

TAMPEREEN YLIOPISTO

Oikeustieteiden laitos

Tuomas Lindroos

EUROOPAN YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN JA VÄLITÖN VEROTUS

-

Negatiivisesta integraatiosta johtuva tuloverotuksen lähentämistarve

Pro gradu -tutkielma

Julkisoikeus

Tampere 2006

Tampereen yliopisto

Julkisoikeuden laitos

LINDROOS, TUOMAS: Euroopan yhteisöjen tuomioistuin ja välitön verotus - negatiivisesta integraatiosta johtuva tuloverotuksen lähentämistarve

Pro gradu -tutkielma, XIII + 86 s.

Julkisoikeus

Huhtikuu 2006

Tutkielman tutkimustehtävänä on selvittää Euroopan unionin jäsenvaltioiden välitöntä verotusta koskevan lainsäädännön lähentämistarve siltä osin, kun siihen on tarvetta Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevan oikeuskäytännön johdosta. Välittömän verotuksen lähentämistä tarkastellaan vastauksena niihin ongelmiin, jotka liittyvät yhteisöjen tuomioistuimen tuloveroja koskevaan oikeuskäytäntöön. Tutkielmassa ei ole siten tarkoituksena esittää syvällistä oikeuspoliittista esitystä tarvittavan lainsäädännön sisällöstä.

Euroopan yhteisön perustamissopimuksessa ei ole yhtään välitöntä verotusta nimenomaisesti koskevaa määräystä. Välittömät verot kuuluvat kiistatta jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan. Tästä huolimatta yhteisöjen tuomioistuin on soveltanut yhteisön oikeutta myös jäsenvaltioiden tuloverolainsäädäntöjen alueella. Ratkaisuisaan tuomioistuin on todennut, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen. Käytännössä tämä on tarkoittanut vaatimusta siitä, että jäsenvaltioiden tuloverolainsäädäntö ei saa olla toisen jäsenvaltion kansalaisia syrjivää eikä yhteisön perustamissopimuksen turvaamia perusvapauksia (henkilöiden, palveluiden, pääomien vapaa liikkuvuus ja sijoittautumisvapaus) rajoittavaa.

Yhteisöjen tuomioistuin on puuttunut tuomioillaan jäsenvaltioiden tuloverojärjestelmien perusteisiin. Oikeuskäytäntönsä kautta yhteisöjen tuomioistuimesta on tullut merkittävä välittömän verotuksen negatiivisen integraation edistäjä. Negatiivisella integraatiolla tarkoitetaan sellaista Euroopan unionin jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen yhdentymiskehitystä, jota yhteisöjen tuomioistuin saa aikaan tulkitsemalla yhteisön perustamissopimuksen määräyksiä ja oikeuskäytännössään kehittämään oikeusperiaatteita tavalla, joka johtaa jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen yhteisön oikeuden vastaisuuteen. Toisin sanoen negatiivinen integraatio on yhdentymistä laillisesti toimeenpantavien kieltojen kautta, joita kohdistetaan jäsenvaltioiden ja viranomaisten suorittamiin yhteisön oikeuden vastaisiin toimenpiteisiin. Kyseessä voidaan katsoa olevan eräänlainen pakkoharmonisointi, koska EY:n tuomioistuimen tuomioiden muodossa tapahtuva negatiivinen integraatio voidaan panna täytäntöön myös vastoin jäsenvaltioiden suostumusta.

Yhteisöjen tuomioistuimella on erittäin laaja harkintavalta välittömän verotuksen kysymyksissä, mikä johtuu EY:n perustamissopimuksen abstraktien määräyksiä soveltamisesta suoraan yksittäisiin tulovero-oikeudellisiin ongelmiin. Suurena periaatteellisena ongelmana voidaan pitää sitä demokratiavajetta, joka liittyy tuomareihin poliittisten päätösten tekijänä. Laajasta harkintavallasta on seurauksena myös huomattava oikeudellinen epävarmuus yhteisön oikeuden

oikeasta sisällöstä, mikä tekee verovelvollisille vaikeaksi ennustaa veroratkaisun sisältö ja sovittaa toimintansa sen mukaan. Yhteisön tulovero-oikeus muodostuu siten ongelmalliseksi myös verotuksen oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden näkökulmista, jotka ovat molemmat hyvän verojärjestelmän keskeisiä ominaisuuksia.

Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat pitkälle yhdenmukaistaneet välillisen verotuksensa. Jäsenvaltioiden verosuvereniteetista on jäljellä oikeus päättää itsenäisesti välittömästä verotuksesta. Negatiivinen integraatio johtaa kuitenkin myös jäsenvaltioiden tuloverosuvereniteetin jatkuvaan kaventumiseen. Tämä on ongelmallista, koska tuloverosuvereniteetti on jäsenvaltioiden jäljellä olevan itsenäisen finanssivallan tärkeimpiä osa-alueita. Mahdollisuus säädellä välittömän verotuksen verotuloja on keskeinen osa jäsenvaltioiden finanssipolitiikkaa. Tarpeeksi suuri itsenäinen verosuvereniteetti on myös ehdoton edellytys Suomen mahdollisuudelle ylläpitää pohjoismaista hyvinvointivaltiota. Viime kädessä verosuvereniteetti on koko valtion suvereniteetin eli täysivaltaisuuden edellytys.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	I
LÄHTEET	III
OIKEUSTAPAUKSET	XI
LYHENTEET	XIII
1. JOHDANTO	1
1.1 Taustaa	1
1.2 Tutkimustehtävä ja -metodit sekä tutkielman rajaukset.....	2
1.3 Terminologiasta	6
1.4 Tutkielman rakenne.....	8
2. EUROOPAN UNIONIN JÄSENYYPDEN VAIKUTUKSET SUOMEN	
FINANSSISUVERENITEETTIIN	10
2.1 Euroopan yhteisön oman oikeusjärjestyksen merkitys	10
2.2 Euroopan unionin omien varojen järjestelmän vaikutus.....	12
2.3 Rahapolitiikka Euroopan keskuspankille.....	14
2.4 Kansallisen finanssipolitiikan harjoittamisen mahdollisuudet.....	15
2.5 Verokilpailun vaikutukset eduskunnan finanssivaltaan.....	17
3. EUROOPAN YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN TOIMIELIMENÄ	19
3.1 Euroopan yhteisön perustamissopimuksen institutionaaliset määräykset	19
3.1.1 Kokoonpano	19
3.1.2 Toimivalta	20
3.1.2.1 Kanteet jäsenvaltioita vastaan.....	22
3.1.2.2 Ennakkoratkaisut.....	23
3.2 Tuomioistuimen tulkintamenetelmät	24
3.3 Yhteisöjen tuomioistuin Euroopan integraation edistäjänä	27
3.3.1 EY:n tuomioistuin yhteisön oikeuden kehittäjänä	27
3.3.2 Yhteisöjen tuomioistuimen korostuneeseen rooliin integraatiossa johtaneita syitä.....	28
3.3.3 Tuomioistuinaktivismia?.....	29

4. VÄLITÖN VEROTUS JA EUROOPAN UNIONIN SISÄMARKKINOIDEN

TOTEUTUMINEN	33
4.1 Euroopan yhteisön yhteis- ja sisämarkkinat	33
4.2 Euroopan yhteisön primäärioikeus ja välitön verotus.....	36
4.3 Välitöntä verotusta koskeva Euroopan yhteisön sekundäärioikeus	39
4.3.1 Yritysverotus.....	39
4.3.2 Luonnollisten henkilöiden verotus ja hallinnollinen yhteistyö	42
4.4 Soft law -sääntely.....	43
4.4.1 Yritysverotus.....	43
4.4.2 Luonnollisten henkilöiden verotus.....	46
4.5 EY:n tuomioistuimen välitöntä verotusta ja sisämarkkinoita koskevasta oikeuskäytännöstä .	47
4.5.1 Avoin syrjintä.....	47
4.5.2 Peitelty syrjintä ja yhteisön perusvapauksien syrjimätön rajoittaminen	50
4.5.3 Rule of reason -periaatteen mukaiset oikeuttamisperusteet välittömän verotuksen alalla	52
4.6 Euroopan unionin komission tavoitteet välittömän verotuksen alalla	56
4.7 Verokilpailu välittömän verotuksen lähentymisen edistäjänä	58
5. YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN ROOLIIN VÄLITTÖMÄN VEROTUKSEN	
NEGATIIVISEN INTEGRAATION EDISTÄJÄNÄ LIITTYVÄT ONGELMAT	61
5.1 Tuomioistuimen toimivaltaan liittyvät ongelmat.....	61
5.2 Verojärjestelmän oikeusvarmuuteen ja ennustettavuuteen liittyvät ongelmat.....	65
5.3 Oikeuskäytäntöön perustuvaan järjestelmään liittyvä demokratiavaje.....	67
5.4 Integraatiota painottava oikeuskäytäntö ja TSS-perusoikeuksien toteutuminen	69
6. PÄÄTELMÄT	73
6.1 EU-jäsenyys Suomen finanssisuvereniteetin rajoittajana	73
6.1.1 Talous- ja rahaliitto sekä unionin omat varat eduskunnan finanssivallan sitoijina.....	73
6.1.2 Verosuvereniteetin kaventuminen.....	76
6.2 Euroopan yhteisöjen tuomioistuin – välittömän verotuksen harmonisoinnin aktiivinen ja ongelmallinen edistäjä.....	79
6.3 Euroopan yhteisön perustamissopimuksen uudistamistarve.....	82
6.4 Tarve lähentää Euroopan unionin jäsenvaltioiden välitöntä verotusta	84

LÄHTEET

1. Kirjallisuus

Alho, Kari – Kaitila, Ville – Widgrén, Mika: Finanssipoliittinen järjestelmä talous- ja rahaliitossa. Vantaa 2000.

Andersson, Edward: Johdatus vero-oikeuteen. Helsinki 2004. (Andersson 2004 a)

Andersson, Edward: Tuloverotus EY-tuomioistuimen käytännössä. Teoksessa: Nuolimaa, Risto – Vihervuori, Pekka – Klemettinen, Hannele (toim.): Juhlajulkaisu Pekka Hallberg 1944 – 12/6 – 2004. Jyväskylä 2004. (Andersson 2004 b)

Balassa, Bela: The Theory of Economic Integration. Allen & Unwin Ltd, London 1962.

Buck, Tobias: Commissioner to press ahead with plans for EU-wide tax. Financial Times, 3.3.2006.

Dehousse, Renaud: The European Court of Justice. The Politics of Judicial Integration. Basingstoke: Macmillan, Malaysia 1998.

Eerola, Risto – Mylly, Tuomas – Saarinen, Päivi: EU-oikeuden perusteet. Toinen, uudistettu painos. Jyväskylä 2000.

Grau, Amparo – Herrera, Pedro M.: The link between tax coordination and tax harmonization: limits and alternatives. EC Tax Review 2003/1.

Hartley, Trevor C.: The Foundations of European Community Law. Third edition. Published in the United States by Oxford University Press Inc., New York 1994.

Hartley, Trevor C.: European Union Law in a Global Context. Printed in the United Kingdom at the University Press, Cambridge 2004.

Hautamäki, Veli-Pekka: Tuomioistuinaktivismi tutkimuskohteena. Oikeus 2/2003.

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. Vantaa 2005.

Hjerppe, Reino: Johtopäätöksiä verokilpailusta ja tutkimuksen nykytilasta. Teoksessa Hjerppe, Reino – Kari, Seppo – Lönnqvist, Henrik (toim.): Verokilpailu ja verotuksen kehittämistarpeet. Helsinki 2001.

Hjerppe, Reino – Kari, Seppo – Kiander, Jaakko – Poutvaara, Panu: Johdanto. Suomen verojärjestelmän ja julkisen talouden haasteet lähivuosina. Teoksessa Hjerppe, Reino – Kari, Seppo – Kiander, Jaakko – Poutvaara, Panu (toim.): Verokilpailu ja Suomen verojärjestelmä. Vantaa 2003.

Husa, Jaakko – Pohjolainen, Teuvo: Julkisen vallan oikeudelliset perusteet – johdatus julkisoikeuteen. Helsinki 2002.

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Helsinki 2005.

Joutsamo, Kari: Tuomioistuimet, EY ja demokratia. Teoksessa Lämsineva, Pekka – Viljanen, Veli-Pekka (toim.): Juhlajulkaisu Antero Jyränki 1933 – 9/8 – 1993. Turku 1993.

Joutsamo, Kari – Aalto, Pekka – Kaila, Heidi – Maunu, Antti: Eurooppaoikeus. Kolmas, uudistettu painos. Jyväskylä 2000.

Junka, Teuvo: EU:n toiminnan rahoitus ja Suomen nettomaksut EU:lle. Teoksessa Kiander, Jaakko – Romppanen, Antti (toim.): Suomi 10 vuotta Euroopan unionissa. Taloudelliset vaikutukset. Saarijärvi 2005.

Juusela, Janne: Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus. Oikeustieteellinen tutkimus verotuksen tehokkuudesta ja verovalvonnan sääntelystä erityisesti kansainvälisiä portfoliosijoituksia silmällä pitäen. Helsinki 1998.

Juusela, Janne: EU:n verolainsäädäntömenettelystä. Verotus 1/2001. (Juusela 2001 a)

Juusela, Janne: EU:n veroharmonisoinnista: Välittömän verotuksen harmonisoinnin historia ja nykytila. Teoksessa Hjerpe, Reino – Kari, Seppo – Lönnqvist, Henrik (toim.): Verokilpailu ja verotuksen kehittämistarpeet. Helsinki 2001. (Juusela 2001 b)

Jyränki, Antero: Uusi perustuslakimme. Jyväskylä 2000.

Jyränki, Antero: Valta ja vapaus. Valtiosääntöoikeuden yleisiä kysymyksiä. Kolmas, laajennettu ja uudistettu laitos. Helsinki 2003.

Kaila, Heidi: Cassis de Dijon -oikeuskäytännön mukaiset pakottavat vaatimukset uudelleen arvioinnin edessä? Teoksessa Helander, Petri – Lavapuro, Juha – Mylly, Tuomas (toim.): Yritys eurooppalaisessa oikeusyhteisössä. Jyväskylä 2002.

Kajaste, Ilkka: EU teki merkittävän remontin talouspolitiikan sääntöihin. Helsingin sanomat, vieraskynä, 11.8.2005.

Komiteanmietintö 1994:4 : Valtiosääntökomitea 1992:n mietintö. Euroopan unionin vaikutukset Suomen valtiosääntöön. Ulkopoliittisen päätöksentekojärjestelmän uudistamistarpeet ja -tavat. Helsinki 1994.

Kosonen, Pekka – Saari, Juho: Hyvinvointipolitiikka. EU:n sosiaalisen ulottuvuuden rajalliset vaikutukset. Teoksessa: Raunio, Tapio – Wiberg, Matti (toim.): EU ja Suomi. Unionijäenyiden vaikutukset suomalaiseen yhteiskuntaan. Helsinki 2000.

Lasok, Dominik: Law & Institutions of the European Union. Sixth Edition. Butterworths, London 1994.

Lehner, Moris: Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty. EC Tax Review 2000/1.

Lodin, Sven-Olof: EU:s beslutordning ett hinder för välfärdsutvecklingen. Teoksessa Gustavsson, Sverker – Oxelheim, Lars – Wahl, Nils (redaktörer.): EU, skatterna och välfärden. Book Printers of Tallinn, Tallinn 2004.

Myllymäki, Arvo: Finanssihallinto-oikeus. Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta. Porvoo 2000.

Myllymäki, Arvo: Muodollinen valta – tosiasiallinen valta valtiosääntöoikeudellisena jännitteenä. Teoksessa Myrsky, Matti – Vartiainen, Perttu – Miettinen, Tarmo (toimituskunta): Juhlakirja Teuvo Pohjolainen 1945 – 14/10 – 2005. Joensuu 2005.

Myllymäki, Arvo – Kalliokoski, Päivi: Valtio, kunta ja Euroopan unioni. Unionijäsenyyden vaikutus valtion ja kuntien taloudelliseen päätösvaltaan. Vammala 2006.

Myrsky, Matti: Vero-oikeustutkimuksen vaihtoehdoista ja mahdollisuuksista. Verotus 5/1997.

Mäenpää, Olli: Eurooppalainen hallinto-oikeus. Helsinki 2001.

Niemi, Kaius: Rosas: EY-tuomioistuin ei toimi lainsäätäjän roolissa. Helsingin sanomat, 18.9.2004.

Nieminen, Liisa: Eurooppalaistuva valtiosääntöoikeus – valtiosääntöistytvä Eurooppa. Vammala 2004.

Ojanen, Tuomas: Ennakkoratkaisumenettely. EY:n oikeuden vaatimuksia ja jäsenvaltioiden tuomioistuinten käytäntöä. Helsinki 1996.

Ojanen, Tuomas: Euroopan yhteisöjen tuomioistuin – yhdentymisen hienosääntäjä. Teoksessa Raunio, Tapio – Wiberg, Matti (toim.): Päätöksenteko Euroopan unionissa. Selkeä johdatus monimutkaiseen vallankäyttöön. Tampere 1998. (Ojanen 1998 a)

Ojanen, Tuomas: The European Way. The Structure of National Court Obligation under EC Law. Saarijärvi 1998. (Ojanen 1998 b)

Pakaslahti, Johannes: Euroopan sosiaalisen mallin historia, nykyhetki ja tulevaisuus. Teoksessa Saari, Juho (toim.): Euroopan sosiaalinen malli. Sosiaalipoliittinen näkökulma Euroopan integraatioon. Saarijärvi 2002.

Penttilä, Seppo: Eurooppavero-oikeus Suomen tuloverotuksessa. Verotus 3/1996. (Penttilä 1996 a)

Penttilä, Seppo: Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutus Suomen tuloverotukseen. Verotus 4/1996. (Penttilä 1996 b)

Penttilä, Seppo: Verotus tietoyhteiskunnassa. Helsinki 1998.

Penttilä, Seppo: Ajankohtaista EY-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 28.9.2005.

Penttilä, Seppo: EY:n tuomioistuimen ratkaisu asiassa Mark & Spencer (C-446/03) – arvioita konserniavustusjärjestelmän kannalta. Verotus 1/2006.

Pohjolainen, Teuvo: Nykyajan perustuslait ja valtiosäännöt. Jyväskylä 1988.

Prodi, Romano: Euroopan oikeusjärjestys (puhe). Teoksessa Euroopan yhteisöjen tuomioistuin: 1952–2002 – Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen viisikymmentävuotisjuhlallisuuudet – Juhlallinen istunto 4. joulukuuta 2002. Luxemburg: Euroopan yhteisöjen virallisten julkaisujen toimisto, 2003.

Purhonen, Eino: Parlamentaarinen valtiontilintarkastus Suomen valtiontalouden valvontajärjestelmässä. Vammala 1955.

Raeste, Juha-Pekka: Veroprofessorit: Odotettu kompromissi. Helsingin sanomat, 14.12.2005.

Raitio, Juha: The Principle of Legal Certainty in EC Law. Antony Rowe Limited, Great Britain, 2003.

Raitio, Juha: Johdatus Euroopan integraation historiaan ja eurooppaoikeuteen. Helsinki 2005.

Rasmussen, Hjalte: On Law and Policy in the European Court of Justice. A Comparative Study in Judicial Policymaking. Martinus Nijhoff Publishers: Dordrecht/Boston/Lancaster 1986.

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen. Vantaa 2003.

Schwarze, Jürgen – Laakso, Seppo – Kuuttiniemi, Kirsi: Eurooppalaisen hallinto-oikeuden keskeiset periaatteet. Helsinki 1999.

Sevón, Leif: Miksi näin? – Päätöksenteko EY:n tuomioistuimessa. Teoksessa Helander, Petri – Lavapuro, Juha – Mylly, Tuomas (toim.): Yritys eurooppalaisessa oikeusyhteisössä. Jyväskylä 2002.

Shaw, Jo: Law of the European Union. Second edition. MacMillan Press LTD. Hong Kong 1996.

Ståhl, Kristina – Persson Österman, Roger: EG-skatterätt. Uppsala 2000.

Ståhl, Kristina – Persson Österman, Roger: EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen. Svensk Skattetidning 1/2002.

Sundell, Björn: Är det verkligen EG-domstolen som ska bestämma hur Finlands skattelagar förändras? När domstolen tar makten. Hufvudstadsbladet, 25.9.2005.

van Thiel, Servaas: EU Case Law on Income Tax. IBFD Publications BV. Netherlands, Amsterdam 2001.

Tiilikainen, Teija – Helander, Petri – Heliskoski, Joni: Euroopan perustuslaki. Helsinki 2005.

Tikka, Kari S.: Veropolitiikka. Helsinki 1990.

Tikka, Kari S.: Suomen verotuksen uudistamistarpeet ja verokilpailu. Teoksessa Hjerpe, Reino – Kari, Seppo – Lönnqvist, Henrik (toim.): Verokilpailu ja verotuksen kehittämistarpeet. Helsinki 2001.

Tikka, Kari S.: Tuloverosuvereniteetin kaventuminen lainsäätäjän haasteena. Lakimies 7–8/2003.

Tikka, Kari S.: Suomen verojärjestelmä 2010. Keskuskaupakamarin suuri veropäivä 28.9.2005.

Tuohinen, Petteri – Aaltonen, Jarmo: Tuomioistuin: Yhtiöillä on oikeus verovähennyksiin ulkomailta. Helsingin sanomat, 14.12.2005.

Valtioneuvoston EU-sihteeristö: EU:n uudet rahoituskehykset 2007–13: ensiarvio Eurooppa-neuvoston 17.12.2005 päätöksen vaikutuksista Suomelle. Muistio 17.12.2005.

Valtiovarainministeriö: Kilpailukykyiseen verotukseen. Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio. Työryhmämuistioita 12/2002. Helsinki.

Vanistendael, Frans: The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases. EC Tax Review 1996/3.

Vanistendael, Frans: European Taxation in the 21st Century: The Road towards Integration. European Taxation, October 1998.

Vanistendael, Frans: Memorandum on the taxing powers of the European Union. EC Tax Review 2002/3.

Vapaavuori, Ahti: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. Helsinki 2003.

Wikström, Kauko: Verosta säätäminen – verolain tulkinta ja soveltaminen. Teoksessa Lämsineva, Pekka – Viljanen, Veli-Pekka (toim.): Juhlajulkaisu Antero Jyränki 1933 – 9/8 – 1993. Turku 1993.

Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. Turku 1999.

Wilhelmsson, Thomas: Vieteriukkoteoria EY-oikeudesta. Teoksessa Kangas, Urpo – Timonen, Pekka (toim.): Juhlajulkaisu Aulis Aarnio 1937 – 14/5 – 1997. Jyväskylä 1997.

Äimä, Kristiina: Eurooppavero-oikeuden viimeaikaisesta kehityksestä välittömän verotuksen alalla. Verotus 1/1999. (Äimä 1999 a)

Äimä, Kristiina: EY-oikeudellisista periaatteista ja tulkinnasta erityisesti vero-oikeuden alalla. Verotus 5/1999. (Äimä 1999 b)

Äimä, Kristiina: EY-oikeudellisen syrjimättömyysperiaatteen soveltamisesta välittömässä verotuksessa. Verotus 2/2001.

Äimä, Kristiina: EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen. Helsinki 2003.

Äimä, Kristiina: Konserniverotuksen eurooppalaisia kehitysnäkymiä. Verotus 4/2004.

2. Internet-lähteet

www.curia.eu.int: Euroopan yhteisöjen tuomioistuin. Tiedot otettu Internetistä 15.2.2006.

www.europa.eu.int: Euroopan unionin portaali. Tiedot otettu Internetistä 28.2.2006.

OIKEUSTAPAUKSET

1. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin

Asia C-26/62, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Nederlandse administratie der belastingen, 5.2.1963.

Asia C-13/63, Italian tasavallan hallitus v. Euroopan yhteisöjen komissio, 17.7.1963.

Asia C-6/64, Flaminio Costa v. E.N.E.L., 3.6.1964.

Asia C-152/73, Sotgiu v. Deutsche Bundespost, 12.2.1974.

Asia C-166/73, Rheinmülen-Düsseldorf v. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, 16.1.1974.

Asia C-41/74, Yvonne van Duyn v. Home Office, 4.12.1974.

Asia C-43/75, Gabrielle Defrenne v. Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena, 8.4.1976

Asia C-120/78, Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon), 20.2.1979.

Asia C-270/83, Euroopan yhteisöjen komissio v. Ranskan tasavalta (Avoir Fiscal), 28.1.1986.

Asia C-137/84, rikosoikeudenkäynti v. Robert Heinrich Maria Mutsch, 11.7.1985.

Asia C-322/88, Salvatore Grimaldi v. Fonds des maladies professionnelles, 13.12.1989.

Asia C-204/90, Hans-Martin Bachmann v. Belgian valtio, 28.1.1992.

Asia C-330/91, The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG, 13.7.1993.

Asia C-20/92, Anthony Hubbard v. Peter Hamburger, 1.7.1993.

Asia C-1/93, Halliburton Services BV v. Staatssecretaris van Financiën, 12.4.1994.

Yhdistetyt asiat C-46/93, Brasserie du Pêcheur SA v. Saksan liittotasavalta ja C-48/93, The Queen v. Secretary of State for Transport, 5.3.1996.

Asia C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, 14.2.1995.

Asia C-80/94, G.H.E.J. Wielockx v. Inspecteur der directe belastingen, 11.8.1995.

Asia C-120/95, Nicolas Decker v. Caisse de maladie des employés privés, 28.4.1998.

Asia C-250/95, Futura Participations SA ja Singer v. Administration des contributions, 15.5.1997.

Asia C-264/96, Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), 16.7.1998.

Asia C-367/96, Alexandros Kefalas e.a. v. Elliniko Dimosio (Etat hellénique) et Organismos Oikonomikis Anasykrotisis Epicheiriseon AE (OAE), 12.5.1998.

Asia C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt, 21.9.1999.

Asia C-35/98, Staatssecretaris van Financiën v. B.G.M. Verkooijen, 6.6.2000.

Asia C-294/99, Athanaiki Zythopoiia AE v. Elliniko Dimosio (Kreikan valtio), 4.10.2001.

Asia C-319/02, Petri Manninen v. Suomen valtio, 7.9.2004.

Asia C-446/03, Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), 13.12.2005.

2. Saksan perustuslakituomioistuim

Bundesverfassungsgericht, tapaus Nos 2 BvR 2134 ja 2159/92 (Brunner), 12.10.1993.

LYHENTEET

ECOFIN	The Economic and Financial Affairs Council (Euroopan unionin neuvosto; valtiovarainministerikokoonpano)
EKP	Euroopan keskuspankki
EKPJ	Euroopan keskuspankkijärjestelmä
EMU	Economic and Monetary Union (talous- ja rahaliitto)
ETA	Euroopan talousalue
EU	Euroopan unioni
EY	Euroopan yhteisö, Euroopan yhteisöt
EYVL	Euroopan unionin virallinen lehti
HE	Hallituksen esitys
KOM	Euroopan unionin komission tiedonanto
OJ	Official Journal (Euroopan unionin virallinen lehti)
PeVL	Perustuslakivaliokunnan lausunto
PL	Suomen perustuslaki
RS	Rooman sopimus (EY:n perustamissopimus)
TSS-oikeudet	taloudelliset, sosiaaliset ja sivistykselliset perusoikeudet
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö

1. JOHDANTO

1.1 Taustaa

Euroopan unionin ytimen muodostavat sisämarkkinat. Sisämarkkinoiden toteuttamiseksi Euroopan yhteisön perustamissopimus edellyttää jäsenvaltioiden välillisen verotuksen pitkälle menevää yhdenmukaistamista. Velvoitteen täyttämiseksi jäsenvaltiot ovat pitkälle harmonisoineet arvonlisä- ja valmisteverojärjestelmänsä. Välitön verotus eli tuloverotus kuuluu puolestaan edelleen Euroopan unionin jäsenvaltioiden toimivaltaan, eikä Euroopan yhteisön perustamissopimuksessa ole yhtään välitöntä verotusta nimenomaisesti koskevaa määräystä. Kuitenkin myös sen alalla harmonisointi voi tulla kyseeseen siltä osin, kun se on tarpeellista sisämarkkinoiden toiminnan kannalta. Tällöin harmonisointitoimenpiteiden oikeusperustana toimii Rooman sopimuksen 94 artikla, jonka nojalla Euroopan unionin neuvosto voi yksimielisesti antaa direktiivejä jäsenvaltioiden sellaisten lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä, jotka vaikuttavat suoraan yhteismarkkinoiden toteuttamiseen tai toimintaan.

Käytännössä välittömän verotuksen lähentäminen on edennyt hitaasti, minkä voidaan nähdä olevan seurausta useasta syystä. Ensinnäkin välillisen verotuksen ollessa jo pitkälle yhdenmukaistettua Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat olleet ylipäättänsä suhteellisen haluttomia jatkamaan finanssisuvereniteettinsa kaventamista unionin hyväksi. Toiseksi jäsenvaltioiden käsitykset hyvinvointivaltiosta ja sen takaaman sosiaaliturvan tasosta vaihtelevat suuresti. Lisäksi päätöksenteon perustuessa veroharmonisoinnissa jäsenvaltioiden yksimielisyyteen on kaikkia jäsenvaltioita tyydyttävän ratkaisun löytyminen ollut jäsenmäärältään suuressa unionissa vaikeaa.¹

Jäsenvaltioiden hidaskasvu edistyminen välitöntä verotusta koskevan lainsäädäntönsä lähentämisessä näkyi pitkään myös Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä. 1990-luvun alkuun mennessä yhteisöjen tuomioistuin oli antanut vain viisi välitöntä verotusta koskevaa ratkaisua, joista ensimmäisen vasta vuonna 1986. Sittenkin kehityssuuntauksena on ollut tuloveroasioiden kiihtyvä kasvu yhteisöjen tuomioistuimessa. Vuosina 1990–1994 tuomioistuin antoi seitsemän välitöntä verotusta koskevaa ratkaisua ja vuosina 1995–1999 33 ratkaisua. Vuosina 2000–2004 ratkaisuja oli jo peräti 56. Tuloveroasioiden lisääntymistä yhteisöjen tuomioistuimessa voi pitää hämmäntävänä, koska kysymys on verotuksen harmonisoimattomasta alueesta, joka kuuluu

¹ Äimä 2001 s. 177.

jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan.² Käytännössä EY:n tuomioistuin on puuttunut tuomioillaan jäsenvaltioiden tuloverojärjestelmien perusteisiin. Jäsenvaltioissa tuomioistuimen oikeuskäytäntö on koettu puuttumisena siihen suvereniteettiin, jonka jäsenvaltiot ovat pidättäneet itsellään säilyttämällä yksimielisyysvaatimuksen välittömien verojen harmonisoinnin oikeusperustana³.

Verosuvereniteetti eli valtion oikeus päättää itsenäisesti omasta verotuksestaan on yksi itsenäisen ja suvereenin (täysivaltaisen) valtion tärkeimmistä tunnusmerkeistä.⁴ Mahdollisuus säädellä verotuloja on myös keskeinen osa valtioiden finanssipolitiikkaa. Tarpeeksi suuri verosuvereniteetti on lisäksi ehdoton edellytys Suomen mahdollisuuksille ylläpitää pohjoismaista hyvinvointivaltiota. Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat pitkälle yhdenmukaistaneet välillisen verotuksensa. Jäsenvaltioiden verosuvereniteetista on jäljellä valta päättää välittömästä verotuksesta. Tätä valtaa Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on välitöntä verotusta koskevalla oikeuskäytännöllään alkanut rajoittaa.

1.2 Tutkimustehtävä ja -metodit sekä tutkielman rajaukset

Tämän tutkielman tutkimustehtävänä on selvittää Euroopan unionin jäsenvaltioiden välitöntä verotusta koskevan lainsäädännön lähentämistarve siltä osin, kun siihen on tarvetta Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevan oikeuskäytännön johdosta. Välittömän verotuksen lähentämistä tarkastellaan vastauksena niihin ongelmiin, jotka liittyvät yhteisöjen tuomioistuimen tuloveroja koskevaan oikeuskäytäntöön. Tutkielmassa ei ole siten tarkoituksena esittää syvällistä oikeuspoliittista esitystä tarvittavan lainsäädännön sisällöstä. Lähentämistarvetta tarkastellaan jäsenvaltioiden ja ennen kaikkea Suomen näkökulmasta.

Tutkielma edustaa oikeudenalaltaan sekä finanssioikeutta että valtiosääntöoikeutta. Finanssioikeudella tarkoitetaan oikeusnormikokonaisuutta, joka muodostuu julkisyhteisöjen varainhankintaa, varainkäyttöä sekä valvontaa säätelevistä normeista. Finanssioikeuden varainhankintaa koskeva osa muodostuu vero-oikeudesta.⁵ Tutkimuksen kohteena tutkielmassa ovat Euroopan yhteisön primääri- ja sekundäärioikeuden välitöntä verotusta koskevat normit sekä

² Penttilä 2005 s. 1.

³ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 110.

⁴ Juusela 1998 s. 6.

⁵ Myllymäki 2000 s. 17.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen välitöntä verotusta koskeva oikeuskäytäntö. Tutkielmaa voikin pitää kuuluvana finanssioikeuden eurooppavero-oikeutta koskevaan alaan⁶. Eurooppavero-oikeus voidaan jakaa välilliseen ja välittömään eurooppavero-oikeuteen, joista tutkielma edustaa luonnollisesti jälkimmäistä.⁷

Tutkielma on vahvasti kytköksissä myös valtiosääntöoikeuteen. Valtiosääntöoikeudella tarkoitetaan oikeusnormeja, jotka käsittelevät poliittisen vallan käyttöä, sen ehtoja ja siihen kuuluvia velvoitteita. Valtiosääntöoikeuden alaan kuuluvista asioista säädetään tavallisesti valtioiden perustuslaeissa. EU-jäsenyydestä aiheutuvat suverenisuuden (täysivaltaisuuden) rajoitukset arvioitiin aikoinaan monin kohdin Suomen perustuslainvastaisiksi, mistä johtuen Suomen EU-liittymissopimuksen valtion sisäistä voimaansaattamista koskeva blankettilaki (1540/1994) hyväksyttiin poikkeuslakina supistetussa perustuslainsäätämisyjärjestyksessä.⁸ Tutkielmassa tutkitaan Suomen EU-jäsenyydestä aiheutuvia rajoitteita Suomen finanssisuvereniteetille ja tarkastellaan välitöntä verotusta koskevan EY-oikeuden Suomen perustuslainmukaisuutta.

Lisäksi on huomattava, että Euroopan yhteisön primäärioikeutta, erityisesti Euroopan yhteisön perustamissopimusta, pidetään yleisesti yhteisön valtiosääntönä.⁹ Yhteisön perustamissopimus on yhteisön toiminnan oikeudellinen perusta, ja siinä muun muassa määritellään yhteisön ja sen toimielinten tehtävät ja toimivalta. Yhteisön primäärioikeuden normien ollessa tutkielman keskeisenä tutkimuskohteena, voi tutkielmaa pitää myös tältä osin valtiosääntöoikeudellisena.

Keskeisin tutkielmassa käytettävä tutkimusmetodi on oikeusdogmatiikka eli lainoppi. Oikeusdogmatiikalla tarkoitetaan voimassa olevien oikeusnormien systematisointia ja tulkintaa. Se on siis keskeisiltä osiltaan oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen tutkimusta ja niiden sisällön selvittämistä.¹⁰ Oikeusdogmaattisen tutkimuksen keskeinen kysymys on, mikä on voimassa olevan oikeuden mukainen kanta (de lege lata) kulloinkin käsiteltävänä olevaan ongelmaan. Systematisoinnin tavoitteena on puolestaan jatkaa lainsäätäjän työtä siitä, mihin tämä on jäänyt. Systematisoimalla pyritään runsaan oikeudellisen lähdemateriaalin pohjalta rakentamaan vero-oikeusjärjestelmää ja tuomaan näin järjestystä materiaalikaakseen.¹¹

⁶ EY-oikeuden verotusta koskevaa osaa on alettu sangen vakiintuneesti kutsumaan eurooppavero-oikeudeksi. Kuitenkin myös termiä EY-vero-oikeus on käytetty.

⁷ Ks. Äimä 2003 s. 13.

⁸ Ks. Jyränki 2003 s. 199 ja 213.

⁹ Ks. esim. HE 135/1994 vp s. 14, Äimä 1999 b s. 502 ja Vanistendael 1996 s. 114–115.

¹⁰ Husa ym. 2005 s. 13.

¹¹ Myrsky 1997 s. 529.

Tutkielmassa selvitetään Euroopan yhteisön primäärioikeuden normien sisältöä ja niiden edellyttämää oikeustilaa. Tutkielmassa tutkitaan Euroopan yhteisön toimivaltaa välittömän verotuksen alalla ja tarkastellaan yhteisön oikeuden vaikutuksia jäsenvaltioiden välittömään verotukseen. Lisäksi tutkielmassa analysoidaan yhteisön oikeuden vaikutuksia Suomen perustuslain mukaiseen eduskunnan finanssivaltaan, sekä arvioidaan täyttääkö yhteisön tulovero-oikeus Suomen perustuslain verolaeille asettamat vaatimukset. Tältä osin tutkielmassa on kysymys oikeusdogmaattisesta tutkimuksesta.

