JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
15 päivänä helmikuuta 2007 [1]

I Johdanto

1. Komissio väittää tässä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä, ettei Helleenien tasavalta ole pannut asianmukaisesti täytäntöön pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista (jäljempänä pääomansijoitusvero) annettua direktiiviä 69/335/ETY. [2]

2. Komissio katsoo ensinnäkin, että Kreikan lainsäädännön säännökset, joilla säännellään pääomayhtiöiden kotipaikan siirtämisestä Kreikkaan kannettavaa veroa, ovat direktiivin säännösten vastaisia.

3. Toiseksi komissio katsoo, että ne Kreikan lainsäädännön säännökset, joiden nojalla maatalousosuuskunnat sekä näiden yhdistykset ja yhteenliittymät, varustamot ja merenkulkualan yhteenliittymät ja kaikenmuotoiset merenkulkualan yhtiöt on vapautettu pääomansijoitusverosta, ovat direktiivin 69/335 vastaisia.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Direktiivi 69/335*

4. Direktiivin alkuperäinen tavoite on vahvistettu direktiivin johdanto-osan toisessa perustelukappaleessa:

"Jäsenvaltioissa tällä hetkellä voimassa olevat pääoman hankintaa koskevat välilliset verot eli yhtiöihin tehtävistä sijoituksista suoritettavat verot ja arvopapereista suoritettavat leimaverot johtavat syrjintään, kaksinkertaiseen verotukseen ja pääoman vapaata liikku-

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Pääoman hankintaa koskevista välillistä veroista 17.7.1969 annettu neuvoston direktiivi 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna pääoman hankintaa koskevista välillistä veroista annetun direktiivin 69/335/ETY muuttamisesta 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23) [direktiiveistä ei ole virallista suomennosta], jäljempänä direktiivi 69/335.

vuutta haittaaviin eroihin, ja ne olisi näin ollen yhdenmukaistamisella poistettava."

Näin ollen on aiheellista säätää mahdollisuudesta ottaa tällainen vero käyttöön Kreikassa sekä mahdollisuudesta vapauttaa tietyt toimet kyseisestä verosta."

5. Muutosdirektiivin 85/303 [3] johdanto-osan toisessa ja kolmannessa perustelukappaleessa esitetään direktiivin laajennettu tavoite ja sen taustaa:

Direktiivissä vahvistetaan siten muutamia Kreikkaa koskevia erityissäännöksiä.

"Pääomansijoitusveron taloudelliset vaikutukset ovat haitallisia yritysryhmien muodostamisen ja yritysten kehittämisen kannalta. Nämä vaikutukset ovat erityisen haitallisia nykyisessä suhdannevaiheessa, jossa investointitoiminnan elvyttämiselle olisi ehdottomasti annettava etusija.

Nämä tavoitteet voitaisiin parhaiten saavuttaa poistamalla pääomansijoitusvero. – –"

7. Direktiivin 69/335 1 artiklassa säädetään pääomansijoitusveron kantoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä olennaisilta osin seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on kannettava pääoman sijoituksista pääomayhtiöihin 2–9 artiklan säännösten mukaisesti yhdenmukaistettua veroa, jäljempänä 'pääomansijoitusvero'."

6. Muutosdirektiivin 85/303 johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa tuodaan esiin Kreikan tilanne maan liityttyä Euroopan unioniin:

8. Direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa määritetään veron soveltamisalaan kuuluvat yhtiöt:

"Pääomayhtiöllä tarkoitetaan tässä direktiivissä:

"Ensimmäisenä päivänä heinäkuuta 1984 Kreikassa ei ollut pääomansijoitusveroa.

a) – –

3 – Mainittu edellä alaviitteessä 2.

b) kaikkia yhtiöitä, yhteenliittymiä tai oikeushenkilöitä, joiden yhtiöpääomaa tai varoja vastaavat osuudet voivat olla vaihdannan kohteena arvopaperipörssissä;

c) kaikkia voittoa tavoittelevia yhtiöitä, yhteenliittymiä tai oikeushenkilöitä, joiden osakkailla tai jäsenillä on oikeus ilman ennakollista lupaa luovuttaa yhtiöosuuksiaan kolmansille ja joiden osakkaiden tai jäsenten vastuu yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön veloista rajoittuu heidän pääomansijoituksiinsa."

9. Direktiivin 3 artiklan 2 kohdassa direktiivin soveltamisalaa laajennetaan oikeudellisen olettaman avulla kattamaan tietyt yhtiöt, jotka eivät ole pääomayhtiöitä, mutta siinä varataan kuitenkin jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa tällaisiin yhtiöihin poikkeavaa verotuskohtelua:

"2. Tätä direktiiviä sovellettaessa pääomayhtiöiksi katsotaan kaikki muutkin voittoa tavoittelevat yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt. Pääomansijoitusveroa kannettaessa jäsenvaltio voi kuitenkin olla katsomatta näitä pääomayhtiöiksi."

10. Direktiivin 4 artiklassa säädetään, minkälaisista toimista jäsenvaltiot voivat kantaa pääomansijoitusveroa:

"1. Seuraavat toimet ovat pääomansijoitusveron alaisia:

a) pääomayhtiön perustaminen;

– –

g) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, jota siinä jäsenvaltiossa, johon se siirtyy, pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa mutta jota siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, ei pidetä sellaisena, tosiasiallisen johdon siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen;

h) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, jonka tosiasiallinen johto sijaitsee kolmannessa maassa, sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen, jos sitä siinä jäsenvaltiossa, johon se siirtyy, pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa, mutta ei siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy.

2. – –

Helleenien tasavalta kuitenkin määrää, mistä edellä luetelluista toimista se kantaa pääomansijoitusveroa.

3. Edellä olevan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna perustamisena ei pidetä pääomayhtiön perustamisasiakirjan, yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen muuttamista eikä erityisesti:

– –

b) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön tosiasiallisen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jota molemmissa jäsenvaltioissa pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa;

– –"

11. Direktiivin 7 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltioiden on vapautettava pääomansijoitusverosta sellaiset muut kuin 9 artiklassa tarkoitetut toimet, jotka 1 päivänä heinäkuuta 1984 olivat vapautettuja verosta tai joista tuolloin kannettiin veroa 0,5 prosenttia tai tätä vähemmän

– –

Helleenien tasavalta määrää, mitkä toimet se vapauttaa pääomansijoitusverosta.

2. Jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääomansijoitusverosta kaikki muut kuin 1 kohdassa tarkoitetut toimet tai kantaa niistä veron soveltamalla yhtenäistä verokantaa, joka ei ole yhtä prosenttia korkeampi."

12. Lisäksi direktiivin 8 artiklassa sallitaan tiettyjen pääomayhtiöiden vapauttaminen pääomansijoitusverosta:

"Jollei 7 artiklan 1 kohdasta muuta johdu, jäsenvaltiot voivat vapauttaa pääomansijoitusverosta 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut toimet, jotka koskevat:

– julkisia palveluja suorittavia pääomayhtiöitä, kuten julkisia liikennelaitoksia, satamayrityksiä tai veden, kaasun tai sähkön toimitusta harjoittavia yrityksiä, joiden yhtiöpääomasta vähintään puolet

on valtion tai muiden alueellisten viranomaisten omistuksessa;

– sellaisia pääomayhtiöitä, joilla yhtiöjärjestyksensä tai sääntöjensä mukaan ja käytännössä on yksinomaan ja välittömästi kulttuuriin, hyväntekeväisyyteen, avustustoimintaan tai koulutukseen liittyviä päämääriä."

