YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

4 päivänä lokakuuta 2001 *

Asiassa C-294/99,

jonka Dioikitiko Protodikeio Athinon (Kreikka) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Athinaïki Zythopoiia AE

vastaan

Elliniko Dimosio

ennakkoratkaisun eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6) 5 artiklan 1 kohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: kreikka.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. La Pergola sekä tuomarit M. Wathelet (esittelevä tuomari), D. A. O. Edward, P. Jann ja L. Sevón,

julkisasiamies: S. Alber,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Athinaïki Zythopoiia AE, asiamiehenään dikigoros I. Stavropoulos ja dikigoros N. Skandamis,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään G. Alexaki ja K. Grigoriou,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään H. Michard ja M. Patakia,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Athinaïki Zythopoiia AE:n, edustajinaan I. Stavropoulos ja N. Skandamis, Kreikan hallituksen, asiamiehinään G. Alexaki ja V. Kyriazopoulos, ja komission, asiamiehinään H. Michard ja M. Patakia, 28.3.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.5.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Dioikitiko Protodikeio Athinon (hallintoasioita käsittelevä alioikeus) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 26.7.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 5.8.1999, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6; jäljempänä direktiivi) 5 artiklan 1 kohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty käsiteltäessä kannetta, jonka pääasian kantaja, Athinaïki Zythopoiia AE -niminen yhtiö, on nostanut siitä, että Ateenan veronkantoyksikön johtaja oli implisiittisesti hylännyt oikaisuvaatimuksen, jonka tämä yhtiö oli tehnyt tulojensa verottamisesta.

Direktiivi

3 Direktiivi on yksi niistä kolmesta välineestä, jotka otettiin 23.7.1990 käyttöön eri jäsenvaltioissa olevien yhtiöiden välistä ryhmittymistä koskevien tiettyjen verotuksellisten esteiden poistamiseksi. Muut välineet ovat eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annettu neuvoston direktiivi 90/434/ETY (EYVL L 225, s. 1) ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehty yleissopimus 90/436/ETY (EYVL L 225, s. 10).

4 Direktiivin ensimmäisen perustelukappaleen mukaan direktiivillä pyritään ottamaan käyttöön kilpailun suhteen neutraaleja verotussääntöjä, "jotta yrityksillä olisi mahdollisuus mukautua yhteismarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään". Direktiivin kolmannen perustelukappaleen mukaan direktiivillä pyritään erityisesti poistamaan niitä verotuksellisia haittoja, joita eri jäsenvaltioissa olevista yhtiöistä muodostuneille konserneille aiheutuu samassa jäsenvaltiossa olevista yhtiöistä muodostuneisiin konserneihin verrattuna.

5 Direktiivi on tarpeen sen vuoksi, että useampaan kuin yhteen jäsenvaltioon sijoittautuneista yhtiöistä muodostuvat konsernit voivat joutua kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi.

6 Jollei valtioiden joko yksipuolisesti tai kahdenvälisten sopimusten perusteella myöntämästä erityisestä vapautuksesta muuta johdu, tytäryhtiön voittoja voidaan verottaa samanaikaisesti sekä tytäryhtiön toiminnan tuloina siinä valtiossa, johon tytäryhtiö on sijoittautunut, että osinkoina siinä jäsenvaltiossa, johon emoyhtiö on sijoittautunut.

7 Veropetosten estämiseksi ja osinkoveron kantamisen yksinkertaistamiseksi valtiot turvautuvat usein lähdeverotekniikkaan. Tällöin osinkoja jakavan yhtiön on pidätettävä osingoista osa ja tilitettävä se veroviranomaisille. Näin pidätetty osa vähennetään tämän yhtiön sijoittautumisvaltiossa asuvien osakkeenomistajien kokonaisverovelasta. Sen sijaan silloin, kun pidätykset tehdään osingoista, jotka jaetaan toisessa jäsenvaltiossa asuville osakkeenomistajille, pidätykset merkitsevät ylimääräistä veroa, jonka yhtiön sijaintivaltio kantaa näiltä osakkeenomistajilta, eikä näiden osakkeenomistajien asuinvaltio voi ottaa pidätyksiä huomioon osakkeenomistajien tuloverotuksessa.

