

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61997J0311 - FI

Avis juridique important

|

61997J0311

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (viides jaosto) 29 päivänä huhtikuuta 1999. - Royal Bank of Scotland plc vastaan Kreikan valtio. - Ennakkoratkaisupyyntö: Dioikitiko Protodikeio Peiraios - Kreikka. - Sijoittautumisvapaus - Verolainsäädäntö - Yhtiöiden voiton verotus. - Asia C-311/97.

Oikeustapauskokoelma 1999 sivu I-02651

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Henkilöiden vapaa liikkuvuus - Sijoittautumisvapaus - Verolainsäädäntö - Yhtiöiden voiton verotus - Yhtiö, joka harjoittaa toimintaansa sellaisen valtion alueella, jossa sillä ei ole kotipaikkaa - Verotusta, joka on raskaampi kuin niihin yhtiöihin sovellettava verotus, joiden kotipaikka on kyseessä olevassa valtiossa, ei voida hyväksyä

(EY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artikla)

Tiivistelmä

Perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion verolainsäädäntö, jonka mukaan sellaisten yhtiöiden voittoon, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja jotka harjoittavat toimintaansa kyseessä olevassa jäsenvaltiossa siellä sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä, ei voida soveltaa alempaa verokantaa, jota sovelletaan ainoastaan yhtiöihin, joiden kotipaikka on tässä kyseessä olevassa jäsenvaltiossa, vaikka näiden kahden ryhmän välillä ei ole mitään objektiivista eroa, jolla voitaisiin perustella tällainen erilainen kohtelu.

Asianosaiset

Asiassa C-311/97,

jonka Dioikitiko Protodikeio Peiraios (Kreikka) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Royal Bank of Scotland plc

vastaan

Kreikan valtio

ennakkoratkaisun ETY:n perustamissopimuksen 7 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 6 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: ensimmäisen jaoston puheenjohtaja P. Jann, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward, L. Sevón ja M. Wathelet (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: S. Alber,

kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Royal Bank of Scotland plc, edustajanaan asianajaja K. Papakostopoulos, Ateena,

- Kreikan hallitus, asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston oikeudellinen asiamies V. Kyriazopoulos ja ulkoasiainministeriön Euroopan yhteisöjä koskevia asioita hoitavan erityisosaston asianajaja G. Alexaki,

- Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston kansainvälisen kauppaoikeuden ja yhteisön asioiden jaoston jaostopäällikkö K. Rispal-Bellanger ja saman osaston ulkoasiainsihteri G. Mignot,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet M. Condou-Durande ja H. Michard,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Royal Bank of Scotland plc:n, Kreikan hallituksen ja komission 8.10.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.11.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Dioikitiko Protodikeio Peiraios on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 30.6.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 8.9.1997, EY:n perustamissopimuksen

177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen ETY:n perustamissopimuksen 7 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 6 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Royal Bank of Scotland plc (jäljempänä Royal Bank of Scotland) ja DOY (osakeyhtiöiden välitöntä verotusta hoitava viranomainen) ja joka koskee tämän pankin sivukonttorin Kreikassa tilivuonna 1994/1995 saamaan voittoon sovellettua verokantaa, joka oli korkeampi kuin sellaisten pankkien voittoon sovellettu verokanta, joiden kotipaikka on Kreikassa.

3 Royal Bank of Scotlandin kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Se harjoittaa toimintaansa Kreikassa Pireukseen sijoittautuneen sivukonttorin välityksellä.

4 Royal Bank of Scotland jätti 14.2.1996 Pireuksen DOY:lle tilikautta 1994/1995 koskevan tuloveroilmoituksen. Se ilmoitti, että sivuliikkeen toiminnasta 1.10.1994-30.9.1995 saatu veronalainen voitto oli 1 031 256 016 Kreikan drakmaa (GRD) ja että 16.9.1994 annetun lain nro 2238 (Kreikan tasavallan virallinen lehti nro 151, osa A; jäljempänä laki nro 2238/1994) 109 §:n 1 momentin a kohdassa säädetyn 40 prosentin verokannan mukaan tästä voitosta kannettava vero oli 412 502 406 GRD.

