JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
SIEGBERT ALBER
19 päivänä marraskuuta 1998 *

A Johdanto

1. Esillä olevassa ennakkoratkaisupyynnössä on kysymys sellaisen kreikkalaisen verosäännöksen [1] yhteensoveltuvuudesta yhteisön oikeuden kanssa, jonka mukaan ulkomaalaisten yhtiöiden verokanta on aina 40 prosenttia, kun taas kreikkalaisia osakeyhtiöitä, joilla on nimetyille henkilöille asetettuja osakkeita tai joiden haltijalle asetettuja osakkeita noteerataan Ateenan pörssissä, ei veroteta 40 prosentin vaan 35 prosentin verokannan mukaan.

2. Pääasian kantajan Royal Bank of Scotland plc:n (jäljempänä kantaja) kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja sillä on Pireuksessa (Kreikka) sivukonttori. Riita-asia koskee tämän sivukonttorin tilivuoden 1995 verotusta (verovuosi 1.10.1994—30.9.1995).

3. Verotus toimitettiin Kreikan tuloverolain mukaan, jonka toisessa osassa säädetään oikeushenkilöiden tuloverotuksesta. Tuloverolain 109 §:n 1 momentissa säädetään verokannoista seuraavaa:

"1. Veron määrä lasketaan oikeushenkilön verotettavan kokonaistulon perusteella soveltaen kuhunkin verovelvollisten luokkaan jäljempänä mainittuja verokantoja seuraavasti:

a) kreikkalaiset osakeyhtiöt, joiden osakkeet ovat verovuoden lopussa haltijalle asetettuja eikä niitä noteerata Ateenan pörssissä, ja voittoa tavoittelevat ulkomaiset yhtiöt ja yhtymät: 40 prosenttia (40 %);

b) muut kreikkalaiset osakeyhtiöt: 35 prosenttia (35 %). Jos kreikkalaisilla osakeyhtiöillä on nimetylle henkilölle asetettuja osakkeita ja haltijalle asetettuja osakkeita, joita ei noteerata Ateenan pörssissä, edellä a kohdassa tarkoitettua verokantaa sovelletaan siihen osaan voittoa, joka suhteessa vastaa haltijalle asetettujen osakkeiden määrää. Tämän voiton osan määrittämiseksi nettomääräinen kokonaisvoitto jaetaan nimetylle henkilölle asetettujen osakkeiden ja haltijalle asetettujen osakkeiden mukaisessa suhteessa sillä perusteella, miten

1 — Ks. Kreikan tuloverolain (laki nro 2238/1994, Kreikan virallinen lehti nro 151, osa A) 109 §:n 1 momentti.

paljon näitä osakkeita verotettavan tilikauden lopussa oli kirjanpidon mukaan;

c) muut 101 §:ssä mainitut oikeushenkilöt: 35 prosenttia (35 %)."

4. Tämän säännöksen perusteella kantajaan sovellettiin 40 prosentin verokantaa. Se teki tuloveroilmoituksensa verovuodelta 1995 varauksin, että sen käsityksen mukaan sitä olisi pitänyt verottaa soveltamalla edullisempaa kreikkalaisiin pankkeihin sovellettavaa 35 prosentin verokantaa. Tämän perustelemiseksi se vetosi muun muassa EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaan.

5. Tämä varaus hylättiin hallintopäätöksellä voimassaolevan lainsäädännön perusteella. Kantaja riitautti tämän hylkäävän päätöksen tuomioistuimessa.

6. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin Dioikitiko Protodikeio Peiraios esittää, että tuloverolain 109 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään ulkomaisten yhtiöiden verokohtelusta, joka poikkeaa olennaisesti perustamissopimuksen 7 [2] ja 52 artiklasta. Tuomioistuin lisää, että kyseisessä säännöksessä otetaan käyttöön osakeyhtiöiden erilainen verotuskohtelu a) sen perusteella, noteerataanko niitä Ateenan pörssissä vai ei, ja b) sen perusteella, minkälaisia osakkeita yhtiöillä on, kun taas ulkomaisia yhtiöitä verotetaan kaikkia poikkeuksetta raskaamman, 40 prosentin suuruisen verokannan mukaan. Tämä erityinen kreikkalaisille yhtiöille varattu verotuskohtelu johtaa näiden yhtiöiden verorasituksen kevenemiseen ja siihen, että ne saavat kilpailuedun suhteessa ulkomaisiin yhtiöihin, mistä on seurauksena kilpailun vääristyminen.

7. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

"Onko tuloverolain (laki nro 2238/1994, Kreikan virallinen lehti nro 151, osa A) 109 §:n 1 momentin a kohta, jossa ulkomaisille yhtiöille asetetaan erilainen verorasitus kuin kotimaisille yhtiöille siten, että niiden verotettaviin tuloihin sovelletaan 40 prosentin verokantaa, kun taas kotimaisten yhtiöiden tuloihin sovelletaan 35 prosentin verokantaa, sallittu ja yhteisön oikeuden mukainen, sekä erityisesti, onko se sopusoinnussa perustamissopimuksen 7 ja 52 artiklan kanssa eli onko Kreikan valtiolla oikeus kohdella ulkomaisia yhtiöitä verotuksellisesti eri tavalla siten kuin edellä on kuvattu?"

