YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
16 päivänä heinäkuuta 1998 *

Asiassa C-264/96,

jonka House of Lords (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Imperial Chemical Industries plc (ICI)

vastaan

Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 5 ja 52 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat H. Ragnemalm, M. Wathelet (esittelevä tuomari) ja R. Schintgen sekä tuomarit G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, P. Jann, L. Sevón ja K. M. Ioannou,

julkisasiamies: G. Tesauro,
kirjaaja: L. Hewlett, hallintovirkamies,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Imperial Chemical Industries plc (ICI), edustajanaan Peter Whiteman, QC, ja barrister Christopher Vajda, solicitor Hammond Suddardsin valtuuttamina,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, jota avustavat Derrick Wyatt, QC ja barrister Rabinder Singh,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet Peter Oliver ja Hélène Michard,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Imperial Chemical Industries plc:n (ICI), Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja komission 14.10.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.12.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 House of Lords on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 24.7.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 29.7.1996, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 5 ja 52 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty Imperial Chemical Industries plc:n (jäljempänä ICI) ja Britannian veroviranomaisen välisessä riidassa, joka koskee sitä, ettei viimeksi mainittu ole myöntänyt ICI:lle veronhuojennusta ICI:n konsortionsa välityksellä omistaman holding-yhtiön tytäryhtiön kärsimän liiketappion perusteella.

3 ICI:n kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja se muodostaa yhdessä Wellcome Foundation Ltd:n kanssa, jonka kotipaikka myös on samassa jäsenvaltiossa, konsortion, jonka välityksellä ICI omistaa 49 prosenttia ja Wellcome Foundation Ltd 51 prosenttia Coopers Animal Health (Holdings) Ltd:stä (jäljempänä Holdings).

4 Holdingsin ainoana tarkoituksena on sen tytäryhtiöinä olevien, useissa maissa toimivien 23 kaupallisen yhtiön osakkeiden omistaminen. Näistä 23 tytäryhtiöstä neljällä, muun muassa Coopers Animal Health Ltd:llä (jäljempänä CAH), on kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa, kuuden tytäryhtiön kotipaikka on muissa jäsenvaltioissa ja 13:n tytäryhtiön kotipaikka on yhteisön ulkopuolella.

5 CAH:n liiketoiminta Yhdistyneessä kuningaskunnassa oli tappiollista tilikausina 1985, 1986 ja 1987. ICI pyysi vuoden 1970 *Income and Corporation Taxes Act*in (tulo- ja yhtiöverotuksesta annettu laki, jäljempänä laki) 258—264 §:n nojalla veronhuojennusta siten, että se saisi vähentää vuosina 1985—1987 syntyneestä verotettavasta liikevoitostaan 49 prosenttia (mikä vastasi ICI:n osuutta Holdingsissa) CAH:n tilinpäätöksessä ilmenevistä tappioista.

6 Laissa on säädetty ICI:n vaatiman veronhuojennuksen myöntämisen edellytyksistä ja soveltamisesta seuraavaa:

”258 §

1. Konserniin kuuluva yhtiö (jäljempänä siirtävä yhtiö) voi tässä luvussa jäljempänä säädetyllä tavalla siirtää liiketappion perusteella myönnettävän veronhuojen-

nuksen tai muun yhtiöverotuksessa vähennyskelpoisen erän, jotka voidaan toisen yhtiön (jäljempänä vastaanottava yhtiö) pyynnöstä myöntää sille yhtiöverotuksessa niin kutsuttuna konsernihuojennuksena.

2. Konsernihuojennus voidaan myöntää tässä laissa säädetyllä tavalla myös, kun joko siirtävä yhtiö tai vastaanottava yhtiö kuuluu konsortioon ja kun toinen yhtiö on

a) kyseisen konsortion omistama kaupallinen yhtiö, joka ei saa olla jonkin yhtiön 75-prosenttisesti omistama tytäryhtiö; tai

b) kaupallinen yhtiö,

i) joka on kyseisen konsortion omistaman holding-yhtiön 90-prosenttisesti omistama tytäryhtiö ja

ii) joka ei ole muun yhtiön kuin holding-yhtiön 75-prosenttisesti omistama tytäryhtiö; tai

c) kyseisen konsortion omistama holding-yhtiö, joka ei ole muun yhtiön 75-prosenttisesti omistama tytäryhtiö

——.