Tutkielma sisältää myös oikeuspoliittisen tutkimusmetodin käyttöä. Voimassa olevan oikeuden kriittistä tarkastelua ja tavoiteltavana pidettävän lainsäädännön konstruointia eli oikeuspoliittista (de lege ferenda) tutkimusta voidaan pitää oikeustieteen tärkeänä tehtävänä.¹² Oikeuspolitiikka on läheisessä yhteydessä yhteiskunnalliseen tavoitteenasetteluun, joka puolestaan perustuu pääasiallisesti lainsäädännön keinoin tapahtuvaan vaikuttamiseen.¹³ Verolainsäädäntöä voidaan tarkastella muutoksessa olevana ilmiönä ja pyrkiä analysoimaan voimassa olevan oikeustilan ja parhaan mahdollisen saavutettavissa olevan lainsäädännön eroja. Lainsäädännön muuttamiseksi voidaan tällöin esittää perusteltuja ehdotuksia.¹⁴

Tutkielmassa arvioidaan kriittisesti Euroopan yhteisön tulovero-oikeutta, joka perustuu pitkälti yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännölle ja kartoitetaan niitä ongelmia, jotka liittyvät tällaiseen tuomioistuinkeskeiseen järjestelmään. Tutkielmassa tehdään myös päätelmiä siitä, miten näihin ongelmiin voitaisiin käytännössä vastata. Tältä osin tutkielmassa on kysymys oikeuspoliittisesta tutkimusotteesta. Tutkielman ytimenä ovat kuitenkin oikeusdogmaattiset kysymykset, ja oikeuspoliittiset näkökohdat ovat luonteeltaan enemmänkin päätelmiä, jotka ovat seurausta oikeusdogmaattisen tutkimusmetodin käytöstä.

Kuten tutkielman otsikosta ja tutkimustehtävän määrittelystä saattaa havaita, välillinen verotus on rajattu tutkielman tutkimustehtävän ulkopuolelle. Rajaus on perusteltu johtuen yhteisöjen tuomioistuimen erilaisista rooleista välittömän ja välillisen verotuksen aloilla. Monissa välittömän verotuksen tapauksissa yhteisöjen tuomioistuin punnitsee Euroopan yhteisön perustamissopimuksen abstraktien määräyksien ja jäsenvaltioiden kansallisten lainsäädäntöjen suhdetta. Tällöin

¹² Juusela 1998 s. 35.

¹³ Husa - Pohjalainen 2002 s. 35.

¹⁴ Myrsky 1997 s. 530.

tuomioistuin toimii ikään kuin eurooppaoikeudellisten periaatteiden toteutumisen ylimpänä kontrolloijana. Näissä tapauksissa yhteisöjen tuomioistuin toimii perustuslakituomioistuimen tapaan. Pitkälle harmonisoidun välillisen verotuksen puolella tuomioistuimen voidaan nähdä toimivan enemmänkin ylimmän oikeusasteen prejudikaattituomioistuimen tavoin, jolloin sen lainkäyttö muistuttaa varsin paljon ylimpien kansallisten tuomioistuinten lainkäyttöä.¹⁵ Johtuen yhteisöjen tuomioistuimen toiminnan erilaisesta luonteesta välittömän ja välillisen verotuksen aloilla sekä näihin luonteisiin liittyvistä erilaisista ongelmista voidaan tehtyä rajausta pitää perusteltuna. Tutkielmassa tarkastellaan välillistä verotusta kuitenkin siltä osin, kun se on tarpeellista EU:n jäsenvaltioiden finanssisuvereniteetin näkökulmasta sekä jossain määrin vertailutarkoituksessa suhteessa välittömään verotukseen.

Tutkielmassa ei myöskään tutkita sitä, millaisia vaikutuksia yhteisöjen tuomioistuimen tuloveroja koskevalla oikeuskäytännöllä on ollut kansainvälisen vero-oikeuden verosopimusjärjestelmään. Näin ollen tutkielmassa ei tarkastella myöskään tuloverotuksen lähentämistarvetta siltä osin, kun siihen ehkä olisi aihetta EY:n tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevasta oikeuskäytännöstä verosopimusjärjestelmän toimivuudelle aiheutuneiden ongelmien johdosta. Vaikka yksittäisessä jäsenvaltiossa sovellettava vero-oikeus muodostuukin kansallisesta verolainsäädännöstä, EY-oikeudesta ja kansainvälisistä verosopimuksista, Euroopan yhteisön oikeusjärjestelmä ja siihen sisältyvä vero-oikeus voidaan nähdä verosopimusjärjestelmästä erillisenä kokonaisuutena. Tutkielmassa keskitytään ennen kaikkea Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden väliseen suhteeseen, jolloin kansainvälinen verosopimusjärjestelmä, jonka piirissä on myös yhteisön ulkopuolisia valtioita, rajataan tutkielman tarkastelun ulkopuolelle.

Vielä on syytä täsmentää, että tämän tutkielman tutkimuskohteena on Euroopan yhteisössä toimivista tuomioistuimista vain Euroopan yhteisöjen tuomioistuin. Euroopan yhteisössä toimii yhteisöjen tuomioistuimen lisäksi kaksi muutakin tuomioistuinta, jotka ovat ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ja virkamiestuomioistuin.¹⁶ Välittömän verotuksena alalla, joka ei kuulu Euroopan yhteisön toimivaltaan, jäsenvaltioiden yhteisön oikeudenvastainen tuloverolainsäädäntö voi tulla todetuksi joko ennakkoratkaisumenettelyn tai jäsenvaltiota vastaan nostetun kanteen seurauksena. Nämä kanteet käsittelee nimenomaan Euroopan yhteisöjen tuomioistuin. Tästä syystä tutkielmassa ei tarkastella muita Euroopan yhteisössä toimivia tuomioistuimia.

¹⁵ Ks. Vanistendael 1996 s. 114–115 ja Vapaavuori 2003 s. 348.

¹⁶ Virkamiestuomioistuin on neuvoston päätöksellä, yhteisön perustamissopimuksen 225 a artiklan nojalla, 2.11.2004 perustettu lainkäyttölautakunta.

1.3 Terminologiasta

Tutkielman otsikossa esiintyvät välittömien verojen ja negatiivisen integraation käsitteet. On aiheellista selventää näiden käsitteiden sisältöä. Ensinnäkin vero voidaan määritellä rahasuoritukseksi yksityisestä taloudesta julkiseen talouteen, joka määrätään maksettavaksi yksipuolisesti julkisen vallan nojalla. Vero käytetään julkisyhteisön yleisiin menoihin, eikä se ole korvausta tai vastiketta yksittäisestä edusta tai oikeudesta.¹⁷ Verot voidaan jakaa välillisiin ja välittömiin veroihin. Välilliset verot ovat veroja, jotka ovat tarkoitettu vyörytettäväksi verovelvolliselta yrittäjältä lopulliselle kuluttajalle (esim. arvonlisävero ja valmistevero). Välittömät verot ovat puolestaan veroja, jotka ovat tarkoitettuja jäämään lopullisesti verovelvollisen rasitukseksi (esim. luonnollisten henkilöiden ja yhteisöjen tuloverot).¹⁸ Tässä tutkielmassa välittömillä veroilla tarkoitetaan nimenomaan tuloveroja.

Negatiivisella integraatiolla tarkoitetaan sellaista Euroopan unionin jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen yhdentymiskehitystä, jota Euroopan yhteisöjen tuomioistuin saa aikaan tulkitsemalla perustamissopimuksen määräyksiä ja oikeuskäytännössään kehittämiään oikeusperiaatteita tavalla, joka johtaa jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen yhteisön oikeuden vastaisuuteen. Toisin sanoen negatiivinen integraatio on yhdentymistä laillisesti toimeenpantavien kieltojen kautta, joita kohdistetaan jäsenvaltioiden ja viranomaisten suorittamiin yhteisön oikeuden vastaisiin toimenpiteisiin. Negatiivisen integraation vastakohta on positiivinen integraatio, jolla tarkoitetaan jäsenvaltioiden nimenomaista pyrkimystä lainsäädäntöjensä lähentämiseen. Verotuksen alalla positiivinen integraatio voi näyttäytyä yhteistyön, yhteisen veropolitiikan tai lainsäädännön harmonisoinnin eli lähentämisen tai yhdenmukaistamisen muodoissa.¹⁹

Tutkielman otsikossa esiintyvien käsitteiden lisäksi on aiheellista kiinnittää tässä yhteydessä huomiota tutkielmassa käytettävään Euroopan yhteisöä (EY) ja Euroopan unionia (EU) koskevaan terminologiaan. Euroopan unioni muodostuu kolmesta osasta, joita on perinteisesti kutsuttu pilareiksi. Unionin ensimmäisen pilarin muodostaa Euroopan yhteisö, minkä lisäksi siihen kuuluu myös Euroopan talous- ja rahaliitto (EMU). Unionin kaksi muuta pilaria muodostuvat yhteisestä ulko- ja turvallisuuspolitiikasta (II pilari) ja yhteistyöstä oikeus- ja sisäasioissa (III pilari). Euroopan unionin ensimmäisessä pilarissa jäsenvaltiot noudattavat ylikansallista päätöksentekoa,

¹⁷ Näin Wikström 1999 s. 13.

¹⁸ Andersson 2004 a s. 4.

¹⁹ Ks. Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 103, Penttilä 1996 a s. 237–238 ja Äimä 1999 a s. 77.

mikä tarkoittaa, että Euroopan yhteisön toimielimet voivat yksimielisesti tai enemmistöpäätöksin antaa jäsenvaltioita velvoittavia ja jäsenvaltioissa sovellettavaksi tulevia säädöksiä. Unionin kahden muun osa-alueen päätöksenteon osalta puhutaan hallitusten välisestä yhteistyöstä ja siinä edellytetään pääasiallisesti jäsenvaltioiden yksimielisyyttä. Toisin kuin Euroopan yhteisöllä Euroopan unionilla ei ole oikeushenkilöllisyyttä. Edellä selostetuista syistä johtuen on edelleen perusteltua puhua EY-oikeudesta EU-oikeuden sijaan.²⁰ Näin on tehty myös tässä tutkielmassa.

Euroopan yhteisön oikeus on kokonaisuus, joka muodostuu Euroopan yhteisön primääri- ja sekundäärioikeudesta, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä sekä yhteisön solmimista kansainvälisistä sopimuksista. Tässä tutkielmassa Euroopan yhteisön oikeutta kutsutaan yhteisön oikeudeksi. Vastaavasti tutkielmassa viitataan yleisesti Euroopan yhteisöön käyttämällä nimitystä yhteisö. Kun tutkielmassa viitataan yhteisön perustamissopimukseen tai Rooman sopimukseen (RS), sillä tarkoitetaan Euroopan yhteisön perustamissopimusta. Sopimukseen Euroopan unionista tutkielmassa viitataan nimityksillä unionisopimus ja Maastrichtin sopimus. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimesta käytetään tutkielmassa yleisesti nimitystä yhteisöjen tuomioistuin.

Euroopan unionin keskeisenä tavoitteena on hyvin toimivien sisämarkkinoiden luominen. Sisämarkkinoiden yhteydessä puhutaan yleisesti unionin/yhteisön neljästä vapaudesta, jolloin tarkoitetaan tavaroiden, palveluiden, työvoiman ja pääoman vapaata liikkumisoikeutta unionin alueella. Vaikka usein puhutaankin nimenomaan neljästä vapaudesta, niin käytännössä näiden vapauksien merkitysisältöön kuuluu edellä mainittujen oikeuksien lisäksi unionin kansalaisten oikeus liikkua unionin alueella, sijoittautumisvapaus sekä pääoman vapaaseen liikkuvuuteen liittyen maksujen vapaa liikkumisoikeus.²¹ Tutkielmassa tarkoitetaan edellä mainittuja vapausoikeuksia, kun tutkielmassa viitataan yhteisön oikeuden tai yhteisön perustamissopimuksen perusvapauksiin tai vapausmääräyksiin. Tutkielmassa käytetään edellä mainituista oikeuksista myös nimitystä neljä vapautta.

Vuonna 1999 voimaan tulleella Amsterdamin sopimuksella muutettiin Rooman sopimuksen ja Maastrichtin sopimuksen alkuperäisiä artiklojen numerointeja. Tässä tutkielmassa käytetään Amsterdamin sopimuksen mukaista perustamissopimusten numerointia. Kun tutkielmassa viitataan lähteisiin, joissa on käytetty perustamissopimusten alkuperäistä artiklojen numerointia, niin näiden

²⁰ Ks. Penttilä 1996 a s. 235 ja Äimä 2003 s. 17–18. Euroopan perustuslaista tehdyn sopimuksen hyväksyminen ja voimaantulo poistaisi Euroopan unionin pilarijaon. Ks. Tiilikainen ym. 2005 s. 147–148. Samalla se myös antaisi Euroopan unionille oikeushenkilöllisyyden (I–7 art.).

²¹ Ks. Äimä 2003 s. 14–15.

lähteiden numeroinnit on tutkielman tekijän toimesta muutettu vastaamaan Amsterdamin sopimuksen mukaista artiklojen numerointia. Sanottu koskee myös yhteisöjen tuomioistuimen tuomioita.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielmassa on kuusi päälukua. Ensimmäinen luku toimii tutkielman johdantolukuna, jossa esitellään tutkielman aihepiirin taustaa, tutkimustehtävä ja -menetelmät sekä tutkielman rakenne ja terminologia. Lisäksi ensimmäisessä luvussa rajataan tutkielman aihe.

Tutkielman toisessa luvussa tarkastellaan Euroopan unionin jäsenyyden vaikutuksia Suomen finanssisuvereniteettiin. Tarkoituksena on ennen kaikkea pohjustaa tutkielman tutkimustehtävää ja sen merkitystä tuomalla esille se kuinka tärkeästä jäljellä olevan kansallisen finanssivallan osasta välittömässä verotuksessa on kyse. Luvussa tarkastellaan keskeisimpiä tekijöitä, jotka vaikuttavat Suomen finanssisuvereniteettiin ja liittyvät Euroopan unionin jäsenyyteen. Samalla Euroopan yhteisössä tapahtunut jäsenvaltioiden verotuksen lähentymiskehitys sidotaan osaksi laajempaa talouden integraatiota. Lisäksi luku havainnollistaa EY:n oikeusjärjestyksen luonnetta sekä sen suhdetta jäsenvaltioiden kansallisiin oikeusjärjestyksiin.

Kolmannessa luvussa tarkastellaan Euroopan yhteisöjen tuomioistuinta toimielimenä. Luvussa käsitellään tuomioistuimen kokoonpanoa ja toimivaltaa, minkä jälkeen käydään läpi EY:n tuomioistuimen tulkintametodit. Viimeiseksi luvussa tarkastellaan yhteisöjen tuomioistuimen toimintaa Euroopan integraation edistäjänä. Kyseisen luvun tarkoituksena on esitellä tutkielman aiheena oleva toimielin, ja tuoda esille yhteisöjen tuomioistuimen toimintaan liittyviä ominaispiirteitä. Näiden ominaispiirteiden tiedostaminen on välttämätöntä tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevan oikeuskäytännön arvioinnille.

Tutkielman neljännessä luvussa tarkastellaan välittömän verotuksen harmonisoinnin astetta yhteisön oikeudessa sekä sen suhdetta Euroopan unionin sisämarkkinoiden toteutumiseen. Luvussa selvitetään ensinnäkin yhteisön primäärioikeuden vaatimuksia välittömän verotuksen suhteen ja toiseksi välittömän verotuksen alalla tapahtunutta edistymistä sekundäärilainsäädännön

antamisessa. Luvussa tarkastellaan myös yhteisöjen tuomioistuimen välitöntä verotusta ja sisämarkkinoita koskevaa oikeuskäytäntöä.

Tutkielman viidennessä luvussa tutkitaan niitä ongelmia, jotka liittyvät yhteisöjen tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevaan oikeuskäytäntöön. Luvussa tapahtuu tutkielman keskeisin problematisointi.

Tutkielman kuudennessa luvussa tehdään päätelmiä tutkielman muissa luvuissa käsitellyistä asioista. Näin ollen luvussa arvioidaan muun muassa unionijäsenyyden vaikutuksia Suomen finanssisuvereenisuuteen ja EY:n tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevaa oikeuskäytäntöä sekä tehdään oikeuspoliittisia ehdotuksia tutkielmassa havaittujen ongelmien pohjalta. Kyseisessä luvussa annetaan myös vastaus tutkielman tutkimustehtävään.

2. EUROOPAN UNIONIN JÄSENYYPDEN VAIKUTUKSET SUOMEN FINANSSISUVERENITEETIIN

2.1 Euroopan yhteisön oman oikeusjärjestyksen merkitys

Finanssisuvereniteetilla tarkoitetaan valtion kompetenssi-kompetenssia päättää omasta valtiontaloudestaan. Finanssisuvereniteetin ilmenemismuoto on finanssivalta, jolla tarkoitetaan oikeutta osallistua valtion taloutta koskevaan päätöksentekoon.²² Suomen perustuslain 3 §:n mukaan eduskunta päättää valtiontaloudesta. Finanssivallan käyttö kuuluu siis eduskunnan valtaoikeuksiin. Eduskunnan finanssivalta jaetaan tavallisesti budjettivaltaan (valtion talousarviosta päättäminen), verotusvaltaan (verosäädöksistä päättäminen) ja valtiontaloutta koskevaan valvontavaltaan.²³ Eduskunnan finanssivaltaan kuuluvaksi voidaan lukea myös valta päättää valtion lainanotosta sekä valtioneuvoksista ja valtioneuvokseista.²⁴ Euroopan unionin jäsenyys vaikuttaa monin tavoin sen jäsenvaltioiden finanssisuvereniteettiin. Euroopan yhteisön oma oikeusjärjestys sekä sen suhde jäsenvaltioiden kansallisiin oikeusjärjestyksiin tekevät näistä vaikutuksista välittämiä.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan EY-oikeus muodostaa oman itsenäisen oikeusjärjestyksen. Tuomioistuin totesi *Costa v. Enel* -ratkaisussa yhteisön oikeuden muodostavan autonomisen oikeusjärjestyksen, joka on itsenäinen sekä suhteessa jäsenvaltioiden kansallisiin oikeusjärjestyksiin että perinteiseen kansainväliseen oikeuteen. Tuomioistuin katsoi jäsenvaltioiden rajoittaneen suvereneja oikeuksiaan rajoittamattomaksi ajaksi perustamalla yhteisön, jolla on omat toimielimet, oikeushenkilöllisyys ja oikeuskelpoisuus sekä toimivaltaa, joka perustuu jäsenvaltioiden toimivallan rajoittamiseen tai siirtämiseen yhteisölle.²⁵

Yhteisön oikeusjärjestyksen rakennetta ja luonnetta sekä sen suhdetta jäsenvaltioiden kansallisiin oikeusjärjestyksiin määrittävät EY:n tuomioistuimen oikeuskäytännössään luomat periaatteet yhteisön oikeuden ensijaisuudesta ja välittömistä oikeusvaikutuksista. Ensimmäisen kerran yhteisöjen tuomioistuin totesi yhteisön oikeuden ensisijaisuuden jäsenvaltioiden kansalliseen oikeuteen nähden edellä mainitussa *Costa v. Enel* -ratkaisussa. Siinä tuomioistuin totesi, että mitään kansallisia säännöksiä ei voida asettaa tuomioistuimessa etusijalle perustamissopimukseen

²² Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 40 ja Purhonen 1955 s. 12.

²³ Jyränki 2000 s. 183.

²⁴ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 30.

²⁵ Asia C-6/64, *Costa v. Enel*.

perustuvaan oikeuteen nähden, koska tällöin perustamissopimuksen nojalla annettu lainsäädäntö menettää yhteisöluonteensa ja itse yhteisön oikeudellinen perusta saatetaan tällöin kyseenalaiseksi.²⁶ Yhteisön oikeuden ensisijaisuudesta seuraa, että kansallisen oikeusnormin ja yhteisön oikeuden normin ristiriitatilanteessa, yhteisön oikeudelle tulee antaa etusija ja kansallinen oikeusnormi tulee jättää soveltamatta.

Yhteisön oikeuden välittömillä oikeusvaikutuksilla tarkoitetaan puolestaan sitä, että luonnolliset ja oikeushenkilöt voivat vedota tiettyihin yhteisöoikeuden normeihin suoraan kansallisissa tuomioistuimissa ja viranomaisissa.²⁷ Yhteisöjen tuomioistuin totesi Van Gend en Loos -ratkaisussa yhteisön oikeudella perustetun yksityisille velvoitteiden lisäksi oikeuksia, joista tulee osa heidän oikeudellista asemaansa, ja joita kansallisten tuomioistuinten on suojeltava.²⁸ Edellytys yhteisön oikeuden välittömille oikeusvaikutuksille on puolestaan yhteisön oikeuden suora sovellettavuus, jolla tarkoitetaan sitä, etteivät yleiset kansainvälisen oikeuden normit tai kansainvälisen järjestön säätämät normit edellytä muuntamista valtion sisäiseksi oikeudeksi, jotta niillä voisi olla oikeusjärjestelmässä oikeusvaikutuksia.²⁹

Yhteisön oikeuden normeista suoraan sovellettavia ja välittömiä oikeusvaikutuksia omaavia ovat ennen kaikkea asetukset, jotka yhteisön perustamissopimuksen 249 artiklan mukaan tulevat sellaisinaan voimaan ilman jäsenvaltioiden lainsäätäjien välittäviä toimenpiteitä. Yhteisöjen tuomioistuin omaksui kuitenkin jo varhain kannan, jonka mukaan myös muut yhteisön oikeuden normit kuin vain asetukset voivat olla suoraan sovellettavia ja omata välittömiä oikeusvaikutuksia. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vakiintunut tulkintalinja, jonka mukaan yhteisön perustamissopimuksen selkeillä, ehdottomilla ja täsmällisillä määräyksillä on välitön oikeusvaikutus.³⁰ Lisäksi tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella myös direktiiveillä voi eräin edellytyksin olla välittömiä oikeusvaikutuksia. Mikäli direktiivin implementaatio on tapahtunut sille asetetun määräajan jälkeen tai se on toimeenpantu virheellisesti, silloin riittävän täsmällisellä ja sisällöltään ehdottomalla direktiivillä on välitön oikeusvaikutus.³¹

Euroopan yhteisön oikeusjärjestystä sovelletaan ensinnäkin niillä aloilla, joissa yhteisöllä on yksinomainen toimivalta ja toiseksi niillä aloilla, joissa yhteisöllä on jäsenvaltioiden kanssa jaettu

²⁶ Asia C-6/64, Costa v. Enel.

²⁷ Eerola ym. 2000 s. 20.

²⁸ Asia C-26/62, Van Gend en Loos.

²⁹ Vapaavuori 2003 s. 86.

³⁰ Komiteamietintö 1994:4 s. 107.

³¹ Ks. Eerola ym. 2000 s. 124 ja asia C-41/74, Van Duyn v. Home Office, tuomion kohdat 12–15.

toimivalta. Toimivallanjako yhteisön ja jäsenvaltioiden kesken perustuu lähtökohtaisesti yhteisön perustamissopimukseen, mutta näihin sopimukseen ei kuitenkaan sisälly toimivallanjaon täsmällistä määrittelyä. Yhteisön yksinomaiseen toimivaltaan katsotaan kuuluvan ennen kaikkea kauppapolitiikka, kilpailupolitiikka, tulliliitto sekä yhteinen maatalous- ja kalastuspolitiikka. Jaetun toimivallan alueisiin kuuluvat esimerkiksi sisämarkkinat, veropolitiikka, suhdannepolitiikka ja sosiaalipolitiikka. Kansallisen lainsäätäjän toimivalta on yhteisön yksinomaisen toimivallan alueella poistunut ja jaetun toimivallan alueella rajoittunut. Euroopan yhteisön orgaanien säätäessä joltakin alalta toimivaltuksiensa rajoissa kansallisten orgaanien norminantovalta syrjäytyy.³²

2.2 Euroopan unionin omien varojen järjestelmän vaikutus

Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 269 artiklan mukaan Euroopan unionin talousarvio rahoitetaan kokonaisuudessaan omilla varoilla. Unionilla ei siis ole verotusoikeutta, vaan sen varat kertyvät Euroopan unionin neuvoston päätöksen (EY) N:o 597/2000 mukaisesti seuraavista eristä: maatalousmaksuista ja tulleista, jotka kerätään unionin ulkopuolelta tulevista tuotteista, osuudesta jäsenmaiden arvonlisäverokertymästä, ja jäsenvaltioiden bruttokansantuloon pohjautuvasta rahoitusosuudesta.³³

Maatalousalan maksut ja tullit ovat kuluttajien suoraan Euroopan unionille suorittamia maksuja ja veroja, eikä niitä huomioida lainkaan jäsenvaltioiden kansallisissa talousarvioissa. Näiden maksujen osalta jäsenvaltiot toimivat lähinnä teknisinä perintäviranomaisina varsinaisen maksuja koskevan päätöksentekovallan kuuluessa unionin toimielimille. Unionin osuus arvonlisäverokertymästä on puolestaan asiallisesti kuluttajien suoraan EU:lle maksama vero, vaikka käytännössä jäsenvaltio suorittaa unionille kuukausittain ennakkoa veron arvioidusta kertymästä. Bruttokansantulon perusteella maksettavalla rahoitusosuudella jäsenvaltiot kattavat rahoitusvajeen, joka jää jäljelle sen jälkeen, kun unionin muiden tulojen kertymä vähennetään unionin talousarvion menoista. Tätä suoritusta voi asiallisesti pitää jäsenvaltioiden unionille maksamana jäsenverona.³⁴ Yli 80 prosenttia unionin omista varoista kertyy unionin saamista osuuksista jäsenvaltioiden arvonlisäverokertymästä sekä jäsenvaltioiden bruttokansantuloon perustuvasta maksuosuudesta. On kuitenkin huomattava,

³² Jyränki 2000 s. 158.

³³ Ks. Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 123–124.

³⁴ Jyränki 2000 s. 186–187.

että noin 80 prosenttia unionin varoista myös käytetään jäsenvaltioissa maatalous- ja aluetukien muodossa.³⁵

Euroopan unionin tulotalouden perusteista päätetään rahoituskehyksillä vuosiksi eteenpäin. Päätökset tehdään Eurooppa-neuvoston kokouksessa, jossa ratkaistaan myös varojen käytön suuntaviivat. Jäsenvaltioiden sitoutuminen unionin rahoituskehyksiin vaatii niiden kansallisten parlamenttien suostumuksen jäsenvaltioiden valtiosääntöjen edellyttämällä tavalla.³⁶ Tällä hetkellä unionissa eletään rahoituskautta 2000–2006. Kyseisestä rahoituskehystä käytetään yleisesti nimitystä Agenda 2000.

Euroopan unionin talousarvion menot ovat olleet noin 2,5 prosenttia jäsenvaltioiden julkisista menoista ja prosentin jäsenmaiden yhteenlasketusta bruttokansantulosta. Kymmenvuotiskaudella 1995–2004 Suomen nettomaksu suhteessa Suomen bruttokansantuotteeseen on ollut keskimäärin 0,15 prosenttia.³⁷ Suomen menot unionin budjettiin tulevat lähitulevaisuudessa jonkin verran kasvamaan, sillä jäsenmaksusuodet nousevat Euroopan unionin vuonna 2004 tapahtuneen laajentumisen seurauksena. Eurooppa-neuvoston 17.12.2005 tekemän päätöksen EU:n rahoituskehystä vuosille 2007–2013 (Agenda 2007) mukaan Suomen nettomaksu nousee keskimäärin 397 miljoonaan euroon vuodessa, kun se vuonna 2006 on 142 miljoonaa euroa.³⁸

Sen lisäksi, että jäsenvaltioilla on velvollisuus tilittää unionille sen varoihin kuuluvat määrät, jäsenvaltioiden kansallisia varoja sitovat myös unionin budjetista jäsenvaltioihin suuntautuvat rakennerahastotuet, koska ne yleensä edellyttävät täydentävyysperiaatteen mukaisesti kansallista rahoitusta. Tavallisesti jäsenvaltiot tekevät komission kanssa rahoituksen käytöstä sopimuksia, jotka sitovat kansallista budjettivaltaa myös käyttötarkoituksen osalta. Sekä Euroopan unionin komissiolla että Euroopan tilintarkastustuomioistuimella on oikeus tarkastaa Suomen alueella tapahtuvaa unionin varojen käyttöä.³⁹

³⁵ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 40 ja 124.

³⁶ Ibid. s. 131.

³⁷ Junka 2005 s. 228 ja 235.

³⁸ Valtioneuvoston EU-sihteeristön muistio 17.12.2005 s. 1.

³⁹ Jyränki 2000 s. 191–192 ja Myllymäki 2000 s. 363.

2.3 Rahapolitiikka Euroopan keskuspankille

Suomen hyväksyessä Euroopan unionin liittymissopimuksen, Suomi sitoutui liittymään myös Euroopan talous- ja rahaliittoon. Rahaliiton kolmas vaihe, jossa siihen osallistuneiden valtioiden valuuttojen ja euron kurssit kiinnitettiin peruuttomasti toisiinsa, alkoi tammikuussa 1999. Vuoden 2002 alusta yhteistä valuuttaa euroa siirtyi käyttämään 12 unionin jäsenmaata Suomi mukaanlukien.

Rooman sopimuksen 105 artiklan mukaisesti euron käyttöön ottaneiden jäsenvaltioiden rahapolitiikan hoidosta vastaa yhteisesti Euroopan keskuspankkijärjestelmä (EKPJ). Näiden jäsenvaltioiden osalta rahapolitiikka kuuluu Euroopan unionin yksinomaiseen toimivaltaan. Rahapolitiikalla tarkoitetaan kaikkien niiden päätösten ja toimenpiteiden kokonaisuutta, jolla pyritään hintatason vakauteen ja inflaation torjumiseen. Rooman sopimuksen 107 artiklan mukaan Euroopan keskuspankkijärjestelmään kuuluvat kansalliset keskuspankit ja Euroopan keskuspankki (EKP). Euroopan keskuspankkijärjestelmään kuuluvat siis myös rahaliiton ulkopuolella olevat jäsenvaltiot, mutta ne eivät ole mukana päättämässä euroalueen yhteisestä rahapolitiikasta. Kaikkien jäsenvaltioiden keskuspankkien pääjohtajat sekä EKP:n pääjohtaja ja varapääjohtaja kuuluvat kuitenkin yleisneuvostoon, joka osallistuu Euroopan keskuspankin neuvoo-antavien tehtävien hoitamiseen ja koordinointityöhön.⁴⁰

Yhteisön perustamissopimuksen 108 artiklassa on määräys Euroopan keskuspankkijärjestelmän riippumattomuudesta. Sen mukaan EKP tai kansallinen keskuspankki taikka näiden päätöksentekuelimien jäsen ei saa pyytää eikä ottaa vastaan ohjeita yhteisön toimielimiltä, jäsenvaltioiden hallituksilta tai miltään muultakaan taholta. Myös julkisen talouden keskuspankkirahoitus sekä julkisen sektorin etuoikeutettu asema luottolaitoksissa on kielletty (RS 101 ja 102 art.).

Suomen Pankin alisteisuus Euroopan keskuspankille sekä tämän järjestelyn riippumattomuus Suomen valtiovallasta on vahvistettu laissa Suomen Pankista (214/1998). Lain 3 §:n mukaan Suomen Pankin tehtävänä on toteuttaa osaltaan Euroopan keskuspankin neuvoston määrittelemää rahapolitiikkaa. Suomen Pankki tai sen toimielimien jäsen ei saa pyytää tai ottaa vastaan toimintaansa koskevia määräyksiä muulta kuin Euroopan keskuspankilta (4 §). Edellä selostetun perusteella vähintäänkin ristiriitaisia ajatuksia herättää Suomen perustuslain 91 §, jonka mukaan

⁴⁰ Ks. Alho ym. 2000 s. 27, Myllymäki 2005 s. 35 ja Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 71.

Suomen Pankki toimii eduskunnan takuulla ja hoidossa, ja eduskunta valitsee pankkivaltuutetut valvomaan Suomen Pankin toimintaa.

2.4 Kansallisen finanssipolitiikan harjoittamisen mahdollisuudet

Finanssipolitiikalla tarkoitetaan talouspolitiikkaa, jota harjoitetaan julkisen talouden avulla sääntelemällä julkisen talouden tuloja ja menoja. Finanssipolitiikassa päätetään siitä, mitkä ovat julkisen sektorin tehtävät ja laajuus sekä miten julkisen sektorin menot rahoitetaan. Finanssipolitiikkaa on perinteisesti käytetty erityisesti suhdannevaihteluiden tasaajana. Julkisella taloudella tarkoitetaan tässä valtiontaloutta, kunnallistaloutta ja sosiaalirahastoja.⁴¹

Euroopan unionissa finanssipoliittinen päätöksenteko kuuluu edelleen lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden päätäntävaltaan. Jäsenvaltioiden mahdollisuutta harjoittaa itsenäistä kansallista finanssipolitiikkaa rajoittaa kuitenkin Euroopan talous- ja rahaliitto. Rooman sopimuksen 98 artiklan mukaan jäsenvaltiot harjoittavat talouspolitiikkaansa siten, että ne myötävaikuttavat yhteisön tavoitteiden toteuttamiseen. Jäsenvaltioiden tulee myös sovittaa talouspolitiikkansa yhteen neuvostossa (RS 99 art.).⁴²

Osa jäsenvaltioiden talouspolitiikan yhteensovittamisvelvoitetta on jäsenvaltioiden velvollisuus välttää liiallisia julkisen talouden alijäämiä (RS 104). Vaatimusta jäsenvaltioiden talousarvioiden kurinalaisuudesta on tarkennettu kasvu- ja vakaussopimuksessa,⁴³ jonka mukaan jäsenvaltioiden julkisen talouden alijäämä ei lähtökohtaisesti saa ylittää kolmea prosenttia bruttokansantuotteesta. Kasvu- ja vakaussopimukseen on kuitenkin kirjattu useita poikkeuksia, joiden perusteella rajan saa väliaikaisesti ylittää. Poikkeuksilla on pyritty antamaan jäsenvaltioille taloudenhoitoon lyhyen

⁴¹ Juusela 1998 s. 6 ja Myllymäki 2000 s. 31.

⁴² EY-oikeudessa talouspolitiikalla tarkoitetaan nimenomaan finanssipolitiikka, kun taas taloustieteessä talouspolitiikka nähdään yleensä yläkäsitteeksi, johon kuuluvat raha-, finanssi- ja tulopolitiikka. Ks. Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 40 ja Tikka 1990 s. 21.

⁴³ Kasvu- ja vakaussopimus muodostuu Eurooppa-neuvoston päätöslauselmasta ja kahdesta neuvoston antamasta asetuksesta. Ks. Eurooppa-neuvoston 17.6.1997 antama päätöslauselma vakaussopimuksesta (EYVL N:o C 236, 2.8.1997); neuvoston asetus (EY) N:o 1466/1997 julkisyhteisöjen rahoitusaseman valvonnasta sekä talouspolitiikan valvonnan ja yhteensovittamisen tehostamisesta; neuvoston asetus (EY) N:o 1467/1997 liiallisia alijäämiä koskevan menettelyn täytäntöönpanon nopeuttamisesta ja selkiyttämistä; sekä edellä mainittuihin asetuksiin tehdyt muutokset; neuvoston asetus (EY) N:o 1055/2005 ja neuvoston asetus (EY) N:o 1056/2005.

aikavälin joustavuutta samalla kun on korostettu julkisen talouden keskipitkän aikavälin tasapainoa.⁴⁴

Talous- ja rahaliittoon sisältyvät vaatimukset budjettikurista ja siihen liittyvät säännöt asettavat katon jäsenvaltioiden julkisille menoille siltä osin kun niitä ei rahoiteta verotuksella.⁴⁵ Euroopan unionilla on oikeus valvoa ja tarvittaessa puuttua jäsenvaltioiden harjoittamaan finanssipolitiikkaan ja julkisen talouden alijäämäisyyteen sekä Rooman sopimuksen 98–104 artikloiden että kasvu- ja vakaussopimuksen nojalla.⁴⁶ Budjettikuri ulottaa vaikutuksensa myös kuntien taloudelliseen päätöksentekovaltaan, koska kunnat ovat osa EMU-kriteerein määriteltyä julkistaloutta.⁴⁷

Valtion verosuvereniteettia eli oikeutta määrätä itsenäisesti verotuksestaan voidaan pitää ehdottomana edellytyksenä itsenäiselle finanssipolitiikalle.⁴⁸ Euroopan yhteisössä tapahtunut verotuksen yhtenäistäminen vaikuttaa jäsenvaltioiden mahdollisuuksiin säädellä julkisen talouden tuloja, mikä on oleellinen osa finanssipolitiikkaa. Luonnollisesti jäsenvaltioiden verosuvereniteettiin kohdistuvat rajoitukset vaikuttavat myös jäsenvaltioiden mahdollisuuksiin huolehtia fiskaalisista tarpeistaan sekä mahdollisuuksiin käyttää verotusta erilaisten yhteiskuntapoliittisten asioiden edistämiseen.

Verotuksen lainsäädännöllinen yhdenmukaistaminen on Euroopan yhteisössä koskenut ennen kaikkea välillistä verotusta. Jäsenvaltioiden välisessä kaupassa tuonnin syrjiminen ja viennin tukeminen ovat kiellettyjä. Sisämarkkinoiden toteuttamiseksi jäsenvaltioiden välillisen verotuksen ydinosat on yhdenmukaistettu (ks. RS 90–93 art.). Välillisen verotuksen yhdenmukaistaminen on koskenut erityisesti arvonlisäverotusta ja valmisteveroja. Arvonlisäverotuksen harmonisointi on koskenut veropohjaa (mitä verotetaan), minimiverokantoja (miten paljon verotetaan) ja menettelyä. Valmisteverotuksessa on keskitytty puolestaan alkoholin, alkoholijuomien, valmistetun tupakan ja mineraaliöljyjen verotuksen sekä kyseisiä veroja koskevien valvontajärjestelmien yhdenmukaistamiseen. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin halutessaan ylläpitää yhteistä valmisteverojärjestelmää laajempaa veropohjaa ja korkeampia verokantoja.⁴⁹

⁴⁴ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 238 ja Kajaste, vieraskynä, Helsingin sanomat 11.8.2005.

⁴⁵ Komiteamietintö 1994:4 s. 129.

⁴⁶ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 74.

⁴⁷ Ks. Myllymäki 2000 s. 358.

⁴⁸ Juusela 1998 s. 6.

⁴⁹ Joutsamo ym. 2000 s. 666 ja Wikström 1999 s. 30–31.

Välittömän verotuksen suhteen jäsenvaltiot ovat edenneet lainsäädäntöjensä lähentämisessä huomattavasti välillistä verotusta hitaammin. Euroopan yhteisössä on annettu neljä materiaalista tuloverolainsäädäntöä koskevaa direktiiviä, joista kolme koskee yritysverotusta ja yksi luonnollisten henkilöiden verotusta (ks. luku 4.3). Kyseisillä direktiiveillä on onnistuttu poistamaan joitakin keskeisiä verotuksellisia esteitä sisämarkkinoilta etenkin yritysverotuksesta, mutta muuten jäsenvaltioiden tuloverolainsäädäntöjen lainsäädännöllistä lähentämistä ei voi pitää kovinkaan merkittävänä. Positiivista integraatiota enemmän Euroopan unionin jäsenvaltioiden tuloverolainsäädäntöjen lähentymiskehitystä on tapahtunut negatiivisen integraation eli Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön seurauksena. Koska yhteisöjen tuomioistuimen välitöntä verotusta koskeva oikeuskäytäntö on tämän tutkielman tutkimuskohteena, niin sitä käsitellään erikseen omassa luvussaan (ks. luku 4.5).

2.5 Verokilpailun vaikutukset eduskunnan finanssivaltaan

Valtioiden verojärjestelmät kilpailevat keskenään taloudellisen toiminnan vetovoimassa. Verotuksen tasoerot vaikuttavat siihen miten työvoima, pääoma ja yritykset sijoittautuvat eri valtioihin.⁵⁰ Koska verovelvollisen näkökulmasta tärkeintä on verotuksen efektiivinen eli tosiasiallinen taso, niin valtiot voivat käydä verokilpailua paitsi verokantoja alentamalla myös tarjoamalla erilaisia veropohjaan vaikuttavia huojuksia.⁵¹

Viimeisen viidentoista vuoden aikana selvästi kiristynyt verokilpailu on seurausta talouden liberalisoinnista ja liittyy näin ollen keskeisesti myös siihen talouden integraatioprosessiin, joka on ollut käynnissä Euroopan unionin piirissä. Yhteisön sisämarkkinat sekä siihen liittyvä tavaroiden, palveluiden, pääoman ja työvoiman vapaan liikkuvuuden esteiden poistaminen ovat olleet omiaan kiihdyttämään kansainvälistä verokilpailua. Oman osansa verokilpailun kovenemisessä on näytellyt myös Euroopan unionin kahdentoista jäsenmaan siirtyminen käyttämään yhteistä valuuttaa vuonna 2002. Kaiken kaikkiaan verokilpailussa on kuitenkin kysymys Euroopan unionia laajemmasta ilmiöstä – globaalilla tasolla vaikuttavista tekijöistä.

Verokilpailun keskeisin uhka julkiselle taloudelle on verotulojen menetykset. Uhka on luonnollisesti suurin Suomen kaltaisille korkean verotason maille. Verotulojen väheneminen

⁵⁰ Tikka 2001 s. 24.

⁵¹ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 224.

heikentää mahdollisuuksia tasoittaa kansalaisten tuloeroja tulonsiirroin, ja muodostuu muutenkin uhkaksi hyvinvointivaltion rahoitus pohjalle. Verokilpailun johdosta eduskunta saattaa joutua valitsemaan alhaisemman verotuksen tuottotason kuin mihin päädyttäisiin arvioitaessa kansalaisten enemmistön tavoitteleman hyvinvointivaltion rahoitustarpeita verokilpailulta vapaassa tilanteessa.⁵²

Verokilpailun aiheuttamat paineet kohdistuvat koko verojärjestelmään ja eri veromuotojen keskinäiseen rooliin. Vastauksena verokilpailuun eduskunta voi olla pakotettu kiristämään vähemmän liikkuvien ja vastaavasti alentamaan herkästi liikkuvien veropohjien verotusta. Näin ollen verojärjestelmän rakennetta ei välttämättä saada sellaiseksi, että se tukisi muita yhteiskuntapoliittisia tavoitteita optimaalisella tavalla.⁵³ Pidemmällä aikavälillä tuotannontekijöiden siirtyminen toisiin valtioihin voi muodostua myös talouskasvua haittaavaksi tekijäksi.⁵⁴

Toisaalta on huomattava, että verokilpailu voi aiheuttaa myös dynaamisia talouden kasvuvaikutuksia investointien kannattavuuden parantuessa. Verokilpailun hyötynä nähdään usein myös se, että verokilpailu voi luoda kannustimen parantaa julkisen sektorin sisäistä tehokkuutta, koska kansalaisten odotukset julkisten palveluiden tasosta eivät välttämättä vähene vastaavissa määrin pienentyneen verokertymän kanssa. Tällöin verokilpailu johtaa tarpeettomien toimintojen karsimiseen ja tehostaa julkisten varojen käyttöä.⁵⁵

⁵² Tikka 2001 s. 26.

⁵³ Hjerpe 2001 s. 90.

⁵⁴ Tikka 2001 s. 25–26.

⁵⁵ Ibid.

3. EUROOPAN YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN TOIMIELIMENÄ

3.1 Euroopan yhteisön perustamissopimuksen institutionaaliset määräykset

3.1.1 Kokoonpano

Yhteisöjen tuomioistuimen kokoonpanosta on määräykset EY:n perustamissopimuksen 221–223 artikloissa. Perustamissopimuksen 221 artiklan mukaan yhteisöjen tuomioistuimessa on yksi tuomari jäsenvaltiota kohden. Kyseisellä säännöksellä on haluttu varmistaa kaikkien jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksien tuntemus tuomioistuimen toiminnassa. Tuomarit nimitetään jäsenvaltioiden hallitusten välisellä sopimuksella kuudeksi vuodeksi kerrallaan siten, että aina osa tuomareista vaihtuu joka kolmas vuosi. Menettely korostaa tuomioistuimen asemaa itsenäisenä, muista toimielimistä riippumattomana organina.⁵⁶

Tuomareiden kelpoisuusvaatimukset on määritelty yhteisön perustamissopimuksen 223 artiklassa. Sen mukaan tuomarit valitaan henkilöistä, joiden riippumattomuus on kiistaton, ja jotka täyttävät kotimaassaan korkeimpien tuomarien virkojen kelpoisuusvaatimukset tai ovat tunnetusti päteviä lainoppineita. Tuomarit eivät saa harjoittaa ammattitoimintaa, eikä heillä saa olla mitään poliittista tehtävää taikka virkaa jäsenvaltioiden julkishallinnossa.⁵⁷

Jäsenvaltiot voivat korvata tuomarin uudella virkakauden vaihtuessa kuuden vuoden välein. Tuomari voidaan myös valita tehtävänsä uudelleen. Kesken virkakauden tuomari voidaan erottaa vain kaikkien muiden tuomareiden sekä julkisasiamiesten yksimielisellä päätöksellä. Tällöin edellytyksenä on, että tuomari ei täytä enää tehtävänsä edellyttämiä vaatimuksia tai siitä johtuvia velvollisuuksia.⁵⁸ Tuomarit valitsevat keskuudestaan yhden toimimaan tuomioistuimen presidenttinä kolmeksi vuodeksi kerrallaan, jonka jälkeen sama henkilö voidaan valita uudeksi toimikaudeksi (RS 223 art.). Presidentin tehtävänä on johtaa yhteisöjen tuomioistuimen toimintaa sekä toimia puheenjohtajana tuomioistuimen suurimpien ratkaisukokoonpanojen istunnoissa ja neuvotteluissa.⁵⁹

⁵⁶ Joutsamo ym. 2000 s.173

⁵⁷ Eerola ym. 2000 s. 179–180.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Raitio 2005 s. 25.

Yhteisön perustamissopimuksen 222 artiklan mukaan yhteisöjen tuomioistuimessa toimii kahdeksan julkiasiamiestä, joiden tehtävänä on avustaa tuomioistuimen toimintaa. Yhteisöjen tuomioistuimen pyynnöstä neuvosto voi yksimielisesti lisätä julkiasiamiesten määrää. Julkiasiamiesten pätevyysvaatimukset ovat samat kuin tuomareidenkin ja myös heistä osa vaihtuu aina kolmen vuoden välein.⁶⁰ Julkiasiamiesten tehtävänä on toimia puolueettomina ja riippumattomina asiantuntijoina, ja tehdä perustellut ehdotukset ratkaisuksi yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetuissa asioissa. Julkiasiamiesten ratkaisuehdotukset ovat kuitenkin nimensä mukaisesti vain ehdotuksia, eivätkä ne sido tuomioistuinta. Julkiasiamiehet eivät myöskään osallistu tuomareiden neuvotteluihin tai tuomioiden laatimiseen. Silloin kun yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavana on hallinnollisia kysymyksiä, osallistuvat julkiasiamiehet kuitenkin äänioikeutettuina päätöksentekoon.⁶¹

Yhteisöjen tuomioistuin voi toimia täysistunnossa (25 tuomaria), suuressa jaostossa (13 tuomaria) sekä viiden tai kolmen tuomarin jaostoissa. Täysistunnossa tuomioistuin toimii ainoastaan oikeustapauksissa, joita se pitää erityisen merkittävänä sekä yhteisön perustamissopimuksessa erikseen määrätyissä tapauksissa. Suuressa jaostossa tuomioistuin toimii puolestaan oikeustapauksissa, joissa asianosaisena oleva jäsenvaltio tai yhteisön toimielin pyytää sitä, tai jos kysymys on muuten erityisen monimutkaisesta tai tärkeästä asiasta. Muut asiat käsitellään kolmen tai viiden tuomarin jaostoissa.⁶² Tuomiot tehdään enemmistöpäätöksellä, mutta eriäviä mielipiteitä ei julkaista. Ranskalaisesta oikeuskulttuurista peräisin olevaan tapaan yhteisöjen tuomioistuin esiintyy aina yksimielisenä suhteessa julkisuuteen.⁶³

3.1.2 Toimivalta

Rooman sopimuksen 220 artiklan mukaan yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on varmistaa, että yhteisön perustamissopimusta tulkittaessa ja sovellettaessa noudatetaan lakia. Tähän tehtävään kuuluu valvoa yhteisön muiden toimielinten toimenpiteiden lainmukaisuutta sekä jäsenvaltioiden perustamissopimukseen kuuluvien velvollisuuksien noudattamista.⁶⁴ Kyseistä artiklaa täydentää perustamissopimuksen 292 artikla, jonka mukaan jäsenvaltiot sitoutuvat ratkaisemaan

⁶⁰ Eerola ym. 2000 s. 181.

⁶¹ Joutsamo ym. 2000 s.174–175.

⁶² www.curia.eu.int

⁶³ Raitio 2005 s. 25.

⁶⁴ Penttilä 1996 b s. 368.

perustamissopimuksen tulkintaa tai soveltamista koskevat riidat vain sopimuksessa määrättyllä tavalla. Artiklassa käytetty perustamissopimuksen käsite kattaa paitsi varsinaisen yhteisön perustamissopimuksen liitteineen ja pöytäkirjoineen myös sen nojalla annetun yhteisön johdetun oikeuden sekä yhteisön tekemät kansainväliset sopimukset.⁶⁵

Yhteisöjen tuomioistuimella ei ole yleistä toimivaltaa, mikä tarkoittaa, että tuomioistuimen on pysyttävä sille yhteisön perustamissopimuksessa asetettujen toimivaltuuksien rajoissa. Yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaa voidaan kuitenkin yhdessä tärkeässä suhteessa pitää yleisenä. Tuomioistuimella on yksinomainen oikeus antaa autenttinen tulkinta yhteisön oikeudesta. Toisin sanoen se viime kädessä päättää koko yhteisön alueella ja kansallisia tuomioistuimia sitovasti siitä, mikä sisältö yhteisön oikeuden normeille on annettava.⁶⁶

Yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan kuuluvat Rooman sopimuksen nojalla ennen kaikkea seuraavat asiaryhmät: kanteet yhteisön toimielimiä vastaan (230 ja 232 art.), vahingonkorvauskanteet EY:n toimielinten aikaansaamista vahingoista (235 ja 288 art.), lausunnot suunnitelluista kansainvälisistä sopimuksista (300 art.), muutoksenhaku ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimesta (225 art.), kanteet jäsenvaltiota vastaan (226 ja 227 art.) ja ennakkoratkaisupyynnöt (234 art.) On huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin on nimensä mukaisesti ennen kaikkea Euroopan yhteisön lainkäyttöelin. Alunperin yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta koski vain Euroopan unionin I pilaria (ks. luku 1.3) eli Euroopan yhteisön oikeusjärjestystä. Amsterdamin sopimuksella tuomioistuimen toimivalta ulotettiin tiettyihin unionin III pilarin eli yhteistyötä oikeus- ja sisäasioissa koskeviin asioihin. Sen sijaan Euroopan unionin II pilarissa, joka koskee yhteistä ulko- ja turvallisuuspolitiikkaa, tuomioistuimella ei ole edelleenkään toimivaltaa.⁶⁷

Edellä selostetuista tuomioistuimen käsittelemistä asiaryhmistä tutkielman aiheen kannalta merkityksellisiä ovat kanteet jäsenvaltioita vastaan ja ennakkoratkaisumenettely, koska niiden kautta yhteisön jäsenvaltioiden välitöntä verotusta koskeva lainsäädäntö, joka ei kuulu yhteisön

⁶⁵ Joutsamo ym. 2000 s. 172.

⁶⁶ Komiteanmietintö 1994:4 s. 154.

⁶⁷ Ks. Eerola ym. 2000 s. 185–186 ja 204–208. Amsterdamin sopimuksella yhteisön perustamissopimukseen lisättiin uusi IV osasto, joka koskee aiemmin III pilarin alaisuuteen kuuluneita viisumi-, turvapaikka- ja maahanmuuttopolitiikka sekä muuta henkilöiden vapaaseen liikkuuteen liittyvää politiikka. Tässä osastossa EY:n tuomioistuimella on rajoitetumpi toimivalta kuin muuten yhteisön perustamissopimuksen soveltamisalalla (ks. RS 68 art.). Tuomioistuimen toimivallasta EU:n III pilarissa, ks. Maastrichtin sopimuksen 35 ja 46 artiklat.

toimivaltaan, voi tulla todetuksi yhteisön oikeuden vastaiseksi. Siksi näitä kahta EY:n tuomioistuimen tehtävääluetta tarkastellaan seuraavaksi vielä erikseen.⁶⁸

3.1.2.1 Kanteet jäsenvaltioita vastaan

Rooman sopimuksen 226 artiklan nojalla komissio voi nostaa kanteen jäsenvaltiota vastaan sen toteamiseksi, että jäsenvaltio on jättänyt täyttämättä sille perustamissopimuksessa asetetun velvoitteen. Myös jäsenvaltioilla on Rooman sopimuksen 227 artiklan nojalla komission kanneoikeutta vastaava oikeus nostaa kanne toisia jäsenvaltioita vastaan sopimusrikkomuksen toteamiseksi. Komissio on käyttänyt kanneoikeuttaan jäsenvaltioita vastaan usein, joskin ylivoimaisesti suurin osa näistä kanteista raukeaa yhteisöjen tuomioistuimeen haastamista edeltävässä hallinnollisessa vaiheessa, jonka seurauksena jäsenvaltiot suostuvat vapaaehtoisesti korjaamaan tilanteen lainsäädäntönsä muutoksilla. Komission aktiivinen rooli yhteisövelvoitteiden toteutumisen valvojana on ymmärrettävää johtuen komissiolle asetetusta tehtävästä valvoa yhteisön oikeuden noudattamista (RS 211 art.). Jäsenvaltioiden nostamat kanteet toisia jäsenvaltioita kohtaan ovat sen sijaan harvinaisia. Jäsenvaltiot ovat onnistuneet sopimaan kiistansa epävirallisemmin joko neuvotteluteitse keskenään tai kääntymällä komission puoleen, jotta tämä ryhtyisi asiassa toimenpiteisiin.⁶⁹

Yksityisillä ihmisillä ja yrityksillä ei ole sen sijaan mahdollisuutta nostaa kannetta yhteisöjen tuomioistuimessa jäsenvaltioita vastaan sopimusrikkomuksesta. Yksityiset tahot voivat kuitenkin ilmoittaa komissiolle näkemyksensä jäsenvaltion yhteisövelvoitteen täyttämättä jättämisestä ja on mahdollista, että komissio ryhtyy toimiin tällaisen kantelun perusteella. Komissiolle on kuitenkin tällaisissa tapauksissa kanteen nostamisen suhteen erittäin laaja harkintavalta.⁷⁰

Mikäli komissio epäilee, että jäsenvaltion lainsäädäntö on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, niin sen on varattava jäsenvaltiolle mahdollisuus lausua asiasta ennen EY:n tuomioistuimeen haastamista. Sen jälkeen kun jäsenvaltio on toimittanut komissiolle omat huomautuksensa asiasta, komissio antaa jäsenvaltioille perustellun lausunnon, jossa komissio voi edellyttää kansallisen

⁶⁸ Muista edellä mainituista EY:n tuomioistuimen lainkäyttötehtävistä, ks. yleisesityksenä Raitio 2005 s. 26 ss.

⁶⁹ Eerola ym. 2000 s.187 ja Komiteanmietintö 1994:4 s. 164.

⁷⁰ Ibid.

lainsäädännön muuttamista. Jos jäsenvaltio ei noudata komission perusteltua lausuntoa, komissiolla on oikeus saattaa asia yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavaksi.⁷¹

Mikäli yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että jäsenvaltio on jättänyt täyttämättä sille yhteisön perustamissopimuksen mukaan kuuluvan velvollisuuden, jäsenvaltion on toteutettava tuomion täytäntöönpanemiseksi tarvittavat toimenpiteet. Tämän velvollisuuden rikkominen muodostaa uuden perusteen saattaa asia EY:n tuomioistuimeen. Tällöin yhteisöjen tuomioistuin voi komission aloitteesta tuomita jäsenvaltion maksamaan kiinteämääräisen hyvityksen tai uhkasakon (RS 228 art.).

3.1.2.2 Ennakkoratkaisut

Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 234 artiklan mukaan yhteisöjen tuomioistuimella on toimivalta antaa ennakkoratkaisu yhteisön perustamissopimuksen tulkinnasta, yhteisön toimielimen tai Euroopan keskuspankin säädöksen pätevydestä ja tulkinnasta sekä neuvoston säädöksellä perustettua toimielintä koskevien sääntöjen tulkinnasta, jos näissä säännöissä niin määrätään.

Ennakkoratkaisumenettelyssä on kysymys kansallisen tuomioistuimen ja yhteisöjen tuomioistuimen yhteistoiminnasta. Kansallinen tuomioistuin esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kysymyksiä yhteisön oikeuden tulkinnasta, ja yhteisöjen tuomioistuin antaa näihin kysymyksiin vastaukset. Yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan ei kuulu arvioida tapauksen tosiseikkoja, eikä myöskään kansallisen oikeuden tulkintaa. Sen toimivaltaan ei myöskään kuulu arvioida sitä, ovatko kansalliset oikeussäännökset sopusoinnissa yhteisön oikeuden kanssa. Yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on vain antaa tulkintaa yhteisön oikeuden sisällöstä, jonka jälkeen kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on soveltaa tulkintaa ja tehdä varsinainen päätös asiassa. Edellä selostetusta huolimatta yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisuista on kuitenkin usein varsin selvästi luettavissa se, miten varsinainen oikeuskiista tulisi EY:n tuomioistuimen mukaan ratkaista kansallisessa tuomioistuimessa.⁷²

Oikeus ennakkoratkaisun pyytämiseen on kansallisilla tuomioistuimilla. Sellaisilla kansallisilla tuomioistuimilla, joiden päätöksiin ei saa hakea muutosta, on velvollisuus siirtää yhteisön oikeuden tulkintakysymys yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavaksi. Muille tuomioistuimille se on

⁷¹ Äimä 2003 s. 32.

⁷² Ks. Ojanen 1996 s. 19–20 ja Penttilä 1996 b s. 370.

vapaaehtoista, tuomioistuimen harkinnasta riippuvaa.⁷³ Vaikka ennakkoratkaisua voivat pyytää ainoastaan kansalliset tuomioistuimet, oikeudenkäyntiin EY:n tuomioistuimessa voivat kuitenkin osallistua kansallisen oikeudenkäynnin osapuolet, komissio sekä jäsenvaltiot.⁷⁴ Kansallisen tuomioistuimen ei tarvitse pyytää ennakkoratkaisua, jos tulkinnan kohteena oleva yhteisön oikeuden säännös on tulkinnallisesti selvä ja yksiselitteinen (*acte clair* -periaate). Pyytämismuutoksen puuttamista ei ole myöskään silloin, kun esille tullut kysymys voidaan ratkaista EY:n tuomioistuimen aikaisemman ratkaisukäytännön perusteella (*acte éclairé* -periaate). Yhteisöjen tuomioistuimen antama tulkinta on ennakkoratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta sitova.⁷⁵

Ennakkoratkaisumenettely on muodostunut yhteisöjen tuomioistuimen tärkeimmäksi funktioksi, jonka avulla se voi edistää juridista integraatiota jäsenvaltioiden tuomioistuinten toiminnassa.⁷⁶ Yhteisöjen tuomioistuin on todennut Rheinmülen-ratkaisussa, että ennakkoratkaisua koskevan menettelyn tarkoituksena on varmistaa yhteisön oikeuden samanlaiset oikeusvaikutukset kaikissa yhteisön jäsenvaltioissa.⁷⁷ Yhteisön oikeuden yhtenäinen soveltaminen jäsenvaltioissa on puolestaan yhteisön oikeuden tehokkuuden edellytys.

3.2 Tuomioistuimen tulkintamenetelmät

Yhteisön oikeudelle on luonteenomaista sääntelyn huomattava väljyys. Yhteisön oikeuden keskeisetkin termit ovat alun alkaen olleet ylimalkaisia, pääpiirteittäisiä ja pelkästään suuntaa antavia ilmaisuja ilman auktoritatiivisia tulkintoja.⁷⁸ Kuitenkin Euroopan yhteisön oikeusjärjestyksen toiminta riippuu pitkälti siitä, millainen sisältö yhteisön oikeuden eri normeille annetaan.⁷⁹ Yhteisöjen tuomioistuimella on viimekädessä yksinomainen oikeus antaa autenttinen tulkinta yhteisön oikeuden sisällöstä. Tuomioistuin käyttää tulkintatoiminnassaan viittä eri tulkintametodia, jotka ovat sanamuodon mukainen, historiallinen, systemaattinen, oikeusvertaileva ja teleologinen tulkintatapa.

⁷³ Penttilä 1996 b s. 371.

⁷⁴ Raitio 2005 s. 30.

⁷⁵ Joutsamo ym. 2000 s. 270–275.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Ks. asia 166/73, Rheinmülen, tuomion kohta 2.

⁷⁸ Joutsamo ym. 2000 s. 300.

⁷⁹ Eerola ym. 2000 s. 183.

Sanamuodon mukaisella tulkinnalla tarkoitetaan nimensä mukaisesti kirjaimellista tulkintaa. Sitä voidaan pitää kaiken tulkintatoiminnan luonnollisena lähtökohtana. Myös yhteisön oikeuden tulkinnassa perustamissopimuksen, tietyn asetuksen, direktiivin tai päätöksen kirjallisen ilmaisun ”tavanomaisen merkityksen” tulee olla keskeisessä asemassa.⁸⁰ Sanamuodon mukaisen tulkintatavan käyttämiselle on parhaimmat edellytykset silloin, kun säännös on selvästi muotoiltu, täsmällinen ja ilmiselvästi kyseisen tilanteen kattava.⁸¹

EY-oikeuden tulkinnassa kirjaimellisella tulkintamenetelmällä on kuitenkin omat erityiset rajoitteensa ja ongelmansa. Yhteisön oikeus on monikielinen oikeusjärjestelmä, jossa yksittäiset ilmaisut ovat todistusvoimaisia kaikilla virallisilla kielillä. Virallisia kieliä on EU:ssa tällä hetkellä kaksikymmentä. Koska sanamuodon mukainen tulkinta edellyttää nimenomaan täsmällisyyttä, ongelmia voi syntyä jos säädöstekstien erikieliset versiot poikkeavat toisistaan. Lisäksi käytännössä ongelmia aiheuttaa usein se, että yhteisön oikeudessa ei useinkaan määritellä käytettäviä käsitteitä. Yhteisön oikeuden säännökset ovat harvoin niin yksiselitteisiä ja täsmällisiä, että sanamuodon mukaisella tulkinnalla päästään tyydyttävään ratkaisuun. Yhteisöjen tuomioistuin joutuukin usein täydentämään kirjaimellista tulkintaa muilla tulkintametoodeilla.⁸²

Historiallisessa tulkintamenetelmässä tuomioistuin pyrkii selvittämään lainsäätäjän tarkoituksen perehtymällä säännösten taustaan niiden valmisteluasiakirjojen avulla. Yhteisön oikeudessa historiallisella tulkintametodilla on kuitenkin, aivan kuten sanamuodon mukaisellakin, omat erityiset rajoitteensa. Yhteisön perustamissopimuksen valmisteluasiakirjat ovat salaisia, eikä tuomioistuin voi tämän vuoksi käyttää niitä tulkinnassa hyväkseen. Tilanne on pitkälti samanlainen myös johdetun oikeuden normien osalta, joista päättää pääasiallisesti jäsenvaltioiden hallituksia edustava neuvosto. Neuvoston keskustelupöytäkirjoja ei julkaista. Lisäksi yhteisön oikeuden osalta olisi ylipäättänsä kyseenalaista, voitaisiinko valmisteluasiakirjojen perusteella saada selville lainsäätäjän tarkoitusta. EY:n perustamissopimukset itsessään, samoin kuin niiden myöhemmät muutokset ja lisäykset, sekä yhteisössä annettu johdettu oikeus ovat olleet eri suuntiin käyvien poliittisten intressien välillä tehtyjä kompromisseja, jolloin kirjallisesti ilmaistuna valmisteluasiakirjat saattaisivat ilmaista varsin huonosti kenenkään tai minkään tahon tarkoitusta.⁸³

⁸⁰ Joutsamo ym. 2000 s. 298–299.

⁸¹ Eerola ym. 2000 s. 184.

⁸² Ibid.

⁸³ Joutsamo ym. 2000 s. 299–302.

Systemaattisessa tulkintatavassa tulkinnan kohteena olevaa säännöstä tulkitaan asiayhteydessään sekä suhteessa muihin oikeusjärjestyksen säännöksiin. Tulkintatavassa korostetaan yhden säännöksen yhteyttä koko oikeusjärjestelmään. Toisin sanoen systemaattista tulkintametodia käytettäessä tulkinnan kohteena oleva säännös asetetaan siihen laajempaan juridiseen kontekstiin, jossa kyseisen normin tulee toimia. Systemaattisen tulkintametodin tarkoituksena on nimenomaan tehostaa oikeusjärjestelmää sisäisesti riidattomana ja toimivana järjestyksenä. Koska yhteisön oikeuden primäärinormit ovat monilta keskeisiltä osiltaan vain yleisluonteisia sopimusmääräyksiä, yhteisöjen tuomioistuin tulkitsee tällaisia normeja ottamalla huomioon sen aseman perustamissopimuksen koko järjestelmässä sekä suhteessa artiklan muihin määräyksiin. Samalla tuomioistuin pyrkii kehittämään yhteisön oikeudesta toimivaa ja systemaattista kokonaisuutta.⁸⁴

Oikeusvertailevassa tulkintametodissa tuomioistuin ottaa tulkinnan kohteeksi jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksien samaa asiaa sääntelevän normiston ja oikeuskäytännön ja selvittää miten jäsenvaltioiden oikeusjärjestykset suhtautuvat tulkinnan kohteena olevaan kysymykseen. Yhteisöjen tuomioistuin on käyttänyt oikeusvertailevaa metodia erityisesti määritellessään sisältöä yhteisön oikeuden käsitteille ja termeille, mutta oikeusvertaileva tulkinta on toisinaan muutenkin luonteva tulkintametodi johtuen yhteisön oikeuden monikielisestä ja kansainvälisestä luonteesta.⁸⁵ EY-oikeudessa on lisäksi normeja, jotka suoraan velvoittavat käyttämään oikeusvertailevaa tulkintametodia. Esimerkkinä voidaan mainita Rooman sopimuksen 288 artiklan 2 kohta, joka koskee yhteisön vahingonkorvausvelvollisuutta. Sen mukaan yhteisö korvaa sopimussuhteen ulkopuolisen vastuun perusteella toimielintensä ja henkilöstönsä tehtäviään suorittaessaan aiheuttaman vahingon jäsenvaltioiden lainsäädännön yhteisten yleisten periaatteiden mukaisesti.

Erittäin keskeisessä asemassa yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisutoiminnassa on ollut teleologinen tulkintametodi. Siinä tulkinta rakentuu tulkinnan kohteena olevan koko normiston päämäärän ja tarkoituksen varaan, jolloin keskeiseksi kysymykseksi tulkinnassa nostetaan lainsäädännön tai koko oikeusjärjestyksen tavoitteet. Teleologisessa tulkintametodissa normijärjestelmän toimivuutta ja vahvistumista pidetään itseisarvona.⁸⁶ Teleologisen tulkintatavan avulla voidaan myös täyttää aukkoja, joita mahdollisesti esiintyy oikeusjärjestyksessä, sekä estää mahdolliset ei-toivotut seuraukset, joihin tiukasti sanamuodon mukainen tulkinta voisi johtaa.⁸⁷

⁸⁴ Joutsamo ym. 2000 s. 299–302.

⁸⁵ Eerola ym. 2000 s. 185.

⁸⁶ Joutsamo ym. 2000 s. 299.

⁸⁷ Eerola ym. 2000 s. 185.

Yhteisön oikeudessa teleologinen yhteisön tavoitteet huomioon ottava tulkintatapa johtaa dynaamiseen yhteisön oikeuden tulkintaan, jonka mukaan yhteisön perustamissopimuksen määräyksiä on tulkittava siten, että tulkinta johtaa yhä kiinteämpään jäsenvaltioiden väliseen yhdentymiseen.⁸⁸ Keskeisimmät määräykset Euroopan yhteisön tavoitteista ovat EY:n perustamissopimuksen 2 ja 3 artikloissa. Yhteisön tavoitteena on ennen kaikkea yhteismarkkinoiden luomisella sekä talous- ja rahaliiton perustamisella edistää taloudellisen toiminnan sopusointuista, tasapainoista ja kestävästä kehitystä yhteisössä. Näitä tavoitteita yhteisöjen tuomioistuin tarkastelee joidenkin yhteisön oikeuden johtavien periaatteiden valossa, joita ovat muun muassa lojaliteetti- ja suhteellisuusperiaate sekä syrjintäkiellon periaate.⁸⁹

3.3 Yhteisöjen tuomioistuin Euroopan integraation edistäjänä

3.3.1 EY:n tuomioistuin yhteisön oikeuden kehittäjänä

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on kehittänyt huomattavalla tavalla yhteisön oikeutta. Tuomioistuimen vaikutusvaltaa kuvaa se, että yhteisön oikeuden keskeiset ”valtiosääntöperiaatteet”, jotka määrittävät yhteisön oikeusjärjestyksen luonnetta sekä sen suhdetta jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksiin, ovat kehittyneet tuomioistuimen oikeuskäytännön kautta osaksi yhteisön oikeutta, eikä niistä ole ilmausta yhteisön kirjoitetussa oikeudessa. Tällaisia ”valtiosääntöperiaatteita” ovat ennen kaikkea tulkinta, jonka mukaan yhteisön oikeus muodostaa oman itsenäisen oikeusjärjestyksen, sekä periaatteet yhteisön oikeuden ensisijaisuudesta ja välittömistä oikeusvaikutuksista (ks. luku 2.1).

Yhteisön oikeuden ”valtiosääntöperiaatteiden” lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on kehittänyt yhteisön oikeuteen muun muassa opin yhteisön oikeuden tulkintavaikutuksesta, jolla tarkoitetaan velvollisuutta tulkita kansallista oikeutta yhteisön oikeuden valossa ja sen tavoitteiden mukaisesti, sekä opin jäsenvaltioiden vahingonkorvausvelvollisuudesta vahingoista, joita yksityiselle syntyy jäsenvaltioiden EY-oikeuden rikkomusten seurauksena. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella jäsenvaltioiden vahingonkorvausvelvollisuus voi syntyä kaikista jäsenvaltioiden lukuun luettavista teoista eli yhtä hyvin kansallisen lainsäätäjän, hallintoviranomaisen kuin tuomioistuimenkin EY-oikeuden loukkauksista.⁹⁰

⁸⁸ Äimä 1999 b s. 503.

⁸⁹ Joutsamo ym. 2000 s. 305.

⁹⁰ Ks. Eerola ym. 2000 s. 139 ja Ojanen 1998 a s. 187.

Yhteisöjen tuomioistuin on myös huomattavalla tavalla edistänyt Euroopan unionin sisämarkkinoiden toteutumista toteamalla lukuisissa ratkaisuisaan jäsenvaltioiden lainsäädäntöjä Euroopan unionin neljää perusvapautta (tavaroiden, palveluiden, henkilöiden ja pääoman vapaa liikkuvuus) rikkoviksi ja siten yhteisön oikeuden vastaisiksi. Tässä mielessä erityisen merkittävää on ollut se, että yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään antanut näille yhteisön oikeuden perusvapauksille välittömän oikeusvaikutuksen, jolloin luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt ovat voineet vedota niihin suoraan kansallisissa tuomioistuimissa. Alunperin kyseiset vapausoikeudet olivat tarkoitettu vain jäsenvaltioiden välisiksi velvoitteiksi. Tekemällä perusvapauksista yksityisten oikeuksia, yhteisöjen tuomioistuin syvensi merkittäväällä tavalla integraation ulottuvuutta.⁹¹ Merkille pantavaa onkin, että kehittämällä yhteisön oikeutta, yhteisöjen tuomioistuin on samalla huomattavalla tavalla edistänyt Euroopan integraatiota.

3.3.2 Yhteisöjen tuomioistuimen korostuneeseen rooliin integraatiossa johtaneita syitä

Yhteisöjen tuomioistuimella on ollut huomattava merkitys Euroopan integraation syventymisessä. EY:n tuomioistuimen korostuneen aseman integraatioprosessissa voidaan nähdä olevan seurausta useammasta tuomioistuimesta itsestään riippumattomasta syystä. Ensinnäkin yhteisön päätöksenteon ajoittainen halvaantuminen poliittisista ristiriidoista johtuen on käytännössä siirtänyt huomattavan määrän todellista päätöksentekovaltaa jäsenvaltioiden edustajilta tuomioistuimen tuomareille.⁹² Erityisen syviä yhteisön poliittiset ristiriidat olivat 1960- ja 1970-luvuilla, jolloin näytti ajoittain jopa siltä, että koko integraatioprosessi säilyi hengissä ainoastaan yhteisöjen tuomioistuimen toiminnan ansiosta.⁹³ Tuolloin tuomioistuimen käytännön oikeutta luova oikeuskäytäntö tavallaan korvasi sitä EY:n säädöstä, jota neuvosto ei sisäisten erimielisyyksiensä vuoksi kyennyt antamaan.⁹⁴

Yhteisöjen tuomioistuimen suurta vaikutusvaltaa voidaan selittää myös yhteisön oikeuden luonteella, jolle on aina ollut ominaista sekä sääntelyn huomattava väljyys että tavoitteellisuus. Mikäli käsiteltävänä olevasta asiasta ei ole olemassa johdettua oikeutta, yhteisöjen tuomioistuin joutuu soveltamaan suoraan yhteisön perustamissopimuksen abstrakteja määräyksiä yksittäisiin

⁹¹ van Thiel 2001 s. 5.