8. Oikeudenkäyntiin ovat osallistuneet kantaja, Kreikan ja Ranskan hallitukset sekä komissio. Palaan esitettyihin huomautuksiin

2 — Kyseisestä artiklasta tuli EY:n perustamissopimuksen 6 artikla.

oikeudellisen arvioinnin yhteydessä.

11. Näiden säännösten rakenteesta on päätel-tävä, että kreikkalaisten yhtiöiden edullisempi verotus on sääntö ja 40 prosentin verotus on poikkeus.

B Kannanotto

12. Kantajan mukaan tuloverolain 109 §:n 1 momentti on vastoin perustamissopimuksen 6 artiklan mukaista yleistä yhdenvertaisuus-periaatetta sekä 52 artiklaa. Tämä erilainen kohtelu rajoittaa kielletyllä tavalla sijoittautu-misvapautta, jota käytetään perustamalla sivu-toimipaikka kauppaedustajan liikkeen, sivu-liikkeen tai tytäryhtiön muodossa.

9. *Kantaja* katsoo, että kreikkalaisen tulove-rolain 109 §:n 1 momentin seurauksena kreik-kalaisten ja ulkomaisten yhtiöiden erilainen kohtelu on kielletty. Kun kreikkalaiset osake-yhtiöt erotellaan niiden liikkeelle laskemien osakkeiden perusteella ja ne voivat vaatia alempaa verokantaa, jos ne laskevat liikkeelle nimetylle henkilölle asetettuja osakkeita tai haltijalle asetettuja osakkeita, joita noteera-taan Ateenan pörssissä, ulkomaisiin yhtiöihin sovelletaan kreikkalaisen tuloverolain 109 §:n mukaan poikkeuksetta korkeampaa vero-kantaa, riippumatta valitusta yhtiömuodosta tai niiden osakkeiden luonteesta.

13. Kantaja vetoaa yhteisöjen tuomioistuimen asioissa 270/83, komissio vastaan Ranska [3] ja C-1/93, Halliburton Services, [4] antamiin tuo-mioihin.

14. *Kreikan hallitus* vetoaa ensiksi siihen, että yhtäältä perustamissopimuksen 48, 52 ja 59 artikla ja toisaalta 6 artikla täydentävät toi-siaan, ja katsoo, että 48, 52 ja 59 artiklan soveltamisalalla 6 artikla ei ole enää sovellettavissa. Se väittää tämän jälkeen, että perustamissopimuksen 52 artiklasta yhdessä 58 artiklan kanssa tulkittuna johtuva sijoittau-tumisvapauden periaate koskee myös yhtiöitä ja että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhtiön kotipaikka on ratkaiseva yhtiön kan-sallisuuden määrittämiseksi. Tämän perus-teella ja ottaen huomioon jäljempänä

10. Pankkisektorin osalta tätä erilaista koh-telua vahvistaa vielä velvoite, joka on asetettu kreikkalaisille pankeille laeissa nro 2190/1920 ja nro 5076/1931 ja jonka mukaan pankkien on harjoitettava toimintaansa osakeyhtiöinä, jotka laskevat liikkeelle nimetylle henkilölle asetettuja osakkeita. Siten kreikkalaisia pank-keja verotetaan *aina* 35 prosentin verokantaa ja ulkomaisia pankkeja 40 prosentin vero-kantaa soveltaen.

3 — Asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273).

4 — Asia C-1/93, Halliburton Services BV, tuomio 12.4.1994 (Kok. I-1137).

esitettävät kannanotot yhteisöjen tuomioistuimelle esitetty ennakkoratkaisukysymys olisi muotoiltava toisella tavalla.

15. Kreikan hallituksen mukaan on lähdettävä siitä, että osakeyhtiöiden verokanta on 40 prosenttia. Valtiovarainministeriön toimittamien tietojen mukaan 80:tä prosenttia osakeyhtiöistä verotetaan tämän verokannan mukaisesti. Suurin osa osakeyhtiöistä ei laske liikkeelle pörssissä noteerattavia osakkeita, koska osakeyhtiön perustaminen edellyttää 10 miljoonan Kreikan drakman (GRD) yhtiöpääomaa, kun taas osakeyhtiöllä, joka noteerataan pörssissä, on oltava omaa pääomaa 1 miljardin GRD:n arvosta. Pörssissä noteerattavien osakeyhtiöiden edullisempi verotus on perusteltua taloudellisen kehityksen edistämiseksi. Siten ennakkoratkaisukysymys olisi muotoiltava seuraavalla tavalla:

"Yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisua pyydetään siitä, onko tuloverolain 109 §:n 1 momentin a kohta, jonka mukaan ulkomaisten osakeyhtiöiden verotettavaa tuloa verotetaan 40 prosentin verokannan mukaan, yhteensopiva perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa, kun kreikkalaisiin osakeyhtiöihin voidaan poikkeuksellisesti soveltaa edullisempaa 35 prosentin verokantaa?"