5. Tätä pykälää ja saman luvun myöhempiä pykäliä sovellettaessa

a) kahden yhtiön katsotaan kuuluvan samaan konserniin, jos toinen niistä omistaa toisesta vähintään 75 prosenttia, tai jos jokin kolmas yhtiö omistaa niistä kummastakin vähintään 75 prosenttia;

b) holding-yhtiöllä tarkoitetaan yhtiötä, jonka tarkoituksena on yksinomaan tai pääasiallisesti sen sellaisten tytäryhtiöiden osakkeiden tai arvopapereiden omistaminen, joista vähintään 90 prosenttia on sen omistuksessa ja jotka ovat kaupallisia yhtiöitä;

c) kaupallisella yhtiöllä tarkoitetaan yhtiötä, joka harjoittaa yksinomaan tai pääasiallisesti yhtä tai useampaa kaupallista toimintaa.

— —

7. Yhtiöllä tarkoitetaan tässä pykälässä ja tämän luvun myöhemmissä pykälissä ainoastaan sellaisia oikeushenkilöitä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Määritettäessä näiden pykälien soveltamista varten sitä, omistaako jokin yhtiö toisesta yhtiöstä vähintään 75 prosenttia, yhtiön ei katsota omistavan

a) osuutta, joka sillä on välittömästi jossakin oikeushenkilössä, jos osakkeista saatavaa myyntivoittoa on pidettävä sen toiminnastaan saamana liiketulona, tai

b) välillistä osuutta, jonka välitön omistaja on sellainen yhtiö, jonka osakkeista saama myyntivoitto on liiketuloa, tai

c) välitöntä tai välillistä osuutta sellaisessa oikeushenkilössä, jolla ei ole kotipaikkaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

8. Tätä pykälää ja tämän luvun myöhempiä pykäliä sovellettaessa yhtiön katsotaan olevan konsortion omistuksessa, jos sen tavanomaisesta pääomasta vähintään kolme neljäsosaa on sellaisten konsortioon kuuluvien yhtiöiden omistuksessa (beneficially owned), joista jokainen omistaa (beneficially owns) vähintään 1/20 tästä pääomasta. Näitä yhtiöitä kutsutaan konsortion jäseniksi."

259 §

"1. Jos siirtävä yhtiö on liiketoiminnassaan kärsinyt tilikautena tappiota, joka lasketaan samalla tavalla kuin tämän lain 177 §:n 2 momenttia sovellettaessa, tappio voidaan vähentää yhtiöverotuksessa vastaanottavan yhtiön voitosta samalta tilikaudelta."

7 ICI:lle ei myönnetty sen vaatimaa veronhuojennusta. Veroviranomainen perusti hylkäävän päätöksensä siihen, että Holdings ei ole 258 §:n 5 momentin b alakohdassa tarkoitettu holding-yhtiö, tulkittuna yhdessä saman pykälän 7 momentin kanssa. Vaikka Holdingsin tarkoituksena on yksinomaan sen sellaisten tytäryhtiöiden osakkeiden tai arvopapereiden omistaminen, joista se omistaa vähintään 90 prosenttia ja jotka ovat kaupallisia yhtiöitä, 7 momentin ensimmäisen lauseen perusteella sen ei voida katsoa olevan 5 momentin b alakohdassa tarkoitettu holding-yhtiö tähän liittyvine etuuksineen, koska suurin osa sen 23 tytäryhtiöstä eli 19 yhtiötä ei ole sellaisia kaupallisia yhtiöitä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, eikä sen pääasiallinen tarkoitus näin ollen siis vastaa laissa säädettyä edellytystä.

8 ICI riitautti tämän tulkinnan kansallisesta oikeudesta ja valitti hylkäävästä päätöksestä ensin High Courtiin ja sitten Court of Appealiin, jotka molemmat hyväksyivät valituksen.