8 Direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä

— kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille jaettuihin voittoihin, jotka ovat peräisin niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä,

— kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien tytäryhtiöiden muissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöilleen jakamiin voittoihin."

9 Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa, josta pääasiassa juuri on kyse, säädetään seuraavaa:

"Tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava [lähdeverosta] * ainakin, jos emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiön pääomasta."

* — Lainausta on korjattu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska direktiivin 90/435/ETY suomenkielinen versio on epätarkka.

10 Direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa täsmennetään käsitteen lähdevero merkitystä seuraavasti:

"Tässä direktiivissä käytetty ilmaisu [lähdevero] ei käsitä emoyhtiölle suoritetun voitonjaon yhteydessä maksettua tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion yhtiöveron etukäteis- tai ennakkomaksua (précompte)."

11 Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos emoyhtiölle tytäryhtiönsä osakkaana jaetaan voittoa muutoin kuin tämän selvitystilaan joutumisen yhteydessä, emoyhtiön sijaintivaltion on:

— joko oltava verottamatta tätä voittoa,

— tai verotettava voittoa mutta samalla valtuutettava tämä yhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus,

ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio 5 artiklan poikkeussäännöksiä soveltaen on kantanut [lähdeverona], vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa."

12 Direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tämä direktiivi ei vaikuta osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai vähentämiseksi tarkoitettujen kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamiseen, erityisesti jos säännökset tai määräykset koskevat verohyvitysten maksua osingonsaajille."

Kansallinen lainsäädäntö

13 Kreikan tuloverolain 2238/94 (jäljempänä tuloverolaki) 99 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisia ovat

a) Kreikkalaiset osakeyhtiöt — — niiden Kreikasta tai ulkomailta saamasta nettomääräisestä kokonaistulosta tai -voitosta. Jaettu voitto vastaa tuloveron vähentämisen jälkeen jäljelle jäävää voittoa. — —

Sen määrittämiseksi, mikä osuus voitosta vastaa verovapaita tuloja tai tuloja, joihin sovelletaan verovelan lakkaamisen aiheuttavaa erityisverotusta, nettomääräinen kokonaisvoitto jaetaan verotettavien tulojen, verovapaiden tulojen tai niiden tulojen, joihin sovelletaan verovelan lakkaamisen aiheuttavaa erityisverotusta, mukaisessa suhteessa. Lisäksi, kun voittoa jaetaan, näin saatuun verotettavaan voittoon lisätään se osa verovapaasta voitosta tai tuloista, joihin sovelletaan verovelan lakkaamisen aiheuttavaa erityisverotusta, joka vastaa millä tahansa tavalla jaettua voittoa, sen jälkeen kun tämä summa on muunnettu bruttomääräiseksi lisäämällä siihen sitä vastaava vero.

— — "

14 Tuloverolain 106 §:ssä, jonka 2 ja 3 momentin pääasian kantaja katsoo olevan ristiriidassa direktiivin kanssa, säädetään seuraavaa:

"1. Kun tämän lain 101 §:n 1 momentissa tarkoitettujen oikeushenkilöiden tuloihin sisältyy myös muiden yhtiöiden osinkoja ja muissa yhtiöissä olevien osuuksien perusteella saatavia tuloja, joista on kannettu veroa tämän pykälän tai 10 §:n nojalla, oikeushenkilön verotettavaa voittoa laskettaessa nämä tulot vähennetään nettomääräisestä kokonaistulosta. Kuitenkin tilanteissa, joissa kotimaisten osakeyhtiöiden, rajavastuuyhtiöiden tai osuuskuntien nettomääräinen tulo käsittää edellä mainittujen osinkotulojen ja muissa yrityksissä olevien osuuksien perusteella saatavien tulojen lisäksi tuloja, joihin sovelletaan verovelan lakkaamisen aiheuttavaa erityisverotusta, tai verovapaita tuloja, ja kun voittoa

on lisäksi jaettu, tämän pykälän 2 ja 3 momentin säännöksissä tarkoitettuja tuloja vastaavan jaetun voiton määrittämiseksi otetaan huomioon nettomääräinen kokonaisvoitto, joka ilmenee näiden oikeushenkilöiden tilinpäätöksestä.