13. Direktiivin 9 artiklassa vahvistetaan edellytykset, joiden nojalla jäsenvaltiot voivat muilta osin poiketa pääomansijoitusveron kantoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä:

"Tietyntyyppisiin toimiin tai tietyntyyppisiin pääomayhtiöihin voidaan soveltaa vapautuksia tai verokannan alennuksia tai korotuksia verotuksen tasapuolisuuden tai sosiaalisten syiden vuoksi taikka sen mahdollistamiseksi, että jäsenvaltio pystyisi hoitamaan tiettyjä erityistilanteita. Tällaista toimenpidettä suunnittelevan jäsenvaltion on ilmoitettava asiasta komissiolle hyvissä ajoin perustamissopimuksen 102 artiklan soveltamiseksi."

B *Kansallinen lainsäädäntö*

14. Direktiivi 69/335 pantiin täytäntöön Kreikan oikeudessa lailla 1676/86. Mainitun Kreikan lain 17 §:n mukaan pääomansijoitusveroa kannetaan kauppayhtiöiltä, elinkeinonharjoittajien yhteenliittymiltä, millä tahansa tasolla toimivilta osuuskunnilta ja kaikilta muilta voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, oikeushenkilöiltä tai yhdistyksiltä.

15. Lain 18 §:ssä mainitaan verolliset toimet, kuten pääomayhtiön perustaminen, pääomayhtiöksi muuttaminen tai pääomayhtiön varojen lisääminen. Mainitun pykälän 2 momentin c ja d kohdassa tällaisiin rinnastetaan 17 §:ssä tarkoitettujen oikeushenkilöiden tosiasiallisen johdon siirtäminen jostakin jäsenvaltiosta Kreikkaan, jos nämä oikeushenkilöt eivät ole verovelvollisia siinä jäsenvaltiossa, josta ne siirtyvät. Tämä koskee myös sellaisen oikeushenkilön sääntömääräisen kotipaikan siirtämistä jostakin jäsenvaltiosta Kreikkaan, jonka tosiasiallinen johto sijaitsee kolmannessa maassa.

16. Lain 18 §:n 4 momentissa tehdään sitä vastoin selväksi, että 17 §:ssä tarkoitetun oikeushenkilön tosiasiallisen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen ei ole pääoman hankintaa, eikä se siten ole verollista toimintaa, jos oikeushenkilö on verovelvollinen siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy.

17. Kreikan lain 22 §:n 1 momentissa pääomansijoitusverosta vapautetaan millä

tahansa tasolla toimivat maatalousosuuskunnat sekä näiden kaikenlaiset yhdistykset ja yhteenliittymät sekä b kohdassa varustamot, merenkulkualan yhteenliittymät ja kaikenmuotoiset merenkulkualan yhtiöt.

18. Maatalousosuuskuntiin sovelletaan lakia 2810/2000, jossa säädetään muun muassa maatalousosuuskuntien perustamisesta, rakenteesta ja organisaatiosta.

III Asian käsittelyn vaiheet ja asianosaisten vaatimukset

19. Asianmukaisen oikeudenkäyntiä edeltäneen menettelyn jälkeen komissio nosti 19.4.2005 nyt käsiteltävänä olevan kanteen, jossa se vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin

– toteaa, että Helleenien tasavalta ei ole noudattanut pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 69/335/ETY mukaisia velvoitteitaan, koska sen lainsäädännön nojalla veroa on kannettava sääntömääräisen kotipaikan ja tosiasiallisen johdon siirrosta ja koska tästä verosta vapautettuja ovat kaikki millä tahansa tasolla toimivat maatalousosuuskunnat sekä näiden kaikenlaiset yhdistykset tai yhteenliittymät, varustamot, merenkulkualan yhteenliittymät ja kaikenmuotoiset merenkulkualan yhtiöt

– velvoittaa Helleenien tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

20. Helleenien tasavalta vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin

– hylkää kanteen.

21. Espanjan kuningaskunta, joka hyväksyttiin väliintulijaksi 19.9.2005 tehdyllä päätöksellä, vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin

– hylkää kanteen ja velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut

– toissijaisesti, jos yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että jäsenyysvelvoitteita ei ole noudatettu, rajoittaa tuomionsa vaikutukset tulevaan aikaan.

IV Oikeudellinen arviointi

A *Tutkittavaksi ottaminen*

22. Kreikka ei ole esittänyt nimenomaisesti, että kanne olisi jätettävä tutkimatta. Epäilys kanteen tutkittavaksi ottamisesta tuodaan kuitenkin esiin Kreikan hallituksen väitteessä, jonka mukaan laista 1676/86, jolla direktiivi on määrä panna täytäntöön kansallisessa oikeudessa, sekä nyt kyseessä olevan riidan kohteena olevista säännöksistä on ilmoitettu komissiolle osana lakiehdotusta jo syyskuussa 1986. Lakiehdotusta koskevan ilmoituksen ja komission 1.4.2004 antaman virallisen huomautuksen välillä on kulunut siten lähes 18 vuotta. Ennen tämän kanteen perustana olevan oikeudenkäyntiä edeltäneen menettelyn aloittamista komissio ei ollut missään vaiheessa ilmoittanut Kreikan hallitukselle, että tämä olisi mahdollisesti laiminlyönyt direktiivistä johtuvia velvollisuuksiaan.

23. EY 226 artiklassa ei kuitenkaan määrätä mistään määräajasta kanteen nostamiselle. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen tutkittavaksi ottaminen ei ole sidottu siihen, että komissio noudattaa tiettyä määräaikaa oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn vireille panemiseksi tai kanteen nostamiseksi, vaan komissiolla on pikemminkin tässä kysymyksessä harkintavaltaa, eikä yhteisöjen tuomioistuimen kuulu valvoa tämän harkintavallan käyttämistä. [4]

24. Jotain muuta voitaisiin päätellä vain, jos oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn kohtuuttoman pitkä kesto vaikeuttaisi kyseisen jäsenvaltion mahdollisuuksia osoittaa vääriksi komission väitteet ja loukkaisi siten asianomaisen jäsenvaltion puolustautumisoikeuksia. [5] Se, onko vastaavien edellytysten täytyttävä myös tässä tapauksessa, jossa oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ei tosin kestänyt pitkään mutta jossa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely aloitettiin hyvin kauan riidanalaisen toimenpiteen antamisen jälkeen, voi jäädä tässä yhteydessä tutkimatta. Asianomaisen jäsenvaltion on joka tapauksessa osoitettava, että sen puolustautumisoikeuksia on loukattu. [6] Nyt esillä olevassa tapauksessa Kreikan hallitus ei ole kuitenkaan esittänyt, että jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn myöhäisellä aloittamisella olisi ollut vaikutusta sen puolustuksen järjestämisen kannalta.

4 – Vrt. mm. asia C-422/92, komissio v. Saksa, tuomio 10.5.1995 (Kok. 1995, s. I-1097, 18 kohta), jossa kanne nostettiin yli kuusi vuotta sen jälkeen, kun riidanalainen säännös tuli voimaan; asia C-96/89, komissio v. Alankomaat, tuomio 16.5.1991 (Kok. 1991, s. I-2461, 15 kohta) ja asia C-317/92, komissio v. Saksa, tuomio 1.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2039, 4 kohta).

5 – Edellä alaviitteessä 4 mainitussa asiassa komissio v. Alankomaat annetun tuomion 16 kohta.