9 Veroviranomainen valitti asiasta House of Lordsiin, joka totesi, että veroviranomaisen hylkäävä päätös oli oikea kansallisen lain perusteella, mutta se katsoi, että asiassa oli syytä arvioida myös niitä yhteisön oikeutta koskevia väitteitä, joita ICI oli esittänyt riitauttaessaan hylkäävän päätöksen.

10 ICI väitti tämän osalta, että edellytys, jonka mukaan holding-yhtiön yksinomaisena tai pääasiallisena tarkoituksena on omistaa osuuksia yhtiöissä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, rajoittaa syrjivän verotuksen vuoksi yhtiöiden sijoittautumisvapautta, minkä vuoksi se on EY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan vastainen.

11 Syrjintä aiheutuu siitä, että veronhuojennus sellaisen yhtiön tappion perusteella, jolla on kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa ja jonka omistaa sellainen holding-yhtiö, jolla myös on kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa, myönnetään konsortion jäsenille, jos holding-yhtiö omistaa yksinomaan tai pääasiallisesti sellaisia tytäryhtiöitä, joilla on kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa, mutta veronhuojennusta ei myönnetä muuten vastaavanlaisissa tapauksissa, jos sama holding-yhtiö on käyttänyt EY:n perustamissopimuksessa sille taattua sijoittautumisvapautta ja omistaa pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa sijaitsevia tytäryhtiöitä.

12 ICI:n mukaan tällaisessa syrjinnässä kansallisen tuomioistuimen velvollisuutena on jättää soveltamatta laissa säädettyä kotipaikkaa koskevaa edellytystä myös tämän, House of Lordsin käsiteltäväksi saatetun asian kaltaisessa tapauksessa, jossa holding-yhtiö omistaa 23 tytäryhtiötä, joista vain kymmenellä on kotipaikka joko Yhdistyneessä kuningaskunnassa tai jossakin muussa jäsenvaltiossa.

13 House of Lords katsoi, että kysymykset niiden kotipaikkaa koskevien edellytysten yhteensopivuudesta perustamissopimuksen määräysten kanssa, joita ICI:n vaatiman veronhuojennuksen myöntäminen lain mukaan edellyttää, samoin kuin se, miten kansallisen tuomioistuimen on toimittava, mikäli kyseinen lainsäädäntö osoittautuu yhteisön oikeuden vastaiseksi, kuuluvat yhteisön oikeuden soveltamis-

alaan. Se päätti näin ollen lykätä asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Tapauksessa, jossa

i) yhtiön (yhtiö A) kotipaikka on Euroopan unionin jäsenvaltiossa,

ii) yhtiö A muodostaa konsortion sellaisen toisen yhtiön (yhtiö B) kanssa, jolla myös on kotipaikka samassa jäsenvaltiossa,

iii) yhtiöt A ja B omistavat yhdessä holding-yhtiön (yhtiö C), jolla myös on kotipaikka tässä jäsenvaltiossa,

iv) yhtiöllä C on useita kaupallisia tytäryhtiöitä, joiden kotipaikka on joko samassa jäsenvaltiossa, toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai muualla maailmassa, ja

v) yhtiö A ei voi vaatia yhtiöverotuksessa veronhuojennusta yhtiön C kaupallisen tytäryhtiön (jolla myös on kotipaikka samassa jäsenvaltiossa) liiketappioiden perusteella, koska kansallisen oikeuden valossa tulkitun kansallisen lainsäädännön mukaan yhtiön C tarkoituksena pitäisi olla yksinomaan tai pääasiallisesti sellaisten tytäryhtiöiden osakkeiden omistaminen, joilla on kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa,

rajoittaako kohdassa v) kuvattu edellytys EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa määrättyä sijoittautumisvapautta? Jos rajoittaa, voidaanko tällaista edellytystä kuitenkin pitää yhteisön oikeuden mukaan perusteltuna?

2. Jos kohdassa v) kuvattu edellytys on yhteisön oikeuden vastainen rajoitus, täytyykö kansallisen tuomioistuimen EY:n perustamissopimuksen 5 artiklan perusteella tulkita kyseistä kansallista lainsäädäntöä niin laajasti kuin mahdollista siten, että säännöstä voidaan pitää yhteensopivana yhteisön oikeuden kanssa, siinäkin tapauksessa, että mikään yhtiöistä A, B tai C ei itse vaadi yhteisön oikeuden mukaisia oikeuksia ja vaikka yhteisön oikeuden mukaisesta kansallisen oikeuden tulkinnasta seuraisi se, että veronhuojennus myönnettäisiin, kun yhtiön C pääasiallisena tarkoituksena on sellaisten tytäryhtiöiden osakkeiden omistaminen, joiden kotipaikka on yhteisön ulkopuolella? Vai onko 5 artiklalla vain se vaikutus, että kansallista lainsäädäntöä sen tulkinnasta riippumatta sovelletaan yhteisön oikeuden mukaisesti silloin, kun on kyse yhteisön oikeuden mukaisista vaatimuksista?"

Ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottaminen

14 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on esittänyt epäilyjä ensimmäisen kysymyksen merkityksellisyydestä pääasian riidan ratkaisun kannalta. Se on väittänyt, että vaikka todettaisiin, että lailla rajoitetaan sijoittautumisvapautta perustamissopimuksen 52 artiklan vastaisesti, tällä ei ole mitään vaikutusta pääasian riidan ratkaisuun. Laissa säädettyä veronhuojennusta ei olisi nimittäin missään tapauksessa myönnetty ICI:lle, koska suurimmalla osalla Holdingsin omistamista yhtiöistä eli 13 yhtiöllä 23:sta ei ole kotipaikkaa jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaan yhteisön ulkopuolella.

15 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksinomaan kansallinen tuomioistuin, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta oikeudellisesta ratkaisusta, voi kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi sekä onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta (ks. erityisesti asia C-127/92, Enderby, tuomio 27.10.1993, Kok. 1993, s. I-5535, 10 kohta; yhdistetyt asiat C-332/92, C-333/92 ja C-335/92, Eurico Italia ym., tuomio 3.3.1994, Kok. 1994, s. I-711, 17 kohta ja asia C-146/93, McLachlan, tuomio 7.7.1994, Kok. 1994, s. I-3229, 20 kohta). Kansalli-

sen tuomioistuimen esittämä pyyntö voidaan jättää tutkimatta vain, jos on ilmeistä, että tämän tuomioistuimen pyytämä yhteisön oikeuden tulkinta tai yhteisön säännöksen pätevyyden tutkiminen ei millään tavalla liity oikeudenkäynnin tosiseikkoihin tai kohteeseen (ks. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 10 kohta ja asia C-143/94, Furlanis, tuomio 26.10.1995, Kok. 1995, s. I-3633, 12 kohta).

16 Näin ei kuitenkaan ole pääasiassa. Kansallinen tuomioistuin toteaakin, että on epäselvää, miten olisi tulkittava 258 §:n 5 momenttiin sisältyvää edellytystä, jonka mukaan jotta yhtiötä voidaan pitää laissa tarkoitettuna holding-yhtiönä, sen on omistettava yksinomaan tai pääasiallisesti Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevien yhtiöiden osuuksia, ja erityisesti miten on tulkittava sitä edellytystä, että suurimmalla osalla tytäryhtiöistä on oltava kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa, joista yksi mahdollinen tulkinta edellyttää sen selvittämistä, onko laki yhteensopiva perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa.

17 Edellä esitetyn perusteella on siis tutkittava kansallisen tuomioistuimen esittämät ennakkoratkaisukysymykset.

Pääasia

Ensimmäinen kysymys

18 Ensimmäisessä kysymyksessään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö perustamissopimuksen 52 artiklan vastainen, jossa säädetään, että yhtiöillä, joilla on kotipaikka tässä jäsenvaltiossa ja jotka kuuluvat konsortioon, jonka välityksellä ne omistavat holding-yhtiön, on oikeus veronhuojennukseen sillä edellytyksellä, että holding-yhtiön tarkoituksena on yksinomaan tai pääasiallisesti sellaisten tytäryhtiöiden osakkeiden omistaminen, joilla on kotipaikka tässä jäsenvaltiossa.