5 Royal Bank of Scotland teki veroilmoituksensa varauksin, että sen käsityksen mukaan sen sivuliikkeen voittoa olisi pitänyt verottaa lain nro 2238/1994 109 §:n 1 momentin b kohdan mukaan eli soveltamalla kreikkalaisiin pankkeihin sovellettavaa 35 prosentin verokantaa.

6 Varauksessaan Royal Bank of Scotland ilmoitti, että 40 prosentin verokantaa soveltamalla sitä verotettiin raskaammin kuin kreikkalaisia pankkeja, ja vetosi ensin Helleenien tasavallan ja Yhdistyneen kuningaskunnan väliseen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja tuloveron kiertämisen estämiseksi 25.6.1953 tehdyn ja Kreikassa asetuksella nro 2732/1953 (Kreikan tasavallan virallinen lehti nro 329, 12.11.1953, osa A) ratifioidun sopimuksen XVI artiklaan, jonka mukaan "1) sopimusvaltion kansalainen ei toisessa sopimusvaltiossa saa joutua sellaisen verotuksen tai siihen liittyvän velvoituksen kohteeksi, joka on raskaampi kuin verotus tai siihen liittyvä velvoitus, jonka kohteeksi tämän toisen sopimusvaltion kansalainen joutuu tai saattaa joutua". Royal Bank of Scotland vetosi myös perustamissopimuksen 52 artiklan ensimmäiseen kohtaan ja väitti, että se joutui verotuksessa syrjinnän kohteeksi.

7 Pireuksen DOY:n johtaja hylkäsi varauksen 19.2.1996 päivätyllä kirjeellään nro 3814 sillä perusteella, että Royal Bank of Scotlandiin sovellettiin tuloveron osalta lain nro 2238/1994 109 §:n 1 momentin a kohtaa, jonka mukaan voittoa tavoitteleviin ulkomaisiin yhtiöihin ja yhtymiin sovellettiin Kreikassa 40 prosentin verokantaa.

8 Royal Bank of Scotland valitti päätöksestä, jolla sen varaus hylättiin, ja vaati, että päätös kumotaan ja että sille lisäksi palautetaan sen mielestä perusteettomasti maksettu 51 562 800 GRD:n suuruinen summa laillisine korkoineen.

9 Luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden tuloverosta säädetään Kreikassa tuloverolaissa nro 2238/1994 (jäljempänä tuloverolaki).

10 Oikeushenkilöiden osalta tuloverolain 98 §:stä ilmenee, että vero on maksettava tuloverolain 101 §:ssä tarkoitetun oikeushenkilön saaman nettomääräisen kokonaistulon perusteella tulolähteestä riippumatta. Näinä oikeushenkilöinä mainitaan muun muassa kreikkalaiset osakeyhtiöt (tuloverolain 101 §:n 1 momentin a kohta) ja "ulkomaiset yritykset riippumatta niiden toimintansa harjoittamiseen käyttämästä yhtiömuodosta sekä kaikentyyppiset ulkomaiset yhtymät, jotka tavoittelevat voittoa" (101 §:n 1 momentin d kohta).

11 Tuloverolain 99 §:n 1 momentin mukaan tuloveroa kannetaan seuraavilta oikeushenkilöiltä:

"a) Kreikkalaisilta osakeyhtiöiltä ja rajavastuuyhtiöiltä lukuun ottamatta pankkeja ja vakuutusyhtiöitä niiden Kreikassa tai ulkomailla saamasta nettomääräisestä kokonaistulosta tai -voitosta. Jaettu voitto vastaa tuloveron vähentämisen jälkeen jäljelle jäävää voittoa. 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. Sen määrittämiseksi, mikä osuus voitosta vastaa verovapaita tuloja tai tuloja, joihin sovelletaan erityisverotusta, jonka takia verovelka lakkaa, nettomääräinen kokonaisvoitto jaetaan verotettavien tulojen, verovapaiden tulojen ja niiden tulojen, joihin sovelletaan erityisverotusta, jonka takia verovelka lakkaa, mukaisessa suhteessa.

--

d) Ulkomaisilta yrityksiltä, jotka harjoittavat toimintaansa Kreikassa missä tahansa yhtiömuodossa, sekä ulkomaisilta kaikyntyyppisiltä voittoa tavoittelevilta yhtymiltä nettomääräisestä Kreikassa saadusta tulosta tai voitosta sekä nettomääräisestä voitosta, jonka 100 §:ssä tarkoitettu yrityksen Kreikkaan sijoittautunut kiinteä toimipaikka on saanut. Sen verotettavan voiton määrittelemiseksi, jonka ovat saaneet pankkien ja vakuutusyhtiöiden sivuliikkeet, jotka harjoittavat laillisesti toimintaansa Kreikassa ja jotka saavat myös verovapaita tuloja tai tuloja, joihin sovelletaan erityisverotusta, jonka takia verovelka lakkaa, edellisessä kohdassa tarkoitettua nettovoitosta vähennetään edellä mainittuja tuloja vastaava voitto-osuus, joka lasketaan jakamalla voitto verotettavien bruttotulojen, verovapaiden tulojen ja niiden tulojen, joihin sovelletaan erityisverotusta, jonka takia verovelka lakkaa, mukaisessa suhteessa."

12 Tuloverolain 100 §:n 1 momentin a kohdan mukaan ulkomaisella yhtiöllä tai yhtymällä on kiinteä toimipaikka Kreikassa, jos tällä yhtiöllä tai yhtymällä

"on Kreikassa yksi tai useita liikkeitä, kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä, toimistoja, varastoja, tehtaita tai verstaita ja rakennelmia aineellisten varojen hyödyntämiseksi".

13 Tuloverolain 105 §:ssä määritellään menetelmä oikeushenkilöiden brutto- ja nettotulojen laskemiseksi. Tässä ei erotella kreikkalaisia ja ulkomaisia yhtiöitä.

14 Verokannasta säädetään tuloverolain 109 §:ssä 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;

b) muut kreikkalaiset osakeyhtiöt: 35 prosenttia. 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 paljon näitä osakkeita verotettavan tilikauden lopussa oli kirjanpidon mukaan."

15 Pankkien osalta on lisättävä, että tuloverolain 109 §:ää on muutettu lain nro 2459/1997 13 §:n 4 momentilla, jonka mukaan niiden pankkien voittoon sovellettava tuloverokanta, joiden kotipaikka on Kreikassa, on korotettu 35 prosentista 40 prosenttiin, joten nykyään se on sama kuin

ulkomaisten yhtiöiden sivuliikkeiden voittoon sovellettava verokanta. Tämä muutos koskee kuitenkin ainoastaan 31.12.1996 jälkeen päätyneiden tilikausien voittoja, joten sitä ei sovelleta kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa.

16 Lopuksi on täsmennettävä, että lain nro 2190/1921 11 a §:n 2 momentin mukaan luottolaitosten osakkeet on asetettava nimetyille henkilöille. Osakeyhtiöistä ja pankeista annetun lain nro 5076/1931 mukaan pankkeja voidaan perustaa ja ne voivat harjoittaa toimintaansa ainoastaan osakeyhtiömuodossa.

17 Dioikitiko Protodikeio Peiraios pohti, onko kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö yhteensoveltuvaa yhteisön oikeuden kanssa, ja päätti 30.6.1997 tekemällään päätöksellä lykätä asian käsittelyä esittääkseen yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko tuloverolain (laki nro 2238/1994, Kreikan tasavallan 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 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 ulkomaalaisia yhtiöitä verotuksellisesti eri tavalla siten kuin edellä on kuvattu?"

18 Kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko yhteisön oikeuden ja erityisesti ETY:n perustamissopimuksen 7 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 6 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa yhteensoveltuvana pidettävä kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevan verolainsäädännön kaltaista jäsenvaltion lainsäädäntöä, jonka mukaan niiden yhtiöiden voittoihin, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa ja jotka harjoittavat toimintaansa kyseessä olevassa jäsenvaltiossa siellä sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä, ei voida soveltaa alemmaa verokantaa, jota sovelletaan ainoastaan sellaisten yhtiöiden voittoihin, joiden kotipaikka on kyseessä olevassa jäsenvaltiossa.

19 Aluksi on muistettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen ja pidättäytyttävä siten kaikenlaisesta kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 21 ja 26 kohta; asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta; asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996, Kok. 1996, s. I-3089, 36 kohta ja asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997, Kok. 1997, s. I-2471, 19 kohta).