6 – Vrt. edellä alaviitteessä 4 mainitussa asiassa komissio v. Alankomaat annetun tuomion 14–16 kohta; asia C-207/97, komissio v. Belgia, tuomio 21.1.1999 (Kok. 1999, s. I-275, 24 ja 25 kohta) ja asia C-33/04, komissio v. Luxemburg, tuomio 8.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10629, 76 kohta).

25. Lisäksi Kreikan hallitus on esittänyt – moittimatta kuitenkaan tältä osin kanteen tutkittavaksi ottamista – että komission reagoimattomuus nyt riidanalaisia säännöksiä koskevaan ilmoitukseen on estänyt sitä aloittamasta direktiivin 69/335 9 artiklan mukaista menettelyä.

26. Direktiivin 9 artiklan mukaan pääomansijoitusveron kantoon voidaan soveltaa vapautuksia, jos tietyt edellytykset täyttyvät. Tätä varten jäsenvaltion on ilmoitettava asiasta komissiolle hyvissä ajoin. Se, että jäsenvaltio saa komission reagoimattomuudesta sen käsityksen, ettei 9 artiklan mukainen menettely ole tarpeen, ei voi kuitenkaan johtaa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen tutkimatta jättämiseen. Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn tarkoituksena ei ole helpottaa komission oikeuksien täytäntöönpanoa siten, että tämä voi estää jäsenvaltiota vetoamasta poikkeuslausekkeeseen. Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn tarkoituksena on pikemminkin todeta objektiivisesti, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta yhteisön oikeuden mukaisia velvoitteitaan.[7] Lisäksi jäsenvaltiolla on sekä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn aikana että sen jälkeen mahdollisuus saada poikkeus direktiivin 9 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, johon myös komissio osallistuu.

27. Kanne voidaan siten ottaa tutkittavaksi.

7 – Vrt. asia C-508/03, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 4.5.2006 (Kok. 2006, s. I-3969, 67 kohta).

B *Perusteltavuus*

28. Komission näkemyksen mukaan Kreikan lainsäädännön säännökset rikkovat direktiiviä 69/335 kolmesta näkökulmasta. Yhtäältä kyse on kotipaikan siirtämisestä kannettavan veron liittymäperusteesta (jäljempänä kohta 1) ja toisaalta tiettyjen yritysten, nimittäin maatalousosuuskuntien (jäljempänä kohta 2 a) sekä varustamoiden, merenkulkualan yhteenliittymien ja merenkulkualan yhtiöiden (jäljempänä kohta 2 b) vapauttamisesta pääomansijoitusverosta.

1. Sääntömääräisen kotipaikan tai tosiasiallisen johdon siirtämisestä kannettavaa veroa koskevat liittymäperusteet

29. Komissio katsoo, ettei Helleenien tasavalta ole pannut asianmukaisesti täytäntöön direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g ja h alakohtaa ja 3 kohdan b alakohtaa. Näissä säännöksissä vahvistetaan edellytykset sääntömääräisen kotipaikan tai tosiasiallisen johdon siirtämisestä yhdestä jäsenvaltiosta toiseen (jäljempänä myös kotipaikan siirtäminen) kannettavalle pääomansijoitusverolle.

30. Komission näkemyksen mukaan direktiivissä 69/335 vahvistetaan kotipaikan siirtämisestä kannettavalle verolle ratkaisevaksi

perusteeksi se, määritelläänkö yhtiö pääomayhtiöksi siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, vai ei. Kreikan hallitus katsoo komission mukaan sen sijaan, että kotipaikan siirtämisestä kannettavan pääomansijoitusveron kannalta merkityksellistä on se, onko asianomaiselta yhtiöltä kannettu pääomansijoitusveroa siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, (tällöin kotipaikan siirtämisestä ei kanneta veroa) vai eikö yhtiöltä ole kannettu pääomansijoitusveroa (tällöin kotipaikan siirtämisestä kannetaan veroa).

31. Kreikan hallitus on arvostellut vastineessaan komission tulkintaa Kreikan lainsäädännöstä ja korostanut, ettei Kreikan lainsäädännössä painoteta sitä, onko pääomansijoitusveroa *kannettu* siinä jäsenvaltiossa, josta yhtiö siirtyy, vaan pikemminkin sitä, onko yhtiö periaatteessa *pääomansijoitusverovelvollinen* siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy. [8] Jos yhtiö ei ole pääomansijoitusverovelvollinen siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, sen kotipaikan siirtämisestä Kreikkaan kannetaan veroa; jos se sitä vastoin on pääomansijoitusverovelvollinen siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, sen kotipaikan siirtämisestä ei kanneta veroa. Kreikan hallituksen mukaan tämä peruste on direktiivin säännösten mukainen. Komission näkemyksen mukaan *pääomansijoitusverovelvollisuutta* koskeva peruste ei ole myöskään yhdenmukainen direktiivin kanssa.

8 – Sillä, että Kreikan hallitus esittää tämän eron ensimmäisen kerran vastineessaan, ei ole merkitystä, sillä jäsenvaltion ei ole kiellettyä esittää keskeisiä perusteita vasta perustellun lausunnon saamisen jälkeen; vrt. asia C-414/97, komissio v. Espanja, tuomio 16.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5585, 19 kohta).

32. Seuraavaksi on siten tutkittava, onko Kreikka pannut direktiivin asianmukaisesti täytäntöön käyttämällä lainsäädännössään verovelvollisuutta koskevaa perustetta. Tätä tarkoitusta varten on tulkittava direktiivin 69/335 4 artiklaa.

33. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaan yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön tosiasiallisen johdon siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen on pääomansijoitusveron alaista, jos yhtiötä pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa siinä jäsenvaltiossa, johon se siirtyy, mutta sitä ei pidetä sellaisena siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan h alakohta sisältää rinnakkaisen säännöksen, joka koskee sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön sääntömääräisen kotipaikan siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen, jonka tosiasiallinen johto sijaitsee kolmannessa maassa.

34. Direktiivin 69/335 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa todetaan, että muun muassa seuraavaa toimea ei pidetä pääomansijoitusveron alaisena pääomayhtiön perustamisena: sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön tosiasiallisen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jota molemmissa jäsenvaltioissa pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa.

35. Aluksi on todettava, että Kreikan lainsäädännössä käytetty *verovelvollisuutta* koskeva peruste ei vastaa direktiivin 69/335 sanamuotoa. Kreikan hallitus esittää tosin, että sen käyttämä peruste johtaa samoihin tuloksiin kuin direktiivissä käytetty peruste. Jotta tämä puolustautumisperuste voitaisiin tutkia, on siis tarkasteltava sitä, milloin kotipaikan siirtäminen on direktiivin mukaan pääomansijoitusveron alainen toimi. Toiseksi on tutkittava, johtaako Kreikan oikeudessa käytetty peruste kaikissa tilanteissa samaan lopputulokseen kuin direktiivin soveltaminen.

36. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan g ja h alakohdan mukaan kotipaikan siirto on pääomansijoitusveron alainen toimi silloin, kun asianomaista yhtiötä pidetään siinä jäsenvaltiossa, johon se siirtyy, *pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa*, mutta *ei* sen sijaan siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy. Edellytyksenä tämän säännöksen soveltamiselle on siis se, että pääomayhtiöksi luokittelemisen suhteen näissä valtioissa toimitaan eri tavalla. Näin 4 artiklassa viitataan saman direktiivin 3 artiklan 2 kohtaan, jonka sanamuotoa ensin mainitussa myös käytetään. Kyseisen 3 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että direktiiviä sovellettaessa pääomayhtiöiksi katsotaan kaikki muutkin voittoa tavoittelevat yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt. Sen toisessa virkkeessä sallitaan kuitenkin se, että *pääomansijoitusveroa kannettaessa jäsenvaltio voi olla katsomatta näitä pääomayhtiöiksi*. Koska näiden pääomayhtiöihin rinnastettavien yhtiöiden tilanteessa voi käydä niin, että luokittelut pääomayhtiöiksi voivat vaihdella jäsenvaltiosta toiseen, näiden yhtiöiden kotipaikan siirtämistä säännellään 4 artiklan 1 kohdassa.

37. Niiden yhtiöiden osalta, joihin sovelletaan direktiivin 69/335 3 artiklan 1 kohtaa, ei lähtökohtaisesti ole mahdollista, että luokittelut pääomayhtiöksi poikkeaisivat jäsenvaltioittain. Näin on siksi, että 1 kohdassa määritellään pääomayhtiöt tyhjentävästi ja kaikkia jäsenvaltioita sitovasti. Ne luetellaan siinä osittain nimenomaisesti, ja osittain siinä mainitaan edellytyksiä, joiden täyttyessä yhtiöitä pidetään direktiivissä tarkoitettuina pääomayhtiöinä. Näin ollen ei ole mahdollista, että tällaisia yhtiöitä ei pidettäisi jossain jäsenvaltiossa *pääomayhtiönä* pääomansijoitusveroa kannettaessa. Tästä seuraa, että 4 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen yhtiöiden kotipaikan siirtäminen ei ole koskaan veronalainen toimi, sillä direktiivin mukaan tällaista yhtiötä on välttämättä pidettävä pääomayhtiönä sekä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, että jäsenvaltiossa, johon se siirtyy.

38. On tosin myönnettävä, kuten Kreikan hallitus muistuttaa, että direktiivissä säädetty edellytys ja Kreikan lainsäädännössä käytetty "verovelvollisuutta" koskeva peruste voivat johtaa joissakin tilanteissa samaa tulokseen. Jos yhtiötä ei pidetä pääomayhtiönä siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, sen kotipaikan siirtämisestä on kannettava pääomansijoitusveroa direktiivin 4 artiklan 1 kohdan g

alakohdan mukaisesti. Koska yhtiö, jota ei pidetä pääomayhtiönä siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, ei ole kyseisessä valtiossa myöskään pääomansijoitusveron alainen, Kreikan lainsäädännössä käytetty peruste johtaisi tässä tilanteessa samaan tulokseen.

39. Tilanne on kuitenkin toisin, jos se jäsenvaltio, josta yhtiö siirtyy, on vapauttanut kaikki toimet pääomansijoitusverosta direktiivin 69/335 7 artiklan 2 kohdan mukaisesti ja poistanut siten pääomansijoitusveron.

40. Myös se kysymys, verotetaanko kotipaikan siirtämistä tässä tilanteessa 4 artiklan 1 kohdan g ja h alakohdan mukaisesti (sillä seurauksella, että toimi on pääomansijoitusveron alainen) vai 4 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaisesti (sillä seurauksella, että toimi ei ole pääomansijoitusveron alainen), ratkaistaan sillä perusteella, pidetäänkö yhtiötä "pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa". [9]

41. Yhtäältä voitaisiin väittää, että maassa, joka on poistanut pääomansijoitusveron, yhtiötä ei myöskään enää pidetä pääomayhtiöinä pääomansijoitusveroa kannettaessa juuri siitä syystä, että pääomansijoitusveroa ei enää kanneta. Tällaisessa tarkastelutavassa päädyttäisiin soveltamaan 4 artiklan 1 kohtaa sillä seurauksella, että kotipaikan siirtämistä verotetaan.

42. Tällainen ratkaisu ei kuitenkaan ole vakuuttava. Siinä nimittäin lähdetään siitä lähtökohdasta, että pääomayhtiöksi luokitteleminen tehdään kansallisen oikeuden perusteella. Tämä ei kuitenkaan pidä paikkansa. Päinvastoin juuri direktiivin 3 artiklassa vahvistetaan, mitä yhtiöitä pidetään pääomayhtiöinä pääomansijoitusveroa kannettaessa. Kansalliseen oikeuteen perustuva luokittelu on merkityksellinen ainoastaan siltä kannalta, että jäsenvaltiot voivat 3 artiklan 2 kohdan mukaisesti päättää jättää rinnastamatta pääomayhtiöihin tiettyjä yhtiöitä, jotka *eivät* ole pääomayhtiöitä, siinä säädetystä yleisestä rinnastuksesta poiketen. Vaikka jäsenvaltio olisi poistanut pääomansijoitusveron 7 artiklan 2 kohdan mukaisesti, se kysymys, mitä yhtiöitä on pidettävä pääomayhtiöinä, ratkaistaan sen sijaan yksin direktiivin 3 artiklan mukaisesti. Tässä puolustamani tulkinnan mukaisesti kotipaikan siirtämisen verottaminen tapahtuu lähtökohtaisesti 4 artiklan 3 kohdan mukaisesti, eli se ei ole pääomansijoitusveron alainen toimi.

43. Tässä puolustamani tulkinta saa tukea myös yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Senior Engineering antamasta tuomiosta. [10]

9 – Kotipaikan siirtämistä koskevia säännöksiä ei muutettu sen johdosta, että alaviitteessä 2 mainitulla muutosdirektiivillä 85/303 lisättiin direktiiviin 7 artiklan 2 kohta.

10 – Asia C-494/03, Senior Engineering, tuomio 12.1.2006 (Kok. 2006, s. I-525, 43 kohta).

Lausuessaan veron kantamiseen toimivaltaisen valtion määrittämisestä yhteisöjen tuomioistuin piti nimittäin tässä tuomiossa merkityksellisenä ainoastaan sitä, toteutettiinko valtiossa direktiivissä tarkoitettua veronalaista toimea. Merkitystä ei sen sijaan ole sillä, että asianomainen valtio on poistanut pääomansijoitusveron 7 artiklan 2 kohdan mukaisesti. Yhteisöjen tuomioistuin toi tämän ajatuksen esiin todetessaan, että direktiiviä 69/335 ei voida tulkita siten, että sillä sallitaan jäsenvaltion hyötyvän verotulojensa lisäämiseksi toisen jäsenvaltion myöntämistä verohelpotuksista. [11]

44. Vastaavasti myös nyt esillä olevassa tilanteessa ratkaisevaa on yksinomaan se, onko yhtiötä pidettävä direktiivin 3 artiklan säännösten mukaan pääomansijoitusveron alaisena pääomayhtiönä. Tähän luokitteluun ei vaikuta se, että jäsenvaltiossa ei enää kanneta pääomansijoitusveroa.

45. Tämä direktiivin 69/335 tulkinta vastaa myös direktiivin muuttamisen yhteydessä asetettua pääomansijoitusveron poistamisen tavoitetta. [12] Jos jäsenvaltio toteuttaa tämän tavoitteen ja poistaa pääomansijoitusveron, kotipaikan siirtämistä koskevia säännöksiä ei tule tulkita siten, että tämä jäsenvaltion ratkaisu tehdään tyhjäksi verotuksella siinä jäsenvaltiossa, johon yhtiö siirtyy. Tämän lisäksi tämä tulkinta johtaa perusvapauksien eli tässä tapauksessa sijoittautumisvapauden parhaaseen mahdolliseen toteutumiseen, sillä tämä tulkinta helpottaa kotipaikan siirtämistä toiseen jäsenvaltioon.

