YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
13 päivänä heinäkuuta 1993 *

Asiassa C-330/91,

jonka Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensiksi mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

The Queen

vastaan

Inland Revenue Commissioners, ex parte: Commerzbank AG,

ennakkoratkaisun ETY:n perustamissopimuksen 5, 7, 52 ja 58 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentin tehtäviä hoitava jaoston puheenjohtaja G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat M. Zuleeg ja J. L. Murray sekä tuomarit G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse ja D. A. O. Edward,

julkisasiamies: M. Darmon,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

- Commerzbank AG, edustajinaan Gerald Barling, QC, ja barrister David Anderson, solicitor Stephen Konin valtuuttamina,

- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Assistant Treasury Solicitor John Collins, avustajinaan Alan Moses, QC, ja barrister Derrick Wyatt,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja Thomas Cusack,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Commerzbank AG:n, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja komission 20.1.1993 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.3.1993 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales (jäljempänä High Court) on esittänyt 12.4.1991 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 18.12.1991, yhteisöjen tuomioistuimelle ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kysymyksen sijoittautumisvapautta sekä kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltämistä koskevien perustamissopimuksen määräysten tulkinnasta.

2 Kysymykset on esitetty saksalaisen Commerzbank-yhtiön (jäljempänä Commerzbank), kotipaikka Saksassa, ja Inland Revenue Commissionersin (jäljempänä veroviranomainen) välisessä oikeudenkäynnissä, jonka aiheena ovat *Income and Corporation Taxes Act 1988*:ssa (vuoden 1988 tulo- ja yhtiöverolaki) säädetyt verovelvollisuuden edellytykset.

3 Seuraavat tosiseikat ilmenevät ennakkoratkaisua koskevasta pyynnöstä:

4 Commerzbankilla on Yhdistyneessä kuningaskunnassa sivuliike, jonka välityksellä se on myöntänyt lainoja amerikkalaisille yhtiöille vuosien 1973 ja 1976 välillä. Kyseisten yhtiöiden sille maksamista koroista Commerzbank maksoi veroa Yhdistyneelle kuningaskunnalle 4 222 234 Englannin puntaa (GBP).

5 Sittemmin Commerzbank vaati veroviranomaisilta kyseisen summan palauttamista sillä perusteella, että Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja Amerikan Yhdysvaltojen hallituksen välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tuloveron alalla 2.8.1946 tehdyn sopimuksen (S. R. & O. 1946 nro 1327), sellaisena kuin sopimus on muutettuna 20.9.1966 tehdyllä pöytäkirjalla (S. I. 1966 nro 1188), XV artiklan nojalla kysymyksessä olevat korot oli vapautettu verosta Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Kyseisessä säännöksessä pääasiallisesti säädetään, että amerikkalaisten yhtiöiden maksamia korkoja verotetaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa ainoastaan silloin, kun korot on maksettu brittiläiselle yhtiölle tai yhtiölle, jonka verotuksellinen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Koska Commerzbankin verotuksellinen kotipaikka ei ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sille palautettiin takaisin aiheettomasti maksettu vero.

6 Kysymyksessä olevan palautuksen yhteydessä Commerzbank vetosi *Income and Corporation Taxes Act 1988*:n 825 pykälään. Kyseisessä pykälässä säädetään:

"1. Tätä pykälää sovelletaan seuraaviin maksuihin, jotka on maksettu yhtiölle tilikaudella, jonka aikana yhtiöllä oli kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa - - :

a) kyseisen tilikauden aikana yhtiön maksaman yhtiöveron palauttaminen - - ;

2. Silloin kun tulliviranomaiset tai tarkastaja suorittavat tässä pykälässä tarkoitetun maksun vähintään 100 GBP:n suuruisena ratkaisevaa päivää seuraavan 12 kuukauden määräajan jälkeen, maksua korotetaan tämän pykälän nojalla määrällä, jota kutsutaan "palautuslisäksi" (*repayment supplement*) ja joka on yhtä suuri kuin maksetulle summalle 8,25 %:n vuosikoron mukaan laskettu korko - - , sanotun kuitenkaan rajoittamatta tämän pykälän seuraavien momenttien soveltamista."

7 Commerzbank vaati veroviranomaisilta mainittua palautuslisää. Yhtiön suorittamien laskujen mukaan kyseinen lisä oli suuruudeltaan 5 199 258 GBP.

8 Veroviranomaiset hylkäsivät Commerzbankin vaatimuksen sillä perusteella, että viimeksi mainitun kotipaikka ei ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Commerzbank nosti silloin kanteen High Courtissa kyseisen hylkäävän päätöksen laillisuuden tutkimiseksi väittäen, että kieltäytyminen takaisinmaksulisän myöntämisestä niille, joiden kotipaikka ei ole kyseisessä valtiossa, rajoittaa sijoittautumisoikeutta ja on välillistä kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää, koska kysymyksessä olevat yhtiöt ovat enimmäkseen ulkomaisia.

9 High Court on katsonut tarpeelliseksi esittää perustamissopimuksen 5, 7, 52 ja 58 artiklan tulkintaa koskevan ennakkoratkaisukysymyksen.

10 Kysymyksen sanamuoto on seuraava:

Siinä tapauksessa, että

i) yhtiö, joka on perustettu jäsenvaltion lain mukaisesti ja jolla on siellä päätoimipaikka, harjoittaa elinkeinotoimintaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan sivuliikkeen välityksellä;

ii) tässä toisessa jäsenvaltiossa yhtiötä vaaditaan maksamaan tietyistä sivuliikkeen tuottamista voitoista veroa ja yhtiö maksaa tämän veron;

iii) kysymyksessä olevaa veroa ei tarvitse maksaa, jos yhtiötä koskee toisen jäsenvaltion ja kolmannen maan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla sellaisille yhtiöille myönnetty verovapaus, jotka eivät ole tämän toisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettuja ja joiden kotipaikka (verotuksellisessa mielessä) ei ole tässä toisessa jäsenvaltiossa;

iv) yhtiö vetoaa menestyksellisesti vapautukseen ja sille palautetaan aiheettomasti maksettu vero;

v) toisen jäsenvaltion oikeudessa säädetään lakisääteisestä korkojen muodossa maksettavasta korvauksesta (nimeltään 'repayment supplement', palautuslisä) siinä tapauksessa, että yhtiöllä, joka saa takaisin aiheettomasti maksetun veron, on kotipaikka tässä jäsenvaltiossa merkityksellisenä ajankohtana;

vi) yhtiö vaatii palautuslisää siitä tosiseikasta huolimatta, että sen kotipaikka ei ollut kyseisessä jäsenvaltiossa merkityksellisenä ajankohtana;

vii) tällä perusteella toinen jäsenvaltio kieltäytyy maksamasta palautuslisää yhtiölle;

onko toisen jäsenvaltion kieltäytyminen maksamasta yhtiölle minkäänlaista palautuslisää sillä perusteella, että yhtiön kotipaikka ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa, yhteensoveltumaton yhteisön oikeuden kanssa ja erityisesti ETY:n perustamissopimuksen 5, 7 ja 52–58 artiklan kanssa, ja onko tähän kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä seikalla, että yhtiölle ei olisi myönnetty verovapautta (niin että kysymys kyseisen veron palauttamisesta ja näin ollen palautuslisästä ei olisi aktualisoitunut), jos yhtiöllä olisi ollut kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa?"

11 Pääasiaa koskevia tosiseikkoja, sovellettavaa kansallista lainsäädäntöä sekä yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä kirjallisia huomautuksia koskevat tarkemmat tiedot ilmenevät suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta. Oikeudenkäyntiasiakirjojen näitä osia käsitellään jäljempänä vain, mikäli se on tarpeen tuomioistuimen perustelujen selvittämiseksi.

12 Oikeudenkäyntiasiakirjoista käy ilmi, että kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii ensiksi selvittämään, ovatko perustamissopimuksen 52 ja 58 artikla sekä sen 5 ja 7 artikla esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa aiheettomien verojen palautuslisät myönnetään yhtiöille, joiden verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, ja evätään yhtiöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa, ja toiseksi, onko tällainen järjestelmä syrjivä silloinkin, kun verovapaus, joka on syynä takaisinmaksuun, koskee vain yhtiöitä, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa.

13 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo asiassa 270/83, komissio vastaan Ranska, 28.1.1986 antamassaan tuomiossa todennut (Kok. 1986, s. 273, 18 kohta), sijoittautumisvapaus, joka 52 artiklassa tunnustetaan toisen jäsenvaltion kansalaisille ja joka sisältää näiden oikeuden ryhtyä harjoittamaan itsenäistä

ammattia samoin edellytyksin kuin sijoittautumisen kohteena olevan jäsenvaltion lainsäädännössä on määritelty sen omille kansalaisille, sisältää ETY:n perustamissopimuksen 58 artiklan mukaisesti niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä. Yhtiöiden osalta on tässä yhteydessä todettava, että se, minkä valtion oikeusjärjestyksen alaisuuteen yhtiö kuuluu, määräytyy yhtiön kotipaikan perusteella, sellaisena kuin se on edellä määritelty, vastaavasti kuin luonnollisten henkilöiden osalta tämä määräytyy kansalaisuuden perusteella. Samassa tuomiossa tuomioistuin on todennut, että jos hyväksyttäisiin, että sijoittautumisen kohteena oleva jäsenvaltio voisi vapaasti soveltaa erilaista kohtelua ainoastaan sillä perusteella, että yhtiön kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tämä määräys menettäisi merkityksensä.

14 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee edelleen (asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974, Kok. s. 153), että yhdenvertaisen kohtelun turvaavissa säännöissä kielletään paitsi kansalaisuuteen – tai kotipaikkaan, jos kyse on yhtiöistä – perustuva avoin syrjintä, myös peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita soveltaen päädytään tosiasiassa samaan tulokseen.

15 Tältä osin on syytä huomauttaa, että vaikka valtion alueella olevan verotuksellisen kotipaikan perustetta sovelletaan palautuslisän myöntämisessä riippumatta siitä, missä yhtiöillä on kotipaikka, kyseinen peruste on todennäköisesti epäedullinen erityisesti niiden yhtiöiden kannalta, joiden kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa, sillä nämä ovat useimmiten niitä yhtiöitä, joiden verotuksellinen kotipaikka on kysymyksessä olevan jäsenvaltion alueen ulkopuolella.

16 Osoittaakseen pääasiassa käsiteltävänä olevan kansallisen säännöksen oikeutetuksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että yhtiöt, joiden kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jotka ovat Commerzbankin kaltaisessa tilanteessa, saavat osakseen suosituimmuuskohtelun sen sijaan, että ne joutuisivat syrjinnän kohteeksi Yhdistyneen kuningaskunnan verojärjestelmän vuoksi. Ne on vapautettu verosta, joka tavallisesti kannetaan yhtiöiltä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Näin ollen palautuslisää koskevassa asiassa ei ole kysymys syrjinnästä: yhtiöitä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja yhtiöitä, joiden varsinainen kotipaikka ei ole siellä, kohdellaan eri tavoin, koska yhtiöveroon nähden ne ovat erilaisessa tilanteessa.

17 Tätä väitettä ei voida hyväksyä.

18 Kysymyksessä olevan kaltainen kansallinen säännös merkitsee epätasa-arvoista kohtelua. Silloin kun yhtiöltä, jonka kotipaikka ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa, evätään oikeus palutuslisään, johon sellaisilla yhtiöillä on oikeus, joiden kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, kyseinen yhtiö asetetaan viimeksi mainittuihin yhtiöihin nähden huonompaan asemaan.

19 Se seikka, että palautukseen johtanut verovapaus oli varattu yhtiöille, joiden kotipaikka ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa, ei voi oikeuttaa yleistä poissulkevaa sääntöä. Kyseinen sääntö on näin ollen syrjivä.

20 Edellä esitetty huomioon ottaen on kansalliselle tuomioistuimelle vastattava, että perustamissopimuksen 52 ja 58 artikla ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa aiheettomien verojen palautuksen yhteydessä maksettavat lisät myönnetään yhtiöille, joiden verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, ja evätään yhtiöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa. Sillä seikalla, että viimeksi mainittuja ei olisi vapautettu verosta, jos niiden kotipaikka olisi ollut kyseisessä jäsenvaltiossa, ei ole tältä osin merkitystä.

21 Koska pääasiassa kysymyksessä olevan kaltainen lainsäädäntö on perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan vastainen, ei ole syytä tutkia sen yhteensoveltuvuutta 5 ja 7 artiklan kanssa.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Walesin 12.4.1991 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Perustamissopimuksen 52 ja 58 artikla ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa aiheettomien verojen palautuksen yhteydessä maksettavat lisät myönnetään yhtiöille, joiden verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, ja evätään yhtiöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa. Sillä seikalla, että viimeksi mainittuja ei olisi vapautettu verosta, jos niiden kotipaikka olisi ollut kyseisessä jäsenvaltiossa, ei ole tältä osin merkitystä.

Rodríguez Iglesias Zuleeg Murray Mancini

Joliet Schockweiler Moitinho de Almeida Grévisse Edward

Julistettiin Luxemburgissa 13 päivänä heinäkuuta 1993.

J.-G. Giraud
kirjaaja

G. C. Rodríguez Iglesias
presidentin tehtäviä hoitava
jaoston puheenjohtaja