16. Kreikan hallituksen mukaan tähän kysymykseen vastaamiseksi on lähdettävä siitä, että yhteisön oikeuden nykyisessä vaiheessa välitön verotus ei kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan. Kuitenkin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan myös välittömän verotuksen osalta on noudatettava yhteisön oikeutta ja siten pidättäydyttävä sekä avoimesta että peitellystä syrjinnästä. [5]

17. Koska välittömän verotuksen alalla ei ole toteutettu yhdenmukaistamista, jokaisen jäsenvaltion on määriteltävä verotettava tulo sekä vahvistettava verokannat. Näissä olosuhteissa 40 prosentin verokanta ei ole mikään ongelma eikä siihen etenkään sisälly mitään kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää.

18. Vaikka verotuksen alentamismahdollisuutta haluttaisiin luonnehtia peitellyksi syrjinnäksi, se on joka tapauksessa perusteltua. Maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanne on lähtökohtaisesti erilainen. Veroetuuksien myöntämistä pelkästään maassa asuville ei voida siten arvostella. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten periaatteiden mukaisesti asuin- tai kotipaikan valtio päättää veroetuuksien myöntämisestä maassa asuville. Ulkomaisten ja kotimaisten yhtiöiden erilainen kohtelu on perusteltu myös sen vuoksi, että verotettavan tulon määrittely on jo lähtökohtaisesti erilainen (ks. Kreikan

5 — Asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, I-2471, 19 kohta); asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta); asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta) ja asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089, 36 kohta).

tuloverolain 99 §:n 1 momentin a—d kohta), [6] ja eri verokantojen vahvistaminen on vain tähän liittyvä seuraus.

19. Kreikan hallitus ehdottaa, että uudelleen muotoiltuun ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin seuraavasti:

"Välitöntä verotusta koskevan yhteisön oikeuden nykyisessä kehitysvaiheessa perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklassa ei kielletä sitä, että jäsenvaltio soveltaa ulkomaisiin osakeyhtiöihin verokantaa, jota se tavallisesti soveltaa kotimaisiin osakeyhtiöihin, eikä kuitenkaan sovella niihin alennettua verokantaa, jota sovelletaan poikkeuksellisesti tiettyihin kotimaisiin osakeyhtiöihin."

20. *Ranskankin hallitus* esittää ennakkoratkaisukysymyksen uudelleenmuotoilua ja rajaa sen koskemaan sitä, onko Kreikan tuloverolain 109 §:n kaltainen säännös yhteensopiva perustamissopimuksen 6 ja 52 artiklan kanssa, koska yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei ole perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä antaa ratkaisua jäsenvaltion tietyn säännöksen yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden kanssa.

21. Seuraavaksi myös Ranskan hallitus korostaa sitä, että perustamissopimuksen 6 ja 52 artikla täydentävät toisiaan. Sen mukaan 52 artikla erityissäännöksenä menee perustamissopimuksen 6 artiklan edelle. Siten 6 artiklaa ei voida enää soveltaa 52 artiklan soveltamisalalla.

22. Perustamissopimuksen 52 artiklan sisällön määrittelyn osalta Ranskan hallitus esittää, että artiklassa määrätään kansallisen kohtelun periaatteesta. Säännöksessä kielletään siten kaikenlainen kansalaisuuteen perustuva syrjintä. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on erilaisten sääntöjen soveltaminen objektiivisesti rinnastettaviin tilanteisiin tai saman säännön soveltaminen erilaisiin tilanteisiin.

23. Ranskan hallituksen mukaan tuloverolain 109 §:ssä säädetään erilaisista verokannoista kreikkalaisille yhtiöille niiden oikeudellisen

6 — Tuloverolain 99 §:n 1 momentin a ja d kohdan mukaan tuloveroa kannetaan seuraavasti:
"a) Kreikkalaisilta osakeyhtiöiltä ja rajavastuuyhtiöiltä lukuun ottamatta pankkeja ja vakuutusyhtiöitä niiden Kreikassa tai ulkomailla saamasta nettomääräisestä kokonaistulosta tai -voitosta. — — Kreikkalaisilta pankeilta ja vakuutusyhtiöiltä niiden Kreikassa tai ulkomailla saamasta nettomääräisestä kokonaistulosta tai -voitosta sen jälkeen, kun siitä on vähennetty verovapaat tulot ja tulot, joihin sovelletaan erityisverotusta, jonka takia verovelka lakkaa.
— — d) Ulkomaisilta yrityksiltä, jotka harjoittavat toimintaansa Kreikassa missä tahansa yhtiömuodossa, sekä ulkomaisilta kaikentyyppisiltä voittoa tavoittelevilta yhtymiltä nettomääräisestä Kreikassa saadusta tulosta tai voitosta sekä nettomääräisestä voitosta, jonka 100 §:ssä tarkoitettu yrityksen Kreikkaan sijoittautunut kiinteä toimipaikka on saanut. — — "