46. Yhteenvetona on näin ollen todettava, että jos jäsenvaltio, josta yhtiö on peräisin, on päättänyt poistaa pääomansijoitusveron 7 artiklan 2 kohdan mukaisesti, tämä seikka ei saa johtaa siihen, että direktiivin mukaan pääomayhtiöksi katsottavan yhtiön kotipaikan siirtäminen on pääomansijoitusveron alainen toimi.

47. Sovellettaessa Kreikan lainsäädännössä vahvistettua perustetta – joka koskee asianomaisen yhtiön verovelvollisuutta siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy – tarkastellut tilanteet johtavat sitä vastoin erilaiseen tulokseen. Jos pääomayhtiön mitkään toimet eivät ole enää pääomansijoitusveron alaisia sen jäsenvaltion lainsäädännön mukaan, josta se siirtyy, yhtiö ei ole Kreikan lainsäädännön mukaan pääomansijoitusverovelvollinen – kuten Kreikan hallitus on itse myöntänyt yhteisöjen tuomioistuimen käsittelyssä. Kreikan lainsäädännössä sovelletun perusteen mukaan kotipaikan siirtäminen olisi tässä tilanteessa aina pääomansijoitusveron alaista, toisin kuin sovellettaessa pääomayhtiöksi määrittämistä koskevaa perustetta.

11 – Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Senior Engineering, tuomion 43 kohta.

12 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainitun muutosdirektiivin 85/303 kolmas perustelukappale. Alun perin direktiivillä pyrittiin syrjinnän ja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen, ks. direktiivin toinen ja kuudes perustelukappale.

48. Toisin kuin Kreikan hallitus väittää, Kreikan lainsäädännössä sovellettu peruste ei siten johda kaikissa tapauksissa samaan tulokseen kuin direktiivissä sovellettu, pääomayhtiöksi määrittämistä koskeva peruste. Koska Helleenien tasavalta on valinnut sovellettavaksi perusteeksi *verovelvollisuuden*, se ei ole pannut direktiiviä asianmukaisesti täytäntöön.

49. Nyt esillä olevassa asiassa väliintulijana esiintynyt Espanjan kuningaskunta viittaa omiin, Kreikan lainsäädännön kaltaisiin säännöksiinsä. Sen mukaan Espanjan ja Kreikan lainsäädännössä tehtyjen järjestelyjen kaltaiset järjestelyt ovat välttämättömiä petosten ja veronkierron ehkäisemiseksi.

50. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei yhteisön oikeussääntöjä saa käyttää väärin eikä niihin saa vedota vilpillisesti. Tämä tarkoittaa sitä, ettei yhteisön lainsäädännön soveltamista voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin taloudellisten toimijoiden menettelytapoihin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä, vaan yksinomaan yhteisön lainsäädännössä tarkoitettujen etujen saamiseksi vilpillisesti. [13] Yhteisön lainsäädännössä säädettyjen mahdollisuuksien hyödyntämistä ei saa kuitenkaan käyttää väärinkäyttöepäilysten yksinomaisena perusteena. [14]

51. Direktiivin 69/335 4 artiklassa säädetään pääomayhtiön mahdollisuudesta siirtää kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon ilman, että tästä kotipaikan siirtämisestä kannetaan pääomansijoitusveroa, jos yhtiö ei ole pääomansijoitusveron alainen siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy. Jäsenvaltio ei voi kumota yleisesti tätä direktiivissä yhtiöille annettua etua.

52. Jäsenvaltio voi estää vetoamisen direktiivin säännökseen vain erityistilanteissa, joissa yhteisön oikeussääntöihin on vedottu vilpillisesti. Kreikan lainsäädännön säännösten tarkoituksena ei ole kuitenkaan yksistään väärinkäytösten torjuminen erityistapauksissa, vaan niiden tarkoituksena on tehdä yleisesti sellaisten yhtiöiden kotipaikan siirtämisestä pääomansijoitusveron alaista, jotka eivät ole pääomansijoitusveron alaisia sen jäsenvaltion lainsäädännön mukaan, josta ne siirtyvät. Säännöksissä mennään näin joka tapauksessa pidemmälle kuin on tarpeen veronkierron torjumiseksi. Myös veronkierron estämistä koskevasta näkökulmasta Krei-

13 – Vrt. asia C-212/97, Centros, tuomio 9.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1459, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); asia C-456/04, Agip Petroli, tuomio 6.4.2006 (Kok. 2006, s. I-3395, 20 kohta); asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1609, 68 ja 69 kohta) ja asia C-196/04, Cadbury Schweppes, tuomio 12.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7995, 35 kohta); ks. myös asiassa C-321/05, Kofoed, 8.2.2007 antamani ratkaisuehdotuksen (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa) 57 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

14 – Vrt. vastaavasti edellä alaviitteessä 13 mainitussa asiassa Centros annetun tuomion 27 kohta ja edellä alaviitteessä 13 mainitussa asiassa Cadbury Schweppes annetun tuomion 36 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

kan lainsäädännön säännöksillä ei panna asianmukaisesti täytäntöön direktiiviä 69/335.

2. Tietyntyyppisille yhtiöille myönnettävä vapautus pääomansijoitusverosta

a) Maatalousosuuskunnille myönnettävä vapautus

53. Kreikan lainsäädännön mukaan millä tahansa tasolla toimivat maatalousosuuskunnat sekä näiden kaikenlaiset yhdistykset ja yhteenliittymät on vapautettu pääomansijoitusverosta. Komission näkemyksen mukaan tällainen vapautus ei ole yhdenmukainen direktiivin 69/335 kanssa.

54. Direktiivin 69/335 1 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on kannettava pääomayhtiöiltä direktiivin mukaisesti yhdenmukaistettua pääomansijoitusveroa. Seuraavaksi on siten tutkittava, ovatko Kreikan lainsäädännön mukaiset maatalousosuuskunnat pääomayhtiöitä, jolloin niiltä on periaatteessa kannettava pääomansijoitusveroa. Jos maatalousosuuskunnat ovat direktiivissä tarkoitettuja pääomayhtiöitä, seuraavassa vaiheessa on tutkittava, sallitaanko direktiivissä niiden vapauttaminen pääomansijoitusverosta, ja jos sallitaan, missä määrin.

55. Direktiivin 3 artiklan 1 kohdan a alakohdassa luetellaan, mitkä jäsenvaltioiden lainsäädännön mukaiset yhtiöt katsotaan pääomayhtiöiksi, ja 3 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdassa mainitaan ominaisuuksia, joiden perusteella yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön katsotaan olevan direktiivissä tarkoitettu pääomayhtiö. Kreikan lainsäädännön mukaisia maatalousosuuskuntia ei mainita a alakohdassa, eikä niillä ole b ja c alakohdassa mainittuja ominaisuuksia, joiden perusteella yhtiö katsotaan pääomayhtiöksi.

56. Mainitun b alakohdan mukaan yhtiön katsotaan olevan pääomayhtiö, jos sen yhtiöpääomaa tai varoja vastaavat osuudet voivat olla vaihdannan kohteena arvopaperipörssissä jossakin jäsenvaltiossa. Kuten komissio on itse esittänyt, maatalousosuuskuntien osuudet eivät voi olla vaihdannan kohteena arvopaperipörssissä.

57. Mainitun c alakohdan mukaan direktiiviä sovellettaessa pääomayhtiöksi katsotaan kaikki voittoa tavoittelevat yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt, joiden jäsenillä on oikeus ilman ennakollista lupaa luovuttaa yhtiöosuuksiaan kolmansille ja joiden jäsenten vastuu yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön veloista rajoittuu heidän pääomansijoituksiinsa. Komission näkemyksen mukaan Kreikan lainsäädännössä säädetään, että maatalousosuuskunnan osuuksia voidaan luovuttaa vain, jos se sallitaan kyseisen osuuskunnan säännöissä ja jos osuuskunnan

hallitus hyväksyy luovutuksen. Kreikan lainsäädännön mukaisen maatalousosuuskunnan osuuksia ei siten voida luovuttaa kolmansille ilman ennakkoon annettua lupaa. Sitä, täyttävätkö maatalousosuuskunnat c alakohdassa mainitun toisen edellytyksen – jonka mukaan jäsenten vastuu yhtiön veloista rajoittuu heidän pääomasijoituksiinsa – ei tarvitse tutkia tässä yhteydessä. Jotta yhtiön voidaan katsoa olevan pääomayhtiö c alakohdan mukaisesti, yhtiön on täytettävä molemmat kyseisessä alakohdassa mainitut edellytykset. Koska Kreikan lainsäädännön mukaiset maatalousosuuskunnat eivät täytä edes ensimmäistä edellytystä, ne eivät ole c alakohdassa tarkoitettuja pääomayhtiöitä.

58. Direktiivin 3 artiklan 2 kohdassa säädetään tosin, että direktiiviä 69/335 sovelletaan yhtäläisesti kaikkiin muihinkin voittoa tavoitteleviin yhtiöihin, yhteenliittymiin tai oikeushenkilöihin. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että tämän säännöksen tarkoituksena on estää, että tietyn oikeudellisen muodon valinta johtaisi siihen, että taloudellisesti vastaavia toimintoja kohdeltaisiin verotuksessa eri tavoin. [15]

59. Jotta Kreikan lainsäädännön mukaiset maatalousosuuskunnat voitaisiin määrittää pääomayhtiöiksi mainitun 2 kohdan mukaisesti, niiden on oltava voittoa tavoittelevia.

60. Komissio viittaa perustellusti siihen, että voiton tavoittelua koskevaa edellytystä on tulkittava laajasti. Yhtiö ei tavoittele voittoa direktiivin 3 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaisesti ainoastaan silloin, kun sen taloudellisella toiminnalla tavoitellaan investoinnista saatavia tuottoja. Se tavoittelee voittoa myös silloin – kuten asia on maatalousosuuskunnan tapauksessa – kun sen taloudellisen toiminnan tulokset hyödyttävät suoraan sen jäseniä ja kun niillä lujitetaan yhtiötä taloudellisesti yhteisvastuun periaatteen pohjalta ilman, että tämä johtaisi suoran pääomatuoton maksuun. Myös Kreikan hallitus myöntää, että ainakin yksi maatalousosuuskuntaluokka, nimittäin "viljelijäosuuskunta", [16] tavoittelee voittoa direktiivin tarkoittamassa merkityksessä, ja se on siten katsottava pääomayhtiöksi.

61. Direktiivin 69/335 3 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä säädetään kuitenkin jäsenvaltiolle kuuluvasta mahdollisuudesta olla katsomatta pääomayhtiöiksi pääomansijoitusveroa kannettaessa ensimmäisessä virkkeessä pääomayhtiöiksi katsottuja yhtiöitä, yhteenliittymiä tai oikeushenkilöitä. Seuraavaksi on siten tutkittava, kattaako tämä mahdollisuus maatalousosuuskuntien vapauttamisen pääomansijoitusverosta.

15 – Asia 112/86, Amro Aandelen Fonds, tuomio 12.11.1987 (Kok. 1987, s. 4453, 10 kohta).

16 – Kreikaksi "γεωργικοί συνεταιρισμοί".

62. Tätä varten on määritettävä, miten ilmaisua "pääomansijoitusveroa kannettaessa jäsenvaltio voi kuitenkin olla katsomatta näitä pääomayhtiöiksi" on tulkittava.

63. Sanamuodon perusteella tulkintamahdollisuuksia on useita.

64. Yhtäältä ilmaisu voidaan ymmärtää siten, että jäsenvaltio voi olla katsomatta yhtiötä pääomayhtiöksi toisen virkkeen mukaisesti vain, jos se vapauttaa pääomansijoitusverosta kaikki pääomayhtiöiksi katsotut yhtiömuodot tai ei mitään niistä. Tämä tulkinta ei kuitenkaan vastaisi direktiivin päämäärää ja tavoitetta. Muutosdirektiivistä 85/303 [17] alkaen yksi direktiivin tavoitteista on nimittäin ollut pääomansijoitusveron poistaminen. Jos direktiivin 3 artiklan 2 kohdan nojalla pääomansijoitusverosta voitaisiin vapauttaa joko kaikki pääomayhtiöiksi katsotut yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt tai ei mitään niistä, tämä muodostaisi huomattavan esteen pääomansijoitusveron poistamiselle. Pääomansijoitusveron poistamista helpotettaisiin sen sijaan, jos se voitaisiin poistaa asteittain. Direktiivin 3 artiklan 2 kohtaa ei näin ollen voida tulkita siten, että yhtiö voidaan vapauttaa pääomansijoitusverosta vain, jos siitä vapautetaan kaikki pääomayhtiöiksi katsotut yhtiöt. [18]

65. Toisaalta direktiivin 3 artiklan 2 kohdan toista virkettä voidaan tulkita myös siten, että jäsenvaltiot voivat täysin vapaasti olla katsomatta yksittäisiä yhtiöitä tai konserneja pääomayhtiöiksi. Direktiivin päämääränä on kuitenkin kohdella periaatteessa yhdenmukaisesti kaikkia pääomayhtiöitä ja pääomayhtiöiksi katsottavia yhtiömuotoja pääomansijoitusveroa kannettaessa. Direktiivin 8 artiklassa sallitaan vain tiettyjä aloja koskevat alakohtaiset vapautukset. Olisi vastoin direktiivin systematiikkaa, jos jäsenvaltiot voisivat ottaa käyttöön 3 artiklan 2 kohdan nojalla muita alakohtaisia vapautuksia. Lisäksi mahdollisuus vapauttaa yksittäisiä taloudenaloja pääomansijoitusverosta voisi vaarantaa sen, että EY 87 artiklan valtiontukia koskevaa kieltoa rikottaisiin. Direktiivin 3 artiklan 2 kohdan toista virkettä ei näin ollen voida tulkita siten, että yksittäiset yhtiöt tai taloudenalat voitaisiin vapauttaa rajoituksetta pääomansijoitusverosta.

17 – Mainittu edellä alaviitteessä 2.

18 – Tämä tulkinta tulee selvästi ilmi ranskankielisessä versiossa, jossa verosta vapautettaviin yhtiöihin viitataan yksikössä: "Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport." Kreikankielisessä versiossa käytetään sen sijaan saksankielisen version tavoin monikkoa: "Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς."

66. Direktiivin 3 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä säädettyä mahdollisuutta on pikemminkin tulkittava siten, että jäsenvaltio voi vapauttaa direktiivin soveltamisalasta yksittäiset, 1 kohdassa pääomayhtiöiksi katsotut *yhtiömuodot*, toisin sanoen erilliset oikeudelliset muodot.

67. Samansuuntaisesti todetaan myös asiassa Amro Aandelen Fonds annetussa tuomiossa, jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että 3 artiklan 2 kohdan nojalla "tietyt pääomahankinnat" voidaan vapauttaa pääomansijoitusverosta. [19] Säännöksen tällainen tulkinta suosii etenkin direktiivissä tavoiteltua päämäärää, joka on pääomansijoitusveron poistaminen, sillä tällöin jäsenvaltiot voivat edetä asteittain ja näin ollen havaittavin askelin.

68. Kreikan lainsäädännössä ei ole kuitenkaan vapautettu pääomansijoitusverosta kaikkia osuuskuntia, vaan ainoastaan maatalousosuuskunnat. Ensi arviolta näyttää siltä, että pääomansijoitusverosta on vapautettu yksi taloudenala. Kreikan lainsäädännössä maatalousosuuskuntia säädellään tosin erillisellä lailla, jolla säädetään kattavasti maatalousosuuskuntien järjestelmästä, rakenteesta ja organisaatiosta.

19 – Edellä alaviitteessä 15 mainitussa asiassa Amro Aandelen Fonds annetun tuomion 12 kohta.

69. Komissio on itse myöntänyt, että maatalousosuuskuntiin sovelletaan erityistä lainsäädäntöjärjestelmää. Tämän mukaan maatalousosuuskunnat olisivat siten erillinen yhtiömuoto, ja ne voitaisiin vapauttaa pääomansijoitusverosta 3 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen nojalla. Kuitenkin tämä erillinen yhtiömuoto koskee yksittäistä taloudenalaa ainoastaan nyt tarkasteltavassa tapauksessa. On siten täsmennettävä, ettei jäsenvaltio saa määrittää yksittäisillä taloudenaloilla kulloinkin erillisiä yhtiömuotoja kiertääkseen alakohtaisia poikkeuksia koskevaa kieltoa ja vapauttaakseen ne käytännössä myöhemmin pääomansijoitusverosta. Komissio ei ole kuitenkaan esittänyt nyt esillä olevassa asiassa perusteita sille, että Kreikan lainsäädäntöä olisi laadittu tällaisessa väärinkäyttömielessä.

70. Jos maatalousosuuskunnat voidaan vapauttaa käytännössä pääomansijoitusverosta, vapautuksen on koskettava myös maatalousosuuskuntien yhdistyksiä ja yhteenliittymiä.

71. Helleenien tasavalta voi siis olla Kreikan lain 1676/86 22 §:n 1 momentin a kohdassa säädetyllä tavalla katsomatta maatalousosuuskuntia ja näiden yhdistyksiä tai yhteenliittymiä pääomayhtiöiksi ja vapauttaa ne siten pääomansijoitusverosta. Tämä ei ole direktiivin 69/335 säännösten vastaista.

b) Merenkulkualan yhtiöille myönnettävä vapautus

72. Lopuksi on tutkittava, onko varustamojen, merenkulkualan yhteenliittymien ja kaikenmuotoisten merenkulkuyhtiöiden vapauttaminen pääomansijoitusverosta direktiivin 69/335 säännösten mukaista.

73. Direktiivin 69/335 mukaan pääomansijoitusveroa kannetaan periaatteessa 3 artiklan 1 kohdan mukaisilta pääomayhtiöiltä ja 3 artiklan 2 kohdan nojalla pääomayhtiöiksi katsotuilta yhtiöiltä, eli voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä ja oikeushenkilöiltä. Varustamot, merenkulkualan yhteenliittymät ja kaikenmuotoiset merenkulkualan yhtiöt ovat joko 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja pääomayhtiöitä tai ainakin siksi, että ne tavoittelevat voittoa, 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja pääomayhtiöiksi katsottavia yhtiöitä, mistä seuraa, että ne ovat periaatteessa pääomansijoitusveron alaisia.

74. Direktiivin 69/335 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut pääomayhtiöt voidaan vapauttaa pääomansijoitusverosta vain direktiivin 8 ja 9 artiklassa säädettyjen tiukkojen edellytysten täyttyessä. Nyt esillä olevassa asiassa nämä edellytykset jäävät kuitenkin täyttymättä. Ensinnäkään merenkulku ei kuulu niihin taloudenaloihin, joita koskevasta alakohtaisesta vapautuksesta 8 artiklassa säädetään. Toiseksi myöskään 9 artiklassa säädetyt vapautusta koskevat edellytykset eivät täyty. Jos jäsenvaltio turvautuu 9 artiklassa tarkoitettuun toimenpiteeseen, sen on ilmoitettava asiasta hyvissä ajoin komissiolle EY 97 artiklan soveltamiseksi. Kreikka ei ole kuitenkaan aloittanut tällaista menettelyä riidanalaisten vapautusten osalta. Koska Kreikka ei ole aloittanut 9 artiklassa tarkoitettua menettelyä, tässä tapauksessa ei ole merkityksellistä myöskään se, ovatko alakohtaiset vapautukset ylipäätään sallittuja 9 artiklan nojalla.

75. Myöskään direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan 2 kohdan nojalla ei voida perustella varustamojen, merenkulkualan yhteenliittymien ja kaikenmuotoisten merenkulkualan yhtiöiden vapauttamista pääomansijoitusverosta, sillä mainituissa säännöksissä säädetään jo sanamuodonkin perusteella ainoastaan Kreikalle kuuluvasta mahdollisuudesta vapauttaa tietyt *toimet* pääomansijoitusverosta. Nyt esillä olevassa asiassa Kreikan lainsäädännössä pääomansijoitusverosta ei kuitenkaan vapauteta ainoastaan tiettyjä toimia vaan kokonaisen taloudenalan yhtiöt.

76. Myöskään se, että merenkulkualan yhtiöt on alusta alkaen vapautettu pääomansijoitusverosta, kuten Kreikan hallitus on esittänyt, ei ole mikään peruste pääomansijoitusverosta vapauttamiselle. Direktiivissä 69/335 ei säädetä tällaisesta vapauttamismahdollisuudesta.

77. Direktiivin 69/335 nojalla pääomansijoitusverosta on mahdollista vapauttaa lisäksi ainoastaan 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut pääomayhtiöihin rinnastettavat yhtiöt.

78. Koska nyt on kyse poikkeussäännöksestä, poikkeussäännökseen vetoavalla jäsenvaltiolla on todistustaakka asiaa koskevien edellytysten täyttymisen osalta. Kreikan olisi siten pitänyt esittää, että pääomansijoitusverosta vapautetut varustamot, merenkulkualan yhteenliittymät ja merenkulkualan yhtiöt eivät ole 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja pääomayhtiöitä, vaan pikemminkin vain 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja pääomayhtiöiksi katsottuja yhtiöitä, mistä seuraa, että niihin voidaan soveltaa myös erästä toista poikkeusta. Jos nimittäin verosta vapautetut yhtiöt ovat pääomayhtiöiksi katsottavia yhtiöitä, ne voitaisiin, kuten edellä on esitetty, vapauttaa pääomansijoitusverosta, jos kyse olisi erillisestä yhtiömuodosta. Koska Kreikan hallitus ei ole kuitenkaan näyttänyt tätä toteen, nyt esillä olevassa asiassa pääomansijoitusverosta vapauttamista ei voida perustella myöskään 3 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen nojalla.

79. Kreikan lainsäädännössä säädetty varustamoita, merenkulkualan yhteenliittymiä ja merenkulkualan yhtiöitä koskeva verovapautus on siten direktiivin 69/335 vastainen.

80. Tämä johtopäätös ei ole ristiriidassa myöskään yhteisön suuntaviivoista meriliikenteen valtiontuelle annetun komission tiedonannon C(2004) 43 kanssa. [20] Tiedonannossa komissio kuvailee tosin yksittäisten jäsenvaltioiden myöntämiä veroetuja toimenpiteiksi, joilla voidaan edistää yhteisön laivastojen kilpailukykyä kolmansiin maihin rekisteröityihin aluksiin nähden. [21]

81. Tämän komission tiedonannon perusteella ei voida kuitenkaan päätellä mitään direktiivin 69/335 nojalla myönnettävien verovapautusten hyväksyttävyydestä. Ensinnäkin sen sääntelylliset tavoitteet ovat toiset; tiedonannossa on tarkoitus vahvistaa edellytykset, joiden perusteella komissio voi hyväksyä merenkululle annettavan valtiontuen yhteisön sääntöjen ja menettelyjen mukaisesti ja perustamissopimuksen 87 artiklan 3 kohdan c alakohdan ja/tai 86 artiklan 2 kohdan nojalla. [22] Toiseksi tiedonantona se on direktiivin 69/335 alapuolella normihierarkiassa, eikä siinä voida siten määrittää direktiivin soveltamisalaa ja sisältöä.

82. Myöskään Kreikan hallituksen esiin tuoman EY 80 artiklan 2 kohdan perusteella ei voida päätellä muuta. EY 80 artiklan 2 kohta muodostaa erillisen oikeusperustan meren-

20 – EUVL 2004, C 13, s. 3–12.

21 – Edellä alaviitteessä 20 mainittu komission tiedonanto, s. 6.

22 – Edellä alaviitteessä 20 mainittu komission tiedonanto, s. 5.

kulkualaa koskeville säännöksille. Kreikan hallitus katsoo, ettei direktiiviä 69/335 voida siten soveltaa merenkulkualaan. Tähän alaan on Kreikan hallituksen mukaan pikemminkin sovellettava EY 80 artiklan 2 kohtaan nojautuvaa erityissääntelyä. Tämä perustelu ei kuitenkaan ole mielestäni vakuuttava. EY 80 artiklan 2 kohdan perusteella ei voida päätellä, että monia aloja koskevissa asioissa olisi kulloinkin annettava erityissäännöksiä merenkulkualaa varten.

84. EY 231 artiklan toisessa kohdassa tuomion ajallisten vaikutusten rajoittaminen koskee yksinomaan mitättömyyskannetta. Sen lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on rajoittanut tuomion ajallisia vaikutuksia ennakkoratkaisumenettelyssä vain poikkeustapauksissa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen. Se on pohtinut tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamista myös jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevissa menettelyissä. [23] Jos jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä annetulla tuomiolla on siihen sisältyvän yhteisön oikeuden tulkinnan takia vaikutuksia, jotka menevät jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen toteamista pidemmälle, tietyissä olosuhteissa voi olla perusteltua rajoittaa tällaisen tuomion ajallisia vaikutuksia.

C Tuomion ajallisten vaikutusten rajoittaminen

83. Espanjan kuningaskunta on pyytänyt väliintulokirjelmässään, että yhteisöjen tuomioistuin rajoittaa tuomionsa ajallisia vaikutuksia. Se perustelee tätä viittaamalla ensinnäkin siihen, että komissiolle toimitetun, riidanalaista Kreikan lakia koskevan ilmoituksen ja jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn vireillepanon välillä on kulunut 18 vuotta ja että Kreikka on toiminut tämän ajan vilpittömässä mielessä. Toiseksi tuomiota mahdollisesti seuraavilla veronpalautusvaatimuksilla olisi Kreikalle huomattavia taloudellisia haittoja. Väliintulokirjelmää koskevassa lausunnossaan Kreikan hallitus on yhtynyt toissijaisesti näihin Espanjan kuningaskunnan huomautuksiin tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamisesta.

85. Nyt esillä olevassa tapauksessa ajallisten vaikutusten rajoittamisen yleiset edellytyksetkään eivät kuitenkaan täyty. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tällainen ajallisten vaikutusten rajoittaminen on mahdollista vain poikkeustapauksissa, kun kaksi edellytystä täyttyvät: [24] ensinnäkin vaarana on oltava vakavien taloudellisten seurausten aiheutuminen, mikä johtuu erityisesti sellaisten vilpittömässä mielessä luotujen oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuvat päteväksi pidettyyn säännöstöön,

23 – Vrt. asia C-426/98, komissio v. Kreikka, tuomio 19.3.2002 (Kok. 2002, s. I-2793, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat); asia C-35/97, komissio v. Ranska, tuomio 24.9.1998 (Kok. 1998, s. I-5325, 49 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6355, 92 kohta), jossa tarkastellaan vain hypoteettisesti mahdollisuutta rajata tuomion ajallisia vaikutuksia jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä.

24 – Vrt. edellä alaviitteessä 20 mainittujen tuomioiden ohella myös asia C-209/03, Bidar, tuomio 15.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2119, 69 kohta) ja asia C-184/99, Grzelczyk, tuomio 20.9.2001 (Kok. 2001, s. I-6193, 53 kohta).

ja toiseksi, kun on ilmeistä, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys – johon on mahdollisesti myötävaikuttanut myös muiden jäsenvaltioiden tai komission toiminta – yhteisön säännösten ulottuvuudesta on saanut yksityiset ja kansalliset viranomaiset toimimaan yhteisön säännösten vastaisesti.

86. Joka tapauksessa nyt esillä olevassa asiassa ensimmäinen edellytys ei täyty. Helleenien tasavalta ei ole esittänyt yksityiskohtaisesti, mitä huomattavia taloudellisia vaikutuksia kanteen mukaisella päätöksellä voisi olla sille. Se on tältä osin ainoastaan yhtynyt Espanjan hallituksen esittämiin huomautuksiin. Espanjan hallitus on kuitenkin viitannut vain epämääräisesti Kreikalle koituviin huomattaviin taloudellisiin haittoihin. Espanjan hallitus ei ole myöskään viitannut mihinkään sen omiin taloudellisiin haittoihin.

V Oikeudenkäyntikulut

87. Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Koska komissio on vaatinut Helleenien tasavallan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska Helleenien tasavalta on hävinnyt kaksi kanneperusteen kolmesta yhtäläisesti painotettavasta osasta, Helleenien tasavallan on maksettava kaksi kolmasosaa oikeudenkäyntikuluista. Koska Helleenien tasavalta ei ole esittänyt oikeudenkäyntikuluja koskevaa vaatimusta, asianosaiset vastaavat muilta osin itse omista oikeudenkäyntikuluistaan yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 5 kohdan mukaisesti.

88. Espanjan kuningaskunta vastaa väliintulijana omista oikeudenkäyntikuluistaan yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan mukaisesti.

VI Ratkaisuehdotus

89. Näin ollen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1) Helleenien tasavalta ei ole noudattanut pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY

mukaisia velvoitteitaan, koska sen lainsäädännön nojalla veroa on kannettava sääntömääräisen kotipaikan ja tosiasiallisen johdon siirrosta ja koska tästä verosta vapautettuja ovat varustamot, merenkulkualan yhteenliittymät ja kaikenmuotoiset merenkulkualan yhtiöt.

2) Kanne hylätään muilta osin.

3) Helleenien tasavalta velvoitetaan korvaamaan kaksi kolmasosaa oikeudenkäyntikuluista. Asianosaiset vastaavat muilta osin omista oikeudenkäyntikuluistaan.

4) Espanjan kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.