YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

7 päivänä kesäkuuta 2007 *

Asiassa C-178/05,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 18.4.2005,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Helleenien tasavalta, asiamiehinään S. Chala ja M. Tassopoulou, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: kreikka.

jota tukee

Espanjan kuningaskunta, asiamiehenään N. Díaz Abad, prosessiosoite Luxemburgissa,

väliintulijana,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann (esittelevä tuomari) sekä tuomarit R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet ja M. Ilešič,

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.2.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Komissio vaatii kanteessaan, että yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että Helleenien tasavalta ei ole noudattanut pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista

17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi 69/335), mukaisia velvoitteitaan, koska Helleenien tasavallan säännösten mukaan silloin, kun yhtiön sääntömääräinen kotipaikka tai tosiasiallinen johto siirretään, kannetaan pääomansijoitusveroa ja tästä verosta ovat vapautettuja kaikki maatalousosuuskunnat ja näiden kaikentyyppiset yhdistykset ja yhteenliittymät sekä varustamot ja merenkulkualan yhteenliittymät ja kaikenmuotoiset merenkulkualan yhtiöt.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

2 Kuten direktiivin 69/335 johdanto-osan ensimmäisestä ja toisesta perustelukappaleesta ilmenee, kyseisen direktiivin tarkoituksena on edistää pääomien vapaata liikkuvuutta, jota pidetään yhtenä olennaisena vapautena sisämarkkinoiden luomisessa. Tämän mukaisesti direktiivillä pyritään poistamaan pääoman hankinnan verotukselliset esteet muun muassa yhtiömiesten tai osakkaiden omistamiinsa pääomayhtiöihin tekemien pääomansijoitusten osalta.

3 Tätä varten direktiivin 69/335 1–9 artiklassa säädetään yhtiöihin tehtävistä pääomansijoituksista kannettavasta yhdenmukaistettavasta verosta (jäljempänä pääomansijoitusvero).

4 Mainitun direktiivin johdanto-osan kuudennen perustelukappaleen mukaan pääomansijoitusvero kannetaan Euroopan yhteisössä vain kertaalleen, ja sen määrän on oltava sama kaikissa jäsenvaltioissa.

5 Saman direktiivin 1 artiklassa säädetään täten, että "jäsenvaltioiden on kannettava pääoman sijoituksista pääomayhtiöihin – – veroa – –".

6 Direktiivin 69/335 3 artiklan 1 ja 2 kohdassa määritellään kyseisessä direktiivissä tarkoitetut pääomayhtiöt seuraavasti:

"1. Pääomayhtiöllä tarkoitetaan tässä direktiivissä:

a) seuraavia – – Kreikan – – lainsäädännön mukaisia yhtiöitä:

– – – Ανώνυμος Εταιρία [osakeyhtiöt] – –;

– – – Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [kommandiittiosakeyhtiöt];

– – – Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [rajavastuuyhtiöt] – –;

– –

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.

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

7 Direktiivin 69/335 4 artiklassa luetellaan toimet, joista jäsenvaltiot tapauksen mukaan voivat kantaa tai joista niiden on kannettava pääomansijoitusveroa.

8 Mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään täten, että seuraavien toimien on oltava jäsenvaltioissa 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."

9 Direktiivin 69/335 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa täsmennetään, että saman artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna pääomayhtiön perustamisena ei pidetä "sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön tosiasiallisen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jota molemmissa jäsenvaltioissa pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa".

10 Direktiivin 69/335 7 artiklan 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

"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."

11 Mainitun direktiivin 8 artiklan mukaan 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".

12 Tämän saman direktiivin 9 artiklan sanamuoto on seuraava:

"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 [97] artiklan soveltamiseksi."

Kansallinen lainsäädäntö

13 Arvonlisäveron verokantojen ja muiden säännösten määrittämisestä 24.12.1986 annetun lain 1676/86 (FEK A' 204) 17 §:ssä säädetään, että "pääoman hankintaa koskevaa veroa" kannetaan yhtäältä lähinnä kauppayhtiöiltä ja elinkeinonharjoittajien yhteenliittymiltä sekä toisaalta millä tahansa tasolla toimivilta osuuskunnilta.

14 Mainitun lain 18 §:ssä määritellään verolliset toimet, ja saman pykälän 2 momentissa kyseisiksi toimiksi luetaan

"c) 17 §:ssä tarkoitetun oikeushenkilön tosiasiallisen johdon siirtäminen jostakin [toisesta] jäsenvaltiosta – – Kreikkaan, jos kyseinen oikeushenkilö ei ole velvollinen suorittamaan pääomansijoitusveroa [tässä toisessa] jäsenvaltiossa – –;

d) 17 §:ssä tarkoitetun oikeushenkilön sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen jostakin [toisesta] jäsenvaltiosta – – Kreikkaan, jos kyseisen oikeushenkilön tosiasiallinen johto sijaitsee kolmannessa maassa – – ja jos sen ei katsota olevan velvollinen suorittamaan pääomansijoitusveroa [tässä toisessa] jäsenvaltiossa – –".

15 Mainitun 18 §:n 4 momentin d kohdassa säädetään, että verollista toimintaa ei ole "17 §:ssä tarkoitetun oikeushenkilön tosiasiallisen johdon tai sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen jostakin [toisesta] jäsenvaltiosta – – Kreikkaan, jos kyseinen oikeushenkilö on verovelvollinen [tässä toisessa] jäsenvaltiossa", koska siinä ei ole kyse pääoman hankinnasta.

16 Lain 1676/86 22 §:n 1 momentissa pääoman hankintaa koskevasta verosta vapautetaan

"a) millä tahansa tasolla toimivat maatalousosuuskunnat sekä näiden kaikenlaiset yhdistykset ja yhteenliittymät

b) varustamot, merenkulkualan yhteenliittymät ja kaikenmuotoiset merenkulkualan yhtiöt".

Tosiseikat ja oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

17 Komissio vaati Helleenien tasavaltaa esittämään huomautuksensa, minkä jälkeen se osoitti tälle jäsenvaltiolle 22.12.2004 perustellun lausunnon, jossa se totesi, että

pääoman hankintaa koskevaan veroon liittyvän kansallisen järjestelmän tietyt piirteet vaikuttivat olevan ristiriidassa direktiivin 69/335 kanssa. Näin ollen komissio kehotti kyseistä jäsenvaltiota täyttämään yhteisön oikeuden mukaiset velvoitteensa kahden kuukauden kuluessa tämän perustellun lausunnon tiedoksiantamisesta.

18 Koska komissio ei ollut tyytyväinen vastaukseen, jonka Kreikan viranomaiset antoivat 28.2.2005 päivätyssä kirjeessään, se päätti nostaa esillä olevan kanteen.

19 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 19.9.2005 antamalla määräyksellä Espanjan kuningaskunta hyväksyttiin asiassa väliintulijaksi tukemaan Helleenien tasavallan vaatimuksia.

Kanne

20 Komissio vetoaa kanteensa tueksi yhteen kanneperusteeseen, joka jakaantuu kolmeen osaan seuraavasti:

– direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g ja h alakohdan sekä 3 kohdan b alakohdan virheellinen täytäntöönpano kansallisessa oikeudessa kansallisella lainsäädännöllä, jonka mukaan yhteisön sisällä tapahtuvista yhtiön kotipaikan siirtämisistä kannetaan pääomansijoitusvero, jos kyseessä oleva yhtiö ei ole velvollinen suorittamaan pääomansijoitusveroa siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy (jäljempänä asianomainen yhtiön kotipaikan siirtämistä koskeva lainsäädäntö)

– direktiivin 69/335 1 ja 3 artiklan virheellinen täytäntöönpano kansallisessa oikeudessa kansallisella lainsäädännöllä, jonka mukaan pääomansijoitusverosta vapautetaan maatalousosuuskunnat ja näiden kaikentyyppiset yhdistykset ja yhteenliittymät (jäljempänä asianomainen maatalousosuuskuntia koskeva vapautus), ja

– direktiivin 69/335 1 ja 3 artiklan virheellinen täytäntöönpano kansallisessa oikeusjärjestyksessä kansallisella lainsäädännöllä, jonka mukaan pääomansijoitusverosta vapautetaan varustamot ja merenkulkualan yhteenliittymät ja kaikenmuotoiset merenkulkualan yhtiöt (jäljempänä asianomainen merenkulkualan yhtiöitä koskeva vapautus).