⁹² Joutsamo ym. 2000 s. 94.

⁹³ Ojanen 1998 a s. 191.

⁹⁴ Komiteamietintö 1994:4 s. 77.

oikeustapauksiin. Seurauksena on tuomioistuimen laaja harkintavalta, joka mahdollistaa tuomioistuimelle vapauden käyttää hyväkseen kulloinkin tarkoituksenmukaisimpina pitämiään tulkintamenetelmiä sekä ottaa tulkintatoiminnassaan huomioon niin sanottuja reaalisia argumentteja.⁹⁵

Oma merkityksensä on ollut myös tuomioistuimen ratkaisupakolla. EY:n perustamissopimuksen 220 artiklan mukaan yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on varmistaa, että yhteisön perustamissopimusta tulkittaessa ja sovellettaessa noudatetaan lakia. Tuomioistuimen tehtävänä on toimia yhteisön lainkäyttöelimenä. Toisin kuin poliittiset organit, tuomioistuin ei voi vapauttaa itseään vastuusta tehdä päätös, kun sen puoleen on käännytty oikeuden saamiseksi.⁹⁶ Tuomioistuimen on tehtävä ratkaisu vaikka siihen liittyisi huomattavaakin poliittista arvottamista.

Edellä selostetut seikat osaltaan selittävät sitä, miksi yhteisöjen tuomioistuimen rooli Euroopan yhteisössä ei ole jäänyt vain passiiviseksi laintulkitsijaksi, vaan siitä on tullut myös merkittävä poliittisten päätösten tekijä. Monet tutkijat ovat kuitenkin korostaneet myös tuomioistuimen omaa aktiivisuutta. Yhteisöjen tuomioistuimen on nähty itse ottaneen aloitteen käsiinsä toimivaltuuksiensa äärirajoissa ja tuomioistuinta on myös syytetty lainsäätäjän roolin omaksumisesta. Näitä syytöksiä tarkastellaan lähemmin seuraavassa luvussa.

3.3.3 Tuomioistuinaktivismia?

”Perustamisestaan lähtien tuomioistuin on ottanut itselleen roolin, joka ei ole rajoittunut pelkkään oikeuden jakamiseen, vaan se on osallistunut aktiivisesti yhteisön rakentamiseen ja sen toiminnan kehittämiseen. Yhteisöjen tuomioistuin on luonut perustan uudelle oikeusjärjestykselle, ja se on tehnyt sen määrätietoisesti ja täysin itsenäisesti. Ilman tuomioistuinta Euroopan yhdentyminen ei olisi edennyt näin pitkälle.”⁹⁷

Edellä Euroopan unionin komission entinen puheenjohtaja Romano Prodi on tuonut esille sen tosiasian, että yhteisöjen tuomioistuin on edistänyt merkittäväällä tavalla Euroopan integraatiota. Yhteisöjen tuomioistuinta on varsin usein kutsuttu Euroopan integraation moottoriksi ja

⁹⁵ Ks. Joutsamo ym. 2000 s. 298.

⁹⁶ Dehousse 1998 s. 95–96.

⁹⁷ Prodi 2003 s. 27–28.

arkkitehdiksi.⁹⁸ Näihin termeihin, moottori ja arkkitehti, sisältyy viittaus tuomioistuimen aktiiviseen ja suunnitelmalliseen toimintaan. Yhteisöjen tuomioistuinta onkin ajoittain syytetty tuomioistuinaktivismista, jossa on pelkistetysti määriteltynä kyse siitä, toimiiko tuomioistuin oikeusjärjestyksessä sellaisena aktiivisena oikeuden luojana, että tuo toiminta asettaa perinteisen vallan kolmijako-opin kyseenalaiseksi.⁹⁹ Tutkijat eivät kuitenkaan ole olleet yksimielisiä näistä yhteisöjen tuomioistuinta vastaan kohdistetuista syytöksistä. Siinä missä toiset tutkijat ovat korostaneet EY:n tuomioistuimen tietoista pyrkimystä tuomioistuinaktivismiin, ovat taas toiset tutkijat korostaneet enemmän muita kuin tuomioistuimesta itsestään johtuvia syitä tuomioistuimen suuren vaikutusvallan ja sen kasvun syynä.

Yksi kriittisimmistä EY:n tuomioistuimen arvostelijoista on ollut Hjalte Rasmussen. Hänen mielestä tuomioistuimen perimmäisenä tarkoituksena on selvästi ollut edistää Euroopan yhteisön integraatiota, ja edistääkseen tätä tavoitetta, tuomioistuin on tulkinnassaan toisinaan poikennut säännösten selvästä sanamuodosta ja suorastaan keksinyt itse oikeudellisia normeja. Rasmussen toteaa, että yhteisöjen tuomioistuin on itseasiassa ylittänyt oikeudellisen toimivaltansa rajat tekemällä selvästi poliittisia valintoja, joiden tekemiselle ei löydy oikeudellisesti sovellettavia suuntaviivoja yhteisön perustamissopimuksesta.¹⁰⁰

Myös Trevor Hartley on nähnyt yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisutoiminnan ominaispiirteenä sen, miten paljon tuomioistuimen päätöksenteko perustuu politiikkaan – tavoitteisiin, joita tuomarit haluavat edistää. Hartleyn mukaan yhteisöjen tuomioistuimen politiikkana on yleisesti ottaen ollut vahvistaa yhteisöä ja erityisesti sen liittovaltiollisia piirteitä, lisätä yhteisön oikeuden soveltamisalaa ja tehokkuutta sekä suurentaa yhteisön toimielinten valtaa. Myös Hartley tiivistää nämä politiikat pyrkimykseksi edistää yhteisön integraatiota.¹⁰¹

Tutkijoiden lisäksi myös jäsenvaltioiden kansalliset parlamentit ovat ajoittain ilmaisseet tyytymättömyytensä yhteisöjen tuomioistuimen toimintaan. Esimerkiksi Suomen eduskunnan

⁹⁸ Ks. esim. Dehousse 1998 s. 75, Lasok 1994 s. 142, Rasmussen 1986 s. 3.

⁹⁹ Hautamäki 2003 s. 170. Puhtaan vallan kolmijako-opin perusajatuksena on jakaa lainsäädäntövalta, lainkäyttö- eli tuomiovalta ja hallitus- eli toimeenpanovalta eri valtielimille. Vallan kolmijako-opissa tähdennetään eri tehtäviä hoitavien valtiielinten keskinäistä riippumattomuutta ja samanarvoisuutta. Huolimatta siitä, että valtiovallan kolmijako-oppi ei ole toteutunut puhtaassa muodossaan minkään valtion valtiosäännössä ja perustuslaeissa, sillä on ollut huomattava vaikutus useiden demokraattisten valtioiden valtiosääntöjen kehitykseen. Ks. Pohjolainen 1988 s. 58–59.

¹⁰⁰ Rasmussen 1986 s. 3, 29–30 ja 508.

¹⁰¹ Hartley 1994 s. 86. Näin myös Ståhl - Persson Österman 2000 s. 45. Ståhl ja Persson Österman toteavat lisäksi EY:n tuomioistuimesta sarkastiseen sävyyn: ”EG-rätten är en mycket spännande illustration av vad som händer när jurister får makt över vad som kanske en gång var genuint politiska texter och börjar ge liv åt orden.” Ks. sama s. 52.

perustuslakivaliokunta on katsonut EY:n tuomioistuimen harjoittaman valvonnan koskien jäsenvaltioiden ja yhteisön välistä toimivallanjakoa ongelmana olevan sen, että tuomioistuin on ainakin ajoittain tulkinnut yhteisön toimivaltaa laajentavasti. Perustuslakivaliokunta on todennut, että tämä seikka ei voi jäsenvaltioiden näkökulmasta olla vaikuttamatta tuomioistuinta kohtaan tunnettuun uskottavuuteen toimivaltakiistojen ratkaisijana.¹⁰²

Edellä esitettyjen EY:n tuomioistuimen toimintaa kritisoivien näkökulmien lisäksi on oikeuskirjallisuudessa esitetty myös useita tuomioistuimen toimintaa ymmärtävämpiä lausuntoja. Tuomas Ojanen näkee yhteisöjen tuomioistuimen väitetyin aktivismin olevan paremminkin seurausta yhteisön oikeuden väljästä luonteesta ja muiden toimielinten kykenemättömyydestä saada aikaan yhteisön perustamissopimuksen edellyttämä oikeustila, kuin tuomioistuimen oma-aloitteisesta pyrkimyksestä aktiivisuuteen.¹⁰³

Ojanen on myös korostanut kansallisten tuomioistuinten roolia yhteisön oikeuden kehittämisessä ja integraation etenemisessä. Kansalliset tuomioistuimet ovat jatkuvasti esittäneet uusia kysymyksiä yhteisöjen tuomioistuimelle EY-oikeuden oikeasta tulkinnasta Rooman sopimuksen 234 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä, kun taas yhteisöjen tuomioistuin ei voi oma-aloitteisesti laittaa asioita vireille lainkaan. Ojanen korostaakin näkemyksensä yhteisöjen tuomioistuimen toiminnan enemmän reaktiivista kuin proaktiivista luonnetta siitä huolimatta, että yhteisöjen tuomioistuin on selvästi johtanut yhteisön oikeuden kehitystä ja on osoittanut tässä toiminnassaan myös huomattavaa luovuutta.¹⁰⁴

Myös Leif Sevón, joka itse on sekä entinen EY:n tuomioistuimen jäsen että entinen Suomen Korkeimman oikeuden presidentti, on puolustanut yhteisöjen tuomioistuinta aktivismisyytöksiä vastaan. Hänen mielestään väite siitä, että tuomioistuin pyrkii toimimaan integraation moottorina ei vastaa nykypäivää, ja tuomioistuin on siinä mielessä erilainen kuin 1970-luvun aktivistiseksi väitetty. Sevón toteaa, että tuomioistuimen jäsenet korostavat nykyisin pitävänsä tuomioistuinta ja itseään pikemminkin yhteisön perustamissopimuksen takuuhenkilöinä kuin integraation moottorina. Tämä on Sevónin mielestä tärkeä periaatteellinen lähtökohta, vaikka nämä kaksi lähestymistapaa usein johtavatkin samaan lopputulokseen.¹⁰⁵

¹⁰² Ks. PeVL 25/2001 vp s. 3.

¹⁰³ Ojanen 1998 a s. 192.

¹⁰⁴ Ojanen 1998 b s. 325–328.

¹⁰⁵ Sevón 2002 s. 80–83.

EY:n tuomioistuimen nykyinen suomalaisjäsen Allan Rosas on hänkin puolustanut yhteisöjen tuomioistuinta lainsäätäjäsyytöksiä vastaan. Rosas vastasi tapaus Mannisen¹⁰⁶ jälkeen, joka johti Suomen yhtiöveron hyvitysjärjestelmän yhteisön oikeuden vastaisuuteen, tuomioistuinta kohtaan heränneeseen arvosteluun seuraavalla tavalla: ”Meille sopisi erittäin hyvin, että säännöistä saataisiin tehtyä mahdollisimman selkeitä lainsäätämisvaiheessa EU:n ministerineuvostossa ja parlamentissa. Yölliset kompromissit voivat olla juristin kannalta huonoja, koska niissä päätettävä teksti voi olla tulkinnanvaraista. *Jonkun ne on pakko ratkaista.*”¹⁰⁷ (Kursivointi T.L.)

¹⁰⁶ Asia C-319/02, Petri Manninen v. Suomen valtio.

¹⁰⁷ Ks. Niemi, Helsingin sanomat 18.9.2004.

4. VÄLITÖN VEROTUS JA EUROOPAN UNIONIN SISÄMARKKINOIDEN TOTEUTUMINEN

4.1 Euroopan yhteisön yhteis- ja sisämarkkinat

Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 2 artiklan mukaan yhteisön päämääränä on yhteismarkkinoiden toteuttamisella ja talous- ja rahaliiton perustamisella edistää muun muassa taloudellisen toiminnan sopusointuista, tasapainoista ja kestävästä kehitystä koko yhteisössä, työllisyyden ja ympäristönsuojelun korkeaa tasoa sekä taloudellista ja sosiaalista yhteenkuuluvuutta jäsenvaltioiden välillä. Sopimuksen kolmas artikla määrittelee edelleen niitä keinoja, joilla yhteisön päämäärät saavutetaan. Sen mukaan yhteisön tavoitteet toteutetaan poistamalla tuontiin ja vientiin kohdistuvien tullit ja määrälliset rajoitukset sekä muut vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet ottamalla käyttöön yhteinen kauppapolitiikka sekä luomalla sisämarkkinat¹⁰⁸, jossa tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavat esteet on poistettu jäsenvaltioiden väliltä.

Sisämarkkinoiden käsitettä ei alun perin määritelty yhteisön perustamissopimuksessa. Edellä selostetut perustamissopimuksen kolmannen artiklan edellyttämät toimenpiteet vastaavat kuitenkin varsin pitkälle sitä, mitä taloustieteessä on yleisesti ymmärretty sisämarkkinoilla.¹⁰⁹ Vuonna 1986 allekirjoitetulla jäsenvaltioiden välisellä Euroopan yhtenäisasiakirjalla yhteisön perustamissopimukseen lisättiin sen nykyinen sisämarkkinoita määrittävä 14 artikla. Artiklan toisen kohdan mukaan sisämarkkinat käsittävät alueen, jolla ei ole sisäisiä rajoja, ja jolla tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääomien vapaa liikkuvuus taataan yhteisön perustamissopimuksen määräysten mukaisesti.¹¹⁰

Tavaroiden vapaasta liikkuvuudesta on tarkemmat määräykset yhteisön perustamissopimuksen 23–31 artikloissa. Sopimuksen 23 artiklan mukaan yhteisö perustuu kaiken tavarakaupan käsittävään

¹⁰⁸ EY:ssä otettiin 1980-luvun puolivälin jälkeen käyttöön termi sisämarkkinat, joka vastaa olennaisilta osiltaan yhteismarkkinat-käsitettä. Sekä yhteis- että sisämarkkinatermillä tarkoitetaan kaupankäynnin kannalta yhtenäistä aluetta, jossa taloudelliset olosuhteet vastaavat periaatteessa yksittäisen jäsenvaltion sisäistä tilannetta. Ks. Eerola ym. 2000 s. 214–215.

¹⁰⁹ Vrt. esim. Balassa 1962 s. 2.

¹¹⁰ EY:n sisämarkkinat käsittävät Euroopan unionin jäsenvaltioiden alueen ohella Euroopan talousalueen (ETA) jäsenvaltioiden alueen. ETA-alueeseen kuuluvat unionin jäsenmaiden lisäksi Liechtenstein, Islanti ja Norja. Yhteisön perustamissopimuksen mukaista sisämarkkinalainsäädäntöä ja perusvapauksia sovelletaan soveltuvin osin myös ETA-valtioissa, mutta niillä ei ole oikeutta osallistua yhteisön päätöksenteko- tai oikeussuojajärjestelmään. Ks. Äimä 2003 s. 18–19.

tulliliittoon, jonka johdosta vienti- ja tuontitullit sekä muut vaikutukseltaan vastaavat maksut ovat jäsenvaltioiden välillä kiellettyjä. Niin ikään tavaroiden vapaan liikkuvuuden periaatteeseen kuulu, että kaikki jäsenvaltioiden väliset tuonnin ja viennin määrälliset rajoitukset ja kaikki vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet ovat jäsenvaltioiden välillä kiellettyjä (RS 28 ja 29 art.).

Tavaroiden vapaasta liikkuvuudesta voidaan poiketa Rooman sopimuksen 30 artiklan nojalla, jonka mukaan jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa sellaisia tuontia, vientiä tai kauttakuljetusta koskevia kieltoja ja rajoituksia, jotka ovat perusteltuja julkisen moraalin kannalta, yleisen järjestyksen tai turvallisuuden kannalta, ihmisten, eläinten tai kasvien terveyden tai elämän suojelemiseksi, taiteellisten, historiallisten tai arkeologisten kansallisaarteiden suojelemiseksi taikka teollisen ja kaupallisen omaisuuden suojelemiseksi.

Palveluiden vapaasta liikkuvuudesta on määräykset puolestaan yhteisön perustamissopimuksen 49–55 artikloissa. Palveluiden vapaaseen liikkuvuuteen kuuluu Euroopan unionin jäsenvaltiosta kotoisin olevalle palveluntarjoajalle oikeus tarjota palveluitaan toisessa jäsenvaltiossa ja tulla siellä kohdelluksi samalla tavalla kuin kyseisen valtion kansalaiset. Kyseiseen vapauteen kuuluu lisäksi EU-kansalaisuuden omaavan palvelunhankkijan oikeus hankkia palveluita mistä tahansa unionin jäsenvaltioista ja tulla kohdelluksi kyseisessä valtiossa samalla tavalla kuin kyseisen valtion kansalaiset.¹¹¹ Palvelut määritellään perustamissopimuksessa suorituksiksi, joista tavallisesti maksetaan korvaus ja joita määräykset tavaroiden, pääomien tai henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta eivät koske. Palvelut on näin ollen määritelty sopimuksessa negatiivisesti: jokin toimenpide määritellään palveluksi vasta, jos sitä ei voida luokitella muiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten alaiseksi¹¹².

Henkilöiden vapaaseen liikkuvuuteen sisältyy sekä työntekijöiden vapaa liikkuvuus (RS 39 art.) että jäsenvaltioiden kansalaisten oikeus vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella (RS 18 art.). Jäsenvaltioiden kansalaisten oleskeluoikeuden edellytyksenä on se, että henkilöstä ei aiheudu kustannuksia vastaanottavan valtion julkiselle taloudelle, ts. oleskeluoikeutta käyttävien henkilöiden on itse vastattava elatuksestaan¹¹³. Työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen kuuluu puolestaan neljä keskeistä työntekijöille taattua oikeutta: oikeus hakea tosiasiallisesti tarjottua työtä, oikeus tässä tarkoituksessa liikkua vapaasti jäsenvaltioiden alueella, oikeus oleskella jäsenvaltion alueella työn

¹¹¹ Helminen 2005 s. 39–40.

¹¹² Eerola ym. 2000 s. 256.

¹¹³ Ibid. s. 275.

tekemiseksi tämän valtion kotimaisten työntekijöiden työsuhdetta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti sekä oikeus jäädä tietyin edellytyksin jäsenvaltion alueelle työsuhteen päätyttyä. Verotuksen näkökulmasta on vielä syytä huomioida työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta annetun asetuksen (ETY) N:o 1612/68 7 artikla, jonka mukaan jäsenvaltion kansalaisen on työntekijänä saatava toisen jäsenvaltion alueella samat veroedut kuin kotimaisen työntekijän.¹¹⁴

Sekä palveluiden että työvoiman vapaan liikkuvuuden periaatteisiin liittyy läheisesti Rooman sopimuksessa taattu sijoittautumisvapaus, joka niin ikään kuuluu yhteisön neljän perusvapauden merkityssisältöön. Sijoittautumisvapaudella tarkoitetaan vastaanottavassa valtiossa tapahtuvaa pysyvästi harjoitettavaa taloudellista toimintaa. Sijoittautumisoikeudesta on määräys Rooman sopimuksen 43 artiklassa, jossa kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle, sekä rajoitukset, jotka estävät alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä. Sijoittautumisvapauden kuuluu ennen kaikkea oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä samoilla edellytyksillä kuin sijoittautumisvaltion omat kansalaiset. Sijoittautumisoikeutta käyttävä ammatinharjoittaja eroaa toisen palveluksessa olevasta työntekijästä itsenäisyyskriteerin perusteella ja hänen toimintansa palvelujen tarjoamisesta toiminnan pysyvyyden perusteella¹¹⁵.

Palveluiden ja työvoiman vapaan liikkuvuutta sekä sijoittautumisoikeutta koskevat lähes identtiset rajoitusperusteet. Niitä kaikkia voidaan rajoittaa yleisen järjestyksen, turvallisuuden tai kansanterveyden perusteella (RS 39, 46 ja 55 art.). Lisäksi palveluiden vapaata liikkumista ja sijoittautumisoikeutta ei Rooman sopimuksen 45 ja 55 artiklojen nojalla sovelleta toimintaan, joka liittyy julkisen vallan käyttöön. Vastaavasti työvoiman vapaata liikkuvuutta ei sovelleta julkishallinnon palvelussuhteisiin (RS 39 art.).

Rooman sopimuksen 56 artikla sisältää puolestaan määräykset pääomien vapaasta liikkuvuudesta. Sen nojalla kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Artiklassa tarkoitettuja pääoman liikkeitä ovat esimerkiksi kiinteistösijoitukset, rahoituslainat ja -luotot, vakuudet, muut

¹¹⁴ Neuvoston asetus (ETY) N:o 1612/68, annettu 15 päivänä lokakuuta 1968, työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella.

¹¹⁵ Vapaavuori 2003 s. 104.

vastuositoumukset ja panttioikeudet sekä henkilökohtaiset pääomien liikkeet¹¹⁶. Samassa artiklassa on kielletty myös kaikki rajoitukset, jotka koskevat maksuja jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

Myöskään pääomien vapaa liikkuvuus ei ole ehdoton oikeus, vaan yhteisön perustamissopimukseen on kirjattu sitä koskevat nimenomaiset poikkeamisperusteet. Perustamissopimuksen 58 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat sopimuksen 56 artiklasta huolimatta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella. Jäsenvaltioilla on oikeus myös toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään verotusta ja rahalaitosten toiminnan vakauden valvontaa koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen tai jotka ovat perusteltuja yleisen järjestyksen ja turvallisuuden kannalta. Lisäksi jäsenvaltioilla on oikeus säätää pääoman liikkeitä koskevista ilmoitusmenettelyistä hallinnollisten tietojen tai tilastotietojen saamiseksi.

Edellä selostetuilla yhteisön oikeuden vapausoikeuksilla on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan välitön oikeusvaikutus, joten luonnolliset ja oikeushenkilöt voivat vedota niihin suoraan kansallisissa tuomioistuimissa.¹¹⁷ On myös huomattava, että jäsenvaltiolle voi syntyä vahingonkorvausvelvollisuus sen perusteella, että sen lainsäädäntö on yhteisön perustamissopimuksen välittömien oikeusvaikutusten omaavien normien vastaista ja yksityinen oikeussubjekti on tämän seurauksena kärsinyt vahinkoa.¹¹⁸

4.2 Euroopan yhteisön primäärioikeus ja välitön verotus

Kun Euroopan yhteisön perustamissopimus aikoinaan solmittiin, jäsenvaltioiden keskeisinä tavoitteina olivat jäsenvaltioiden välinen tulliliitto ja vapaakauppa-alue. Nämä tavoitteet edellyttivät ennen kaikkea tavaroiden vapaata liikkuvuutta sekä niiden yhdenmukaisten kilpailuedellytysten turvaamista. Välilliset verot muodostavat helposti kaupan esteitä, ja siksi jäsenvaltiot näkivät tärkeäksi välillisen verotuksen pitkälle menevän harmonisoinnin. Välittömiin veroihin ei kiinnitetty juurikaan huomiota, koska tuloverotus ei edellyttänyt sellaisia rajamuodollisuuksia kuin välillinen

¹¹⁶ Eerola ym. 2000 s. 287.

¹¹⁷ Ks. Dehousse 1998 s. 75 ja Vapaavuori 2003 s. 98.

¹¹⁸ Ks. yhdistetyt asiat C-46/93, Brasserie du Pêcheur SA v. Saksan liittotasavalta ja C-48/93, The Queen v. Secretary of State for Transport, tuomion kohdat 21–23 ja 34.

verotus. Seurauksena tästä on se, että välitöntä verotusta ei mainita suoraan yhdessäkään Euroopan yhteisön perustamissopimuksen artiklassa.¹¹⁹

Yhteisön perustamissopimuksessa on tosin muutamia artikloita, jotka asiallisesti viittaavat lähinnä tuloverotukseen. Sopimuksen 293 artiklan mukaan jäsenvaltiot alkavat tarvittaessa neuvotteluihin kansalaistensa hyväksi taatakseen kaksinkertaisen verotuksen poistamisen yhteisön alueelta, ja 163 artiklan nojalla yhteisön tulee poistaa verotukselliset esteet yritysten, tutkimuskeskusten ja korkeakoulujen väliseltä yhteistoiminnalta, jotta edistettäisiin teollisuuden tieteellistä ja teknologista perustaa ja tutkimustoimintaa. Selvä tuloverotuksellinen ulottuvuus on myös pääomien liikkuvuutta koskevalla yhteisön perustamissopimuksen 58 artiklalla. Artiklassa tunnustetaan jäsenvaltioiden oikeus pääomien vapaata liikkuvuutta koskevasta 56 artiklasta huolimatta kohdella yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisia toisistaan poikkeavalla tavalla, ja artiklassa turvataan myös jäsenvaltioiden verovalvonnan intressejä.¹²⁰

Rooman sopimuksessa ei ole välittömiä veroja nimenomaisesti koskevia määräyksiä, ja sen vuoksi siinä ei ole luonnollisesti myöskään välittömän verotuksen lähentämistä koskevaa eksplisiittistä oikeusperustaa. Välillisten verojen osalta on toisin. Rooman sopimuksen 93 artiklan mukaan neuvosto antaa yksimielisesti komission ehdotuksesta sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan kannalta. Välittömän verotuksen osalta harmonisoinnin oikeusperustana on puolestaan yhteisön perustamissopimuksen 94 artikla, joka koskee yhteismarkkinoiden toteuttamista. Sen mukaan neuvosto antaa yksimielisesti komission ehdotuksesta sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan direktiivejä jäsenvaltioiden sellaisten lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä, jotka suoraan vaikuttavat yhteismarkkinoiden toteuttamiseen tai toimintaan.

Yhteistä 94 artiklan mukaisella oikeusperustalla on välillisen verotuksen harmonisointia koskevan Rooman sopimuksen 93 artiklan kanssa se, että molemmat edellyttävät jäsenvaltioiden yksimielisyyttä, mistä seuraa, että yhteisössä ei voida antaa verotusta koskevaa lainsäädäntöä ilman

¹¹⁹ Penttilä 1996 a s. 238. Ks. myös Lehner 2000 s. 5.

¹²⁰ Penttilä 1996 a s. 238–239. Rooman sopimuksen 293 artiklan osalta yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että kyseisen artiklan tarkoituksena ei ole sellaisenaan sovellettavan oikeussäännön asettaminen, vaan siinä ainoastaan määritellään ne puitteet, joissa jäsenvaltiot ryhtyvät keskenään ”tarvittaessa” neuvotteluihin. Ks. asia C-137/84, Mutsch, tuomion kohta 11.

kaikkien jäsenvaltioiden yksimielisyyttä. Lisäksi on huomattava, että 94 artiklassa puhutaan direktiiveistä, jolloin asetusten antaminen ei ole tämän artiklan perusteella mahdollista. Lisäksi harmonisointi voi koskea vain sellaisia säännöksiä, jotka suoraan vaikuttavat yhteismarkkinoiden toimintaan tai toteuttamiseen. Huomattava ero on myös siinä, että välillistä verotusta koskevassa 93 artiklassa puhutaan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta, kun taas tuloverotukseen sovellettavassa 94 artiklassa lainsäädäntöjen lähentämisestä.¹²¹

Euroopan yhteisön primäärioikeudessa ei ole siis yhtään välitöntä verotusta nimenomaisesti koskevaa artiklaa. Vallitsevan käsityksen mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan.¹²² Primäärioikeuden nimenomaisesti verotusta koskevien määräysten perusteella saa kuitenkin vajavaisen kuvan siitä, millainen merkitys yhteisön oikeudella voi olla välittömän verotuksen alalla. Perustamissopimuksessa on nimittäin useita artikloita, jotka välillisesti vaikuttavat jäsenvaltioiden verolainsäädäntöön huolimatta siitä, että ne eivät suoranaisesti verotusta koskekaan.¹²³

Rooman sopimuksen 12 artikla sisältää yleisen syrjintäkiellon. Sen mukaan kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä yhteisön perustamissopimuksen soveltamisalalla, sanotun kuitenkaan estämättä sopimuksen erityismääräyksien soveltamista. Perustamissopimus sisältää myös erityisiä syrjintäkieltoja. Tällaisia artikloita ovat 39 (työvoiman vapaa liikkuvuus), 43 (sijoittautumisoikeus), 49 (palvelujen vapaa tarjonta) ja 56 (pääomien vapaa liikkuvuus). Lisäksi Rooman sopimuksen 18 artiklan mukaan unionin kansalaisille turvataan oikeus vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella.¹²⁴

Yhteisön perustamissopimuksen syrjinnän kieltävät artiklat asettavat jäsenvaltioiden tuloverolainsäädäntöjen yhdenmukaistamiselle minimivaatimustason, ja jos jäsenvaltion tuloverolainsäädäntö ei täytä tätä minimitasoa, jäsenvaltio on jättänyt yhteisön jäsenenä täyttämättä sille kuuluvat jäsenyyssveloitteensa. Samalla jäsenvaltio on rikkonut yhteisön oikeuden mukaista lojaliteettiperiaatetta, josta on määräykset Rooman sopimuksen 10 artiklassa. Sen mukaan jäsenvaltiot toteuttavat kaikki yleis- ja erityistoimenpiteet, jotka ovat aiheellisia yhteisön perustamissopimuksen tai yhteisön toimielinten säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttämisen

¹²¹ Penttilä 1996 a s. 239–240.

¹²² Ks. esim. Äimä 2003 s. 83 ja Penttilä 2005 s. 1. Toisin van Thiel 2001 s. 16.

¹²³ Penttilä 1996 a s. 239.

¹²⁴ Luonnollisesti myös tavaroiden vapaata liikkumista koskevat yhteisön perustamissopimuksen määräykset ovat erityisiä syrjintäkieltoja, mutta niitä ei sovelleta välittömiin veroihin, joissa on kysymys tuloveroista.

varmistamiseksi. Lisäksi artikla velvoittaa jäsenvaltiot pidättäytymään kaikista toimenpiteistä, jotka ovat omiaan vaarantamaan EY:n perustamissopimuksen tavoitteiden saavuttamisen.¹²⁵

Tarkasteltaessa yhteisön primäärioikeuden vaatimuksia jäsenvaltioiden välittömälle verotukselle, on vielä huomattava, että EY-perustamissopimus kieltää lähtökohtaisesti myös verotuet, joilla tarkoitetaan tukemistarkoituksessa tehtyä poikkeamaa valtion verotuksen normaalista perusrakenteesta. EY:n perustamissopimuksen 87 artiklan mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu yhteismarkkinoille siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

4.3 Välitöntä verotusta koskeva Euroopan yhteisön sekundäärioikeus

4.3.1 Yritysverotus

Euroopan yhteisössä on annettu neljä materiaalista tuloverolainsäädäntöä koskevaa direktiiviä, joista kolme koskee yritysverotusta ja yksi luonnollisten henkilöiden verotusta. Näiden direktiivien lisäksi merkitystä tuloverotuksen alueella on kahdella jäsenvaltioiden viranomaisten hallinnollista yhteistyötä koskevalla direktiivillä ja yhdellä jäsenvaltioiden välisellä multilateraalisella sopimuksella, joka koskee yritysverotusta.

Emo-tytäryhtiödirektiivi¹²⁶ koskee rajat ylittävien suorasijoitusosinkojen verotusta ja sillä yhdenmukaistettiin osingonjaon verokustannukset riippumatta siitä, toimivatko konsernit tai yritysryhmät yhdessä tai useassa maassa.¹²⁷ Direktiivin avulla poistettiin konsernien sisäiseen voitonjakoon kohdistuvaa kaksinkertaista verotusta sekä luovuttiin voitonjaon lähdeverotuksesta. Direktiivin nojalla emoyhtiön sijaintivaltio voi olla joko verottamatta tytäryhtiön emoyhtiölle jakamaa voittoa tai vaihtoehtoisesti se voi verottaa voittoa siten, että emoyhtiö on oikeutettu vähentämään omassa verotuksessaan tytäryhtiön voitosta maksettua veroa vastaavan osuuden.¹²⁸

¹²⁵ Penttilä 1996 a s. 239. Yhteisön oikeuden mukaisen jäsenyysoikeuden täyttämättä jättäminen voi tulla nimenomaisesti todetuksi EY:n tuomioistuimessa (ks. luku 3.1.2).

¹²⁶ Neuvoston direktiivi 90/435/ETY, annettu 23. päivänä heinäkuuta 1990, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.

¹²⁷ Wikström 1999 s. 31 ja Juusela 2001 b s. 12.

¹²⁸ Äimä 2003 s. 92.

Verotuksellisen tasapuolisuuden varmistamiseksi tytäryhtiön emoyhtiölle jakama voitto on vapautettava lähdeverosta, mikäli emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä vallitsee tarpeeksi suuri omistussuhde. Alunperin tämän omistussuhteen oli oltava emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä vähintään 25 prosenttia.¹²⁹ Emo-tytäryhtiödirektiivin vuonna 2003 tapahtuneen uudistamisen seurauksena omistussuhdevaatimukseksi tuli vuoden 2005 alusta 20 prosenttia, ja se vähenee edelleen tulevaisuudessa. Vuoden 2007 alusta se on 15 prosenttia ja vuoden 2009 alusta enää 10 prosenttia. Uudistuksella direktiivi laajennettiin koskemaan myös muita yhtiöveron alaisia yhteisömuotoja kuin vain osakeyhtiöitä, minkä lisäksi myös kiinteät toimipaikat tulivat direktiivin soveltamisalan piiriin.¹³⁰ Yhtiömuodot, joihin direktiiviä sovelletaan, on lueteltu direktiivin liitteessä erikseen kunkin jäsenmaan osalta.

Yritysjärjestelydirektiivin¹³¹ tarkoituksena on poistaa rajat ylittäviin liiketoimintajärjestelyihin kohdistuvia veroesteitä. Jäsenvaltiot eivät saa estää sisämarkkinoilla toimivien yritysten välisiä yritysjärjestelyitä verosäännöksistä johtuvilla rajoituksilla tai muulla epäedullisella kohtelulla.¹³² Yritysjärjestelydirektiivillä luotiin yhteinen maksujärjestelmä, jonka mukaisesti fuusiosta, yhtiön jakamisesta, varojensiirrosta tai osakkeiden vaihdosta saatua voittoa ei veroteta kyseisen toimenpiteen aikana, vaan vasta sitten, kun voitto tosiasiallisesti toteutuu.¹³³

Yritysjärjestelydirektiiviä sovelletaan kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin. Direktiiviä ei tarvitse soveltaa, mikäli järjestelyn tarkoituksena on yksinomaan kiertää tai välttää vero. Yritysjärjestelydirektiivin mukaan yritys sijaitsee jäsenvaltiossa, mikäli se jäsenvaltion lainsäädännön perusteella sijaitsee jäsenvaltiossa. Yrityksen katsotaan puolestaan sijaitsevan yhteisön ulkopuolella, mikäli näin on määrätty kolmannen valtion kanssa solmitun verosopimuksen määräysten perusteella.¹³⁴ Ne yhtiömuodot, joihin yritysjärjestelydirektiiviä sovelletaan, on mainittu direktiivin liitteessä erikseen kunkin jäsenvaltion osalta. Direktiivin soveltamisalaa on laajennettu uusiin yhtiömuotoihin neuvoston antamalla uusilla säännöksillä vuonna 2005.¹³⁵

¹²⁹ Äimä 2003 s. 92.

¹³⁰ Ks. Neuvoston direktiivi 2003/123/EY, annettu 22. päivänä joulukuuta 2003, jäsenvaltioissa sijaitseviin emo-tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 90/435/ETY muuttamisesta.

¹³¹ Neuvoston direktiivi 90/434/ETY, annettu 23. päivänä heinäkuuta 1990, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.

¹³² Äimä 2003 s. 94.

¹³³ www.europa.eu.int

¹³⁴ Äimä 2003 s. 94–95.

¹³⁵ Neuvoston direktiivi 2005/19/EY, annettu 17. päivänä helmikuuta 2005, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 90/434/ETY muuttamisesta.

Korko- ja rojaltidirektiivillä¹³⁶ puolestaan vapautettiin eri jäsenvaltioissa asuvien lähiyhtiöiden väliset korko- ja rojaltimaksut lähdeverosta tietyin edellytyksin. Korko- ja rojaltimaksut ovat lähdeverovapaita edellyttäen, että niiden tosiasiallinen edunsaaja on toisen jäsenvaltion yhtiö tai jostakin jäsenvaltiosta olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, minkä lisäksi korko- ja rojaltimaksun saajan ja maksajan välillä on oltava vähintään 25 prosentin omistussuhde. Jäsenvaltioilla on lisäksi oikeus edellyttää, että edellä mainittu omistussuhde on kestänyt keskeytyksettä vähintään kaksi vuotta. Omistussuhteen on oltava sellaisten yhtiöiden välillä, joiden kotipaikka on Euroopan yhteisön alueella.¹³⁷ Korko- ja rojaltidirektiiviä sovelletaan niihin yhtiömuotoihin, jotka on mainittu direktiivin liitteessä.

Jäsenvaltioiden ei tarvitse myöntää korko- ja rojaltidirektiivin mukaisia etuja maksuille, joita käsitellään lähdevaltion lainsäädännön nojalla voitonjakona tai pääoman takaisinmaksuna. Etuja ei tarvitse myöntää myöskään, mikäli etuyhteydessä olevien yhtiöiden välillä maksetun koron tai rojaltin määrä ylittää käyvän määrän.¹³⁸ Korko- ja rojaltidirektiivin osalta on lisäksi huomattava, että Tsekille, Latvialle, Liettualle, Puolalle ja Slovakielle on myönnetty varsin pitkät siirtymäajat direktiivin soveltamisessa.¹³⁹

Edellä mainittujen direktiivien lisäksi yritysverotuksen osalta on syytä huomioda myös jäsenvaltioiden välillä vuonna 1990 solmittu multilateraalinen sopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (90/436/ETY) eli niin sanottu arbitraatiosopimus, vaikka se ei olekaan yhteisön sekundäärilainsäädäntöä. Sopimuksella on mahdollistettu välimiesmenettelyn käyttäminen siirtohintaoikaisusta johtuvan monenkertaisen verotuksen poistamiseksi.

Arbitraatiosopimuksen osalta on kuitenkin huomioitava, että koska kyseessä ei ole EY-oikeudellinen säädös, niin jäsenvaltiot eivät voi saattaa sopimuksen tulkintaa koskevia kysymyksiä yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavaksi EY:n perustamissopimuksen 234 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä. Samasta syystä komissio ei voi nostaa jäsenvaltioita vastaan kannetta

¹³⁶ Neuvoston direktiivi 2003/49/EY, annettu 3. päivänä kesäkuuta 2003, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä.

¹³⁷ Ks. Äimä 2004 s. 439 ja Helminen 2005 s. 205.

¹³⁸ Äimä 2004 s. 440.

¹³⁹ Ks. Neuvoston direktiivi 2004/76/EY, annettu 29.4.2004, direktiivin 2003/49/EY muuttamisesta koskien tiettyjen jäsenvaltioiden mahdollisuutta soveltaa siirtymäkausia eri jäsenvaltiossa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavan yhteisen verotusjärjestelmän osalta.

yhteisöjen tuomioistuimessa sopimuksen velvoitteiden laiminlyönnistä, kuten se pystyy tekemään Rooman sopimuksen 226 artiklan nojalla direktiivien osalta.¹⁴⁰

4.3.2 Luonnollisten henkilöiden verotus ja hallinnollinen yhteistyö

Säästödirektiivin¹⁴¹ tarkoituksena on varmistaa, että yksityishenkilöille toisesta jäsenvaltiosta maksettavista säästöistä kertyviä korkotuloja verotetaan tehokkaasti. Direktiivi perustuu jäsenvaltioiden väliseen automaattiseen tietojen vaihtoon muille kuin jäsenvaltion omille asukkaille maksetuista koroista. Direktiivin mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että niiden alueelle sijoittautuneet maksuasiamiehet toteuttavat direktiivin täytäntöön panemisen edellyttämät yhteistyö- ja tietojenvaihtotehtävät riippumatta koron perustana olevan velkasitoumuksen antajan sijoittautumispaikasta. Maksuasiamiehellä tarkoitetaan kaikkia taloudellisia toimijoita, jotka maksavat tai huolehtivat korkojen maksamisesta luonnollisille henkilöille näiden välittömäksi hyväksi. Säästödirektiiviä sovelletaan velkasitoumusten korkoina kertyvien säästötulojen verotukseen, jolloin se ulkopuolelle jäävät muun muassa eläke- ja vakuutusetuksien verotus.¹⁴²

Mikäli säästödirektiivin mukainen korkojen edunsaaja asuu muussa jäsenvaltioissa kuin siinä, johon maksuasiamies on sijoittautunut, maksuasiamiehen on ilmoitettava sijoittautumisjäsenvaltionsa toimivaltaiselle viranomaiselle edunsaajan henkilöllisyys ja asuinpaikka, edunsaajan tilinumero tai muu tunnistetieto, koronmaksua koskevat tiedot sekä maksuasiamiehen oma nimi ja osoite. Jäsenvaltioiden viranomaisten välisen tietojen vaihdon on tapahduttava automaattisesti ja vähintään kerran vuodessa.

Euroopan yhteisössä on annettu kaksi välitöntä verotusta koskevaa jäsenvaltioiden viranomaisten välistä yhteistyötä sääntelevää direktiiviä – virka-apudirektiivi ja perintädirektiivi. Virka-apudirektiivin¹⁴³ tarkoitus on estää veronkiertoa, joka puolestaan aiheuttaisi jäsenvaltioille verotulojen menetyksiä sekä vääristäisi kilpailuolosuhteita ja pääomien kohdentumista yhteisöalueella. Virka-apudirektiivi velvoittaa veroviranomaisia vaihtamaan keskenään

¹⁴⁰ Ks. Penttilä 1996 a s. 243–244.

¹⁴¹ Neuvoston direktiivi 2003/48/EY, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2003, säästöjen tuottamien korkotulojen verottamisesta.

¹⁴² www.europa.eu.int

¹⁴³ Neuvoston direktiivi 77/799/ETY, annettu 19. päivänä joulukuuta 1977, jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla.

jäsenvaltioiden verotuksen toteuttamiseksi vaadittavia tietoja. Direktiivi koski alkuperäisessään muodossaan ainoastaan tulo- ja varallisuusveron toimittamisen edellyttämiä tietoja, mutta se on sittemmin laajennettu koskemaan myös arvonlisä- ja valmisteveroja.¹⁴⁴

Virka-apudirektiivin mukaan tietoja voidaan vaihtaa toisen jäsenvaltion veroviranomaisten pyynnöstä, automaattisesti tai oma-aloitteisesti. Direktiivin nojalla viranomaiset voivat toisen jäsenvaltion suostumuksella tehdä tutkimuksia myös toisessa jäsenvaltiossa. Jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta antaa sen lainsäädännön tai hallinnollisten määräysten vastaisia selvityksiä tai tietoja. Jäsenvaltiot voivat kieltäytyä tietojen antamisesta myös liikesalaisuuksien paljastumisen tai yleisen järjestyksen vastaisuuden perusteella tai mikäli jäsenvaltio ei voi oikeudellisista tai tosiasiallisista syistä antaa pyydettyjä tietoja.¹⁴⁵

Myös verojen perintä edellyttää jäsenvaltioiden viranomaisten yhteistyötä. Perintädirektiivin¹⁴⁶ nojalla jäsenvaltioiden viranomaisilla on vastavuoroisen tunnustamisen perusteella mahdollisuus saada virka-apua toisen jäsenvaltion viranomaisilta tulo- ja varallisuusverosaatavan perimiseksi. Perintädirektiivin nojalla jäsenvaltioilla on velvollisuus antaa vain sellaisia tietoja, joita se voi hankkia jäsenvaltiossa syntyneiden vastaavien saatavien perintään. Avunantoa pyytäneelle viranomaiselle on annettava ilmoitus kaikista saatavaan liittyvistä oikeudellisista asiakirjoista ja päätöksistä. Mikäli saatava on riitautettu kotijäsenvaltioissa tai sen perintää ei ole aloitettu, jäsenvaltio ei voi tehdä virka-apupyyntöä toisen jäsenvaltion viranomaiselle.¹⁴⁷

4.4 Soft law -sääntely

4.4.1 Yritysverotus

Soft law -tyyppisillä oikeuslähteillä tarkoitetaan erilaisia oikeudellisesti sitovuutta vaille olevia lähteitä, kuten suosituksia, lausuntoja ja tiedonantoja. Soft law -sääntelyllä pyritään ohjaamaan jäsenvaltioiden lainsäädäntöä, vaikka niitä ei tarvitsekaan panna täytäntöön. Tällaisilla

¹⁴⁴ Juusela 2001 b s. 8–9.

¹⁴⁵ Äimä 2003 s. 89.

¹⁴⁶ Neuvoston direktiivi 76/308/ETY, annettu 15. päivänä maaliskuuta 1976, keskinäisestä avunannosta Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston rahoitusjärjestelmään kuuluvista toimista aiheutuvien saatavien sekä maatalousmaksujen ja tullien perinnässä. Kyseistä direktiiviä on muutettu kattamaan tuloverot, varallisuusverot ja vakuutusmaksuverot 15.6.2001 annetulla direktiivillä 2001/44/EY.

¹⁴⁷ Ks. Äimä 2003 s. 90–91.

oikeudellisesti ei-velvoittavilla oikeuslähteillä voi kuitenkin olla ohjaavaa tulkintavaikutusta yhteisön oikeutta sovellettaessa.¹⁴⁸ Soft law -oikeuslähteillä on erityistä merkitystä välittömän verotuksen alalla, koska johdettua oikeutta on annettu niin vähän. Yritysverotusta koskevia soft law -lähteitä ovat pienten ja keskisuurten yritysten verosuositukset, työeläketiedonanto sekä yritysverotuksen käytäntösäännöt. Näistä työeläketiedonanto ei koske pelkästään yritysverotusta, vaan sillä on yhtäläillä merkitystä myös luonnollisten henkilöiden verotuksen kannalta.

Komissio kiinnittää pienten ja keskisuurten yritysten verotusta koskevassa suosituksessaan¹⁴⁹ huomiota siihen, että useat yksityiset elinkeinoharjoittajat harjoittavat yritystoimintaansa toiminimellä tai avoimen- tai kommandiittiyhtiön muodossa. Komissio toteaa näiden yritysten muodostavan suuren osan pienistä- ja keskisuurista yrityksistä ja niillä olevan huomattava vaikutus uusien työpaikkojen luomisessa. Komissio näkee välttämättömäksi parantaa näiden yritysten investointien kannattavuutta. Komission mielestä se, että nämä yrittäjät ovat yleensä progressiivisen tuloverotuksen piirissä, eivätkä yritysverotuksen, vaikeuttaa näiden yritysten mahdollisuuksia kerätä omarahoitteista pääomaa, ja näin ollen rajoittaa näiden yritysten investointimahdollisuuksia. Komission mielestä eri yritysmuotojen erilainen verotus myös vääristää yritysten välistä kilpailua sisämarkkinoilla. Tilanteen korjaamiseksi komissio kehottaa jäsenvaltioita antamaan kyseessä oleville yrityksille mahdollisuuden valita maksaa yritysverotusta progressiivisen tuloveron sijasta, tai vaihtoehtoisesti alentamaan näihin yrityksiin takaisinsijoitettavien voittojen verorasitusta yritysverotusta vastaavalle tasolle. Lisäksi komissio kehottaa suosituksessaan jäsenvaltiota poistamaan yhtiömuodon muuttamiseen liittyviä veroesteitä.

Komissio toteaa rajat ylittävää työeläketarjontaa koskevassa tiedonannossaan täysin toimivien työeläkkeiden yhteismarkkinoiden olevan välttämätön sen varmistamiseksi, että kansalaiset voivat käyttää EY:n perustamissopimuksessa turvattuja vapaata liikkuvuutta koskevia oikeuksiaan. Tiedonannon mukaan ongelmana on se, että useissa jäsenvaltiossa kotimaisten eläkelaitosten tarjoamiin vakuutuksiin liittyy erilaisia verohelpotuksia, joita ei myönnetä vakuutusmaksuihin, jotka kohdistuvat toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneeseen eläkelaitokseen. Ongelmana on myös se, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden eläkelaitosten maksamia etuuksia saatetaan verottaa ankarammin kuin kotimaisten eläkelaitosten maksamia. Komission mielestä tällainen ulkomaisiin

¹⁴⁸ Ks. esim. asia C-322/88, Salvatore Grimaldi v. Fonds des maladies professionnelles, tuomion kohta 18.

¹⁴⁹ Commission Recommendation of 25 May 1994 concerning the taxation of small and medium-sized enterprises (94/390/EC, OJ L 177/1994, s. 1–19).

eläkelaitoksiin kohdittava syrjivä kohtelu vaikeuttaa merkittävästi eläkelaitosten toimintaa ja työvoiman liikkuvuutta yli rajojen.¹⁵⁰

Komissio muistuttaa jäsenvaltioita työeläketiedonannossa siitä, että EY:n perustamissopimuksessa on turvattu työntekijöiden vapaa liikkuvuus, sijoittautumisvapaus, vapaus tarjota palveluita ja pääomien vapaa liikkuvuus. Komission mielestä otettaessa huomioon perustamissopimuksen perusvapaudet ja niitä koskeva yhteisöjen tuomioistuimen myöhempi tulkinta, on selvää, että kansalliset rajoitukset, jotka estävät eläkkeiden ja henkivakuutusten tarjonnan ilman objektiivista perustetta, ovat ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Komissio tähdentää, että jäsenvaltioiden syrjiviä käytäntöjä koskevat perustelut, eivät ole juurikaan menestyneet yhteisöjen tuomioistuimessa. Komissio toteaa, että jäsenvaltioiden on huolehdittava siitä, että ne myöntävät saman verovähennysoikeuden kotimaisiin eläkelaitoksiin ja muissa jäsenvaltioissa sijaitseviin eläkelaitoksiin maksettavien eläkevakuutusmaksujen osalta. Yhtäläinen kohtelu on taattava myös etuuskien verotuskohtelun osalta.¹⁵¹

Soft law -sääntelyä edustaa myös EU:n valtiovarainministerien (Ecofin-neuvosto) yksimielisesti hyväksymät yritysverotuksen käytännesäännöt (Code of Conduct for business taxation).¹⁵² Käytännesäännöt hyväksyttiin vuonna 2003 osana tuloverotuksen veropakettia, johon sisältyi käytännesääntöjen lisäksi sekä säästödirektiivi että korko- ja rojalTIMaksuja koskeva direktiivi (ks. luku 4.3). Yritysverotuksen käytännesäännöissä on kyse ensinnäkin jäsenvaltioiden poliittisesta sitoumuksesta poistaa haitalliseksi luonnehdittavat verotuskäytännöt, minkä lisäksi jäsenvaltiot pidättäytyvät uusien haitallisten toimenpiteiden käyttöön ottamisesta. Yritysverotuksen käytännesäännöissä on toisin sanoen kysymys jäsenvaltioiden pyrkimyksestä torjua haitallista verokilpailua.

Käytännesääntöjen tarkoittamina haitallisina verotustoimenpiteinä pidetään nimellisverokannasta, veropohjasta tai jostain muusta asiaankuuluvasta tekijästä johtuvaa verotustoimenpidettä, jolla todellista verotustasoa selvästi alennetaan verrattuna toimenpiteisiin, joita kyseisessä jäsenvaltiossa tavallisesti sovelletaan. Haitallisuutta arvioitaessa keskeisenä kriteerinä pidetään sitä,

¹⁵⁰ KOM (2001) 214 lopullinen s. 3–8. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle. Rajat ylittävää työeläketarjontaa koskevien veroesteiden poistaminen. Bryssel 19.4.2001.

¹⁵¹ Ibid. s. 8–14.

¹⁵² Ks. Ecofin neuvoston loppupäätelmät 1.12.1997. Neuvoston ja neuvostoon kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien päätöslauselma yritysverotukseen sovellettavista menettelysäännöistä (EYVL N:o C 2/1998, s. 1–6).

myönnetäänkö etuus vain niille, jotka eivät asu kyseisessä jäsenvaltiossa tai vain muiden kuin kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien kanssa tehtyihin liiketoimiin.¹⁵³

4.4.2 Luonnollisten henkilöiden verotus

Euroopan unionin komissio on pyrkinyt soft law -sääntelyllä vaikuttamaan myös jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden verotukseen. Yksityishenkilöiden verotusta koskevia, yhteisöoikeudelliselta luonteeltaan ei-velvoittavia oikeuslähteitä, ovat rajatyöntekijöiden verosuositukset ja yksityishenkilöiden osinkoverotusta koskeva tiedonanto. Myös tutkielman edellisessä luvussa käsitellyllä komission rajat ylittävää työeläketarjontaa koskevalla tiedonannolla on yhtäläillä merkitystä luonnollisten henkilöiden verotuksen kannalta kuin yrityksiensäkin.

Komission rajatyöntekijöitä koskevan suosituksen¹⁵⁴ tarkoituksena on edistää henkilöiden liikkuvuutta ja estää sellaisten luonnollisten henkilöiden (rajatyöntekijä) syrjintä, jotka asuvat vakinaisesti yhdessä jäsenvaltiossa (asuinvaltio), mutta saavat suurimman osan tuloistaan toisesta jäsenvaltiosta (lähdevaltio). Suosituksen mukaan lähdevaltio ei saa alistaa tällaisen rajatyöntekijän tuloja korkeamman verotuksen kohteeksi kuin mitä se olisi tilanteessa, jossa rajatyöntekijä, hänen puolisonsa tai lapsensa asuisivat jäsenvaltiossa. Asuinvaltion tulee puolestaan myöntää rajatyöntekijälle samat verovapautukset ja verovähennykset kuin henkilöille, jotka ovat kyseisessä maassa yleisesti verovelvollisia. Asuinvaltion ei kuitenkaan tarvitse myöntää edellä tarkoitettuja verovapauksia ja -vähennyksiä, mikäli kyseinen henkilö saa tehdä vastaavat vähennykset tai saa muita etuja tulojen lähdevaltiossa. Suositusta tulisi soveltaa, mikäli rajatyöntekijän lähdevaltiosta saamat tulot muodostavat vähintään 75 % hänen verotettavasta tulostaan. Yhteisöjen tuomioistuin on tehnyt suurelta osin suosituksen mukaisen ratkaisun asiassa Schumacker¹⁵⁵, jonka jälkeen useat unionin jäsenvaltioista ovat vapaaehtoisesti muuttaneet lainsäädäntönsä rajatyöntekijöitä koskevan suosituksen mukaiseksi.¹⁵⁶

Komission on antanut myös yksityishenkilöiden osinkoverotusta koskevan tiedonannon, joka koskee yksityishenkilöiden portfolio- eli arvopaperisijoitusten osinkoverotusta. Tiedonnannossa

¹⁵³ Joutsamo ym. 2000 s. 668.

¹⁵⁴ Commission Recommendation of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident (94/79/EC, OJ L 39/1994 s. 22–28).

¹⁵⁵ Asia C-279/93, Schumacker.

¹⁵⁶ Ks. Äimä 2003 s. 112.

selvitetään yhteisön laisäädännön vaikutuksia jäsenvaltioiden osinkoverojärjestelmiin. Komissio korostaa tiedonannossa, että yhteisön perustamissopimuksen 56 artiklan nojalla kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Tästä seuraa, että jäsenvaltiot eivät voi verottaa yksityisten osakkeenomistajien toisesta jäsenvaltiosta saamia osinkoja enempää kuin mitä ne verottavat kotimaisten yritysten maksamia osinkoja. Vastaavasti kiellettyä on myös kantaa korkeampia veroja ulkomaille maksettavista osingoista kuin kotimaisista osingoista.¹⁵⁷ Sittemmin yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä on ollut yksityishenkilöiden osinkoverotusta koskevan tiedonannon mukainen tilanne Manninen-ratkaisussa, jossa vastaajana oli Suomen valtio. Tuomioistuin päätyi komission tiedonannon mukaiseen ratkaisuun.

Suomen Korkeimman hallinto-oikeuden tekemä ennakkoratkaisupyyntö koski yhteisön perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien 56 ja 58 artikloiden tulkintaa, ja tapauksessa oli kysymys Suomen yhtiöveron hyvitysjärjestelmän yhteisön oikeuden mukaisuudesta. Yhteisöjen tuomioistuin totesi ratkaisussaan, että perustamissopimuksen kyseiset pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat artiklat ovat esteenä sellaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisella henkilöllä ei ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen osakeyhtiöiden hänelle maksamien osinkojen osalta silloin, kun yhtiöt eivät ole sijoittautuneet tähän valtioon. Käytännössä tämä merkitsi Suomen käyttämän yhtiöveron hyvitysjärjestelmän yhteisön oikeuden vastaisuutta, koska Suomen tuolloisen järjestelmän mukaan kotimaisten yhtiöiden jakamiin osinkoihin liittyi yhtiöveron hyvitys, mutta toisesta jäsenvaltiosta saatuihin osinkoihin ei.

Asia C-319/02, Petri Manninen v. Suomen valtio, 7.9.2004.¹⁵⁸

4.5 EY:n tuomioistuimen välitöntä verotusta ja sisämarkkinoita koskevasta oikeuskäytännöstä

4.5.1 Avoin syrjintä

Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneessa oikeuskäytännössään katsonut, että vaikka välitön verotus ei sinänsä kuulukaan yhteisön toimivaltaan, jäsenvaltioiden on silti käytettävä niiden omia toimivaltuuksia yhteisön oikeutta noudattaen.¹⁵⁹ Käytännössä tämä on tarkoittanut vaatimusta siitä,

¹⁵⁷ KOM (2003) 810 lopullinen s. 10 ja 21. Komission tiedonanto neuvotolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle. Yksityishenkilöiden osinkoverotus sisämarkkinoilla. Bryssel 19.12.2003.

¹⁵⁸ Ks. tuomion kohta 55.

¹⁵⁹ Ks. Esim. asiat C-279/93, Schumacker, tuomion kohta 21, C-80/94, Wielockx, tuomion kohta 16, ja C-35/98, Verkooijen, tuomion kohta 32.

että jäsenvaltioiden verolainsäädäntö ei saa olla yhteisön perustamissopimuksen perusvapauksia rajoittavaa eikä toisten jäsenvaltioiden kansalaisia syrjivää.¹⁶⁰ Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella syrjintää on toisen jäsenvaltion kansalaisen kohteleva samalla tavalla erilaisessa tilanteessa ja erilailla samanlaisessa tilanteessa kuin jäsenvaltion omien kansalaisten.¹⁶¹

Rooman sopimuksen 12 artiklan nojalla kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä sopimuksen soveltamisalalla, sanotun kuitenkin estämättä sopimuksen erityismääräyksiä soveltamista. Tätä yhteisön oikeuden yleistä syrjintäkieltoa täydentävät yhteisön perustamissopimuksen henkilöiden, palveluiden, pääoman ja tavaroiden vapaata liikkuvuutta sekä sijoittautumisvapautta koskevat määräykset, joita kutsutaan myös erityisiksi syrjintäkielloiksi (ks. luku 4.1). Näistä tavaroiden vapaata liikkuvuutta ei luonnollisesti sovelleta välittömän verotuksen kysymyksiin. EY:n tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella erityisiä syrjintäkielloja (*lex specialis*) sovelletaan ensisijaisesti ja yleistä syrjintäkieltoa (*lex generalis*) lähinnä silloin, kun syrjivään toimintaan ei sovellu mikään erityisistä syrjintäkielloista.¹⁶² Käytännössä jäsenvaltioiden lainsäädäntö voi olla yhteisön oikeuden vastaista siten, että se johtaa joko avoimeen tai peiteltyyn syrjintään tai vaihtoehtoisesti perustamissopimuksen takaamien perusoikeuksien syrjimättömään rajoittamiseen.

Avoimella syrjinnällä tarkoitetaan kohtelua, jossa toisen jäsenvaltion kansalaista kohdellaan avoimesti kansalaisuuden perusteella eri lailla verrattuna valtion omiin kansalaisiin. Suora kansalaisuuteen perustuva syrjintä on yhteisön perustamissopimuksen soveltamisalalla mahdollista vain sopimuksessa eksplisiittisesti mainituilla perusteilla (ks. luku 4.1). Tuloverotuksen alalla avoimesti kansalaisuuden perusteella syrjinnän sallivat oikeuttamisperusteet näyttäisivät voivan tulla kyseeseen vain hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa, sillä yhteisöjen tuomioistuin ei ole kertaakaan hyväksynyt avoimesti syrjiviä tuloverolainsäädännön säännöksiä¹⁶³.

Avoimesta syrjinnästä voidaan mainita esimerkkinä tapaus *Avoir Fiscal*, jossa oli kysymys ulkomaisen yhtiön Ranskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan oikeudesta saada yhtiöveron hyvitys samoin edellytyksin kuin Ranskan kotimaiset yritykset.

¹⁶⁰ Penttilä 2005 s. 3. Vain hyvin harvassa EY:n tuomioistuimessa käsitellyistä välitöntä verotusta koskeneissa tapauksissa on ollut kysymys tuloverotuksen alalla annetuista direktiiveistä.

¹⁶¹ Ks. asia 13/63, Italian hallitus v. Euroopan yhteisöjen komissio.

¹⁶² Äimä 1999 b s. 498.

¹⁶³ Äimä 2003 s. 39–40 ja 198.

Ranskassa voimassa ollut yhtiöveron hyvitysjärjestelmää sovellettiin siten, että osingonsaaja, joka asui tai jolla oli kotipaikka Ranskassa, saattoi lukea hyväkseen hyvitystä osinkoa jakavan yhtiön maksamasta yhteisöverosta laissa tarkemmin säädetyllä tavalla. Ulkomaille asuvalle osingonsaajalle yhtiöveron hyvitys myönnettiin vain, mikäli Ranskan ja ulkovallan välisessä verosopimuksessa niin määrättiin.

Komissio nosti kanteen EY:n tuomioistuimessa Ranskaa vastaan väittäen, että Ranskan lainsäädäntö on yhteisön perustamissopimuksen 43 artiklassa taatun sijoittautumisoikeuden vastainen, koska siinä ei myönnetty sellaisille Ranskassa oleville vakuutusyhtiöiden kiinteille toimipaikoille, jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, yhtiöveron hyvitystä samoin edellytyksin kuin ranskalaisille yhtiöille. Komission mielestä tämä johti muun muassa siihen, että kyseinen verojärjestelmä esti näitä kiinteitä toimipaikkoja omistamasta ranskalaisia osakkeita ja asetti näin ollen nämä liikkeet epäedulliseen asemaan niiden Ranskassa tapahtuvan toiminnan harjoittamisessa. Lisäksi komission mukaan syrjintä oli sitäkin ilmeisempää, koska verotettavan tulon määrittelyssä sovellettiin Ranskan verolainsäädännössä samaa järjestelmää sekä ranskalaisiin yhtiöihin että ulkomaisten yhtiöiden kiinteisiin toimipaikkoihin. Tuomiossaan yhteisöjen tuomioistuin yhtyi komission argumentteihin, ja totesi Ranskan lainsäädännön suoraan kansalaisuuden perusteella syrjiväksi ja yhteisön perustamissopimuksen 43 artiklan mukaista sijoittautumisvapautta loukkaavaksi.

Asia C-270/83, Euroopan yhteisöjen komissio vastaan Ranskan tasavalta (Avoir Fiscal), 28.1. 1986.¹⁶⁴

Mielenkiintoista Avoir Fiscal -ratkaisussa oli myös se, että Ranskan hallitus vetosi asiassa muun muassa siihen, että yhtiöveron hyvitystä ulkomaisille tahoille säänneltiin Ranskan ja ulkovaltojen välisissä verosopimuksissa ja hyvityksen myöntäminen ulkomaisen yhtiön kiinteälle toimipaikalle rikkoisi tämän verosopimuksien avulla muiden valtioiden kanssa muodostetun tasapainon. Yhteisöjen tuomioistuin totesi kuitenkin yhteisön perustamissopimuksen 43 artiklasta johtuvien oikeuksien olevan ehdottomia, minkä vuoksi jäsenvaltio ei voinut tehdä niiden toteutumista riippuvaiseksi toisen jäsenvaltion kanssa tehdyn sopimuksen sisällöstä.¹⁶⁵

Verosopimusten osalta on kuitenkin huomioitava, että Rooman sopimuksen 307 artiklan mukaan perustamissopimuksen määräykset eivät vaikuta sellaisiin oikeuksiin tai velvollisuuksiin, jotka johtuvat yhden tai useamman jäsenvaltion yhden tai useamman kolmannen maan kanssa ennen 1.1.1958 tai, kun on kysymys jäseneksi liittyneestä valtiosta, ennen liittymispäivää tekemästä sopimuksesta. Artiklassa kuitenkin todetaan, että siltä osin kuin jäsenvaltioiden tällaiset sopimukset

¹⁶⁴ Ks. tuomion kohdat 11, 16, 20 ja 27.

¹⁶⁵ Ks. tuomion kohdat 23 ja 26.

eivät ole sopusoinnissa perustamissopimuksen kanssa, asianomaiset jäsenvaltiot käyttävät kaikkia aiheellisia keinoja todettujen ristiriitojen poistamiseksi.

4.5.2 Peitelty syrjintä ja yhteisön perusvapauksien syrjimätön rajoittaminen

Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan avoimen kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän lisäksi perustamissopimuksen määräysten nojalla kiellettyjä ovat myös kaikki peiteltyyn syrjinnän muodot, jotka muuta erotteluperustetta soveltaen johtavat samaan lopputulokseen.¹⁶⁶ Peiteltysti syrjivät säännökset perustuvat siis johonkin muuhun kriteeriin kuin kansalaisuuteen, mutta ne johtavat tosiasiallisesti syrjivään lopputulokseen, koska valtion omien kansalaisten on helpompi saavuttaa niiden mukaiset edut.¹⁶⁷

Avoimen ja peiteltyyn syrjinnän lisäksi jäsenvaltioiden lainsäädäntö voi olla myös sellaista, että se johtaa kiellettyyn perusvapauksien rajoittamiseen ilman, että se on kansalaisuuden perusteella avoimesti tai peiteltysti syrjivää. Tällaisiin perustamissopimuksen perusvapauksia rajoittaviin säännöksiin voi vedota myös jäsenvaltion oma kansalainen, jonka sijoittautumista toiseen jäsenvaltioon hänen oman valtionsa toimenpiteet haittaavat tai kokonaan estävät.¹⁶⁸

Merkittävä peiteltyä syrjintää koskenut tapaus oli Schumacker. Ratkaisu havainnollistaa yhteisöjen tuomioistuimen tosiasiallista lainsäädäntövaltaa välittömän verotuksen kysymyksissä.

Schumacker, joka oli Belgian kansalainen ja asui Belgiassa, työskenteli Saksassa ja häntä verotettiin Saksan ja Belgian välisen verosopimuksen nojalla palkkatulostaan Saksassa. Rajallisesti verovelvollisena Schumackerilla ei ollut oikeutta tehdä vastaavia henkilökohtaisia ja perhevähennyksiä verotuksessaan kuin yleisesti verovelvolliset. Käytännössä tämä johti siihen, että Schumackeria verotettiin raskaammin kuin vastaavaa työtä tekeviä yleisesti verovelvollisia. Schumacker ei voinut saada hyväkseen minkäänlaisia vähennyksiä hyväkseen myöskään Belgiassa, koska hänellä ei ollut siellä tuloja.

Yhteisöjen tuomioistuin katsoi ratkaisussaan Saksan lainsäädännön rikkovan työvoiman vapaata liikkuvuutta koskevaa 39 artiklaa. Tuomioistuimen omaksuman kannan mukaan ulkomailla asuva

¹⁶⁶ Ks. Asia 152/73, Sotgiu v. Deutsche Bundespost, tuomion kohta 11. Yhteisöjen tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevassa oikeuskäytännössä on useita viittauksia Sotgiu-ratkaisuun. Ks. esim. asia 279/93, Schumacker, tuomion kohta 26.

¹⁶⁷ Äimä 2003 s. 40.

¹⁶⁸ Vapaavuori 2003 s. 108.

verovelvollinen, joka sai kaiken tai lähes kaiken tulonsa siinä valtiossa, jossa hän harjoitti ansiotoimintaansa, oli tuloverotuksen kannalta objektiivisesti katsoen samassa tilanteessa kuin työskentelyvaltiossa asuva henkilö. Tästä johtuen tuomioistuimen mukaan sellaisen lainsäädännön soveltaminen, jossa tällaista työntekijää verotettiin raskaammin kuin yleisesti verovelvollista työntekijää, oli yhteisön perustamissopimuksessa turvattua työntekijöiden vapaata liikkuvuutta loukkaavaa. Saksan oli myönnettävä Schumackerille samat veroedut kuin yleisesti verovelvollisille.

Asia C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, 14.2.1995.¹⁶⁹

Merkittävää Schumacker-ratkaisussa oli myös se, että EY:n tuomioistuin sinänsä tunnusti, että ulkomailla asuvien ja maassa asuvien tilanteet eivät ole yleisesti samankaltaisia välittömän verotuksen alalla. Tuomioistuimen kannan mukaan se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää maassa asuvalle, ei yllensä ottaen ole syrjintää, koska nämä kaksi verovelvollisten ryhmää eivät ole toisiinsa verrattavissa tilanteissa. Tuomioistuimen mukaan yhteisön perustamissopimuksen työvoiman vapaata liikkuvuutta koskeva artikla ei periaatteessa ole este myöskään sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa ulkomailla asuvaa, tässä jäsenvaltiossa ansiotyössä olevaa henkilöä verotetaan raskaammin kuin maassa asuvaa, samaa työtä tekevää.¹⁷⁰

Yhteisöjen tuomioistuin on luonut oikeuskäytännössään opin kohtuullisuusperiaatteesta (rule of reason), jonka nojalla jäsenvaltiot voivat oikeuttaa sekä peiteltyä syrjivää että syrjimättömään rajoittamiseen johtavaa lainsäädäntöään. Tällaisten säännöksiä on kuitenkin oltava välttämättömiä pakottavan yleisen edun vuoksi ja oikeassa suhteessa asetettuihin tavoitteisiin nähden (suhteellisuusperiaate), eivätkä ne saa johtaa mielivaltaiseen syrjintään.¹⁷¹ Ensimmäisen kerran yhteisöjen tuomioistuin sovelsi kohtuullisuusperiaatetta tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskeneessa Cassis de Dijon -ratkaisussa tunnustamalla siinä muiden kuin EY:n perustamissopimuksessa nimenomaisesti mainittujen syrjintäperusteiden olemassa olon.

Cassis de Dijon -ratkaisu koski Saksan liittotasavallan alkoholilainsäädännön suhdetta yhteisön perustamissopimuksen 28 artiklan tuonnin määrällisiä rajoituksia vaikutukseltaan vastaavien toimenpiteiden kieltoon. Länsisaksalainen elintarvikealan tuontiyritys ei saanut Cassis de Dijon -

¹⁶⁹ Ks. tuomion kohdat 36–38 ja 47.

¹⁷⁰ Ks. tuomion kohdat 31–35. Ks. myös asia C-80/94, Wielockx, tuomion kohdat 20–22. Schumacker-tapauksessa luotua oppia rajallisesti verovelvollisesta, joka on objektiivisesti samassa asemassa kuin yleisesti verovelvollinen, on Wielockx-ratkaisussa laajennettu koskemaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta palveluntarjoajaa.

¹⁷¹ Äimä 2003 s. 40–49.

liköörille maahantuontilupaa, koska juoma ei täyttänyt Saksan alkoholilainsäädännön määräyksiä alkoholipitoisuuden vähimmäisvaatimuksista. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Saksan lainsäädäntöä oli pidettävä tuonnin määrällisiä rajoituksia vaikutukseltaan vastaavana toimenpiteenä, eikä sitä voitu oikeuttaa perustamissopimuksella mainituilla perusteilla. Tuomioistuin kuitenkin totesi muiden kuin perustamissopimuksessa eksplisiittisesti mainittujen syrjinnän oikeuttamisperusteiden olemassaolon toteamalla, että jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen välisistä eroista aiheutuvat tavaroiden vapaan liikkuvuuden rajoitukset olivat hyväksyttäviä siltä osin kun niitä voidaan pitää välttämättöminä erityisesti verovalvonnan, kansanterveyden suojelua, hyvää kauppatapaa ja kuluttajansuojaa koskevien pakottavien vaatimusten täyttämiseksi. Ratkaisunsa lopuksi tuomioistuin kuitenkin katsoi, ettei Saksan lainsäädäntö ollut välttämätön pakottavien vaatimusten täyttämiseksi, minkä lisäksi se loukkasi myös suhteellisuusperiaatetta.

Asia C-120/78, Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon), 20.2.1979.¹⁷²

Yhteisöjen tuomioistuimen Cassis de Dijon -ratkaisussa esittämä uusien oikeuttamisperusteiden luettelo ei ollut tyhjentävä, mikä ilmeni tuomiossa käytetystä termistä ”erityisesti”, ja oikeutusperusteiden luettelo onkin sittemmin oikeuskäytännön kautta laajentunut.¹⁷³ Kohtuullisuusperiaate kehittyi aluksi tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskeneessa oikeuskäytännössä, mutta sillä on sittemmin oikeutettu syrjivää kohtelua myös työntekijöiden vapaan liikkumisoikeuden, sijoittautumisvapauden, palveluiden ja pääoman vapaan liikkumisoikeuden aloilla. Nykyään kohtuullisuusperiaatetta sovelletaan peiteltysti syrjivän ja perusvapauksia rajoittavan verokohtelun oikeuttamiseen myös välittömän verotuksen alalla.¹⁷⁴ Tuomioistuin on alkanut käyttää kohtuullisuusperiaatteen mukaisista pakottavista vaatimuksista nimitystä ”yleistä etua koskevat tavoitteet”.¹⁷⁵

4.5.3 Rule of reason -periaatteen mukaiset oikeuttamisperusteet välittömän verotuksen alalla

Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat yrittäneet oikeuttaa peiteltysti syrjiviä tai muuten Euroopan yhteisön perusvapauksia rajoittavia tuloverolainsäädäntöjään monilla eri perusteilla. Jäsenvaltiot vetoavat yleisesti ottaen samoihin oikeutusperusteisiin, joista keskeisimmät ovat: verojärjestelmän

¹⁷² Ks. tuomion kohdat 8 ja 14.

¹⁷³ Kaila 2002 s. 670 ja 680–681.

¹⁷⁴ Äimä 2003 s. 49 ja 199.

¹⁷⁵ Kaila 2002 s. 680–681.

sisäinen johdonmukaisuus, verolainsäädännön harmonisoimattomuus, korvaavat veroedut, tehokkaan verovalvonnan vaatimus, veronkiertämisen estäminen ja erilaiset taloudelliset tavoitteet mukaanlukien verotulojen turvaaminen.¹⁷⁶

Jäsenvaltiot ovat säännöllisesti perustelleet peitellysti syrjivää ja yhteisön perusvapauksia rajoittavaa lainsäädäntöään tarpeellaan turvata verolainsäädäntönsä johdonmukaisuus. Jäsenvaltiot ovat vedonneet kyseiseen oikeutusperusteeseen etenkin sen jälkeen, kun yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi kyseisellä perusteella Belgian syrjivän lainsäädännön tapaus Bachmannissa.

Saksan kansalainen Bachmann muutti asumaan ja työskentelemään Belgiaan, jolloin hänestä tuli yleisesti verovelvollinen Belgiassa. Ennen Belgiaan muuttamista Bachmann oli ottanut saksalaisesta vakuutusyhtiöstä itselleen henki- ja työkyvyttömyysvakuutuksen, joista johtuvia vakuutusmaksuja Bachmann halusi sittemmin vähentää hänen Belgiassa tapahtuneessa verotuksessaan. Belgian lainsäädännön mukaan vain Belgiassa olevalle keskinäiselle vakuutusyhtiölle tai siellä sijaitsevan ulkomaisen vakuutusyhtiön kiinteälle toimipaikalle kohdistuvat vakuutusmaksut voitiin vähentää verotuksessa.

Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tuomiossaan, että Belgian lainsäädäntö, joka ei sallinut Bachmannin tehdä vähennyksiä oli sekä yhteisön perustamissopimuksen 39 artiklan mukaisen työvoiman vapaan liikkuvuuden että 49 artiklan mukaisen vapaan sijoittautumisvapauden vastainen. Tästä huolimatta yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Belgian lainsäädäntö oli Belgian verolainsäädännön johdonmukaisuuden turvaamiseksi hyväksyttävää. Tuomioistuimen näkemyksen mukaan, jotta valtio voisi myöntää vähennysoikeuden toiseen jäsenvaltioon maksettujen vakuutusmaksujen osalta, sen tulisi pystyä varmistamaan, että se pystyy aikanaan verottamaan vakuutusmaksunsa saamia vakuutussuorituksia. Tuomioistuin katsoi Belgian lainsäädännön myös suhteellisuusperiaatteen mukaiseksi, koska verolainsäädännön johdonmukaisuutta ei voitu kyseessä olevassa asiassa turvata säännöksillä, jotka rajoittaisivat vähemmän vapaan liikkuvuuden periaatetta.

Asia C-204/90, Hans-Martin Bachmann v. Belgian valtio, 28.1.1992.¹⁷⁷

Huolimatta siitä, että jäsenvaltiot ovat Bachmann-ratkaisun jälkeen yhä useammin vedonneet tarpeeseen turvata verojärjestelmän johdonmukaisuus, Bachmann on ainoa ratkaisu, jossa yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt kyseisen oikeutusperusteen epäsuoran syrjinnän oikeuttamiseksi. Myöhemmässä oikeuskäytännössään yhteisöjen tuomioistuin on noudattanut kyseisen oikeuttamisperusteen osalta hyvin pidättyvää linjaa ja täsmentänyt käsitteen

¹⁷⁶ Äimä 2003 s.199–200.

¹⁷⁷ Ks. tuomion kohdat 23 ja 27–28.

soveltamisalaa niin suppeaksi, etteivät sen soveltamisedellytykset ole enää näissä myöhemmissä asioissa täyttyneet¹⁷⁸. Toinen merkittävä ratkaisu, jossa yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut oikeuttamisperusteiden olemassaolon, on Marks & Spencer. Kyseisessä tapauksessa oli kysymys siitä, rajoittiko Iso-Britannia yritystensä sijoittautumisvapautta tekemällä sijoittautumisen toiseen jäsenvaltioon vähemmän houkuttelevammaksi vaihtoehdoksi.¹⁷⁹

Marks & Spencer -ratkaisu koski Iso-Britannian konserniverojärjestelmää. Yhteisöjen tuomioistuin muotoili tapauksessa esitetyn ennakkoratkaisupyynnön muotoon, jossa kysyttiin ovatko yhteisön perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevat 43 ja 48 artiklat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuvalla emoyhtiöllä ei ole mahdollisuutta vähentää verotettavasta voitostaan johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle tytäryhtiölle tässä toisessa jäsenvaltiossa syntyneitä tappioita, vaikka kyseinen jäsenvaltio myöntää tällaisen tappioiden vähentämismahdollisuuden sellaisten tytäryhtiöiden osalta, jotka ovat sijoittautuneet emoyhtiön kanssa samaan jäsenvaltioon.

Yhteisöjen tuomioistuin katsoi Iso-Britannian lainsäädännön perustamissopimuksen sijoittautumisoikeutta rajoittavaksi. Tuomioistuin kuitenkin totesi, että rajat ylittävän tappion tasauksen estävillä sinänsä rajoittavilla säännöksillä pyritään perustamissopimuksen sallimiin tavoitteisiin ja rajoitusten oikeuttamiseksi on olemassa yleistä etua koskevia pakottavia syitä. Yhteisöjen tuomioistuimen mainitsemat oikeuttamisperusteet olivat tappioiden mahdollinen kaksinkertainen käyttö, veronkiertovaara, ja se että voittoja ja tappioita olisi kohdeltava samassa verojärjestelmässä symmetrisesti. Tuomioistuin totesi ratkaisussa vielä erikseen, että jäsenvaltioilla on oikeus ottaa käyttöön ja ylläpitää säännöksiä, joilla estetään keinotekoiset järjestelyt kansallisen veron kiertämiseksi.

Vaikka yhteisöjen tuomioistuin totesi ratkaisussa rajoituksen oikeuttavien perusteiden olemassaolon, niin se katsoi kuitenkin, että Iso-Britannian lainsäädäntö ei täyttänyt kaikilta osin suhteellisuusperiaatteen vaatimusta. Tuomioistuimen kannan mukaan emoyhtiön tulisi voida tehdä tytäryhtiöiden tappioiden vähennykset, mikäli niiden tekeminen ei ole mahdollista tytäryhtiön sijaintivaltiossa tekemällä vähennykset tytäryhtiön aikaisempien tai tulevien vuosien voitoista, eikä tappioita voida hyödyntää myöskään siirtämällä niitä tytäryhtiön sijaintivaltiossa kolmannelle osapuolelle (esim. tilanne, jossa tytäryhtiö on myyty). Yhteisön perustamissopimuksen vastaista olisi, jos tappiota ei voitaisi vähentää missään.

Asia C- 446/03, Marks & Spencer, 13.12.2005.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Vapaavuori 2003 s. 125. Ks. esim. asiat C-80/94, Wielockx, tuomion kohdat 23-25 ja asia C-35/98, Verkooijen, tuomion kohdat 56-58.

¹⁷⁹ Ks. Penttilä 2006 s. 6.

¹⁸⁰ Ks. tuomion kohdat 27-28, 32-34, 41-51 ja 55-57.

Yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli Marks & Spencer -ratkaisussa ilmaisemiaan oikeuttamisperusteita ja niihin liittyviä ongelmia yhdessä, joten ei ole varmuutta siitä voivatko kyseiset oikeuttamisperusteet oikeuttaa peitellysti syrjivän tai perusvapauksia rajoittavan verokohtelun yksittäisinä oikeuttamisperusteina. Kuitenkin ainakin yhdessä käytettyinä jäsenvaltiot voivat vedota niihin tuloverolainsäädäntönsä oikeuttamiseksi.¹⁸¹

Yhteisöjen tuomioistuin ei pääsääntöisesti ole hyväksynyt jäsenvaltioiden perusteluja siitä, että syrjivä tai perusvapauksia rajoittava tuloverolainsäädäntö voisi olla oikeutettu, koska välitöntä verotusta ei ole yhteisössä harmonisoitu. Esimerkiksi Bachmann-ratkaisussa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että EY:n perustamissopimuksen takaaman perusvapauden (työvoiman vapaa liikkuvuus) toteutuminen ei voi olla riippuvaista jäsenvaltioiden verojärjestelmien harmonisoinnista.¹⁸² Poikkeuksena voi pitää Futura-ratkaisua, jossa tuomioistuin katsoi, että tehokkaan verovalvonnan varmistamiseksi Luxemburgilla oli oikeus edellyttää, että rajoitetusti verovelvollisen kirjanpitoa on säilytettävä Luxemburgissa, koska välittömien verojen määräytymisperusteen vahvistamisesta ei oltu annettu mitään säännöksiä, joilla asiaa koskevia säännöksiä olisi yhdenmukaistettu.¹⁸³

Edellä mainitussa Futura-ratkaisussa yhteisöjen tuomioistuin mainitsi oikeuttamisperusteena verotuksen harmonisoimattomuuden lisäksi myös jäsenvaltioiden tarpeen varmistaa tehokas verovalvonta. Tehokas verovalvonta voi siis ainakin periaatteessa toimia hyväksyttävänä syynä jäsenvaltioiden peitellysti syrjivälle tai perusvapauksia rajoittavalle tuloverolainsäädännölle. Käytännössä tuomioistuin ei ole kuitenkaan juurikaan hyväksynyt kyseistä oikeuttamisperustetta, vaan on tällaisten tapauksien osalta säännöllisesti viitannut yhteisön virka-apudirektiiviin (77/799/ETY), jonka nojalla jäsenvaltioiden pitäisi olla mahdollista saada muilta jäsenvaltioilta kaikki verotuksen kannalta tarpeelliset tiedot.¹⁸⁴

Veropetokset, rahanpesu ja verojen kiertäminen sekä muut vastaavat toimenpiteet eivät ole yhteisön oikeusjärjestyksen suojaamia. Mikäli jäsenvaltioiden yksityiset henkilöt tai yritykset pyrkivät käyttämään väärin sisämarkkinoiden vapausoikeuksia, jäsenvaltioilla on oikeus estää tällaiset väärinkäytökset. Harkinnassaan jäsenvaltioiden on kuitenkin huomioitava, että on täysin hyväksyttävää saavuttaa veroetuja rajat ylittävällä toiminnalla käyttämällä verosuunnittelua

¹⁸¹ Penttilä 2006 s. 8.

¹⁸² Ks. asia 204/90 Bachmann, tuomion kohta 11. Ks. myös asia C-270/83, Avoir Fiscal, tuomion kohta 24.

¹⁸³ Asia C-250/95, Futura, tuomion kohdat 31–33.

¹⁸⁴ Ks. esim. asia C-1/93 Halliburton Services, tuomion kohdat 21–22.

hyväkseen. Ennen kuin jäsenvaltiot alkavat toimenpiteisiin epäiltyjä väärinkäytöksiä vastaan, niiden on arvioitava onko kyseinen toiminta yhteisön päämäärien mukaista vain niiden väärinkäyttöä.¹⁸⁵

Peitellysti syrjivää tai rajoittavaa tuloverolainsäädäntöä ei voida yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeuttaa myöskään korvaavien veroetujen myöntämisellä. Jo ensimmäisessä välitöntä verotusta koskeneessa Avoir Fiscal -ratkaisussa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että erilaista kohtelua ei voida perustella sellaisilla mahdollisilla eduilla, joita ulkomaiset yhtiöt nauttivat suhteessa Ranskan kotimaisiin yrityksiin ja joilla mahdollisesti kompensoidaan ne epäedulliset vaikutukset, jotka seuraavat yhtiöveron hyvityksen epäämisestä ulkomaisilta yrityksiltä.¹⁸⁶ Tapauksen jälkeen yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut kantansa useissa muissa välitöntä verotusta koskeneissa ratkaisuissa.¹⁸⁷

Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vakiintunut myös periaate, jonka mukaan puhtaasti taloudellista tavoitetta ei voida pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä, jonka perusteella voitaisiin rajoittaa yhteisön perustamissopimuksessa taattua vapaan liikkuvuuden periaatetta.¹⁸⁸ Taloudellisiin tavoitteisiin liittyen, yhteisöjen tuomioistuin ei ole hyväksynyt myöskään jäsenvaltioiden verotulojen vähenemistä sellaiseksi pakottavaksi vaatimukseksi, joka oikeuttaisi peitellysti syrjivän tai perusvapauksia rajoittavan kohtelun.¹⁸⁹

4.6 Euroopan unionin komission tavoitteet välittömän verotuksen alalla

Komissio on tiedonannossaan ”Kohti sisämarkkinoita, joilla ei ole veroesteitä” kiinnittänyt huomiota taloudellisen ympäristön voimakkaaseen muuttumiseen 1990-luvun alun jälkeen. Merkittävinä muutoksina tiedonanto mainitsee sisämarkkinoiden ja talous- ja rahaliiton toteutumisen, verotuskohteiden lisääntyneen liikkuvuuden, sähköisen kaupankäynnin syntymisen ja yritystoiminnan keskittymisen lukuisten kansainvälisten yritysostojen ja yhteensulautumisien

¹⁸⁵ Äimä 2003 s. 206. Ks. myös asia C-367/96, Alexandros Kefalas ym., tuomion kohdat 21–22.

¹⁸⁶ Asia C-270/83 Avoir Fiscal, tuomion kohta 21.

¹⁸⁷ Ks. esim. asia C-330/91, Commerzbank, tuomion kohdat 16–19 ja asia C-307/97, Saint-Gobain, tuomion kohta 54.

¹⁸⁸ Ks. asia C-35/98, Verkooijen, tuomion kohta 48.

¹⁸⁹ Ks. asia C-264/96, ICI, tuomion kohta 28 ja asia C-307/97, Saint-Gobain, tuomion kohdat 50–51.

seurauksena. Komission mielestä taloudellisen ympäristön muutoksesta on ollut seurauksena jäsenvaltioiden erilaisista verojärjestelmistä johtuvien ongelmien lisääntyminen.¹⁹⁰

Komission mukaan suurin osa sisämarkkinoilla vallitsevista vero-ongelmista on seurausta siitä, että sisämarkkinoilla toimivat yritykset joutuvat soveltamaan toiminnassaan useaa erilaista säädöskokoelmaa. Komissio toteaa, että verotusta koskevien lakien, sopimusten ja käytäntöjen moninaisuus on itsessään rajat ylittävän taloudellisen toiminnan este. Komission mielestä yhteisen yhtenäistetyn yhtiöveropohjan luominen yritysten unionin laajuiselle toiminnalle on ainoa keino, jolla voidaan merkittävästi alentaa niitä kustannuksia, joita yrityksille syntyy siitä, kun ne joutuvat noudattamaan useita erilaisia verojärjestelmiä sisämarkkinoiden alueella.¹⁹¹

Komissio näkee yhtenäistetyn yhtiöveropohjan hyötyinä yritysten kustannustehokkuuden parantumisen lisäksi sen, että Euroopan unionin alueella päästäisiin eroon siirtohinnoitteluun liittyvistä ongelmista ja yrityksille voitaisiin hyvittää ja laskea yhteen kaikki EU:n alueella syntyneet voitot ja tappiot. Yhtenäistetty yritysveropohja myös yksinkertaistaisi monia kansainvälisiä yritysjärjestelytoimia ja vähentäisi kaksinkertaisen verotuksen tapauksia sekä poistaisi monia rajoituksia ja syrjiviä tilanteita sisämarkkinoilta.¹⁹²

Yhtenäistetyistä yhtiöveropohjasta tulisi komission mielestä päättää määränemmistöllä, mutta toissijaisuusperiaatteen mukaisesti verotuksen tasosta eli verokannoista päättämisen tulisi jatkossakin kuulua jäsenvaltioiden itsenäiseen päätäntävaltaan. Tällöin yhtenäiseen yhtiöveropohjaan tulisi kuitenkin liittää jakomekanismi, jonka mukaan verotettava tulo jaettaisiin konserniyhtiöiden sijainti- ja liittymävaltioille, jotka voisivat sitten verottaa tuloa oman verokantansa mukaisesti.¹⁹³

Maaliskuussa 2006 Financial Times lehdelle antamassaan haastattelussa EU:n verokomissaari László Kovács totesi komission tulevan todennäköisesti esittämään lainsäädäntöä yhteisestä yhtiöveropohjasta vuoteen 2008 mennessä. Kovács totesi, että yhtenäinen yhtiöveropohja koskisi aluksi vain niitä jäsenvaltiota, jotka haluaisivat osallistua siihen EU:n joustavaa yhteistyötä

¹⁹⁰ KOM (2001) 582 lopullinen s. 4–5. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle. Kohti sisämarkkinoita, joilla ei ole veroesteitä. Strategia yhtenäistetyn yhtiöveropohjan luomiseksi yritysten EU:n laajuista toimintaa varten. Bryssel 23.10.2001.

¹⁹¹ KOM (2001) 582 lopullinen s. 11–16. Ks. myös KOM (2003) 726 lopullinen s. 4. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle. Sisämarkkinat ilman veroesteitä – saavutuksia, toteuttamisvaiheessa olevia aloitteita ja jäljellä olevia haasteita. Bryssel 24.11.2003.

¹⁹² KOM (2001) 582 lopullinen s. 15–16.

¹⁹³ KOM (2001) 582 lopullinen s. 9–16 ja KOM (2003) 726 lopullinen s. 5.

koskevien sääntöjen mukaisesti.¹⁹⁴ Tällä Kovács viittasi Maastrichtin sopimuksen 43–45 artikloihin, joiden mukaan jäsenvaltioilla on mahdollisuus eriyettyyn yhdentymiseen. Maastrichtin sopimuksen 43 artiklan mukaan, mikäli vähintään kahdeksan jäsenvaltiota haluaa tiivimpää yhteistyötä alalla, joka ei kuulu yhteisön yksinomaiseen toimivaltaan, heillä on oikeus käyttää yhteistyöhön EY:n perustamissopimuksessa ja unionisopimuksessa määrättyjä toimeleimiä, menettelyjä ja järjestelyjä.¹⁹⁵

Toisin kuin yritysten välittömän verotuksen, luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen komissio on valmis jättämään pääasiallisesti jäsenvaltioiden omalle vastuulle. Komissio on todennut, että luonnollisten henkilöiden verotuksessa EU:n tasolla tapahtuvaa yhteensovittamista tarvitaan lähinnä rajat ylittävään toimintaan liittyvän syrjinnän estämiseksi ja yhteisön perustamissopimuksen turvaamien perusvapauksien toteutumisen tiellä olevien esteiden poistamiseen. Komission mielestä luonnollisten henkilöiden verotuksessa tulisi kiinnittää huomiota myös kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen ja rajat ylittävän toiminnan tahattomaan verottamatta jättämiseen sekä rajat ylittävään toimintaan liittyvien veropetosten torjumiseen. Komissio on muistuttanut jäsenvaltioita yksityishenkilöiden tuloverotusta koskevien asioiden lisääntymisestä yhteisöjen tuomioistuimessa ja todennut, että mikäli jäsenvaltiot eivät halua jättää näitä asioita kokonaan tuomioistuimen ratkaistavaksi, jäsenvaltioiden tuloverojärjestelmien tietty yhteensovittaminen myös luonnollisten henkilöiden verotuksen osalta on välttämätöntä.¹⁹⁶

4.7 Verokilpailu välittömän verotuksen lähentymisen edistäjänä

Verokilpailu, jossa on lyhyesti sanottuna kysymys valtioiden välisestä kilpailusta veropohjista, rajoittaa valtioiden mahdollisuutta itsenäisiin ja muista valtioista riippumattomiin veroratkaisuihin. Verokilpailun seurauksena markkinavoimat ohjaavat valtiot lopulta toistensa kanssa samankaltaisiin veroratkaisuihin.¹⁹⁷ Näin ollen verokilpailu voi osaltaan edistää ja helpottaa Euroopan unionin

¹⁹⁴ Buck, Financial Times 3.3.2006. Kovács kertoo haastattelussa myös, että komissio tulee esittämään EU:lle omaa verotusoikeutta. Tällainen EU-vero olisi komissaarin mukaan luontevinta liittää jäsenvaltioilta kerättyyn osuuteen arvonlisäverokertymästä.

¹⁹⁵ Ks. myös Äimä 1999 b. 495–497.

¹⁹⁶ KOM (2001) 260 lopullinen s. 17–18. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle. Euroopan unionin veropolitiikan ensisijaisista tavoitteista tulevana vuosina. Bryssel 23.5.2001.

¹⁹⁷ Penttilä 1996 a s. 237.

sisämarkkinoiden toteutumista eli tavoitetta yhtenäisestä markkina-alueesta, jossa tavarat, palvelut, henkilöt ja pääoma liikkuvat vapaasti.¹⁹⁸

Euroopan yhteisön perustamissopimuksen jäsenvaltioiden talouspolitiikan yhteensovittamista koskevat artiklat muodostavat normatiiviset puitteet jäsenvaltioiden verojärjestelmien keskinäiselle kilpailulle (RS 4 ja 98 art.).¹⁹⁹ Kyseiset määräykset edellyttävät jäsenvaltioiden harjoittavan talouspolitiikkaansa niin, että ne myötävaikuttavat yhteisön tavoitteiden toteutumista. Tässä yhteydessä talouspolitiikalla tarkoitetaan nimenomaan finanssipolitiikkaa, ja koska veropolitiikka on keskeinen osa finanssipolitiikkaa, edellä mainitut artiklat edellyttävät myös jäsenvaltioiden veropolitiikan tiettyä yhteensovittamista. Näiden EY:n perustamissopimuksen asettamien normatiivisten puitteiden rajoissa jäsenvaltioilla on oikeus kilpailla verojärjestelmillään. Jäsenvaltiot ovat kuitenkin soft law-tyyppisillä yritysverotuksen käytännesäännöillä (ks. luku 4.4.1) pyrkinneet rajoittamaan jäsenvaltioiden välistä niin sanottua haitallista verokilpailua, jossa valtiot tietoisesti houkuttelevat alueelleen veropohjia tarjoamalla talouden toimijoille normaalista verokohtelusta poikkeavia veroetuja.

Selkeimmin verokilpailu on ollut Euroopan unionissa nähtävissä verokantojen alenemisena herkästi maasta toiseen liikkuvien pääomien verotuksessa. Useissa unionin jäsenvaltioissa on luovuttu pääomatulojen verotuksen progressiivisuudesta ja siirrytty melko mataliin suhteellisiin verokantoihin. Myös yhteisöverokannat ovat laskeneet unionin jäsenvaltioissa, joissa yritysten on suhteellisen helppoa siirtyä maasta toiseen.²⁰⁰ Unionin viidessätoista niin sanotussa vanhassa jäsenvaltiossa nimellisten yhteisöverokantojen keskiarvo on laskenut 39 prosentista 31 prosenttiin vuosien 1996 ja 2004 välisenä aikana.²⁰¹ Unionin uusissa jäsenmaissa, jotka liittyvät unioniin toukokuussa 2004, yritysverotus on puolestaan ollut vanhastaan unionin vanhojen jäsenmaiden tasoa alhaisempaa. Ansiotuloihin unionissa ei sen sijaan ole ainakaan tähän mennessä kohdistunut merkittäviä alentamispaineita, koska työvoima ei loppujen lopuksi ole liikkunut kovin aktiivisesti unionin sisällä.²⁰²

Monien muiden EU-jäsenvaltioiden tavoin myös Suomessa on alennettu hiljattain yhteisö- ja pääomatuloerotusta. Vuonna 2004 toteutetun verouudistuksen seurauksena yhteisöverokanta

¹⁹⁸ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 113.

¹⁹⁹ Myllymäki 2005 s. 41.

²⁰⁰ Hjerpe ym. 2003 s. 21.

²⁰¹ HE 92/2004 vp s. 12.

²⁰² Hjerpe ym. 2003 s. 21.

alennettiin 29 prosentista 26 prosenttiin ja pääomatuloverokanta 29 prosentista 28 prosenttiin vuoden 2005 alusta lähtien. Uudistuksen taustalla oli Suomen valtiovallan huoli turvata riittävät verotulot julkiselle vallalle kiristyvän verokilpailun olosuhteissa.²⁰³

Vaikka verokilpailu käytännössä johtaa Euroopan unionin jäsenvaltioiden verojärjestelmien lähentymiseen ja sitä kautta edistää unionin sinänsä tavoiteltavan arvoista päämäärää yhtenäisestä sisämarkkina-alueesta, niin verokilpailuun verotuksen harmonisoijana liittyy myös monia ongelmia. Verokilpailun kautta tapahtuva jäsenvaltioiden verojärjestelmien läheneminen voi johtaa hallitsemattomaan kehitykseen, jossa yksittäisen valtion verotulot voivat vähentyä siinä määrin, että hyvinvointivaltion rahoittaminen verotuloilla käy mahdottomaksi.²⁰⁴ Verokilpailu voi johtaa myös verotuksen vääristyneeseen rakenteeseen, jossa vähemmän liikkuvia veropohjia verotetaan liian ankarasti suhteessa herkkäliikkeisempiin veropohjiin.²⁰⁵

Verokilpailun vaarana on lisäksi unionin jäsenvaltioiden jakautuminen veropohjien sijoittautumisessa alueellisesti voittajiin ja häviäjiin.²⁰⁶ Verokilpailun voittajia ovat lähtökohtaisesti unionin uudet jäsenvaltiot, joissa verotus ja sosiaaliturva ovat tunnetusti vanhojen jäsenvaltioiden tasoa alhaisempaa. Varsinkin niissä unionin vanhoissa jäsenvaltioissa, jotka ovat unionin talousarvioon nettomaksajia, on vaikea hyväksyä mittavien rakennerahastotukien maksamista unionin alhaisen verotason maille samaan aikaan, kun niiden omissa maissa suljetaan kannattavia tehtaita kansainvälisen verokilpailun seurauksena. Näin ollen verokilpailu voi johtaa myös unionin legitimitietin vähenemiseen.

²⁰³ HE 92/2004 vp s. 1–6.

²⁰⁴ Ks. Penttilä 1996 a s. 237.

²⁰⁵ Hjerppe 2001 s. 90.

²⁰⁶ Alho ym. 2000 s. 121–122.

5. YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN ROOLIIN VÄLITTÖMÄN VEROTUKSEN NEGATIIVISEN INTEGRAATION EDISTÄJÄNÄ LIITTYVÄT ONGELMAT

5.1 Tuomioistuimen toimivaltaan liittyvät ongelmat

Euroopan yhteisön perustamissopimuksessa ei ole välitöntä verotusta nimenomaisesti koskevia määräyksiä, eikä siinä siten ole myöskään tuloverojen harmonisointia koskevaa nimenomaista oikeusperustaa. Välittömät verot kuuluvat kiistatta jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan.²⁰⁷ Tästä huolimatta Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on soveltanut yhteisön oikeuden syrjintäkielto- ja vapausmääräyksiä myös jäsenvaltioiden tuloverolainsäädäntöjen alueella.

Yhteisöjen tuomioistuin on käytännössä puuttunut tuomioillaan jäsenvaltioiden tuloverojärjestelmien perusteisiin. Jäsenvaltioissa tuomioistuimen oikeuskäytäntö on koettu puuttumisena siihen suvereneiteettiin, jonka jäsenvaltiot ovat pidättäneet itsellään säilyttämällä yksimielisyysvaatimuksen välittömien verojen harmonisoinnin oikeusperustana²⁰⁸. Jäsenvaltioissa on myös aikanaan esitetty epäilyksiä sen suhteen, voidaanko EY-oikeutta ylipäättänsä soveltaa jäsenvaltioiden tuloverolainsäädäntöjen alueella.²⁰⁹ Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin torjunut epäilykset ja soveltanut yhteisön oikeutta johdonmukaisesti myös välittömiä veroja koskeviin tapauksiin. Tuomioistuin on todennut, että EY:n perustamissopimuksen tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset voivat periaatteessa vaikuttaa mihin tahansa jäsenvaltioiden kansallisiin toimenpiteisiin huolimatta siitä, mitä asiaa ne koskevat (Hubbard-rule).²¹⁰ Vakiintuneessa oikeuskäytännössään EY:n tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltioiden tulee noudattaa yhteisön oikeutta myös sellaisilla alueilla, joissa yhteisöllä ei ole lainsäädännöllistä toimivaltaa ja joissa jäsenvaltiot ovat säilyttäneet oman lainsäädäntövaltansa.²¹¹

²⁰⁷ Penttilä 2005 s. 1.

²⁰⁸ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 110.

²⁰⁹ Ks. van Thiel 2001 s. 25–26 ja Ståhl - Persson Österman 2002 s. 30.

²¹⁰ Asia C-20/92, Hubbard, tuomion kohta 19.

²¹¹ Ks. van Thiel 2001 s. 27–29. Myös van Thiel torjuu ajatuksen, jonka mukaan välittömät verot voisivat olla yhteisön oikeuden soveltamisalan ulkopuolella. Van Thiel toteaa: ”An exclusion from the scope of directly applicable Community law of not specifically mentioned areas of national law would be contrary not only to the very concepts of direct effect and supremacy and to a consistent and systematic interpretation of the Treaty, but also to the very aim of the Treaty to establish an internal market.” Ks. sama.

Yhteisöjen tuomioistuimella on yhteisön perustamissopimuksen 234 artiklan nojalla yksinomainen oikeus antaa autenttinen tulkinta yhteisön oikeuden normien sisällöstä. Liittymällä yhteisöön jäsenvaltiot ovat hyväksyneet tämän Rooman sopimukseen sisältyvän periaatteen. Näin ollen yhteisön tuomioistuimella on ainakin teoriassa viimekädessä yksinomainen oikeus päättää myös siitä, mikä merkitys yhteisön oikeuden normeille on annettava välittömän verotuksen alalla.²¹² Jäsenvaltiot eivät ole kuitenkaan täysin myöntäneet, että Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden välisten toimivaltakiistojen ratkaiseminen kuuluisi yksistään yhteisöjen tuomioistuimelle. Tässä mielessä mielenkiintoinen oikeustapaus on Saksan perustuslakituomioistuimen käsittelemä niin sanottu Brunner-tapaus, joka koski Maastrichtin sopimuksen Saksan perustuslainmukaisuutta.

Saksan perustuslakituomioistuin kritisoi Brunner-ratkaisussa Euroopan yhteisöjen tuomioistuinta, joka oli tulkinnan avulla laajentanut yhteisön kompetenssia. Perustuslakituomioistuin totesi ratkaisussa, että Euroopan unionin toimielinten mahdollinen toimivallan ylitys, joka loukkaisi Saksan perustuslakia, voitaisiin ottaa tutkittavaksi Saksan perustuslakituomioistuimeen. Perustuslakituomioistuin myös kiisti ratkaisussa EY:n tuomioistuimen opin yhteisön oikeudesta itsenäisenä oikeusjärjestyksenä, luonnehtimalla Euroopan unionia valtioiden liitoksi, joka perustuu jäsenvaltioiden väliseen kansainvälisoikeudelliseen sopimukseen. Perustuslakituomioistuimen mukaan kompetenssi-kompetenssi eli kyky säätää kaikkien valtion alueella valtaa käyttävien organien ja viranomaisten toimivallasta kuului edelleen Saksalle – ei Euroopan unionille.²¹³

Bundesverfassungsgericht, tapaus Nos 2 BvR 2134 ja 2159/92 (Brunner), 12.10.1993.

Keskeiset Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden välistä toimivallanjakoa määrittävät periaatenormit, joiden valossa myös yhteisöjen tuomioistuimen toimintaa välittömän verotuksen alalla on tarkasteltava, sisältyvät Rooman sopimuksen 5 artiklaan. Kyseinen artikla sisältää määräykset lainalaisuus-, toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteista. Artiklan ensimmäiseen kohtaan sisältyvän lainalaisuusperiaatteen mukaan Euroopan yhteisön tulee toimia sille yhteisön perustamissopimuksessa annetun toimivallan ja asetettujen tavoitteiden rajoissa. Periaate määrittää yhteisön toimivallan asiallista laajuutta eli toisin sanoen sitä, missä kysymyksissä ja millaisiin toimenpiteisiin yhteisö voi ryhtyä tavoitteidensa saavuttamiseksi. Kyseistä periaatetta on kutsuttu myös annettujen toimivaltuuksien periaatteenksi, jolloin korostetaan sitä, että yhteisö voi toimia vain jäsenvaltioiden sille antaman toimivallan rajoissa.²¹⁴ Periaatetta täydentää Rooman sopimuksen 7

²¹² Ks. Vapaavuori 2003 s. 349–350.

²¹³ Ks. Jyränki 2003 s. 353, Myllymäki - Kallikoski 2006 s. 53, Nieminen 2004 s. 290–292, Ojanen 1998 a s. 188–189 ja Shaw 1996 s. 64–66.

²¹⁴ Tiilikainen ym. 2005 s. 34.

artikla, jonka mukaan yhteisön kunkin toimielimen on toimittava sille perustamissopimuksessa annettujen toimivaltuuksien rajoissa.

Rooman sopimuksen 5 artiklan toinen kohta sisältää puolestaan määräyksen toissijaisuus- eli subsidiariteettiperiaatteesta. Kyseisen kohdan mukaan: ”Aloilla, jotka eivät kuulu yhteisön yksinomaiseen toimivaltaan, yhteisö toissijaisuusperiaatteen mukaisesti toimii vain siinä tapauksessa ja siinä laajuudessa kuin jäsenvaltiot eivät voi riittävällä tavalla toteuttaa suunnitellun toiminnan tavoitteita, jotka suunnitellun toiminnan laajuuden tai vaikutusten takia voidaan tämän vuoksi toteuttaa paremmin yhteisön tasolla.”

Toissijaisuusperiaatteen soveltamisessa on otettava huomioon myös EY:n perustamissopimukseen Amsterdamin sopimuksella lisätty pöytäkirja (N:o 30) toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen soveltamisesta (1997). Pöytäkirjan mukaan yhteisön tasolla säädeltävään asiaan on liityttävä ylikansallisia näkökohtia, joita ei voida tyydyttävällä tavalla säännellä jäsenvaltioiden toiminnalla. Yhteisötason toiminta edellyttää myös, että jäsenvaltioiden toiminta tai yhteisön toimimattomuus on ristiriidassa perustamissopimuksen kanssa tai muuten vahingoittaa merkittävästi jäsenvaltioiden etua. Yhteisön tasolla toteutettavasta toiminnasta on lisäksi oltava selkeästi etua verrattuna jäsenvaltioiden tasolla toteutettuun.²¹⁵

Toissijaisuusperiaatteen yleisenä lähtökohtana on, että se korostaa jäsenvaltiotasolle hajautetun päätöksenteon tärkeyttä. Periaatteen mukaan muilla kuin yhteisön yksinomaisen toimivallan alueilla kansallisen tason päätöksenteko on lähtökohtaisesti ensisijaista ja unionitason toissijaista. Toissijaisuusperiaatteen lisäksi kansallisella tasolla tapahtuvan päätöksenteon tärkeyttä korostaa Maastrichtin sopimuksen 1 artiklaan sisältyvä läheisyysperiaate, jonka mukaan päätökset tulee tehdä mahdollisimman avoimesti ja lähellä kansalaisia. Toissijaisuusperiaate on kuitenkin pidettävä käsitteellisesti erillään läheisyysperiaatteesta, koska toissijaisuusperiaate ei sinänsä edellytä, että päätöksenteko myös jäsenvaltion sisällä tapahtuu lähellä kansalaisia.²¹⁶

Toissijaisuusperiaatteen poliittinen asiasisältö on vahvistettu välittömän verotuksen alalla vaatimuksessa veroharmonisoinnin yksimielisyydestä neuvostossa (RS 94 art.). Yksimielisyyttä ei

²¹⁵ Ehdotukseen sopimukseksi Euroopan perustuslaiksi on niin ikään sisällytetty erityinen pöytäkirja toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen soveltamisesta. Tähän pöytäkirjaan sisältyy merkittävä uudistus, jossa toissijaisuusperiaatteen noudattamisen valvonnassa keskeiseen asemaan tulisivat jäsenvaltioiden kansalliset parlamentit. Parlamenttien valvonta olisi sekä ennakkollista että jälkikäteistä, joista edellinen olisi luonteeltaan poliittista ja jälkimmäinen oikeudellista. Ks. tarkemmin Tiilikainen ym. 2005 s. 45–49.

²¹⁶ Hartley 2004 s. 60–61 ja Mäenpää 2001 s. 241–242.

saavuteta, jos yksikin jäsenvaltio on sitä mieltä, että yksipuoliset toimenpiteet ovat riittäviä yhteisön tavoitteiden saavuttamiseksi. Yksimielisyysvaatimus voidaan nähdä sekä takeena toissijaisuusperiaatteen toteutumiseksi että tunnustuksena jäsenvaltioiden verosuvereniteetista.²¹⁷

Yhteisöjen tuomioistuimen on otettava toissijaisuusperiaate huomioon välitöntä verotusta koskevassa oikeuskäytännössään, vaikka periaatteen sisällön ja sanamuodon perusteella se on ennen kaikkea lainsäätäjälle kohdistettu ohjenuora. Kuitenkaan välittömiä veroja koskevassa oikeuskäytännössään tuomioistuin ei ole käytännössä juurikaan viitannut kyseiseen periaatteeseen, mikä mitä luultavimmin johtuu toissijaisuusperiaatteeseen sisältyvästä huomattavasta poliittisesta arvottamisesta. Toissijaisuusperiaatteen soveltajan on arvioitava sitä, milloin jäsenvaltiot eivät voi ”riittävällä tavalla” toteuttaa suunnitellun toiminnan tavoitteita ja sitä milloin suunnitellun toiminnan laajuuden ja vaikutusten takia toiminta voidaan ”paremmin” toteuttaa yhteisön tasolla.²¹⁸

Toissijaisuusperiaate oikeuttaa yhteisön toimenpiteen ensivaiheessa. Sen soveltamisessa on otettava huomioon myös suhteellisuusperiaate, josta on määräys yhteisön perustamissopimuksen 5 artiklan kolmannessa kohdassa. Sen mukaan yhteisön toiminnassa ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen yhteisön perustamissopimuksen tavoitteiden saavuttamiseksi.²¹⁹ Yhteisön ja jäsenvaltioiden välisessä suhteessa suhteellisuusperiaatteen funktiona on toimia yhteisön toimielinten vallankäyttöä yleisesti rajoittavana periaatteena. Yhteisöjen ja sen toimielinten käyttämien keinojen on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltaviin päämääriin, jolloin toimenpiteiden voimakkuustason tulee olla sidottu yhteisön tavoitteiden kannalta tarpeellisiin ja välttämättömiin toimiin. Silloin kun on mahdollista valita usean asianmukaisen toimenpiteen välillä, on valittava vähiten pakottava toimenpide, eivätkä toimenpiteistä aiheutuvat haitat saa johtaa kohtuuttomaan lopputulokseen tavoiteltuihin päämääriin nähden.²²⁰

Lainalaisuus-, toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaate muodostavat yhdessä rajat yhteisön toimivallalle.²²¹ Kyseisiä periaatteita täydentävät yhteisön oikeuden yksittäiset määräykset ja yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Välittömiä veroja koskevan toimivallanjaon näkökulmasta on vielä otettava huomioon tuloverojen lähentämiseen yhteisössä käytetty oikeusperusta eli Rooman sopimuksen 94 artikla. Artiklan mukaista on, että jäsenvaltioiden

²¹⁷ Grau - Herrera 2003 s. 31–32.

²¹⁸ Ibid.

²¹⁹ Ks. Äimä 1999 b s. 496.

²²⁰ Schwarze ym. 1999 s. 145–154 ja 171.

²²¹ Hartley 2004 s. 60–61.

tuloverolainsäädäntöjen lähentäminen voi koskea vain sellaisia jäsenvaltioiden lakeja, asetuksia ja hallinnollisia määräyksiä, jotka vaikuttavat suoraan yhteismarkkinoiden toteuttamiseen tai toimintaan.

5.2 Verojärjestelmän oikeusvarmuuteen ja ennustettavuuteen liittyvät ongelmat

Oikeusvarmuus ja ennustettavuus ovat hyvän verojärjestelmän keskeisiä ominaisuuksia. Oikeusvarmuudella tarkoitetaan sitä, että veroratkaisut ovat oikeita eli lainmukaisia. Ennustettavuudella tarkoitetaan puolestaan sitä, että verovelvollisilla on mahdollisuus ennustaa veroratkaisun sisältö. Ennustettavuuteen liittyy myös tietty odotus verolainsäädännön pysyvyydestä, koska verovelvolliset joutuvat tekemään ratkaisuja, joilla on pitkälle tulevaisuuteen ulottuvia taloudellisia vaikutuksia. Jatkuvasti muuttuva tai muutosuhan alaisena olevana verolainsäädäntö ei täytä tällöin ennustettavuusvaatimusta.²²²

Thomas Wilhelmsson on kiinnittänyt huomiota EY-oikeutta koskevaan oikeudelliseen epävarmuuteen vieteriukko-teoriaksi kutsumassaan analyysissään yhteisön oikeudesta. Wilhelmssonin mukaan EY-oikeuden mukaantulo oikeudelliseen päätöksentekoon on kasvattanut paikoitellen radikaalisti oikeudellista epävarmuutta kansallisella tasolla, koska on oikeustieteellisin menetelmin mahdotonta ennakoita, missä tilanteissa EY-oikeus syrjäyttää kansallisen lain tai johtaa sen soveltamisen muuttamiseen. Wilhelmsson toteaa, että vieteriukon lailla EY-oikeus saattaa pompata oikeudellisten silmiemme eteen silloin kuin sitä vähiten odotamme. Keskeisessä osassa EY-oikeuden vieteriukkojen synnyssä on yhteisöjen tuomioistuimen teleologinen oikeuskäytäntö, vaikka perimmäisinä syinä Wilhelmsson näkeekin yhteisön oikeussysteemin ja oikeuskulttuurin kehittymättömyyden.²²³

Wilhelmssonin tarkoittama vieteriukko-efekti on selvästi nähtävissä yhteisön oikeudessa välittömien verojen alalla. Yhteisöjen tuomioistuin on alkanut soveltaa EY-oikeutta yhä useammin välittömän verotuksen alalla, josta ei ole lainkaan nimenomaisia määräyksiä yhteisön perustamissopimuksessa ja joka vallitsevan käsityksen mukaan kuuluu jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan. Oikeudellista epävarmuutta voi pitää huomattavana, kun jo pelkkä yhteisöjen tuomioistuimen välittömiä veroja koskeva tuomiovalta ja sen alaa koskeva laajuus

²²² Penttilä 1998 s. 12 ja Valtiovarainministeriö 12/2002 s. 20.

²²³ Wilhelmsson 1997 s. 359–370.

voidaan ainakin periaatteessa asettaa kyseenalaiseksi. Koska välitöntä verotusta koskevaa johdettua oikeutta ei juurikaan ole olemassa, yhteisöjen tuomioistuin joutuu käytännössä useimmiten soveltamaan yhteisön perustamissopimuksen abstrakteja määräyksiä suoraan yksittäisiin välitöntä verotusta koskeviin oikeustapauksiin. Seurauksena on yhteisöjen tuomioistuimen laaja harkintavalta sekä huomattava oikeudellinen epävarmuus yhteisön oikeuden oikeasta sisällöstä.

Vieteriukkoteorian mukaiseen oikeudelliseen epävarmuuteen ja ennakoimattomuuteen liittyy myös se sattumanvaraisuus, johon yhteisön tulovero-oikeuden kehittyminen yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön kautta johtaa. Yhteisöjen tuomioistuin voi EY-oikeutta kehittäessään turvautua vain niihin tapauksiin, jotka tulevat sen käsiteltäväksi. Se ei siis voi itse laittaa asioita vireille, vaan on riippuvainen jäsenvaltioiden, komission tai kansallisten tuomioistuinten aloitteesta. On myös huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin voi lainkäytössään vain joko hyväksyä tai hylätä jäsenvaltioiden lainsäädäntöä. Se ei voi määrätä tai sanoa, millaista lainsäädäntöä jäsenvaltioiden tulisi omaksua niiden tilalle, jotka se toteaa yhteisön oikeuden vastaisiksi.²²⁴ Tuomion kohteena olevalle jäsenvaltiolle voi tuottaa huomattavia vaikeuksia tulkita, miten kansallista lakia tulisi muuttaa tuomioistuimen yksittäistä tapausta koskevan tuomion perusteella.²²⁵ Vielä vaikeampaa on muiden jäsenvaltioiden yrittää tulkita, mitä toisen jäsenvaltion verojärjestelmän perusteella annettu ratkaisu mahdollisesti tarkoittaa heidän oman verojärjestelmän näkökulmasta. On siis tavallista, että oikeudellinen epävarmuus yhteisön oikeuden oikeasta sisällöstä jatkuu vielä senkin jälkeen, kun tuomioistuin on antanut asiassa ratkaisunsa.

Yhteisön tulovero-oikeuteen liittyvää oikeudellista epävarmuutta pahentaa vielä sekin, että aina ei ole täyttä varmuutta yhteisöjen tuomioistuimen tuomioiden ajallisesta ulottuvuudesta. Yleisesti ottaen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella sen tuomioiden mukaiset oikeusvaikutukset saavat voimansa ennemminkin siitä päivästä, jolloin tulkinnan kohteena oleva normi on tullut voimaan, kuin siitä päivästä, jolloin tuomioistuin on antanut normia koskevan tulkintansa tuomiossaan. Tästä johtuen tuomion mukaisia oikeusvaikutuksia on lähtökohtaisesti sovellettava myös niihin oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevaa tuomiota.²²⁶ Tuomioistuin ei ole kuitenkaan aina noudattanut tätä periaatetta, vaan se on joissakin tapauksissa asettanut tuomioiden oikeusvaikutuksille ajallisen rajoitteen.²²⁷ Vaikka tällaiset

²²⁴ Ks. Lodin 2004 s. 154.

²²⁵ Ks. VaVM 18/2005 vp ja Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 112.

²²⁶ Raitio 2003 s. 196–200. Ks myös asia C-294/99, Athanaki Zythopoiia AE, tuomion kohta 35.

²²⁷ Ks. esim. asia C-43/75, Defrenne, tuomion kohdat 69–75.

tapaukset ovat olleet poikkeuksia pääsäännöstä, ne ovat omiaan lisäämään oikeudellista epävarmuutta.

Suomen perustuslain 81 §:n mukaan verosta on säädettävä lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Perustuslain 121 §:ssä, joka koskee kuntien verotusoikeutta, on kunnallisverolakien sisällölle asetettu samat minimivaatimukset kuin valtion verolaeille. Näistä perustuslain verolaeille asettamista sisältövaatimuksista on johdettu vero-oikeutta koskeva korostetun laillisuuden periaate. Sen sisällöksi voidaan tiivistää vaatimus, jonka mukaan verolakia sovellettaessa veron jokaiselle komponentille on löydettävä välitön tuki verolaista. Jos tukea ei löydy, verolakia ei voida soveltaa tapaukseen.²²⁸

Perustuslain veropykälillä ja veroja koskevalla korostetun laillisuuden periaatteella on haluttu turvata verovelvollisen oikeusturvaa korostamalla verotukseen liittyvää oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta. Tämä on nähty tärkeäksi, koska verotus merkitsee puuttumista kansalaisten vapausoikeuksiin valtion pakkovaltaa käyttämällä. Siksi oikeusvaltiossa (vrt. PL 2 §) verojärjestelmään kohdistetaan vaatimus, jonka mukaan verotuksella tapahtuvan puutumisen kansalaisten oikeuspiiriin on perustuttava lakiin.²²⁹ Ongelmaksi muodostuu, täyttääkö Euroopan yhteisön tulovero-oikeus kaikessa oikeudellisessa epävarmuudessaan Suomen perustuslain verolainsäädännölle asettamat minimivaatimukset.

5.3 Oikeuskäytäntöön perustuvaan järjestelmään liittyvä demokratiavaje

Euroopan yhteisön tulovero-oikeus perustuu mitä suurimmissa määrin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön varaan, koska välittömän verotuksen alalla annetun johdetun oikeuden määrä on vähäinen. Suurin osa yhteisöjen tuomioistuimen käsittelemistä välitöntä verotusta koskeneista tapauksista on koskenut jäsenvaltioiden tuloverolainsäädännön yhdenmukaisuutta EY:n perustamissopimuksen henkilöiden, palveluiden ja pääomien vapaata liikkuvuutta sekä sijoittautumisvapautta koskevien määräysten kanssa. Näiden perustamissopimuksen abstraktien määräyksien soveltaminen suoraan yksittäisiin tulovero-oikeudellisiin kysymyksiin on merkinnyt

²²⁸ Wikström 1993 s. 336–337. Ks. myös Rother 2003 s. 24–25.

²²⁹ Ks. Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 30, Tikka 1990 s. 18 ja Wikström 1993 s. 338.

yhteisöjen tuomioistuimen laajaa harkintavaltaa, jonka käyttämisessä on vaikea välttyä poliittisten valintojen tekemiseltä.²³⁰

Suurin periaatteellinen ongelma tällaisessa oikeuskäytäntöön perustuvassa järjestelmässä on se demokratiavaje, joka liittyy tuomareihin poliittisten päätösten tekijöinä. Yhteisöjen tuomioistuimen jäsenet valitaan jäsenvaltioiden hallitusten välisellä yhteisellä sopimuksella. Se ei ole siten demokraattisesti valittu toimielin. Tuomioistuimen ei voida katsoa olevan myöskään demokraattisen valvonnan alainen, koska EU-kansalaiset eivät voi halutessaan vaihtaa tuomareita aika-ajoin vaalien seurauksena. Asia on tältä osin pikemminkin päinvastoin, koska tuomioistuinten yhteydessä riippumattomuutta pidetään itseisarvona. Tämä on omiaan edelleen heikentämään yhteisöjen tuomioistuimeen kohdistuvaa valvontaa. Demokratiaan kuuluu oleellisesti myös ajatus siitä, että kulloinkin harjoitettava politiikka on ilmaus kansan tahdosta, jolloin sen voidaan katsoa nauttivan kansan hyväksyntää.²³¹ Yhteisöjen tuomioistuimen vallankäyttö saatetaan kokea EU-kansalaisten silmissä itsevaltaisena mielivaltaana, mikä viime kädessä vähentää EY:n tuomioistuimen arvovallan lisäksi koko Euroopan unionin legitimitettä.

Yhteisöjen tuomioistuimen hyväksyttävyyttä toimia veropoliittisten valintojen tekijänä vähentää myös se, että veroista päättämisen on perinteisesti katsottu kuuluvan valtioiden parlamenttien tehtäviin. Verotuksen yhteydessä viitataan usein kansan itseverotusoikeuden periaatteeseen (”No taxation without representation”). Kansan itseverotusoikeus on vanha periaate, joka esimerkiksi Suomen osalta juontaa juurensa aikaan, jolloin Suomi oli Ruotsin vallan alainen. Kansan itseverotusoikeudella tarkoitetaan sitä, että kansan kannettavaksi ei saa asettaa muita veroja kuin mihin se on etukäteen antanut suostumuksensa. Toisin sanoen veroista päättämisen tulee kuulua kansaa edustavan kansanedustuslaitoksen tehtäviin.²³² Kansan itseverotusoikeuden periaate on omaksuttu jossain muodossa kaikkien Euroopan unionin jäsenvaltioiden perustuslakeihin.²³³ Suomen perustuslaissa kyseinen periaate näkyy vaatimuksena säätää verosta lailla (PL 81 ja 121 §), jonka säätäminen puolestaan kuuluu eduskunnan tehtäviin (PL 3 §). Vallan kolmijako-opin näkökulmasta tämä voidaan nähdä vaatimuksena, jonka mukaan verolainsäädäntövaltaa voi käyttää vain lainsäädäntövaltaa käyttävä eduskunta, mutta eivät tuomiovaltaa käyttävät tuomioistuimet eivätkä toimeenpanovaltaa käyttävät viranomaiset²³⁴.

²³⁰ Ks. myös Lodin 2004 s. 137–138.

²³¹ Ks. Rasmussen 1986 s. 8 ja 42.

²³² Purhonen 1955 s. 71 ja Wikström 1993 s. 337. Ks. myös Vanistendael 2002 s. 127.

²³³ Äimä 2003 s. 221.

²³⁴ Rother 2003 s. 22.

Yhteisöjen tuomioistuimen välittömiä veroja koskevaan oikeuskäytäntöön liittyy merkittäviä demokraattiseen legitimitettiin liittyviä ongelmia. Sinänsä on kuitenkin huomattava, että demokratiavaje on Euroopan unionissa yhteisöjen tuomioistuimen lainkäyttöä laajempi ongelma. Unionin yleinen demokratiavaje näkyy siinä, että jäsenvaltioiden hallituksia edustava neuvosto on unionin lainsäädäntötyössä keskeisemmässä asemassa kuin suoralla vaalilla valittu Euroopan parlamentti. Euroopan parlamentti ei yksin pysty asettamaan mitään säädöstä. Demokratiavaje toteutuu myös kansallisten parlamenttien suuntaan, koska jäsenvaltioiden hallituksia edustava neuvosto voi säätää välittömiä oikeusvaikutuksia omaavia normeja, jotka ovat hierarkkisesti primäärejä suhteessa jäsenvaltioiden parlamenttilainsäädäntöön.²³⁵ Euroopan unionin yleinen demokratiavaje koskee erityisesti yhteisön piirissä annettavaa verolainsäädäntöä, koska sen antamisessa käytetään kuulemismenettelyä, jossa nimensä mukaisesti Euroopan parlamentilla on vain lausunnon antajan rooli. Varsinaiset päätökset verolainsäädännön suhteen tekee komission aloitteesta yksimielinen neuvosto.²³⁶

5.4 Integraatiota painottava oikeuskäytäntö ja TSS-perusoikeuksien toteutuminen

Euroopan integraatio on merkinnyt ennen kaikkea Euroopan unionin jäsenvaltioiden taloudellista ja poliittista yhdentymistä. Integraation alusta lähtien jäsenvaltioiden keskeisimpänä tavoitteena on ollut toimivien sisämarkkinoiden luominen. Myöhemmin sisämarkkinoiden rinnalle unionin toiseksi keskeiseksi tavoitteeksi on tullut Euroopan talous- ja rahaliiton toiminnan edistäminen. EMU ja sisämarkkinat muodostavat integraation kovan ytimen, jota unionin muut politiikkalohkot täydentävät.²³⁷

Euroopan integraation edetessä unionissa on kuitenkin hiljalleen alettu kiinnittämään huomiota myös integraation sosiaaliseen ulottuvuuteen. Vaikka sosiaalisen ulottuvuuden käsite on tulkinnanvarainen, sillä yleensä tarkoitetaan työllisyyden ja sosiaalisten asioiden huomioonottamista koko unionin tasolla. Eurooppalaista sosiaalipolitiikkaa on toteutettu lähinnä työvoiman liikkuvuuden, työsuojelun, sukupuolten välisen tasa-arvon ja aluepolitiikan alueilla. Sosiaalisen ulottuvuuden kehittymistä kuvastaa myös Maastrichtin sopimuksella Euroopan yhteisön

²³⁵ Ks. Grau - Herrera 2003 s. 32, Joutsamo 1993 s. 43 ja Jyränki 2003 s. 201.

²³⁶ Juusela 2001 a s. 63 ja 69.

²³⁷ Kosonen - Saari 2000 s. 243–247 ja Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 230–232.

perustamissopimuksen 2 artiklaan lisätty tavoite työllisyyden ja sosiaalisen suojelun korkean tason edistämisestä. Kaiken kaikkiaan Euroopan unionin sosiaalisen ulottuvuuden luominen on kuitenkin selvästi jäänyt taloudellisen ja poliittisen yhdentymisen varjoon. Sosiaalipolitiikka ja hyvinvointijärjestelmät ovat pääsääntöisesti jätetty kunkin jäsenvaltion itsensä päätettäväksi.²³⁸

Euroopan integraation taloudellisen luonteen painottuminen on näkynyt myös yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään pyrkinyt edistämään yhteisön perustamissopimuksen tavoitetta sisämarkkinoiden toteutumisesta, mistä johtuen tuomioistuin on suhtautunut varsin varauksellisesti kaikkiin jäsenvaltioiden toimiin, jotka rajoittavat unionin neljän vapauden toteutumista²³⁹. Tuomioistuin on todennut yhteisön perustamissopimuksen tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääoman vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten voivan periaatteessa vaikuttaa mihin tahansa jäsenvaltioiden kansallisiin toimenpiteisiin huolimatta siitä, mitä asiaa ne koskevat.²⁴⁰ Jäsenvaltioissa tuomioistuimen markkinaintegraatiota painottava oikeuskäytäntö on koettu uhkaksi jäsenvaltioiden hyvinvointijärjestelmien rakenteille ja rahoituspohjalle.²⁴¹ Tällaisille uhkakuville voidaan löytää perusteita yhteisöjen tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevasta oikeuskäytännöstä. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole juurikaan hyväksynyt jäsenvaltioiden esittämiä perusteita sellaisen kansallisen tuloverolainsäädäntönsä oikeuttamiseksi, joka on ristiriidassa yhteisön perustamissopimuksen syrjäntäkielto- ja vapausmääräyksen kanssa. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole siten hyväksynyt jäsenvaltioiden verotulojen turvaamista tai mitään muutakaan taloudellista tavoitetta sellaiseksi perusteeksi, jolla jäsenvaltiot voisivat oikeuttaa toisten jäsenvaltioiden kansalaisia syrjivää tai muuten yhteisön perusvapauksia rajoittavaa tuloverolainsäädäntöään. Tällaisella näkökannalla voi olla syvälle käyviä vaikutuksia jäsenvaltioiden mahdollisuuksiin ylläpitää kansallisia hyvinvointiyhteiskuntajärjestelmiä, koska välitöntä verotusta koskevissa oikeustapauksissa on toisinaan kysymys huomattavista taloudellisista intresseistä.

Esimerkkinä taloudellisten intressien suuruudesta voidaan mainita yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisu Marks & Spencer²⁴² (ks. luku 4.5.3), joka koski emoyhtiön oikeutta vähentää toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden tappiota verotuksessaan. Ennen tapauksen ratkaisua asiassa vastaajana olleessa Iso-Britanniassa arvioitiin, että Iso-Britannian näkökulmasta täysin

²³⁸ Kosonen - Saari 2000 s. 243–247 ja Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 230–232.

²³⁹ Ks. Sevón 2002 s. 83.

²⁴⁰ Ks. asia C-20/92, Hubbard, tuomion kohta 19.

²⁴¹ Ks. Pakaslahti 2002 s. 61 ja Ståhl - Persson Österman 2002 s. 38.

²⁴² Asia C-446/03, Marks & Spencer.

kielteinen ratkaisu voisi pahimmillaan merkitä useiden kymmenien miljardien eurojen verotulojen menetyksiä, kun huomioon otettaisiin myös veronpalautukset menneiltä vuosilta. Vastaavasti Suomessa Iso-Britannialle täysin kielteisen ratkaisun arvioitiin johtavan myöhemmin Suomessa verotulojen menetyksiin usean sadan miljoonan euron edestä. Tuomioistuimen asiassa antama ratkaisu oli lopulta maltillinen, minkä seurauksena jäsenvaltioiden verotulojen menetykset tulevat jäämään selvästi synkimmistä arvioista.²⁴³ Tapaus on kuitenkin omiaan havainnollistamaan sitä, kuinka suuri tuomioistuimen harkintavalta välittömän verotuksen kysymyksissä on ja millaisiin seurauksiin se voi ääritilanteissa johtaa.

Euroopan integraation taloudellisen luonteen painottuminen yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on näkynyt myös siinä, että tuomioistuin on soveltanut yhteisön perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä myös jäsenvaltioiden sosiaaliturvajärjestelmien alueella, jotka välittömän verotuksen tavoin kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan ja koskettavat jäsenvaltioiden suvereniteetin ydintä. Yhteisöjen tuomioistuimen näkemystä EU:n neljän vapauden suhteesta jäsenvaltioiden sosiaaliturvajärjestelmiin hyvin kuvaava esimerkki on tapaus Decker.

Decker-ratkaisu koski Luxemburgilaiselle sairauskassalle kohdistettua korvausvaatimusta silmälasista, jotka Decker oli ostanut toisesta EU:n jäsenvaltiosta (Belgia) Luxemburgissa toimivan silmälääkärin antaman silmälasimääräyksen perusteella. Sairauskassan sääntöjen mukaan silmälasit olisi korvattu, jos ne olisi teetetty Luxemburgissa toimivalla optikolla. Deckerin tapauksessa sairauskassa kieltäytyi korvaamasta silmälasia, koska Luxemburgin lainsäädännön mukaan vakuutetut saivat hakeutua hoidettavaksi ulkomailla vain sairauskassan etukäteen antamalla suostumuksella, ellei kyseessä ollut ensiapu ulkomailla sattuneen sairastumisen tai tapaturman johdosta.

Yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin onko Luxemburgin lainsäädäntö, jossa edellytetään ennakkolupaa korvausten saamiseksi ulkomailla annetusta hoitopalvelusta tai yksityishenkilöiden maahan tuomista lääkkeistä tai silmälasista, yhteensopiva Euroopan yhteisön perustamissopimuksen tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien 28 ja 30 artikloiden kanssa. Luxemburgin hallitus vetosi asiassa muun muassa siihen, että riidanalaista sääntelyä on pidettävä perusteltuna, koska sen tarkoituksena on hillitä terveydenhuollon kustannuksia. Lisäksi useat asiaan käsitteeseen tuomioistuimessa osallistuneet jäsenvaltiot katsoivat, että riidanalainen sääntely ei kuulu lainkaan perustamissopimuksen tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien artikloiden soveltamisalaan, koska kyseessä on sosiaaliturva.

²⁴³ Ks. Tuohinen - Aaltonen, Helsingin sanomat 14.12.2005, Raeste, Helsingin sanomat, 14.12.2005 ja Penttilä 2006 s. 5.

Yhteisöjen tuomioistuin totesi ratkaisussaan, että yhteisön oikeus ei vaikuta jäsenvaltioiden toimivaltaan säätää sosiaaliturvajärjestelmistään, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta. Tuomioistuin totesi ratkaisussa myös, että puhtaasti taloudellisia tavoitteita ei voida pitää sellaisina syinä, joiden vuoksi perustamissopimuksessa taatun tavaroiden vapaan liikkuvuuden perustavanlaatuisen periaatteen rajoittaminen voisi olla perusteltua. Tuomioistuimen lievensi kuitenkin hieman kantaansa toteamalla, että sosiaaliturvajärjestelmän taloudellisen tasapainon vakavan järkkymisen vaara saattaisi olla rajoittamisen oikeuttava perusteltu syy. Lopuksi yhteisöjen tuomioistuin totesi Luxemburgin lainsäädännön yhteisön perustamissopimuksen tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevia 28 ja 30 artiklaa rikkovaksi, koska tuomioistuimen näkemyksen mukaan Luxemburgin lainsäädäntö ohjasi vakuutetut ostamaan ja teettämään silmälasinsa Luxemburgissa muiden jäsenvaltioiden sijasta ja näin ollen se haittasi muissa jäsenvaltioissa valmistettujen silmälasien maahantuontia.

Asia C-120/95, Nicolas Decker v. Caisse de maladie des employés privés, 28.4.1998.²⁴⁴

Euroopan yhteisön oikeusjärjestys rakentuu pitkälti taloudellista liberalismia korostavan arvomaailman ja periaatteiden varaan. Yhteisön perustamissopimuksen keskeisimmät normit tähtäävät esteiden poistamiseen yhtenäisten sisämarkkinoiden tieltä, eikä Euroopan unionilla ole vastuuta sen jäsenvaltioiden hyvinvointivaltiorakenteiden säilymisestä.²⁴⁵ Niinpä yhteisöjen tuomioistuin piti edellä selostetussa Decker-ratkaisussa tavaroiden vapaata liikkuvuutta ”perustavanlaatuisena periaatteena”, johon nähden jäsenvaltioiden sosiaaliturvajärjestelmän rahoitukseen liittyvät näkökohdat ovat lähtökohtaisesti toissijaisia.

Hyvinvointivaltion ylläpitämiseen tähtäävät pyrkimykset ovat selvästi Euroopan unionin jäsenvaltioiden kansallisia tavoitteita. Suomessa on perinteisesti tähdätty muiden pohjoismaiden tavoin kansalaisten korkeaan sosiaaliturvaan. Suomen perustuslain toiseen lukuun, joka koskee perusoikeuksia, on kirjattu useita kansalaisille suunnattuja taloudellisia, sosiaalisia ja sivistyksellisiä oikeuksia (TSS-perusoikeudet). Näitä oikeuksia voidaan kutsua myös hyvinvointioikeuksiksi²⁴⁶. Esimerkkinä tällaisista perustuslain turvaamista hyvinvointioikeuksista voidaan mainita jokaisen oikeus maksuttomaan perusopetuksen (PL 16 §). Perustuslain 22 §:n mukaan julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen. Julkiselle vallalle asetettu turvaamistehtävä ei tule olemaan helppo. Yhteisöjen tuomioistuimen markkinaintegraatiota painottava oikeuskäytäntö muodostaa pitkällä aikavälillä huomattavan uhan Suomen julkisen vallan mahdollisuuksille turvata TSS-perusoikeuksien toteutuminen.

²⁴⁴ Ks. tuomion kohdat 16–18, 21–23 ja 34–39.

²⁴⁵ Ks. myös Vapaavuori 2003 s. 352.

²⁴⁶ Jyränki 2000 s. 276.

6. PÄÄTELMÄT

6.1 EU-jäsenyys Suomen finanssisuvereniteetin rajoittajana

6.1.1 Talous- ja rahaliitto sekä unionin omat varat eduskunnan finanssivallan sitoijina

Finanssisuvereniteetilla tarkoitetaan valtion kompetenssi-kompetenssia päättää omasta valtiontaloudestaan. Finanssisuvereniteetin ilmenemismuoto on puolestaan finanssivalta, jolla tarkoitetaan eduskunnan oikeutta päättää valtiontaloudesta.²⁴⁷ Suomen jäsenyys Euroopan unionissa vaikuttaa monin tavoin Suomen eduskunnan finanssivaltaan. Vaikutukset ovat ennen kaikkea rajoittavia, mutta jossain määrin myös laajentavia. Euroopan yhteisön oma oikeusjärjestys tekee Suomen finanssisuvereniteettiin kohdistuvista vaikutuksista välittömiä. Yhteisön oikeus on kansalliseen lainsäädäntöön nähden ensisijaista. Eduskunnan lainsäädäntövalta on yhteisön yksinomaisen toimivallan alueella poistunut ja yhteisön ja jäsenvaltioiden välillä jaetun toimivallan alueella rajoittunut²⁴⁸. Eduskunnan lainsäädäntövallan kaventuminen ja ylikansallisen järjestön Suomea velvoittava säädösvalta merkitsevät huomattavaa Suomen täysivaltaisuuteen ja eduskunnan lainsäädäntövaltaan kohdistuvaa rajoitusta.

Myös Euroopan talous- ja rahaliitto, johon Suomi kuuluu täysjäsenenä, kaventaa huomattavalla tavalla eduskunnan valtaoikeuksia. Talous- ja raliiton vaikutukset kohdistuvat ennen kaikkea Suomen mahdollisuuteen harjoittaa itsenäistä rahapolitiikkaa, mutta se asettaa reunaehdot myös jäsenvaltioiden budjettivallan ja finanssipolitiikan itsenäisyydelle. Talouspolitiikan osa-alueista vain tulopolitiikasta ei ole määräyksiä yhteisön oikeuden keskeisimmissä normeissa ja se kuuluukin edelleen vahvasti unionin jäsenvaltioiden itsenäiseen päätäntävaltaan.²⁴⁹

Rahapolitiikasta on sen sijaan tullut Suomen osalta täysin unionikeskeistä. Rooman sopimuksen 105 artiklan mukaisesti euron käyttöön ottaneiden jäsenvaltioiden rahapolitiikan määrittelemisestä ja toteuttamisesta vastaa Euroopan keskuspankkijärjestelmä, jonka muodostavat jäsenvaltioiden kansalliset keskuspankit ja Euroopan keskuspankki. Rahaliiton ulkopuolelle jättäytyneiden jäsenvaltioiden keskuspankit eivät kuitenkaan osallistu euroalueen yhteisen rahapolitiikan määrittelemiseen. Yhteisön perustamissopimuksen 108 artiklan mukaan kansallinen keskuspankki tai Euroopan keskuspankki taikka näiden päätöksentekuelimien jäsen ei saa pyytää tai ottaa vastaan

²⁴⁷ Ks. Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 30–40 ja Purhonen 1955 s. 12.

²⁴⁸ Jyränki 2000 s. 158.

²⁴⁹ Myllymäki 2005 s. 34.

ohjeita yhteisön toimielimiltä tai jäsenvaltioiden hallituksilta. Suomen Pankin alisteisuus Euroopan keskuspankille ja tämän järjestelyn riippumattomuus Suomen valtiovallasta on vahvistettu laissa Suomen Pankista (3 ja 4 §).

Suomen perustuslain 91 §:n mukaan eduskunta valitsee pankkivaltuutetut valvomaan Suomen Pankin toimintaa ja Suomen Pankki toimii eduskunnan takuulla ja hoidossa. Euroopan talous- ja rahaliiton olosuhteissa kyseinen perustuslain pykälä on selvästi asiallisesti vanhentunut. Edellä selostetuista Rooman sopimuksen määräyksistä sekä Suomen Pankkia koskevan lain säännöksistä käy nimittäin yksiselitteisesti ilmi, että Suomi ei talous- ja rahaliiton täysjäsenenä voi enää harjoittaa itsenäistä rahapolitiikka. Verrattuna unionijäsenyyttä edeltäneeseen tilanteeseen, jossa Suomen Pankki oli erotettu välittömästä valtionhallinnosta, mutta jossa Suomen Pankki ja sen harjoittama rahapolitiikka olivat parlamentaarisessa valvonnassa, on rahapoliittisen finanssivallan menetys tosiasia.²⁵⁰

Finanssipoliittinen päätöksenteko kuuluu edelleen pääasiallisesti EU:n jäsenvaltioiden itsenäiseen päätäntävaltaan ja sen merkityksen voidaan katsoa kasvaneen tilanteessa, jossa rahapoliittinen päätöksenteko on siirtynyt Euroopan keskuspankkijärjestelmän toimivaltaan. Talous- ja rahaliittoon kuuluva talouspolitiikan koordinoitivelvoite rajoittaa kuitenkin myös Suomen finanssipoliitiikan itsenäisyyttä. Rooman sopimuksen mukaan jäsenvaltioiden tulee harjoittaa talouspolitiikkaansa tavalla, jolla ne myötävaikuttavat unionin tavoitteiden toteuttamiseen, ja jäsenvaltioiden tulee sovittaa talouspolitiikkaansa yhteen neuvostossa (RS 98 ja 99 art.). Näillä yhteisön perustamissopimuksen jäsenvaltioiden talouspolitiikka koskevilla määräyksillä tarkoitetaan nimenomaan jäsenvaltioiden finanssipoliitiikkaa²⁵¹.

Osa jäsenvaltioiden finanssipoliitiikan yhteensovittamisvelvoitetta on jäsenvaltioiden velvollisuus välttää liiallisia julkisen talouden alijäämiä eli vaatimus budjettikurista (RS 104 art.). Vaatimus julkisen talouden tasapainosta on myös rahaliiton täysimääräisen toteutumisen edellytys.²⁵² Vaatimusta budjettikurista on täsmennetty jäsenvaltioiden solmimassa kasvu- ja vakaussopimuksessa, jonka mukaan jäsenvaltioiden julkisen talouden alijäämä ei lähtökohtaisesti saa ylittää kolmea prosenttia bruttokansantuotteesta, vaikka sopimukseen onkin kirjattu tästä vaatimuksesta useita poikkeamisperusteita.

²⁵⁰ Myllymäki 2005 s. 36–37 ja Jyränki 2000 s. 197–198.

²⁵¹ Ks. Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 40.

²⁵² Myllymäki 2005 s. 37–38.

Kasvu- ja vakaussopimuksen sääntöjä noudattaen jäsenvaltiot voivat itsenäisesti päättää julkisten menojensa kohdentamisesta. Talous- ja rahaliitosta johtuvaa budjettikuria voi kuitenkin pitää huomattavana kansallisen päätöksenteon ja eduskunnan budjettivallan itsenäisyyden rajoituksena. Talous- ja rahaliittoon liittyvät säännöt asettavat katon jäsenvaltioiden julkisille menoille, siltä osin kuin niitä ei rahoiteta verotuksella.²⁵³ Budjettikuri ulottaa vaikutuksensa myös kuntien talouteen, koska kunnat ovat osa EMU-kriteerein määriteltyä julkista taloutta. Näin ollen myös kuntien taloudellisen päätöksenteon itsenäisyydellä on Euroopan talous- ja rahaliiton asettamat reunaehdot. Talous- ja rahaliittoon liittyvä valvontajärjestelmä, joka mahdollistaa Euroopan unionille puuttumisen tarvittaessa jäsenvaltioiden harjoittaman finanssipolitiikan ja talousarvion sisältöön, merkitsee osaltaan merkittävää Suomen täysivaltaisuuteen ja eduskunnan finanssivaltaan kohdistuvaa rajoitusta.²⁵⁴

Talous- ja rahaliiton lisäksi Euroopan unionin omien varojen järjestelmä kaventaa eduskunnan finanssivaltaa. Rooman sopimuksen 269 artiklan mukaan unionin talousarvio rahoitetaan kokonaisuudessaan unionin omilla varoilla. Jäsenvaltioiden velvollisuus tilittää unionille sen varoihin kuuluvat määrät muodostavat välittömän rajoitteen jäsenvaltioiden budjettivallan itsenäisyydelle. Euroopan unionin omat varat sekä sitovat että rajoittavat eduskunnan budjettivaltaa.²⁵⁵

Unionin talousarvion koko verrattuna jäsenvaltioiden kansallisiin budjetteihin on kuitenkin toistaiseksi ollut varsin vaatimaton. EU:n budjetin menot ovat olleet noin 2,5 prosenttia jäsenvaltioiden julkisista menoista ja prosentin jäsenmaiden yhteenlasketusta bruttokansantulosta²⁵⁶. Perustellusti voi sanoa, että unionin omien varojen järjestelmän periaatteelliset vaikutukset Suomen eduskunnan finanssivaltaan ovat olleet taloudellisia vaikutuksia suurempia. Eduskunnan budjettivaltaan kohdistuvat taloudelliset vaikutukset tulevat kuitenkin kasvamaan jo unionin seuraavalla rahoituskaudella 2007–2013. Tuolloin Suomen nettomaksu unionille tulee nousemaan keskimäärin 397 miljoonaan euroon vuodessa, kun se vuonna 2006 on noin 142 miljoonaa euroa.²⁵⁷ Kasvava jäsenmaksuosuus merkitsee yhä suurempaa eduskunnan finanssivallan rajoitusta siitä huolimatta, että sitoutuminen unionin tulotalouden perusteisiin ja uusiin rahoituskehyksiin vaatii

²⁵³ Ks. Komiteanmietintö 1994:4 s. 129.

²⁵⁴ Myllymäki 2005 s. 38.

²⁵⁵ Komiteanmietintö 1994:4 s. 128 ja Myllymäki 2000 s. 363.

²⁵⁶ Junka 2005 s. 228 ja 235.

²⁵⁷ Valtioneuvoston EU-sihteeristön muistio 17.12.2005 s. 1.

eduskunnan suostumuksen.²⁵⁸ Sitoutuminen unionin rahoituskauteen merkitsee myös eduskunnan finanssivallan rajoittamista vuosiksi eteenpäin.

Euroopan unionin omien varojen lisäksi kansallisia määrärahoja sitovat myös unionin budjetista jäsenvaltioihin suuntautuvat rakennerahastotuet, koska ne yleensä edellyttävät täydentävyyperiaatteen mukaisesti kansallista rahoitusta. Rakennerahastotuet sitovat kansallista budjettivaltaa myös käyttötarkoituksen osalta, koska tavallisesti jäsenvaltiot tekevät komission kanssa sopimuksia rahoituksen käytöstä²⁵⁹. Sekä Euroopan unionin komissiolla että Euroopan tilintarkastustuomioistuimella on oikeus tarkastaa jäsenvaltioissa tapahtuvaa EU-varojen käyttöä, mikä osaltaan loukkaa itsenäisen valtion budjettivaltaa ja kuntiin kohdistuvana kunnan talousautonomian sisältöä.²⁶⁰

Toisaalta unionista Suomeen suuntautuvat rakennerahastotuet ovat myös jossain määrin laajentaneet eduskunnan budjettivaltaa. Unionista saaduilla rakennerahastotuilla on vaikutettu merkittävästi Suomen maatalous- ja aluepolitiikkaan ja niillä on ollut suuri merkitys tällaisten alueiden kehityksen kannalta. On myös huomattava, että vaikka Suomen itsenäinen finanssivalta on merkittäväällä tavalla rajoitettu Euroopan unionissa, ei se sinänsä tarkoita, että se olisi kokonaan menetetty. Euroopan unionissa Suomen edustajat osallistuvat yhdessä muiden jäsenvaltioiden edustajien kanssa koko Euroopan unionin aluetta koskevaan päätöksentekoon. Tässä mielessä se on avannut Suomelle myös uusia vaikuttamisen mahdollisuuksia.²⁶¹

6.1.2 Verosuvereniteetin kaventuminen

Eduskunnan finanssivallan ydin on oikeus päättää Suomen tulotalouden perusteista eli ennen kaikkea verosäädöksistä.²⁶² Verotuksen avulla rahoitetaan suurin osa kansalaisille tarjottavista julkisista palveluista. Mahdollisuus säädellä verotuloja on myös keskeinen osa valtioiden harjoittamaa finanssipolitiikkaa, minkä lisäksi verotusta käytetään laajemminkin erilaisten yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden edistämiseksi. Eduskunnan veroja koskeva finanssivalta on

²⁵⁸ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 32.

²⁵⁹ Jyränki 2000 s.191–192.

²⁶⁰ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 133.

²⁶¹ Ibid. s. 56 ja 244.

²⁶² Ks. Myllymäki 2000 s. 17.

merkittävästi kaventunut Euroopan unionin jäsenyyden myötä. EY-oikeudesta Suomen verosuveriniteettiin kohdistuvat rajoitukset koskevat sekä välillistä että välitöntä verotusta.

Yhteisön oikeuden keskeisimmät välillistä verotusta koskevat normit ovat yhteisön perustamissopimuksen 90–93 artikloissa. Perustamissopimuksen 90 ja 91 artiklat pitävät sisällään verotuksen syrjintäkiellon. Näiden artiklojen nojalla kansallisen tuotannon suojeleminen ja toisten jäsenvaltioiden tuotteiden verotuksellinen syrjiminä ovat kiellettyjä.²⁶³ Yhteisön perustamissopimuksen 93 artikla edellyttää puolestaan jäsenvaltioiden välillisen verotuksen pitkälle menevää yhdenmukaistamista. Velvoitteen täyttämiseksi jäsenvaltiot ovat pitkälle harmonisoineet arvonlisä- ja valmisteverotuksensa. Arvonlisäverotuksessa yhdenmukaistaminen on koskenut veropohjaa, minimiverokantoja ja menettelyä. Valmisteverotuksen yhdenmukaistaminen on koskenut puolestaan alkoholin, alkoholijuomien, valmistetun tupakan ja mineraaliöljyjen verotusta sekä näiden verojen valvontajärjestelmiä. Jäsenvaltioilla on kuitenkin oikeus halutessaan ylläpitää yhteistä valmisteverojärjestelmää laajempaa veropohjaa ja korkeampia verokantoja.²⁶⁴ Vaikka jäsenvaltioiden välillistä verotusta ei ole täysin yhdenmukaistettu, jäsenvaltiot ovat kuitenkin menettäneet itsenäisen päätöksentekovaltansa etenkin tärkeimmän välillisen veron eli arvonlisäveron osalta, minkä lisäksi jäsenvaltioiden valmisteveroja koskevaan verosuveriniteettiin kohdistuu selvästi merkittäviä rajoituksia.

Euroopan yhteisön perustamissopimuksessa ei ole yhtään välitöntä verotusta nimenomaisesti koskevaa artiklaa, eikä siinä ole siten myöskään välittömien verojen harmonisointia koskevaa nimenomaista oikeusperustaa. Välittömät verot kuuluvat kiistatta jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan.²⁶⁵ Yksinomaisesta toimivallasta huolimatta myös jäsenvaltioiden välittömän verotuksen lähentäminen voi tulla kysymykseen siltä osin, kun se on tarpeellista yhteisön sisämarkkinoiden toiminnan kannalta. Tällöin lähentämistoimenpiteiden oikeusperustana toimii Rooman sopimuksen 94 artikla, jonka nojalla neuvosto voi yksimielisesti antaa direktiivejä jäsenvaltioiden sellaisten lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä, jotka suoraan vaikuttavat yhteismarkkinoiden toteuttamiseen tai toimintaan.

Euroopan unionin jäsenvaltioiden materiaalista tuloverolainsäädäntöä on lähennetty neljällä direktiivillä, joista kolme koskee yritysverotusta ja yksi luonnollisten henkilöiden verotusta. Näiden

²⁶³ Rother 2003 s. 2.

²⁶⁴ Joutsamo ym. 2000 s. 666 ja Wikström 1999 s. 30–31.

²⁶⁵ Penttilä 2005 s. 1.

direktiivien lisäksi myös unionin piirissä syntyneellä soft law-säätelyllä on käytännössä ollut jäsenvaltioiden tuloverolainsäädäntöjä lähentävä vaikutus. Välittömän verotuksen alalla tapahtuvaa positiivista integraatiota ei voi kuitenkaan pitää kovinkaan merkittävänä. Jäsenvaltiot päättävät edelleen täysin itsenäisesti välitöntä verotusta koskevasta veropohjasta ja verokannoista. Toisin sanoen jäsenvaltioiden tuloverosuvereniteetti on edelleen vahva.

Euroopan unionin jäsenvaltioiden tuloverosuvereniteetti on kuitenkin merkittävästi kaventunut negatiivisen integraation eli yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön seurauksena. Yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään myöntänyt välittömien verojen kuuluvan jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan. Samalla se on kuitenkin edellyttänyt, että jäsenvaltiot käyttävät tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen, mikä on tarkoittanut ennen kaikkea vaatimusta siitä, että jäsenvaltioiden tuloverolainsäädäntö ei saa olla Euroopan yhteisön perustamissopimuksen takaamia perusvapauksia rajoittavaa eikä toisten jäsenvaltioiden kansalaisia syrjivää. Näin ollen yhteisön perustamissopimuksen syrjintäkielto- ja vapausmääräykset asettavat jäsenvaltioiden tuloverolainsäädännölle yhdenmukaistamista koskevan minimitason, jonka valossa jäsenvaltiot joutuvat arvioimaan suunnittelemansa ja voimassa olevan tuloverolainsäädäntönsä eurooppavero-oikeudellista hyväksyttävyyttä.²⁶⁶

Yhteisön oikeudesta aiheutuvien juridisten rajoitteiden lisäksi verosuvereniteettia voidaan tarkastella myös taloudellisten riippuvuuksien pohjalta, jotka tosiasiallisesti rajaavat lainsäätäjän liikkuma-alaa. Lainsäätäjä ei voi saavuttaa haluamiaan fiskaalisia ja taloudelliseen kasvuun liittyviä tavoitteita millä tahansa oikeudellisesti mahdollisella lainsäädännöllä. Valtioiden on otettava huomioon toisten valtioiden veropolitiikka, koska verokohteet saattavat reagoida verokohteluun ja siirtyä toisiin valtioihin. Kuvaan astuu kansainvälinen verokilpailu, jonka uhka on suurin Suomen kaltaisille korkean verotason valtioille. Näin ollen myös kansainvälinen verokilpailu asettaa huomattavan tosiasiallisen rajoitteen Suomen verosuvereniteetin itsenäisyydelle.²⁶⁷

²⁶⁶ Penttilä 1996 a s. 239 ja Tikka 2003 s. 1185.

²⁶⁷ Tikka 2003 s. 1186.

6.2 Euroopan yhteisöjen tuomioistuin – välittömän verotuksen harmonisoinnin aktiivinen ja ongelmallinen edistäjä

Välitön verotus kuuluu Euroopan unionin jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan. Yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään vahvistanut tämän, mutta edellyttänyt jäsenvaltioiden käyttävän tätä toimivaltaansa yhteisön oikeuden mukaisella tavalla. Käytännössä tämä on tarkoittanut vaatimusta siitä, että jäsenvaltioiden tuloverolainsäädäntö ei saa olla yhteisön perustamissopimuksen turvaamia perusvapauksia rajoittavaa eikä toisten jäsenvaltioiden kansalaisia syrjivää.²⁶⁸ Avoin kansalaisuuteen perustuva syrjintä on yhteisön oikeuden soveltamisalalla sallittua vain yhteisön perustamissopimuksessa nimenomaisesti mainituilla perusteilla. Peiteltyä syrjintää ja yhteisön perusvapauksia rajoittavaa lainsäädäntöä voidaan puolestaan oikeuttaa yhteisöjen tuomioistuimen luoman kohtuullisuusperiaatteen (rule of reason) mukaisilla pakottavilla vaatimuksilla.

Välittömän verotuksen alalla yhteisöjen tuomioistuin ei ole kertaakaan hyväksynyt jäsenvaltioiden avoimesti kansalaisuuden perusteella syrjiviä tuloverolainsäädännöksiä. Yhteisöjen tuomioistuin on noudattanut hyvin pidättyvää linjaa EY:n perustamissopimuksen takaamien vapausoikeuksien rajoittamisen suhteen myös niissä välittömän verotuksen tapauksissa, joissa jäsenvaltiot ovat yrittäneet oikeuttaa peiteltyä syrjivää tai muuten yhteisön perusvapauksia rajoittavaa tuloverolainsäädäntöään erilaisilla kohtuullisuusperiaatteen mukaisilla pakottavilla vaatimuksilla. Tuomioistuin ei ole esimerkiksi hyväksynyt jäsenvaltioiden verotulojen turvaamista saati mitään muutakaan taloudellista tavoitetta syrjinnän tai rajoittamisen oikeuttavaksi perusteeksi. Niille harvoille kohtuullisuusperiaatteen mukaisille oikeuttamisperusteille, jotka yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt, se on asettanut niin tiukat soveltamisedellytykset, että ne eivät käytännössä voi tulla kovinkaan usein kyseeseen.

Yleisesti ottaen voidaankin sanoa, että yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut yhteisön perustamissopimuksen vapausoikeuksia laajasti ja niihin kohdistuvia poikkeuksia suppeasti.²⁶⁹ Oikeuskäytäntönsä kautta yhteisöjen tuomioistuimesta on tullut merkittävä Euroopan unionin jäsenvaltioiden välittömän verotuksen negatiivisen integraation edistäjä. Kyseessä voidaan katsoa olevan eräänlainen pakkoharmonisointi, koska EY:n tuomioistuimen tuomioiden muodossa

²⁶⁸ Penttilä 2005 s. 3.

²⁶⁹ Ks. myös Vapaavuori 2003 s. 98.

tapahtuva negatiivinen integraatio voidaan panna täytäntöön myös vastoin jäsenvaltioiden suostumusta. Yhteisöjen tuomioistuimen välittömiä veroja koskeva tulkintalinja on koettu jäsenvaltioissa puuttumisena siihen suvereniteettiin, jonka ne ovat veroasioissa pidättäneet itsellään säilyttämällä yksimielisyysvaatimuksen neuvoston verotusta koskevassa päätöksenteossa.²⁷⁰ Yhteisöjen tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevaa oikeuskäytäntöä on arvosteltu ja tuomioistuinta on syytetty poliittisten tavoitteiden edistämisestä.²⁷¹ Tutkielman luvussa 3.3.3 tarkasteltiin yhteisöjen tuomioistuinta kohtaan esitettyjä tuomioisistuinaktivismisyytöksiä. Tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevan oikeuskäytännön valossa herää kysymys, onko tuomioistuimen tuloveroja koskevassa oikeuskäytännössä ollut kysymys tuomioisistuinaktivismista.

Euroopan yhteisön oikeusjärjestykselle on tyypillistä sääntelyn huomattava väljyys. Yhteisön oikeuden keskeisimmätkin normit ovat alun alkaen olleet ylimalkaisia ja vain suuntaa antavia ilmaisuja vailla auktoritatiivisia tulkintoja.²⁷² Yhteisön oikeuden normien väljästä luonteesta johtuen yhteisöjen tuomioistuin ei voi oikeuskäytännössään välttyä poliittisten ratkaisujen tekemiseltä. Tuomioistuimen ratkaisupakko pakottaa yhteisöjen tuomioistuimen tekemään päätöksen, kun sen puoleen on kääntynyt oikeuden saamiseksi. Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin on ollut pitkälti pakotettu tekemään merkittäviäkin poliittisia ratkaisuja. Näin on ollut asianlaita myös välittömän verotuksen kysymyksissä, eikä sitä sinänsä vielä voida pitää aktivismina.

Aktivistin yhteisöjen tuomioistuimesta tekee kuitenkin se, että ratkaisuisaan tuomioistuin poikkeuksellisen usein valitsee mahdollisista ratkaisuvaihtoehdoista sen, joka tehokkaimmin edistää integraatiota. Yhteisöjen tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevan oikeuskäytännön osalta ei voi olla kiinnittämättä huomiota siihen, että tuomioistuin on edistänyt tuomioillaan huomattavasti pidemmälle menevää integraatiota kuin mihin jäsenvaltiot ovat selvästikään olleet halukkaita osallistumaan²⁷³. Tuomioistuimen oikeuskäytännössä jäsenvaltioiden intressit ja fiskaaliset tarpeet ovat olleet EU:n neljän perusvapauden toteutumiseen nähden toissijaisia arvoja.²⁷⁴

Kuitenkin EY:n tuomioistuimen harkintavalta tuloverotuksen kysymyksissä on niin suuri, että se olisi mahdollistanut myös ratkaisuja, jotka olisivat ottaneet unionin perusvapauksien toteutumisen

²⁷⁰ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 103–110 ja Vapaavuori 2003 s. 4.

²⁷¹ Kritiikistä ks. esim. Lehner 2000 s. 13–15 ja Vapaavuori 2003 s. 348–352. Ks. myös Ståhl - Persson Österman 2002 s. 38–41.

²⁷² Joutsamo ym. 2000 s. 300.

²⁷³ Ks. myös Vapaavuori 2003 s. 350.

²⁷⁴ Näin siitä huolimatta, että yhteisöjen tuomioistuin on myös muutamissa ratkaisuisa, kuten esimerkiksi Marks & Spencerissä (asia C-446/03), osoittanut myös suhteellisuudentajua.

ja jäsenvaltioiden intressit tasapainoisemmalla tavalla huomioon. Vaatimus ei ole kohtuuton, kun ottaa huomioon, että kysymys on verotuksen harmonisoinnista alueesta, joka kuuluu jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan. Sekä subsidiariteettiperiaate (RS 5 art.) että tuloverotuksen harmonisoinnin yksimielisyysvaatimus (RS 94 art.) voidaan nähdä osoituksena siitä, että yhteisön toiminta tulisi välittömän verotuksen alalla olla rajoitettu alueelle, jota koskevaan integraatioon jäsenvaltiot ovat halukkaita osallistumaan²⁷⁵. Tuomioistuimen ei pitäisi täysin sivuuttaa näitä määräyksiä tekemällä ratkaisuja, joilla on syvälle käyviä vaikutuksia jäsenvaltioiden tuloverojärjestelmien perusteisiin. Yhteisön perustamissopimuksen 5 artiklaan sisältyvän suhteellisuusperiaatteen mukaan yhteisön toiminnassa ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen yhteisön perustamissopimuksen tavoitteiden saavuttamiseksi. Yhteisöjen tuomioistuimen toiminta ei ole välittömän verotuksen kysymyksissä ollut aina suhteellisuusperiaatteen mukaista, koska ratkaisujen vaikutukset eivät ole aina olleet oikeassa suhteessa tavoiteltavaan päämäärään nähden.

Nykyisessä EY:n tulovero-oikeudessa yhteisöjen tuomioistuin on saanut liian korostuneen roolin. Verotuksen harmonisoituminen EY-tuomioistuimen oikeuskäytännön kautta johtaa yhteisön tulovero-oikeuden vieteriukkomaiseen ja sattumanvaraiseen kehitykseen. Tämä on ongelmallista sekä verotuksen oikeusvarmuuden että ennustettavuuden näkökulmista, jotka molemmat ovat hyvän verojärjestelmän keskeisiä ominaisuuksia. Suurin periaatteellinen ongelma EY:n tuomioistuimen roolissa negatiivisen integraation aktiivisena edistäjänä on se demokraattinen vaje, joka liittyy tuomareihin poliittisten päätösten tekijöinä. Tällä hetkellä tuomioistuimen harkintavalta välittömän verotuksen kysymyksissä on niin suuri, että tuomioistuin toimii usein tosiasiallisesti lainsäätäjänä. Tällainen rooli tuomioistuimella rikkoo kansan itseverotusoikeuden periaatetta, jonka mukaan veroista päättämisen tulee kuulua kansaa edustavan kansanedustuslaitoksen tehtäviin.

Suomen perustuslain mukaan verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta (PL 81 ja 121 §). Näillä perustuslainsäännöksillä on yhteys sekä vaatimukseen edustuksellisesta demokratiasta verolakien säätämässä että myös selvä yhteys vaatimukseen verotuksen oikeusvarmuudesta ja ennustettavuudesta. Yhteisön tulovero-oikeuden ei voida katsoa täyttävän Suomen perustuslaissa verolaille asetettuja vaatimuksia siltä osin kuin se perustuu vain EY:n tuomioistuimen oikeuskäytäntöön.²⁷⁶

²⁷⁵ Ks. Grau - Herrera 2003 s. 31–32.

²⁷⁶ Ks. myös Äimä 2003 s. 221.

6.3 Euroopan yhteisön perustamissopimuksen uudistamistarve

EY-oikeuteen on negatiivisen integraation muodossa muodostunut huomattava välittömiä veroja koskeva sääntelykokonaisuus, joka juridisesti rajoittaa merkittäväällä tavalla jäsenvaltioiden tuloverosuvereniteettia. Tästä huolimatta yhteisön perustamissopimuksessa ei ole yhtään välitöntä verotusta nimenomaisesti koskevaa määräystä. Välittömän verotuksen näkökulmasta Euroopan yhteisön perustamissopimus on jäänyt auttamatta ajastaan jälkeen, koska se ei vastaa tämän päivän todellisia olosuhteita. Perusteltua olisi ottaa yhteisön perustamissopimukseen Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden välistä toimivallanjakoa välittömän verotuksen alalla koskevat nimenomaiset määräykset. Ennen kaikkea yhteisön perustamissopimuksessa pitäisi olla määritelty, mikä on Euroopan unionin neljän perusvapauden suhde jäsenvaltioiden välitöntä verotusta koskevaan verosuvereniteettiin²⁷⁷.

Tuloveroja koskeva päätäntävalta on Euroopan unionin jäsenvaltioiden jäljellä olevan finanssivallan tärkeimpiä osa-alueita. Mahdollisuus säädellä välittömän verotuksen tuloja on keskeinen osa jäsenvaltioiden finanssipoliittikan harjoittamisen edellytyksiä. Välittömillä veroilla on myös hyvin keskeinen merkitys jäsenvaltioiden julkisten palveluiden rahoituksessa. Jäsenvaltiot vastaavat edelleen valtion perinteisten yövärtijatehtävien hoitamisen lisäksi myös kansalaisten hyvinvointipalveluiden tuottamisesta, kun taas Euroopan unioni on ennen kaikkea taloudellinen ja poliittinen yhteenliittymä, jolla ei ole minkäänlaista vastuuta jäsenvaltioiden hyvinvointivaltiojärjestelmien säilymisestä²⁷⁸. Yhteisöjen tuomioistuimen taloudellista integraatiota painottava oikeuskäytäntö johtaa jäsenvaltioiden tuloverosuvereniteetin jatkuvaan kaventumiseen. Näin ollen se johtaa myös jäsenvaltioiden finanssipoliittisen liikkumatilan kaventumiseen ja muodostuu uhkaksi jäsenvaltioiden fiskaalisille tarpeille. Tarpeeksi suuri välitöntä verotusta koskeva verosuvereniteetti on ehdoton edellytys suomalaisen hyvinvointiyhteiskunnan säilymiselle ja kansalaisten TSS-perusoikeuksien toteutumiselle²⁷⁹. Kirjaamalla yhteisön perustamissopimukseen tarkemmin yhteisön ja jäsenvaltioiden välinen tuloveroja koskeva toimivallanjako pystyttäisiin varmistamaan jäsenvaltiolle riittävät verotulot ja finanssipoliittinen pelivara myös tulevaisuudessa.

²⁷⁷ Vanistendael 1998 s. 334.

²⁷⁸ Ks. Ståhl - Persson Österman 2002 s. 50 ja Vapaavuori 2003 s. 352.

²⁷⁹ Ks. Myllymäki 2005 s. 41.

Talous- ja rahaliitto sekä sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttävät kuitenkin jäsenvaltioiden tuloverojärjestelmien tiettyä yhteensovittamista, mistä johtuen välittömiä veroja ei pitäisi määrätä yksinomaan jäsenvaltioiden toimivaltaan. Yhteisölle tulisi antaa toimivaltaa sellaisten tuloverojen osalta, jotka suoraan vaikuttavat sisämarkkinoiden toimintaan.²⁸⁰ Toimivaltaa tulisi antaa yhteisölle näiden verojen osalta siinä laajuudessa, kun se katsotaan tarpeelliseksi riittävän markkinaintegraation toteuttamiseksi. Riittävä markkinaintegraatio on viime kädessä poliittinen valinta taloudellisen tehokkuuden ja muiden oikeutettujen poliittisten tavoitteiden välillä. Tarvittaessa perustamissopimukseen voitaisiin liittää pöytäkirja, jossa toimivallanjako olisi riittävän selkeästi määritelty.

Euroopan yhteisön perustamissopimusta pitäisi muuttaa myös siten, että tuloverojen harmonisoinnin yksimielisyysvaatimuksesta luovuttaisiin niissä välittömän verotuksen kysymyksissä, joissa yhteisölle annettaisiin omaa toimivaltaa perustamissopimuksen muutoksella. Yksimielisyysvaatimus on jo pitkään tosiasiallisesti estänyt jäsenvaltioiden etenemisen välittömän verotuksen lähentämisessä. Mahdollisuus saavuttaa yksimielisyyttä tuloverotuksen harmonisointitoimenpiteiden suhteen vaikeutui huomattavasti entisestään sen jälkeen, kun toukokuussa 2004 Euroopan unioniin liittyi 10 uutta jäsenvaltiota, joiden oikeudelliset taustat ja taloudelliset olosuhteet ovat hyvin erilaisia verrattuna unionin vanhoihin jäsenvaltioihin.²⁸¹

Yksimielisyysvaatimus, joka tarkoittaa jokaisen jäsenvaltion veto-oikeutta, heikentää huomattavasti jäsenvaltioiden kompromissihalukkuutta. Mikäli määräenemmistöpäätökset olisivat käytössä, jäsenvaltioiden olisi yritettävä löytää ratkaisuja, jotka ne voisivat itse hyväksyä ja jotka tyydyttäisivät myös muita jäsenvaltioita. Nykyisessä tilanteessa uudistuksia vastustavan jäsenvaltion ei tarvitse edes perustella kielteistä kantaansa. Jäsenvaltiot käyttävät veto-oikeuttaan toisinaan myös painostuskeinona muita jäsenvaltioita vastaan saadakseen itselleen myönnytyksiä – jopa kysymyksissä, jotka eivät liity verotukseen lainkaan. Luopuminen yksimielisyysvaatimuksesta tietyissä välittömän verotuksen kysymyksissä helpottaisi verotuksen harmonisointia, jolloin yhteisöjen tuomioistuimen ylikorostunut asema tuloverotuksen alalla vähenisi ja päätöksenteon demokraattinen legitimitetti kasvaisi.²⁸²

²⁸⁰ Ks. Vanistendael 2002 s. 124.

²⁸¹ Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 223.

²⁸² Ks. Andersson 2004 b s. 23–24, Lodin 2004 s. 150–151, Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 223 ja Vanistendael 2002 s. 126.

6.4 Tarve lähentää Euroopan unionin jäsenvaltioiden välitöntä verotusta

Euroopan yhteisön tulovero-oikeuteen liittyy merkittäviä demokraattiseen legitimitettiin, oikeusvarmuuteen ja ennustettavuuteen sekä jäsenvaltioiden tuloverosuvereniteetin säilymiseen liittyviä ongelmia. Näiden ongelmien perimmäisenä syynä on yhteisön primäärioikeuden abstraktien määräyksien soveltaminen suoraan yksittäisiin tulovero-oikeudellisiin ongelmiin. Mikäli Euroopan yhteisölle annettaisiin omaa toimivaltaa välittömän verotuksen alalla, kuten tämän tutkielman 6.3 luvussa on ehdotettu, se turvaisi jäsenvaltioiden tuloverosuvereniteettia, mutta ei välttämättä juurikaan poistaisi muita edellä mainittuja ongelmia yhteisön tulovero-oikeudesta. Välitöntä verotusta säädeltäisiin edelleen primäärioikeuden tasolla.

Toisaalta on selvää, että yhteisön perustamissopimukseen ei tulla lähitulevaisuudessa ottamaan yhteisön ja jäsenvaltioiden välistä toimivallanjakoa välittömän verotuksen alalla sääteleviä nimenomaisia määräyksiä, vaikka se tarpeellista olisikin. Tällaista uudistusta ei sisällynyt ehdotettuun sopimukseen Euroopan perustuslaiksi. Näin ollen vastaaminen niihin välitöntä verotusta koskeviin ongelmiin, jotka ovat seurausta yhteisöjen tuomioistuimen alaa koskevasta oikeuskäytännöstä, edellyttäisi ehdottomasti jäsenvaltioiden etenemistä välitöntä verotusta koskevan sekundäärilainsäädännön antamisessa.

Yhteisöjen tuomioistuimen välitöntä verotusta koskeva oikeuskäytäntö on ollut silmiinpistävän integraatiomyönteistä. Tällainen oikeuskäytäntö johtaa jäsenvaltioiden tuloverosuvereniteetin jatkuvaan kaventumiseen. Etenemällä välittömän verotuksen harmonisoinnissa jäsenvaltiot asettaisivat yhteisöjen tuomioistuimen harkintavallalle tiukemmat raamit, mikä estäisi tuomioistuimen aktiivisuudesta johtuvat ylilyönnit. Sekundäärilainsäädännön antaminen auttaisi ylipäättänsä yhteisöjen tuomioistuinta sen määrittämisessä, minkä tyyppinen tulovero on yhteensopiva yhteisön oikeuden kanssa²⁸³. Samalla se vähentäisi myös merkittävästi yhteisön tulovero-oikeudelle tyypillistä oikeudellista epävarmuutta, jolloin verovelvollisten ja kansallisten lainsäätäjien olisi helpompaa ennustaa yhteisön oikeuden oikea sisältö ja sovittaa toimintansa sen mukaan.

Tällä hetkellä yhteisöjen tuomioistuin käytännössä ohjaa yhteisön tulovero-oikeuden kehitystä, vaikkakin vain negatiivisen integraation välityksellä. Etenemällä välittömän verotuksen

²⁸³ Ks. Vanistendael 1996 s. 122 ja Äimä 1999 b s. 504.

harmonisoinnissa jäsenvaltiot saisivat takaisin itselleen aloitteen ja kontrollin sen suhteen millaiseksi yhteisön tulovero-oikeus ja viime kädessä niiden oma kansallinen tuloverolainsäädäntö muotoutuu²⁸⁴. Mikäli jäsenvaltiot eivät etene sekundäärilainsäädännön antamisessa, niin vaarana on, että ennen pitkää kaikki tuloverolainsäädäntöjen eroavaisuuksista aiheutuvat veroesteet ja niiden yhteisön oikeuden mukaisuus ratkaistaan yhteisöjen tuomioistuimessa.²⁸⁵

Positiivinen integraatio lisäisi yhteisön tulovero-oikeutta koskevan päätöksenteon demokraattista legitimitettä. Ehdotettuihin säädöksiin kantansa saisivat ilmaista kansallisten parlamenttien lisäksi myös Euroopan parlamentti ja ne eri eturyhmät, jotka ovat edustettuina Euroopan unionin talous- ja sosiaalikomiteassa. Positiivisen integraation kautta kehittyvä EY:n tulovero-oikeus olisi myös huolellisen lainvalmistelun tulosta. Tietty ongelmakenttä olisi säänneltävissä kokonaisuutena ja sääntelyllä olisi selkeä voimaantuloaika²⁸⁶. Välittömän verotuksen lainsäädännöllinen lähentäminen mahdollistaisi myös eri jäsenvaltioiden etujen ja verotulojen turvaamiseen liittyvien näkökohtien huomioon ottamisen tasapainoisella tavalla.

Välittömän verotuksen lähentämisen puolesta puhuu myös kansainvälinen verokilpailu, joka yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön tavoin kaventaa tosiasiallisesti merkittäväällä tavalla EU:n jäsenvaltioiden tuloverosuvereniteettia. Eteneminen välittömän verotuksen harmonisoinnissa voisi hillitä jäsenvaltioiden välistä aggressiivista verokilpailua ja sitä kautta lisätä jäsenvaltioiden kansallisten parlamenttien tosiasiallista veropoliittista liikkuma-alaa tuloverolakien säätämisessä, vaikka se oikeudellisesti sitä kaventaisikin.²⁸⁷

Miten Euroopan unionin jäsenvaltioiden välitöntä verotusta tulisi sitten lähentää? Suurimmat tuloverotukselliset esteet Euroopan unionin sisämarkkinoilla sijaitsevat selvästi yritysverotuksen alueella. Eurooppalaiset konsernit joutuvat pahimmillaan noudattamaan 25 erilaista yritysverojärjestelmää. Nämä unionin jäsenvaltioiden lukuisat eri verojärjestelmät johtavat sisämarkkinoilla helposti erilaisiin yhteisön oikeuden syrjintäkielto- ja vapausmääryksiä rikkoviin tilanteisiin, mitkä viime kädessä päätyvät yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavaksi. Perusteltua olisi luoda yhtenäistetty yhtiöveropohja niille eurooppalaisille konserneille, jotka harjoittavat merkittävää rajat ylittävää taloudellista toimintaa. Sen lisäksi, että tällainen järjestelmä poistaisi syrjiviä ja rajoittavia tilanteita sisämarkkinoilta, niin se vähentäisi merkittävästi niitä kustannuksia,

²⁸⁴ Ks. myös Ståhl - Persson Österman 2002 s. 41.

²⁸⁵ Äimä 2003 s. 5. Ks. myös Sundell, Hufvudstadsbladet 25.9.2005.

²⁸⁶ Tikka 2005 s. 2.

²⁸⁷ Tikka 2003 s. 1187. Ks. myös Vanistendael 1996 s. 122.

joita yrityksille syntyy useiden eri verojärjestelmien noudattamisesta. Eurooppalaisten konsernien parantunut kustannustehokkuus johtaisi Euroopan unionin kilpailukyvyn parantumiseen suhteessa muuhun maailmaan.

Yritysverotuksen lisäksi jäsenvaltioiden tulisi lähentää myös luonnollisten henkilöiden verotusta tietyissä rajatuissa välittömän verotuksen kysymyksissä, jotka liittyvät suoraan sisämarkkinoiden toimintaan. Luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen lähentämisessä luontevinta olisi keskittyä aluksi niihin osa-alueisiin, joissa jäsenvaltioiden itsemääräämisoikeus on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön seurauksena jo merkittävästi kaventunut. Tällaisia alueita ovat esimerkiksi luonnollisten henkilöiden rajat ylittäviin osinko- ja eläketuloihin liittyvät kysymykset.

Välittömän verotuksen lähentämisestä huolimatta kaikista tuloveroja koskevista verokannoista päättämisen tulisi myös tulevaisuudessa kuulua jäsenvaltioiden itsenäiseen päätäntävaltaan. Euroopan unionin jäsenvaltioiden varauksellinen suhtautuminen välittömän verotuksen harmonisointiin on johtunut osaltaan siitä, että matalan verotason maat pelkäävät kilpailukykynsä menettämisen puolesta ja korkean verotason maat sosiaaliturvajärjestelmänsä rahoittamisen puolesta. Välitöntä verotusta koskeva päätäntävalta on jäsenvaltioiden jäljellä olevan finanssivallan tärkeimpiä osa-alueita ja keskeinen osa jäsenvaltioiden suvereenisuutta. On selvää, että välittömän verotuksen lähentämispyrkimyksillä ei ole toivoa menestyä, elleivät verokannat myös jatkossa ole jäsenvaltioiden itsensä päätettävissä.