muodon perusteella, kun taas ulkomaisiin yhtiöihin sovelletaan aina korkeampaa verokantaa riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta. Tämä erilainen kohtelu riippuu yksinomaan verotettavan yhtiön kansallisuudesta (joka on yhtiön osalta perustamissopimuksen 58 artiklan perusteella sen valtion kansalaisuus, jossa yhtiö on perustettu). Sillä seikalla, että ulkomaiset yhtiöt täyttävät kaikki edellytykset, joiden täyttyminen kreikkalaisen yhtiön osalta johtaa alemman verokannan soveltamiseen, ei ole mitään merkitystä, mitä Ranskan hallitus arvostelee. Kansallinen säännös, jossa säädetään 40 prosentin verokannan soveltamisesta sellaisen ulkomaisen yhtiön voittoihin, joka täyttää kuitenkin edellytykset, joiden täyttyminen kotimaisen yhtiön osalta johtaa alemman 35 prosentin verokannan soveltamiseen, on siten Ranskan hallituksen mukaan ilmiselvästi perustamissopimuksen 52 artiklan vastainen.

24. Kuitenkaan syrjinnästä ei ole silloin kysymys, kun ulkomainen yhtiö on objektiivisesti samankaltaisessa tilanteessa sellaiseen kotimaiseen yhtiöön nähden, jota verotetaan 40 prosentin verokannan mukaan. Ranskan hallitus pohtii, ovatko tilanteet rinnastettavissa. Ranskan hallitus katsoo, että käsitteet "osakeyhtiö" ja "haltijalle asetetut osakkeet" eivät itsessään sisällä mitään syrjintää. Näin ei ole kuitenkaan asia, mitä tulee edellytykseen noteeraamisesta Ateenan pörssissä. Tämän edellytyksen täyttämiseksi riittävää pitäisi olla se, että yhtiön osakkeita noteerataan minkä tahansa jäsenvaltion pörssissä.

25. Ranskan hallitus ehdottaa, että ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavalla tavalla:

"Perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista on soveltaa Kreikan tuloverolain 109 §:n kaltaista kansallista säännöstä, jonka mukaan sellaisten yhtiöiden verokanta, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, on korkeampi kuin erityisesti oikeudellisen muodon osalta objektiivisesti rinnastettavassa tilanteessa olevien kotimaisten yhtiöiden tuloverokanta."

26. Jos yhteisöjen tuomioistuin katsoisi, että lisäselvitys on tarpeen pääasian olosuhteet huomioon ottaen, Ranskan hallitus ehdottaa seuraavaa:

"Yhtiön, jonka osakkeita noteerataan jonkin jäsenvaltion pörssissä, on katsottava olevan tältä osin sellaisen kotimaisen yhtiön tilanteeseen rinnastettavassa tilanteessa, jonka osakkeita noteerataan sijoittautumispaikan valtiossa."

27. *Komission* kirjallisista huomautuksista ilmenevä kanta on vivahteikkaampi. Komission mukaan perustamissopimuksen 52 artiklassa määrätään perusvapaudesta ja kielletään sekä avoin että peitelty syrjintä. Tältä osin liitäntä kotipaikkaan saattaa olla peiteltyä syrjintää. Vaikka erilainen kohtelu yhtiön kotipaikan perusteella saattaisi tietyissä tilanteissa olla hyväksyttyä yhteisön oikeuden mukaan, tällaiselle mahdollisuudelle on kuitenkin asetettu objektiiviset rajat.

28. Komission mukaan kantajalla on Kreikassa kiinteä toimipaikka, jonka verotettava tulo määritellään samoin kuin kreikkalaisten yhtiöiden. Siten kreikkalaisen tuloverolain 109 §:ään sisältyy sekä avointa että peiteltyä syrjintää. Siltä osin kuin ulkomaiset yritykset ovat täysin poissuljettuja alemman 35 prosentin verokannan soveltamisen piiristä, tuloverolain 109 § merkitsee avointa syrjintää. Lisäksi tuloverolain 109 §:n 1 momenttiin sisältyy peiteltyä syrjintää siltä osin kuin siinä säädetään, että 40 prosentin verokannasta hyötyvät "kreikkalaiset osakeyhtiöt, joiden osakkeet ovat verovuoden lopussa haltijalle asetettuja eikä niitä noteerata Ateenan pörssissä, ja voittoa tavoittelevat ulkomaiset yhtiöt ja yhtymät". Kotimaisiin pankkeihin ei näet koskaan sovelleta tätä verokantaa, koska pankkisektorilla kotimaisten osakeyhtiöiden on laskettava liikkeelle nimetylle henkilölle asetettuja osakkeita, kun taas ulkomaisiin pankkeihin sitä sovelletaan aina.

29. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut maassa asuvien ja ulkomailla asuvien eri verotuskohtelua koskevassa oikeuskäytännössään, [7] että myös ulkomailla asuville on myönnettävä verotukselliset edut, jos he ovat samankaltaisessa tilanteessa verotuksen kannalta. Esillä olevassa asiassa mikään ei oikeuta erilaista kohtelua. Siten komissio ehdottaa, että ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavalla tavalla:

"Kansallinen säännös, jonka mukaan kreikkalaisten ja ulkomaisten yhtiöiden verotettava tulo määritellään samalla tavalla verotettavan voiton laskemiseksi mutta jonka mukaan ulkomaisiin yhtiöihin ei sovelleta alempaa 35 prosentin verokantaa samoin edellytyksin kuin sellaisiin yhtiöihin, joilla on kotipaikka Kreikassa, ei ole yhteensopiva perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa".

30. Suullisessa käsittelyssä komissio luopui täysin erottelusta avoimen ja peitellyn syrjinnän välillä. Vaikka välittömän verotuksen osalta ei ole vielä toteutettu yhdenmukaistamista, jäsenvaltioiden ei tulisi voida asettaa kyseessä olevalle perusvapaudelle minkäänlaisia rajoituksia. Esillä olevassa asiassa erilainen kohtelu ei ole perusteltua, joten 52 artiklaa on rikottu.

7 — Ks. edellä alaviitteessä 5 mainitut asiat C-279/93, 36— 38 kohta ja C-107/94.

31. Kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä [8] käy ilmi, perustamissopimuksen 52 artikla on kiistämättä erityinen ilmaus perustamissopimuksen 6 artiklan yleisestä yhdenvertaisuusperiaatteesta. Siten perustamissopimuksen 52 artiklan soveltamisella on etusija 6 artiklan soveltamiseen nähden. Perustamissopimuksen 52 artiklan soveltamisalalla ei siis sovelleta 6 artiklaa.

32. Esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen annettavassa vastauksessa on itsestäänselvästi otettava huomioon, että yhteisöjen tuomioistuin ei anna tällaisessa menettelyssä ratkaisua kansallisen säännöksen yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden kanssa. Päinvastoin yhteisöjen tuomioistuin ilmoittaa kansalliselle tuomioistuimelle kaikki arviointiperusteet, jotta se voi ratkaista, onko kansallinen säännös yhteensopiva yhteisön oikeuden kanssa. Tästä syystä ennakkoratkaisukysymys on muotoiltava uudelleen. Tällainen on myös hyväksyttyä yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä. [9] Jäljempänä seuraavassa arvioinnissa pyritään vastaamaan seuraavalla tavalla muotoiltuun ennakkoratkaisukysymykseen:

"Onko Kreikan tuloverolain (laki nro 2238/1994, Kreikan virallinen lehti nro 151, osa A) 109 §:n 1 momentin a kohdan kaltainen säännös, jossa ulkomaisille yhtiöille asetetaan erilainen verorasitus kuin kotimaisille yhtiöille siten, että niiden verotettaviin tuloihin sovelletaan 40 prosentin verokantaa, kun taas kotimaisten yhtiöiden tuloihin sovelletaan 35 prosentin verokantaa, yhteensopiva perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa?"

33. Perustamissopimuksen 52 artikla on perusmääräys, jossa määrätään yhdestä perustamissopimuksen neljästä perusvapaudesta. Tämä artikla takaa yhdessä perustamissopimuksen 58 artiklan kanssa oikeushenkilöille sijoittautumisvapauden yhteisössä. Tästä vapaudesta hyötyvät yhtiöt, jotka on perustettu jonkin jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti ja joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella. Näin määritelty yhtiön kotipaikka on ratkaiseva, kun määritellään sen kuulumista jonkin oikeusjärjestyksen alaisuuteen, samalla tavoin kuin kansalaisuus on ratkaisevaa luonnollisten henkilöiden osalta.

34. Perustamissopimuksen 52 artiklan ensimmäisen kohdan toisen virkkeen mukaan sijoittautumisvapautta voidaan harjoittaa perustamalla kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä tai tytäryhtiöitä. Perustamissopimuksen 52 artiklan toisen kohdan mukaan sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia. Siten yhdenvertainen kansallinen kohtelu on tämän siirtymäajan päätyttyä välittömästi sovellettavan normin [10] perustavanlaatuinen ominaisuus ja olennainen osa sijoittautumisvapautta itseään.

8 — Asia 305/87, komissio v. Hellenien tasavalta, tuomio 30.5.1989 (Kok. 1989, s. 1461, 12 ja 13 kohta); näin myös asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993 (Kok. 1993, s. I-4017, 21 kohta) ja edellä alaviitteessä 4 mainittu asia C-1/93, 12 kohta.