Kanneperusteen ensimmäinen osa, joka liittyy yhtiön kotipaikan siirtämistä koskevaan lainsäädäntöön

Asianosaisten lausumat

21 Komissio väittää, että asianomaisessa yhtiön kotipaikan siirtämistä koskevassa lainsäädännössä, jonka mukaan yhteisön sisällä tapahtuvista kotipaikan siirtämisistä kannetaan pääomansijoitusvero, jos kyseessä oleva yhtiö ei ole velvollinen suorittamaan tätä samaa veroa siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, on kyse direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g ja h alakohdan sekä 3 kohdan b alakohdan virheellisestä täytäntöönpanosta.

22 Tämän lainsäädännön perusteella on komission mukaan mahdollista verottaa mainitun direktiivin vaatimusten vastaisesti sellaisten yhtiöiden kotipaikan siirtämisiä, joita pidetään pääomansijoitusveron kantamisen kannalta pääomayhtiöinä siinä jäsenvaltiossa, josta ne siirtyvät.

23 Helleenien tasavalta väittää sitä vastoin, että asianomaisessa yhtiön kotipaikan siirtämistä koskevassa lainsäädännössä ei viitata pääomayhtiöiden "tosiasialliseen verottamiseen" siinä jäsenvaltiossa, josta nämä yhtiöt siirtyvät, vaan siihen, ovatko ne "verovelvollisia" kyseisessä valtiossa.

24 Mainittu jäsenvaltio myöntää, että tätä eroa ei ole tehty tähän mennessä selvästi, mikä on voinut johtaa tiettyyn sekaannukseen, mutta se katsoo kuitenkin, että "verovelvollisuus"-arviointiperuste on sopusoinnussa direktiivissä 69/335 säädetyn "pääomayhtiö"-arviointiperusteen kanssa ja että tällä arviointiperusteella pannaan siis asianmukaisesti täytäntöön tämän saman direktiivin 4 artiklan 1 kohdan g ja h alakohta sekä 3 kohdan b alakohta.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

25 Aluksi on muistutettava, että EY 10 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla jäsenvaltioiden on toteuttava kaikki yleis- ja erityistoimenpiteet, jotka ovat aiheellisia EY:n perustamissopimuksesta tai yhteisön toimielinten säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttämisen varmistamiseksi. Näihin säädöksiin kuuluvat direktiivit, jotka EY 249 artiklan kolmannen kohdan mukaisesti velvoittavat saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu. Tähän velvollisuuteen sisältyy velvollisuus toteuttaa kansallisessa oikeusjärjestyksessä direktiivissä asetettujen tavoitteiden mukaisesti kaikki direktiivin täyden vaikutuksen varmistamiseksi tarvittavat toimenpiteet (ks. mm. asia C-336/97, komissio v. Italia, tuomio 17.6.1999, Kok. 1999, s. I-3771, 19 kohta ja asia C-531/03, komissio v. Saksa, tuomio 10.3.2005, 16 kohta, ei julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

26 Direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g ja h alakohdasta ilmenee, että sellaisten yhtiöiden, yhteenliittymien tai oikeushenkilöjen, joita siinä jäsenvaltiossa, johon ne siirtyvät, pidetään pääomayhtiöinä pääomansijoitusveroa kannettaessa mutta joita

siinä jäsenvaltiossa, josta ne siirtyvät, ei pidetä sellaisina, kotipaikan (tosiasiallisen tai sääntömääräisen) siirtämiset jäsenvaltiosta toiseen ovat pääomansijoitusveron alaisia.

27 Näin ollen mainituissa säännöksissä ei säädetä pääomansijoitusverosta sellaisten yhtiöiden, yhteenliittymien tai oikeushenkilöjen kotipaikan siirtämisten osalta, joita pidetään kummassakin kyseessä olevista jäsenvaltioista pääomayhtiöinä pääomansijoitusveroa kannettaessa.

28 Direktiivin 69/335 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa täsmennetään, että tällaisiin siirtämisiin ei voida soveltaa pääomansijoitusveroa myöskään saman 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla.

29 Kuten Helleenien tasavallan hallituskin myöntää, asianomaisessa yhtiön kotipaikan siirtämistä koskevassa lainsäädännössä käytetty verovelvollisuus-arviointiperuste voi kuitenkin johtaa siihen, että Kreikassa kannetaan pääomansijoitusvero, vaikka kyseessä olevaa yhtiötä pidetään pääomayhtiönä myös siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy. Näin on erityisesti silloin, kun tämä jälkimmäinen valtio vapauttaa kaikki toimet direktiivin 69/335 7 artiklan 2 kohdan nojalla tai kun se soveltaa nollaverokantaa.

30 Näin ollen asianomaisessa yhtiön kotipaikan siirtämistä koskevassa lainsäädännössä käytetty verovelvollisuus-arviointiperuste ei vastaa direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan g ja h alakohdassa sekä 3 kohdan b alakohdassa säädettyä pääomayhtiöarviointiperustetta. Tällä arviointiperusteella sitä vastoin sallitaan pääomansijoitusveron kantaminen tapauksissa, joissa direktiivin 69/335 mukaan kyseistä veroa ei kanneta.

31 Koska direktiivillä 69/335 yhdenmukaistetaan tyhjentävästi tapaukset, joissa jäsenvaltiot voivat kantaa pääomansijoitusveroa, on siten katsottava, että asianomaisella yhtiön kotipaikan siirtämistä koskevalla lainsäädännöllä on pantu virheellisesti täytäntöön kyseisen direktiivin 4 artiklan mainitut säännökset.

32 Tähän toteamukseen ei vaikuta argumentti, johon Espanjan hallitus on vedonnut ja jonka mukaan verovelvollisuus-arviointiperuste on tarpeen veronkierron estämiseksi. Jäsenvaltiot voivat nimittäin olla soveltamatta yhteisön oikeutta ainoastaan erityisissä olosuhteissa, joissa on kyse väärinkäytöstä tai vilpillisestä menettelytavasta, koska direktiivillä 69/335 yhdenmukaistetaan tyhjentävästi tapaukset, joissa jäsenvaltiot voivat kantaa pääomansijoitusveroa, ja koska tähän direktiiviin ei sisälly nimenomaista säännöstä, jossa sallittaisiin se, että jäsenvaltiot toteuttavat yleisiä toimenpiteitä veronkierron estämiseksi. Yhteisön lainsäädännön soveltamista ei näet voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin taloudellisten toimijoiden toimiin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä vaan yksinomaan joidenkin yhteisön lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi (ks. vastaavasti mm. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1609, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Esillä olevassa asiassa asianomaisessa yhtiön kotipaikan siirtämistä koskevassa lainsäädännössä ei yhtäältä kuitenkaan rajoituta vastustamaan väärinkäyttöä erityistapauksessa. Toisaalta yksistään sillä, että käytetään yhteisön oikeudessa luotua oikeutta, kuten yhtiön mahdollisuutta sijoittautua toiseen jäsenvaltioon tai mahdollisuutta siirtää yhtiön kotipaikka, ei voida perustella väärinkäyttöä koskevaa epäilystä.

33 Koska Helleenien tasavalta sitä paitsi myöntää, että asianomaisessa yhtiön kotipaikan siirtämistä koskevassa lainsäädännössä ei ole tehty selvää eroa tosiasiallisen verottamisen ja verovelvollisuuden välillä, mikä on voinut johtaa tiettyyn sekaannukseen, on todettava lisäksi, että tällainen lainsäädäntö ei ainakaan ole direktiivien täytäntöönpanemista koskevassa oikeuskäytännössä vahvistettujen vaatimusten mukainen. Tämän oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuuden turvaamiseksi on nimittäin erityisen tärkeää, että yksityisten oikeudellinen asema on selvä

ja täsmällinen, jotta heillä on mahdollisuus tuntea kaikki oikeutensa ja, jos tarvetta on, mahdollisuus vedota niihin kansallisissa tuomioistuimissa (ks. vastaavasti mm. asia C-236/95, komissio v. Kreikka, tuomio 19.9.1996, Kok. 1996, s. I-4459, 13 kohta ja asia C-177/04, komissio v. Ranska, tuomio 14.3.2006, Kok. 2006, s. I-2461, 48 kohta). Mainitulla lainsäädännöllä ei voida katsoa luotavan tällaista selvää ja täsmällistä oikeudellista asemaa.

34 Komission kanteensa tueksi esittämän kanneperusteen ensimmäinen osa on näin ollen perusteltu.

Kanneperusteen toinen osa, joka liittyy asianomaiseen maatalousosuuskuntia koskevaan vapautukseen

Asianosaisten lausumat

35 Komissio väittää, että maatalousosuuskunnat eivät ole erityinen yhtiöiden ryhmä, jolle varattaisiin erityinen kohtelu direktiivissä 69/335, ja että täten siinä, että maatalousosuuskunnat on vapautettu pääomansijoitusverosta, on kyse tämän direktiivin 1 ja 3 artiklan virheellisestä täytäntöönpanosta.

36 Helleenien tasavalta väittää sitä vastoin, että kun otetaan huomioon Kreikan oikeudessa osuuskuntien osalta tehty ero neljän eri ryhmän eli maatalousosuuskuntien, siviiliosuuskuntien, vapaaehtoisten osuuskuntien ja pakollisten osuuskuntien välillä, ensimmäisenä mainitut muodostavat täten erillisen yhtiöiden ryhmän, jonka osalta pääomansijoitusverosta vapauttaminen on sallittua direktiivin 69/335 3 artiklan 2 kohdan nojalla.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

37 Direktiivin 69/335 1 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on kannettava pääoman sijoituksista pääomayhtiöihin pääomansijoitusveroa.

38 Sen täsmentämiseksi, mitä direktiivissä 69/335 tarkoitetaan ilmaisulla "pääomayhtiö", kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan a alakohdassa viitataan tiettyihin jäsenvaltioiden kansallisen oikeuden mukaan perustettujen yhtiöiden ryhmiin, joita ovat Kreikan oikeudessa seuraavat: Ανώνυμος Εταιρία (osakeyhtiöt), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (kommandiittiosakeyhtiöt) ja Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (rajavastuuyhtiöt).

39 Mainittu 3 artiklan 1 kohdan b alakohta koskee yhtiöitä, yhteenliittymiä tai oikeushenkilöitä, joiden yhtiöpääomaa tai varoja vastaavat osuudet voivat olla vaihdannan kohteena arvopaperipörssissä, ja saman artiklan 1 kohdan c alakohdassa viitataan voittoa tavoitteleviin yhtiöihin, yhteenliittymiin tai oikeushenkilöihin, 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.

40 Lisäksi direktiivin 69/335 3 artiklan 2 kohdassa pääomayhtiöihin rinnastetaan lähtökohtaisesti kaikki muutkin voittoa tavoittelevat yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt.

41 Esillä olevassa asiassa on todettava, että kyseessä olevat maatalousosuuskunnat eivät kuulu direktiivin 69/335 3 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Asiakirja-aineistosta

näet ilmenee yhtäältä, että maatalousosuuskunnan osuudet eivät voi olla vaihdannan kohteena arvopaperipörssissä. Toisaalta tällaisen osuuskunnan jäsenet voivat luovuttaa omistamansa osuudet vain hallituksen päätöksellä ja sillä edellytyksellä, että tällainen luovuttaminen, jossa luovutuksensaajana voivat olla vain kyseisen osuuskunnan muut jäsenet, on osuuskunnan sääntöjen mukaan sallittua.

42 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 60 kohdassa, asianomaiset maatalousosuuskunnat sitä vastoin harjoittavat taloudellista toimintaa, jossa ei varta vasten tavoitella taloudellista voittoa, mutta kyseisten osuuskuntien tarkoituksena on kuitenkin edistää jäsentensä taloudellista ja sosiaalista kehitystä. Nämä osuuskunnat tavoittelevat siis tässä mielessä voittoa, ja niiden on katsottava rinnastuvan pääomayhtiöihin direktiivin 69/335 3 artiklan 2 kohdan nojalla.

43 Tätä tulkintaa tukee kyseisen säännöksen tarkoitus, joka on estää se, että tietyn oikeudellisen muodon valinta johtaisi siihen, että toimia, jotka vastaavat toisiaan taloudelliselta kannalta, kohdeltaisiin verotuksessa eri tavoin. Direktiivin 69/335 3 artiklan 2 kohdalla pyritään pääomansijoitusveroa kannettaessa kattamaan kaikki yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt, joilla on sama taloudellinen tehtävä kuin varsinaisilla pääomayhtiöillä, eli voiton tavoittelu pääomien yhdistämisellä erilliseksi omaisuusmassaksi, mutta jotka eivät kuitenkaan täytä pääomayhtiön käsitteen, sellaisena kuin se määritellään saman artiklan 1 kohdassa, mukaisia arviointiperusteita (ks. vastaavasti asia 112/86, Amro Aandelen Fonds, tuomio 12.11.1987, Kok. 1987, s. 4453, 10 ja 11 kohta).

44 Direktiivin 69/335 3 artiklan 2 kohdassa kuitenkin annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus rajoittaa siinä säädetyn rinnastuksen soveltamista siten, että ne voivat olla kantamatta pääomansijoitusveroa tietyn pääomayhtiöihin rinnastettavien yhtiöiden ryhmän osalta (ks. vastaavasti asia 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, tuomio 15.7.1982, Kok. 1982, s. 2771, 3 kohta ja em. asia Amro Aandelen Fonds, tuomion 12 kohta).

45 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 64–67 kohdassa, tämän poikkeuksen on ymmärrettävä koskevan yhtiömuotoja eikä ainoastaan yksittäisiä yhtiöitä tai yhtiöitä, jotka toimivat jollain tietyllä talouden alalla.

46 Esillä olevassa asiassa asiakirja-aineistosta ilmenee, että kyseessä olevat maatalousosuuskunnat ovat todellakin itsenäinen yhtiömuoto Kreikan oikeudessa. Kreikan oikeudessa nimittäin tehdään osuuskuntien osalta ero neljän eri ryhmän eli maatalousosuuskuntien, siviiliosuuskuntien, vapaaehtoisten osuuskuntien ja pakollisten osuuskuntien välillä. Maatalousosuuskuntiin sovelletaan, kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 68 ja 69 kohdassa, erityistä lainsäädäntöjärjestelmää, johon sisältyy maatalousosuuskuntien rakennetta, perustamista ja organisaatiota koskevia erityisiä sääntöjä. Ne eivät täten ole pelkästään osuuskuntia, jotka toimivat tietyllä talouden sektorilla.

47 Helleenien tasavallalla oli siten oikeus vapauttaa lain 1676/86 22 §:n 1 momentin a kohdassa pääomansijoitusverosta maatalousosuuskunnat sekä niiden yhdistykset ja yhteenliittymät.

48 Komission kanteensa tueksi esittämän kanneperusteen toinen osa on näin hylättävä perusteettomana.

Kanneperusteen kolmas osa, joka liittyy asianomaiseen merenkulkualan yhtiöitä koskevaan vapautukseen

Asianosaisten lausumat

49 Komissio väittää, että koska direktiivin 69/335 3 artiklan 2, 7, 8 ja 9 kohdassa säädettyjä vapautuksia ei sovelleta merenkulkualan yhtiöihin, siinä, että nämä yhtiöt

on vapautettu pääomansijoitusverosta, on kyse direktiivin 69/335 1 ja 3 artiklan virheellisestä täytäntöönpanosta kansallisessa oikeudessa.

50 Helleenien tasavalta väittää sitä vastoin, että koska Euroopan unionin neuvosto ei ole tehnyt nimenomaista päätöstä EY 80 artiklan 2 kohdan perusteella, direktiiviä 69/335 ei sovelleta merenkulkualalla toimiviin pääomayhtiöihin.

51 Lisäksi merenkulkualan yhtiöihin sovellettava pääomansijoitusveroa koskeva vapautus on Helleenien tasavallan mukaan tarpeen tämän herkän alan vahvistamiseksi, minkä vuoksi vapauttamiseen suorastaan kannustetaan komission tiedonannossa C (2004) 43 – Yhteisön suuntaviivat meriliikenteen valtiontuelle (EUVL 2004, C 13, s. 3).

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

52 Aluksi on muistutettava, että EY 80 artiklan 2 kohta ei suinkaan estä perustamissopimuksen soveltamista meriliikenteeseen vaan siinä ainoastaan määrätään, että yhteiseen liikennepolitiikkaan liittyviä perustamissopimuksen erityisiä määräyksiä, jotka sisältyvät tämän perustamissopimuksen kolmannen osan V osastoon, ei sovelleta ilman eri toimenpiteitä tällä alalla. Näin ollen vaikka mainitun määräyksen nojalla meriliikenne jää, jollei neuvosto toisin päätä, mainitun V osaston sääntöjen soveltamisen ulkopuolelle, siihen sovelletaan samalla tavoin kuin muihinkin liikennemuotoihin perustamissopimuksen yleisiä sääntöjä. Tästä seuraa, että direktiivin 69/335 soveltaminen meriliikenteeseen ei ole jäsenvaltioille vapaaehtoista vaan se on niiden velvollisuus (ks. asia 167/73, komissio v. Ranska, tuomio 4.4.1974, Kok. 1974, s. 359, Kok. Ep. II, s. 259, 30–33 kohta). Toisin kuin Helleenien tasavalta väittää, direktiiviä sovelletaan siis myös merenkulkualalla toimiviin pääomayhtiöihin.

53 Kuten tämän tuomion 37–39 kohdassa jo todettiin, direktiivin 69/335 1 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on kannettava pääoman sijoituksista pääomayhtiöihin pääomansijoitusveroa.

54 Sen täsmentämiseksi, mitä mainitussa direktiivissä tarkoitetaan pääomayhtiöillä, kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa viitataan yhtäältä seuraaviin yhtiöihin: Ανώνυμος Εταιρία (osakeyhtiöt), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (kommandiittiosakeyhtiöt) ja Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (rajavastuuyhtiöt); toisaalta siinä viitataan yhtiöosuuksien vaihdantakelpoisuuteen arvopaperipörssissä (3 artiklan 1 kohdan b alakohta) sekä mahdollisuuteen luovuttaa yhtiöosuudet vapaasti silloin, kun yhtiöosuuksiin liittyy pääomapanokseen rajoittuva riski (3 artiklan 1 kohdan c alakohta) (ks. vastaavasti em. asia Amro Aandelen Fonds, tuomion 8 kohta).

55 Esillä olevassa asiassa Helleenien tasavalta ei kiistä sitä, että asianomainen merenkulkualan yhtiöitä koskeva vapautus koskee muun muassa direktiivin 69/335 3 artiklan 1 kohdassa mainittuja pääomayhtiöitä.

56 Täten pääomansijoituksista tällaisiin yhtiöihin on lähtökohtaisesti kannettava pääomansijoitusveroa.

57 Direktiivin 69/335 8 ja 9 artiklassa säädetään kuitenkin mahdollisuudesta vapauttaa tietyntyyppiset pääomayhtiöt pääomansijoitusverosta.

58 Täten mainitun 8 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää vapautuksen sellaisten pääomansijoitusten osalta, jotka koskevat julkisia palveluja suorittavia pääomayhtiöitä, joiden yhtiöpääomasta vähintään puolet on valtion tai muiden

alueellisten viranomaisten omistuksessa, ja sellaisia pääomayhtiöitä, joilla on yksinomaan ja välittömästi kulttuuriin, hyväntekeväisyyteen, avustustoimintaan tai koulutukseen liittyviä päämääriä.

59 Mainitussa 9 artiklassa puolestaan säädetään, että jäsenvaltiot voivat vapauttaa pääomansijoitusverosta tietyntyyppiset pääomayhtiöt – ilmoitettuaan tästä komissiolle hyvissä ajoin – verotuksen tasapuolisuuden tai sosiaalisten syiden vuoksi taikka tiettyjen erityistilanteiden hoitamiseksi.

60 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 74 kohdassa, direktiivin 69/335 8 ja 9 artiklan mukaiset pääomansijoitusverosta vapauttamista koskevat edellytykset jäävät kuitenkin täyttymättä esillä olevassa asiassa. Vaikka yhtäältä on mahdollista, että jokin merenkulkualan yhtiö todella suorittaa julkisia palveluja ja on vähintään 50-prosenttisesti valtion tai muiden alueellisten viranomaisten omistuksessa 8 artiklassa tarkoitetulla tavalla, asiakirja-aineistoon ei sisälly viitteitä siitä, että näin olisi kaikkien niiden merenkulkualan yhtiöiden osalta, joita kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö koskee. Toisaalta Helleenien tasavalta ei ole noudattanut mainitussa 9 artiklassa säädettyä ilmoitusmenettelyä.

61 Koska direktiivissä 69/335 ei säädetä mistään muusta mahdollisuudesta vapauttaa pääomansijoitusverosta tietyntyyppisiä, kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja pääomayhtiöitä, Helleenien tasavallalla ei siten ollut oikeutta vapauttaa lain 1676/86 22 §:n 1 momentin b kohdassa pääomansijoitusverosta varustamoja ja merenkulkualan yhteenliittymiä ja kaikenmuotoisia merenkulkualan yhtiöitä.

62 Tähän toteamukseen ei vaikuta argumentti, johon Helleenien tasavalta on vedonnut puolustuksekseen ja jonka mukaan merenkulkualan yhtiöihin sovellettava pääomansijoitusveroa koskeva vapautus on tarpeen tämän herkän alan vahvistamiseksi,

minkä vuoksi vapauttamiseen suorastaan kannustetaan komission tiedonannossa C(2004) 43. Sitä, että merenkulkualan yhtiöitä koskeva vapautus ei ole sopusoinnussa direktiivin 69/335 kanssa, ei nimittäin voida korjata sillä, että tällainen vapautus on mahdollisesti sopusoinnussa muilla aloilla, kuten valtiontukien alalla, toteutettujen yhteisön toimien kanssa.

63 Komission kanteensa tueksi esittämän kanneperusteen kolmas osa on näin ollen perusteltu.

64 Näin ollen on todettava, että Helleenien tasavalta ei ole noudattanut direktiivin 69/335 mukaisia velvoitteitaan, koska Helleenien tasavallan säännösten mukaan silloin, kun yhtiön sääntömääräinen kotipaikka tai tosiasiallinen johto siirretään, kannetaan pääomansijoitusveroa ja tästä verosta ovat vapautettuja varustamot ja merenkulkualan yhteenliittymät ja kaikenmuotoiset merenkulkualan yhtiöt.

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomion ajalliset vaikutukset

65 Sekä Helleenien tasavalta että Espanjan kuningaskunta vaativat, että tuomion ajallisia vaikutuksia rajoitetaan poikkeuksellisesti, mikäli yhteisöjen tuomioistuin toteaa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen, josta Helleenien tasavaltaa moititaan.

66 Mainittujen jäsenvaltioiden mukaan tästä tuomiosta mahdollisesti seuraavista palauttamisvaatimuksista aiheutuu Helleenien tasavallalle vakavia taloudellisia haittoja.

67 Vaikka tältä osin oletettaisiin, että EY 226 artiklan perusteella annetuilla tuomioilla on samat vaikutukset kuin EY 234 artiklan perusteella annetuilla tuomioilla ja että oikeusvarmuutta koskevien seikkojen johdosta kyseisten tuomioiden ajallisten vaikutusten rajoittaminen saattaisi näin ollen olla tarpeen (ks. asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000, Kok. 2000, s. I-6355, 92 kohta) silloin, kun yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä EY 234 artiklan osalta vahvistetut edellytykset täyttyvät (ks. mm. asia C-402/03, Skov ja Bilka, tuomio 10.1.2006, Kok. 2006, s. I-199, 51 kohta), riittää, kun todetaan, että tässä tapauksessa Helleenien tasavalta ei voi perustellusti väittää, että on olemassa vaara mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetuista vakavista taloudellisista seurauksista.

68 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 86 kohdassa, Helleenien tasavalta ei nimittäin ole vedonnut mihinkään argumenttiin, jolla voitaisiin osoittaa, että tällainen vaara vakavista taloudellisista seurauksista on olemassa. Se on tältä osin ainoastaan yhtynyt Espanjan kuningaskunnan väliintulokirjelmässään esittämiin argumentteihin. Espanjan kuningaskunta on kuitenkin ainoastaan maininnut yleisesti taloudelliset haitat, joita kyseessä olevalle jäsenvaltiolle voi aiheutua yhteisöjen tuomioistuimen tuomiosta, jossa todetaan moitittu jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen.

Oikeudenkäyntikulut

69 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut, että Helleenien tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, ja koska Helleenien tasavalta on pääosin hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Helleenien tasavalta ei ole noudattanut pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, mukaisia velvoitteitaan, koska Helleenien tasavallan säännösten mukaan silloin, kun yhtiön sääntömääräinen kotipaikka tai tosiasiallinen johto siirretään, kannetaan pääomansijoitusveroa ja tästä verosta ovat vapautettuja varustamot ja merenkulkualan yhteenliittymät ja kaikenmuotoiset merenkulkualan yhtiöt.**

2) **Kanne hylätään muilta osin.**

3) **Helleenien tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset