YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

8 päivänä maaliskuuta 2001 *

Yhdistetyissä asioissa C-397/98 ja C-410/98,

jotka High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäviksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Metallgesellschaft Ltd ym. (C-397/98),

Hoechst AG

ja

Hoechst (UK) Ltd (C-410/98)

vastaan

Commissioners of Inland Revenue

ja

HM Attorney General

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 6 ja 52 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 12 ja EY 43 artikla), EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) ja/tai EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan (josta on tullut EY 56 artikla) tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

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

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Metallgesellschaft Ltd ym., edustajinaan J. Gardiner, QC, ja barrister F. Fitzpatrick, solicitors Slaughter and Mayn valtuuttamina,

— Hoechst AG ja Hoechst (UK) Ltd, edustajanaan M. Barnes, QC, solicitors Slaughter and Mayn valtuuttamana,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. E. Collins, avustajinaan D. Wyatt, QC, ja barrister R. Singh,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään M. A. Fierstra,

— Suomen hallitus, asiamiehinään H. Rotkirch ja T. Pynnä,

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

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Metallgesellschaft Ltd:n ym:iden, edustajinaan J. Gardiner ja F. Fitzpatrick; Hoechst AG:n ja Hoechst (UK) Ltd:n, edustajanaan M. Barnes; Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään G. Amodeo, avustajanaan D. Wyatt; Saksan hallituksen, asiamiehenään B. Muttelsee-Schön; Ranskan hallituksen, asiamiehenään S. Seam; Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään M. A. Fierstra, ja komission, asiamiehinään R. Lyal ja H. Michard, 25.5.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.9.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 2.10.1998 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 6.11.1998 (C-397/98) ja 17.11.1998 (C-410/98), EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut

EY 234 artikla) nojalla viisi ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 6 ja 52 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 12 ja EY 43 artikla), EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) ja/tai EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan (josta on tullut EY 56 artikla) tulkinnasta.

2 Kysymykset on esitetty asioissa, joissa kantajina ovat asiassa C-397/98 Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG ja The Metal and Commodity Company Ltd (jäljempänä Metallgesellschaft ym.) ja asiassa C-410/98 Hoechst AG ja Hoechst (UK) Ltd (jäljempänä Hoechst ym.) ja vastaajana Inland Revenue Commissioners ja jotka koskevat yhtiöiden, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, velvollisuutta maksaa yhtiöveroennakkoa emoyhtiöille jakamistaan osingoista.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Vuoden 1988 Income and Corporation Taxes Actin (vuoden 1988 tulo- ja yhtiöverolaki, jäljempänä ICTA) I osan säännösten mukaan yhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sekä yhtiö, jonka kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa mutta joka harjoittaa siellä liiketoimintaa sivuliikkeen tai edustajan välityksellä, on velvollinen maksamaan yhtiöveroa (corporation tax) tilikauden voitosta.

4 ICTA:n 12 §:n mukaan tilikausi on pääsääntöisesti 12 kuukautta. Ennen 1.10.1993 päättyneiden tilikausien osalta yhtiövero oli maksettava verovelvollisen valinnan mukaan joko yhdeksän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä tai kuukauden kuluessa kyseistä tilikautta koskevan veroilmoituksen antamisesta. Sen sijaan 1.10.1993 jälkeen päättyvien tilikausien osalta yhtiövero oli maksettava tilikauden jälkeisten yhdeksän kuukauden päättymistä seuraavana päivänä.

Yhtiöveroennakon maksaminen (advance corporation tax)

5 ICTA:n 14 §:n mukaan yhtiöllä, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joka ryhtyy voitonjakoon, kuten osingonjakoon osakkailleen, on velvollisuus maksaa yhtiöveroennakko (advance corporation tax), jonka määrä lasketaan voitonjaon määrän tai arvon perusteella.

6 On huomattava, että yhtiöveroennakko ei ole osingosta pidätettävä summa, koska osinko maksetaan kokonaisuudessaan, vaan se on yhtiöveron luonteinen, sen maksaa osinkoa jakava yhtiö ennakolta ja se kuitataan perusyhtiöveroa vastaan (mainstream corporation tax, jäljempänä perusyhtiövero), joka on maksettava kultakin tilikaudelta.

7 Yhtiöiden on annettava pääsääntöisesti neljännesvuosittain ilmoitus, josta käy ilmi tilikauden kuluessa voitonjakoon käytetyn suorituksen määrä ja yhtiöveroennakkona maksettava määrä. Voitonjakoon perustuva yhtiöveroennakko on maksettava 14 päivän kuluessa sen neljännesvuosijakson päättymisestä, jolloin voitto jaettiin.

8 ICTA:n 239 §:n ja 240 §:n mukaan yhtiön tietyn tilikauden kuluessa voitonjaostaan maksama yhtiöveroennakko antaa periaatteessa oikeuden — jollei tämän yhtiön siirto-oikeudesta muuta johdu — joko kuitata tämän yhtiöveroennakon sitä summaa vastaan, joka yhtiön on maksettava perusyhtiöverona tältä tilikaudelta, tai siirtää sen yhtiön tytäryhtiölle, joka voi kuitata sen sitä summaa vastaan, joka sen itse on maksettava perusyhtiöverona. Jos yhtiön ei ole maksettava yhtiöveroa kysymyksessä olevalta tilikaudelta (esimerkiksi voittojen riittämättömyyden vuoksi), se voi kuitata yhtiöveroennakon joko myöhemmiltä tilikausilta kannettavaa yhtiöveroa vastaan tai pyytää, että kuittaus koskee aiempia tilikausia.

9 Vaikka perusyhtiövero on maksettava yhdeksässä kuukaudessa tai tilikauden jälkeisten yhdeksän kuukauden päättymistä seuraavana päivänä sen mukaan, päättyykö tilikausi ennen 1.10.1993 vai sen jälkeen, yhtiöveroennakko on maksettava 14 päivän kuluessa sen neljännesvuosijakson päättymisestä, jolloin voitto jaettiin. Näin ollen yhtiöveroennakko maksetaan aina ennen kuin perusyhtiövero — jota vastaan se tavallisesti kuitataan — erääntyy. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin korostaa, että yhtiöveroennakko aikaistaa näin osinkoa jakavan yhtiön osingonjaosta maksettavan yhtiöveron maksupäivää kahdeksasta ja puolesta kuukaudesta (kun voitonjako tapahtuu tilikauden viimeisenä päivänä) vuoteen ja viiteen ja puoleen kuukauteen.

10 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että koska yhtiöveroennakko voidaan kuitata myös niitä voittoja vastaan, jotka toteutuvat myöhempinä tilikausina, kun kysymyksessä olevalta tilikaudelta ei ole maksettava lainkaan perusyhtiöveroa, tällaisessa tapauksessa ennakko aikaistuu vielä enemmän ja tietyissä tapauksissa jopa määrittelemättömän ajan.

Yhtiöveron hyvitys (tax credit)

11 Yhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ei ole yhtiöverovelvollinen osingoista, jotka se saa yhtiöltä, jonka kotipaikka myös on Yhdistyneessä kuningaskunnassa (ICTA:n 208 §). Jos brittiläinen yhtiö saa yhtiöveroennakon alaisen voitonjakoon liittyvän suorituksen toiselta brittiläiseltä yhtiöltä, sillä on oikeus yhtiöveron hyvitykseen (tax credit) sen yhtiön hyväksi, joka saa voitot (ICTA:n 231 §:n 1 momentti).

12 Tämä yhtiöveron hyvitys vastaa määrältään voittoa jakaneen yhtiön voitonjaosta maksaman veron määrää (ICTA:n 231 §:n 1 momentti).

13 Kun yhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, saa yhtiöveron hyvitykseen oikeuttavan voitonjakoon liittyvän suorituksen, se voi vähentää tytäryhtiönsä maksaman yhtiöveroennakon siitä yhtiöveroennakosta, joka sen itse on maksettava kun se jakaa voittoa omille osakkeenomistajilleen, joten se maksaa yhtiöveroennakkoa vain ylimenevältä osalta.

14 Kun yhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joka on kokonaan vapautettu perusyhtiöverosta, saa kotimaiselta tytäryhtiöltään voittoa, josta yhtiöveroennakko on maksettu, sillä on oikeus vastaavan suuruiseen yhtiöveron hyvitykseen (ICTA:n 231 §:n 2 momentti).

15 Yhtiöt, joiden kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jotka eivät harjoita siellä liiketoimintaa sivuliikkeen tai edustajan välityksellä, eivät ole yhtiöverovelvollisia Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Ne ovat kuitenkin pääsääntöisesti tuloverovelvollisia (income tax) Yhdistyneessä kuningaskunnassa niistä tuloista, joiden lähde on tässä jäsenvaltiossa — tähän sisältyvät osingot, joita niiden brittiläiset tytäryhtiöt ovat niille maksaneet.