9 — Näin asia 6/64, Costa/ENEL, tuomio 15.7.1964 (Kok. 1964, s. 1253 ja 1268; Kok. Ep. I, s. 211) sekä asia 78/70, Deutsche Grammophon GmbH v. Metro, tuomio 8.6.1971 (Kok. 1971, s. 487, 3 kohta; Kok. Ep. I, s. 577).

10 — Ks. edellä alaviitteessä 3 mainittu asia 270/83, tuomion 13 kohta.

35. Kansallisessa oikeushenkilöiden verotusta koskevassa säännöksessä säädetään verotettavan tulon verokannaksi *"kreikkalaisille osakeyhtiöille*, joiden osakkeet ovat verovuoden lopussa haltijalle asetettuja eikä niitä noteerata Ateenan pörssissä, ja voittoa tavoitteleville *ulkomaisille yhtiöille* ja yhtymille: 40 prosenttia (40 %)", [11] kun taas säännöksessä vahvistetaan 35 prosentin verokanta *"muille kreikkalaisille osakeyhtiöille"*, [12] joten kyseisessä säännöksessä syyllistytään avoimesti kansallisten ja ulkomaisten osakeyhtiöiden erilaiseen kohteluun. Ulkomaisten yhtiöiden verokanta on aina 40 prosenttia, kun taas kotimaisia osakeyhtiöitä verotetaan 35 prosentin verokantaa soveltaen, jos ne eivät täytä määrättyä edellytystä (niillä on verovuoden lopussa haltijalle asetettuja osakkeita, joita ei noteerata Ateenan pörssissä).

36. Asianosaisten huomautuksista käy ilmi, että ne eivät ole yhtä mieltä siitä, onko verotusta 35 prosentin verokannan mukaan pidettävä sääntönä ja 40 prosentin verokantaa poikkeuksena vai päinvastoin. Kantaja katsoo, että 35 prosentin mukainen verokanta on sääntö, eikä Kreikan hallitus luovu kannastaan, jonka mukaan 40 prosentin verokanta on sääntö ja 35 prosentin verokanta on poikkeus.

37. Tämän erimielisyyden ratkeaminen voi odottaa arvioitaessa, kohdellaanko kotimaisia ja ulkomaisia yhtiöitä objektiivisesti eri tavoilla. On selvää, että ulkomaisia yhtiöitä ei hyväksytä edullisemman verokannan piiriin. Asian kannalta ei ole myöskään merkityksellistä, kuinka suuri prosentuaalinen osa kreikkalaisista osakeyhtiöistä hyötyy tosiasiallisesti alemmasta verokannasta. Tosiasia näyttää olevan, että pankkisektorilla kaikki kreikkalaiset yhtiöt saavat hyödykseen alemman verokannan, koska niiden on lain mukaan täytettävä tietyt edellytykset, [13] joiden vuoksi ne eivät kuulu 40 prosentin verokannan mukaisesti verotettavien kotimaisten osakeyhtiöiden luokkaan.

38. Siltä osin kuin kreikkalainen lainsäätäjä on valinnut välittömän erilaisen kohtelun, yhteisön oikeutta on selvästi rikottu.

39. Kreikan hallitus arvioi kuitenkin, että tällainen erilainen kohtelu on perusteltavissa. Näin tehdessään se ei tiedosta sitä seikkaa, että välitöntä syrjintää ei lähtökohtaisesti voida perustella. Välittömän verotuksen alaa koskeva oikeuskäytäntö, jossa perusteltavuudella on aina ollut erityistä merkitystä, [14] on saanut alkunsa säädöksistä, joissa erilainen kohtelu on säännönmukaisesti liitetty kotipaikkaan tai

11 — Ks. Kreikan tuloverolain 109 §:n 1 momentin a kohta; kursivointi tässä.

12 — Ks. Kreikan tuloverolain 109 §:n 1 momentin b kohta; kursivointi tässä.

13 — Asianosaisten mukaan kreikkalaisten pankkien on harjoitettava toimintaansa osakeyhtiömuodossa ja laskettava liikkeelle nimetylle henkilölle asetettuja osakkeita. Ks. lain nro 2190/1920 11 §:n 2 momentin a kohta ja laki N:o 5076/1931.

14 — Ks. edellä alaviite 3, asia 270/83, tuomion 17 kohta; edellä alaviite 8, asia C-330/91, tuomion 16 kohta; edellä alaviite 5, asia C-279/93, tuomion 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat, asia C-80/94, tuomion 23 kohta ja sitä seuraavat kohdat, asia C-107/94, tuomion 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat, asia C-250/95, tuomion 26 kohta sekä asia C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI), tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 24 ja 25 kohta).

maassa asuvan ja ulkomailla asuvan käsitepariin. Näiltä osin melkein jokaisessa näistä asioista [15] oli kysymys peitellystä syrjinnästä. Tällainen syrjintä on yhteisön oikeuden vastaista ainoastaan silloin, kun sitä ei voida perustella seikoilla, jotka liittyvät esimerkiksi verojärjestelmien yhdenmukaisuuteen [16] tai yleiseen etuun liittyviin pakottaviin syihin. [17]

40. Sekä Ranskan hallitus esityksessään että komissio kirjallisessa menettelyssä ovat tutkineet peiteltyä syrjintää käyttämällä arviointiperusteena sitä, onko kyse samankaltaisista tilanteista, sekä sitä, onko todettu erilainen kohtelu mahdollisesti perusteltavissa. Niiden käsitys voi perustua siihen, että ne katsovat yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön [18] perusteella, että yhtiön kotipaikka on mahdollisen erilaisen kohtelun peruste ja siten ratkaiseva syy kotimaisten ja ulkomaisten yhtiöiden peitellylle syrjinnälle. [19]

41. Kuitenkin komissio katsoo nimenomaisesti, että tuloverolain 109 §:n 1 momentti sisältää *sekä* avointa *että* peiteltyä syrjintää.

42. Ranskan hallituksen esitys, jossa tutkitaan yhtiön sellaisten ominaispiirteiden samankaltaisuutta, joiden perusteella yhtiö voi saada hyväkseen alemman verokannan, perustuu selvästi oletukseen, jonka mukaan kysymyksessä voi olla (peitelty) syrjintä myös sovellettaessa näitä edellytyksiä yhtä lailla kotimaisiin kuin ulkomaisiin yhtiöihin. Niinpä edellytykset, jotka koskevat oikeudellista muotoa (osakeyhtiö) ja erilaisia osaketyyppejä (haltijalle asetetut osakkeet), ovat vailla merkitystä. Ongelmana on sitä vastoin edellytys, joka koskee noteeraamista Ateenan pörssissä. Tältä osin noteerauksen missä tahansa yhteisön alueella olevassa pörssissä tulisi olla riittävä.

43. Katson, että tämän kysymyksen tarkastelu menee yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyn ennakkoratkaisukysymyksen ulkopuolelle. Erityisesti tosiseikastoa ei ole selvitetty riittävästi sen toteamiseksi, aiheutuuko Ateenan pörssissä noteeraamista koskevasta edellytyksestä kotimaisten ja ulkomaisten osakeyhtiöiden peiteltyä syrjintää ja voitaisiinko tämä edellytys mahdollisesti perustella. Joka tapauksessa tältä osin tarvittava tosiseikkoja koskevat selvitys kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle. Sellaisessa tapauksessa, että kansallinen tuomioistuin katsoisi, että pääasian ratkaisu riippuisi Ranskan hallituksen esittämään kysymykseen annettavasta vastauksesta, yhteisöjen tuomioistuimen tulisi sen vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella [20] hahmotella suoritettava arviointi.

15 — Ks. edellä alaviite 5, asia C-250/95, jossa tästä oli kysymys vain osittain.

16 — Ks. edellä alaviite 5, asia C-80/94, tuomion 23 kohta ja asia C-279/93, tuomion 40 kohta.

17 — Ks. edellä alaviite 5, asia C-250/95, tuomion 26 ja 31 kohta ja alaviite 14, asia C-264/96, tuomion 28 kohta.

18 — Ks. edellä alaviite 3, asia 270/83; alaviite 8, asia C-330/91 ja alaviite 14, asia C-264/96.

19 — Ks. edellä alaviite 4, asia C-1/93, jossa yhteisöjen tuomioistuin mainitsee alaviitteessä 8 mainitun asian C-330/91 ja pitää yhtiöiden erilaista kohtelua niiden pääkonttorin perusteella *ilmeisenä* syrjintänä.

20 — Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 14 mainittu oikeuskäytäntö.

44. Ensin olisi kuitenkin tehtävä selkeä erottelu luonnollisten ja oikeushenkilöiden välillä, mitä tulee mahdolliseen syrjintään välittömän verotuksen alalla. Seikat, jotka ovat ratkaisevia määriteltäessä luonnollisten henkilöiden tuloverotusta, kuten heidän henkilökohtainen tilanteensa ja heidän perheensä tilanne, [21] eivät näet ole ratkaisevia oikeushenkilöiden osalta.

45. Yhteisön oikeuden nykyisessä vaiheessa välittömän verotuksen ala ei kuulu yhteisön toimivaltaan. Kuitenkin jäsenvaltioiden on sovellettava välitöntä verotusta koskevaa toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen. [22]

46. Tavallisesti vero-oikeuden alalla tehty erottelu maassa asuvien ja ulkomailla asuvien välillä sisältää vaaran, että se vaikuttaa toisten jäsenvaltioiden kansalaisten haitaksi, koska ulkomailla asuvat ovat useimmiten ulkomaalaisia. Tällaisilla perusteilla harjoitettu erilainen kohtelu voi siten olla kansalaisuuteen perustuvaa peiteltyä syrjintää. [23]

47. Jos jäsenvaltion, johon sijoittaudutaan, annettaisiin tahtonsa mukaan säätää erilaisesta kohtelusta pelkästään sillä perusteella, että yhtiön kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, perustamissopimuksen 52 artiklalla yhdessä 58 artiklan kanssa tulkittuna ei olisi merkitystä. [24]

48. Jotta luotaisiin tasapaino yhtäältä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien periaatteellisesti oikeutetun erottelun [25] ja toisaalta siihen liittyvän peitellyn syrjinnän vaaran välille, on välttämättä arvioitava, ovatko tilanteet rinnastettavissa. [26] Jos tilanteet ovat rinnastettavissa, samat oikeudelliset seuraukset, esimerkiksi verotuksellisten etujen myöntäminen, on liitettävä näihin objektiivisesti samankaltaisiin tilanteisiin. Tällainen menettelytapa on pakottava muuten paitsi tilanteissa, joissa erilainen kohtelu voidaan perustella painavammilla syillä, kuten verojärjestelmän johdonmukaisuudella [27] tai yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, sellaisina kuin ne käyvät ilmi EY:n perustamissopimuksen 56 artiklasta. [28]

49. Jos pääasian olosuhteita arvioidaan tätä taustaa vasten, on myönnettävä, että kysymys on kiistämättä syrjinnästä, eikä merkitystä ole sillä, onko tämä syrjintä avointa vai peiteltyä. Asianosaisten kannat eroavat tilanteiden rinnastettavuuden osalta. Kun komissio pitäytyy kannassaan, jonka mukaan kreikkalaisten ja ulkomaisten yhtiöiden tilanne on samankaltainen verotettavan tulon määrittämisen osalta,

21 — Ks. edellä alaviite 5, asia C-279/93, tuomion 37 kohta.

22 — Ks. edellä alaviite 14, asia C-264/96, tuomion 19 kohta.

23 — Ks. edellä alaviite 5, asia C-279/93, tuomion 28 ja 29 kohta.

24 — Ks. edellä alaviite 3, asia 270/83, tuomion 18 kohta ja alaviite 8, asia C-330/91, tuomion 13 kohta.

25 — Ks. edellä alaviite 5, asia C-279/93, tuomion 31 kohta; asia C-80/94, tuomion 18 kohta ja asia C-107/94, tuomion 41 kohta.

26 — Ks. edellä alaviite 3, asia 270/83, tuomion 20 kohdan loppu ja alaviite 14, asia C-264/96, tuomion 25 kohta.

27 — Ks. edellä alaviitteessä 16 mainittu oikeuskäytäntö.

28 — Ks. edellä alaviite 14, asia C-264/96, tuomion 28 kohta.

Kreikan hallitus katsoo puolestaan, että nämä tilanteet ovat erilaisia. Kummatkin osapuolet ovat vedonneet Kreikan tuloverolain 99 §:ään. [29]

50. Siltä osin kuin oikeudenkäyntiasiakirjoissa on esitetty tuloverolain asian kannalta merkitykselliset säännökset, näyttää siltä, että verotettavan tulon määrittäminen on tehtävä samalla tavalla kotimaisten ja ulkomaisten yhtiöiden osalta. Tämä puhuu komission käsityksen puolesta. Viime kädessä ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on tehtävä tämä arviointi.

51. Kuitenkin ratkaisevaa on se, ettei edes Kreikan hallitus tuonut esiin perusteita erilaiselle kohtelulle, lukuun ottamatta viittausta maassa asuvien ja ulkomailla asuvien perustavalla tavalla toisistaan eroavaan tilanteeseen sekä väitettä lähtökohtatilanteiden erilaisuudesta. Tutkimatta enempää tosiseikkoja on siten katsottava, että tuloverolain 109 §:n mukainen kotimaisten ja ulkomaisten yhtiöiden erilainen kohtelu ei ole perusteltu eikä se siten ole yhteensopiva perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa.

C — Ratkaisuehdotus

52. Edeltävän perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa sille esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen seuraavalla tavalla:

Perustamissopimuksen 52 artiklan vastaisena sitä yhdessä 58 artiklan kanssa tulkittaessa on pidettävä sellaista lainsäädäntöä kuin Kreikan tuloverolain (laki nro 2238/1994, Kreikan virallinen lehti nro 151, osa A) 109 §:n 1 momentin a kohta, jossa ulkomaalaisille yhtiöille asetetaan erilainen verorasitus kuin kotimaisille yhtiöille siten, että niiden verotettaviin tuloihin sovelletaan raskaampaa 40 prosentin verokantaa, kun taas kotimaisten yhtiöiden tuloihin sovelletaan 35 prosentin verokantaa.

29 — Ks. tämän säännöksen sanamuodon osalta alaviite 6.