YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

13 päivänä maaliskuuta 2007 *

Asiassa C-524/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 21.12.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 31.12.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

vastaan

Commissioners of Inland Revenue,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (esittelevä tuomari), P. Kūris ja

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

E. Juhász sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis ja A. Borg Barthet,

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 31.1.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, edustajinaan G. Aaronson, QC, sekä barrister P. Farmer ja barrister D. Cavender,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään C. Jackson ja C. Gibbs, joita avustavat D. Anderson, QC, sekä barrister D. Ewart ja barrister S. Stevens,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja U. Forsthoff,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehenään D. J. M. de Grave,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 29.6.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 43, EY 49 sekä EY 56, EY 57 ja EY 58 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina on tiettyjä konserneja (jäljempänä pääasian kantajat) ja Commissioners of Inland Revenue (Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomainen) ja joka koskee sellaisten korkojen kohtelua

verotuksessa, jotka Yhdistyneessä kuningaskunnassa verotuksen kannalta asuvat yhtiöt ovat maksaneet samaan konserniin kuuluvan yhtiön (jäljempänä konserniyhtiö), joka ei asu kyseisessä jäsenvaltiossa, myöntämistä lainoista.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3 Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevan lainsäädännön merkityksellisinä säännöksinä ovat ne säännökset, jotka sisältyvät vuoden 1988 tulo- ja yhtiöverolakiin (Income and Corporation Taxes Act 1988, jäljempänä ICTA), ensinnäkin sellaisena kuin sitä sovellettiin ennen vuotta 1995 ja sitten sellaisena kuin se on muutettuna erityisesti vuoden 1995 vero- ja talousarviolailla (Finance Act 1995) ja vuoden 1998 vero- ja talousarviolailla (Finance Act 1998).

Kansalliset säännökset ennen vuonna 1995 tehtyjä muutoksia

4 ICTA:n 209 §:n 2 momentin d kohdan mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan yhtiön maksamat lainakorot katsotaan tämän yhtiön suorittamaksi voitonjaoksi siltä osin kuin tällaiset korot ylittävät kohtuullisen markkinaehtoisen lainatuoton. Tätä sääntöä sovelletaan sekä silloin, kun laina on Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan yhtiön myöntämä, että silloin, kun se on ulkomailla asuvan yhtiön myöntämä. Kohtuullisen markkinaehtoisen tuoton ylittävää korkojen

osaa ei voida vähentää lainanottajayhtiön verotettavista voitoista, vaan sitä pidetään voitonjakona (osinkona). Näin ollen lainanottajayhtiön on maksettava siitä yhtiöveroennakkoa (advance corporation tax – ACT) ICTA:n 14 §:n mukaisesti.

5 Lisäksi ICTA:n 209 §:n 2 momentin e kohdan iv ja v alakohdassa luokitellaan "voitonjaoksi" kaikki muut kuin ne korot, jotka jo katsotaan voitonjaoksi saman 2 momentin d kohdan nojalla ja jotka Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö on maksanut samaan konserniin kuuluvalle ulkomailla asuvalle yhtiölle, vaikka tällaiset korot vastaavat kohtuullista markkinaehtoista lainatuottoa. Tätä sääntöä sovelletaan lainoihin, jotka ulkomailla asuva yhtiö on myöntänyt maassa asuvalle tytäryhtiölle, jonka pääomasta ensiksi mainittu yhtiö omistaa vähintään 75 prosenttia, tai silloin, kun molemmat yhtiöt ovat ulkomailla asuvan kolmannen yhtiön vähintään 75-prosenttisesti omistamia tytäryhtiöitä.

6 ICTA:n 788 §:n 3 momentin mukaan edellä mainittuja kansallisia säännöksiä ei kuitenkaan sovelleta, jos niiden soveltaminen estetään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa (jäljempänä verosopimus) samalla kun tällaisessa sopimuksessa varmistetaan, että tietyin edellytyksin korot ovat verotuksessa vähennyskelpoisia. Niiden edellytysten mukaan, joiden täyttyessä korko on vähennyskelpoinen, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan tekemät verosopimukset voidaan jakaa kahteen ryhmään.

7 Ensimmäiseen ryhmään kuuluvien verosopimusten, kuten niiden, jotka on tehty Saksan liittotasavallan, Espanjan kuningaskunnan, Luxemburgin suurherttuakunnan, Itävallan tasavallan ja Japanin kanssa, mukaan korot ovat vähennyskelpoisia, mikäli, kun kyseessä olevan lainan määrä otetaan huomioon, korkojen määrä vastaa sitä, mistä olisi sovittu, jos sopimuspuolten välillä tai sopimuspuolten ja kolmannen henkilön välillä ei olisi ollut erityistä suhdetta.

8 Toiseen ryhmään kuuluvissa verosopimuksissa, kuten niissä, jotka on tehty Ranskan tasavallan, Irlannin, Italian tasavallan, Alankomaiden kuningaskunnan, Amerikan yhdysvaltain ja Sveitsin valaliiton kanssa, edellytetään yleisempää tarkastelua siitä, ylittääkö korkojen määrä jostakin syystä sen, mistä olisi sovittu, jos sopimuspuolten välillä tai sopimuspuolten ja kolmannen henkilön välillä ei olisi ollut erityistä suhdetta, ja tällöin tarkastellaan myös sitä, ylittääkö itse lainan määrä sen lainan määrän, joka olisi annettu, jos kyseistä erityistä suhdetta ei olisi ollut.

9 ICTA:n 808A §:ssä, joka säädettiin vuoden 1992 vero- ja talousarviolain nro 2 (Finance (No 2) Act 1992) 52 §:llä ja jota sovelletaan 14.5.1992 jälkeen maksettuihin korkoihin, säädetään, että verosopimusten toisen ryhmän osalta on otettava huomioon kaikki kyseessä olevat seikat, mukaan lukien se, olisiko lainaa ylipäänsä annettu, jos korkojen maksajan ja niiden saajan välillä ei olisi ollut erityistä suhdetta, ja mikäli sitä olisi annettu, kuinka paljon sitä olisi annettu ja millä korolla.

Lainsäädäntöön vuonna 1995 tehdyt muutokset

10 Vuoden 1995 vero- ja talousarviolailla, jota sovelletaan lähtökohtaisesti 28.11.1994 jälkeen maksettuihin korkoihin, ei muutettu ICTA:n 209 §:n 2 momentin d kohtaa. Tämän pykälän 2 momentin e kohdan iv ja v alakohta kuitenkin korvattiin 209 §:n 2 momentin da kohdalla, jonka mukaan korot, jotka on maksettu saman konsernin jäsenten välillä, luokitellaan "voitonjaoksi" sikäli kuin niiden määrä ylittää korot, jotka olisi maksettu, jos korkojen maksajan ja niiden saajan välillä ei olisi ollut erityistä suhdetta. Tätä sääntöä sovelletaan lainoihin, jotka yhtiö on myöntänyt sellaiselle toiselle yhtiölle, jonka pääomasta ensiksi mainittu yhtiö omistaa vähintään 75 prosenttia, tai silloin, kun molemmat yhtiöt ovat kolmannen yhtiön vähintään 75-prosenttisesti omistamia tytäryhtiöitä.

11 ICTA:n 212 §:n 1 ja 3 momentissa kuitenkin säädetään, sellaisina kuin ne ovat muutettuina, että 209 §:n 2 momentin da kohtaa ei sovelleta silloin, kun sekä korkojen maksaja että niiden saaja ovat yhtiöverovelvollisia Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

12 ICTA:n 209 §:n 2 momentin da kohtaa on täydennetty 209 §:n 8A–8F momentilla. ICTA:n 209 §:n 8B momentissa täsmennetään kriteerit, joiden perusteella koronmaksu on luokiteltava voitonjaoksi. ICTA:n 209 §:n 8A momentissa luettuna yhdessä 8D–8F momentin kanssa täsmennetään, missä määrin yhtiöitä voidaan ryhmitellä yhteen niiden lainanoton määrän arvioimiseksi konsolidoidusti.

Lainsäädäntöön vuonna 1998 tehdyt muutokset

13 Vuoden 1998 vero- ja talousarviolailla lisättiin ICTA:han liite 28AA, jossa on siirtohinnoittelua koskevia sääntöjä, joita sovelletaan myös yhtiöiden välisiin koronmaksuihin. Kahden yhteisessä määräysvallassa olevan yhtiön väliset liiketoimet kuuluvat näiden sääntöjen soveltamisalaan, mikäli ehdot, joilla liiketoimet tehdään, poikkeavat siitä, millaiset ehdot olisivat olleet, jos yhtiöt eivät olisi olleet yhteisessä määräysvallassa, ja mikäli näiden ehtojen ansiosta toinen kyseisistä osapuolista saa Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädännön kannalta mahdollisen edun. Yhteisellä määräysvallalla tarkoitetaan joko yhtiön välitöntä tai välillistä osallistumista toisen kyseessä olevan yhtiön liikkeenjohtoon tai valvontaan tai välitöntä tai välillistä osakkuutta siinä tai kolmannen henkilön välitöntä tai välillistä osallistumista molempien kyseessä olevien yhtiöiden liikkeenjohtoon tai valvontaan tai välitöntä tai välillistä osakkuutta niissä.

14 Näiden sääntöjen vuonna 2004 tapahtuneeseen muuttamiseen asti oli oletuksena, että kyseisessä lainsäädännössä tarkoitettua mahdollista etua ei koitunut toiselle kyseessä olevista osapuolista silloin, kun liiketoimen toinen osapuoli oli myös verovelvollinen Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja kun tietyt muut edellytykset täyttyivät.

15 Vuonna 2004 kyseisiä sääntöjä muutettiin siten, että niitä sovelletaan, vaikka liiketoimen molemmat osapuolet ovat verovelvollisia Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Pääasiassa on kyse alikapitalisointia koskevasta ryhmäkanteesta (Thin Cap Group Litigation), jossa eri konsernit ovat esittäneet useita palautus- ja/tai korvausvaatimuksia Commissioners of Inland Revenueta vastaan High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionissa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-324/00, Lankhorst-Hohorst, 12.12.2002 antaman tuomion (Kok. 2002, s. I-11779) perusteella.

17 Kukin tapauksista, jotka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on valinnut "koetapauksiksi" nyt käsiteltävänä olevaa ennakkoratkaisupyyntöä varten, koskee Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvaa yhtiötä, josta ulkomailla asuva emoyhtiö omistaa suoraan tai välillisesti vähintään 75 prosenttia ja joka on saanut lainan joko tältä emoyhtiöltä tai sellaiselta toiselta ulkomailla asuvalta yhtiöltä, josta sama emoyhtiö omistaa suoraan tai välillisesti vähintään 75 prosenttia.

18 Kyse on yhtäältä lainoista, jotka Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yhtiö on saanut toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä, ja nämä molemmat yhtiöt kuuluvat samaan konserniin, jonka ylimmän tason emoyhtiönä on tähän toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö. Asia on näin tietyissä koetapauksissa, nimittäin niissä, jotka koskevat Lafarge- ja Volvo-konserneja ja joissa lainanantajayhtiö ja emoyhtiö ovat sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon, ensiksi mainitun konsernin tapauksessa Ranskaan ja jälkimmäisen konsernin tapauksessa Ruotsiin.

19 Toisaalta jotkin kyseisistä koetapauksista koskevat Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvaa yhtiötä, joka kuuluu konserniin, jonka ylimmän tason emoyhtiönä on kolmanteen maahan, nimittäin Amerikan yhdysvaltoihin, sijoittautunut yhtiö, ja joka on saanut lainan toiselta saman konsernin yhtiöltä, joka puolestaan asuu joko toisessa jäsenvaltiossa (tästä tapauksesta on kyse Caterpillar-konsernin niissä vaatimuksissa, jotka koskevat Irlantiin sijoittautuneen lainanantajayhtiön myöntämää lainaa) tai kolmannessa maassa (tästä tapauksesta on kyse Caterpillar-konsernin niissä vaatimuksissa, jotka koskevat Sveitsiin sijoittautuneen lainanantajayhtiön myöntämää lainaa) tai toisessa jäsenvaltiossa mutta toimii kolmannessa maassa asuvan sivuliikkeen välityksellä (tästä on kyse PepsiCo-konsernin tapauksessa, jossa lainanantajayhtiö sijaitsee Luxemburgissa mutta toimii Sveitsiin sijoittautuneen sivuliikkeen välityksellä).

20 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan jotkin pääasiassa kantajina olevista yhtiöistä muunsivat osan näistä lainoista omaksi pääomaksi välttääkseen sen, että kyseisistä lainoista maksetut korot katsottaisiin Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevan lainsäädännön nojalla voitonjaoksi. Jotkin pääasian kantajista sopivat Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisten kanssa tavasta, jolla tätä lainsäädäntöä sovellettaisiin, ja sopimuksessa määrättiin edellytyksistä, joilla kyseiset veroviranomaiset arvioisivat konsernissa myöhempinä vuosina myönnettäviä lainoja.

21 Edellä mainitussa asiassa Lankhorst-Hohorst annetun tuomion perusteella pääasian kantajat ovat esittäneet palautus- ja/tai korvausvaatimuksia sellaisten verohaittojen

osalta, joiden ne väittävät seuranneen siitä, että niihin sovellettiin Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntöä, ja tällaisena haittana on erityisesti lisäyhtiövero, joka niiden oli maksettava Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisten päätettyä evätä maksettujen korkojen vähentämisen niiden verotettavista voitoista ja/tai rajoittaa tällaista vähentämistä, sekä lisävero, joka seurasi siitä, että nämä yhtiöt muunsivat saamansa lainat omaksi pääomaksi.

22 Näissä olosuhteissa High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko EY 43, EY 49 tai EY 56 artiklan vastaista, että jäsenvaltio (jäljempänä lainanottajayhtiön asuinvaltio) pitää voimassa ja soveltaa [ICTA:n] 209 ja 212 §:ään ja sen liitteeseen 28AA sisältyvien säännösten kaltaisia säännöksiä (jäljempänä kansalliset säännökset), joilla rajoitetaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön (jäljempänä lainanottajayhtiö) mahdollisuutta vähentää verotuksessa sellaisen lainarahoituksen korot, jonka toisessa jäsenvaltiossa asuva välitön tai välillinen emoyhtiö on myöntänyt, kun lainanottajayhtiöön ei sovellettaisi tällaisia rajoituksia, jos emoyhtiö olisi asunut lainanottajayhtiön asuinvaltiossa?

2) Vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se,

a) jos lainarahoitusta ei myönnä lainanottajayhtiön emoyhtiö vaan sellainen saman konsernin toinen yhtiö (jäljempänä lainanantajayhtiö), jolla on

lainanottajayhtiön kanssa yhteinen välitön tai välillinen emoyhtiö, ja jos sekä tämä yhteinen emoyhtiö että lainanantajayhtiö asuvat muissa jäsenvaltioissa kuin lainanottajayhtiön asuinvaltiossa?

b) jos lainanantajayhtiö ja lainanottajayhtiö asuvat eri jäsenvaltioissa mutta lainanottajayhtiön ja lainanantajayhtiön kaikki yhteiset välittömät tai välilliset emoyhtiöt asuvat kolmannessa maassa?

c) jos lainanantajayhtiön ja lainanottajayhtiön kaikki yhteiset välittömät tai välilliset emoyhtiöt asuvat kolmansissa maissa ja jos lainanantajayhtiö asuu eri jäsenvaltiossa kuin lainanottajayhtiö mutta myöntää lainanottajayhtiölle lainarahoituksen sellaisesta sivuliikkeestään, joka sijaitsee kolmannessa maassa?

d) jos lainanantajayhtiö sekä lainanantajayhtiön ja lainanottajayhtiön kaikki yhteiset välittömät tai välilliset emoyhtiöt asuvat kolmansissa maissa?

3) Vaikuttaisiko ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annettaviin vastauksiin se, jos voitaisiin osoittaa, että lainanotossa oli kyse sellaisesta oikeuksien väärinkäytöstä tai se oli osa sellaista keinotekoista järjestelyä, jonka tarkoituk-

sena oli kiertää lainanottajayhtiön asuinvaltiona olevan jäsenvaltion verolainsäädäntöä? Jos vaikuttaisi, minkälaisia ohjeita yhteisöjen tuomioistuin katsoo tarkoituksenmukaiseksi antaa siitä, mikä muodostaa tällaisen väärinkäytön tai keinotekoisen järjestelyn käsiteltävänä olevan asian kaltaisten tapausten yhteydessä?

4) Mikäli kyse on EY 56 artiklassa tarkoitetusta pääomanliikkeiden rajoittamisesta jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä, oliko tällainen rajoitus EY 57 artiklan soveltamisen kannalta voimassa 31.12.1993?

5) Mikäli jokin ensimmäisessä tai toisessa kysymyksessä mainituista seikoista on vastoin EY 43, EY 49 tai EY 56 artiklaa ja lainanottajayhtiö tai muut sen konsernin yhtiöt, johon lainanottajayhtiö kuuluu (jäljempänä kantajat), esittävät seuraavia vaatimuksia:

a) vaatimus sellaisen lisäyhtiöveron palauttamisesta, jonka lainanottajayhtiö on maksanut sen takia, ettei se ole saanut vähentää yhtiöveron alaisista voitoistaan lainanantajayhtiölle maksamaansa korkoa, kun tällaiset koronmaksut olisi katsottu voitavan vähentää lainanottajayhtiön voitoista, jos myös lainanantajayhtiö olisi asunut lainanottajayhtiön asuinvaltiossa;

b) vaatimus lainanottajayhtiön maksaman lisäyhtiöveron palauttamisesta, kun lainakoron koko määrä on tosiasiassa maksettu lainanantajayhtiölle, mutta

kyseisen koron vähennysoikeutta koskevaa vaatimusta on alennettu kansallisten säännösten tai sen takia, miten veroviranomainen on kyseisiä säännöksiä soveltanut;

c) vaatimus lainanottajayhtiön maksaman lisäyhtiöveron palauttamisesta, kun lainanantajayhtiöltä saatujen lainojen koron sitä määrää, joka on vähennettävissä lainanottajayhtiön voitoista, on alennettu sillä perusteella, että on merkitty omaa pääomaa vieraan pääoman tarjoamisen sijasta tai että annettu vieras pääoma on korvattu omalla pääomalla kansallisten säännösten tai sen takia, miten veroviranomainen on kyseisiä säännöksiä soveltanut;

d) vaatimus lainanottajayhtiön maksaman lisäyhtiöveron palauttamisesta, kun lainanantajayhtiöltä saatujen lainojen sitä korkoa, joka on vähennettävissä lainanottajayhtiön voitoista, on alennettu siten, että lainaan sovellettavaa korkokantaa on alennettu (tai lainasta on tehty koroton) kansallisten säännösten tai sen takia, miten veroviranomainen on kyseisiä säännöksiä soveltanut;

e) vaatimus lainanottajayhtiön (tai lainanottajayhtiölle sen konsernin, johon lainanottajayhtiö kuuluu, muista lainanottajayhtiön asuinvaltiossa asuvista yhtiöistä luovutettujen) niiden tappioiden tai muiden yhtiöveron vähennysten tai hyvitysten korvaamisesta tai hyvittämisestä, jotka lainanottajayhtiö on käyttänyt vähennyksinä maksettavakseen tulleesta edellä a, b tai c kohdassa mainitusta lisäyhtiöverosta, kun tällaiset tappiot, vähennykset ja hyvitykset

olisivat muutoin olleet käytettävissä johonkin toiseen tarkoitukseen tai siirrettävissä seuraavalle tilikaudelle;

f) vaatimus sellaisen käyttämättömän yhtiöveroennakon palauttamisesta, jonka lainanottajayhtiö on maksanut sellaisista lainanantajayhtiölle suorittamistaan koronmaksuista, jotka katsottiin voitonjaoksi;

g) vaatimus sellaisen yhtiöveroennakon palauttamisesta tai korvaamisesta, joka on maksettu edellä f kohdassa mainitussa tilanteessa mutta joka on myöhemmin vähennetty lainanottajayhtiön yhtiöverovelasta;

h) vaatimus sellaisten kulujen ja menojen korvaamisesta, joita kantajille on aiheutunut kansallisten säännösten ja veroviranomaisten näitä säännöksiä koskevan soveltamiskäytännön noudattamisesta;

i) vaatimus sellaisesta lainapääomasta saatavan tuoton menetyksen korvaamisesta tai hyvittämisestä, joka on c kohdassa kuvatussa tilanteessa sijoitettu omana pääomana (tai muunnettu omaksi pääomaksi) ja

j) vaatimus sellaisen verovelan korvaamisesta tai hyvittämisestä, joka on syntynyt lainanantajayhtiölle sen asuinvaltiossa siksi, että sen on katsottu tai

oletettu saaneen lainanottajayhtiöltä sellaista korkoa, joka on ensimmäisessä kysymyksessä mainittujen kansallisten säännösten nojalla katsottu voitonjaoksi,

onko tällaisia vaatimuksia pidettävä yhteisön oikeuden kannalta

– aiheettomasti perittyjen summien palauttamisvaatimuksina, jotka perustuvat edellä mainittujen yhteisön säännösten ja määräysten rikkomiseen ja liittyvät siihen; vai

– hyvitys- tai vahingonkorvausvaatimuksina; vai

– sellaisen rahamäärän maksamista koskevina vaatimuksina, joka vastaa perusteettomasti evättyä etua?

6) Mikäli viidennen kysymyksen johonkin osaan vastataan siten, että kyseessä ovat sellaisen rahamäärän maksamista koskevat vaatimukset, joka vastaa perusteettomasti evättyä etua,

a) perustuvatko tällaiset vaatimukset edellä mainituissa yhteisön säännöksissä ja määräyksissä myönnettyyn oikeuteen ja liittyvätkö ne tähän oikeuteen; vai

b) onko kaikkien tai joidenkin yhdistetyissä asioissa C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du Pêcheur ja Factortame, [5.3.1996 annetussa tuomiossa (Kok. 1996, s. I-1029)] vahingonkorvauksille asetettujen edellytysten täytyttävä, vai

c) onko joidenkin muiden edellytysten täytyttävä?

7) Onko sillä merkitystä, esitetäänkö kuudennessa kysymyksessä mainitut vaatimukset kansallisen oikeuden nojalla palautusvaatimuksina vai esitetäänkö ne tai onko ne esitettävä kansallisen oikeuden nojalla vahingonkorvausvaatimuksina?

8) Millaisia ohjeita yhteisöjen tuomioistuin katsoo tarkoituksenmukaiseksi antaa käsiteltävinä olevissa tapauksissa siitä, mitä seikkoja kansallisen tuomioistuimen olisi otettava huomioon selvittäessään, onko kyse [edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame] annetussa tuomiossa tarkoitetusta riittävän ilmeisestä rikkomisesta, ja selvittäessään erityisesti sitä, onko rikkominen anteeksiannettava, kun otetaan huomioon asian kannalta merkityksellisten yhteisön säännösten ja määräysten tulkintaa koskeva tämänhetkinen oikeuskäytäntö?

9) Voiko EY 43, EY 49 ja EY 56 artiklan mahdollisen rikkomisen ja niiden viidennen kysymyksen a–h kohdassa yksilöityihin ryhmiin kuuluvien tappioiden, joiden väitetään aiheutuneen kyseisestä rikkomisesta, välillä lähtökohtaisesti olla [(edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja

Factortame annetussa tuomiossa tarkoitettua)] välitöntä syy-yhteyttä? Jos voi, millaisia ohjeita yhteisöjen tuomioistuin katsoo tarkoituksenmukaiseksi antaa niistä seikoista, jotka kansallisen tuomioistuimen olisi otettava huomioon selvittäessään tällaisen välittömän syy-yhteyden olemassaoloa?

10) Kun kansallinen tuomioistuin määrittää sellaista tappiota tai vahinkoa, josta voidaan myöntää korvaus, voiko se ottaa huomioon sen, osoittivatko vahinkoa kärsineet henkilöt kohtuullista varovaisuutta välttääkseen tappionsa tai rajoittaakseen sitä erityisesti käyttämällä hyväkseen sellaisia oikeussuojakeinoja, joilla olisi voitu osoittaa, että kansallisista säännöksistä ei (kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten soveltamisen takia) seurannut ensimmäisessä kysymyksessä esitettyjä rajoituksia? Vaikuttavatko tähän kysymykseen annettavaan vastaukseen uskomukset, joita asianosaisilla oli asian kannalta merkityksellisinä ajankohtina kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten vaikutuksesta?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja kolmas kysymys

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, ovatko EY 43, EY 49 tai EY 56 artikla esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa rajoitetaan tässä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön mahdollisuutta vähentää verotuksessa korot, jotka se on maksanut toisessa jäsenvaltiossa asuvan välittömän

tai välillisen emoyhtiön myöntämistä lainoista, vaikka ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa asuvaan yhtiöön ei olisi sovellettu tällaista rajoitusta, jos korot olisi maksettu ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa asuvan emoyhtiön myöntämistä lainoista.

24 Tätä kysymystä on tarkasteltava yhdessä kolmannen kysymyksen kanssa, jolla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko ensimmäiseen kysymykseen vastattava toisin silloin, kun voidaan osoittaa, että saaduissa lainoissa on kyse sellaisesta oikeuden väärinkäytöstä tai ne ovat osa sellaista keinotekoista järjestelyä, jonka tarkoituksena on kiertää lainanottajayhtiön asuinvaltiona olevan jäsenvaltion verolainsäädäntöä.

25 Aluksi on muistutettava siitä, että välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. mm. yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1727, 37 kohta; asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837, 29 kohta ja asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11673, 36 kohta).

Sovellettavat liikkumisvapaudet

26 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta sijoittautumisvapautta koskevan EY 43 artiklan, palvelujen tarjoamisen vapautta koskevan EY 49 artiklan ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan EY 56 artiklan tulkintaa, on selvitettävä, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö kuulua näiden vapauksien soveltamisalaan.

27 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapautta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten aineelliseen soveltamisalaan kuuluvat kansalliset säännökset, joita sovelletaan, kun kyseisen jäsenvaltion kansalainen omistaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä sellaisen osuuden, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta (ks. vastaavasti asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2787, 22 kohta; asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002, Kok. 2002, s. I-10829, 37 kohta ja asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I-7995, 31 kohta).

28 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 33 ja 34 kohdassa, nyt käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevia kansallisia säännöksiä, joiden mukaan maassa asuvan yhtiön (jäljempänä lainanottajayhtiö) ulkomailla asuvalta yhtiöltä (jäljempänä lainanantajayhtiö) saamastaan lainasta maksamat korot katsotaan voitonjaoksi, sovelletaan ainoastaan tilanteisiin, joissa lainanantajayhtiöllä on selvä vaikutusvalta lainanottajayhtiöön tai joissa lainanantajayhtiö itse on sellaisen yhtiön määräysvallassa, jolla on tällainen vaikutusvalta.

29 Yhtäältä ennen vuonna 1998 tehtyjä muutoksia voimassa olleesta lainsäädännöstä on todettava, että ICTA:n merkityksellisiä säännöksiä sovellettiin lainoihin, jotka ulkomailla asunut yhtiö oli myöntänyt maassa asuneelle tytäryhtiölle, jonka pääomasta ulkomailla asunut yhtiö omisti vähintään 75 prosenttia, tai silloin, kun molemmat yhtiöt olivat kolmannen yhtiön vähintään 75-prosenttisesti omistamia tytäryhtiöitä.

30 Toisaalta vuonna 1998 tehdyistä muutoksista on huomattava, että kyseessä olevaa lainsäädäntöä sovelletaan ainoastaan silloin, kun molemmat kyseessä olevat yhtiöt

ovat yhteisessä määräysvallassa siten, että toinen niistä osallistuu välittömästi tai välillisesti toisen kyseessä olevan yhtiön liikkeenjohtoon tai valvontaan tai että sillä on välitön tai välillinen osakkuus kyseisessä toisessa yhtiössä tai että kolmas henkilö osallistuu välittömästi tai välillisesti molempien kyseessä olevien yhtiöiden liikkeenjohtoon tai valvontaan tai että sillä on välitön tai välillinen osakkuus niissä.

31 Kuten nimittäin Euroopan yhteisöjen komissio on todennut, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö, jolla pyritään ehkäisemään ulkomailla asuvan konserniyhtiön harjoittamaa maassa asuvien yhtiöiden alikapitalisointia (thin capitalisation), koskee vain tilanteita, joissa ulkomailla asuvalla konserniyhtiöllä on muissa samaan konserniin kuuluvissa yhtiöissä sellainen määräysvalta, jonka avulla se voi vaikuttaa näiden muiden yhtiöiden rahoituspäätöksiin, erityisesti siihen, onko näitä yhtiöitä rahoitettava lainalla vai pääomasijoituksella.

32 Lisäksi ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että tapaukset, jotka on valittu koetapauksiksi ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa, koskevat Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvia tytäryhtiöitä, jotka omistaa suoraan tai välillisesti vähintään 75-prosenttisesti emoyhtiö, joka asuu ulkomailla, tai sellainen toinen ulkomailla asuva yhtiö, josta kyseinen emoyhtiö myös omistaa suoraan tai välillisesti vähintään 75 prosenttia.

33 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö, joka koskee vain konsernin sisäisiä suhteita, vaikuttaa pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen, joten sitä on tutkittava EY 43 artiklaan nähden (ks. vastaavasti em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 32 kohta ja asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11753, 118 kohta).

34 Vaikka kyseisellä lainsäädännöllä oletettaisiinkin olevan, kuten pääasian kantajat väittävät, rajoittavia vaikutuksia palvelujen tarjoamisen vapauteen ja pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, tällaiset vaikutukset olisivat väistämätön seuraus mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne olisi peruste sille, että kyseistä lainsäädäntöä tutkittaisiin EY 49 ja EY 56 artiklan kannalta (ks. vastaavasti asia C-36/02, Omega, tuomio 14.10.2004, Kok. 2004, s. I-9609, 27 kohta; em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 33 kohta ja asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006, Kok. 2006, s. I-9521, 48 ja 49 kohta).

35 Esitettyihin kysymyksiin on siis vastattava pelkästään EY 43 artiklan valossa.

Sijoittautumisvapauden rajoittaminen

36 Sijoittautumisvapaus, joka EY 43 artiklassa tunnustetaan jäsenvaltioiden kansalaisille ja joka sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia, sisältää EY 48 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseessä olevassa jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. erityisesti asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 35 kohta; em. asia Marks & Spencer, tuomion 30 kohta ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 41 kohta).

37 Yhtiöiden osalta on todettava, että niiden EY 48 artiklassa tarkoitettua kotipaikkaa tarvitaan määrittelemään se yhteys, joka liittää ne tietyn valtion oikeusjärjestykseen samalla tavalla kuin kansalaisuus on osoituksena luonnollisten henkilöiden yhteydestä valtioonsa. Sen hyväksyminen, että tytäryhtiön sijoittautumisjäsenvaltio voisi pelkästään sillä perusteella, että tytäryhtiön emoyhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vapaasti kohdella kyseistä tytäryhtiötä eri tavalla, tekisi EY 43 artiklan sisällyksettömäksi (ks. vastaavasti asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 18 kohta; asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993, Kok. 1993, s. I-4017, Kok. Ep. XIV, s. I-309, 13 kohta; em. yhdistetyt asiat Metallgesellschaft ym., tuomion 42 kohta ja em. asia Marks & Spencer, tuomion 37 kohta). Sijoittautumisvapauden tarkoituksena on siten varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, siten, että yhtiöiden kotipaikkaan perustuva syrjintä kielletään (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 14 kohta ja em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 35 kohta).

38 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevien alikapitalisointia koskevien kansallisten säännösten mukaan tietyissä tilanteissa korot, jotka yhtiö on maksanut toiselle samaan konserniin kuuluvalle yhtiölle tämän myöntämästä lainasta, katsotaan voitonjaoksi, mikä estää lainanottajayhtiötä vähentämästä maksamiaan korkoja verotettavasta voitostaan.

39 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että konserniyhtiölle maksettujen korkojen luonnehdinta voitonjaoksi on omiaan lisäämään lainanottajayhtiön verorasitusta paitsi siksi, että verotettavasta voitosta ei voida vähentää maksettujen korkojen määrää, myös siksi, että kun kyseiset korot katsotaan voitonjaoksi, lainanottajayhtiö voi joutua maksamaan kyseisen toimen yhteydessä yhtiöveroennakkoa.

40 On todettava, että alikapitalisointia koskevissa kansallisissa säännöksissä kohdellaan maassa asuvia lainanottajayhtiöitä keskenään eri tavalla sen mukaan, onko lainaa antava konserniyhtiö sijoittautunut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan vai ei.

41 Vuoteen 1995 asti voimassa olleen kansallisen lainsäädännön osalta on totta, että maassa asuneen yhtiön maksamat korot katsottiin lähtökohtaisesti voitonjaoksi sikäli kuin ne ylittivät kyseessä olleen lainan kohtuullisen markkinaehtoisen tuoton, asuipa lainanantajayhtiö Yhdistyneessä kuningaskunnassa tai ei. Kun maassa asunut yhtiö kuitenkin maksoi korkoja ulkomailla asuneelle konserniyhtiölle, nämä korot katsottiin muissa kuin niissä tapauksissa, jotka kuuluivat kansallisen lainsäädännön soveltamisen syrjäyttäneen verosopimuksen soveltamisalaan, aina voitonjaoksi, vaikka ne vastasivatkin kyseisen lainan kohtuullista markkinaehtoista tuottoa.

42 Toisaalta vuosina 1995–1998 sovelletusta kansallisesta lainsäädännöstä on todettava, että säännöstä, jossa yhtiön toiselle samaan konserniin kuuluneelle yhtiölle maksamat korot rinnastettiin voitonjaoksi silloin, kun kyseiset korot ylittivät sen, mistä olisi sovittu, jos kyseisten korkojen maksajan ja niiden saajan tai näiden osapuolten ja kolmannen henkilön välillä ei olisi ollut erityistä suhdetta, ei sovellettu silloin, kun sekä lainanottajayhtiö että lainanantajayhtiö olivat verovelvollisia Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

43 Samoin vuosina 1998–2004 sovelletussa lainsäädännössä säädettiin, että samaan konserniin kuuluneiden yhtiöiden väliset korkomaksut kuuluivat siirtohinnoittelua koskevien sääntöjen soveltamisalaan silloin, kun korot koskivat liiketoimea, joka oli

tehty ehdoilla, jotka poikkesivat siitä, millaiset ehdot olisivat olleet, jos kyseiset yhtiöt eivät olisi kuuluneet samaan konserniin, ja jonka yhteydessä sovittujen ehtojen ansiosta toinen kyseisistä osapuolista olisi saanut Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädännön kannalta mahdollisen edun. Tämän lainsäädännön mukaan tällaista etua ei katsottu koituvan silloin, kun tietyt edellytykset täyttyivät, erityisesti se, että liiketoimen toinen osapuoli oli myös verovelvollinen Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

44 Sikäli kuin yhtiö on verovelvollinen Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jos se asuu tässä jäsenvaltiossa tai harjoittaa siellä taloudellista toimintaa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä, vuosina 1995–2004 sovelletuissa säännöksissä asetettiin rajoituksia pääasiassa niille lainoille, jotka olivat ulkomailla asuneiden emoyhtiöiden myöntämiä.

45 Tästä seuraa jopa vuotta 1995 edeltäneen ajan ja joka tapauksessa vuosien 1995–2004 välisen ajan osalta, että kun maassa asunut yhtiö maksoi korkoja ulkomailla asuneen konserniyhtiön myöntämästä lainasta, ensiksi mainitun yhtiön verotuksellinen asema oli epäedullisempi kuin sellaisen maassa asuneen lainanottajayhtiön, joka oli saanut lainan maassa asuneelta konserniyhtiöltä.

46 Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät tällaisen erilaisen kohtelun yhteensoveltuvuudesta sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa ensinnäkin, että kyseisiä määräyksiä ei sovelleta sellaiseen kansalliseen lainsäädäntöön, jonka tarkoituksena on ainoastaan panna täytäntöön verotusvalta, sellaisena kuin se on kansainvälisesti tunnustettujen periaatteiden mukaisesti jaettu Yhdistyneen kuningaskunnan tekemissä verosopimuksissa.

47 Tämän osalta kyseiset hallitukset viittaavat periaatteeseen, jonka mukaan valtiot voivat jakaa samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden voittoja koskevan verotusvallan tukeutumalla "markkinaehtoisuutta" tai "kolmanteen tehtävää vertailua" koskevaan sääntöön, joka ilmaistaan erityisesti Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatiman tulo- ja varallisuusveroja koskevan mallisopimuksen 9 artiklassa. Saksan hallitus lisää, että tämän säännön mukaan lainanantajayhtiön asuinvaltiolla on valta verottaa saatuja korkoja, jos kyseessä oleva liiketoimi vastaa kolmansien keskenään tekemää liiketoimea, kun taas päinvastaisessa tapauksessa verotusvalta on lainanottajayhtiön asuinvaltiolla.

48 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus täsmentää kyseisen periaatteen täytäntöönpanosta, että useimmissa tämän jäsenvaltion tekemissä verosopimuksissa on määräys, jonka nojalla sopimuspuolten toimivaltaiset viranomaiset voivat kompensoida lainanottajayhtiön asuinvaltiossa verotettavien voittojen määrän lisääntymisen sillä, että lainanantajayhtiön sijoittautumisvaltiossa verotettavien voittojen määrää vähennetään vastaavalla määrällä.

49 Tämän osalta on palautettava mieleen, että yhteisön tason yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2793, 24 ja 30 kohta; asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006, Kok. 2006, s. I-7409, 44 kohta ja asia C-513/04, Kerckhaert ja Morres, tuomio 14.11.2006, Kok. 2006, s. I-10967, 22 ja 23 kohta). Tässä yhteydessä jäsenvaltioiden asiana on toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi käyttämällä erityisesti jakoperusteita, joita noudatetaan kansainvälisessä verokäytännössä, mukaan lukien mallisopimukset, jotka OECD on laatinut (ks. vastaavasti em. asia Gilly, tuomion 31 kohta; em. asia N, tuomion 45 kohta ja em. asia Kerckhaert ja Morres, tuomion 23 kohta).

50 Pääasiassa kyseessä olevat kansalliset säännökset eivät kuitenkaan johdu pelkästä verotusvallan jaosta Yhdistyneen kuningaskunnan ja niiden maiden välillä, joiden kanssa se on tehnyt verosopimuksia.

51 Kun nimittäin näissä kansallisissa säännöksissä säädettiin ennen vuonna 1995 tehtyjä lainsäädäntömuutoksia, että ellei verosopimuksessa toisin määrätä, korot, jotka maassa asunut yhtiö maksoi ulkomailla asuneen konserniyhtiön myöntämästä lainasta, oli katsottava voitonjaoksi, nämä säännökset ilmensivät Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäätäjän yksipuolista päätöstä. Sama päti ennen vuonna 1998 tehtyjä muutoksia tällaisessa yhteydessä maksettuihin korkoihin silloin, kun niiden määrä ylitti markkinaehtoisten koronmaksujen määrän, ja vuonna 1998 tehtyjen lainsäädäntömuutosten perusteella niihin liiketoimiin, jotka kaksi yhteisessä määräysvallassa ollutta yhtiötä teki niistä ehdoista poikkeavilla ehdoilla, joita olisi sovellettu, jos yhtiöt eivät olisi olleet tällaisessa määräysvallassa, erityisesti silloin, kun näiden ehtojen ansiosta liiketoimen toinen osapuoli sai Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olleen lainsäädännön kannalta mahdollisen veroedun.

52 Kyseisten säännösten tarkoituksena ei ollut niinkään välttää Yhdistyneessä kuningaskunnassa syntyneiden voittojen kaksinkertaista verotusta, vaan ne ilmensivät pikemminkin tämän jäsenvaltion päätöstä järjestää verojärjestelmänsä siten, että voitaisiin välttää tilanne, jossa tällaisia voittoja ei voida verottaa kyseisessä valtiossa sellaisen järjestelmän takia, joka koskee ulkomailla asuvien konserniyhtiöiden suorittamaa maassa asuvien tytäryhtiöiden alikapitalisointia. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 55 ja 56 kohdassa, niiden säännösten yksipuolisuus, joissa ulkomailla asuville yhtiöille maksetut tietyt korot katsotaan voitonjaoksi, ei kumoudu sen perusteella, että tällaisen luokittelun tehdäkseen kyseinen jäsenvaltio on seurannut kansainvälisesti tunnustettuja periaatteita, eikä edes sen perusteella,

että kyseinen valtio on tietyissä muissa maissa asuvien lainanantajayhtiöiden osalta pyrkinyt toteuttamaan kansallisen lainsäädäntönsä ohella verosopimuksia, joissa on määräyksiä kyseisestä luokittelusta mahdollisesti johtuvan kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tai lieventämiseksi.

53 Lisäksi on todettava, että vaikka joidenkin tapausten osalta pääasiassa kyseessä olevia säännöksiä sovellettaessa pantiinkin vain täytäntöön verosopimuksissa määrättyjä perusteita, jäsenvaltioiden on näin jaettua verotusvaltaa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeuden sääntöjä (ks. vastaavasti em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 58 ja 59 kohta ja asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11819, 94 kohta) ja erityisesti kunnioitettava sijoittautumisvapautta, sellaisena kuin se taataan EY 43 artiklassa.

54 Siltä osin kuin verosopimuksen määräysten nojalla korkojen uudelleenluokittelusta johtuva verotettavien voittojen määrän lisääntyminen voidaan kompensoida vähentämällä vastaavasti lainanantajayhtiön asuinvaltiossa verotettavien voittojen määrää, tämän seikan osalta on totta, että koska verosopimukseen perustuva verojärjestelmä kuuluu pääasiassa sovellettaviin oikeussääntöihin ja koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt sen sellaisena, yhteisöjen tuomioistuimen on otettava se huomioon yhteisön oikeuden tulkitsemiseksi tavalla, josta on hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle (ks. vastaavasti asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 21 kohta; asia C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006, Kok. 2006, s. I-923, 51–55 kohta; em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 71 kohta ja asia C-170/05, Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomio 14.12.2006, Kok. 2006, s. I-11949, 45 kohta).

55 Asiakirja-aineistosta ei kuitenkaan ilmene, että kun korot, jotka maassa asuva yhtiö on maksanut ulkomailla asuvalle konserniyhtiölle, katsotaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevan lainsäädännön nojalla voitonjaoksi, tällaisen kansallisen lainsäädännön ja verosopimuksen sovellettavien määräysten samanaikaisen soveltamisen avulla olisi yleisesti mahdollista kumota sen suuremman verorasituksen vaikutukset, joka johtuu lainanottajayhtiön verotettavien voittojen määrän lisääntymisestä. Tämän osalta pääasian kantajat eivät ole samaa mieltä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väitteestä, jonka mukaan sovellettaessa verosopimuksia, jotka Yhdistynyt kuningaskunta on tehnyt muiden jäsenvaltioiden kanssa, ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 23.7.1990 tehtyä yleissopimusta 90/436/ETY (EYVL L 225, s. 10), verohaitta, joka konsernille on aiheutunut alikapitalisointia koskevien kansallisten säännösten soveltamisesta, on aina kompensoitu vastaavalla edulla.

56 Vaikka oletettaisiinkin, että lainanantajayhtiön asuinvaltiossa myönnetty veroetu olisi omiaan kumoamaan sen verorasituksen vaikutukset, joka lainanottajayhtiölle aiheutuu oman asuinvaltionsa lainsäädännön soveltamisesta, asiakirja-aineistosta ei ilmene, että kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevaa lainsäädäntöä ja tämän jäsenvaltion tekemiä verosopimuksia sovelletaan samanaikaisesti, lainanottajayhtiön verotettavien voittojen määrän lisääntymisen, johon ulkomailla asuvalle konserniyhtiölle maksettujen korkojen uudelleenluokittelu johtaa, vaikutukset kumoutuvat, kun tälle viimeksi mainitulle yhtiölle myönnetään veroetu sen asuinvaltiossa.

57 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää toiseksi, että pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön nojalla sovellettava erilainen kohtelu ei merkitse välitöntä ja varmaa estettä sijoittautumisvapauden käytölle, koska erilaisen kohtelun tarkoituksena ei ole tehdä sijoittautumisvapauden käyttämistä Yhdistyneessä kuningaskunnassa vähemmän houkuttelevaksi muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiöille, eikä sillä myöskään ole tällaista vaikutusta.

58 Kyseinen hallitus ja Saksan hallitus katsovat, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa oleva lainsäädäntö ei ole syrjivä, vaan siinä vain erotetaan toisistaan tilanteet, jotka eivät ole keskenään rinnastettavissa. Kyseiset hallitukset nimittäin täsmentävät, että konserni voi vain rajat ylittävässä yhteydessä, rahoittamalla Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvaa tytäryhtiötä lainoilla pikemminkin kuin oman pääoman ehtoisella rahoituksella, järjestää "voittojen siirron" toiseen valtioon, jossa näitä voittoja verotetaan alemman verokannan mukaan, jolloin Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan tytäryhtiön saamat voitot jäävät tässä valtiossa verottamatta. Lisäksi ne väittävät, että ainoastaan ulkomainen emoyhtiö voi päättää sijoittautua valtioon, jossa korot verotetaan erityisen alhaisen verokannan mukaan tai jopa vapautetaan verosta.

59 Tämän osalta on huomattava, että kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa lainsäädännössä kohdellaan ulkomailla asuvien emoyhtiöiden tytäryhtiöitä ja maassa asuvien emoyhtiöiden tytäryhtiöitä eri tavalla, tämä voi rajoittaa sijoittautumisvapautta, vaikka rajat ylittävän konsernin verotuksellinen asema ei olekaan rinnastettavissa sellaisen konsernin asemaan, jonka kaikki yhtiöt asuvat samassa jäsenvaltiossa.

60 Sitä riskiä, että tytäryhtiön rahoitus järjestetään konsernissa siten, että voitot voidaan siirtää valtioon, jossa niitä verotetaan alemman verokannan mukaan, ei tosin tavallisesti ole, jos kaikkiin kyseessä oleviin yhtiöihin sovelletaan samassa jäsenvaltiossa samaa verokantaa. Tämä ei kuitenkaan tee mahdottomaksi sitä, että säännöt, jotka jäsenvaltio on antanut nimenomaan rajat ylittävien konsernien tilannetta varten, voivat tietyissä tapauksissa merkitä kyseessä olevien yhtiöiden sijoittautumisvapauden rajoitusta.

61 Toisaalta on huomattava, että maassa asuvien tytäryhtiöiden erilainen kohtelu niiden emoyhtiön kotipaikan mukaan on sijoittautumisvapauden rajoitus, kun sillä

tehdään sijoittautumisvapauden käyttäminen vähemmän houkuttelevaksi muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiöille, jotka saattavat tämän johdosta luopua tytäryhtiön hankinnasta, perustamisesta tai pitämisestä jäsenvaltiossa, joka säätää tällaisesta toimenpiteestä (ks. em. asia Lankhorst-Hohorst, tuomion 32 kohta).

62 Toisin kuin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, tällaisen lainsäädännön luokittelemiseksi sijoittautumisvapauden rajoitukseksi riittää, että se on omiaan rajoittamaan jäsenvaltiossa sitä, miten toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet yhtiöt voivat siellä käyttää kyseistä vapautta, eikä ole tarpeen osoittaa, että kyseessä olevasta lainsäädännöstä on tosiasiallisesti seurannut, että jotkin kyseisistä yhtiöistä ovat luopuneet tytäryhtiön hankinnasta, perustamisesta tai pitämisestä ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa.

63 Tästä seuraa, että kun pääasiassa kyseessä olevissa alikapitalisointia koskevissa kansallisissa säännöksissä kohdellaan maassa asuvia lainanottajayhtiöitä eri tavalla lainaa antavan konserniyhtiön kotipaikan mukaan, tällainen erilainen kohtelu on sijoittautumisvapauden rajoitus.

Sijoittautumisvapautta koskevan rajoituksen perusteleminen

64 Tällainen rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi kyseisellä rajoituksella on

tällaisessa tapauksessa voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (em. asia Marks & Spencer, tuomion 35 kohta ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 47 kohta).

65 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää Saksan hallituksen tukemana, että pääasiassa kyseessä olevat kansalliset säännökset voidaan perustella sekä tarpeella varmistaa kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus että tarpeella estää veron kiertäminen. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kyse on todellisuudessa sellaisen saman tavoitteen kahdesta eri puolesta, jolla pyritään huolehtimaan siitä, että verojärjestelmä on tasapuolinen ja johdonmukainen.

– Tarve varmistaa kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus

66 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää ensinnäkin tarpeesta varmistaa kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus, että kun kansallisessa lainsäädännössä varmistetaan, että "peitellyt" osingonjaot verotetaan vain kertaalleen ja tarkoituksenmukaisella veroalueella, se takaa tehtyjen verosopimusten välityksellä, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa verotettavien voittojen määrän mahdollinen lisääntyminen kompensoidaan vähentämällä vastaavalla määrällä lainanantajan niitä voittoja, jotka verotetaan tämän asuinvaltiossa. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo sitä vastoin edellä mainitussa asiassa Lankhorst-Hohorst annetun tuomion osalta, että siinä kyseessä olleessa Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välisessä verosopimuksessa ei ollut mitään vastaavaa määräystä.

67 Saksan hallitus lisää, että kun lainanottajayhtiö ja lainanantajayhtiö asuvat samassa jäsenvaltiossa, koronmaksun synnyttämä veroetu, eli korkojen vähentäminen

lainanottajayhtiön verotettavista voitoista, kompensoituu aina vastaavalla lainanantajayhtiöön kohdistuvalla verohaitalla, eli saatujen korkojen verottamisella. Saksan hallituksen mukaan sen takia, ettei tällainen kompensoituminen ole varmaa tilanteessa, jossa lainanantajayhtiö asuu toisessa jäsenvaltiossa, jäsenvaltiot jakavat verotusvaltansa sen mukaan, onko kyseessä oleva liiketoimi tehty sellaisia ehtoja vastaavilla ehdoilla, joita sovellettaisiin riippumattomien yhtiöiden välillä.

68 Tältä osin on syytä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C-204/90, Bachmann, 28.1.1992 antamansa tuomion (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1) 28 kohdassa ja asiassa C-300/90, komissio vastaan Belgia, 28.1.1992 antamansa tuomion (Kok. 1992, s. I-305) 21 kohdassa, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus. Jotta kuitenkin tähän tarpeeseen tukeutuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on selvitettävä, että kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. vastaavasti asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995, Kok. 1995, s. I-3955, 18 kohta; em. asia Manninen, tuomion 42 kohta ja asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-2107, 40 kohta).

69 Kuten tämän tuomion 55 ja 56 kohdassa todettiin, vaikka oletettaisiinkin, että lainanantajayhtiön asuinvaltiossa myönnetty veroetu olisi omiaan kumoamaan sen verorasituksen vaikutukset, joka lainanottajayhtiölle aiheutuu oman asuinvaltionsa lainsäädännön soveltamisesta, huomautuksia esittäneet hallitukset eivät ole osoittaneet, että kun Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevaa lainsäädäntöä ja tämän jäsenvaltion tekemiä verosopimuksia sovelletaan samanaikaisesti, lainanottajayhtiön verotettavien voittojen määrän lisääntymisen, johon ulkomailla asuvalle konserniyhtiölle maksettujen korkojen uudelleenluokittelu johtaa, vaikutukset kumoutuvat, kun tälle viimeksi mainitulle yhtiölle myönnetään veroetu sen asuinvaltiossa.

70 Näin ollen on katsottava, että sijoittautumisvapauden rajoitusta, joka johtuu pääasiassa kyseessä olevista kansallisista säännöksistä, ei voida perustella tarpeella varmistaa kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus.

– Väärinkäytösten estämiseen liittyvät syyt

71 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus korostaa toiseksi veron kiertämisen estämiseen liittyvistä näkökohdista, että toisin kuin Saksan lainsäädäntö, joka oli kyseessä edellä mainitussa asiassa Lankhorst-Hohorst annetussa tuomiossa, alikapitalisointia koskevat kansalliset säännökset koskevat tietynmuotoista veron kiertämistä, jossa on kyse sellaisista keinotekoisista järjestelyistä, joiden tarkoituksena on kiertää lainanottajayhtiön asuinvaltion verolainsäädäntöä. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevat säännökset eivät ylitä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi, koska ne perustuvat kansainvälisesti tunnustettuun markkinaehtoisuusperiaatteeseen, koska niissä luokitellaan voitonjaoksi vain se korkojen osa, joka ylittää markkinaehtoisesti tehdyn liiketoimen mukaisesti maksettavien korkojen määrän, ja koska niitä sovelletaan joustavasti, erityisesti siksi, että niissä säädetään ennakkoselvitysmenettelystä.

72 On palautettava mieleen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallinen toimenpide, jolla rajoitetaan sijoittautumisvapautta, voi olla perusteltu silloin, kun se koskee erityisesti puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta (ks. vastaavasti asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 26 kohta; em. asia Lankhorst-Hohorst, tuomion 37 kohta; em. asia Marks & Spencer, tuomion 57 kohta ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 51 kohta).

73 Pelkästään sen perusteella, että maassa asuva yhtiö saa lainan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta konserniyhtiöltä, ei voida soveltaa yleistä väärinkäytösten olettamaa, eikä tämä voi olla perusteena toimenpiteelle, joka haittaa perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä (ks. vastaavasti asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7587, 45 kohta; em. asia X ja Y, tuomion 62 kohta; asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 27 kohta ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 50 kohta).

74 Jotta sijoittautumisvapauden rajoittamista voitaisiin perustella väärinkäytösten estämiseen liittyvillä syillä, tällaisen rajoituksen erityisenä tavoitteena on oltava sellaisten menettelyjen estäminen, joilla luodaan ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 55 kohta).

75 Edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 49 kohdassa tarkoitettujen käytäntöjen tavoin, jotka muodostuvat siitä, että konsernissa siirrellään tappioita sellaisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin, joissa sovelletaan korkeimpia verokantoja ja joissa näiden tappioiden arvo verotuksessa on näin ollen suurin, edellisessä kohdassa kuvattu menettelytapa on omiaan vaarantamaan jäsenvaltioiden oikeuden käyttää verotusvaltaansa niiden alueella toteutettujen toimintojen osalta ja haittaamaan siten verotusvallan tasapainoista jakaantumista jäsenvaltioiden välillä (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 56 kohta).

76 Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö koskee alikapitalisointikäytäntöä, jossa konserni pyrkii vähentämään yhden sen tytäryhtiön tekemien voittojen verotusta päättämällä rahoittaa tätä tytäryhtiötä lainoilla pikemminkin kuin oman pääoman ehtoisella rahoituksella, minkä avulla kyseinen tytäryhtiö voi siirtää voittoja emoyhtiölle sellaisina korkoina, jotka ovat vähennyskelpoisia laskettaessa sen verotettavia voittoja, eikä osinkoina, jotka eivät ole vähennyskelpoisia. Kun emoyhtiö asuu valtiossa, jossa verokanta on alhaisempi kuin tytäryhtiön asuinvaltiossa sovellettava verokanta, verovelka voidaan siten siirtää valtioon, jossa verokanta on alhaisempi.

77 Kun tällaisessa lainsäädännössä kyseiset korot katsotaan voitonjaoksi, se on omiaan estämään käytäntöjä, joiden ainoana tarkoituksena on kiertää vero, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista. Tästä seuraa, että tällaisella lainsäädännöllä voidaan saavuttaa tavoite, jota varten se on annettu.

78 Vielä on tarkistettava, ylittääkö kyseinen lainsäädäntö sen, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi.

79 Kuten yhteisöjen tuomioistuin katsoi edellä mainitussa asiassa Lankhorst-Hohorst antamansa tuomion 37 kohdassa, kyseistä edellytystä ei täytä sellainen kansallinen lainsäädäntö, jonka erityisenä tarkoituksena ei ole sulkea veroetuuden ulkopuolelle niitä puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään kyseisen lainsäädännön vaikutusta, vaan joka kattaa yleisesti kaikki tilanteet, joissa emoyhtiön kotipaikka jostakin syystä on toisessa jäsenvaltiossa.

80 Jäsenvaltion lainsäädäntö voidaan sitä vastoin perustella väärinkäytösten estämiseen liittyvillä syillä silloin, kun siinä säädetään, että korot, jotka maassa asuva tytäryhtiö on maksanut ulkomailla asuvalle emoyhtiölle, katsotaan voitonjaoksi vain mikäli ja siinä määrin kuin korot ylittävät sen, mistä nämä yhtiöt olisivat sopineet markkinaehtoisesti eli sellaisten ehtojen mukaisesti, joista kyseiset yhtiöt olisivat voineet päästä sopimukseen, jos ne eivät olisi kuuluneet samaan konserniin.

81 Se nimittäin, että maassa asuva yhtiö on saanut lainan ulkomailla asuvalta yhtiöltä ehdoilla, jotka eivät vastaa sitä, mistä kyseiset yhtiöt olisivat sopineet markkinaehtoisesti, on lainanottajayhtiön asuinvaltiona olevan jäsenvaltion kannalta objektiivinen ja kolmansien tarkistettavissa oleva seikka sen selvittämiseksi, onko kyseessä oleva liiketoimi kokonaan tai osittain sellainen täysin keinotekoinen järjestely, jonka olennaisena tarkoituksena on kiertää kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännön vaikutusta. Tämän osalta kyse on sen selvittämisestä, että jos kyseisten yhtiöiden välillä ei olisi ollut erityistä suhdetta, olisiko laina jäänyt myöntämättä tai olisiko se myönnetty määrältään tai korkokannaltaan erilaisena.

82 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 67 kohdassa, kun kansallinen lainsäädäntö perustuu objektiivisten ja tarkistettavissa olevien seikkojen tutkimiseen sen selvittämiseksi, onko liiketoimi luonteeltaan pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu täysin keinotekoinen järjestely, tällaisen lainsäädännön osalta on katsottava, ettei se ylitä sitä, mikä on tarpeen väärinkäytösten estämiseksi, silloin, kun ensinnäkin kussakin tapauksessa, jossa saattaa olla kyse tällaisesta järjestelystä, verovelvollinen saa mahdollisuuden esittää, joutumatta noudattamaan liiallisia hallinnollisia velvoitteita, näyttöä niistä mahdollisista liiketaloudellisista syistä, joiden takia kyseinen liiketoimi on tehty.

83 Jotta tällainen lainsäädäntö pysyisi suhteellisuusperiaatteen mukaisena, toiseksi on tärkeää, että kun tällaisen näytön tutkiminen johtaa päätelmään, että kyseessä oleva liiketoimi on täysin keinotekoinen järjestely vailla todellisia liiketaloudellisia syitä, maksetut korot katsotaan voitonjaoksi vain siltä korkojen osalta, joka ylittää sen, mistä olisi sovittu, jos sopimuspuolten välillä tai sopimuspuolten ja kolmannen henkilön välillä ei olisi ollut erityistä suhdetta.

84 Nyt käsiteltävänä olevan asian asiakirja-aineistosta ilmenee, että vuonna 1995 tehtyihin muutoksiin saakka Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olleessa lainsäädännössä säädettiin, että korot, jotka maassa asunut tytäryhtiö oli maksanut ulkomailla asuneen emoyhtiön myöntämästä lainasta, katsottiin kokonaisuudessaan voitonjaoksi, eikä siinä yhteydessä arvioitu, täyttikö laina markkinaehtoisuutta koskevan kaltaisen merkityksellisen kriteerin, eikä myöskään annettu kyseiselle tytäryhtiölle mitään mahdollisuutta esittää näyttöä niistä todellisista liiketaloudellisista syistä, joihin kyseinen laina perustui.

85 Asiakirja-aineistosta ilmenee kuitenkin myös, että kyseistä lainsäädäntöä ei sovellettu, mikäli verosopimuksessa syrjäytettiin sen soveltaminen ja varmistettiin, että kyseessä olleet korot voitiin vähentää verotuksessa sikäli kuin korkokanta ei ylittänyt sitä, mistä olisi markkinaehtoisesti sovittu. Tällaisen verosopimuksen nojalla vain se korkojen osa, joka ylitti markkinaehtoisen koronmaksun määrän, katsottiin voitonjaoksi.

86 Vaikka verojärjestelmä, kuten se, joka johtuu Yhdistyneen kuningaskunnan tekemistä verosopimuksista näiden sopimusten soveltamisalaan kuuluvien tilanteiden osalta, näyttääkin lähtökohtaisesti perustuvan sellaisten objektiivisten ja tarkistettavissa olevien seikkojen tutkimiseen, joiden avulla voidaan tunnistaa

pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu täysin keinotekoinen järjestely, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, kun osoittautuu, että pääasian kantajiin sovellettiin tällaista järjestelmää, oliko näillä kantajilla tässä järjestelmässä, mikäli niiden liiketoimet eivät täyttäneet verosopimuksessa määrättyjä edellytyksiä niiden yhdenmukaisuuden arvioimiseksi markkinaehtoisuuskriteerin kanssa, mahdollisuus esittää näyttöä liiketoimien perusteena olleista mahdollisista liiketaloudellisista syistä joutumatta noudattamaan liiallisia hallinnollisia velvoitteita.

87 Sama pätee kansallisiin säännöksiin, jotka ovat olleet voimassa vuonna 1995 ja vuonna 1998 tehtyjen lainsäädäntömuutosten jälkeen. On riidatonta, että näiden säännösten nojalla korot katsotaan voitonjaoksi vain siltä korkojen osalta, joka ylittää markkinaehtoisen koronmaksun määrän. Vaikka kyseisten säännösten mukaiset kriteerit näyttävätkin lähtökohtaisesti edellyttävän objektiivisten ja tarkistettavissa olevien seikkojen tutkimista sellaisen päätelmän tekemiseksi, että kyse on pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutetusta täysin keinotekoisesta järjestelystä, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on selvittää, tarjoavatko nämä säännökset verovelvolliselle, kun liiketoimi ei täytä markkinaehtoisuuskriteeriä, mahdollisuuden esittää edellisessä kohdassa mainituin edellytyksin tarvittaessa näyttöä liiketoimen perusteena olleista liiketaloudellisista syistä.

88 Toisin kuin komissio väittää, kun jäsenvaltio katsoo voitonjaoksi kaikki ne korot tai osan niistä koroista, jotka maassa asuva yhtiö on maksanut ulkomailla asuvalle samaan konserniin kuuluvalle yhtiölle, osoitettuaan kyseessä olevan sellainen täysin keinotekoinen järjestely, jonka tarkoituksena on kiertää kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännön vaikutusta, tältä jäsenvaltiolta ei tällaisessa yhteydessä voida edellyttää sen varmistamista, että jälkimmäisen yhtiön asuinvaltio toteuttaa tarvittavat toimet sen välttämiseksi, että kyseisen konsernin tasolla maksu, joka on luokiteltu osingoksi, verotetaan osinkona sekä siinä jäsenvaltiossa, jossa ensiksi mainittu yhtiö asuu, että siinä jäsenvaltiossa, jossa jälkimmäinen yhtiö asuu.

89 Koska nimittäin jäsenvaltio, jossa ensiksi mainittu yhtiö asuu, voi tällaisessa tapauksessa perustellusti pitää tämän yhtiön maksamia korkoja voitonjakona, tämän valtion tehtävänä ei lähtökohtaisesti ole sen varmistaminen, että osakkeenomistajana olevalle ulkomailla asuvalle yhtiölle jaettu voitto ei joudu ketjuverotuksen kohteeksi (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 59 ja 60 kohta).

90 Vasta siinä tilanteessa, että jäsenvaltio päättää käyttää verotusvaltaansa paitsi verottamalla tässä jäsenvaltiossa asuvaa tytäryhtiötä sen siellä toteuttamasta voitosta myös verottamalla ulkomailla asuvaa yhtiötä sen kyseiseltä tytäryhtiöltä saamasta osinkotulosta, tämän jäsenvaltion on varmistettava, että jotta tähän osinkoa saavaan yhtiöön ei kohdistuisi EY 43 artiklassa lähtökohtaisesti kiellettyä sijoittautumisvapauden rajoitusta, ulkomailla asuvaa osinkoa saavaa yhtiötä kohdellaan vastaavalla tavalla kuin maassa asuvaa osinkoa saavaa yhtiötä suhteessa kyseisen valtion kansallisessa oikeudessa säädettyyn järjestelyyn ketjuverotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 70 kohta ja em. asia Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomion 37 kohta).

91 Lisäksi on todettava, että kuten tämän tuomion 49 kohdassa palautettiin mieleen, yhteisön tason yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

92 Ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen on siis vastattava, että EY 43 artikla on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa rajoitetaan tässä jäsenvaltiossa

asuvan yhtiön mahdollisuutta vähentää verotuksessaan sellaisista lainoista maksamansa korot, jotka se on saanut toisessa jäsenvaltiossa asuvalta välittömältä tai välilliseltä emoyhtiöltä tai tällaisen emoyhtiön määräysvallassa olevalta toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, kun tällainen rajoitus ei koske ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa asuvaa yhtiötä, joka on saanut lainaa myös tässä jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, mutta tällaiselle lainsäädännölle ei ole kyseistä estettä, jos yhtäältä lainsäädäntö perustuu sellaisten objektiivisten ja tarkistettavissa olevien seikkojen tutkimiseen, joiden avulla voidaan tunnistaa pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu täysin keinotekoinen järjestely, ja kyseisen lainsäädännön mukaan verovelvollisella on mahdollisuus esittää tarvittaessa ja joutumatta noudattamaan liiallisia hallinnollisia velvoitteita näyttöä kyseessä olevan liiketoimen taustalla olevista liiketaloudellisista syistä ja jos toisaalta, kun tällaisen järjestelyn on osoitettu olevan kyseessä, lainakorot luokitellaan kyseisessä lainsäädännössä voitonjaoksi vain sikäli kuin ne ylittävät sen, mistä olisi markkinaehtoisesti sovittu.

Toinen kysymys

93 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, vastattaisiinko ensimmäiseen kysymykseen toisin, jos jäsenvaltiossa asuva yhtiö ei saisi lainaa toisessa jäsenvaltiossa asuvalta emoyhtiöltä vaan

– toiselta samaan konserniin kuuluvalta yhtiöltä, joka asuu kyseisen konsernin emoyhtiön tavoin toisessa jäsenvaltiossa

– toiselta samaan konserniin kuuluvalta yhtiöltä, joka asuu toisessa jäsenvaltiossa, kun taas ne konserniyhtiöt, joihin sekä lainanottajayhtiö että lainanantajayhtiö ovat sidoksissa, asuvat kolmannessa maassa, tai

– toiselta samaan konserniin kuuluvalta yhtiöltä, joka asuu toisessa jäsenvaltiossa mutta antaa lainan kolmannessa maassa sijaitsevan sivuliikkeen välityksellä, kun ne konserniyhtiöt, joihin sekä lainanottajayhtiö että lainanantajayhtiö ovat sidoksissa, asuvat kolmannessa maassa, tai

– toiselta samaan konserniin kuuluvalta yhtiöltä, joka asuu kolmannessa maassa samoin kuin ne konserniyhtiöt, joihin sekä lainanottajayhtiö että lainanantajayhtiö ovat sidoksissa.

94 Tältä osin on palautettava mieleen ensinnäkin, että kuten tämän tuomion 61 kohdassa todettiin, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä sen osalta, että maassa asuvan tytäryhtiön emoyhtiölle maksamat korot luokitellaan voitonjaoksi, kohdellaan maassa asuvia tytäryhtiöitä eri tavalla niiden emoyhtiön kotipaikan mukaan, tällainen lainsäädäntö rajoittaa sijoittautumisvapautta, koska sillä tehdään sijoittautumisvapauden käyttäminen vähemmän houkuttelevaksi muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiöille, jotka saattavat tämän johdosta luopua tytäryhtiön perustamisesta tai pitämisestä jäsenvaltiossa, joka säätää tällaisesta toimenpiteestä.

95 Tästä seuraa, että tällainen lainsäädäntö on EY 43 artiklassa lähtökohtaisesti kielletty sijoittautumisvapauden rajoitus sekä silloin, kun jäsenvaltiossa asuva lainanottaja-

yhtiö saa lainan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä, joka suoraan tai välillisesti omistaa lainanottajayhtiöstä osuuden, joka antaa sille selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, että silloin, kun lainanottajayhtiö saa lainan toiselta ulkomailla asuvalta yhtiöltä, joka asuinpaikastaan riippumatta itse on sellaisen toisessa jäsenvaltiossa asuvan yhtiön määräysvallassa, joka omistaa suoraan tai välillisesti tällaisen osuuden lainanottajayhtiöstä.

96 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettu vastaus pätee siis myös tilanteeseen, joka mainitaan toisen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäisessä luetelmakohdassa.

97 Toisen ennakkoratkaisukysymyksen toisessa, kolmannessa ja neljännessä luetelmakohdassa mainituista tilanteista puolestaan on muistutettava, että kuten tämän tuomion 36 kohdassa todettiin, EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa toisessa jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä.

98 EY 43 artiklan soveltamisalaan ei siis voi kuulua se, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansallista lainsäädäntöä sovelletaan tilanteeseen, jossa jäsenvaltiossa asuva

yhtiö saa lainan toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, joka itse ei omista määräysvaltaa tuottavaa osuutta lainanottajayhtiöstä, ja kun nämä molemmat yhtiöt ovat suoraan tai välillisesti sellaisen yhteisen konserniyhtiön määräysvallassa, joka puolestaan asuu kolmannessa maassa.

99 Kun nimittäin tällaisessa tilanteessa jäsenvaltio, joka on kyseisen lainsäädännön antanut, luokittelee lainanottajayhtiön maksamat korot voitonjaoksi, tällainen toimenpide ei vaikuta sijoittautumisvapauteen lainanantajayhtiön osalta vaan ainoastaan sellaisen konserniyhtiön osalta, jolla on molemmissa kyseessä olevissa yhtiöissä sellainen määräysvalta, jonka avulla se voi vaikuttaa kyseisten yhtiöiden rahoituspäätöksiin. Koska kyseinen konserniyhtiö ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon EY 48 artiklassa tarkoitetulla tavalla, EY 43 artiklaa ei voida soveltaa.

100 Samoista syistä EY 43 artiklan soveltamisalaan ei kuulu se, että tällaista lainsäädäntöä sovelletaan tilanteeseen, jossa sekä lainanantajayhtiö että yhteinen konserniyhtiö asuvat kolmannessa maassa, eikä se, että lainsäädäntöä sovelletaan tilanteeseen, jossa lainanantajayhtiö, joka asuu toisessa jäsenvaltiossa ja jolla itsellään ei ole määräysvaltaa lainanottajayhtiössä, myöntää lainan kolmanteen maahan sijoittautuneen sivuliikkeen välityksellä, kun myös yhteinen konserniyhtiö asuu kolmannessa maassa.

101 Niiden muiden perustamissopimuksen määräysten, joihin pääasian kantajat ovat vedonneet, osalta on korostettava, että kuten tämän tuomion 33 ja 34 kohdassa todettiin, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö, joka koskee vain konsernin sisäisiä suhteita, vaikuttaa pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen. Vaikka

tällaisella lainsäädännöllä oletettaisiinkin olevan rajoittavia vaikutuksia palvelujen tarjoamisen vapauteen ja pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, tällaiset vaikutukset olisivat väistämätön seuraus mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne olisi peruste sille, että kyseistä lainsäädäntöä tutkittaisiin EY 49 ja EY 56 artiklan kannalta.

102 Toiseen kysymykseen on siis vastattava, että ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetun kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö ei kuulu EY 43 artiklan soveltamisalaan silloin, kun sitä sovelletaan tilanteeseen, jossa tässä jäsenvaltiossa asuva yhtiö saa lainan toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa asuvalta yhtiöltä, jolla itsellään ei ole määräysvaltaa lainanottajayhtiössä, ja kun nämä molemmat yhtiöt ovat kolmannessa maassa asuvan yhteisen konserniyhtiön välittömässä tai välillisessä määräysvallassa.

Neljäs kysymys

103 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään, että mikäli pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö merkitsee EY 56 artiklassa tarkoitettua pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä, onko tällaisen rajoituksen katsottava olleen EY 57 artiklan 1 kohdan soveltamisen kannalta voimassa 31.12.1993.

104 Kuten tämän tuomion 33, 34 ja 101 kohdasta ilmenee, pääasiassa kyseessä olevan kaltaista lainsäädäntöä on tutkittava EY 43 artiklan eikä EY 56 artiklan kannalta.

105 Neljänteen kysymykseen ei siis ole tarpeen vastata.

Viides, kuudes, seitsemäs, kahdeksas, yhdeksäs ja kymmenes kysymys

106 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee viidennellä, kuudennella, seitsemännellä, kahdeksannella, yhdeksännellä ja kymmenennellä kysymyksellään, jotka on käsiteltävä yhdessä, että mikäli edellisissä kysymyksissä tarkoitetut kansalliset toimenpiteet ovat yhteensoveltumattomia yhteisön oikeuden kanssa, onko sellaiset kanteet, jotka pääasian kantajat ovat nostaneet tällaisen yhteensoveltumattomuuden vaikutusten korjaamiseksi, luokiteltava perusteettomasti perittyjen summien palauttamista tai perusteettomasti evättyjen etujen myöntämistä koskeviksi kanteiksi vai aiheutuneen vahingon korvaamista koskeviksi kanteiksi. Mikäli kyse on vahingonkorvauskanteista, kansallinen tuomioistuin kysyy, onko edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame annetussa tuomiossa määrättyjen edellytysten täytyttävä ja onko tämän osalta otettava huomioon muoto, jossa tällaiset kanteet on kansallisen oikeuden mukaan nostettava.

107 Niiden edellytysten soveltamisen osalta, joiden nojalla jäsenvaltio on velvollinen korvaamaan yksityisille yhteisön oikeuden rikkomisella aiheutetut vahingot, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, voiko yhteisöjen tuomioistuin antaa ohjeita, jotka koskevat vaatimusta yhteisön oikeuden riittävän ilmeisestä rikkomisesta sekä vaatimusta, joka liittyy syy-yhteyteen jäsenvaltiolla olevan velvoitteen laiminlyönnin ja sen vahingon välillä, joka on aiheutunut henkilöille, joiden oikeuksia on loukattu.

108 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lopuksi, onko korvattavien tai hyvitettävien tappioiden määrittämiseksi otettava huomioon se, osoittivatko vahinkoa kärsineet henkilöt kohtuullista huolellisuutta tappioidensa välttämiseksi, erityisesti käyttämällä oikeussuojakeinoja.

109 Tältä osin on todettava, että pääasian kantajien kansallisessa tuomioistuimessa nostamien kanteiden oikeudellinen luonnehdinta ei kuulu yhteisöjen tuomioistuimelle. Esillä olevassa asiassa pääasian kantajien on täsmennettävä kanteidensa luonne ja perusta (palauttamiskanne vai vahingonkorvauskanne) kansallisen tuomioistuimen valvonnassa (ks. em. yhdistetyt asiat Metallgesellschaft ym., tuomion 81 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 201 kohta).

110 On kuitenkin niin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut yhteisön oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu yhteisön oikeussäännöillä, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut, ja täydentää näitä oikeuksia. Jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 202 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

111 Koska yhteisö ei ole antanut säännöksiä perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen ja maksujen palauttamisesta, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön

oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, kuitenkin siten, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että yhteisön oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 203 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

112 Lisäksi on huomattava, että kun jäsenvaltio on kantanut veroja yhteisön oikeuden vastaisesti, yksityisillä on oikeus palautukseen sekä aiheettomasti peritystä verosta että tälle jäsenvaltiolle maksetuista tai sen pidättämistä rahamääristä, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antamansa tuomion 87 ja 88 kohdassa, tähän kuuluvat myös kustannukset, jotka aiheutuvat siitä, että rahamäärät eivät olleet käytettävissä sen vuoksi, että vero vaadittiin maksettavaksi ennenaikaisesti (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 205 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

113 On kuitenkin todettava, että toisin kuin pääasian kantajat väittävät, veronhuojennuksia tai muita veroetuja, joista maassa asuva yhtiö on luopunut voidakseen vähentää aiheettomasti perityn veron kokonaisuudessaan toisesta verosta, tai vahinkoa, joka on aiheutunut tällaiselle yhtiölle siitä syystä, että konserni, johon se kuuluu, on kokonaisverorasitustaan pienentääkseen katsonut tarpeelliseksi korvata lainarahoituksen oman pääoman ehtoisella rahoituksella, tai kustannuksia, jotka ovat aiheutuneet kyseisen konsernin yhtiöille kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön noudattamisesta, ei voida yhteisön oikeuden perusteella korvata sellaisen kanteen välityksellä, joka koskee aiheettomasti perityn veron tai kyseessä olevalle jäsenvaltiolle maksettujen tai sen perimien rahamäärien, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon, palauttamista. Tällaiset kustannukset nimittäin perustuvat kyseisen konsernin yhtiöiden tekemiin päätöksiin, eivätkä ne siis voi olla näiden yhtiöiden kannalta väistämätön seuraus Yhdistyneen kuningaskunnan päätöksestä luokitella voitonjaoksi tietyt korot, jotka on maksettu ulkomailla asuville yhtiöille.

114 Näin ollen kansallisen tuomioistuimen asiana on määrittää, onko edellisessä kohdassa luetelluissa kustannuksissa asianomaisten yhtiöiden kannalta kyse taloudellisista menetyksistä, jotka ovat aiheutuneet kyseessä olevan jäsenvaltion syyksi luettavasta yhteisön oikeuden rikkomisesta.

115 Sulkematta pois sitä mahdollisuutta, että jäsenvaltion vastuu syntyy kansallisen oikeuden väljempien edellytysten perusteella, yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että jotta jäsenvaltiolla olisi velvollisuus korvata yksityisille sen syyksi luettavalla yhteisön oikeuden rikkomisella aiheutetut vahingot, seuraavan kolmen edellytyksen on täytyttävä: rikotulla oikeusnormilla on oltava tarkoitus antaa oikeuksia yksityisille, rikkomisen on oltava riittävän ilmeistä ja vahingon, joka on aiheutunut henkilöille, joiden oikeuksia on loukattu, on oltava välittömässä syy-yhteydessä valtion velvoitteen laiminlyöntiin (ks. em. yhdistetyt asiat Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomion 51 ja 66 kohta; asia C-224/01, Köbler, tuomio 30.9.2003, Kok. 2003, s. I-10239, 51 ja 57 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 209 kohta).

116 Niiden edellytysten soveltaminen, joilla voidaan selvittää jäsenvaltioiden vastuu yksityisille yhteisön oikeuden rikkomisesta aiheutuneista vahingoista, on lähtökohtaisesti kansallisten tuomioistuinten tehtävänä yhteisöjen tuomioistuimen tätä soveltamista varten antamien suuntaviivojen mukaisesti (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 210 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

117 Pääasiassa ensimmäinen edellytys täyttyy selvästi EY 43 artiklan osalta. Tällä määräyksellä nimittäin annetaan oikeuksia yksityisille (ks. em. yhdistetyt asiat

Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomion 23 ja 54 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 211 kohta).

118 Toisesta edellytyksestä on muistutettava, että yhtäältä yhteisön oikeuden rikkominen on riittävän ilmeistä silloin, kun jäsenvaltio on lainsäädäntövaltaansa käyttäessään ylittänyt selvällä ja vakavalla tavalla sen toimivallan käytölle asetetut rajat. Toisaalta silloin, kun kyseisellä jäsenvaltiolla oli yhteisön oikeutta rikkoessaan oleellisesti vähentynyt tai jopa olematon harkintavalta, pelkän yhteisön oikeuden rikkomisen voidaan katsoa jo sinänsä olevan riittävän ilmeinen rikkominen (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 212 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

119 Sen arvioimiseksi, onko kyse riittävän ilmeisestä rikkomisesta, on otettava huomioon kaikki kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevaa tilannetta koskevat seikat. Näitä seikkoja ovat muun muassa rikotun oikeusnormin selkeys ja täsmällisyys, vahinkoa aiheuttaneen laiminlyönnin tai teon tahallisuus tai tahattomuus, mahdollisen oikeudellisen erehdyksen anteeksiannettavuus tai anteeksiantamattomuus ja se seikka, onko yhteisön toimielimen toiminta voinut myötävaikuttaa yhteisön oikeuden vastaisten kansallisten toimenpiteiden tai menettelyiden toteuttamiseen tai ylläpitämiseen (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 213 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

120 Joka tapauksessa yhteisön oikeuden rikkominen on selvästi ilmeinen silloin, kun sitä on jatkettu huolimatta jäsenyysvelvoitteiden laiminlyönnin toteavasta tuomiosta,

ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta tuomiosta tai asiaa koskevasta yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, joiden perusteella kyseistä toimintaa on pidettävä yhteisön oikeuden rikkomisena (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 214 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

121 Esillä olevassa asiassa kansallisen tuomioistuimen on arvioidessaan, oliko EY 43 artiklan rikkominen, johon kyseessä oleva jäsenvaltio syyllistyi, riittävän ilmeinen, otettava huomioon se, että seuraukset, joita perustamissopimuksessa taatuista liikkumisvapauksista aiheutuu välittömän verotuksen kaltaisella alalla, ovat tulleet ilmi vain vähitellen muun muassa niiden periaatteiden myötä, jotka yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska 28.1.1986 antamastaan tuomiosta alkaen. Nyt vireillä olevassa ennakkoratkaisupyynnössä esiin tuotua ongelmaa nimittäin ei ollut vielä sellaisenaan käsitelty yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä ennen edellä mainitussa asiassa Lankhorst-Hohorst annettua tuomiota.

122 Kolmannen edellytyksen eli vaatimuksen siitä, että vahingon, joka on aiheutunut henkilöille, joiden oikeuksia on loukattu, on oltava välittömässä syy-yhteydessä valtion velvoitteen laiminlyöntiin, osalta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, seuraako väitetty vahinko riittävän välittömästi yhteisön oikeuden rikkomisesta niin, että valtion on korvattava kyseinen vahinko (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 218 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

123 Valtion on korvattava aiheutuneen vahingon seuraukset korvausvastuuta koskevan kansallisen lainsäädännön mukaan, vaikka oikeus saada korvausta perustuu näiden edellytysten täyttyessä suoraan yhteisön oikeuteen, kunhan kansallisen lainsäädännön vahingonkorvausta koskevat edellytykset eivät ole epäedullisempia kuin

edellytykset, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia, ja kunhan niillä ei tehdä korvauksen saamista käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 219 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

124 On täsmennettävä, että korvattavan vahingon määrittämiseksi kansallinen tuomioistuin voi selvittää, onko vahinkoa kärsinyt henkilö osoittanut kohtuullista huolellisuutta välttääkseen vahingon tai rajoittaakseen sen mahdollisimman vähäiseksi ja onko hän erityisesti käyttänyt ajoissa kaikkia hänen käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja (em. yhdistetyt asiat Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomion 84 kohta).

125 Tämän osalta yhteisöjen tuomioistuin katsoi edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. antamansa tuomion 106 kohdassa sellaisesta verolainsäädännöstä, jonka mukaan ulkomailla asuvien emoyhtiöiden maassa asuviin tytäryhtiöihin ei sovellettu konserniverotusjärjestelmää, että niiden oikeuksien käyttö, joita yhteisön oikeuden välittömästi sovellettavissa säännöksissä tai määräyksissä annetaan yksityisille, tulisi mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, jos heidän yhteisön oikeuden rikkomiseen perustuvat palautuskanteensa tai vahingonkorvauskanteensa olisi hylättävä tai niitä olisi rajoitettava pelkästään sillä perusteella, että yksityiset eivät olleet pyytäneet, että heihin sovellettaisiin verojärjestelmää, jonka soveltaminen heihin evättiin kansallisessa lainsäädännössä, riitauttaakseen veroviranomaisten tekemän kielteisen päätöksen tätä varten säädetyillä oikeussuojakeinoilla vetoamalla yhteisön oikeuden ensisijaisuuteen ja välittömään oikeusvaikutukseen.

126 Samoin sijoittautumisvapautta koskevien säännösten ja määräysten soveltaminen tulisi mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, jos kyseisten säännösten ja määräysten rikkomiseen perustuvat palautuskanteet tai vahingonkorvauskanteet olisi hylättävä tai niitä olisi rajoitettava pelkästään sillä perusteella, että kyseessä

olevat yhtiöt eivät olleet pyytäneet veroviranomaisilta, että ne voisivat maksaa ulkomailla asuvalta konserniyhtiöltä saamiensa lainojen korot ilman, että nämä korot luokiteltaisiin voitonjaoksi, kun kyseessä olleissa olosuhteissa tällainen luokittelu perustui kansalliseen lainsäädäntöön, sovellettuna mahdollisesti verosopimusten merkityksellisten määräysten kanssa.

127 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on selvittää, kun osoittautuu, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö, sovellettuna mahdollisesti verosopimusten merkityksellisten määräysten kanssa, ei täyttänyt tämän tuomion 92 kohdassa mainittuja edellytyksiä ja merkitsi siis EY 43 artiklassa kiellettyä sijoittautumisvapauden rajoitusta, olisiko tämän lainsäädännön soveltaminen joka tapauksessa johtanut siihen, että pääasian kantajien esittämät vaatimukset hylätään Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisessa.

128 Viidenteen, kuudenteen, seitsemänteen, kahdeksanteen, yhdeksänteen ja kymmenenteen kysymykseen on siis vastattava seuraavasti:

– Koska yhteisö ei ole antanut asiaa koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, ja tähän kuuluu sen määrittäminen, mitä tyyppiä ovat ne kanteet, joita henkilöt, joiden oikeuksia on loukattu, ovat nostaneet kansallisissa tuomioistuimissa. Kansallisten tuomioistuimien on kuitenkin taattava, että yksityisillä on käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jonka avulla niiden on mahdollista saada palautus perusteettomasti kannetusta verosta ja tämän jäsenvaltion pidättämistä ja sille maksetuista rahamääristä, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon. Muiden vahinkojen osalta, joita henkilölle on aiheutunut jäsenvaltion syyksi luettavasta

yhteisön oikeuden rikkomisesta, tämän jäsenvaltion on korvattava yksityisille aiheutuneet vahingot edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame annetun tuomion 51 kohdassa asetetuin edellytyksin, kuitenkin niin, että on mahdollista, että jäsenvaltion vastuu syntyy kansallisen oikeuden väljempien edellytysten perusteella.

– Kun osoittautuu, että jäsenvaltion lainsäädäntö merkitsee EY 43 artiklassa kiellettyä sijoittautumisvapauden rajoitusta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi korvattavien vahinkojen määrittämiseksi selvittää, ovatko henkilöt, joiden oikeuksia on loukattu, osoittaneet kohtuullista huolellisuutta välttääkseen kyseiset vahingot tai rajoittaakseen ne mahdollisimman vähäisiksi ja ovatko he erityisesti käyttäneet ajoissa kaikkia heidän käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja. Jotta kuitenkin voitaisiin välttää, että EY 43 artiklassa yksityisille annettujen oikeuksien käyttö tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi selvittää, olisiko kyseisen lainsäädännön, sovellettuna mahdollisesti verosopimusten merkityksellisten määräysten kanssa, soveltaminen joka tapauksessa johtanut siihen, että pääasian kantajien esittämät vaatimukset hylätään kyseessä olevan jäsenvaltion veroviranomaisessa.

Tämän tuomion oikeusvaikutusten ajallista rajoittamista koskeva pyyntö

129 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus pyysi istunnossa yhteisöjen tuomioistuinta, mikäli tämä tulkitsee yhteisön oikeutta siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, rajoittamaan antamansa tuomion vaikutuksia ajallisesti myös niiden oikeudenkäyntien osalta, jotka on pantu vireille ennen tämän tuomion julistamista. Kyseinen hallitus katsoo, että sille epäedullisesta yhteisön oikeuden tulkinnasta aiheutuisi 300 miljoonan euron kustannukset.

130 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on todettava, että Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei ole täsmentänyt, millä perusteella se päätyy arvioonsa rahamäärästä, joka aiheutuisi tämän tuomion oikeusvaikutuksista, eikä se ole täsmentänyt edes sitä, koskeeko tämä määrä vain taloudellisia seurauksia pääasiassa vai myös niitä seurauksia, jotka tästä tuomiosta johtuisivat muissa tapauksissa.

131 Lisäksi kyseisen hallituksen esittämä määrä perustuu olettamaan, jonka mukaan yhteisöjen tuomioistuimen antamat vastaukset johtaisivat siihen, että pääasian kantajien vaatimukset hyväksytään kokonaisuudessaan, minkä selvittäminen on kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana.

132 Näin ollen yhteisöjen tuomioistuimella ei ole riittävästi tietoja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämän pyynnön käsittelemiseksi.

133 Tämän tuomion oikeusvaikutuksia ei siis ole syytä rajoittaa ajallisesti.

Oikeudenkäyntikulut

134 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

1) **EY 43 artikla on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa rajoitetaan tässä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön mahdollisuutta vähentää verotuksessaan sellaisista lainoista maksamansa korot, jotka se on saanut toisessa jäsenvaltiossa asuvalta välittömältä tai välilliseltä emoyhtiöltä tai tällaisen emoyhtiön määräysvallassa olevalta toisessa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, kun tällainen rajoitus ei koske ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa asuvaa yhtiötä, joka on saanut lainaa myös tässä jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, mutta tällaiselle lainsäädännölle ei ole kyseistä estettä, jos yhtäältä lainsäädäntö perustuu sellaisten objektiivisten ja tarkistettavissa olevien seikkojen tutkimiseen, joiden avulla voidaan tunnistaa pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu täysin keinotekoinen järjestely, ja kyseisen lainsäädännön mukaan verovelvollisella on mahdollisuus esittää tarvittaessa ja joutumatta noudattamaan liiallisia hallinnollisia velvoitteita näyttöä kyseessä olevan liiketoimen taustalla olevista liiketaloudellisista syistä ja jos toisaalta, kun tällaisen järjestelyn on osoitettu olevan kyseessä, lainakorot luokitellaan kyseisessä lainsäädännössä voitonjaoksi vain sikäli kuin ne ylittävät sen, mistä olisi markkinaehtoisesti sovittu.**

2) **Ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetun kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö ei kuulu EY 43 artiklan soveltamisalaan silloin, kun sitä sovelletaan tilanteeseen, jossa tässä jäsenvaltiossa asuva yhtiö saa lainan toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa asuvalta yhtiöltä, jolla itsellään ei ole määräysvaltaa lainanottajayhtiössä, ja kun nämä molemmat yhtiöt ovat kolmannessa maassa asuvan yhteisen konserniyhtiön välittömässä tai välillisessä määräysvallassa.**

3) **Koska yhteisö ei ole antanut asiaa koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuo-**

mioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, ja tähän kuuluu sen määrittäminen, mitä tyyppiä ovat ne kanteet, joita henkilöt, joiden oikeuksia on loukattu, ovat nostaneet kansallisissa tuomioistuimissa. Kansallisten tuomioistuimien on kuitenkin taattava, että yksityisillä on käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jonka avulla niiden on mahdollista saada palautus perusteettomasti kannetusta verosta ja tämän jäsenvaltion pidättämistä ja sille maksetuista rahamääristä, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon. Muiden vahinkojen osalta, joita henkilölle on aiheutunut jäsenvaltion syyksi luettavasta yhteisön oikeuden rikkomisesta, tämän jäsenvaltion on korvattava yksityisille aiheutuneet vahingot yhdistetyissä asioissa C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du Pêcheur ja Factortame, 5.3.1996 annetun tuomion 51 kohdassa asetetuin edellytyksin, kuitenkin niin, että on mahdollista, että jäsenvaltion vastuu syntyy kansallisen oikeuden väljempien edellytysten perusteella.

Kun osoittautuu, että jäsenvaltion lainsäädäntö merkitsee EY 43 artiklassa kiellettyä sijoittautumisvapauden rajoitusta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi korvattavien vahinkojen määrittämiseksi selvittää, ovatko henkilöt, joiden oikeuksia on loukattu, osoittaneet kohtuullista huolellisuutta välttääkseen kyseiset vahingot tai rajoittaakseen ne mahdollisimman vähäisiksi ja ovatko he erityisesti käyttäneet ajoissa kaikkia heidän käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja. Jotta kuitenkin voitaisiin välttää, että EY 43 artiklassa yksityisille annettujen oikeuksien käyttö tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi selvittää, olisiko kyseisen lainsäädännön, sovellettuna mahdollisesti kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten merkityksellisten määräysten kanssa, soveltaminen joka tapauksessa johtanut siihen, että pääasian kantajien esittämät vaatimukset hylätään kyseessä olevan jäsenvaltion veroviranomaisessa.

Allekirjoitukset