JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY

12 päivänä syyskuuta 2000 [1]

1. Tällä High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin (jäljempänä kansallinen tuomioistuin) esittämällä ennakkoratkaisupyynnöllä pyritään selvittämään, missä määrin perustamissopimuksessa vapaan liikkuvuuden osalta vahvistetuista perustavanlaatuisista periaatteista johtuvat pakottavat vaatimukset rajoittavat jäsenvaltioiden toimivaltaa välittömän yhtiöverotuksen alalla, kun yhdenmukaistettua yhteisön lainsäädäntöä ei ole. Yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään erityisesti pohtimaan, voidaanko verotuksen johdonmukaisuuden suhteellisen uuteen käsitteeseen vedota sen perustelemiseksi, että tiettyihin yhtiön muodossa toimiviin verovelvollisiin sovelletaan erilaista kohtelua sen mukaan, missä emoyhtiön kotipaikka on. Jos tähän vastataan kieltävästi, kansallinen tuomioistuin kysyy, edellytetäänkö yhteisön oikeudessa, että verovelvollisilla on kansallisen lainsäädännön mukaan oltava käytettävissään oikeussuojakeino joko edunpalautuksen tai vahingonkorvauksen saamiseksi, vaikka erilaisessa kohtelussa olisi kysymys ainoastaan aikaisemmasta veron maksusta.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt ja asiaan liittyvät tosiseikat

A *Asiaa koskeva Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö*

2. Vuoden 1988 Income and Corporation Taxes Actin (tulo- ja yhtiöverolaki; jäljempänä ICTA) 8 ja 11 §:n mukaan yhtiöt, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja yhtiöt, joiden kotipaikka on jossain muualla mutta jotka harjoittavat Yhdistyneessä kuningaskunnassa liiketoimintaa sivukonttorin tai edustajan välityksellä, ovat velvollisia maksamaan tilikauden voitosta yhtiöveroa (corporation tax). [2] Tilikausilta, jotka päättyivät ennen 1.10.1993, yhtiövero oli maksettava joko yhdeksän kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä tai yhden kuukauden kuluttua tilikautta koskevan verolipun antamisesta sen mukaan, kumpi näistä ajankohdista on myöhäisempi. Yhtiövero on 1.10.1993 lähtien pitänyt maksaa yhdeksän kuukauden ja yhden päivän kuluttua tilikauden päättymisestä. [3]

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — ICTA:n 12 §:n mukaan tilikausi on yleensä 12 kuukautta.

3 — Asian ymmärtämisen helpottamiseksi käytän jäljempänä myös kansallisen tuomioistuimen käyttämää ilmaisua pääsäännön mukainen yhtiövero kuvaamaan tavanomaista yhtiöveron maksuvelvollisuutta, joka syntyy vasta tämän yhden vuoden pituisen tilikauden päättymisen jälkeen.

3. Nyt esillä olevassa asiassa on kysymys yhtiöveroennakon (advance corporation tax) maksamisesta.[4] On huomattava, että kansallinen tuomioistuin on yksiselitteisesti todennut Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön perusteella, että vuoden 1988 ICTA:n 4 §:n mukaan "yhtiöveroennakko on yhtiövero eikä tätä kyseenalaisteta missään muussa vuoden 1988 lain säännöksessä".[5] ICTA:n 14 §:n mukaan eräistä "voitonjakotapahtumista", joista tyypillisin on osingonjako, syntyi velvollisuus maksaa yhtiöveroennakkoa. Kaikilla tällä tavalla voittoa jakavilla kotimaisilla yhtiöillä oli tässä yhteydessä velvollisuus maksaa yhtiöveroennakkoa jaetun voiton määrästä tai arvosta. Yhtiöiden oli tehtävä neljännesvuosittain ilmoitus kyseisenä vuosineljänneksenä toteutetuista voitonjaoista. Yhtiöveroennakko oli maksettava 14 päivän kuluessa vuosineljänneksen päättymisestä.[6]

4. Ilmoituskaudelta maksettu yhtiöveroennakko voitiin pääsääntöisesti vähentää sen maksaneen yhtiön pääsäännön mukaisesta yhtiöverosta kyseiseltä tilikaudelta tai se voitiin vaihtoehtoisesti siirtää kyseisen yhtiön tytäryhtiöille, jotka saattoivat vähentää sen omasta pääsäännön mukaisesta yhtiöverostaan (239 ja 240 §). Yhtiövero oli kuitenkin maksettava vasta yhdeksän kuukauden kuluttua yhtiöverotuksen verovuoden päättymisestä. Yhtiöveroennakko oli sitä vastoin maksettava 14 päivän kuluessa kyseisen vuosineljänneksen päättymisestä, mistä kansallisen tuomioistuimen mukaan seurasi, että "yhtiöveron ennakko vaikutti" yhtiöön, joka oli päättänyt jakaa voittoa osinkoina, siten, että se "aikaist[i] yhtiöveron maksua vaihtelevasti 8 ½ kuukaudella (jaettaessa voittoa tilikauden viimeisenä päivänä) ja enintään 1 vuodella ja 5 ½ kuukaudella (jaettaessa voittoa tilikauden ensimmäisen päivänä)". Kansallinen tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnössä lisäksi huomauttanut, että jos kyseiseltä ajalta ei ollut maksettava pääsäännön mukaista yhtiöveroa, yhtiöveron ennakko "voi[tiin] vähentää seuraavien tilikausien voitosta, missä tapauksessa veronmaksu — — aikaistu[i] vielä enemmän ja jopa määräämättömän ajan".

5. Nyt esillä olevassa on kuitenkin keskeisesti kysymys siitä, että yhtiöveroennakon maksamisvelvollisuudesta oli mahdollista saada vapautus, jos tytäryhtiö ja emoyhtiö valitsivat konserniverotuksen (group income election) vuoden 1988 ICTA:n 247 §:n mukaisesti. Tällainen valintamahdollisuus oli vain yhtiöillä, joista toinen omisti toisesta vähintään 51 prosenttia ja joilla molemmilla oli kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Konserniverotuksen valitsemisesta seurasi, että tytäryhtiön (voittoa jakava yhtiö) ei tarvinnut maksaa yhtiöveroennakkoa emoyhtiölleen maksamistaan osingoista, paitsi jos se ilmoitti, ettei se halunnut konserniverotuksen koskevan määrättyä osinkoa. Pyyntö konserniverotuksen soveltamisesta

4 — Yhtiöveroennakko on kumottu vuoden 1998 Finance Actin 31 §:llä 6.4.1999 alkaen.

5 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön liitteenä oleva tuomari J. Neubergerin tuomio 2.10.1998, s. 38. Verovuoden päättymisen jälkeen tapahtuvaa yhtiöveron maksamista kutsutaan pääsäännön mukaiseksi yhtiöveroksi, jotta se pystyttäisiin asian ymmärtämisen helpottamiseksi erottamaan niistä tämän saman veron aikaisemmista maksuista, jotka suoritetaan yhtiöveroennakkona.

6 — Ks. vuoden 1988 ICTA:n 13 §:n 1 ja 3 momentti.

oli tehtävä verotarkastajalle. Jos pyyntö hylättiin, sen tehnyt yhtiö saattoi hakea hylkäävään päätökseen muutosta Special Commissionersilta tai General Commissionersilta, joiden päätöksiin voidaan (Englannissa ja Walesissa) hakea muutosta High Court of Justicelta oikeuskysymyksen osalta.

6. Pääasian oikeudenkäynnissä esitetty toissijainen vaatimus koskee oikeutta yhtiöveron hyvitykseen maksetun yhtiöveroennakon osalta. Vuoden 1988 ICTA:n 231 §:n 1 momentissa säädettiin, että jos tytäryhtiö maksaa yhtiöveroennakkoa emoyhtiölleen maksamastaan osingosta, emoyhtiöllä on oikeus yhtiöveron hyvitykseen, jos sen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Yhtiöveron hyvitys oli yhtä suuri kuin tytäryhtiön maksama yhtiöveroennakko. Emoyhtiö saattoi vähentää yhtiöveron hyvityksen yhtiöveroennakosta, joka sen oli itse maksettava, kun se oli jakanut voittoa osakkailleen; emoyhtiö siis joutui maksamaan yhtiöveroennakkoa vain siltä osin kuin sen jakama osinko ylitti tytäryhtiöltä saadun osingon. Jos yhtiö, jonka kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa mutta joka oli kokonaan vapautettu pääsäännön mukaisesta yhtiöverosta, sai tytäryhtiöltään osinkoa, josta oli maksettu yhtiöveroennakko, emoyhtiöllä oli oikeus saada palautuksena yhtiöveron hyvitystä vastaava määrä.

7. Vuoden 1988 ICTA:n 208 §:n mukaan " — — yhtiöveroa ei kanneta kotimaisen yhtiön jakamasta osingosta tai muusta voitonjaosta eikä tällaista osinkoa tai voitonjakoa oteta huomioon laskettaessa yhtiöveron perustana olevaa tuloa". Vaikka yhtiöt, joiden kotipaikka ei ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa tai jotka eivät harjoittaneet siellä liiketoimintaa sivukonttorin tai edustajan välityksellä, eivät olleet velvollisia suorittamaan yhtiöveroa, ne olivat pääsääntöisesti verovelvollisia Yhdistyneen kuningaskunnan tuloverotuksessa Yhdistyneessä kuningaskunnassa olevista lähteistä saaduista tuloista, muun muassa osingoista, jos osingon maksaneen yhtiön kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Vuoden 1988 ICTA:n 233 §:n 1 momentissa säädettiin kuitenkin, että jos kotimaisen tytäryhtiön ulkomaisella emoyhtiöllä ei ollut oikeutta yhtiöveron hyvitykseen tällaisesta osingosta, se ei ollut osingon osalta verovelvollinen myöskään Yhdistyneen kuningaskunnan tuloverotuksessa. Jos emoyhtiöllä sitä vastoin oli oikeus yhtiöveron hyvitykseen Yhdistyneen kuningaskunnan ja emoyhtiön kotivaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella, emoyhtiö oli Yhdistyneen kuningaskunnan tuloverotuksessa verovelvollinen brittiläisiltä tytäryhtiöiltä saamistaan osingoista.

8. Yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 26.11.1964 tehdyssä sopimuksessa, sellaisena kuin se on muutettuna 23.3.1970, ei anneta oikeutta yhtiöveron hyvitykseen yhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa ja jotka omistavat osakkeita yhtiöissä, joilla on kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja saavat näiltä osinkoja. Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaan saksalainen emoyhtiö ei näin ollen ole verovelvollinen brittiläiseltä tytäryhtiöltä saamistaan osingoista, eikä sillä siten ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen. Eräissä Yhdistyneen

kuningaskunnan ja joidenkin Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyissä sopimuksissa kuitenkin annetaan emoyhtiöille, joilla on kotipaikka toisessa sopimusvaltiossa, oikeus ainakin osittaiseen yhtiöveron hyvitykseen. [7] Pääasioiden kantajat ovat vedonneet Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen, jonka mukaan alankomaalaisen emoyhtiön maksettavaksi tuleva vero oli nyt kyseessä olevana aikana 5 prosenttia määrästä, jota voidaan kutsua brutto-osingoksi ja joka saadaan laskemalla yhteen osinko ja puolet yhtiöveron hyvityksestä. [8]

B *Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset*

9. Asia C-397/98 koskee Metallgesellschaft Limited ja The Metal and Commodity Company Limited -nimisiä yhtiöitä, jotka on perustettu ja joilla on kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sekä Metallgesellschaft AG ja Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG -nimisiä yhtiöitä, jotka on perustettu ja joilla on kotipaikka Saksan liittotasavallassa (jäljempänä yhdessä Metallgesellschaft ym.). Asia C-410/98 koskee Hoechst AG -nimistä yhtiötä, joka on perustettu ja jolla on kotipaikka Saksassa, ja sen tytäryhtiötä Hoechst UK Ltd:iä, jolla on kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa (jäljempänä yhdessä Hoechst). Metallgesellschaft Limited, The Metal and Commodity Company Limited ja Hoechst UK Ltd (jäljempänä yhdessä brittiläiset tytäryhtiöt) maksoivat vuosina 1974—1995 yhtiöveroennakkoa saksalaisille emoyhtiöilleen maksamistaan osingoista. [9]

10. Pääasioiden oikeudenkäynnit tulivat vireille vuonna 1995, kun kumpikin yhtiöryhmä (jäljempänä yhdessä kantajat) nosti kansallisessa tuomioistuimessa kanteen väittäen, että kyseiset brittiläiset tytäryhtiöt olivat kotimaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöihin nähden rahoituksellisesti huonommassa asemassa, koska ulkomaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöt eivät voineet kotimaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöiden tavoin valita konserniverotusta. Kantajat väittävät pääasiallisesti, että tämä haitta on EY:n perustamissopimuksen 6 ja 52 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 12 ja EY 43 artikla) vastaista syrjintää. Tähän väitteeseen liittyvässä toissijaisessa osassa kantajat väittävät, että konserniverotuksen valintaoikeuteen kohdistuva riidanalainen rajoitus on EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan (josta on tullut EY 56 artikla) vastainen. Kantajien toisen, toissijaisen väitteen mukaan emoyhtiöillä pitäisi

7 — Kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että näiden sopimusten mukaiset "järjestelyt vaihtelevat", mutta toteaa, että "yleisenä mallina on — — se, että yhtiöveron hyvitys myönnetään kokonaisena tai osittaisena ja että rajoitettu vero määrätään saadun osingon ja yhtiöveron hyvityksen kokonaismäärästä. Tästä seuraa, että yhtiöveroennakko palautetaan osittain."

8 — Esimerkki, jonka asian C-410/98 kantajat ovat esittäneet kirjallisissa ja suullisissa huomautuksissaan (ja jonka paikkansapitävyyttä Yhdistynyt kuningaskunta ei ole kiistänyt), perustuu Hoechst UK Ltd:n saksalaiselle emoyhtiölleen 16.1.1989 jakamaan 43 000 000 Englannin punnan (GBP) osinkoon, josta maksettiin yhtiöveroennakkoa 14 333 333 GBP. Jos Hoechst AG olisi ollut kotimainen emoyhtiö, se olisi saanut täyden eli 14 333 333 GBP:n suuruisen yhtiöveron hyvityksen, ja jos se olisi ollut alankomaalainen emoyhtiö, sillä olisi ollut oikeus saada puolet tästä yhtiöveron hyvityksestä vähennettynä viidellä prosentilla brutto-osingosta, jolloin hyvityksen määrä olisi ollut 4 658 333 GBP.

9 — Ennakkoratkaisupyynnöissä ei ole mainittu pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikoja. Metallgesellschaft ym. ja Hoechst sekä Yhdistynyt kuningaskunta ovat yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kirjalliseen kysymykseen antamissaan vastauksissa olleet yksimielisiä siitä, että riidanalaiset yhtiöveroennakot on asiassa C-397/98 suoritettu 16.1.1989—26.4.1994 ja asiassa C-410/98 puolestaan 16.4.1974—13.10.1995.

olla oikeus yhtiöveron hyvitykseen, joka ainakin osittain vastaisi brittiläisten tytäryhtiöiden maksamaa yhtiöveroennakkoa. Kantajat vaativat korvausta tai hyvitystä siitä, etteivät ne ole pystyneet käyttämään kyseisiä rahamääriä aikana, joka kului yhtiöveroennakon maksamisesta siihen, kun pääsäännön mukainen yhtiövero, josta yhtiöveroennakot voitiin vähentää, oli maksettava.

11. Pääasioiden vastaajat (Commissioners of Inland Revenue ja Attorney General) ovat väittäneet, että yhtiöveroennakolla oli tarkoitus varmistaa, että voittoa jakava yhtiö suorittaa maksun, joka vastaa osakkaalle annettavaa yhtiöveron hyvitystä tai tuloveron vapautusta. Jos ulkomaisten emoyhtiöiden kotimaiset tytäryhtiöt olisivat voineet jakaa voittoa yhtiöveroennakkoa maksamatta, veron kiertäminen olisi helpottunut, koska sen enempää emoyhtiön kuin tytäryhtiönkään ei olisi tarvinnut maksaa yhtiöveroennakkoa, kun taas siinä tapauksessa, että emoyhtiö on kotimainen, yhtiöveroennakko olisi pitänyt maksaa jaettaessa voittoa konsernin ulkopuolelle. Vastaajien mukaan emoyhtiön kotipaikkaan perustuva ero oli siten perusteltu. Yhtiöveron hyvitystä koskevan toissijaisen vaatimuksen osalta vastaajat toteavat, että se, että Yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa ei ole yhtiöveron hyvitystä koskevaa määräystä toisin kuin eräiden muiden maiden kanssa tehdyissä verosopimuksissa, johtuu siitä, että Saksan verotusjärjestelmä poikkeaa näiden muiden maiden verotusjärjestelmistä, ja siitä, minkälaisista kokonaisjärjestelyistä eri verosopimusten osapuolet ovat neuvotteluissaan sopineet. Vastaajat väittävät myös, että yhteisön oikeuteen mahdollisesti kohdistuvan rikkomisen perusteella ei synny mitään kannekelpoista oikeutta vahingonkorvaukseen. Vastaajat väittävät lisäksi, että Englannin oikeuden mukaan vahingonkorvaus tai edunpalautusvaatimus ei voi muodostua pelkästä korosta, jos — kuten nyt esillä olevassa asiassa — ei ole olemassa mitään pääomasaamista.

12. Kansallisen tuomioistuimen mukaan seuraavat seikat ovat riidattomia:

— Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaan konserniverotus voidaan valita vain, jos sekä emoyhtiön että tytäryhtiön kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa

— kantajat eivät missään vaiheessa valinneet konserniverotusta mutta olisivat oletettavasti valinneet sen, jos ne olisivat arvioineet, että valintaoikeuden olisi yhteisön oikeuden mukaan pitänyt olla käytettävissä myös silloin, kun emoyhtiö on ulkomaalainen

— jos kantajat olisivat yrittäneet käyttää valintaoikeutta, verotarkastaja olisi hylännyt pyynnön sillä perusteella, että

emoyhtiöiden kotipaikka ei ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa, mutta hylkäävästä päätöksestä olisi voitu valittaa

— ennen kuin valitus olisi ratkaistu lopullisesti, kantajien olisi joka tapauksessa pitänyt suorittaa kaikkiin maksamiinsa osinkoihin liittyvä yhtiöveroennakko, koska niille olisi saatettu määrätä rahoituksellisia seuraamuksia, muun muassa lain määräämiä rangaistuksenluonteisia seuraamuksia (jos olisi katsottu, että kantajat toimivat tuottamuksellisesti ja ilman perusteltua syytä jättäessään tilittämättä maksamiinsa osinkoihin liittyvät yhtiöveroennakot)

— Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaan kantajilla ei olisi ollut oikeutta saada yhtiöveroennakkoa takaisin, vaikka valitus olisi hyväksytty. [10]

10 — Metallgesellschaft ym. ovat kirjallisissa huomautuksissaan todenneet, että vastaajien väitteet perustuvat — niiden mukaan runsaasti arvostelua herättäneeseen — sääntöön, jonka parlamentin ylähuone on (tosin vastahakoisesti) pysyttänyt ja vahvistanut asiassa President of India v. La Pintada Compania Navigación S.A. [1985] 1 A.C. 104 (jäljempänä asia President of India). Sääntö itsessään on peräisin ainakin jo asiasta London, Chatham and Dover Railway Co. v. South Eastern Railway Co. [1893] A.C. 429, jossa parlamentin ylähuone katsoi, että Englannin common law'n mukaan "siinä tapauksessa, että koron maksamisesta ei ole sovittu tai säädetty, tuomioistuimella ei ollut toimivaltaa määrätä maksettavaksi korkoa, oli sitten kyse yksinkertaisesta korosta tai korosta korolle, vahingonkorvauksena velan maksun viivästymisestä (eli myöhästyneestä maksusta)"; ks. lordi Brandonin puhe em. asiassa President of India ([1985] 1 A.C. 104, s. 115). Lordi Brandon (jonka kantaan muut ylähuoneen lainoppineet jäsenet yhtyivät) totesi jäljempänä kannattavansa käsitystä, jonka mukaan sääntöä sovelletaan tällä hetkellä ainoastaan korkovaatimuksiin siltä osin kuin velka on maksettu myöhässä mutta ennen kuin velan perimiseksi on pantu vireille mitään oikeudellista menettelyä ([1985] 1 A.C. 104, s. 127—129). Metallgesellschaft ym. eivät hyväksy kantaa, jonka mukaan tämä sääntö koskee senkaltaista vaatimusta, joka on esitetty pääasiassa. Koska ainoastaan kansallisella tuomioistuimella on toimivaltaa ratkaista tämä kysymys, oletan, että sääntöä rajoitetussa nykymuodossaankin sovelletaan senkaltaiseen vaatimukseen, joka on esitetty nyt esillä olevissa asioissa.

13. Yhteisöjen tuomioistuimelle on esitetty seuraavat kysymykset:

"1) Onko yhteisön oikeuden ja erityisesti EY:n perustamissopimuksen 6, 52, 58 ja/tai 73 b artiklan [11] 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

11 — Kansallinen tuomioistuin on viitannut EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklaan (josta on tullut EY 56 artikla) vain siltä osin kuin on kysymys 1.1.1995 jälkeisestä ajasta. Kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että ennen tätä ajankohtaa pääomien vapaan liikkuvuuden osalta merkityksellinen määräys oli EY:n perustamissopimuksen 67 artikla (joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella), sellaisena kuin se oli pantu täytäntöön asiaa koskevilla direktiiveillä; ks. perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta annetun ensimmäinen neuvoston direktiivi 60/921/ETY (EYVL L 43, s. 921), sellaisena kuin se on muutettuna perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta annetun ensimmäisen direktiivin täydentämisestä ja muuttamisesta 18 päivänä joulukuuta 1962 annetulla neuvoston direktiivillä 63/21/ETY (EYVL 1963, 9, s. 62) 1.7.1990 edeltävän ajan osalta ja perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetulla neuvoston asetuksella 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) ajalta 1.7.1990—31.12.1994. Kuten alaviitteessä 8 on huomautettu, on riidatonta, että pääasioiden oikeudenkäynneissä on kysymys ajanjaksoista 16.1.1989—26.4.1994 ja 16.4.1974—13.10.1995.

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 [12] ja asiassa C-66/95, Sutton, 22.4.1997 antamassaan tuomiossa, [13] 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 kaksinkertaisen 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?"

II Huomautukset

14. Kirjallisia ja suullisia huomautuksia ovat asiassa esittäneet kantajat, Ison-Bri-

12 — Kok. 1996, s. I-1029.
13 — Kok. 1997, s. I-2163.

tannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, Alankomaiden kuningaskunta ja komissio. Suomen tasavalta on esittänyt kirjallisia huomautuksia ja Itävallan tasavalta, Ranskan tasavalta ja Saksan liittotasavalta suullisia huomautuksia. Kantajien, Yhdistyneen kuningaskunnan, Suomen ja komission huomautuksissa on käsitelty kaikkia ennakkoratkaisukysymyksissä esiin tuotuja eri ongelmia. Alankomaat on esittänyt huomautuksia ensimmäisestä ja kolmannesta kysymyksestä, jotka koskevat konserniverotuksen valintaoikeutta ja yhtiöveron hyvitystä, kun taas Itävallan, Ranskan ja Saksan suullisissa huomautuksissa on käsitelty ainoastaan kolmatta kysymystä.

III Yleiskatsaus

15. Kantajat väittävät pääasiallisesti, että brittiläisten tytäryhtiöiden sulkeminen konserniverotuksen valintamahdollisuuden ulkopuolelle sen perusteella, että niiden emoyhtiöiden kotipaikka on Saksassa, on ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) ja 58 artiklassa (josta on tullut EY 48 artikla) taatun sijoittautumisvapauden kanssa.[14] On lisäksi selvää, että kantajat vetoavat tämän pääasiallisen väitteensä tueksi ensisijaisesti EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaan eivätkä pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin perustamissopimuksen määräyksiin. Sen vuoksi on syytä tarkastella ensiksi sitä, onko yhteisön oikeuden mukaista, että konsernituloa koskevan helpotuksen kaltainen etu on vain kotimaisten yhtiöiden käytettävissä.

IV Kysymys 1 ja konsernituloa koskeva helpotus

A *Yhteenveto huomautuksista*

16. Kantajat väittävät, että jäsenvaltioiden on käytettävä sitä suvereenia valtaa, joka niillä on kansallisten välittömän verotuksen järjestelmien osalta, yhteisön oikeuden perustavanlaatuisten periaatteiden mukaisesti. Konserniverotuksen valintamahdollisuuden epääminen on omiaan heikentämään ulkomaisten yhtiöiden halukkuutta perustaa tytäryhtiöitä Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, ja se on ristiriidassa perustamissopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden kanssa. Koska Yhdistynyt kuningaskunta on yhtiöverovelvollisuuden osalta asettanut ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöt samaan asemaan kuin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhtiöiden tytäryhtiöt, se on kantajien mukaan tunnustanut, että niiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, jonka vuoksi voisi olla perusteltua käsitellä niitä eri tavalla konserniverotuksen valintamahdollisuuden kaltaisen veroedun osalta.[15] Kantajien mielestä sillä, että yhtiöveroennakko on mahdollista välttää perustamalla tytäryhtiöiden sijaan

14 — Kantajien edustaja on istunnossa korostanut, että vaihtoehtoiset väitteet ovat "täysin toissijaisia" tähän pääasialliseen väitteeseen nähden.

15 — Kantajat viittaavat tältä osin erityisesti asiaan 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, 20 kohta; Kok. Ep. VIII, s. 407).

sivukonttoreita tai kauppaedustajan liikkeitä, ei ole merkitystä, koska perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklassa edellytetään, että taloudellisella toimijalla on oltava mahdollisuus vapaasti valita, mikä on sopivin oikeudellinen muoto sijoittautumisoikeuden käyttämiselle. [16] Kantajat katsovat, että erilaista kohtelua ei voida perustella veronkierron välttämiseen liittyvillä syillä, koska konserniverotuksen valintamahdollisuuden myöntämisen ainoa vaikutus on se, että tytäryhtiön lopullinen veronmaksuvelvollisuus vain lykkääntyy pääsäännön mukaisen yhtiöveron maksuvelvollisuuden syntymisajankohtaan eikä se suinkaan poistu. Se, että ulkomaisella yhtiöllä ei ole osinkoa myöhemmin maksaessaan velvollisuutta suorittaa yhtiöveroennakkoa, koska se ei ole verovelvollinen Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverotuksessa, vaikka brittiläisen yhtiön vastaava osingonmaksu aiheuttaisi velvollisuuden maksaa yhtiöveroennakkoa, ei kantajien mukaan tee erilaisesta kohtelusta perusteltua; kysymys ei ensinnäkään ole veronkierrosta, koska ensin mainittu yhtiö kuuluu sijoittautumisvaltionsa verolainsäädännön alaisuuteen; [17] toiseksi kantajat huomauttavat, ettei jäsenvaltion verotulojen mahdollinen vähentyminen kuulu EY:n perustamissopimuksen 56 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 46 artikla) lueteltuihin syihin eikä se myöskään ole sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, joka voisi tehdä 52 artiklan vastaisen erilaisen kohtelun perusteluksi. [18]

17. Kantajat toteavat lisäksi, ettei konserniverotuksen valintamahdollisuuden epääminen ole perusteltua verotuksen johdonmukaisuuteen liittyvistä syistä. Asiassa Bachmann ja asiassa komissio vastaan Belgia [19] vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus oli "suorassa yhteydessä" niiden summien veronalaisuuteen, joita vakuutuksenantajien oli maksettava sairauden ja työkyvyttömyyden sekä vanhuuden ja kuoleman varalta tehtyjen vakuutussopimusten perusteella. Belgian verolainsäädännön mukaan tulonmenetys, joka aiheutui siitä, että verotettavista tuloista sai tehdä vähennyksiä, korvattiin verottamalla samalle verovelvolliselle tällaisten vakuutussopimusten perusteella maksettavia määriä. Kantajien mukaan sillä, että tytäryhtiö valitsee konserniverotuksen emoyhtiölleen maksamansa osingon osalta, ja sillä, että emoyhtiö maksaa yhtiöveroennakkoa konserniverotusjärjestelmän ulkopuolella myöhemmin tapahtuneesta samansuuruisesta voitonjaosta, ei ole mitään suoraa yhteyttä. Tytäryhtiö pysyy verovelvollisena Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverotuksessa. Kantajat ovat viitanneet siihen, että Irlannissa ulkomaisiin emoyhtiöihin sovelletaan toisenlaisia säännöksiä. [20] Kantajien mielestä se, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa valintamahdollisuus on yleisesti evätty konserneilta, joissa on ulkomaisia emoyhtiöitä, on suhteellisuusperiaatteen vastaista.

18. Yhdistynyt kuningaskunta väittää, että konserniverotuksen valintamahdollisuuden osalta noudatettu erilainen kohtelu on

16 — Edellisessä alaviitteessä mainittu asia, tuomion 22 kohta.

17 — Ks. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 25 ja 26 kohta).

18 — Kantajat viittaavat em. asiaan komissio v. Ranska, tuomion 25 kohta; asiaan C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1779, 16 kohta; Kok. Ep. X, s. 417); asiaan C-288/89, Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda, tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-4007, 11 kohta; Kok. Ep. XI, s. 343); asiaan C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955, 15 kohta) ja em. asiaan ICI, tuomion 28 kohta.

19 — Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249; Kok. Ep. XII, s. 1) ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305).

20 — Vuoden 1983 Finance Actin 46 §:n mukaan konserniverotuksen valitseminen oli Irlannissa mahdollista, jos ulkomainen emoyhtiö omisti vähintään 75 prosenttia irlantilaisesta tytäryhtiöstä ja jos Irlannin ja emoyhtiön kotivaltion välillä oli voimassa sopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

perusteltua verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseksi. Periaate on, että yhtiön voitoista olisi maksettava yhtiövero ja osakkaiden olisi oltava verovelvollisia tuloverotuksessa, kun heille jaetaan voittoa osinkoina. Jos tätä periaatetta sovellettaisiin sellaisenaan, samaa voittoa verotettaisiin kahdesti eli se verotettaisiin kertaalleen yhtiön tulona ja toisen kerran osakkeenomistajan tulona, minkä vuoksi vuonna 1973 otettiin käyttöön osittainen kohdentamisjärjestelmä, joka ilmenee vuoden 1988 ICTA:ssa. Järjestelmällä lievennetään tällaista kaksinkertaista verotusta siten, että yhtiön muodossa toimivien osakkeenomistajien, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, saamat osinkotulot on vapautettu yhtiöverosta. Koska yhtiöllä voi olla jakokelpoista voittoa ja koska se voi jakaa voittoa esittämättä verotettavaa voittoa, osinkoa jakavan yhtiön on maksettava yhtiöveroennakkoa, jotta voitaisiin varmistaa, että yhtiön muodossa toimivan osakkeenomistajan saamaan osinkoon kohdistuvaa verovapautta vastaava vero maksetaan. Tällä pystytään varmistamaan voittoa jakavan yhtiön veronmaksuvelvollisuus, ennen kuin osakkeenomistajalle myönnetään mitään vapautuksia tai helpotuksia. [21] Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan tästä syystä on olemassa "selvä ja suora yhteys osakkeenomistajan saaman osingon verovapauden ja vastaavan yhtiöveroennakon välillä", sillä "sen, että tytäryhtiön ja emoyhtiön välillä maksettujen osinkojen osalta voidaan valita konserniverotus, logiikka on siinä, että tällaisessa voitonjaossa on itse asiassa kysymys yhden *taloudellisen* yksikön sisäisistä siirroista (vaikka siirrot tapahtuvatkin kahden *yhtiön* välillä)". [22] Toisaalta se, että ulkomaisen yhtiön brittiläiseltä yhtiöltä saamat osingot on Yhdistyneessä kuningaskunnassa vapautettu verosta, korvataan sillä, että osingoista on suoritettava yhtiöveroennakko.

19. Yhdistynyt kuningaskunta on Suomen ja Alankomaiden tukemana väittänyt, että se, että konserneja, joiden emoyhtiö on kotimainen, kohdellaan konserniverotuksen valintamahdollisuuden osalta eri tavalla kuin konserneja, joiden emoyhtiö on ulkomainen, on objektiivisesti perusteltua, koska konsernien tilanteet eivät ole rinnastettavissa toisiinsa; jos emoyhtiö on kotimainen, se, että tytäryhtiön voitonjaon yhteydessä ei tarvitse suorittaa yhtiöveroennakkoa (mikä vastaa emoyhtiön saaman osingon verovapautta), korvataan sillä, että emoyhtiön on voittoa jakaessaan suoritettava yhtiöveroennakkoa, mutta jos emoyhtiö on ulkomainen, ei ole mitään vastaavaa maksua, joka korvaisi sen, että tytäryhtiön voitonjaon yhteydessä ei suoriteta yhtiöveroennakkoa. Vaikka Yhdistynyt kuningaskunta myöntää, että erilaisen järjestelmän soveltaminen olisi mahdollista, se kiistää, että konserniverotuksen valintamahdollisuutta koskeva rajoitus olisi suhteellisuusperiaatteen vastainen. Edellä mainitussa asiassa Bachmann olisi ollut mahdollista, että Belgian verolainsäädännössä olisi annettu muiden jäsenvaltioiden kansalaisille oikeus vähentää muihin jäsenvaltioihin maksetut henkivakuutusmaksut, vaikka vakuutuksenantajien myöhemmin maksamista määristä ei makset-

21 — Yhdistynyt kuningaskunta huomauttaa, että kun yhtiöveroennakko on kannettu yhtiön muodossa toimivien osakkeenomistajien saamien osinkojen verovapauden kattamiseksi, se, että yhtiöveroennakkoa kannettaisiin lisää silloin, kun yhtiön muodossa toimiva osakkeenomistaja jakaa saamansa osingot edelleen omille osakkeenomistajilleen, johtaisi toisentyyppiseen kaksinkertaiseen verotukseen. Tästä syystä kotimaisella yhtiön muodossa toimivalla osakkeenomistajalla, joka saa osinkoa toiselta kotimaiselta yhtiöltä, on oikeus yhtiöveron hyvitykseen.

22 — Yhdistyneen kuningaskunnan kirjallisten huomautusten 41 kohta (kursivointi alkuperäisessä tekstissä).

taisikaan veroa Belgiassa.[23] Yhteisöjen tuomioistuin on siitä huolimatta katsonut, että Belgialla oli oikeus *muotoilla* oma verojärjestelmänsä. Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, että sen tekemä lainsäädännöllinen valinta kuuluu sellaisiin lainmukaisiin valintoihin, joita jäsenvaltiot saavat yhteisön oikeuden mukaan tehdä.

20. Komission mielestä erilainen kohtelu ei ole perusteltua. Pelkkä halu taata, että ulkomaisen yhtiön brittiläisen tytäryhtiön voittoihin kohdistuu Yhdistyneessä kuningaskunnassa ainakin tietty vähimmäisvero, ei komission mukaan riitä perusteluksi vaatimukselle, että tällaisten tytäryhtiöiden on maksettava yhtiöveroennakko ennen pääsäännön mukaisen yhtiöveron tavanomaista maksupäivää. Komissio huomauttaa, että yhtiöveroennakko on yhtiöveron ennakkomaksu, mutta ulkomaiset emoyhtiöt eivät ole verovelvollisia Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverotuksessa. Tytäryhtiö ei konserniverotuksen valitsemisella pysty välttämään velvollisuuttaan suorittaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa pääsäännön mukaista yhtiöveroa, eikä valintamahdollisuuden antaminen ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöille näin ollen edistäisi veronkiertoa. Komission mukaan Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset eivät menettäisi verotuloja tytäryhtiöiden voittojen osalta, koska konserniverotukseen luonteenomaisesti liittyvä yhtiöveroennakon lykkääntyminen vapauttaa tytäryhtiön ainoastaan velvollisuudesta maksaa yhtiöveroa ennakkoon. Pelkästään se, että Yhdistynyt kuningaskunta saa taloudellista etua kantaessaan yhtiöveroa ennakkoon sen korvaamiseksi, että ulkomaiset emoyhtiöt eivät myöhemmin joudu maksamaan yhtiöveroennakkoa brittiläisiltä tytäryhtiöitä saamiensa osinkojen osalta, ei komission mielestä voi tehdä tällaisesta syrjinnästä perusteltua.[24]

B *Tapauksen erittely*

21. Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti korostanut, että "vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen".[25] Tässä asiassa esitetyt kysymykset koskevat pääasiallisesti sitä, onko Yhdistynyt kuningaskunta noudattanut niitä rajoja, joita yhteisön oikeudessa on asetettu sen verotukselliselle suvereniteetille välittömän verotuksen alalla, kun se on rajoittanut konserniverotuksen valintamahdollisuutta yhtiöveroennakon osalta niin, että se koskee vain yhtiöitä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

i) Verotulot

22. Yhdyn kantajien väitteeseen, jonka mukaan se, että konserniverotuksen valintamahdollisuus annettaisiin myös ulkomaisten emoyhtiöiden brittiläisille tytäryhtiöille, ei helpottaisi veronkiertoa tai veropetoksia. On selvää, että yhtiöveroennakko on ainoastaan pääsäännön mukaisen yhtiöveron ennakkomaksu. Jos

23 — Yhdistynyt kuningaskunta viittaa erityisesti em. asiassa Bachmann annetun tuomion 23 kohtaan.

24 — Ks. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4071, 48 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö).

25 — Ks. em. asia Verkooijen, tuomion 32 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö.

ulkomaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöillä olisi oikeus valita konserniverotus, ne vain saisivat saman rahoituksellisen edun kuin kotimaisten yhtiöiden tytäryhtiöt. Kummankintyyppiset tytäryhtiöt olisivat samalla tavalla velvollisia aikanaan maksamaan voitoistaan pääsäännön mukaisen yhtiöveron. Vaikka ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöille annettaisiin mahdollisuus valita konserniverotus, se ei mielestäni parantaisi emoyhtiöiden mahdollisuutta kiertää yhtiöveroennakkoa. Koska ulkomainen emoyhtiö ei ole verovelvollinen Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverotuksessa, sen ei pitäisi myöskään olla velvollinen suorittamaan yhtiöveroennakkoa. Kotimaisen ja ulkomaisen emoyhtiön tilanteet eivät ole objektiivisesti rinnastettavissa toisiinsa. Kotimaisen emoyhtiön on suoritettava yhtiöveroennakkoa *vain ja ainoastaan* voittoa jakaessaan, koska se on Yhdistyneen kuningaskunnan pääsäännön mukaisessa yhtiöverotuksessa verovelvollinen omasta voitostaan, kun taas ulkomainen emoyhtiö ei ole verovelvollinen Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverotuksessa, vaan se on kotivaltionsa verolainsäädännön alainen. Yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut tämän seikan merkityksen edellä mainitussa asiassa ICI antamassaan tuomiossa, jossa se lisäksi yksiselitteisesti hylkäsi Yhdistyneen kuningaskunnan väitteen, jonka mukaan verotulojen väheneminen saattoi tehdä ulkomaisiin tytäryhtiöihin kohdistuvasta syrjinnästä perusteltua.[26]

23. On lisäksi todettava, että jos ulkomaisen emoyhtiön tytäryhtiön sallittaisiin valita konserniverotus, kysymys ei olisi yhtiöveroennakkoa koskevasta "vapautuksesta". On virheellistä puhua "vapautuksesta".[27] Asia on todellisuudessa niin, että ulkomaisen emoyhtiön tytäryhtiö on velvollinen suorittamaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa yhtiöveroa, mutta ulkomainen emoyhtiö ei ole omasta voitostaan verovelvollinen Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverotuksessa. Vaikka kotimaiset emoyhtiöt voivat *joissain tapauksissa* joutua maksamaan yhtiöveroennakkoa siltä osin kuin niiden jakama osinko ylittää tytäryhtiöiltä saadun osingon, se ei tee perustelluksi sitä, että ulkomaisten emoyhtiöiden kotimaiset tytäryhtiöt velvoitetaan maksamaan yhtiöveroennakkoa *aina*, kun ne päättävät maksaa osinkoa emoyhtiölleen. Kuten mainitsin edellisessä kohdassa, tämä johtuu siitä, että kotimaisten emoyhtiöiden tilanne on objektiivisesti erilainen, koska niillä on verotuksellinen kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

24. Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, että konserniverotuksen soveltaminen konsernin sisäiseen osingonjakoon vaikuttaa siten, että osingot muuttuvat pelkiksi "sisäisiksi siirroiksi", jolloin tytäryhtiön velvollisuus suorittaa yhtiöveroennakkoa siirtyy emoyhtiölle aina, kun osinko maksetaan konsernin ulkopuolelle. Koska ulkomainen emoyhtiö ei olisi velvollinen suorittamaan yhtiöveroennakkoa siinäkään tapauksessa, että tytäryhtiön velvollisuus suorittaa yhtiöveroennakkoa olisi konserniverotusta sovellettaessa siirtynyt emoyhtiölle, on sanottu, että ulkomaisen emoyhtiön tilanne voidaan erottaa kotimaisten

26 — Em. asia ICI, tuomion 26 ja 28 kohta.

27 — Ks. edellä 18 kohta.

tytär- ja emoyhtiöiden tilanteesta. Alankomaat on ilmaissut tämän eri tavalla, kun se on vedonnut alueperiaatteeseen, jota sen mukaan loukattaisiin, jos vaadittaisiin, että jäsenvaltion on kohdeltava sellaista toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta yhtiötä, joka ei harjoita ensin mainitussa jäsenvaltiossa liiketoimintaa, osana verotuksellista konsernia tässä jäsenvaltiossa. Alankomaiden mukaan voittojen ja tappioiden siirtämisen pitäisi olla mahdollista ainoastaan sellaisten konsernin jäsenten välillä, joilla on kotipaikka samassa jäsenvaltiossa.

25. Näiden väitteiden tosiasiallinen sisältö on, että ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöiden erilainen kohtelu on perusteltua sen vuoksi, että ulkomaiset emoyhtiöt eivät ole voitoistaan verovelvollisia Yhdistyneen kuningaskunnan yhtöverotuksessa. Mielestäni tämä emoyhtiöiden verotuksellisten tilanteiden ero ei tee perustelluksi sitä, että Yhdistyneeseen kuningaskuntaan asianmukaisesti sijoittautuneilta ja yhtöverotuksessa verovelvollisilta tytäryhtiöiltä evätään veroetu, joka on niihin rinnastettavissa olevien, kotimaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöiden saatavissa.

ii) Verotuksen johdonmukaisuus

26. Yhdistynyt kuningaskunta tukeutuu pääasiallisesti edellä mainitussa asiassa Bachmann ja edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Belgia annettuihin tuomioihin perustellakseen sitä, miksi se kieltäytyy myöntämästä konserniverotuksen valintamahdollisuutta ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöille, ja se vetoaa tarpeeseen säilyttää verotusjärjestelmän johdonmukaisuus. Kyseisessä tapauksessa Belgian verosäännöksessä tehtiin ero belgialaisille vakuutusyhtiöille maksettujen vakuutusmaksujen ja muille, ulkomaisille vakuutusyhtiöille maksettujen vakuutusmaksujen välillä. Vain kotimaisille vakuutusyhtiöille maksetut vakuutusmaksut olivat vähennyskelpoisia. Belgialle tästä aiheutuva verotulojen väheneminen tasoittui sillä, että kyseisten vakuutussopimusten perustella maksetut pääomat tai takaisinostoarvot olivat veronalaista tuloa; kyseisen veron suorittamisvelvollisuutta ei syntynyt, jollei vakuutusmaksuja ollut vähennetty. Belgia perusteli vakuutusmaksujen erilaista kohtelua vetoamalla tarpeeseen varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus. Belgia vetosi erityisesti siihen, ettei se voinut olla varma siitä, että pääomiin kohdistuva vero saataisiin kannettua ulkomaisilta vakuutusyhtiöiltä.

27. Yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi väitteen. Se katsoi, että "sellaisen verojärjestelmän yhtenäisyys — — edellyttää siis, että jos jäsenvaltion on hyväksyttävä toisessa jäsenvaltiossa suoritettujen henkivakuutusmaksujen vähentäminen, se voi kantaa veroa vakuutuksenantajien maksamista summista".[28] Yhteisöjen tuomioistuin ei ollut vakuuttunut siitä, että vakuutuksenantajan sitoumus kyseisen

28 — Em. asia Bachmann, tuomion 23 kohta ja em. asia komissio v. Belgia, tuomion 16 kohta.

veron maksamisesta olisi "riittävä tae",[29] koska sitoumuksen tueksi pitäisi todennäköisesti antaa vakuus, jolloin "vakuutuksenantajalle aiheutuisi lisäkustannuksia",[30] jotka vyörytettäisiin vakuutusmaksuihin ja jotka todennäköisesti vähentäisivät siirtotyöläisten halukkuutta pitää olemassaolevat vakuutussopimuksensa voimassa Belgiaan muuttaessaan. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin tunnusti, että kahdenväliset sopimukset, joilla jaetaan verotuksellinen toimivalta jäsenvaltioiden kesken, tai välitöntä verotusta koskevat yhdenmukaistetut yhteisön säännöt voisivat poistaa Belgian huolen, se katsoi, että yhteisön oikeuden nykytilassa "sellaisen verojärjestelmän yhtenäisyyttä ei voida taata käsiteltävänä olevassa asiassa tarkoitettuja säännöksiä vähemmän rajoittavilla säännöksillä — — ".[31]

28. Yhteisöjen tuomioistuin ei asiassa Bachmann antamassaan tuomiossa määritellyt verotuksen johdonmukaisuuden käsitettä, ja asia Bachmann on toistaiseksi ainoa asia, jossa jäsenvaltio on pystynyt menestyksekkäästi vetoamaan tähän käsitteeseen puolustaessaan kansallista säännöstään, joka olisi muutoin ristiriidassa jonkin perustavanlaatuisen perustamissopimuksen määräyksen kanssa. Asia Wielockx[32] vaikuttaa ensi arviolta suhteellisen samankaltaiselta kuin asia Bachmann. Alankomaissa asuvilla verovelvollisilla oli oikeus vähentää eläkevaraukseen suoritetut maksut, mutta ulkomailla asuvilla verovelvollisilla ei ollut tätä oikeutta. Varausta purettaessa suoritetut maksut tai varauksesta säännöllisesti suoritetut maksut olivat veronalaista tuloa. Alankomaat vetosi muun muassa Alankomaiden ja Belgian välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen, jonka mukaan tällaista tuloa verotettiin vain asuinvaltiossa, väittäessään, että sen verojärjestelmän johdonmukaisuus vaarantuisi, jos Belgian kansalaiset, kuten Wielockx, voisivat vähentää varaukseen tehdyt maksut verotuksessaan Alankomaissa. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että asiassa Bachmann tarkasteltu verotuksen johdonmukaisuus edellytti, että "veron perusteesta vähennettävät määrät ja veronalaiset määrät [ovat] vastaavuussuhteessa keskenään".[33] Yhteisöjen tuomioistuin huomautti, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta seuraa, että asuinvaltio verottaa kaikkia asukkaidensa saamia eläkkeitä siitä riippumatta, missä valtiossa eläkevakuutusmaksut on maksettu, mutta sitä vastoin luopuu oikeudestaan verottaa ulkomailta saatuja eläkkeitä, vaikka se on pitänyt näihin eläkkeisiin sen alueelta suoritettuja maksuja vähennyskelpoisina. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "verotuksen johdonmukaisuutta ei toteuteta yksittäisen henkilön tasolla siten, että hänen eläkevakuutusmaksujensa vähennyskelpoisuutta vastaisi aina eläkkeiden verottaminen, vaan tämä johdonmukaisuus toteutetaan eri tasolla siten, että sääntöjä sovelletaan jäsenvaltioissa vastavuoroisesti".[34] Jos verotuksen johdonmukaisuus turvataan toisen jäsenvaltion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella, "kyseisen vähennyksen kieltä-

29 — Em. asia Bachmann, tuomion 24 kohta ja em. asia komissio v. Belgia, tuomion 17 kohta.

30 — Em. asia Bachmann, tuomion 25 kohta ja em. asia komissio v. Belgia, tuomion 18 kohta.

31 — Em. asia Bachmann, tuomion 27 kohta ja soveltuvin osin em. asia komissio v. Belgia, tuomion 20 kohta. Yksinkertaisuuden vuoksi viittaan jäljempänä vain asiassa Bachmann annettuun tuomioon.

32 — Asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493).

33 — Em. asia Wielockx, tuomion 23 kohta.

34 — Em. asia Wielockx, tuomion 24 kohta.

mistä ei voida perustella tällä periaatteella". [35]

29. Samantapaista ankaraa lähestymistapaa sovellettiin vuosi myöhemmin erilaiseen verotustilanteeseen asiassa Asscher. [36] Alankomaiden veroviranomaiset olivat yrittäneet soveltaa ulkomailla asuvaan verovelvolliseen ensimmäisessä veroluokassa korkeampaa tuloverokantaa kuin Alankomaissa asuviin verovelvollisiin. Ulkomailla asuviin verovelvollisiin sovellettavaa epäedullisempaa verokantaa ei voitu perustella sillä, että sosiaaliturvamaksuja ei enää voitu vähentää Alankomaissa, toisin kuin ehkä toisissa jäsenvaltioissa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei "ole mitään välitöntä yhteyttä toisaalta sen välillä, että verotuksessa sovelletaan korkeampaa verokantaa niihin tuloihin, joita saavat tietyt ulkomailla asuvat henkilöt, joiden Alankomaista saamat tulot ovat alle 90 prosenttia heidän kaikista maista saamistaan tuloista, eikä toisaalta sen välillä, että näiden ulkomailla asuvien Alankomaista saamista tuloista ei kanneta sosiaalivakuutusmaksuja". [37] Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa ICI antamassaan tuomiossa hylännyt Yhdistyneen kuningaskunnan väitteen, jonka mukaan verotuksen johdonmukaisuus edellytti, että konsortiolle myönnettävää verohuojennusta, jonka perusteella konsortion jäsenet voivat vähentää omistamansa holdingyhtiön tytäryhtiöiden tappiot omista voitoistaan, sovellettiin vain, jos suurimmalla osalla kyseisistä tytäryhtiöistä oli kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa. [38] Näistä asioista ilmenee selvästi, että pelkkää jäsenvaltion verotuloihin kohdistuvaa uhkaa ei oteta huomioon verotuksen johdonmukaisuuteen liittyvänä seikkana, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on sen määritellyt.

30. Jäsenvaltiot ovat pyrkineet lieventämään samaan tai samanlaiseen taloudelliseen toimintaan kohdistuvaa kaksinkertaista verotusta kansallisilla säännöillä, jotka ovat saaneet jäsenvaltiot säätämään tietyistä veroeduista, jotka yleensä annetaan vain maassa asuville henkilöille tai kotimaisille yhtiöille. Tällaisen, itsessään selvästi lainmukaisen ja toivottavan politiikan soveltaminen on ollut taustalla kolmessa uudemmassa asiassa, jotka ovat koskeneet verotuksen johdonmukaisuutta. Ongelma on se, että kun jäsenvaltiot epäävät kyseiset edut ulkomailla asuvilta, ne kieltäytyvät ottamasta huomioon ulkomaille maksettuja veroja.

31. Asiassa Eurowings Luftverkehrs [39] oli kysymys eräistä Saksan elinkeinoverotuksen säännöksistä, joiden perusteella elinkeinonharjoittajia, jotka vuokrasivat hyödykkeitä ulkomaisilta vuokranantajilta, kohdeltiin epäedullisemmin kuin elinkeinoharjoittajia, jotka vuokrasivat hyödykkeitä kotimaisilta vuokranantajilta. Elinkeinoveroa laskettaessa siihen lisättiin puolet hyödykkeiden vuokraarvosta vuokratulon laskemiseksi, mutta vain siinä tapauksessa, että vuokranantaja ei maksanut Saksassa elinkeinoveroa. Johdonmukaisuutta koskeva väite perustui siihen, että kyseisillä säännöillä pyrittiin välttämään ainoastaan kaksinkertainen Saksan vero, siis ei Saksan veron ja jonkin toisen jäsenvaltion veron kaksinkertaisuutta. Yhteisöjen tuo-

35 — Em. asia Wielockx, tuomion 25 kohta.

36 — Asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089).

37 — Em. asia Asscher, tuomion 59 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin huomautti, että se, että ulkomailla asuviin, kuten Asscheriin, ei sovelleta Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmää, todennäköisesti oli perusteltua, kun huomioon otettiin sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin ja heidän perheenjäseniinsä 14 päivänä kesäkuuta 1971 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 1408/71 (EYVL L 149, s. 2).

38 — Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia ICI, tuomion 29 kohta.

39 — Asia C-294/97, Eurowings Luftverkehrs, tuomio 26.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7447).

mioistuin katsoi, että Saksaan sijoittautuneen vuokranantajan saksalaiselle vuokralaiselle myönnetyn verotuksellisen edun ja näihin vuokranantajiin vuokratulon veronalaisuuden muodossa kohdistuvan epäedullisen kohtelun välillä oli ainoastaan "välillinen yhteys". [40] Asiassa Verkooijen oli kysymys henkilökohtaisesta tuloverosta myönnetystä osittaisesta vapautuksesta, joka koski osinkoja siinä tapauksessa, että osingon maksava yhtiö oli sijoittautunut Alankomaihin. [41] Alankomaat ja muut asiassa huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot puolsivat sitä kantaa, että etu voidaan rajoittaa koskemaan vain kotimaisilta yhtiöiltä saatua osinkotuloa. Kaksinkertainen verotus, joka säännöillä oli tarkoitus estää, muodostui samasta voitosta tai tulosta kannettavasta yhtiöverosta ja tuloverosta, eikä sitä esiintyisi, jos ensin mainittu vero olisi maksettu toisessa jäsenvaltiossa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei "suoraa yhteyttä" ollut olemassa, vaan kyseessä oli pikemminkin "kaksi erillistä, eri verovelvollisilta kannettavaa veroa". [42] Myös asia Baars [43] koski Alankomaiden verolainsäädäntöä, tässä tapauksessa varallisuusveroa. Verovelvollisella oli oikeus tiettyihin vapautuksiin, jos kyseessä oli "huomattava osuus" yhtiöstä, jonka kotipaikka oli Alankomaissa. Se, että osuudet yhtiöistä, joiden kotipaikka oli muussa jäsenvaltiossa, jätettiin vapautuksen ulkopuolelle, nosti esiin hyvin samanlaisia, kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan tavoitteeseen liittyviä kysymyksiä kuin asiassa Verkooijen; asiassa Baars kyseessä ollut kaksinkertainen verotus muodostui yhtiöltä kannettavasta verosta ja osakkeenomistajalta osakeomistuksen perusteella kannettavasta henkilökohtaisesta varallisuusverosta. Yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi pääasian vastaajan väitteet ja katsoi, että "merkitystä ei siis ole sillä, että yhtiöiltä, joiden kotipaikka on Alankomaissa, kannetaan tässä jäsenvaltiossa yhtiöveroa ja että yhtiöiltä, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, ei sitä siellä kanneta". [44]

32. Verotuksen johdonmukaisuutta koskevia asioita on tullut vireille kaikkien perustamissopimuksessa taattujen vapauksien yhteydessä, sillä asiassa Bachmann ja asiassa Asscher oli kysymys henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta, ICI:ssä ja Baarsissa sijoittautumisvapaudesta, Eurowings Luftverkehrsissä palvelujen vastaanottajasta ja Verkooijenissa pääomien vapaasta liikkuvuudesta. Yhteisöjen tuomioistuin on asiaa Bachmann lukuun ottamatta katsonut kaikissa asioissa, että kyseessä olleita kansallisia sääntöjä ei voitu perustella verotuksen johdonmukaisuuden käsitteellä. Kolmessa viimeisimmässä asiassa on ollut kysymys kaksinkertaisen verotuksen välttämisen tavoitteesta, joka on rajattu koskemaan vain kahta kotimaista veroa. Yhteisöjen tuomioistuin on kussakin asiassa katsonut, että veron osalta tehdyn eron ja järjestelmän ilmoitetun tavoitteen välillä ei ollut "suoraa yhteyttä" tai että eri verovelvollisten ja kyseessä olleiden verojen välillä ei ollut mitään vastaavuutta tai vastaavuus oli riittämätön. On selvää, että pelkkä vastaanottavan jäsenvaltion verotulojen väheneminen ei tee perustelluksi sitä, että tiettyä etua ei suostuta ulottamaan yhtiöihin, joiden kotipaikka on toisessa valtiossa. Kyseisen jäsenvaltion on otettava huomioon, että ulkomaiset yhtiöt ovat velvollisia maksamaan vastaavia veroja omassa kotivaltiossaan. Näyttää siis siltä, että verotuksen johdonmukaisuutta voidaan käyttää ulkomaalaisten erilaisen kohtelun oikeuttamisperusteena todellisuudessa vain tilanteissa, joissa on todellinen ja merkittävä riski siitä, että samanlaisen kohtelun myöntäminen tietyn edun osalta saattaa helpottaa veropetoksia sekä vastaanottavassa jäsenval-

40 — Em. asia Eurowings Luftverkehrs, tuomion 42 kohta.

41 — Edellä alaviitteessä 22 mainittu asia.

42 — Em. asia Verkooijen, tuomion 58 kohta.

43 — Asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787).

44 — Em. asia Baars, tuomion 40 kohta.

tiossa että jäsenvaltiossa, jossa etua vaativalla ulkomaisella verovelvollisella on kotipaikka. Saattaa hyvinkin olla, että tämä huoli on ollut taustalla asiassa Bachmann annetussa tuomiossa, joka on toistaiseksi ainoa lajissaan. [45]

33. On joka tapauksessa selvää, että vastaaja voi voittaa vain siinä tapauksessa, että on olemassa suora ja kyseessä olevan nimenomaisen veron soveltamisen kannalta perustavanlaatuinen elimellinen yhteys veron soveltamisen ja sellaisen tätä veroa koskevan vapautuksen tai helpotuksen välillä, joka myönnetään maassa asuvalle verovelvolliselle mutta evätään vastaavalta ulkomaiselta verovelvolliselta. Mielestäni nyt esillä olevassa asiassa ei ole tällaista ankaraa vastaavuussuhdetta.

34. Yhdistyneen kuningaskunnan väite perustuu olettamaan, että osa osinkoa saavan osakkeenomistajan tuloverosta kohdistetaan osinkoa jakavan yhtiön yhtiöveroon. Yhdistynyt kuningaskunta väittää, että kyseinen osa ilmenee siinä osinkoa maksavan yhtiön yhtiöveron osassa, joka oli maksettava etukäteen yhtiöveroennakkona. Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset väittävät, että niiden on saatava etukäteen käyttöönsä osingonmaksusta kannettavana yhtiöveroennakkona saadut tulot, sillä nämä tulot korvaavat veroviranomaisille ne mahdolliset myöhemmät tuloveron palautukset, joiden katsotaan kohdistuvan näihin yhtiöveroennakon maksuihin ja joita niiden on maksettava eräille yksittäisille osakkeenomistajille, jotka eivät saamistaan osinkotuloista huolimatta jostain syystä ole verovelvollisia Yhdistyneen kuningaskunnan tuloverotuksessa. [46]

35. Mielestäni tällä väitteellä ei voida osoittaa ulkomaisten verovelvollisten epäedullista kohtelua perustelluksi. Väite perustuu siihen virheelliseen käsitykseen, että yhtiöveroennakkoa voidaan jollain tavalla pitää erillisenä verona pääsäännön mukaiseen yhtiöveroon nähden. Koska ei ole epäselvyyttä siitä, että sekä kotimaisten että ulkomaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöt ovat verovelvollisia Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöverotuksessa, sitä, että vain toisille myönnetään merkittävä veroetu, ei voida perustella osinkoa saavien emoyhtiöiden yhtiöverovelvollisuuden eroilla. Se, että kotimaiset ja ulkomaiset emoyhtiöt ovat objektiivisesti erilaisessa asemassa

45 — Huomattava osa siitä arvostelusta, jota oikeustieteellisessä kirjallisuudessa on esitetty asiassa Bachmann annettua tuomiota kohtaan, on keskittynyt siihen, että yhteisöjen tuomioistuin jätti huomiotta Belgian ja Saksan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen, jonka perusteella Belgia olisi voinut verottaa Bachmannin kaltaisille siirtotyöläisille maksettuja pääomatuloja ainakin siinä tapauksessa, että he olisivat edelleen asuneet Belgiassa, ja siihen, että tällaisten tulojen verotus olisi voitu todennäköisesti varmistaa vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä, esimerkiksi asettamalla velvoitteita niille vakuutuksenantajille, jotka halusivat, että niiden tarjoamat vakuutussopimukset oikeuttavat vähennyksiin. Ks. mm. Knobbe-Keuk, "Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions", 1994, *EC Tax Review* 74; Hatzopoulas, "Fiscalité directe des États membres et 'libértés personnelles' reconnues par le traité CE", 1995, *Rev. Marché Unique Eur.* 121, s. 143—152; Quaghebeur, "A Bridge over Muddled Waters — Coherence in the Case Law of the Court of Justice of the European Communities relating to Discrimination against Non-resident Taxpayers", 1995/1996, *EC Tax Journal* 109; Farmer, "EC Law and Direct Taxation — Some Thoughts on Recent Issues", 1995/1996, *EC Tax Journal*, 101; Wattel, "The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law", 1996, 22 *CML Rev.* 223; Vanistendael, "The Consequences of Schumacker and Wielockx: Two Steps Forward in the Tax Procession of Echternach", 1996, 33 *CML Rev.* 255; Lang, "The Binding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties" ja Schuch, "Will EC Law Transform Tax Treaties into Most-Favoured Nation Clauses?", molemmat artikkelit teoksessa Gassner, Lang ja Lechner (toim.), *Tax Treaties and EC Law*, London, The Hague, 1997.

46 — Koska yhtiön muodossa toimivat osakkeenomistajat eivät ole velvollisia maksamaan yhtiöveroa osingoista, mitään osaa siitä verosta, jonka saksalaiset emoyhtiöt nyt esillä olevassa asiassa muutoin joutuisivat maksamaan, ei voida kohdistaa niiden brittiläisten tytäryhtiöiden maksamiin yhtiöveroennakkoihin.

yhtiöverotuksessa, ei toisin sanoen voi tehdä perustelluksi sitä, että ainoastaan ulkomaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöihin kohdistetaan tosiasiallisesti ankarampi yhtiöverorasitus.

36. Niiden emoyhtiöiden, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa ja jotka ovat siten sen valtion verolainsäädännön alaisia, yksittäisten osakkeenomistajien osalta on lisäksi todettava, että asiakirja-aineistossa ei ole mitään, minkä perusteella voitaisiin olettaa, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset olisivat missään vaiheessa olleet velvollisia palauttamaan tuloveroa näille osakkeenomistajille. Jos ulkomainen emoyhtiö jakaa edelleen yksittäisille osakkeenomistajilleen osinkona voittoa, jonka se on saanut brittiläisiltä tytäryhtiöiltään, on parhaassakin tapauksessa vain kaukainen yhteys sen välillä, että tytäryhtiön velvollisuuteen maksaa yhtiöveroennakkoa saadaan soveltaa konserniverotusta, ja sen välillä, että emoyhtiön osakkeenomistajat mahdollisesti vaativat palautettavaksi sitä osaa (Yhdistyneen kuningaskunnan) tuloverosta, jonka katsotaan kohdistuvan näiden tytäryhtiöiden maksamiin osinkoihin. Tämä pitää paikkansa sitäkin suuremmalla syyllä, koska ulkomaisten emoyhtiöiden maksamiin osinkoihin ei sisälly Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöveron hyvitystä yksinkertaisesti siitä syystä, että nämä osingot on rahoitettu brittiläisiltä tytäryhtiöiltä saaduilla osingoilla. Yhdistyneen kuningaskunnan verojärjestelmän johdonmukaisuuteen ei näin ollen kohdistu mitään sellaista todellista ja merkittävää riskiä, joka tekisi kyseessä olevan erilaisen kohtelun perustelluksi.

37. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin ei yhdy ehdotukseeni, on todettava, että se, että Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä on yksioikoisesti kieltäydytty ulottamasta yhtiöveroennakkoa koskevaa vapautusta ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöihin, vaikuttaa joka tapauksessa suhteellisuusperiaatteen vastaiselta. En hyväksy Yhdistyneen kuningaskunnan väitettä, jonka mukaan siinä tapauksessa, että ulkomaisiin sovellettava erilainen verokohtelu perustuu verotuksen johdonmukaisuutta koskeviin lainmukaisiin seikkoihin, kyseisellä jäsenvaltiolla ei ole velvollisuutta ottaa huomioon, että tavoiteltu johdonmukaisuus voitaisiin saavuttaa vähemmän rajoittavilla keinoilla. Näin ollen en hyväksy väitettä, jonka mukaan Yhdistynyt kuningaskunta ei ollut siitä huolimatta, että sen sääntöjen oli nimenomaisesti väitetty olevan perustamissopimuksen 52 artiklan vastaisesti syrjiviä, velvollinen arvioimaan, ovatko erään toisen hyvin samantapaista yhtiöveroennakkojärjestelmää käyttävän jäsenvaltion (eli Irlannin) ulkomaisiin emoyhtiöihin soveltamat vähemmän rajoittavat säännöt asianmukaisia.

38. Kuten komissio on todennut, yhtiöveroennakon taustalla oleva tavoite olisi joka tapauksessa voitu helposti saavuttaa asettamalla yleinen, joitakin tai kaikkia yhtiöitä koskeva velvollisuus maksaa tietty osa yhtiöverosta ennakkoon. Kuten kantajat ovat huomauttaneet, Yhdistyneessä kuningaskunnassa on vuoden 1998 Finance Actin 30 ja 31 §:llä otettu äskettäin käyttöön juuri tällainen järjestelmä ainakin suurimpien yhtiöiden osalta. Se, ettei niiden emoyhtiöiden, joiden kotipaikka on jossakin muussa jäsenvaltiossa, tytäryhtiöiden sallittu valita konserniverotusta yhtiöveroennakon osalta, ylitti siis selvästi sen, mikä olisi voinut olla perusteltua vuoden

1988 ICTA:lla käyttöön otetun järjestelmän verotuksellisen johdonmukaisuuden säilyttämiseksi.

39. Edellä esitetyistä syistä olen vakuuttunut siitä, että verotuksellisen edun — kuten nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevaan konserniverotuksen valintamahdollisuuteen kiinteästi liittyvän vapautuksen velvollisuudesta maksaa yhtiöveroa ennakkoon — saatavuuden rajoittaminen on EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista.

40. Näissä olosuhteissa katson, ettei ole tarpeen tutkia, onko ulkomaisiin yhtiöihin yhtiöveroennakon osalta kohdistettu epäedullinen kohtelu estänyt yhtiöitä, joiden kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa, tekemästä suoria sijoituksia Yhdistyneeseen kuningaskuntaan ja onko se siten rajoittanut pääomien vapaata liikkuvuutta. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Bachmann antamassaan tuomiossa todennut yksiselitteisesti, ettei aikaisemmassa EY:n perustamissopimuksen 67 artiklassa (joka on myöhemmin ollut 73 b artikla ja josta on nyt tullut EY 56 artikla) "kielletä sellaisia säännöksiä, jotka eivät koske pääomansiirtoja, mutta jotka ovat välillisiä seurauksia muiden perusvapauksien rajoituksista". [47] Yhdyn mielipiteeseen, jonka julkisasiamies Tesauro on ilmaissut asiassa Safir [48] esittämässään ratkaisuehdotuksessa ja jonka mukaan silloin kun tietty kansallinen sääntö saattaa loukata pääomien vapaata liikkuvuutta ja muita perustamissopimuksen määräyksiä, jotka koskevat perusvapauksia, yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi tutkia ensin mainittua määräystä vain, "jos kyseisessä lainsäädännössä rajoitetaan *välittömästi* pääomien *siirtämistä* siten, että se on mahdotonta tai vaikeampaa esimerkiksi sen vuoksi, että lainsäädännössä edellytetään lupaa — — ". [49] Yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi tämän mielipiteen implisiittisesti, sillä todettuaan, että riidanalainen vero, joka koski muualle kuin Ruotsiin sijoittautuneiden vakuutusyhtiöiden kanssa tehtyjä henkivakuutussopimuksia, oli EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) vastainen, se katsoi, että "ei ole tarvetta arvioida, olisiko tällainen lainsäädäntö ristiriidassa myös perustamissopimuksen 6, 73 b ja 73 d artiklan kanssa". [50] Katson, että koska senkaltainen rajoitus, josta on kysymys pääasiassa, on ristiriidassa sijoittautumisvapauden kanssa, on tarpeetonta tutkia, rajoitetaanko sillä myös suoria ulkomaisia sijoituksia Yhdistyneeseen kuningaskuntaan.

V Kysymys 2 ja asianmukainen hyvitysmahdollisuus

41. Kansallisen tuomioistuimen toisessa kysymyksessä tuodaan esiin kaksi erillistä kysymystä, joista ensimmäinen puolestaan sisältää kaksi vaihtoehtoa. Kansallinen tuomioistuin kysyy ensinnäkin, minkä-

47 — Em. asia Bachmann, tuomion 34 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi siten julkisasiamies Mischon ehdotuksen, jonka mukaan pääomien siirtoja, jotka olivat välttämättömiä muille kuin belgialaisille vakuutuksenantajille maksettavien vakuutusmaksujen maksamiseksi, ei ollut mitenkään rajoitettu ja että kyseisten vakuutusmaksujen vähennyskelvottomuuden ja pääomien vapaan liikkuvuuden välinen syy-yhteys oli niin löyhä, ettei se voinut rajoittaa pääomien vapaata liikkuvuutta.

48 — Asia C-118/96, Safir, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1897).

49 — Em. asia Safir, ratkaisuehdotuksen 17 kohta (kursivointi alkuperäisessä tekstissä).

50 — Em. asia Safir, tuomion 35 kohta.

tyyppinen hyvitysmahdollisuus kantajien kaltaisten verovelvollisten on voitava saada, jos ne ovat oikeassa väittäessään, että ulkomaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöitä on syrjitty, kun niiltä on evätty konserniverotuksen valitsemiseen liittyvä etu; kansallinen tuomioistuin siis kysyy, onko tällaisilla verovelvollisilla oikeus vaatia edunpalautusta vai ainoastaan vahingonkorvausta yhteisön oikeuden rikkomisesta. Toiseksi kansallinen tuomioistuin kysyy, että jos oletetaan, että tällaisilla verovelvollisilla on lähtökohtaisesti mahdollisuus hyvitykseen, vaikuttaako tähän hyvitysmahdollisuuteen se, että verovelvolliset vaativat ainoastaan hyvitystä rahoituksellisen edun menettämisestä — eli korkoa — tilanteessa, jossa ne rahamäärät, joiden käyttömahdollisuuden verovelvolliset menettivät, on myöhemmin vähennetty niiden pääsäännön mukaisesta yhtiöverosta, ja erityisesti, ratkaistaanko tämä kysymys asiaan sovellettavien kansallisten menettelysäännösten mukaisesti.

42. Kantajat väittävät pääasiallisesti, että niiden vaatimus koskee edunpalautusta. Ne tukeutuvat yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan jäsenvaltioiden, jotka ovat kantaneet veroja sellaisten yhteisön oikeuden määräysten ja säännösten vastaisesti, joilla on välitön oikeusvaikutus, on palautettava maksetut määrät; kantajien mukaan tämä johtuu yhteisön oikeuteen perustuvien, tällä tavalla loukattujen oikeuksien välittömästä oikeusvaikutuksesta. [51] Vaikka kantajat tunnustavat, ettei yhteisöjen tuomioistuin ole vielä joutunut tutkimaan yksinomaan korkoon perustuvaa vaatimusta, niiden mukaan tällaisen vaatimuksen hyväksyminen olisi looginen jatko tälle oikeuskäytännölle; olisi hyödytöntä, jos tunnustettaisiin, että kantajilla on pätevä oikeus vedota suoraan sijoittautumisoikeuteen, mutta niille ei myönnettäisi mitään hyvitysmahdollisuutta. Siltä varalta, että kantajien vaatimusta ei voida luokitella edunpalautusvaatimukseksi, ne väittävät toissijaisesti, että niillä on oikeus esittää yhteisön oikeuden rikkomisen johdosta vahingonkorvausvaatimus asiassa Francovich ym. 19.11.1991 annetun tuomion mukaisessa oikeuskäytännössä kehitettyjen periaatteiden mukaisesti, vaikka ne vaativat korkoa siitä, että ne ovat tilapäisesti menettäneet mahdollisuuden käyttää yhteisöveroennakkona maksamiaan rahamääriä. [52] Kantajat väittävät tältä osin, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Marshall 2.8.1993 antamassaan tuomiossa [53] katsonut, että yhteisön oikeuden rikkomisesta aiheutuneesta tappiosta ja vahingosta suoritettavassa täysimääräisessä korvauksessa ei voida jättää huomiotta ajan kulumisen kaltaisten tekijöiden vaikutusta ja että korko voi joissain tapauksessa olla olennainen osa korvausta. Kantajien mukaan nyt esillä oleva asia poikkeaa asiasta Sutton, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi takautuvasti maksettuihin sosiaaliturvasuorituksiin kohdistuvasta korkovaatimuksesta, että yhteisön oikeuden mukaan edunpalautusvaatimuksen yhteydessä ei synny oikeutta korkoon, koska koron maksamista ei voida pitää kyseisen oikeuden olennaisena osana. [54]

43. Yhdistyneen kuningaskunnan käsitys, johon Suomi olennaisilta osilta yhtyy, on,

51 — Metallgesellschaft ym. ovat viitanneet asiaan 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3595, 12 kohta; Kok. Ep. VII, s. 373) ja yhdistettyihin asioihin C-192/95—C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997 (Kok. 1997, s. I-165, 20 kohta), ja Hoechst on viitannut myös asiaan C-242/95, GT-Link, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4449, 58—60 kohta) ja yhdistettyihin asioihin C-10/97—C-22/97, IN. CO. GE'90 ym., tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6307, 23, 24 ja 29 kohta).

52 — Kantajat viittaavat yhdistetyissä asioissa C-6/90 ja C-9/90, Francovich ym., 19.11.1991 annettuun tuomioon (Kok. 1991, s. I-5357; Kok. Ep. XI, s. 467) ja edellä alaviitteessä 11 mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame annettuun tuomion.

53 — Asia C-271/91, Marshall, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4367; Kok. Ep. XIV, s. 349).

54 — Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Sutton.

että kantajat väittävät itse asiassa, että Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset ovat sopimussuhteen ulkopuolisessa vastuussa kantajiin nähden; kantajien vaatimuksella ei näin ollen ole mitään yhteyttä edunpalautusvaatimuksiin, jotka koskevat perusteettomien suoritusten palauttamista, tai tällaisille määrille suoritettavaa korkoa koskeviin vaatimuksiin. Yhdistynyt kuningaskunta toteaa, että vaikka korvausoikeus perustuu suoraan yhteisön oikeuteen, valtion kuuluu korjata aiheutetun vahingon seuraukset kansallisen vahingonkorvauslainsäädännön mukaisesti. Yhdistynyt kuningaskunta vetoaa erityisesti asiassa Fromme 6.5.1982 annettuun tuomioon [55] tukeakseen kantaansa, jonka mukaan se, onko yhteisön oikeuden vastaisesti kannetuille veroille ja maksuille maksettava korkoa, ratkaistaan kansallisen lainsäädännön perusteella. Yhdistynyt kuningaskunta vetoaa myös edellä mainitussa asiassa Sutton annettuun tuomioon; sen mukaan vaatimus koron suorittamisesta määrille, jotka on väitteiden mukaan maksettu yhteisön oikeuden vastaisesti myöhässä, kuten asiassa Sutton, ja vaatimus koron suorittamisesta määrille, jotka on väitteiden mukaan samaten yhteisön oikeuden vastaisesti kannettu liian aikaisin, kuten nyt esillä olevassa asiassa, ovat samantapaisia, koska molemmat vaatimukset koskevat niitä seurauksia, joita vaatimuksen esittäjälle on aiheutunut sen johdosta, että hän ei ole voinut käyttää kyseistä rahamäärää tiettynä aikana. [56]

44. Komissio toteaa, että senkaltainen vaatimus, jonka kantajat ovat esittäneet, on edunpalautusvaatimus. Kun jäsenvaltio on saanut rahamäärän käyttöönsä aikaisin, se on saanut lainvastaisesti taloudellisen edun, jonka arvo voidaan ilmaista määrällisesti. Se, miten edun arvo tarkkaan ottaen määritellään, kuuluu kansallisen tuomioistuimen yksinomaiseen toimivaltaan, mutta sovellettavat kansalliset säännöt eivät saa tehdä kantajilla yhteisön oikeuden perusteella olevaa oikeutta tehottomaksi. Toissijaisesti komissio toteaa, että samaan tulokseen pitäisi päästä soveltamalla edellä mainittuihin, yhdistetyissä asioissa Francovich ym. ja yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame annettuihin tuomioihin perustuvaa oikeuskäytäntöä.

45. Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että jäsenvaltioiden on palautettava yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot ja että oikeus tällaiseen palautukseen seuraa niistä oikeuksista ja täydentää niitä oikeuksia, joita yksityisille oikeussubjekteille on annettu sellaisilla yhteisön oikeuden säännöksillä ja määräyksillä, joilla on välitön oikeusvaikutus. [57] Yhteisöjen tuomioistuin on uudemmassa oikeuskäytännössään vielä todennut, että jäsenvaltioilla on "pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot tai perityt maksut". [58] Tämän periaatteen taustalla on se käsitys, että jäsenvaltiolle ei saa aiheutua hyötyä eikä sille yksityiselle oikeussubjektille, jota on vaadittu maksamaan lainvastainen vero tai maksu, saa aiheutua tappiota veron tai maksun kantamisesta. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin myös tunnustanut, että koska perusteettomasti suoritettujen maksujen palauttamista koskevien kanteiden osalta ei ole olemassa yhdenmukaistettua yhteisön lainsäädäntöä, "kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä voidaan määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa

55 — Asia 54/81, Fromme, tuomio 6.5.1982 (Kok. 1982, s. 1449; Kok. Ep. VI, s. 405).

56 — Yhdistynyt kuningaskunta viittaa erityisesti em. asiassa Sutton annetun tuomion 31 kohtaan.

57 — Ks. mm. edellä alaviitteessä 51 mainittu asia San Giorgio, tuomion 12 kohta.

58 — Ks. edellä alaviitteessä 51 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 20 kohta ja asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999 (Kok. 1999, s. I-579, 23 kohta).

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)". [59]

46. Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan korko kuuluu niihin prosessuaalisiin seikkoihin, joista säädetään kansallisessa lainsäädännössä. Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, että koska Englannin oikeuden mukaan ei ole mahdollista vaatia korkoa tappiosta, joka aiheutuu sellaisten rahamäärien käyttömahdollisuuden menettämisestä, jotka on myöhemmin lopulta vähennetty rahamäärät maksaneen yhtiön yhtiöverosta, ei hyvitysmahdollisuuden epäämisellä pääasian oikeudenkäynnissä loukata syrjintäkiellon periaatetta. On kuitenkin todettava, että jos kansallinen tuomioistuin hyväksyy Yhdistyneen kuningaskunnan tulkinnan, jonka mukaan parlamentin ylähuoneen asiassa President of India vahvistamaa sääntöä voidaan soveltaa kantajien vaatimukseen, se, että korkoon sovelletaan kansallista prosessuaalista autonomiaa koskevaa periaatetta, johtaa hyvitysmahdollisuuden epäämiseen kantajien kaltaisilta verovelvollisilta, joille on aiheutunut rahoituksellista haittaa sen johdosta, että ne ovat olleet velvollisia maksamaan yhtiöveroennakkoa. [60] Mielestäni tällainen lopputulos olisi ristiriidassa perusteettomasti maksettujen verojen palauttamista koskevassa yhteisön tuomioistuimen oikeuskäytännössä keskeisessä asemassa olevan tehokkuusperiaatteen kanssa.

59 — Em. asia Dilexport, tuomion 25 kohta.
60 — Ks. edellä alaviite 10.

47. Vaikka yhteisöjen tuomioistuimella ei vielä ole ollut tilaisuutta tarkastella vaatimusta, joka koskee yksinomaan rahamäärien käyttömahdollisuuden menettämisestä aiheutuvaa tappiota, olen vakuuttunut siitä, että pelkästään se seikka, että tämä on ainoa tappio, joka on aiheutunut yhteisön oikeuden väliaikaisesta rikkomisesta, ei lähtökohtaisesti ole itsessään sellainen syy, jonka perusteella voitaisiin kieltäytyä tunnustamasta vaatimuksen lainmukaisuutta. Olisi omituista, jos vaatimusta, jonka määrä on kantajien suullisessa käsittelyssä esittämän ilmoituksen mukaan todennäköisesti noin 8 000 000 GBP, ei voitaisi esittää yksinkertaisesti siitä syystä, että kyseinen tappio koski sellaisen rahamäärän väliaikaista käyttöä, jonka maksua asianomainen jäsenvaltio myöhemmin vaati asianmukaisesti. Koska on kiistatonta, että jäsenvaltiota voidaan periaatteessa vaatia maksamaan korkoa pääomalle, jonka se on lainvastaisesti kantanut yhteisön oikeutta rikkoen vaikkakin sovellettavien kansallisten säännösten mukaisesti, mielestäni on loogista, että jos kyseinen vaatimus koskee pelkästään koron maksamista, korkoa on pääsääntöisesti voitava määrätä maksettavaksi. Mielestäni minkä tahansa muun käsityksen omaksuminen johtaisi siihen, että verovelvolliselta evätään mahdollisuus käyttää oikeuksia, joita hänellä on sellaisten yhteisön oikeuden säännösten ja määräysten perusteella, joilla on välitön oikeusvaikutus.

48. Tämän kannan tueksi viittaan edellä mainitussa asiassa Marshall annettuun tuomioon ja edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame annettuun tuomioon. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin asiassa Marshall tulkitsi yhteisön direktiivin säännöstä, on tapa, jolla se sovelsi tehokkuusperiaatetta taloudelliseen korvaukseen, joka tapauksessa valaiseva. Yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: "Silloin kun edellä mainitun tavoitteen saa-

vuttamiseksi [eli tehokkaan oikeussuojan antamiseksi sukupuoleen perustuvan lainvastaisen syrjinnän kohteeksi joutuneille] valittu toimenpide on rahallinen korvaus, sen on oltava riittävä, niin että sen avulla voidaan korvata kokonaisuudessaan — — tosiasiallisesti aiheutuneet vahingot sovellettavien kansallisten sääntöjen mukaan." [61] On lisäksi huomionarvoista, että yhteisöjen tuomioistuin on yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame antamassaan tuomiossa nimenomaisesti todennut, "ettei 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 vahingonkorvauksen saamisen todellisuudessa mahdottomaksi". Mielestäni tätä samaa periaatetta voidaan soveltaa korkovaatimukseen, joka perustuu rahamäärän käyttömahdollisuuden menettämiseen.

49. Yhteisöjen tuomioistuimen korkoa koskeva oikeuskäytäntö ei mielestäni heikennä tämän käsityksen paikkansapitävyyttä. Yhteisöjen tuomioistuin on tarkastellut korkoa ensimmäisen kerran asiassa Roquette frères vastaan komissio 21.5.1976 antamassaan tuomiossa. [62] Kyseisessä asiassa kantaja vaati korkoa tietyille maksuille (valuutan tasausmaksuille), jotka se oli joutunut suorittamaan toimivaltaiselle kansalliselle viranomaiselle, joka toimi komission asiamiehenä sellaisen komission asetuksen nojalla, joka todettiin myöhemmin pätemättömäksi. [63] Julkisasiamies Trabucchi totesi yhteisöjen tuomioistuimelle esittämässään ratkaisuehdotuksessa seuraava: "Se, onko perusteettomasti maksetulle pääomalle suoritettava korkoa, riippuu täysin oikeudesta itse pääoman palautukseen. — — Korkovaatimukseen sovelletaan niitä samoja arviointiperusteita, jotka on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä asetettu koron perustana olevan pääoman palauttamista koskevalle vaatimukselle. Korkovaatimusta tehtäessä on näin ollen noudatettava samaa menettelyä, jota sovelletaan pääoman palauttamiseen." [64] Yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi tämän ehdotuksen. Se totesi, että "koska tätä koskevia yhteisön säännöksiä ei ole, on tällä hetkellä kansallisten viranomaisten asia ratkaista perusteettomasti kannettujen maksujen palautuksen yhteydessä kaikki tällaisiin palautuksiin liittyvät kysymykset, kuten kysymys mahdollisen koron maksamisesta". [65] Asiassa Express Dairy Foods 12.6.1980 antamassaan tuomiossa, jossa oli samoin kysymys pätemättömäksi julistetun yhteisön asetuksen perusteella maksettujen valuutan tasausmaksujen palauttamista koskevasta kanteesta, yhteisöjen tuomioistuin totesi, että yhdenmukaistettujen yhteisön säännösten puuttuessa on kansallisten tuomioistuinten asia "ratkaista kaikki kyseiseen palauttamiseen liittyvät kysymykset, kuten korkojen maksaminen, soveltaen tällöin korkokannan ja sen ajankohdan osalta, josta alkaen korot on laskettava, omia valtionsisäisiä sääntöjään". [66] Tämä oikeuskäytäntö koski pääomia, jotka oli maksettu pätemättömien yhteisön toimien perusteella mutta jotka oli palautettu kantajille. Se, oliko summille maksettava myös korkoa, oli yhteisöjen tuomioistuimen mukaan tähän "liittyvä" kysymys. Kuten kantajat ovat istunnossa korostaneet, nyt esillä olevassa asiassa korkovaa-

61 — Edellä alaviitteessä 52 mainittu asia Marshall, tuomion 26 kohta.

62 — Asia 26/74, Roquette frères v. komissio, tuomio 21.5.1976 (Kok. 1976, s. 677).

63 — Kantajan samanaikaisesti kansallisessa tuomioistuimessa vireille panemassa oikeudenkäynnissä oli annettu määräys, jonka mukaan tosiasiallisesti maksettujen määrien pääoma oli palautettava; ks. tuomion 3—7 kohta, joissa on selvitys oikeudenkäynnistä kansallisessa tuomioistuimessa.

64 — Em. asia Roquette frères v. komissio, ratkaisuehdotus s. 691.

65 — Em. asia Roquette frères v. komissio, tuomion 12 kohta.

66 — Asia 130/79, Express Dairy Foods, tuomio 12.6.1980 (Kok. 1980, s. 1887, 17 kohta; Kok. Ep. V, s. 235).

timus muodostaa koko vaatimuksen. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on Yhdistyneen kuningaskunnan mainitsemassa asiassa Fromme antamassaan tuomiossa [67] luonnehtinut korkovaatimuksia liitännäiskysymyksiksi, myös tämän asian voidaan havaita eroavan nyt esillä olevasta asiasta. Asiassa Fromme Saksan viranomaiset vaativat, että Fromme-nimisen yrityksen olisi maksettava korkoa tietyistä viljan denaturointipalkkioista, jotka Saksan viranomaiset olivat kaikkien asianosasten yhtäpitävän käsityksen mukaan maksaneet sille virheellisesti. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että jäsenvaltioilla on asiaan sovellettavan yhteisön lainsäädännön perusteella velvollisuus toteuttaa "toimenpiteet, jotka ovat tarpeen sellaisten rahamäärien takaisin perimiseksi, jotka on sääntöjenvastaisuuksien tai laiminlyöntien seurauksena maksettu perusteettomasti"; [68] sen vuoksi on kansallisen lainsäädännön asia säännellä koronmaksun kaltaisia "liitännäiskysymyksiä", edellyttäen, että yhteisön oikeuteen perustuvia maksuja saaneille yrityksille asetetut velvoitteet eivät ole "epäedullisempia" kuin kansallisen lainsäädännön perusteella maksuja saaneille yrityksille asetettavat velvoitteet. [69] Mielestäni tämä oikeuskäytäntö ei tue Yhdistyneen kuningaskunnan puoltamaa käsitystä; myös pelkkiä korkoja koskevat asiat on toisin sanoen ratkaistava yksinomaan kansallisen lainsäädännön perusteella siitä huolimatta, että tällaisia puhtaasti korkoa koskevia vaatimuksia ei asiassa merkityksellisten sääntöjen mukaan voida esittää.

50. Mielestäni myöskään edellä mainitussa asiassa Sutton annettu tuomio ei tue Yhdistyneen kuningaskunnan käsitystä. Asiassa Sutton oli kysymys vaatimuksesta saada korkoa tietylle takautuvasti myönnetylle sosiaalietuudelle, joka oli alun perin evätty syistä, jotka merkitsivät direktiivin 79/7/ETY vastaista sukupuoleen perustuvaa syrjintää. [70] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että direktiivin 6 artiklassa on annettu tällaisen syrjinnän kohteeksi joutuneelle oikeus "saada suoritu[s] etuuksista, joihin hänellä olisi ollut oikeus ilman kyseistä" syrjintää, mutta että koron maksamista takautuvasti suoritetuille etuuksille ei voitu pitää "olennaisena osana näin määriteltyä oikeutta". [71] Yhteisöjen tuomioistuin noudatti näin ollen julkisasiamies Léger'n ehdotusta; julkisasiamies oli ensin todennut, että vaadittu etuus oli maksettu Suttonille, ja sen jälkeen huomauttanut, että "syrjivä tilanne oli — — *jo* lopullisesti poistettu kansallisen oikeusjärjestyksen sääntöjen mukaisesti, ja voidaan katsoa, että kansallisessa oikeusjärjestyksessä on *tosiasiallisesti* varmistettu periaatteen tehokkuus". [72] Julkisasiamies oli siten vakuuttunut siitä, että yhteisön säännösten puuttuessa se, oliko kantajalla oikeus myös korkoon, oli ratkaistava kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Mielestäni nyt esillä olevassa asiassa tilanne on erilainen. Sen lisäksi, että korkovaatimus on olennainen, se on ainoa kantajien esittämä vaatimus. Tämä johtuu siitä, että yhteisön oikeuden rikkominen muodostuu kokonaisuudessaan siitä, että tiettyjen yhtiöiden varallisuudesta on väliaikaisesti viety rahamääriä. Jollei yhteisön oikeus edellyttäisi, että kansalliset säännökset, jotka estävät tällaiset vaatimukset, on jätettävä huomiotta, yhteisön oikeuden perustavanlaatuiseen periaatteeseen perustuvan oikeuden käyttäminen estyisi kokonaan. Tällainen seuraus vaarantaisi sijoittautu-

67 — Edellä alaviitteessä 55 mainittu asia Fromme.

68 — Em. asia Fromme, tuomion 5 kohta.

69 — Em. asia Fromme, tuomion 7 kohta.

70 — Miesten ja naisten tasa-arvoisen kohtelun periaatteen asteittaisesta toteuttamisesta sosiaaliturvaa koskevissa kysymyksissä 19 päivänä joulukuuta 1978 annettu neuvoston direktiivi 79/7/ETY (EYVL 1979, L 6, s. 24).

71 — Em. asia Sutton, tuomion 25 kohta.

72 — Em. asia Sutton, ratkaisuehdotuksen 62 kohta (kursivointi alkuperäisessä tekstissä).

misoikeuden tehokkuuden tekemällä sen käyttämisen "käytännössä mahdottomaksi". [73]

51. Olisin valmis hylkäämään Yhdistyneen kuningaskunnan väitteen, jonka mukaan kantajien pääasian oikeudenkäynnissä esittämää vaatimusta ei voida pitää edunpalautusta koskevana vaatimuksena pelkästään siitä syystä, että koska kantajat eivät ole yrittäneet käyttää konserniverotuksen valintaoikeutta, niiden kanteen voidaan parhaassakin tapauksessa katsoa vastaavan vahingonkorvauskannetta, joka on nostettu Yhdistynyttä kuningaskuntaa vastaan niiden tappioiden vuoksi, joita kantajille aiheutui siitä, että niitä pidettiin epävarmuudessa sen osalta, mitä oikeuksia niillä on yhteisön oikeuden perusteella. Kantajien yhtiöveroennakkosuoritukset perustuivat kansalliseen lainsäädäntöön, jossa kantajille ei jätetty mitään valinnanvaraa. Koska tällainen lainsäädäntö ei käsitykseni mukaan ole yhteisön oikeuden mukainen, kantajilla pitäisi lähtökohtaisesti olla oikeus vaatia edunpalautusta kyseisten maksujen osalta.

52. Mielestäni on oikeampaa ja loogisempaa käsitellä kantajien vaatimusta edunpalautusvaatimuksena eikä vahingonkorvausvaatimuksena. Edellä esittämäni analyysin perusteella yhtiöveroennakko vaadittiin kantajilta yhteisön oikeuden vastaisesti ja siten lainvastaisesti. Yhdistyneen kuningaskunnan olisi pitänyt palauttaa yhtiöveroennakko kantajille aikana, joka kului yhtiöveroennakon maksamisesta siihen, että se otettiin huomioon tytäryhtiöiden yhtiöverossa. Jos oikeudenkäynnin vireillepaneminen olisi ollut kyseisenä aikana mahdollista, kantajilla olisi mielestäni ollut oikeus saada korkoa. Ei ole sen enempää loogista kuin oikeudenmukaistakaan, että kantajilta viedään tämä oikeus pelkästään sen vuoksi, että Yhdistyneen kuningaskunnan velvollisuus maksaa pääoma takaisin on tällä välin lakannut. Myös käytännön näkökulmasta korkovaatimus muistuttaa enemmän edunpalautusvaatimusta kuin vahingonkorvausvaatimusta. Kyseessä olevat rahamäärät ovat tiedossa, ja ne ovat riidattomia. Ei tarvita muuta kuin että kansallinen tuomioistuin vahvistaa asianmukaisen korkoprosentin kyseiselle ajalle.

53. Jos yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan yhdy käsitykseeni, jonka mukaan kantajilla pitäisi senkaltaisissa olosuhteissa, joista on kysymys pääasian oikeudenkäynnissä, olla mahdollisuus esittää edunpalautusvaatimus, joka koskee rahamäärien käyttömahdollisuuden menettämisestä aiheutuneelle tappiolle maksettavaa korkoa, sen on tutkittava kantajien toissijainen vaatimus, jonka mukaan niillä pitäisi olla oikeus nostaa vahingonkorvauskanne tällaisesta tappiosta. Vaikka pitää paikkansa, että tässä oikeuskäytännössä niitä vahinkoja, joita kantajat ovat väittäneet kärsineensä, ei yleensä ole ilmaistu rahamääräisenä, en näe mitään syytä, miksi ei lähtökohtaisesti voisi olla mahdollista vaatia vahingonkorvausta tappiosta, joka voidaan — kuten nyt esillä olevassa asiassa — ilmaista rahamääräisenä, edellyttäen, että asiassa merkitykselliset edellytykset täyttyvät. Yhdistynyt kuningaskunta vetoaa siihen, että vaikka asiassa merkityksellisessä oikeuskäytännössä on asetettu kolme perusedellytystä jäsenvaltion mahdolliselle vastuulle, "valtion on korvattava aiheutuneen

73 — Ks. julkisasiamies Jacobsin asiassa C-90/94, Haahr Petroleum, esittämän ratkaisuehdotuksen 172 kohta (tuomio 17.7.1997, Kok. 1997, s. I-4085).

vahingon seuraukset korvausvastuuta koskevan kansallisen lainsäädännön mukaan — — ".[74] Yhdistyneen kuningaskunnan mielestä myös korko kuuluu niihin kysymyksiin, jotka ratkaistaan kansallisen lainsäädännön mukaan. On kuitenkin todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on yhtä selvästi tuonut esiin, että kyseiset säännöt eivät saa olla syrjiviä "eivätkä ne saa olla sellaisia, että korvauksen saaminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa".[75] Mielestäni viimeksi mainittu periaate edellyttää, että kanne, jolla vaaditaan korkoa korvaukseksi rahamäärien käyttömahdollisuuden menettämisestä aiheutuneesta rahoituksellisesta haitasta, on pääsääntöisesti sallittu, jos tämä on ainoa tappio, jonka jäsenvaltio on aiheuttanut rikkomalla yhteisön oikeutta.

54. Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Francovich ym. antamastaan tuomiosta lähtien useaan kertaan vahvistanut ne kolme edellytystä, joiden on täytyttävä, jotta valtion voitaisiin katsoa olevan vastuussa yhteisön oikeuden rikkomisesta. Kysymys on seuraavista edellytyksistä: "rikotun oikeusnormin tarkoituksena on antaa oikeuksia yksityisille, rikkominen on riittävän ilmeinen ja vahinko, joka on aiheutunut henkilöille, joiden oikeuksia on loukattu, on välittömässä syy-yhteydessä valtion velvoitteen laiminlyöntiin".[76] Koska näiden edellytysten tulkinnasta ei ole esitetty kysymyksiä ja koska on kansallisen tuomioistuimen asia lopullisesti ratkaista kussakin yksittäistapauksessa, täyttyvätkö edellytykset, en aio tarkastella niitä yksityiskohtaisesti. Koska siitä saattaa kuitenkin olla apua kansalliselle tuomioistuimelle, tarkastelen lyhyesti komission väitettä, jonka mukaan kyseiset kolme edellytystä täyttyvät nyt esillä olevassa asiassa.

55. On ensinnäkin todettava, ettei ole mitään epäilystä siitä, että perustamissopimuksen 52 artiklalla luodaan oikeuksia yksityisille oikeussubjekteille, joten ensimmäinen edellytys täyttyy, jos 52 artiklaa rikotaan.[77] Toiseksi näyttää selvältä, että se, että ulkomaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöiltä oli lainsäädännöllä evätty mahdollisuus valita konserniverotus, ja kantajille aiheutunut tappio ovat lähtökohtaisesti välittömässä syy-yhteydessä. Rikkomisen luonteen osalta katson komission tavoin, että kansallisella tuomioistuimella voi olla joitain epäilyjä siitä, voidaanko sitä, että Yhdistynyt kuningaskunta on rikkonut yhteisön oikeutta, pitää sellaisena yhteisön oikeuden riittävän ilmeisenä rikkomisena, jonka perusteella sille syntyy vastuu. Yhdistynyt kuningaskunta väittää, että jos yhteisön oikeutta on rikottu, rikkominen on ollut anteeksiannettavaa ja aiheutettu vahinko tahatonta.[78]

56. Koska nyt esillä olevassa asiassa ei voi olla kysymys siitä, että yhteisön toimielimet olisivat myötävaikuttaneet kyseiseen yhteisön oikeuden rikkomiseen, kansallisen

74 — Ks. esim. em. yhdistetyt asiat Francovich ym., tuomion 41 kohta; em. yhdistetyt asiat Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomion 83 kohta ja em. asia Sutton, tuomion 33 kohta.

75 — Ks. esim. em. yhdistetyt asiat Francovich ym., tuomion 43 kohta; em. yhdistetyt asiat Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomion 83 kohta ja em. asia Sutton, tuomion 33 kohta.

76 — Ks. esim. em. asia Sutton, tuomion 32 kohta.

77 — Ks. em. yhdistetyt asiat Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomion 54 kohta.

78 — Yhdistynyt kuningaskunta tukeutuu erityisesti em. yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame annetun tuomion 56 kohtaan.

tuomioistuimen ratkaistavaksi jää, onko Yhdistynyt kuningaskunta lainsäädäntövaltaansa käyttäessään "rikkonut selvällä ja vakavalla tavalla sen harkintavallalle asetettuja rajoja". [79] On ratkaistava, onko EY:n perustamissopimuksen 52 artikla niin selvä ja täsmällinen, että rikkomista voidaan pitää riittävän ilmeisenä. Tätä tarkasteltaessa on otettava huomioon se, että asuinpaikkaa käytetään laajasti arviointiperusteena välittömässä verotuksessa, ja se, missä kehitysvaiheessa asiassa merkityksellinen oikeuskäytäntö [80] oli kyseessä olevana aikana. [81] Kysymys on siitä, miten jäsenvaltioiden mahdollisuutta käyttää tätä arviointiperustetta on rajoitettu silloin, kun se on epäedullinen muissa jäsenvaltioissa asuvien intresseille. Lyhyesti sanottuna on siis tutkittava, oliko konserniverotuksen valintamahdollisuuden epääminen objektiivisesti tarkasteltuna "anteeksiannettavaa tai anteeksiantamatonta". [82] Vaikka on selvää, että välittömästi kansalaisuuden perusteella syrjiviä toimenpiteitä, jotka eivät ole perusteltuja jonkin itse perustamissopimuksessa mainitun poikkeuksen perusteella, on pidettävä "riittävän ilmeisinä", [83] on todettava, että nyt esillä oleva asia koskee välillistä syrjintää. [84] Välillistä syrjintää on yleisesti pidettävä "riittävän ilmeisenä". Yhteisöjen tuomioistuin on jo vuonna 1986 todennut välittömän verotuksen osalta, että "sen hyväksyminen, että sijoittautumisen kohteena oleva jäsenvaltio voisi vapaasti soveltaa erilaista kohtelua ainoastaan sillä perusteella, että yhtiön kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tekisi näin ollen [EY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan] sisällöltään tyhjäksi". [85] Verotuksen johdonmukaisuuteen perustuvan mahdollisen puolustuksen osalta on todettava, ettei se, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Bachmann antamassaan tuomiossa tunnustanut, että tällainen välillinen syrjintä voi olla perusteltua verotuksen johdonmukaisuuden säilyttämiseen liittyvistä syistä, voi sellaisenaan tehdä yhteisön oikeuden rikkomisesta "anteeksiannettavaa". Jotta kansallinen tuomioistuin voisi luonnehtia senkaltaista perustamissopimuksen 52 artiklan rikkomista, josta on kysymys nyt esillä olevassa asiassa, "anteeksiannettavaksi", sen on oltava vakuuttunut paitsi siitä, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset todella uskoivat, että konserniverotuksen valintamahdollisuuden epääminen konserneilta, joiden emoyhtiöt olivat ulkomaalaisia, oli ehdottoman välttämätöntä, myös siitä, että tähän uskominen oli asiassa Bachmann annetun tuomion ja sijoittautumisvapauden kaltaisia perustavanlaatuisia perustamissopimuksen

79 — Asia C-392/93, British Telecommunications, tuomio 26.3.1996 (Kok. 1996, s. I-1631, 42 kohta). Tämä arviointiperuste on äskettäin vahvistettu asiassa C-140/97, Rechberger ym., 15.6.1999 annetussa tuomiossa (Kok. 1999, s. I-3499, 50 kohta). Tältä osin ks. myös em. yhdistetyt asiat Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomion 56 kohta.

80 — Yhteisöjen tuomioistuin on em. yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame antamansa tuomion 57 kohdassa todennut, että yhteisön oikeuden rikkominen on "selvästi ilmeinen", jos sitä on jatkettu "huolimatta jäsenyysvelvoitteiden laiminlyönnin toteavasta tuomiosta, ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta tuomiosta tai asiaa koskevasta yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, joiden perusteella kyseistä toimintaa on pidettävä yhteisön oikeuden rikkomisena".

81 — Oikeuskäytännön kehitys on Metallgesellschaft ym:iden osalta otettava huomioon 26.4.1994 saakka ja Hoechstin osalta 13.10.1995 saakka; ks. edellä alaviite 9. Asiassa Bachmann annettua tuomiota myöhemmällä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöllä, joka on alkanut edellä alaviitteessä 31 mainitussa asiassa Wielockx 1.8.1995 annetusta tuomiosta, on näin ollen merkitystä ainoastaan Hoechstin vaatimuksen osalta.

82 — Em. yhdistetyt asiat Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomion 56 kohta.

83 — Em. yhdistetyt asiat Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomion 62 kohta.

84 — Yhteisöjen tuomioistuin on edellä alaviitteessä 15 mainitussa asiassa komissio v. Ranska vuonna 1986 antamastaan tuomiosta lähtien katsonut vakiintuneesti, että yhtiöiden kotipaikka sääntömääräisen kotipaikan, keskushallinnon tai päätoimipaikan merkityksessä vastaa luonnollisten henkilöiden kansalaisuutta, ja se, että yhtiön muodossa toimivia ulkomaisia verovelvollisia kohdellaan epäedullisemmin sen vuoksi, että niiden kotipaikka on ulkomailla, voi olla kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää, jollei se ole objektiivisesti perusteltua (ks. edellä alaviitteessä 14 mainittu asia komissio v. Ranska, erityisesti tuomion 18 kohta). Tämä kanta on vahvistettu mm. asiassa C-330/91, Commerzbank, 13.7.1993 annetussa tuomiossa (Kok. 1993, s. I-4017, 15 kohta; Kok. Ep. XIV, s. 309) ja em. asiassa ICI, tuomion 23 kohta.

85 — Ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 18 kohta. Ks. myös em. asia Commerzbank, tuomion 18 ja 19 kohta ja em. asia ICI, tuomion 23 ja 24 kohta.

sääntöjä koskevien poikkeusten suppeaa tulkintaa koskevan periaatteen valossa objektiivisesti tarkasteltuna järkevää. Kansallisen tuomioistuimen olisi myös pidettävä mielessään, kuinka tärkeää on varmistaa yhteisön oikeudesta johtuvien oikeuksien, erityisesti perustamissopimukseen perustuvien perusoikeuksien, tehokkuus.

VI Yhtiöveron hyvitystä koskevat kysymykset 3 ja 4

57. Kun otetaan huomioon pääasian oikeudenkäynnissä esitettyä pääasiallista vaatimusta koskeva ehdotukseni, ei mielestäni ole tarpeen tarkastella niitä erittäin monitahoisia kysymyksiä, joita toissijaisessa vaatimuksessa on tuotu esiin sen osalta, onko saksalaisilla emoyhtiöillä mahdollisesti oikeus osittaiseen yhtiöveron hyvitykseen niiden tytäryhtiöiden Yhdistyneessä kuningaskunnassa maksamien yhtiöveroennakoiden osalta vastaavalla tavalla kuin alankomaalaisilla emoyhtiöillä on oikeus yhtiöveron hyvitykseen Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella.

VII Viides kysymys ja laiminlyönnit, joihin kantajien väitetään syyllistyneen

58. Koska yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi mielestäni katsoa, että konserniverotuksen valintamahdollisuuden epääminen tytäryhtiöiltä, joiden emoyhtiön kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, oli EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa ristiriidassa olevaa lainvastaista syrjintää, ja ettei pelkästään se seikka, että tappio, joka tytäryhtiöille on niiden oman väitteen mukaan aiheutunut tämän johdosta, muodostui yhtiöveroennakkona maksettujen rahamäärien käyttömahdollisuuden aika-arvosta, ole esteenä tytäryhtiöiden vaatimukselle, on tarpeen tarkastella lyhyesti, voiko vastaajana oleva jäsenvaltio vedota siihen, että kantajat ovat syyllistyneet laiminlyöntiin, koska ne eivät pitkään aikaan riitauttaneet valintamahdollisuuden epäämistä hakemalla muutosta sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti tai nostaneet tuomioistuimessa aikaisemmin sellaista suoraa kannetta, jolla pääasia itse asiassa pantiin vireille, ja voiko tämä jäsenvaltion väite johtaa kantajien myöhemmin yhteisön oikeuden vastaisuuden perusteella esittämän vahingonkorvausvaatimuksen hylkäämiseen tai vahingonkorvauksen määrän rajoittamiseen. Pitää paikkansa, että yhteisöjen tuomioistuimen mukaan kansallinen tuomioistuin voi ottaa sen, että henkilö ei ole noudattanut "kohtuullista huolellisuutta" tappion tai vahingon välttämiseksi tai sen rajoittamiseksi eikä etenkään "käyttänyt ajoissa kaikkia hänen käytettävissään olleita oikeussuojakeinoja", huomioon jäsenvaltion vastuun vähentämiseksi ja ääritapauksessa ehkä jopa sen poistamiseksi, edellyttäen, että samanlaisia sääntöjä sovelletaan myös puhtaasti kansallisiin asioihin.[86] Mielestäni jäsenvaltion, jonka lainsäädäntö on johtanut muualla asuvien syrjivään kohteluun, josta ei sallittu mitään poikkeuksia, ja joka olisi seuraamuksen uhalla edellyttänyt ulkomailla asuvien jatkavan kyseisen veron maksamista, vaikka sen yhteensoveltuvuus yhteisön oikeuden kanssa oli kyseenalaistettu, ei voida ääri-

86 — Ks. em. yhdisteryt asiat Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomion 84 kohta. Ks. myös julkisasiamies Tesauron kyseisessä asiassa esittämä ratkaisuehdotus, erityisesti 104 kohta.

tapauksia lukuun ottamatta sallia vetoavan siihen, että verovelvollinen ei ole käyttänyt laissa säädettyä oikeussuojakeinoa — jota lainsäädännön sanamuodon mukaan ei kaiken lisäksi edes voitu soveltaa kyseisen verovelvollisen kohdalla — nostaakseen yhteisön oikeuteen perustuvan kanteen tai vedonnut EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan välittömään oikeusvaikutukseen ja ensisijaisuuteen, ja yrittävän tällä perusteella rajoittaa myöhempää vahingonkorvausvaatimusta, joka perustuu siihen, että kyseinen lainsäädäntö on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

59. Tämä päätelmä heijastaa tärkeää periaatetta, jonka mukaan jäsenvaltio ei saa hyötyä omasta virheestään. Sen vuoksi se ei saa pitää kiinni siitä, että sen sääntöjä sovelletaan verovelvollisten vahingoksi, ja sen jälkeen, kun nämä säännöt on todettu yhteisön oikeuden vastaisiksi, kiistää korvausvelvollisuuttaan sillä perusteella, että sääntöjä ei ole välittömästi riitautettu. Mielestäni tämänkaltaisessa asiassa, jossa kantajien tilanne on varsinaisesti sellainen, että niihin yhtäältä sovelletaan yksiselitteistä kansallista säännöstä mutta toisaalta niillä on mahdollisesti oikeus vastustaa tämän säännöksen soveltamista yhteisön oikeuden perusteella, ja jossa yhteisöjen tuomioistuin ei ole aikaisemmin tutkinut sen enempää kyseistä säännöstä kuin jonkin toisen jäsenvaltion samankaltaista säännöstä, toimivaltainen kansallinen tuomioistuin saisi ottaa sen, että kantaja on viivästynyt kyseisen kansallisen säännöksen riitauttamisessa, huomioon vain tarkastellessaan sen käsiteltäväksi saatettua vaatimusta mahdollisesti koskevia rajoituksia, jotka johtuvat kansallisista vanhentumisajoista ja laiminlyöntejä koskevista muista vastaavista säännöistä, joita sovellettaisiin myös pelkästään kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin samankaltaisiin vaatimuksiin.

VIII Ratkaisuehdotus

60. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen kysymykseen seuraavasti:

1) Se, että jäsenvaltion lainsäädännön mukaan konserniverotuksen valitsemisen kaltainen veroetu (joka mahdollistaa sen, että tytäryhtiö voi jakaa emoyh-

tiölleen voittoa joutumatta maksamaan ennakkoon yhtiöveroa kyseisessä jäsenvaltiossa saamastaan voitosta) voidaan myöntää vain, jos sekä tytäryhtiön että emoyhtiön kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, on EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) vastaista.

2) Jos tytäryhtiö, jonka emoyhtiön kotipaikka ei ole tässä jäsenvaltiossa, on joutunut maksamaan yhtiöveroa ennakkoon, vaikka kotimaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöt ovat samanlaisissa olosuhteisessa voineet välttää tämän velvollisuuden valitsemalla konserniverotuksen, EY:n perustamissopimuksessa myönnetty oikeus, jolla on välitön oikeusvaikutus, edellyttää, että tällaisilla yhtiöillä on pääsääntöisesti oltava käytettävissään tehokas oikeussuojakeino, jolla ne voivat vaatia sen taloudellisen edun palauttamista, jonka kyseisen jäsenvaltion viranomaiset ovat saaneet sen johdosta, että tällaiset tytäryhtiöt ovat maksaneet niille veron etuajassa. Se seikka, että tällainen vaatimus koskee ainoastaan korkoa sellaisen taloudellisen tappion osalta, joka on aiheutunut rahamäärien käyttömahdollisuuden menettämisestä, ei voi yksinään olla peruste evätä verovelvolliselta oikeutta esittää tällaista vaatimusta. On kansallisen lainsäädännön tehtävä säännellä tähän liittyviä kysymyksiä, kuten tällaisiin vaatimuksiin sovellettavia vanhentumisaikoja ja korkokantaa. Nämä säännöt eivät kuitenkaan saa olla rajoittavampia kuin ne, joita sovelletaan yksinomaan kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin samanlaisiin tai vastaaviin vaatimuksiin, eivätkä ne saa tehdä yhteisön oikeudessa tunnustetun oikeuden käyttämistä käytännössä mahdottomaksi.

3) Jäsenvaltio ei saa vastata tällaiseen edunpalautusvaatimukseen, että vaatimus pitäisi hylätä tai sitä pitäisi rajoittaa sillä perusteella, että verovelvollisten olisi pitänyt vaatia kyseistä veroetua turvautumalla käytettävissään olleisiin lakiin perustuviin oikeussuojakeinoihin siitä huolimatta, että kansallisten säännösten mukaan ne eivät voineet tehdä niin, tai että niiden olisi pitänyt vedota asiassa merkityksellisten yhteisön oikeuden määräysten ja säännösten ensisijaisuuteen ja välittömään oikeusvaikutukseen.