16 ICTA:n 233 §:n 1 momentin mukaan ulkomainen emoyhtiö ei ole kuitenkaan pääsääntöisesti oikeutettu yhtiöveron hyvitykseen, jollei tästä määrätä Yhdistyneen kuningaskunnan ja sen valtion, jossa yhtiön kotipaikka on, välisessä kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyssä sopimuksessa, eikä se ole Yhdistyneen kuningaskunnan tuloveron alainen brittiläisen tytäryhtiönsä maksamista osingoista.

17 Sitä vastoin jos ulkomaisella emoyhtiöllä on oikeus yhtiöveron hyvitykseen Yhdistyneen kuningaskunnan ja kotivaltionsa välisen kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyn sopimuksen perusteella, sen on maksettava tuloveroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa brittiläiseltä tytäryhtiöltä saamistaan osingoista.

18 Yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välillä 26.11.1964 tehdyssä sopimuksessa kaksinkertaisen verotuksen estämisestä, sellaisena kuin se on 23.3.1970 muutettuna, yhtiöveron hyvitys ei koske sellaisia yhtiöitä, joiden kotipaikka on Saksassa ja jotka omistavat brittiläisten yhtiöiden osakkeita ja saavat niiltä osinkoja.

19 Näin ollen emoyhtiöllä, jonka kotipaikka on Saksassa ja joka saa yhtiöveroennakon alaista voittoa brittiläiseltä tytäryhtiöltään, ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa oikeutta maksettua yhtiöveroennakkoa vastaavaan yhtiöveron hyvitykseen, eikä sitä veroteta Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädännön nojalla brittiläiseltä tytäryhtiöltä saamistaan osingoista.

20 Kun emoyhtiö, jonka kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, saa yhtiöveron hyvityksen Yhdistyneen kuningaskunnan ja kotivaltionsa välisen kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyn sopimuksen nojalla, se voi tehdä hakemuksen tämän yhtiöveron hyvityksen kuittaamisesta sitä tuloveroa vastaan, joka sen on maksettava Yhdistyneessä kuningaskunnassa brittiläiseltä tytäryhtiöltä saamistaan osingoista, ja jos yhtiöveron hyvitys on suurempi kuin tulovero, se voi pyytää ylittävän määrän palautusta. Jos hakemus hylätään, hakemuksen tehnyt yhtiö voi hakea muutosta päätökseen Special Commissionersilta tai General Commissionersilta sekä tarvittaessa High Courtilta.

Mahdollisuus valita konserniverotus (Group Income Election)

21 ICTA:n 247 §:n mukaan kaksi yhtiötä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joista toinen omistaa toisesta vähintään 51 prosenttia, voivat valita konserniverotusjärjestelmän (Group Income Election).

22 Tässä järjestelmässä tytäryhtiö ei maksa yhtiöveroennakkoa niistä osingoista, joita se jakaa emoyhtiölleen, ellei se ilmoita haluavansa, että konserniverotusta ei sovelleta tiettyyn osingonjakoon.

23 Hakemus konsernitulovähennysjärjestelmään pääsystä on tehtävä verotarkastajalle. Jos tämä hylkää hakemuksen, sen tehnyt yhtiö voi hakea muutosta päätökseen Special Commissionersilta tai General Commissionersilta ja voi lopulta hakea muutosta oikeuskysymysten osalta High Courtilta.

24 Jos tytäryhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jakaa osinkoja niin ikään brittiläiselle emoyhtiölleen konserniverotusjärjestelmässä, tytäryhtiöltä ei vaadita yhtiöveroennakkoa eikä emoyhtiöllä ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen. Konserni ei voi samanaikaisesti olla konserniverotusjärjestelmässä ja saada yhtiöveron hyvitystä saman osingon osalta.

25 On täsmennettävä, että yhtiöveroennakko kumottiin 6.4.1999 lukien vuoden 1998 Finance Actin (verolaki) 31 §:llä. Tämän tuomion 5—24 kohdassa on käsitelty lainsäädäntöä, joka oli voimassa ennen tätä päivämäärää.

Pääasioiden tosiseikat

26 Asiassa C-397/98 Metallgesellschaft Ltd ja The Metal and Commodity Company Ltd, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ovat maksaneet osinkoja emoyhtiöilleen Metallgesellschaft AG:lle ja Metallgesellschaft Handel &

Beteiligungen AG:lle, joiden kotipaikka on Saksassa ja niiden oli tämän vuoksi maksettava yhtiöveroennakko. Tytäryhtiöt ovat sitten voineet vähentää yhtiöveroennakon siitä perusyhtiöverosta, joka niiden oli maksettava.

27 Metallgesellschaft ym. haastoivat Commissioners of Inland Revenuesin High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisioniin saadakseen päätöksen siitä, että ne olivat kärsineet vahinkoa sen vuoksi, että tytäryhtiöt olivat olleet velvollisia maksamaan yhtiöveroennakon emoyhtiöilleen maksamistaan osingoista. Pääasian oikeudenkäynti koskee Metallgesellschaft Ltd:n 16.4.1974—1.11.1995 maksamaa yhtiöveroennakkoa ja The Metal and Commodity Company Ltd:n 11.4.1991—13.10.1995 maksamaa yhtiöveroennakkoa.

28 Asiassa C-410/98 Hoechst (UK) Ltd, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, on maksanut osinkoja emoyhtiölleen Hoechst AG:lle, jonka kotipaikka on Saksassa, ja maksanut Yhdistyneessä kuningaskunnassa osingoista kannettavan yhtiöveroennakon. Se on sitten voinut vähentää yhtiöveroennakon siitä perusyhtiöverosta, joka sen oli maksettava.

29 Hoechst ym. haastoivat niin ikään Commissioners of Inland Revenuen High Courtiin saadakseen päätöksen siitä, että ne olivat kärsineet vahinkoa sen vuoksi, että ne olivat olleet velvollisia maksamaan yhtiöveroennakon Hoechst (UK) Ltd:n Hoechst AG:lle 16.1.1989—26.4.1994 maksamista osingoista. Pääasian oikeudenkäynti koskee 14.4.1989—13.7.1994 maksettua yhtiöveroennakkoa.

30 Kummassakin pääasiassa emoyhtiöt väittävät, että koska ne ja niiden tytäryhtiöt eivät voineet valita konserniverotusjärjestelmää, joka olisi mahdollistanut yhtiöveroennakon maksamiselta välttymisen, tytäryhtiöt ovat kärsineet sellaisen varallisuusvahingon, jota sellaisten tytäryhtiöiden, joiden emoyhtiöiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ei ole tarvinnut kärsiä; nämä yhtiöt ovat valitessaan konserniverotusjärjestelmän voineet pitää niiltä kannettavan perusyhtiöveron erääntymiseen saakka hallussaan ne summat, jotka niiden

muutoin olisi pitänyt maksaa emoyhtiöilleen jakamistaan osingoista perittävänä yhtiöveroennakkona. Emoyhtiöt katsovat, että tämä vahinko merkitsee EY:n perustamissopimuksen vastaista epäsuoraa kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää.

31 Asiassa C-397/98 Metallgesellschaft AG ja Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG katsovat toissijaisesti, että niiden olisi saatava yhtiöveron hyvitys, joka vastaisi ainakin osittain niiden brittiläisten tytäryhtiöiden maksamaa yhtiöveroennakkoa samalla tavoin kuin sellainen emoyhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jolla on oikeus tähän yhtiöveron hyvitykseen, tai sellainen emoyhtiö, jonka kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, mutta jolla on oikeus yhtiöveron hyvitykseen kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyn sopimuksen nojalla.

32 Asiassa C-410/98 Hoechst AG vaatii toissijaisesti — siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että Hoechst (UK) Ltd:llä ei ole oikeutta maksetun yhtiöveroennakon korkojen palauttamiseen — yhtiöveron hyvitystä, joka vastaa tätä yhtiöveroennakkoa, tai summaa, joka vastaa Alankomaissa olevan emoyhtiön saamaa hyvitystä. Hoechst AG:n mukaan perustamissopimuksen vastaista eri jäsenvaltioihin sijoittautuneiden emoyhtiöiden perusteetonta syrjintää merkitsee se, että Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädäntö mahdollistaa yhtiöveron hyvityksen myöntämisen ulkomaisille emoyhtiöille niiden brittiläisten tytäryhtiöiden maksaman yhtiöveroennakon perusteella vain silloin kun tästä määrätään kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyssä sopimuksessa — näin on Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välisen sopimuksen nojalla, mutta ei Yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välisen sopimuksen nojalla.