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

20 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapaus, joka 52 artiklassa tunnustetaan jäsenvaltioiden kansalaisille ja joka sisältää oikeuden ryhtyä toimimaan itsenäisenä ammatinharjoittajana samoin edellytyksin kuin sijoittautumisvaltion lainsäädännössä on määritelty sen omille kansalaisille, sisältää ETY:n perustamissopimuksen 58 artiklan mukaisesti niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä. Yhtiöiden osalta on tässä yhteydessä todettava, että niiden kotipaikkaa, niin kuin se on edellä määritelty, tarvitaan määrittelemään se yhteys, joka liittää ne tietyn valtion oikeusjärjestykseen samalla tavalla kuin kansalaisuus on osoituksena luonnollisten henkilöiden yhteydestä valtioonsa (asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, 18 kohta ja asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993, Kok. 1993, s. I-4017, 13 kohta).

21 Vaikka näiden määräysten tarkoituksena niiden sanamuodon mukaan on varmistaa vastaanottavassa jäsenvaltiossa asuville samanlainen kohtelu kuin kyseisen valtion omillekin kansalaisille, niiden vastaista on myös se, että jäsenvaltio, josta yhtiö on peräisin, estää omaa kansalaista tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua ja perustamissopimuksen 58 artiklan mukaista yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (asia 81/87, Daily Mail and General Trust, tuomio 27.9.1988, Kok. 1988, s. 5483, 16 kohta).

22 Tämän osalta on todettava, että pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä sellaisilta konsortioon kuuluvilta yhtiöiltä, joilla on kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa, ja jotka ovat holding-yhtiön välityksellä käyttäneet sijoittautumisoikeuttaan ja ovat

perustaneet tytäryhtiöitä muihin jäsenvaltioihin, evätään oikeus veronhuojennukseen sellaisen tytäryhtiön tappioiden perusteella, jolla on kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa, jos holding-yhtiö omistaa pääasiassa Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella sijaitsevia tytäryhtiöitä.

23 Tämänkaltaiseen lainsäädäntöön sisältyy siis tytäryhtiöiden kotipaikkaa koskeva edellytys, jonka perusteella sellaisia konsortioon kuuluvia yhtiöitä, joilla on kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa, kohdellaan eri tavalla verotuksessa. Tässä lainsäädännössä varataan tietty veroetuus, tässä tapauksessa konsernihuojennus, ainoastaan sellaisille yhtiöille, jotka omistavat yksinomaan tai pääasiallisesti sellaisia tytäryhtiöitä, joilla on kotipaikka tässä jäsenvaltiossa.

24 Näin ollen on selvitettävä, voidaanko tällaista eriarvoista kohtelua mahdollisesti pitää perusteltuna perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevien määräysten nojalla.

25 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on todennut, ettei niiden yhtiöiden asemaa, joilla on kotipaikka kyseisessä valtiossa, ja niiden asemaa, joilla on kotipaikka muualla, yleensä voida rinnastaa toisiinsa välittömässä verotuksessa, ja esittänyt tälle kahdentyyppisiä perusteluja. Ensinnäkin kyseisen lainsäädännön tarkoituksena on sen mukaan vähentää veronkiertomahdollisuuksia, jotka liittyvät esillä olevassa asiassa siihen, että konsortion jäsenet siirtävät jäsenvaltion ulkopuolella sijaitsevien tytäryhtiöiden tappiot sellaiselle tytäryhtiölle, jolla on kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja siirtävät veroetuudet Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella sijaitseville tytäryhtiöille. Kyseisen lainsäädännön tarkoituksena on siis estää se, että ulkomaille perustettuja tytäryhtiöitä käytettäisiin verotettavien tulojen siirtämiseen Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten ulottumattomiin. Lisäksi lainsäädännön tarkoituksena on välttää se verotulojen väheneminen, joka aiheutuisi muualle sijoittautuneista tytäryhtiöistä ja siitä, että Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset eivät voi korvata sitä verotulojen vähenemistä, joka aiheutuisi Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevien tytäryhtiöiden tappion perusteella myönnettävästä veronhuojennuksesta, verottamalla Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella sijaitsevien tytäryhtiöiden voittoja.

26 Veronkiertoa koskevan perustelun osalta riittää kun todetaan, ettei pääasiassa kysymyksessä olevan lainsäädännön erityisenä tavoitteena ole sulkea veroetuuden ulkopuolelle niitä puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädäntöä, vaan säännellä yleisemmin kaik-

kia tilanteita, joissa suurin osa tytäryhtiöistä on syystä tai toisesta perustettu Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle. Yhtiön perustaminen Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle ei kuitenkaan sellaisenaan tarkoita veronkiertoa, koska kyseinen yhtiö kuuluu joka tapauksessa sijoittautumisvaltion lainsäädännön alaisuuteen.

27 Lisäksi esillä olevassa asiassa vaara tappioiden siirrosta, joka pyritään estämään kyseisellä lainsäädännöllä, ei mitenkään liity siihen, onko suurimmalla osalla tytäryhtiöistä kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa vaiko ei. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämän veronkiertomahdollisuuden syntymiseen riittää nimittäin yksikin Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella oleva tytäryhtiö.

28 Väitteestä, jonka mukaan sitä verotulojen vähentymistä, jota aiheutuu Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevien tytäryhtiöiden tappioiden perusteella myönnettävästä veronhuojennuksesta, ei voida korvata verottamalla Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella sijaitsevien tytäryhtiöiden voittoja, on todettava, ettei tällaista verotulojen vähenemistä ole mainittu perustamissopimuksen 52 artiklassa lueteltujen syiden joukossa, eikä sen voida katsoa olevan sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, johon voidaan vedota perustamissopimuksen 56 artiklan vastaisen eriarvoisen kohtelun perustelemiseksi.

29 On totta, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että sellainen lainsäädäntö, jolla rajoitetaan perusvapauksia, voi tietyissä olosuhteissa olla perusteltua verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi (ks. näin asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249 ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305). Edellä mainituissa asioissa vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus liittyi kuitenkin välittömästi vakuutuksenantajan vanhuus- ja henkivakuutussopimusten täytäntöönpanemiseksi suorittamien summien verotukseen, ja tämä yhteys oli säilytettävä kyseisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi. Esillä olevassa asiassa ei ole kysymys tällaisesta välittömästä yhteydestä konsortioon kuuluvalle yhtiölle sen Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan tytäryhtiön kärsimän tappion perusteella myönnettävän veronhuojennuksen, ja Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella sijaitsevien tytäryhtiöiden voiton verottamisen välillä.

30 Tästä syystä ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö on perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista, jossa säädetään, että yhtiöillä, joilla on kotipaikka tässä jäsenvaltiossa ja jotka kuuluvat konsortioon, jonka välityksellä ne omistavat holding-yhtiön, ja jotka ovat käyttäneet sijoittautumisoikeuttaan perustaakseen tämän holding-yhtiön välityksellä tytäryhtiöitä muihin jäsenvaltioihin, on oikeus veronhuojennukseen vain sillä edellytyksellä, että holding-yhtiön tarkoituksena on yksinomaan tai pääasiallisesti sellaisten tytäryhtiöiden osakkeiden omistaminen, joilla on kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa.

Toinen kysymys

31 Toisessa kysymyksessään kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta täsmentämään, mikä on perustamissopimuksen 5 artiklassa ilmaistun lojaalin yhteistyön velvoitteen täsmällinen ulottuvuus. Eli jos ensimmäiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta kävisi ilmi, että riidanalainen lainsäädäntö on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa siltä osin kuin siinä evätään oikeus veronhuojennukseen silloin, kun konsortion omistama holding-yhtiö omistaa pääsääntöisesti sellaisia tytäryhtiöitä, joiden kotipaikka on yhteisössä, eikä tämä edellytys täyty ainoastaan sellaisten tytäryhtiöiden osalta, joilla on kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa, kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko sen jätettävä soveltamatta tätä lainsäädäntöä tai tulkittava sitä yhteisön oikeuden mukaisesti myös silloin kun holding-yhtiö omistaa pääsääntöisesti sellaisia tytäryhtiöitä, joiden kotipaikka on yhteisön ulkopuolella.

32 Tämän osalta on korostettava, että erilainen kohtelu joka riippuu siitä, onko konsortion omistaman holding-yhtiön tarkoituksena yksinomaan tai pääasiallisesti omistaa sellaisten tytäryhtiöiden osuuksia, joilla on kotipaikka yhteisön ulkopuolella vai ei, ei kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan.

33 Näin ollen perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan vastaista ei ole sellainen kansallinen lainsäädäntö, jossa evätään oikeus veronhuojennukseen sellaiselta konsortiolta, jolla on kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa, kun konsortion omistaman

holding-yhtiön tarkoituksena on omistaa yksinomaan tai pääasiallisesti sellaisten tytäryhtiöiden osuuksia, joilla on kotipaikka yhteisön ulkopuolella. Toisaalta myöskään perustamissopimuksen 5 artikla ei sovellu tällaiseen tapaukseen.

34 On siis korostettava, että silloin kun kansallisen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettu asia koskee tilannetta, joka ei kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan, kansallisella tuomioistuimella ei ole yhteisön oikeuden nojalla velvollisuutta tulkita kansallista lainsäädäntöä yhdenmukaisesti yhteisön oikeuden kanssa eikä jättää tätä lainsäädäntöä soveltamatta. Jos samaa lainsäädäntöä olisi jätettävä soveltamatta tilanteessa, joka kuuluu yhteisön oikeuden soveltamisalaan, vaikka sitä voitaisiin yhä soveltaa tilanteessa, joka ei kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan, kyseisen valtion toimivaltaisen elimen tehtävänä on poistaa tämä oikeudellinen epävarmuus siltä osin kuin sillä voitaisiin loukata yhteisön oikeussääntöihin perustuvia oikeuksia.

35 Edellä esitetystä seuraa, että pääasiassa vallitsevissa olosuhteissa perustamissopimuksen 5 artikla ei velvoita kansallista tuomioistuinta tulkitsemaan kansallista lainsäädäntöä yhdenmukaisesti yhteisön oikeuden kanssa eikä jättämään tätä lainsäädäntöä soveltamatta tilanteessa, joka ei kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut House of Lordsin 24.7.1996 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö on EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista, jossa säädetään, että yhtiöillä, joilla on kotipaikka tässä jäsenvaltiossa ja jotka kuuluvat konsortioon, jonka välityksellä ne omistavat holding-yhtiön ja jotka ovat käyttäneet sijoittautumisoikeuttaan perustaakseen tämän holding-yhtiön välityksellä tytäryhtiöitä muihin jäsenvaltioihin, on oikeus veronhuojennukseen vain sillä edellytyksellä, että holding-yhtiön tarkoituksena on yksinomaan tai pääasiallisesti sellaisten tytäryhtiöiden osakkeiden omistaminen, joilla on kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa.**

2) **Pääasiassa vallitsevissa olosuhteissa EY:n perustamissopimuksen 5 artikla ei velvoita kansallista tuomioistuinta tulkitsemaan kansallista lainsäädäntöä yhdenmukaisesti yhteisön oikeuden kanssa eikä jättämään tätä lainsäädäntöä soveltamatta tilanteessa, joka ei kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan.**

Rodríguez Iglesias Ragnemalm Wathelet

Schintgen Mancini Moitinho de Almeida

Murray Edward Jann

Sevón Ioannou

Julistettiin Luxemburgissa 16 päivänä heinäkuuta 1998.

R. Grass

kirjaaja

G. C. Rodríguez Iglesias

presidentti