanko pääasioiden kohteena olevaa Alankomaiden lähdeveroa tosiasiassa EY 57 artiklassa muotoillun standstill-lausekkeen perusteella, ei ole esitetty kysymystä. Toisen kysymyksen a ja b kohdassa ainoastaan yksilöidään ne relevantit oikeuslähteet, joita kansallisen tuomioistuimen on käytettävä tätä koskevassa arvioinnissa.

– Alankomaiden Antillien lainsäädännön merkityksellisyys

52. Ennakkoratkaisupyynnön perusteella on selvää, että BRK:ssa koordinoidaan verotusvaltojen käyttö kahden itsenäisen verotuksellisen alueen, eli Alankomaiden ja Alankomaiden Antillien välillä, ja siinä vahvistetaan ensiksi mainitulta alueelta toiseksi mainitulle alueelle maksettavien rajatylittävien osinkojen todellisten verokantojen taso. BRK:n tehtävä on tältä osin analoginen kahdenkeskisten verosopimusten tehtävän kanssa, vaikka kyseessä on jäsenvaltion yhteistyössä sen oman MMA:n kanssa käyttöön ottama yksimielisyyttä edellyttävä oikeudellinen instrumentti.

53. Tästä syystä unionin tuomioistuimen kahdenkeskisiä verosopimuksia koskeva oikeuskäytäntö näyttää olevan merkityksellinen tämän oikeusriidan ratkaisemisen kannalta. Oikeuskäytännössä on tässä yhteydessä katsottu, että ”jäsenvaltioiden tehtävänä on tosiasiassa määrittää, onko – ja missä määrin – jaetun voiton taloudellista kaksinkertaista verotusta vältettävä, ja ottaa tässä tarkoituksessa käyttöön yksipuolisesti tai muiden jäsenvaltioiden kanssa tekemiensä sopimusten kautta järjestelyjä tämän taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi. Pelkästään tällä ei kuitenkaan mahdollisteta sitä, että jäsenvaltiot voisivat soveltaa liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä”. [38]

54. Tämän oikeuskäytännön perusteella näyttäisi siltä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voisi ottaa huomioon sekä BRK:n että relevantit Alankomaiden Antillien toimenpiteet ratkaistakseen sekä sen, onko vapaata liikkuvuutta rajoitettu, että sen, täyttyvätkö standstill-määräyksen soveltamiseen vaadittavat edellytykset. Näin on siksi, että BRK ja sitä vastaava Alankomaiden Antillien verohelpotus muodostavat keskinäisesti sovitun ja laillisesti sitovan oikeudellisen säännöstön.

– Alankomaiden Antillien päätöskäytännön merkitys

55. Palauttaisin toisen kysymyksen b kohdan ja sen, minkälainen merkitys Alankomaiden Antillien päätöskäytännöllä on EY 57 artiklan arvioinnissa, osalta mieleen, että oikeuskäytännössä on katsottu, että ”[EY 57 artiklaan sisältyvää] poikkeusta nimittäin sovelletaan säännökseen, joka sisällöltään vastaa identtisesti sitä edeltänyttä lainsäädäntöä tai jolla vain väljennetään tai poistetaan aiempaan lainsäädäntöön sisältyneitä rajoituksia, jotka kohdistuvat yhteisön oikeusjärjestyksen mukaisten vapauksien ja oikeuksien käyttämiseen. Sitä vastoin lainsäädäntöä, joka perustuu aiemmista säännöksistä poikkeavaan ajatteluun ja jolla otetaan käyttöön uusia menettelyjä, ei voida rinnastaa kyseessä olevassa yhteisön säädöksessä vahvistettuna ajankohtana voimassa olleeseen lainsäädäntöön”. [39]

56. Hyödyllinen samankaltaisuus saattaisi löytyä arvonlisäveron ja tarkemmin sanottua arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavien kustannusten asiayhteydestä, josta oikeuskäytännössä on todettu, että ”on otettava huomioon ei pelkästään säädökset sanan varsinaisessa merkityksessä vaan yhtä lailla hallinnolliset toimet ja viranomaisten käytännöt asianomaisessa jäsenvaltiossa”. [40]

38 — Asia C-379/05, Amurta, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-9569, 24 kohta). Ks. myös asia C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006 (Kok., s. I-923).

39 — Asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, (Kok., s. I-11753, 192 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 — Asia C-371/07, Danfoss ja AstraZeneca, tuomio 11.12.2008 (Kok., s. I-9549, 42 kohta).

57. Koska unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ”lähestymistavan” ja ”menettelyiden” analyysi on ratkaisevan tärkeä arvioitaessa sitä, katsotaanko pääoman rajoituksen saavan suojaa standstill-lausekkeen perusteella, mielestäni Alankomaiden Antillien päätöskäytäntö on otettava huomioon tätä arviointia tehtäessä. Mielestäni arviointiperusteena on oltava se todellinen verokanta, jonka mukaan veroa maksettiin vuonna 1993 Alankomaiden Antillien osakkeenomistajille jaetuista osingoista. [41] Tässä tulee huomata, että sen käytäntö perustui yksittäisiin hallinnollisiin päätöksiin, joilla veronmaksajille myönnettiin verohelpotuksia osasta yhteisöveroa ja alennettiin tältä osin todellista verokantaa. [42]

– Toissijaiset huomautukset

58. Kuten totesin edellä, kansallinen tuomioistuin haluaa ohjeita siitä, mitkä seikat ovat relevantteja EY 57 artiklan soveltamisen kannalta, eikä se halua arviointia siitä, saako jäsenvaltion laki suojaa tämän määräyksen perusteella vai ei. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin kuitenkin katsoisi, että sen on mentävä kysymyksen tarkastelussa tätä pidemmälle, jotta se voi antaa hyödyllisen vastauksen kansalliselle tuomioistuimelle, haluan esittää seuraavat huomiot.

59. Vuonna 2002 annettu uusi oikeussäännöstö perustuu erilaiseen lähestymistapakonseptiin kuin edellinen. Aikaisempi järjestelmä käsitti Alankomaiden lähdeveron ja Alankomaiden Antillien yhteisöveron yhdistelmän, jota lievennettiin tapauskohtaisilla päätöksillä. Vuoden 2002 jälkeen Alankomaiden lähdeveroon liitettiin Alankomaiden Antilleilla sovellettava verovapautus. Kansallinen tuomioistuin on myöntänyt, että tämä uusi lähestymistapa johtaa korkeampaan todelliseen verokantaan samanlaisista tuloista, vaikka Alankomaiden lainsäätäjän tarkoituksena oli saman verotuksen todellisen tason pysyttäminen.

60. Tästä näyttää seuraavan, ettei uutta järjestelmää suojata EY 57 artiklan standstill-lausekkeen perusteella.

61. Lopuksi totean, että Alankomaiden hallitus siirtää Alankomaiden lähdeverosta saadun tuoton Alankomaiden Antillien hallitukselle. Alankomaiden hallitus ilmoitti suullisessa käsittelyssä, ettei se hyväksyisi minkä tahansa kolmannen maan kanssa tämänkaltaista järjestelyä, jossa yksi sopimusvaltio kantaa veron mutta siirtää verosta saatavan tuoton kokonaisuudessaan toiselle sopimusvaltiolle.

62. Tämän argumentaation perusteella näyttää olevan syitä katsoa, ettei Alankomaista johtuvaa rajoitusta ole olemassa, koska jäsenvaltio ei taloudelliselta kannalta tarkasteltuna verota Alankomaiden Antilleilla oleville osakkeenomistajille jaettuja osinkoja vaan yksinkertaisesti kantaa veron MMA:nsa puolesta ja siirtää sen sitten Alankomaiden Antillien veronsaajalle. Toisin sanoen Alankomaiden lähdeveroa olisi taloudellisesta näkökulmasta tarkasteltuna pidettävä Alankomaiden Antillien verona. Tämän seurauksena kotimaahan ja ulkomaille maksettavia osinkoja ei kohdeltaisi eri tavalla, koska Alankomaiden veronsaajalle ei peritä minkäänlaisia veroja.

63. Mielestäni ei ole tarpeellista eikä suotavaa jatkaa tämän kysymyksen käsittelyä, koska sitä ei ole nostettu esiin kansallisessa tuomioistuimessa.

41 — Asia C-35/11, Test Claimants in the F-II Group Litigation, tuomio 13.12.2012.

42 — Tässä on huomattava, että käsiteltävien asioiden tosiseikat eroavat unionin tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-338/11–C-347/11, Santander Asset Management SGIIC ym., 10.5.2012 antamassa tuomiossa tarkastelemista tosiseikoista ja erityisesti tuomion 38 kohdassa olevasta toteamuksesta, jonka mukaan muutoin syrjivää verolainsäädäntöä ei voida suojata lievemmän hallintokäytännön perusteella.

V Ratkaisuehdotus

64. Edellä esitetyistä syistä ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaisi Hoge Raadin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltion oma merentakainen maa tai alue on katsottava EY 56 artiklaa (josta on tullut SEUT 63 artikla) sovellettaessa kolmanneksi valtioksi suhteessa kyseiseen jäsenvaltioon.

2 a) Silloin kun jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön kyseisen jäsenvaltion omassa merentakaisessa maassa tai merentakaisella alueella, joka kuitenkin muodostaa itsenäisen veroalueen osan, asuvalle holdingyhtiölleen huomattavan omistusosuuden perusteella jakamista osingoista kannetaan lähdeveroa, EY 57 artiklan 1 kohtaa (josta on tullut SEUT 64 artiklan 1 kohta) sovellettaessa kysymys siitä, onko 31.12.1993 sovellettu rajoitus laajentunut, on arvioitava ottamalla huomioon relevantit verotukselliset toimenpiteet sekä kyseisessä jäsenvaltiossa että merentakaisella alueella, jos verotuksen yhdistetty taso määräytyy niitä molempia keskinäisesti sitovan oikeudellisen instrumentin perusteella.

2 b) EY 57 artiklan (josta on tullut SEUT 64 artikla) soveltamisessa huomioon on otettava myös merentakaisen alueen hallinnollisista täytäntöönpanojärjestelyistä seuraava veron alentuminen silloin, kun järjestely vaikutti siten, että vuonna 1993 jäsenvaltiossa asuvalta tytäryhtiöltä saaduista osingoista tosiasiallisesti maksettu vero oli olennaisesti alhaisempi kuin 31.12.1993 käyttöön otetuista toimenpiteistä seuraava yhdistetty verokanta.