Ennakkoratkaisukysymykset

33 Koska High Court of Justicen (England & Wales) Chancery Division katsoi, että sen käsiteltävinä olevien asioiden ratkaiseminen edellyttää yhteisön oikeuden

tulkintaa, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat, kummassakin asiassa samanlaiset ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko yhteisön oikeuden ja erityisesti EY:n perustamissopimuksen 6, 52, 58 ja/tai 73 b artiklan mukaista, että ennakkoratkaisupyynnössä esitetyissä olosuhteissa oikeus valita konserniverotusjärjestelmä (jossa tytäryhtiö voi jakaa osinkoja emoyhtiölleen olematta velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa (advance corporation tax)), on jäsenvaltion lainsäädännön nojalla olemassa vain siinä tapauksessa, että sekä tytäryhtiön että emoyhtiön kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus on kieltävä, onko edellä mainittujen EY:n perustamissopimuksen määräysten perusteella yhtäältä sellaisella yhtiöllä, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa ja jonka emoyhtiön kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ja/tai toisaalta kyseisellä emoyhtiöllä oikeus vaatia rahasummaa eli korkoa siitä yhtiöveroennakosta, jonka tytäryhtiö maksoi, sen takia, että sillä ei kansallisten lakien nojalla ollut oikeutta valita konserniverotusjärjestelmää, vai voidaanko tällaista summaa vaatia ainoastaan (jos lainkaan) niiden periaatteiden mukaisessa vahingonkorvauskanteessa, jotka yhteisöjen tuomioistuin vahvisti yhdistetyissä asioissa C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du pêcheur ja Factortame, 5.3.1996 antamassaan tuomiossa (Kok. 1996, s. I-1029) ja asiassa C-66/95, Sutton, 22.4.1997 antamassaan tuomiossa (Kok. 1997, s. I-2163), ja onko kansallinen tuomioistuin näissä kummassakin tapauksessa velvollinen myöntämään hyvitysmahdollisuuden, vaikka korkoa ei kansallisen lain mukaan voida määrätä (joko suoraan tai vahingonkorvauksena) sellaiselle summalle, jota ei enää ole maksettava kantajalle?

3) Onko EY:n perustamissopimuksen edellä mainittujen määräysten mukaista, että jäsenvaltion viranomaiset epäävät ennakkoratkaisupyynnössä mainituissa olosuhteissa yhtiöveron hyvityksen yhtiöltä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaikka ne myöntävät kyseisen hyvityksen kotimaisille yhtiöille sekä eräiden muiden jäsenvaltioiden kanssa kaksinker-

taisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten nojalla myös yhtiöille, joilla on kotipaikka tällaisessa jäsenvaltiossa?

4) Jos kolmanteen kysymykseen annettava vastaus on kieltävä, onko ja oliko ensin mainittu jäsenvaltio käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksellisinä ajanjaksoina velvollinen myöntämään yhtiöveron hyvityksen tällaiselle yhtiölle samoilla edellytyksillä kuin kotimaisille yhtiöille tai yhtiöille, joilla on kotipaikka jäsenvaltiossa, jonka kanssa kyseisellä jäsenvaltiolla on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus, jossa määrätään yhtiöveron hyvityksestä?

5) Voiko jäsenvaltio palautusta, yhtiöveron hyvitystä tai vahingonkorvausta koskevaan vaatimukseen vastatessaan vedota siihen, että kantajilla ei ole oikeutta takaisinmaksuun tai että kantajien vaatimusta on rajoitettava, koska huolimatta sen kansallisen säännöksen sanamuodosta, jonka nojalla kantajilla ei ollut kansalliseen lakiin perustuvaa oikeutta konserniverotusjärjestelmän valintaan tai yhtiöveron hyvitykseen, kantajien olisi kuitenkin pitänyt vaatia niitä ja hakea verotarkastajalta saamaansa hylkäävään päätökseen muutosta Commissionerseilta ja tarvittaessa myös tuomioistuimilta vedoten yhteisön oikeuden ensisijaisuuteen ja välittömään oikeusvaikutukseen?"

34 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 14.12.1998 antamalla määräyksellä asiat C-397/98 ja C-410/98 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

35 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään, onko sellainen pääasioissa käsiteltävän kaltainen kansallinen verolainsäädäntö perus-

tamissopimuksen 6, 52, 58 ja/tai 73 b artiklan vastainen, jossa myönnetään yhtiölle mahdollisuus kuulua verotusjärjestelmään, jossa se voi jakaa osinkoja emoyhtiölleen olematta velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa silloin, kun emoyhtiön kotipaikka on myös tässä jäsenvaltiossa, ja evätään tämä etu, jos emoyhtiön kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa.

36 Metallgesellschaft ym. ja Hoechst ym. katsovat, että pääasioissa käsiteltävänä oleva kansallinen lainsäädäntö vaikuttaa siten, että ne yhtiöt, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, välttävät sijoittautumista Yhdistyneeseen kuningaskuntaan tytäryhtiömuodossa, mikä merkitsee sijoittautumisvapauden perusteetonta rajoitusta. Kantajat katsovat vain toissijaisesti, että tämä lainsäädäntö on yhteensopimaton myös pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa.

37 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen ja pidättäydyttävä siten kaikenlaisesta kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä (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; asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2651, 19 kohta ja asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2787, 17 kohta).

38 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että perustamissopimuksen 6 artiklaa, jossa kielletään kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä, voidaan siis soveltaa itsenäisesti ainoastaan sellaisiin yhteisön oikeuden sääntelemiin tilanteisiin, joita varten perustamissopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä sääntöjä (asia 305/87, komissio v. Kreikka, tuomio 30.5.1989, Kok. 1989, s. 1461, 12 ja 13 kohta; asia C-1/93, Halliburton Services, tuomio 12.4.1994, Kok. 1994, s. I-1137, 12 kohta; em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 20 kohta sekä em. asia Baars, tuomion 23 kohta).

39 On kiistatonta, että syrjintäkiellon periaate on toteutettu sijoittautumisoikeuden alalla perustamissopimuksen 52 artiklassa (em. asia Halliburton Services, tuomion 12 kohta; asia C-193/94, Skanavi ja Chryssanthakopoulos, tuomio 29.2.1996, Kok. 1996, s. I-929, 21 kohta ja em. asia Baars, tuomion 24 kohta).

40 Näin ollen perustamissopimuksen 6 artiklaa ei ole sovellettava pääasioihin. On siis arvioitava perustamissopimuksen 52 artiklan perusteella ensiksikin, merkitseekö pääasioissa käsiteltävänä olevan kaltainen lainsäädäntö sijoittautumisvapauden perusteetonta rajoittamista.

41 Perustamissopimuksen 52 artikla on yksi yhteisön oikeuden perusmääräyksistä ja sitä on välittömästi sovellettava jäsenvaltioissa siirtymäkauden loputtua. Tämän määräyksen nojalla jonkin jäsenvaltion kansalaisten vapauteen sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa yrityksiä ja harjoittaa yritystoimintaa niiden edellytysten mukaisesti, jotka sijoittautumismaan lainsäädännössä on määritelty sen omille kansalaisille. Sijoittautumisvapauteen kohdistuvien rajoitusten poistaminen ulottuu niihin rajoituksiin, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisten, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, mahdollisuutta perustaa kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä jonkin muun jäsenvaltion alueelle (asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, 13 kohta; Kok. Ep. VIII, s. 407 ja em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 22 kohta).

42 Näin määriteltynä sijoittautumisvapaus 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 tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 20 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö ja asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 35 kohta). 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 (ks. em. asiat ICI, tuomion 20 kohta ja siinä mainittu

oikeuskäytäntö ja Saint-Gobain ZN, tuomion 36 kohta). Sen hyväksyminen, että jäsenvaltio, jonne sijoittaudutaan, voisi pelkästään sillä perusteella, että jonkin yhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vapaasti kohdella sitä eri tavalla, tekisi perustamissopimuksen 52 artiklan sisällyksettömäksi (em. asia komissio v. Ranska, tuomion 18 kohta).

43 Tältä osin on todettava, että pääasioissa kysymyksessä oleva lainsäädäntö merkitsee — siltä osin kuin on kysymys mahdollisuudesta valita konserniverotusjärjestelmä — erilaista kohtelua niiden tytäryhtiöiden välillä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sen mukaan, onko niiden emoyhtiöllä kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Niiden yhtiöiden, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, kotimaiset tytäryhtiöt voivat tietyin edellytyksin valita konserniverotuksen ja näin ollen vapautua velvollisuudesta maksaa yhtiöveroennakkoa kun ne jakavat osinkoja emoyhtiöilleen. Tämä etu sitä vastoin evätään ulkomaisten yhtiöiden brittiläisiltä tytäryhtiöiltä, joilla on joka tapauksessa velvollisuus maksaa yhtiöveroennakkoa kun ne jakavat osinkoja emoyhtiöilleen.

44 On riidatonta, että tämän vuoksi tytäryhtiöllä, jonka emoyhtiön kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, on varallisuusetu, koska se voi pitää hallussaan ne summat, jotka sen olisi muutoin ollut maksettava yhtiöveroennakkona, siihen asti kun perusyhtiövero erääntyy maksettavaksi, eli joko vähintään kahdeksan ja puoli kuukautta tai enintään 17 ja puoli kuukautta voitonjaon ajankohdan mukaan ja — tilanteessa jossa perusyhtiöveroa ei vaadita kysymyksessä olevalta tilikaudelta — jopa pidemmän ajanjakson ajan, koska yhtiöveroennakko voidaan kuitata myöhemmiltä tilikausilta maksettavaa yhtiöveroa vastaan.

45 Yhdistyneen kuningaskunnan, Suomen ja Alankomaiden hallitusten mukaan sellaisten tytäryhtiöiden, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, erilainen verokohtelu sen mukaan, onko niiden emoyhtiön kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa vai ei, on objektiivisesti perusteltua.

46 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa ensiksi, että tilanne, jossa sekä tytäryhtiön että emoyhtiön kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ei ole verrattavissa tilanteeseen, jossa tytäryhtiön kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, mutta emoyhtiön ei.

47 Siltä osin kuin kysymys on tilanteesta, jossa sekä tytäryhtiön että emoyhtiön kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että vaikka konserniverotuksen valitseminen vapauttaa tytäryhtiön velvollisuudesta maksaa yhtiöveroennakkoa kun se jakaa osinkoja emoyhtiölleen, tämä maksu vain lykätään tuonnemmaksi, koska emoyhtiön, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, on itse maksettava yhtiöveroennakko kun se suorittaa tämän veron alaisen voitonjaon. Velvollisuus maksaa yhtiöveroennakkoa osingonjaosta siirtyy siis tytäryhtiöltä emoyhtiölle ja se vapautus yhtiöveroennakosta, jonka tytäryhtiö saa, kompensoituu sillä, että emoyhtiö on velvollinen maksamaan yhtiöveroennakon.

48 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että jos sitä vastoin brittiläiset tytäryhtiöt ja niiden ulkomaiset emoyhtiöt voisivat valita konserniverotuksen, Yhdistyneessä kuningaskunnassa ei maksettaisi lainkaan yhtiöveroennakkoa. Tytäryhtiö olisi vapautettu yhtiöveroennakon maksamisesta kun se jakaa osinkoja emoyhtiölleen, eikä tätä vapautusta kompensoitaisi sillä, että ulkomainen emoyhtiö maksaisi yhtiöveroennakon myöhemmin suorittaessaan itse voitonjaon, koska se ei ole yhtiöverovelvollinen Yhdistyneessä kuningaskunnassa eikä näin ollen velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa.

49 Alankomaiden hallitus väittää, että on alueperiaatteen mukaista, että jäsenvaltio varaa niille emoyhtiöille, joiden kotipaikka on sen alueella, mahdollisuuden valita konserniverotuksen kaltainen järjestelmä, koska vaikka tällaisessa järjestelmässä valtio ei peri veroa tytäryhtiöltä, se ei luovu oikeudestaan tähän veroon, koska järjestelmä vaikuttaa vain siten, että se siirtää yhtiöveroennakon maksun toiselle tasolle saman konsernin sisällä. Sitä vastoin jos konserniverotuksesta seuraava vapautus myönnettäisiin tytäryhtiöille, joiden emoyhtiöiden kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, Yhdistyneessä kuningaskunnassa ei perittäisi lainkaan yhtiöveroennakkoa konsernin sisällä suoritettavista liiketoimista, koska konsernin muut yhtiöt ovat toisessa jäsenvaltiossa, eivätkä ne ole yhtiöverovelvollisia Yhdistyneessä kuningaskunnassa — tämä merkitsisi veron kiertämistä.

50 Suomen hallitus katsoo myös, että se, että tytäryhtiöille, joiden emoyhtiöiden kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, annettaisiin mahdollisuus

valita konserniverotus, mahdollistaisi sen, että nämä tytäryhtiöt välttäisivät veron Yhdistyneessä kuningaskunnassa, koska niiden emoyhtiöitä ei veroteta tässä jäsenvaltiossa.

51 Tällaista väitettä ei voida hyväksyä.

52 Ensiksikin, koska yhtiöveroennakko ei ole lainkaan osinkoihin kohdistuva vero, vaan yhtiöveron ennakkomaksu, on virheellistä katsoa, että se, että brittiläisille tytäryhtiöille ja niiden ulkomaisille emoyhtiöille annettaisiin mahdollisuus valita konserniverotus, mahdollistaisi sen, että tytäryhtiö välttyisi maksamasta mitään veroa voitosta, joka on jaettu osinkoina.

53 Se osa yhtiöverosta, jota brittiläisen tytäryhtiön ei tarvitse maksaa ennakkona kun se jakaa osinkoa emoyhtiölleen konserniverotusjärjestelmässä, maksetaan pääasiallisesti silloin kun perusyhtiövero, jonka maksamiseen tytäryhtiö on velvollinen, erääntyy maksettavaksi. Tältä osin on muistettava, että brittiläinen tytäryhtiö, jonka emoyhtiön kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, on velvollinen maksamaan voitoistaan perusyhtiöveroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa samalla tavoin kuin brittiläinen tytäryhtiö, jonka emoyhtiö on myös brittiläinen.

54 Näin ollen se, että ulkomaisten emoyhtiöiden kotimaisille tytäryhtiöille annetaan mahdollisuus valita konserniverotus, merkitsee ainoastaan sitä, että ne voivat pitää hallussaan summat, jotka muutoin olisi maksettava yhtiöveroennakkona, siihen asti kun perusyhtiövero on erääntynyt maksettavaksi ja näin saada saman varallisuusedun, josta kotimaisten emoyhtiöiden kotimaiset tytäryhtiöt hyötyvät ilman, että niiden perusyhtiöveron määrien välillä, joita niiden on maksettava samalta tilikaudelta, olisi muuta eroa, jos veron määräytymisperuste on sama.

55 Toiseksi sille, että ulkomaisen emoyhtiön kotimaiselta tytäryhtiöltä evättäisiin mahdollisuus vapautua yhtiöveroennakon maksamisesta suorittamansa osingonjaon yhteydessä, ei tule johtaa perustetta siitä seikasta, että kyseinen emoyhtiö, toisin kuin kotimainen emoyhtiö, ei ole velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa kun se itse jakaa osinkoja.

56 On todettava, että se, että ulkomainen emoyhtiö ei ole velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa, johtuu siitä, että sitä ei yhtiöveroteta Yhdistyneessä kuningaskunnassa, koska se on tämän veron alainen sijoittautumisvaltiossaan. Näin ollen on johdonmukaista, että yhtiön ei ole maksettava ennakkoa verosta, jota se ei ole lainkaan velvollinen maksamaan.

57 Kolmanneksi veronkiertoriskin osalta on todettava — kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut — että yhtiön perustaminen Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle ei sellaisenaan tarkoita veronkiertoa, koska kyseinen yhtiö kuuluu joka tapauksessa sijoittautumisvaltion verolainsäädännön alaisuuteen (em. asia ICI, tuomion 26 kohta).

58 Muutoin Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädäntö sallii kotimaisten emoyhtiöiden osalta sen, että yhtiöt, jotka ovat valinneet konserniverotuksen, eivät lopulta maksa lainkaan yhtiöveroennakkoa. Tietyissä tapauksissa emoyhtiö, jolle on maksettu osinkoa tällaisen verotusjärjestelmän mukaan, ei maksa itse lainkaan yhtiöveroennakkoa. Se voi esimerkiksi olla jakamatta yhtiöveroennakon alaista voittoa tai suorittaa konserniverotuksen piirissä voitonjakoa, joka olisi muutoin yhtiöveroennakon alaista. Se, että kotimaisen tytäryhtiön kotimainen emoyhtiö on velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa, ei näin ollen lainkaan kompensoi sitä konserniverotuksen piiriin kuulumisesta seuraavaa seikkaa, että sen tytäryhtiöllä on vapautus velvollisuudesta maksaa yhtiöveroennakko.

59 Neljänneksi sen taloudellisen tappion osalta, joka Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinnolle syntyy siitä, että ulkomaisten emoyhtiöiden kotimaisille tytäryh-

tiöille annetaan mahdollisuus valita konserniverotus ja näin vapautua yhtiöveroennakon maksamisesta, on riittävää todeta, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, ettei tällaisen verotulojen vähenemisen voida katsoa olevan sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, johon voidaan vedota sellaisen toimenpiteen perustelemiseksi, joka on lähtökohtaisesti perustavanlaatuisen vapauden vastainen (ks. perustamissopimuksen 52 artiklaa koskevilta osin em. asia ICI, tuomion 28 kohta).

60 Näin ollen — kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 25 kohdassa — emoyhtiöiden kotipaikkaan perustuva verotuksellisten tilanteiden ero ei tee perustelluksi sitä, että niiltä tytäryhtiöiltä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joiden emoyhtiöiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, evätään veroetu, joka on kotimaisten emoyhtiöiden kotimaisten tytäryhtiöiden saatavissa, kun kaikki nämä tytäryhtiöt ovat velvollisia maksamaan voitoistaan perusyhtiöveroa emoyhtiönsä kotipaikasta riippumatta.

61 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää toiseksi, että se, että kotimaisilta tytäryhtiöiltä, joiden emoyhtiöt ovat ulkomaisia, evätään oikeus valita konserniverotus, on perusteltua Yhdistyneen kuningaskunnan verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseksi.

62 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan Yhdistyneen kuningaskunnan verotusjärjestelmä perustuu periaatteelle, jonka mukaan yhtiöitä verotetaan niiden voitoista samalla kun näiden yhtiöiden osakkeenomistajia verotetaan näistä samoista voitoista siltä osin kun voitot jaetaan heille osinkoina. Juuri tämän kaksinkertaisen verotuksen lievittämiseksi taloudellisesti nämä yhtiön muodossa toimivat osakkeenomistajat, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, on vapautettu yhtiöverosta niiden osinkojen osalta, joita ne saavat kotimaisilta tytäryhtiöiltään, ja tämä vapautus kompensoidaan perimällä yhtiöveroennakko niistä osingoista, joita tytäryhtiöt maksavat emoyhtiöilleen.

63 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että emoyhtiön tytäryhtiöltään saaman osingon verovapauden ja tytäryhtiön samojen osinkojen maksamiseen liittyvän yhtiöveroennakon maksamisvelvollisuuden välillä on suora yhteys. Vaatimus siitä, että osinkoa jakava yhtiö maksaa yhtiöveroennakon on olemassa pääasiallisesti sen varmistamiseksi, että ennen kuin osinkoja saavalle yhtiölle myönnetään mitään vapautusta, voittoa jakavaa yhtiötä verotetaan näistä samoista osingoista riippumatta siitä, onko kyseinen yhtiö yhtiöverovelvollinen niistä voitoista, jotka on saatu sen tilikauden aikana, jolloin osingot jaetaan.

64 Tilanteessa, jossa kotimaisen tytäryhtiön ei ole maksettava yhtiöveroennakkoa osingonjaosta, koska se on emoyhtiönsä kanssa valinnut konserniverotuksen, se yhtiöveroennakko, jonka emoyhtiö maksaa itse suorittamastaan osingonjaosta, kompensoi Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan emoyhtiöiden saamien osinkojen yhtiöverovapauden.

65 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan sen salliminen, että kotimaisen tytäryhtiön ulkomaiselle emoyhtiölleen maksama osinko vapautettaisiin yhtiöveroennakosta, merkitsisi sitä, että emoyhtiön saamien osinkojen verosta vapauttamista ei kompensoitaisi millään osinkojen maksamisesta kannettavalla verolla, mikä ei olisi yhteensopivaa Yhdistyneen kuningaskunnan verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden kanssa.

66 Tätä väitettä ei voida hyväksyä.

67 Yhteisöjen tuomioistuin on tosin katsonut, että lainsäädäntö, jolla voidaan rajoittaa perusvapauksia, voi olla perusteltavissa tarpeella taata verotusjärjestelmän johdonmukaisuus (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).

68 Tässä asiassa ei kuitenkaan ole kyse tällaisesta tilanteesta.

69 Kun edellä mainituissa asioissa Bachmann ja komissio vastaan Belgia vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus oli suorassa yhteydessä niiden summien veronalaisuuteen, joita vakuutuksenantajien oli maksettava sairauden ja työkyvyttömyyden sekä vanhuuden ja kuoleman varalta tehtyjen vakuutussopimusten perusteella, ja tämä yhteys oli säilytettävä kysymyksessä olevan verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden suojaamiseksi, ei nyt käsiteltävänä olevassa asiassa ole mitään tämänkaltaista yhteyttä yhtäältä sillä seikalla, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa tytäryhtiöiltä, joiden emoyhtiö on ulkomaalainen, evätään mahdollisuus tulla vapautetuiksi yhtiöveroennakon maksamisvelvollisuudesta valitsemalla konserniverotus, ja toisaalta sillä seikalla, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa emoyhtiöt, joiden kotipaikka on jossakin muussa jäsenvaltiossa ja jotka saavat osinkoja brittiläisiltä tytäryhtiöiltään, eivät ole yhtiöverovelvollisia.

70 Riippumatta siitä, ovatko emoyhtiöt kotimaisia vai ulkomaisia, ne on vapautettu yhtiöverosta Yhdistyneessä kuningaskunnassa niiden tytäryhtiöiltään saamien osinkojen osalta. Konserniverotuksesta seuraavan yhtiöveroennakon maksamisesta vapauttamisen kaltaisen veroedun myöntämisen kannalta merkitystä ei ole sillä, että tämän yhtiöverosta tehdyn poikkeuksen tarkoituksena kotimaisten emoyhtiöiden osalta on sen välttäminen, että vero kohdistuisi kahteen otteeseen brittiläisen tytäryhtiön voittoihin, eikä sillä, että ulkomaisten emoyhtiöiden osalta tämä on yksinkertaisesti seurausta siitä, että ne eivät missään tapauksessa ole yhtiöverovelvollisia tässä jäsenvaltiossa, koska ne ovat tämän veron alaisia sijoittautumisjäsenvaltiossaan.

71 Muuten ainoa vero, jonka ulkomainen emoyhtiö on Yhdistyneessä kuningaskunnassa velvollinen maksamaan kotimaisen tytäryhtiönsä maksamista osingoista, on tulovero, mutta sen kantaminen on sidottu Yhdistyneen kuningaskunnan ja emoyhtiön kotipaikkavaltion välillä mahdollisesti kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyssä sopimuksessa määrättyyn yhtiöveron hyvityksen myöntämiseen.

72 Pääasioiden kantajien tapauksessa Yhdistyneessä kuningaskunnassa ei vaadita tuloveroa emoyhtiöiltä, joiden kotipaikka on Saksassa, niiden osinkojen osalta, joita niiden brittiläiset tytäryhtiöt maksavat, koska Yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välisessä sopimuksessa kaksinkertaisen verotuksen estämisestä ei määrätä tytäryhtiöiden maksamaa yhtiöveroennakkoa vastaavan yhtiöveron hyvityksen myöntämisestä.

73 Näin ollen se, että tytäryhtiöiltä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joiden emoyhtiöiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, evätään mahdollisuus valita konserniverotus, ei ole perusteltavissa Yhdistyneen kuningaskunnan verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamisella.

74 Sitä, että yhtiöveroennakko on tällä välin kumottu, voidaan pitää osoituksena siitä, että sen periminen ei ollut välttämätöntä Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverotusjärjestelmän moitteettoman toiminnan kannalta.

75 Koska pääasioissa käsiteltävänä olevan kaltainen lainsäädäntö on näin ollen perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevien määräysten vastainen, ei ole tarpeen tutkia, onko se myös pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten vastainen.

76 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että jäsenvaltion sellainen verolainsäädäntö, josta on kyse pääasioissa ja jossa myönnetään yhtiölle, jonka kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, mahdollisuus hyötyä verotusjärjestelmästä, jossa se voi jakaa osinkoja emoyhtiölleen olematta velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa silloin, kun myös emoyhtiön kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, ja evätään tämä etu silloin, kun emoyhtiön kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, on perustamissopimuksen 52 artiklan vastainen.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

77 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettu vastaus, toisella kysymyksellä halutaan selvittää, onko perustamissopimuksen 52 artiklaa tulkittava siten, että kun tytäryhtiöltä, jonka kotipaikka on asianomaisessa jäsenvaltiossa, ja sen emoyhtiöltä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, on perusteettomasti evätty mahdollisuus valita sellainen verotusjärjestelmä, jossa ensiksi mainitun olisi mahdollista jakaa toiselle osinkoja ilman, että se olisi velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa, tällä tytäryhtiöllä ja/tai sen emoyhtiöllä on oikeus saada vastaava summa korkoineen, jotka lasketaan tytäryhtiön ennakkoon maksamille summille maksujen suorituspäivästä siihen päivään, jona vero erääntyy maksettavaksi, vaikka kansallisessa oikeudessa kielletään korkojen määrääminen sellaiselle summalle, joka ei ole velka. Kansallinen tuomioistuin esittää tämän kysymyksen sekä sellaisen tilanteen osalta, jossa tytäryhtiön ja/tai emoyhtiön vaatimus on tehty yhteisön oikeuden vastaisesti perityn veron palauttamista koskevan kanteen yhteydessä että sellaisen tilanteen osalta, jossa se on tehty yhteisön oikeuden rikkomista koskevan vahingonkorvauskanteen yhteydessä.

78 Tältä osin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää ensiksi, että jos se, että tytäryhtiöiltä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joilla on ulkomainen emoyhtiö, evätään mahdollisuus konserniverotusjärjestelmään, katsotaan yhteisön oikeuden vastaiseksi, yhteisön oikeus edellyttää, että tähän loukkaukseen ei haeta hyvitystä palauttamiskanteella, vaan vahingonkorvauskanteella sitä jäsenvaltiota vastaan, joka on rikkonut yhteisön oikeutta. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan yhtiöveroennakko ei ole yhteisön oikeuden vastaisesti kannettu vero, koska tytäryhtiöiden on joka tapauksessa maksettava perusyhtiöverona summat, jotka on suoritettu yhtiöveroennakkona. Pääasioiden oikeudenkäyntien syynä on se, että Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäätäjä on jättänyt ottamatta huomioon sen mahdollisuuden, että kotimainen tytäryhtiö ja ulkomainen emoyhtiö valitsisivat konserniverotuksen, ja tämä voi merkitä Yhdistyneen kuningaskunnan sopimuksen ulkopuolista vastuuta. Edellä mainitussa asiassa Sutton annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi erityisesti, että tilanteessa, jossa direktiivin rikkominen oli aiheuttanut vahinkoa, yhteisön oikeus ei edellytä, että jäsenvaltio maksaa vastaavan summan korkoineen määrästä, joka on maksettu viivästyneesti, kun kysymys oli sosiaa-

lietuuksien takautuvasta maksamisesta. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus päättelee tästä, että yhteisön oikeus ei edellytä, että korkoa määrättäisiin sillä perusteella, että tiettyä rahasummaa ei ole voitu käyttää tiettynä ajanjaksona sen vuoksi, että on kannettu ennakolta veroa, joka on yhteisön oikeuden vastainen.

79 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää toiseksi, että vaikka pääasioiden kantajien vaatimuksia pidettäisiinkin yhteisön oikeuden vastaisesti perittyjen summien palautuskanteina, tällaisia kanteita ei voida hyväksyä, koska vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisessa oikeudessa on ratkaistava, maksetaanko yhteisön oikeuden mukaan perusteettomasti kannettujen verojen palautuksille korkoa. Englannin oikeuden mukaan oikeus korkoon riippuu siitä, onko oikeudenkäynti aloitettu ennen kuin se summa, jolle korkoa vaaditaan, on maksettu.

80 Tästä seuraa, että pääasioiden kantajat eivät voi vaatia korkoja palautuskanteella eivätkä vahingonkorvauskanteella, koska kyseessä olevat summat on maksettu takaisin siten, että yhtiöveroennakko on kompensoitu kuittaamalla se sitä perusyhtiöverona vaadittua määrää vastaan, joka tytäryhtiöiden oli maksettava ennen oikeudenkäynnin aloittamista.

81 On todettava, että pääasioiden kantajien kansallisessa tuomioistuimessa vireille panemien kanteiden oikeudellinen luonnehdinta ei kuulu yhteisöjen tuomioistuimelle. Käsiteltävänä olevassa asiassa Metallgesellschaft ym:iden ja Hoechst ym:iden on täsmennettävä kanteidensa luonne ja perusta (palauttamiskanne vai vahingonkorvauskanne) kansallisen tuomioistuimen valvonnassa.

82 Ensiksikin jos pääasioiden kantajien kanteet katsottaisiin yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun veron palauttamista koskeviksi kanteiksi, on selvitettävä, mahdollistaako pääasioissa kysymyksessä olevan kaltaisissa olosuhteissa perustamissopimuksen 52 artiklan rikkominen sen, että verovelvollisilla on oikeus saada palautuksena korko, joka on laskettu heidän ennakolta maksamansa veron

maksupäivästä aina siihen päivään saakka, jolloin vero on erääntynyt maksettavaksi.

83 Tältä osin on muistutettava, että pääasioissa käsiteltävinä olevissa asioissa yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa kannetaan veroa tytäryhtiön emoyhtiölleen maksamasta osingosta, vaan se, että tytäryhtiöillä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joiden emoyhtiön kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, on velvollisuus maksaa tämä vero ennakolta, kun taas kotimaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöillä on mahdollisuus välttyä tältä velvollisuudelta.

84 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut yhteisön oikeuden vastaisesti, seuraa ja täydentää niitä oikeuksia, joita yksityisille on annettu yhteisön oikeussäännöillä, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut (asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983, Kok. 1983, s. 3595, 12 kohta; Kok. Ep. VII, s. 373; asia 309/85, Barra, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 355, 17 kohta; Kok. Ep. IX, s. 327; asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 40 kohta; asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999, Kok. 1999, s. I-579, 23 kohta ja yhdistetyt asiat C-441/98 ja C-442/98, Michaïlidis, tuomio 21.9.2000, Kok. 2000, s. I-7145, 30 kohta). Jäsenvaltiolla on siten pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot (yhdistetyt asiat C-192/95—C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997, Kok. 1997, s. I-165, 20 kohta; em. asia Dilexport, tuomion 23 kohta ja em. asia Michaïlidis, tuomion 30 kohta).

85 Koska yhteisö ei ole antanut säännöksiä perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamisesta, kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä voidaan määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuteen perustuvat oikeussubjektien oikeudet; edellytyksenä tältä osin on kuitenkin se, 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 oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (ks. muun muassa asia C-231/96, Edis, tuomio

15.9.1998, Kok. 1998, s. I-4951, 19 ja 34 kohta; asia C-260/96, Spac, tuomio 15.9.1998, Kok. 1998, s. I-4997, 18 kohta; asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998, Kok. 1998, s. I-7141, 18 kohta ja em. asia Dilexport, tuomion 25 kohta).

86 Kansallisessa oikeudessa on myös säänneltävä kaikki perusteettomasti kannettuihin veroihin liittyvät liitännäiskysymykset, kuten mahdollinen koron maksu, mukaan lukien päivä, josta lukien korko on laskettava, sekä koron suuruus (asia 26/74, Roquette frères v. komissio, tuomio 21.5.1976, Kok. 1976, s. 677, 11 ja 12 kohta ja asia 130/79, Express Dairy Foods, tuomio 12.6.1980, Kok. 1980, s. 1887, 16 ja 17 kohta; Kok. Ep. V, s. 235).

87 Pääasioissa käsiteltävinä olevissa asioissa vaatimus korkojen maksusta sen korvaamiseksi, että yhtiöveroennakon perusteella maksetut rahasummat eivät ole olleet käytettävissä, ei kuitenkaan ole liitännäinen, vaan on itsessään pääasioiden kantajien vaatimusten kohde. Näissä olosuhteissa, joissa yhteisön oikeuden rikkominen ei johdu itse veron maksamisesta, vaan siitä, että vero vaaditaan maksettavaksi ennakolta, korkojen määrääminen merkitsee perusteettomasti perityn "takaisin maksamista" ja on välttämätöntä perustamissopimuksen 52 artiklassa taatun yhdenvertaisen kohtelun palauttamiseksi.

88 Kansallinen tuomioistuin esittää riitautettuna väittämän, jonka mukaan Englannin oikeudessa ei säädetä vahingonkorvauksesta, joka perustuisi siihen, että jokin summa ei ole käytettävissä, kun mitään maksettavaa velkasummaa ei enää ole — tältä osin on korostettava, että palauttamiskanteen yhteydessä vaadittava velkasumma vastaa täsmälleen sitä koron määrää, joka olisi juossut summalle, joka ei ollut käytettävissä sen vuoksi, että vero on kannettu ennakolta.

89 Perustamissopimuksen 52 artiklassa annetaan näin ollen tytäryhtiölle, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja/tai sen emoyhtiölle, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, oikeus korkoon, joka on juossut tytäryhtiön maksamalle yhtiöveroennakolle sinä aikana, joka on kulunut yhtiöveroennakon maksamisen ja sen päivän välillä, jolloin perusyhtiövero erääntyy maksettavaksi, ja tätä summaa voidaan vaatia palautuskanteen yhteydessä.

90 Toiseksi siinä tapauksessa, että pääasioiden kantajien kanteet katsottaisiin yhteisön oikeuden rikkomiseen perustuviksi vahingonkorvausvaatimuksiksi, on selvitettävä, syntyykö pääasioissa kyseessä olevassa tilanteessa sillä perusteella, että jäsenvaltio on rikkonut perustamissopimuksen 52 artiklaa, verovelvollisille oikeus vahingonkorvaukseen, joka vastaa korkoa, joka on laskettu niiden ennakolta maksamalle verolle kyseisen ennakon maksupäivästä siihen päivään saakka, jolloin vero on erääntynyt maksettavaksi.

91 Tältä osin on todettava, että kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du pêcheur ja Factortame antamansa tuomion 87 kohdassa, ei voida kokonaan sulkea pois mahdollisuutta, että tulon ja ansion menetys voisi olla korvattava vahinko, kun yhteisön oikeutta on rikottu; erityisesti taloudellisten tai kaupallisten riita-asioiden yhteydessä tulon ja ansion menetyksen jättäminen huomioon ottamatta tekisi vahingon korvaamisen todellisuudessa mahdottomaksi.

92 Tältä osin ei voida hyväksyä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väitettä, jonka mukaan pääasioiden kantajille ei voida määrätä korkoa, jos ne vaativat korvausta vahingonkorvauskanteella.

93 Edellä mainitussa asiassa Sutton annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on toki katsonut, että kyseisessä asiassa käsiteltävänä oleva direktiivi antoi ainoastaan oikeuden saada suorituksen ainoastaan etuuksista, joihin henkilöllä olisi ollut oikeus ilman syrjintää, ja että takautuvasti suoritetuille etuuksille, jotka on maksettu viivästyneesti, laskettujen korkojen maksamista ei voida pitää olennaisena osana näin määriteltyä oikeutta. Pääasioissa nimenomaan korot muodostavat sen rahasumman, joka pääasioiden kantajilla olisi ollut käytettävissä, jos kohtelu olisi ollut yhdenvertaista, ja ne ovat kantajille tunnustetun oikeuden olennainen osa.

94 Edellä mainitussa asiassa Sutton annetun tuomion 23—25 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi tehnyt eron kyseisen asian olosuhteiden ja asiassa

C-271/91, Marshall, 2.8.1993 annetussa tuomiossa (Kok. 1993, s. I-4367; jäljempänä Marshall II -tapaus) käsillä olleiden olosuhteiden välillä. Viimeksi mainitussa asiassa, joka koski korkojen määräämistä sellaisesta vahingosta maksettaville korvauksille, joka oli kärsitty palvelussuhteen lakkauttamisessa tapahtuneen syrjinnän vuoksi, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että vahingon täysimääräisessä korvaamisessa ei voida jättää ottamatta huomioon sellaisia tekijöitä kuin ajan kuluminen, jotka voivat vähentää korvauksen tosiasiallista arvoa ja että korkojen määrääminen on katsottava erottamattomaksi osaksi vahingonkorvausta, jonka avulla tosiasiallinen tasa-arvoinen kohtelu voidaan palauttaa (Marshall II -tapaus, tuomion 24—32 kohta). Korkojen määrääminen katsottiin tässä tapauksessa sen vahingonkorvauksen erottamattomaksi osaksi, jota yhteisön oikeus edellytti palvelussuhteen lakkauttamisessa tapahtuneen syrjinnän tilanteessa.

95 Pääasioiden olosuhteissa korkojen määrääminen on siis erottamaton osa perustamissopimuksen 52 artiklan rikkomisen aiheuttaman vahingon korvaamista.

96 Näin ollen toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava seuraavasti:

— kun tytäryhtiöllä, jonka kotipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, on velvollisuus maksaa yhtiöveroennakkoa sellaiselle emoyhtiölle jakamistaan osingoista, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaikka samanlaisissa olosuhteissa sellaiset tytäryhtiöt, joiden emoyhtiön kotipaikka on ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa, ovat voineet valita verotusjärjestelmän, jonka nojalla ne voivat vapautua tästä velvollisuudesta, perustamissopimuksen 52 artiklassa edellytetään, että kotimaisilla tytäryhtiöillä ja niiden ulkomaisilla tytäryhtiöillä on käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jotta ne voivat saada palautuksen tai vahingonkorvauksen siitä taloudellisesta menetyksestä, jonka ne ovat kärsineet ja josta asianomaisen jäsenvaltion viranomaiset ovat hyötyneet sen takia, että tytäryhtiöt ovat maksaneet veron ennakolta

— pelkästään se seikka, että tällaisen kanteen ainoana kohteena on sen koron maksaminen, joka vastaa taloudellista vahinkoa, joka on aiheutunut siitä, että ennakolta maksetut summat eivät ole olleet käytettävissä, ei ole tällaisen kanteen hylkäämisen peruste

— vaikka sen takia, että yhteisö ei ole antanut tällaisia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä voidaan antaa menettelysäännöt tällaisia oikeussuojakeinoja varten, mukaan lukien liitännäiskysymykset, kuten mahdollinen korkojen maksaminen, kyseiset säännöt eivät kuitenkaan saa olla sellaisia, että yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa.

Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys

97 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettu vastaus, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Viides ennakkoratkaisukysymys

98 Kansallinen tuomioistuin kysyy viidennellä kysymyksellään, onko yhteisön oikeuden vastaista, että kansallinen tuomioistuin käsitellessään vaatimusta, jonka ovat tehneet kotimainen tytäryhtiö ja sen ulkomainen emoyhtiö saadakseen palautuksen tai vahingonkorvausta siitä taloudellisesta menetyksestä, joka niille on aiheutunut sen vuoksi, että tytäryhtiö on maksanut yhtiöveroennakkoa, hylkää tämän vaatimuksen tai rajoittaa sitä ainoastaan sillä perusteella, että pääasioiden kantajat eivät ole pyytäneet veroviranomaisilta, että ne voisivat valita verotusjärjestelmän, jossa tytäryhtiö olisi välttynyt ennakon maksamisvelvollisuudelta, eivätkä ne näin ollen ole käyttäneet käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja veroviranomaisten tekemien päätösten riitauttamiseksi vetoamalla yhteisön oikeuden säännösten ensisijaisuuteen ja välittömään oikeusvaikutukseen, vaikka kansallisessa lainsäädännössä kotimaisilta tytäryhtiöiltä ja niiden ulkomaisilta emoyhtiöiltä evättiin joka tapauksessa mahdollisuus valita tämä verotusjärjestelmä.

99 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että jos yhteisön oikeuden vastaisena pidetään sitä, että tytäryhtiöiltä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joilla on ulkomainen emoyhtiö, evätään mahdollisuus valita konserniverotus, asianmukainen oikeussuojakeino olisi nostaa kanne, jossa vaaditaan jäsenvaltion vastuun toteuttamista yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du pêcheur ja Factortame annetussa tuomiossa määrittämien arviointiperusteiden mukaisesti. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että se voisi vedota tällaisia vahingonkorvauskanteita vastaan siihen, että pääasioiden kantajat eivät ole osoittaneet toiminnassaan vaadittavaa huolellisuutta, koska ne eivät ole vaatineet alusta lähtien mahdollisuutta valita konserniverotusta — tämä olisi mahdollistanut sen, että ne olisivat voineet riitauttaa veroviranomaisten kielteisen päätöksen vedoten yhteisön oikeuden ensisijaisuuteen ja välittömään oikeusvaikutukseen erityisesti saadakseen mahdollisimman pian aikaan sen, että yhteisöjen tuomioistuimelle esitetään asiaa koskeva ennakkoratkaisupyyntö.

100 On korostettava, että tämä väite ei perustu kansallisessa oikeudessa olevaan vanhentumis- tai lakkaamissääntöön.

101 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että sen tätä kantaa tukee erityisesti edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du pêcheur ja Factortame annettu tuomio (84 ja 85 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että jäsenvaltioiden oikeusjärjestykselle yhteisen yleisperiaatteen mukaan vahinkoa kärsineen on osoitettava toimineensa kohtuullisella huolellisuudella rajoittaakseen vahingon mahdollisimman vähäiseksi, jotta hän välttyisi vastaamasta itse vahingosta, ja näin ollen 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 käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja.