20 Seuraavaksi on todettava myös, että ETY:n perustamissopimuksen 7 artiklassa (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 6 artikla) kielletään kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä ja että kieltä on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan pantu täytäntöön perustamissopimuksen 48, 52 ja 59 artiklalla niiden soveltamisaloilla. Tämän takia lainsäädäntö, joka on ristiriidassa näiden määräysten kanssa, on ristiriidassa myös perustamissopimuksen 6 artiklan kanssa (asia 305/87, komissio v. Kreikka, tuomio 30.5.1989, Kok. 1989, s. 1461, 12 kohta). Perustamissopimuksen 6 artiklaa voidaan siis soveltaa itsenäisesti ainoastaan sellaisiin yhteisön oikeuden sääntelemiin tilanteisiin, joita varten perustamissopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä sääntöjä (em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 13 kohta ja asia C-1/93, Halliburton Services, tuomio 12.4.1994, Kok. 1994, s. I-1137, 12 kohta).

21 On kuitenkin selvää, että perustamissopimuksen 52 artiklan tarkoituksena on ennen kaikkea panna täytäntöön perustamissopimuksen 6 artiklassa vahvistettu yhdenvertaisen kohtelun periaate itsenäisen ammatin harjoittamisen osalta. Perustamissopimuksen 6 artiklaa ei siis sovelleta kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevaan asiaan.

22 Perustamissopimuksen 52 artikla on yksi yhteisön oikeuden perusmääräyksistä ja suoraan sovellettava jäsenvaltioissa siirtymäkauden loputtua. Tämän määräyksen nojalla jonkin jäsenvaltion kansalaisten vapauteen sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa yrityksiä ja harjoittaa yritystoimintaa niiden edellytysten mukaisesti, jotka sijoittautumismaan lainsäädännössä on määritelty sen omille kansalaisille. Sijoittautumisvapauteen kohdistuvien rajoitusten poistaminen ulottuu niihin rajoituksiin, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisten, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, mahdollisuutta perustaa kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä jonkin muun jäsenvaltion alueelle (asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, 13 kohta).

23 Sijoittautumisvapauteen, joka 52 artiklassa annetaan toisen jäsenvaltion kansalaisille ja joka sisältää näiden oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia samoin edellytyksin kuin mitä sen jäsenvaltion lainsäädännössä, jonne sijoitaudutaan, on määritelty sen omille kansalaisille, kuuluu EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan mukaan niiden jonkin jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeus harjoittaa toimintaansa kyseessä olevassa jäsenvaltiossa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä. Yhtiöiden osalta on tässä yhteydessä todettava, että niiden kotipaikka edellä mainitussa merkityksessä määrittää niiden kuulumisen jonkin jäsenvaltion oikeusjärjestyksen alaisuuteen samalla tavalla kuin se määräytyy luonnollisten henkilöiden kansalaisuuden perusteella. Näin ollen sen hyväksyminen, että jäsenvaltio, jonne sijoitaudutaan, voisi pelkästään sillä perusteella, että jonkin yhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vapaasti kohdella sitä eri tavalla, tekisi tämän määräyksen sisällyksettömäksi (em. asia komissio v. Ranska, tuomion 18 kohta).

24 On todettava, että asiakirja-aineistosta ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön sanamuodosta ilmenee, että laskettaessa yhtiöiden voitosta kannettavaa veroa tuloverolain 109 §:ssä niitä kohdellaan eri tavalla sen mukaan, onko niiden kotipaikka Kreikassa vai tämän jäsenvaltion ulkopuolella. Niiden yhtiöiden voittoon, joiden kotipaikka on Kreikassa, sovelletaan kahta eri verokantaa, eli tietyillä niiden oikeudelliseen muotoon ja niiden antamien osakkeiden luonteeseen liittyvillä edellytyksillä niihin voidaan soveltaa 35 prosentin verokantaa 40 prosentin verokannan sijasta. Sitä vastoin niiden yhtiöiden Kreikassa verotettavaan voittoon, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sovelletaan näistä kahdesta verokannasta korkeampaa riippumatta yhtiöiden oikeudellisesta muodosta ja niiden antamien osakkeiden luonteesta.

25 Jotta yhtiö, jonka kotipaikka on Kreikassa, edes voisi harjoittaa siellä pankkitoimintaa, pankkeja koskevan kansallisen lainsäädännön eli lakien nro 2190/1920 ja nro 5076/1936 mukaan sen on harjoitettava tätä toimintaa osakeyhtiömuodossa ja annettava nimetyille henkilölle asetettuja osakkeita, minkä takia siihen ei sovelleta 40 prosentin verokantaa, joka koskee 109 §:n 1 momentin a kohdan mukaan ainoastaan "kreikkalaisia osakeyhtiöitä, joiden osakkeet ovat verovuoden lopussa haltijalle asetettuja, eikä niitä noteerata Ateenan pörssissä, ja voittoa tavoittelevia ulkomaisia yhtiöitä ja yhtymiä". Pankkien osalta korkeampaa verokantaa siis sovelletaan ainoastaan pankkeihin, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa ja joilla on kiinteä toimipaikka Kreikassa.

26 Sen ratkaisemiseksi, onko tuloverolain 109 §:stä aiheutuvan kaltainen erilainen verokohtelu syrjivää, on tutkittava, ovatko yhtiö, jonka kotipaikka on Kreikassa, ja sellaisen yhtiön sivuliike, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, objektiivisesti samankaltaisissa tilanteissa Kreikassa saadun voiton verotuksen osalta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, että syrjintää on erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa (ks. esim. em. asia Schumacker, tuomion 30 kohta; em. asia Wielockx, tuomion 17 kohta ja em. asia Asscher, tuomion 40 kohta).

27 Yhteisöjen tuomioistuin on luonnollisten henkilöiden verotusta koskevissa asioissa todennut, että välittömän verotuksen alalla tietyssä valtiossa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät pääsääntöisesti ole samankaltaisia, sillä nämä tilanteet ovat objektiivisesti erilaisia sekä tulolähteen osalta että siltä osin, miten henkilökohtainen veronmaksukyky tai henkilökohtainen taikka perhekohtainen tilanne otetaan huomioon (em. asia Schumacker, tuomion 31-34 kohta; em. asia Wielockx, tuomion 18 kohta ja em. asia Asscher, tuomion 41 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin täsmensi, että silloin, kun on kyse verotuksellisesta edusta, jota ei myönnetä ulkomailla asuville, näiden kahden verovelvollisryhmän erilainen kohtelu voi olla perustamissopimuksessa tarkoitettua syrjintää, mikäli näiden verovelvollisryhmien tilanteiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi erilaiseen kohteluun (em. asia Schumacker, tuomion 36-38 kohta ja em. asia Asscher, tuomion 42 kohta).

28 Tältä osin on todettava, että Kreikan verolainsäädännössä ei säädetä erilaisesta verotettavan tulon määrittelytavasta niiden yhtiöiden osalta, joiden kotipaikka on Kreikassa, verrattuna niihin yhtiöihin, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa mutta joilla on Kreikassa kiinteä toimipaikka, siten, että tällä erolla voitaisiin perustella näiden kahden ryhmän erilainen kohtelu. Kuten komissio on kirjallisissa huomautuksissaan todennut, tuloverolain 99 §:n 1 momentin d kohtaa ja 105 §:ää yhdessä soveltamalla vero nimittäin lasketaan sekä kreikkalaisten että ulkomaisten yhtiöiden osalta nettomääräisestä tulosta tai voitosta sen jälkeen, kun verovapaita tuloja vastaava osuus on vähennetty, ja voitto määritellään samoja laskutapoja soveltaen sekä kreikkalaisten että ulkomaisten yhtiöiden osalta, mitä ei ole kiistetty suullisessa käsittelyssä.

29 On totta, että yhtiöitä, joiden kotipaikka on Kreikassa, verotetaan Kreikassa niiden kaikkialta saamista tuloista (yleinen verovelvollisuus), kun taas ulkomaisia yhtiöitä, jotka harjoittavat toimintaansa tässä valtiossa kiinteän toimipaikan välityksellä, verotetaan pelkästään siitä voitosta, jonka tämä kiinteä toimipaikka siellä saa (rajoitettu verovelvollisuus). Syynä tähän on tulolähdevaltion rajoitettu verotuksellinen suvereniteetti verrattuna sen valtion verotukselliseen suvereniteettiin, jossa yhtiöllä on kotipaikka, mutta jos kaikki muut seikat ovat samanlaiset, tämä seikka ei estä sitä, että näiden kahden ryhmän voidaan katsoa olevan samankaltaisessa tilanteessa verotettavan tulon määrittelytavan osalta.

30 Kreikan verolainsäädännön kaltaisessa lainsäädännössä, jossa tuloveron osalta ei säädetä niiden yhtiöiden, joiden kotipaikka on Kreikassa, ja niiden, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa ja joilla on kiinteä toimipaikka Kreikassa, sellaisesta erosta, jolla voitaisiin perustella saman verotuksen osalta näiden kahden ryhmän erilainen kohtelu, ja jossa näitä ryhmiä kohdellaan eri tavalla tuloverokannan osalta, syrjitään yhtiöitä, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, koska näiden yhtiöiden verokanta on 40 prosenttia riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta ja niiden antamien osakkeiden luonteesta, kun taas 35 prosentin verokantaa sovelletaan yksinomaan yhtiöihin, joiden kotipaikka on Kreikassa.

31 On lisättävä, että sitä, että tuloverolain 109 §:ssä säädetyt erilaiset voiton verottamista koskevat säännöt eivät perustu mihinkään objektiiviseen eroon sellaisten yhtiöiden tilanteen, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, ja sellaisten yhtiöiden tilanteen välillä, joiden kotipaikka on Kreikassa, osoittaa myös se, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi Helleenien tasavallan ja Yhdistyneen kuningaskunnan välillä tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen II, III ja XVI artiklan mukaan sellaisen pankin Kreikkaan perustamaa sivuliikettä, jonka kotipaikka

on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, pidetään Kreikassa kiinteänä toimipaikkana, joka verotuksessa rinnastetaan kotimaiseen yhtiöön, joten tällä tavoin sen myönnetään sopimuksessa olevan kreikkalaisen yhtiön tilanteeseen objektiivisesti rinnastettavassa tilanteessa, minkä Ranskan hallitus on todennut kirjallisissa huomautuksissaan ja mitä suullisessa käsittelyssä ei ole kiistetty.

32 On lopuksi tutkittava, voidaanko kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevan kaltainen syrjintä perustella pätevästi. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällainen syrjintä voi olla sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa ainoastaan, jos se on sallittu nimenomaisella poikkeusmääräyksellä, jollainen on esimerkiksi EY:n perustamissopimuksen 56 artikla (ks. asia 352/85, *Bond van Adverteerders ym.*, tuomio 26.4.1988, Kok. 1988, s. 2085, 32 ja 33 kohta ja asia C-288/89, *Collectieve Antennevoorziening Gouda ym.*, tuomio 25.7.1991, Kok. 1991, s. I-4007, 11 kohta).

33 Tältä osin on todettava, että Kreikan hallitus ei ole vedonnut mihinkään perustamissopimuksen 56 artiklassa mainittuun syyhyn perustellakseen kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa kyseessä olevan lainsäädännön sisältämää syrjintää.

34 Kansalliselle tuomioistuimelle on siis vastattava, että perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa kyseessä olevan verolainsäädännön kaltainen lainsäädäntö, jonka mukaan sellaisten yhtiöiden voittoon, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja jotka harjoittavat toimintaansa kyseessä olevassa jäsenvaltiossa siellä sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä, ei voida soveltaa alemmaa verokantaa, jota sovelletaan ainoastaan yhtiöihin, joiden kotipaikka on tässä kyseessä olevassa jäsenvaltiossa, vaikka näiden kahden ryhmän välillä ei ole mitään objektiivista eroa, jolla voitaisiin perustella tällainen erilainen kohtelu.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

35 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Kreikan ja Ranskan hallituksille 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.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto)

on ratkaissut Dioikitiko Protodikeio Peiraioksen 30.6.1997 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklaa on tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa kyseessä olevan verolainsäädännön kaltainen lainsäädäntö, jonka mukaan sellaisten yhtiöiden voittoon, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja jotka harjoittavat toimintaansa kyseessä olevassa jäsenvaltiossa siellä sijaitsevan

kiinteän toimipaikan välityksellä, ei voida soveltaa alempaa verokantaa, jota sovelletaan ainoastaan yhtiöihin, joiden kotipaikka on tässä kyseessä olevassa jäsenvaltiossa, vaikka näiden kahden ryhmän välillä ei ole mitään objektiivista eroa, jolla voitaisiin perustella tällainen erilainen kohtelu.