2. Jos osuuskuntien, rajavastuuyhtiöiden ja kotimaisten osakeyhtiöiden, lukuun ottamatta pankkeja ja vakuutusyhtiöitä, tilinpäätöksistä ilmenevä nettomääräinen voitto sisältää myös verovapaan tulon, oikeushenkilön verotettavaa voittoa määritettäessä siihen on lisättävä se osuus verovapaasta tulosta, joka vastaa millä tahansa tavalla jaettua voittoa, sen jälkeen kun tämä summa on muunnettu bruttomääräiseksi lisäämällä siihen sitä vastaava vero — —.

3. Edellä olevan momentin säännöksiä sovelletaan vastaavasti myös rajavastuuyhtiöiden, kotimaisten osakeyhtiöiden, lukuun ottamatta pankkeja ja vakuutusyhtiöitä, ja osuuskuntien voitonjakoon, ja nämä voitot käsittävät tällöin myös voiton, jonka määrä on jo vahvistettu niiden osalta tai josta niitä on jo erityisverotettu."

15 Tuloverolain 99 ja 106 §:stä ilmenee, että silloin, kun Kreikan oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö, jonka bruttotuloihin sisältyy verovapaita tuloja tai tuloja, joista kannetaan erityisveroa eli alennettua veroa, jakaa voittoja, niiden katsotaan olevan peräisin näistä tuloista niiden mukaisessa suhteessa. Niinpä veron perusteen määrittämiseksi verovapaat tulot ja tulot, joista kannetaan erityisveroa, sisällytetään veron määräytymisperusteeseen asianmukaisessa suhteessa sen jälkeen, kun ne on muutettu bruttomääräisiksi summiksi.

Kreikan tasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä tehty kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus

16 Kreikan tasavalta ja Alankomaiden kuningaskunta allekirjoittivat Ateenassa 16.7.1981 kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen. Tämän sopimuksen 10 artiklan 1 ja 2 kohdassa määrätään seuraavaa:

"1. Osinkoja, jotka jokin sopimusvaltioon sijoittautunut yhtiö maksaa toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle, verotetaan tässä viimeksi mainitussa valtiossa.

2. Näitä osinkoja voidaan kuitenkin verottaa myös siinä valtiossa, johon osingot maksanut yhtiö on sijoittautunut, kyseisen valtion lainsäädännön mukaan, mutta jos vastaanottaja on osingonsaaja, vero ei saa ylittää seuraavia määriä:

a) — —

b) Kreikkaan sijoittautuneen yhtiön Alankomaissa asuvalle henkilölle maksamat osingot: 35 prosenttia osinkojen bruttomäärästä."

Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva riita ja ennakkoratkaisukysymys

17 Pääasian kantaja on Kreikan oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö, jonka pääasiallinen toimiala on panimotuotteiden tuottaminen ja kaupankäynti niillä. Alankomainen yhtiö Amstel International omistaa kantajayhtiöstä 92,17 prosenttia.

18 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että pääasian kantaja on verovuodelta 1996 antamassaan veroilmoituksessa ilmoittanut tuloveron määräksi 7 026 210 797 Kreikan drakmaa (GRD). Tähän määrään sisältyi 794 291 553 GRD:n suuruinen summa, joka liittyi tuloverolain 106 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettuihin verovapaisiin tuloihin ja tuloihin, joista kannetaan erityisvero.

19 Tästä 794 291 553 GRD:n suuruisesta ylimääräisten verojen kokonaismäärästä pääasian kantaja vaati palautettavaksi 738 384 406 GRD. Vaatimuksensa tueksi pääasian kantaja esitti, että tuloverolain 106 §:n 2 ja 3 momentin säännöksissä säädetään sellaisesta verosta, joka pelkästään sen takia, että se liittyy voitonjakoon, on direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa kielletty lähdevero.

20 Koska osakeyhtiöistä vastaavan Ateenan veronkantoyksikön johtaja ei vastannut vaatimukseen lakisääteisessä kolmen kuukauden määräajassa, tämän vaatimuksen katsottiin tulleen implisiittisesti hylätyksi.

21 Niinpä pääasian kantaja nosti Dioikitiko Protodikeio Athinonissa kanteen, jossa se vaati oikaisuvaatimuksensa implisiittisen hylkäyksen kumoamista ja 738 384 406 GRD:n suuruista vahingonkorvausta.

22 Dioikitiko Protodikeio Athinon päätti näissä olosuhteissa lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Säädetäänkö 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta 'lähdeverosta' sellaisessa kansallisen lainsäädännön säännöksessä, jonka mukaan silloin, kun tytäryhtiö, joka on osakeyhtiö tai muu vastaava yhteisö, jakaa voittoa emoyhtiölleen, tytäryhtiön verotettavia voittoja määritettäessä on otettava huomioon tytäryhtiön nettomääräinen kokonaisvoitto, johon sisältyvät tulot, joista kannetaan verovelan lakkaamisen aiheuttavaa erityisveroa, sekä verovapaat tulot, ja kun nämä kaksi viimeksi mainittua tulolajia eivät kansallisen lainsäädännön perusteella olisi veronalaisia, jos tytäryhtiö pitäisi nämä voitot itsellään eikä jakaisi niitä emoyhtiölle?"

Ennakkoratkaisukysymys

23 Kreikan hallitus esittää, että direktiivin ainoa tarkoitus on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen. Direktiivissä ei kyseisen hallituksen mukaan säädetä verovapautuksesta. Direktiivin 4 artiklassa nimittäin edellytetään tytäryhtiön verottamista, ja 5 artiklan mukaan lähdeveron kantaminen on mahdotonta vain voittoja jaettaessa.

24 Tältä osin Kreikan hallitus väittää, että pääasiassa kyseessä olevissa säännöksissä ei säädetä lähdeverosta vaan tytäryhtiön tuloverotuksesta. Tuloverolain 106 §:n

2 ja 3 momentissa säädetty jaettujen voittojen verottamistapa ei liity mitenkään direktiivissä kiellettyyn lähdeveroon. Sillä, että vero maksetaan jaettaessa voittoja emoyhtiölle, ei Kreikan hallituksen mukaan ole merkitystä, koska voittoja verotetaan tytäryhtiön nimissä.

25 On ensinnäkin huomautettava, että direktiivillä, kuten sen kolmannesta perustelukappaleesta nimenomaisesti ilmenee, pyritään yhteisen verojärjestelmän käyttöönottamisella poistamaan se, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatetaan epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, ja helpottamaan näin yhtiöiden ryhmittymistä yhteisön tasolla. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tytäryhtiön sijaintivaltion on vapautettava tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto lähdeverosta (yhdistetyt asiat C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, Denkavit ym., tuomio 17.10.1996, Kok. 1996, s. I-5063, 22 kohta).

26 Jotta voitaisiin arvioida, kuuluuko Kreikan kyseisen lainsäädännön nojalla tehtävä jaettujen voittojen verottaminen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, on tutkittava ensiksi kyseisen säännöksen sanamuotoa, josta voidaan todeta, että siihen sisältyvä käsite lähdevero ei rajoitu koskemaan vain tietyntyyppisiä täsmällisesti määriteltyjä kansallisia veroja (asia C-375/98, Epson Europe, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4243, 22 kohta).

27 Edelleen on syytä todeta, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veron, tullin tai maksun määritteleminen yhteisön oikeuden kannalta kuuluu yhteisöjen tuomioistuimen tehtäviin, ja tämä määrittelee veron sen objektiivisten ominaisuuksien perusteella riippumatta kansallisessa oikeudessa sille annetusta määritelmästä (ks. yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja soviété française maritime, tuomio 13.2.1996, Kok. 1996, s. I-505, 39 kohta).

28 Ennakkoratkaisupyynnöstä ja EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisesti esitetyistä huomautuksista ilmenee, että verotettava tapahtuma, jonka perusteella kannetaan pääasiassa kyseessä oleva vero, jota on kuvailtu tämän tuomion 13—15 kohdassa, on osinkojen maksaminen. Lisäksi veron määrä määräytyy suoraan jaettujen osinkojen määrän perusteella.

29 Päinvastoin kuin Kreikan hallitus väittää, kyseistä veroa ei voida samaistaa direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun emoyhtiölle suoritetun voitonjaon yhteydessä maksettuun tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion yhtiöveron etukäteis- tai ennakkomaksuun (précompte). Pääasiassa kyseessä oleva vero nimittäin koskee tuloja, joita verotetaan vain, jos osinkoja jaetaan, ja tällöinkin vain maksettujen osinkojen määrän osalta. Yksi näyttö tästä on, että, kuten pääasian kantaja ja komissio ovat korostaneet, tytäryhtiö ei voi korvata voitonjaon johdosta tuloverolain 106 §:n 2 ja 3 momentin nojalla tapahtunutta veroperusteensa laajentumista negatiivisella tuloksellaan, joka sille on kertynyt aiemmilta tilikausilta, mikä on vastoin verotuksessa sovellettavaa tappiontasauksen periaatetta, joka kuitenkin tunnustetaan Kreikan oikeudessa.

30 Kreikan hallitus vetoaa myös Helleenien tasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan väliseen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan sopimukseen perustellakseen sitä, että Kreikassa verotetaan osinkoja, jotka maksetaan sillä perusteella, että ulkomaiset yhtiöt omistavat osuuksia kreikkalaisista yhtiöistä. Kreikan hallituksen mukaan tällainen sopimus on direktiivin 7 artiklan 2 kohdan nojalla sallittu.

31 Tältä osin riittää, kun todetaan, että sen sijaan, että Kreikan tasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välisellä sopimuksella poistettaisiin osinkojen kaksinkertainen verotus tai lievennettäisiin sitä, mikä direktiivin 7 artiklan 2 kohdan nojalla olisi sallittua, tässä sopimuksessa määrätään tällaisesta kaksinkertaisesta verotuksesta. Tämän sopimuksen 10 artiklan 1 kohdassa valtuutetaan osakkeenomistajan asuinvaltio verottamaan jaettuja osinkoja. Sopimuksen 10 artiklan 2 kohdan nojalla taas myös osinkoja jakavan yhtiön sijaintivaltiolla

on oikeus verottaa jaettuja osinkoja siten, että verokanta ei kuitenkaan saa ylittää 35:tä prosenttia siltä osin kuin kyse on Kreikkaan sijoittautuneen yhtiön Alankomaissa asuvalle osakkeenomistajalle maksamista osingoista.

32 Muilta osin on todettava, että silloin kun direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeusta ei voida soveltaa, direktiivin 5 artiklan 1 kohdasta taloudellisille toimijoille koituvat oikeudet ovat ehdottomia, eikä jäsenvaltio voi asettaa niiden kunnioittamista riippuvaiseksi toisen jäsenvaltion kanssa tehdystä sopimuksesta (ks. vastaavasti asia C-270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, 26 kohta; Kok. Ep. VIII, s. 407).

33 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle on vastattava, että kyseessä on direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero, kun kansallisen oikeuden säännöksessä säädetään, että silloin, kun tytäryhtiö (osakeyhtiö tai vastaava yhtiö) jakaa emoyhtiölleen voittoja, tytäryhtiön veronalaisten voittojen määrittämiseksi veron perusteeseen on lisättävä tytäryhtiön kokonaisnettovoitto, mukaan lukien tulot, joihin sovelletaan verovelan lakkaamisen aiheuttavaa erityisveroa, sekä verovapaat tulot, vaikka näihin kahteen ryhmään kuuluvat tulot eivät kansallisen lainsäädännön mukaan olisi veronalaisia, jos ne olisi jätetty tytäryhtiöön eikä niitä olisi jaettu emoyhtiölle.

Tuomion ajalliset vaikutukset

34 Suullisessa käsittelyssä Kreikan hallituksen asiamies on pyytänyt, että siinä tapauksessa, että todettaisiin, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vero on

yhteisön oikeuden vastainen, yhteisöjen tuomioistuin rajoittaisi tuomionsa ajallisia vaikutuksia. Asiamies vetosi tältä osin niihin huomattaviin kustannuksiin, joita lainvastaisesti kannettujen verojen palauttamisesta aiheutuisi.

35 Tältä osin on muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkinnalla, jonka yhteisöjen tuomioistuin antaa EY 234 artiklan mukaisen toimivaltansa nojalla, selvennetään ja täsmennetään tarvittaessa tämän oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tuomioistuimet siis voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua oikeussääntöä oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevaa tuomiota, jos lisäksi edellytykset kyseisen oikeussäännön soveltamista koskevan asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muuten täyttyvät (ks. asia 61/79, Denkavit italiana, tuomio 27.3.1980, Kok. 1980, s. 1205, 16 kohta; Kok. Ep. V, s. 149 ja em. yhdistetyt asiat Bautiaa v. société française maritime, tuomion 47 kohta).

36 Näiden periaatteiden takia tulkintapyynnön vuoksi annettavan tuomion vaikutuksia voidaan rajoittaa ainoastaan poikkeuksellisesti. Itse asiassa yhteisöjen tuomioistuin on käyttänyt tällaista mahdollisuutta ainoastaan erittäin tarkasti määritellyissä olosuhteissa. Näin on tapahtunut silloin, kun vakavia taloudellisia seurauksia on saattanut aiheutua erityisesti sen vuoksi, että oikeussubjektit ovat perustaneet vilpittömässä mielessä suuren määrän oikeussuhteita sellaisen lainsäädännön perusteella, jonka oletettiin olevan pätevästi voimassa, ja kun yksityiset oikeussubjektit ja kansalliset viranomaiset olivat toimineet yhteisön oikeuden vastaisesti sen rohkaisemina, että yhteisön oikeussääntöjen merkityksestä on ollut objektiivista ja huomattavaa epävarmuutta, johon muiden jäsenvaltioiden tai komission toiminta oli mahdollisesti myötävaikuttanut (ks. em. yhdistetyt asiat Bautiaa v. Société française maritime, tuomion 48 kohta).

37 Nyt esillä olevassa tapauksessa ei kuitenkaan ole tullut esille yhtään sellaista seikkaa, jonka perusteella voitaisiin poiketa periaatteesta, jonka mukaan tulkintatuomion vaikutukset alkavat tulkinnan kohteena olevan oikeussäännön voimaantulopäivästä.

38 Kreikan hallitus ei ensinnäkään ole osoittanut, että ajankohtana, jona pääasiassa kyseessä olevaa veroa koskevat kansalliset säännökset annettiin, yhteisön oikeutta olisi voitu järkevästi ajatellen tulkita siten, että siinä olisi sallittu kyseinen vero.

39 Toiseksi perustelua, joka koskee sitä taloudellista vahinkoa, jota Kreikan hallitukselle koituisi, ei voida hyväksyä. Sellaiset taloudelliset seuraamukset, joita hallitukselle voi aiheutua lainvastaisesta verosta, eivät ole koskaan yksinään riittäneet yhteisöjen tuomioistuimen tuomion oikeusvaikutusten rajoittamisen perusteiksi. Muussa tapauksessa kaikkein vakavimpia rikkomisia kohdeltaisiin suotuisammin, vaikka juuri ne saattavat aiheuttaa huomattavimpia taloudellisia vaikutuksia jäsenvaltioille (ks. yhdistetyt asiat C-367/93—C-377/93, Roders ym., tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2229, 48 kohta). Lisäksi tuomion vaikutusten rajoittaminen ainoastaan tällaisten näkökohtien perusteella heikentäisi huomattavasti sitä oikeusturvaa, jolla suojataan yhteisön verosäännösten nojalla verovelvollisille kuuluvia oikeuksia (ks. em. yhdistetyt asiat Bautiaa v. Société française maritime, tuomion 55 kohta).

40 Näin ollen tämän tuomion ajallisia vaikutuksia ei ole syytä rajoittaa.

Oikeudenkäyntikulut

41 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Kreikan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Dioikitiko Protodikeio Athinonin 26.7.1999 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Kyseessä on eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähdevero, kun kansallisen oikeuden säännöksessä säädetään, että silloin, kun tytäryhtiö (osakeyhtiö tai vastaava yhtiö) jakaa emoyhtiölleen voittoja, tytäryhtiön veronalaisten voittojen määrittämiseksi veron perusteeseen on lisättävä tytäryhtiön kokonaisnettovoitto, mukaan lukien tulot, joihin sovelletaan verovelan lakkaamisen aiheuttavaa erityisveroa, sekä verovapaat tulot, vaikka näihin kahteen ryhmään kuuluvat tulot eivät kansallisen lainsäädännön mukaan olisi veronalaisia, jos ne olisi jätetty tytäryhtiöön eikä niitä olisi jaettu emoyhtiölle.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 4 päivänä lokakuuta 2001.

R. Grass

kirjaaja

A. La Pergola

viidennen jaoston puheenjohtaja