102 Todettakoon aivan ensiksi, että pääasioissa esitettyjen kaltaisiin kanteisiin sovelletaan kansallisia menettelysääntöjä, joissa voidaan muun muassa asettaa pääasioiden kantajille velvollisuus toimia kohtuullisella huolellisuudella vahingon välttämiseksi tai sen rajoittamiseksi mahdollisimman vähäiseksi.

103 On myös todettava, että on kiistatonta, että koska pääasioissa Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädännössä evättiin selkeästi kotimaisten tytäryhtiöiden ulkomaisilta emoyhtiöiltä konserniverotus, pääasioiden kantajia ei voida arvostella siitä, että ne eivät ilmaisseet haluaan valita konserniverotusjärjestelmä. Ennakkoratkaisupyyntöjen mukaan on kiistatonta, että jos pääasioiden kantajat olisivat vaatineet, että niihin sovelletaan tätä verotusjärjestelmää, verotarkastaja olisi hylännyt niiden hakemuksen, koska niiden emoyhtiöiden kotipaikka ei ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

104 Ennakkoratkaisupyynnöistä ilmenee lopuksi, että tällainen veroviranomaisen hylkäävä päätös olisi voitu riitauttaa Special Commissionersissa tai General Commissionersissa ja tämän jälkeen High Courtissa. Kansallisen tuomioistuimen mukaan tytäryhtiöiden olisi kuitenkin pitänyt maksaa jakamistaan osingoista vaadittava yhtiöveroennakko ennen kuin kanne olisi ratkaistu, ja siinä tapauksessa, että kanne olisi menestynyt, ne eivät olisi saaneet yhtiöveroennakon palautusta, koska Englannin oikeudessa ei ole tällaista oikeutta palautukseen. Jos tytäryhtiöt olisivat päättäneet olla maksamatta osingoista vaadittavaa yhtiöveroennakkoa ennen kanteen ratkaisemista, niiltä olisi kuitenkin kannettu yhtiöveroennakko ja niiden olisi tullut maksaa sille korkoa, minkä lisäksi ne olisivat saattaneet joutua maksamaan sakkoa, jos olisi katsottu, että niiden menettely oli ollut huolimatonta eikä sille ollut hyväksyttävää perustetta.

105 Näin ollen Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus arvostelee pääasioiden kantajia siitä, että ne eivät olleet toimineet huolellisesti, koska ne eivät olleet aiemmin vedonneet — muilla kuin käyttämillään oikeussuojakeinoilla — siihen, että kansallisen lainsäädännön säännökset, joilla evätään ulkomaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöiltä veroetu, ovat yhteisön oikeuden vastaisia. Pääasioiden kantajia arvostellaan näin ollen siitä, että ne ovat noudattaneet kansallista lainsäädäntöä ja maksaneet yhtiöveroennakon, eivätkä hakeneet pääsyä konserniverotuksen piiriin ja käyttäneet käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja riitauttaakseen sen kielteisen päätöksen, jonka veroviranomaiset väistämättä olisivat tehneet.

106 Niiden oikeuksien käyttö, joita yhteisön oikeuden välittömästi sovellettavat säännökset antavat yksityisille, tulisi mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, jos heidän yhteisön oikeuden rikkomiseen perustuvat palautuskanteensa tai vahingonkorvauskanteensa tulisi hylätä tai niitä tulisi rajoittaa ainoastaan sillä perusteella, että yksityiset eivät olisi hakeneet sellaista veroetua, joka heiltä evätään kansallisessa lainsäädännössä, riitauttaakseen veroviranomaisten tekemän kielteisen päätöksen tätä varten säädettyjä oikeuskeinoja käyttäen vedoten yhteisön oikeuden ensisijaisuuteen ja välittömään vaikutukseen.

107 Viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että yhteisön oikeuden vastaista on se, että kansallinen tuomioistuin käsitellessään vaatimusta, jonka ovat tehneet kotimainen tytäryhtiö ja sen ulkomainen emoyhtiö saadakseen palautuksen tai vahingonkorvausta siitä taloudellisesta menetyksestä, joka niille on aiheutunut sen vuoksi, että tytäryhtiö on maksanut yhtiöveroennakkoa, hylkää tämän vaatimuksen tai rajoittaa sitä ainoastaan sillä perusteella, että pääasioiden kantajat eivät ole pyytäneet veroviranomaisilta, että ne voisivat valita verotusjärjestelmän, jossa tytäryhtiö olisi välttynyt ennakon maksamisvelvollisuudelta, eivätkä ne näin ollen ole käyttäneet käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja veroviranomaisten tekemien päätösten riitauttamiseksi vetoamalla yhteisön oikeuden säännösten ensisijaisuuteen ja välittömään oikeusvaikutukseen, vaikka kansallisessa lainsäädännössä kotimaisilta tytäryhtiöiltä ja niiden ulkomaisilta emoyhtiöiltä evättiin joka tapauksessa mahdollisuus valita tämä verotusjärjestelmä.

Oikeudenkäyntikulut

108 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan, Ranskan, Alankomaiden ja Suomen hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin 2.10.1998 tekemillään päätöksillä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltion sellainen verolainsäädäntö, josta on kyse pääasioissa ja jossa myönnetään yhtiölle, jonka kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, mahdollisuus hyötyä verotusjärjestelmästä, jossa se voi jakaa osinkoja emoyhtiölleen olematta velvollinen maksamaan yhtiöveroennakkoa silloin, kun myös emoyhtiön kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, ja evätään tämä etu silloin, kun emoyhtiön kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, on EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) vastainen.

2) Kun tytäryhtiöllä, jonka kotipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, on velvollisuus maksaa yhtiöveroennakkoa sellaiselle emoyhtiölle jakamistaan osingoista, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaikka samanlaisissa olosuhteissa sellaiset tytäryhtiöt, joiden emoyhtiön kotipaikka on ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa, ovat voineet valita verotusjärjestelmän, jonka nojalla ne voivat vapautua tästä velvollisuudesta, perustamissopimuksen 52 artiklassa edellytetään, että kotimaisilla tytäryhtiöillä ja niiden ulkomaisilla emoyhtiöillä on käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jotta ne voivat saada palautuksen tai vahingonkorvauksen siitä taloudellista menetyksestä, jonka ne ovat kärsineet ja josta asianomaisen jäsenvaltion viranomaiset ovat hyötyneet sen takia, että tytäryhtiöt ovat maksaneet veron ennakolta.

Pelkästään se seikka, että tällaisen kanteen ainoana kohteena on sen koron maksaminen, joka vastaa taloudellista vahinkoa, joka on aiheutunut siitä,

että ennakolta maksetut summat eivät ole olleet käytettävissä, ei ole tällaisen kanteen hylkäämisen peruste.

Vaikka sen takia, että yhteisö ei ole antanut tällaisia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä voidaan antaa menettelysäännöt tällaisia oikeussuojakeinoja varten, mukaan lukien liitännäiskysymykset, kuten mahdollinen korkojen maksaminen, kyseiset säännöt eivät kuitenkaan saa olla sellaisia, että yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa.

3) Yhteisön oikeuden vastaista on se, että kansallinen tuomioistuin käsitellessään vaatimusta, jonka ovat tehneet kotimainen tytäryhtiö ja sen ulkomainen emoyhtiö saadakseen palautuksen tai vahingonkorvausta siitä taloudellisesta menetyksestä, joka niille on aiheutunut sen vuoksi, että tytäryhtiö on maksanut yhtiöveroennakkoa, hylkää tämän vaatimuksen tai rajoittaa sitä ainoastaan sillä perusteella, että pääasioiden kantajat eivät ole pyytäneet veroviranomaisilta, että ne voisivat valita verotusjärjestelmän, jossa tytäryhtiö olisi välttynyt ennakon maksamisvelvollisuudelta, eivätkä ne näin ollen ole käyttäneet käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja veroviranomaisten tekemien päätösten riitauttamiseksi vetoamalla yhteisön oikeuden säännösten ensisijaisuuteen ja välittömään oikeusvaikutukseen, vaikka kansallisessa lainsäädännössä kotimaisilta tytäryhtiöiltä ja niiden ulkomaisilta emoyhtiöiltä evättiin joka tapauksessa mahdollisuus valita tämä verotusjärjestelmä.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 8 päivänä maaliskuuta 2001.

R. Grass A. La Pergola

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja