JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
22 päivänä joulukuuta 2010[1]

I Johdanto

1. Tässä ennakkoratkaisupyynnössä Conseil d'État (Ranska) pyytää unionin tuomioistuinta tulkitsemaan EY 43 ja EY 56 artiklaa oikeusriidassa, jossa ovat vastakkain Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (budjetista, julkistalouden valvonnasta ja julkishallinnosta vastaava ministeri, jäljempänä budjettiministeri) sekä Accor ja jossa jälkimmäinen vaatii, että sille palautetaan irtaimen omaisuuden tuotosta tehty pidätys (précompte mobilier, jäljempänä PM), joka sen oli pitänyt maksaa jakaessaan osinkoja vuosina 1999–2001 edelleen osakkeenomistajilleen. [2]

2. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy nimittäin ilmi, että Accor sai vuosina 1998, 1999 ja 2000 osinkoja muihin Euroopan yhteisön jäsenvaltioihin sijoittautuneilta tytäryhtiöiltään ja että jakaessaan näitä osinkoja edelleen omille osakkeenomistajilleen se maksoi pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan sovellettujen, Ranskan yleisen verolain (code général des impôts, jäljempänä CGI) 146 §:n 2 momentin sekä 158 bis §:n ja 223 sexies §:n säännösten mukaisesti PM:a 323 279 053 Ranskan frangia (FRF) (49 283 574 euroa) vuodelta 1999, 359 183 404 FRF (54 757 157 euroa) vuodelta 2000 ja 341 261 380 FRF (52 024 962 euroa) vuodelta 2001.

3. PM:na suoritettavan määrän maksaminen kuuluu samaan lainsäädäntöyhteyteen kuin yhteisöveron hyvitys (avoir fiscal), joka oli mahdollista saada pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan ja joka poistettiin käytöstä 1.1.2005 alkaen lain nro 2003-1311 [3] 93 §:llä.

4. CGI:n 158 bis §:ssä myönnettiin *ranskalaisten yhtiöiden* jakamien osinkojen saajille yhteisöveron hyvitys, joka toteutettiin veronsaajan myöntämänä hyvityksenä; tämän tarkoituksena oli poistaa voiton taloudellinen kaksinkertainen verotus, joka johtui siitä, että voittoa verotettiin ensin sen syntyessä osinkoa jakavassa yhtiössä ja uudelleen jaettaessa sitä osingonsaajille. Kyseisen yhteisöveron hyvityksen suuruus oli puolet siitä rahamäärästä, jonka osinkoa jakava yhtiö maksoi todellisuudessa emoyhtiölle.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Ennakkoratkaisupyyntö esitettiin ennen Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen voimaantuloa, joten asiassa viitataan EY:n perustamissopimuksen määräyksiin.

3 – JORF 31.12.2003, s. 22530.

5. Verotulojen menettämisen välttämiseksi yhteisöveron hyvitystä koskevaan järjestelmään liitettiin kyseinen précompte mobilier, joka kannettiin, kun jaettaviin osinkoihin liittyvistä voitoista ei ollut kannettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa.

6. Näissä olosuhteissa CGI:n 223 sexies §:ssä säädettiin, että osinkoja jakavan yhtiön oli maksettava PM, jonka suuruus vastasi saman lain 158 bis §:n mukaisin edellytyksin laskettua yhteisöveron hyvitystä. PM oli maksettava niistä jaettavista osingoista, jotka oikeuttivat yhteisöveron hyvitykseen, ja tämä koski kaikkia osingonsaajia.

7. Koska tytäryhtiön emoyhtiölleen, jonka kotipaikka on Ranskassa, jakamat osingot oli vapautettu CGI:n 216 §:n mukaisesti yhteisöverosta emoyhtiön verotuksessa [4] osinkojen alkuperästä riippumatta, emoyhtiön jakaessa nämä osingot edelleen omille osakkeenomistajilleen oli niistä lähtökohtaisesti maksettava PM CGI:n 223 sexies §:n mukaisesti.

8. Vaikka CGI:n 146 §:n 2 momentissa säädettiin, että tällaisessa tilanteessa PM:sta vähennetään tilanteen mukaan ne yhteisöveron hyvitykset, jotka on myönnetty enintään viiden edellisen vuoden kuluessa päättyneiden tilikausien aikana CGI:n 145 §:ssä tarkoitetuista osakkuuksista saatujen tulojen perusteella, kuten tämän ratkaisuehdotuksen 4 kohdassa on todettu, yhteisöveron hyvitykseen oli kuitenkin oikeus vain niillä emoyhtiöillä, jotka saivat osinkoja Ranskassa sijaitsevilta tytäryhtiöiltään.

9. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, toisin sanoen CGI:n 146 §:n 2 momentin mukaan Ranskaan sijoittautunut emoyhtiö pystyi silloin, kun sen Ranskassa sijaitsevilta tytäryhtiöiltään saamia osinkoja edelleen jaettaessa oli maksettava PM, vähentämään PM:n määrästä sen yhteisöveron hyvityksen, johon sillä oli oikeus näiltä tytäryhtiöiltä saamiensa osinkojen perusteella. Koska yhteisöveron hyvitykseen ei sitä vastoin ollut oikeutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltä saatujen osinkojen perusteella eikä maksettavan PM:n määrää näin saatu pienennettyä, PM, joka oli maksettava emoyhtiön jakaessa näitä osinkoja edelleen osakkeenomistajilleen, vähennettiin jaettavasta kokonaismäärästä, mikä pienensi vastaavasti osinkojen edelleen jaettavaa määrää.

10. Accorin mielestä tällainen erilainen kohtelu oli vastoin yhteisön oikeutta, joten se nosti asiasta kanteen tribunal administratif

4 – Lukuun ottamatta CGI:n 216 §:n mukaisesti määräytyvää kulujen ja maksujen vakio-osuutta, jolla ei ole merkitystä pääasiassa ja joka oli pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana vuoteen 2000 asti 2,5 prosenttia osakkuuksien kokonaistulosta, yhteisöveron hyvitykset mukaan luettuina, ja vuodesta 2001 lähtien 5 prosenttia. Yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli tällaisen kulujen ja maksujen vakio-osuuden maksamisen yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa asiassa C-27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, 3.4.2008 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-2067).

de Versailles'ssa, joka hyväksyi Accorin vaatimuksen 21.12.2006 antamallaan tuomiolla. Budjettiministeri valitti tuomiosta, mutta cour administrative d'appel de Versailles hylkäsi valituksen 20.5.2008 antamallaan tuomiolla.

11. Budjettiministeri teki tuomiosta kassaatiovalituksen Conseil d'État'han, joka hyväksyi budjettiministerin valitusperusteen, joka koski cour administrative d'appel de Versailles'n antaman tuomion perustelujen puutteellisuutta, ja kumosi siten kyseessä olevan tuomion.

12. Tässä tilanteessa Conseil d'État'n mielestä sen oli ratkaistava pääasia nyt käsiteltävään asiaan liittyvät seikat huomioon ottaen, joten se totesi hylättyään ensin Accorin väitteen, jonka mukaan kyseessä olevat lainsäädännön säännökset olivat yhteensoveltumattomia eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY [5] kanssa, että muutamien muiden unionin oikeuden säännösten ja periaatteiden tulkinnassa oli epäselvyyksiä. Conseil d'État päätti siis lykätä asian ratkaisua ja esittää seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) a) Onko EY 56 ja EY 43 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle verotusjärjestelmälle, jossa osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi

– oikeutetaan emoyhtiö vähentämään [PM:sta], joka sen on maksettava jakaessaan edelleen osakkeenomistajilleen tytäryhtiöidensä maksamia osinkoja, näiden osinkojen jakamiseen liittyvä yhteisöveron hyvitys, mikäli osingot ovat peräisin Ranskassa sijaitsevasta tytäryhtiöstä

– mutta jossa tätä mahdollisuutta ei ole, jos nämä osingot ovat peräisin toisessa – – jäsenvaltiossa sijaitsevasta tytäryhtiöstä, kun tällainen järjestelmä ei tässä tapauksessa oikeuta yhteisöveron hyvitykseen, joka liittyy kyseisen tytäryhtiön jakamiin osinkoihin, sillä perusteella, että tällaisella järjestelmällä sellaisenaan loukataan emoyhtiön osalta pääomien vapaan liikkuvuuden tai sijoittautumisoikeuden periaatteita?

b) Mikäli [a kohdassa esitettyyn] kysymykseen vastataan kieltävästi,

5 – EYVL L 225, s. 6. Kyseistä direktiiviä on muutettu 22.12.2003 annetulla neuvoston direktiivillä 2003/123/EY (EUVL 2004, L 7, s. 41). Viimeksi mainitulla säädöksellä tehdyt muutokset tulivat kuitenkin voimaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaa myöhemmin, joten ne eivät ole merkityksellisiä.

kysytään, onko kyseisiä artikloja tulkittava siten, että ne ovat kuitenkin esteenä tällaiselle järjestelmälle, kun olisi otettava huomioon myös osakkeenomistajien tilanne, sillä perusteella, että kun otetaan huomioon [PM:n] maksaminen, emoyhtiöiden tytäryhtiöiltään saamien ja osakkeenomistajilleen edelleen jakamien osinkojen määrä on erilainen sen mukaan, sijaitsevatko nämä tytäryhtiöt Ranskassa vai toisessa – – jäsenvaltiossa, joten tällä järjestelmällä voi olla ehkäisevä vaikutus osakkeenomistajien emoyhtiöön sijoittamisen kannalta ja näin ollen se voi haitata emoyhtiön pääoman keräämistä ja saada emoyhtiön mahdollisesti luopumaan pääoman antamisesta muissa jäsenvaltioissa kuin Ranskassa sijaitseville tytäryhtiöille tai luopumaan tällaisten tytäryhtiöiden perustamisesta?

2) Mikäli [ensimmäisen kysymyksen a ja b kohtaan] vastataan myöntävästi ja mikäli EY 56 ja EY 43 artiklaa tulkitaan siten, että ne ovat esteenä edellä kuvaillulle [PM:a] koskevalle verotusjärjestelmälle, ja koska hallintoviranomaisen on näin ollen periaatteessa palautettava järjestelmän perusteella perityt summat, siltä osin kuin ne eivät ole olleet yhteisön oikeuden mukaisia, kysytään, onko tällaisen järjestelmän osalta, joka ei sinänsä merkitse sitä, että verovelvollinen siirtäisi veron kolmannen osapuolen maksettavaksi, yhteisön oikeuden vastaista

a) se, että hallintoviranomainen voi vastustaa emoyhtiön maksamien rahamäärien palauttamista sillä perusteella, että emoyhtiö saisi tällä palauttamisella perusteetonta etua,

b) ja, mikäli tähän vastataan kieltävästi, se, että sen perusteella, että emoyhtiön maksama määrä ei ole sille kirjanpidollinen kustannus tai vero vaan se ainoastaan vähennetään mahdollisesta emoyhtiön osakkeenomistajilleen edelleen jakamasta kokonaismäärästä, tämä emoyhtiön maksama määrä voidaan jättää määräämättä palautettavaksi yhtiölle?

3) Kun otetaan huomioon [ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen] annettu vastaus, ovatko yhteisön vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate esteenä sille, että rahamäärien palauttamiselle, jolla taataan samanlainen verotusjärjestelmä osingoille, jotka emoyhtiö voi jakaa edelleen, riippumatta siitä, ovatko ne peräisin emoyhtiön Ranskassa tai muussa – – jäsenvaltiossa sijaitsevien tytäryhtiöiden jakamista rahamääristä, asetetaan edellytykseksi – Ranskan [tasavallan] ja sen jäsenvaltion, jossa tytäryhtiö sijaitsee, välisestä tietojenvaihtoa koskevasta kahdenvälisestä sopimuksesta johtuvin varauksin – että verovelvollinen esittää todisteet, jotka ovat ainoastaan sen hallussa ja jotka koskevat kaikkien riidanalaisten

osinkojen osalta erityisesti tosiasiallisesti sovellettua verokantaa ja tosiasiallisesti maksetun veron määrää muissa –– jäsenvaltioissa kuin Ranskassa sijaitsevien tytäryhtiöiden tekemän voiton johdosta, vaikka tällaisia todisteita, jotka hallintoviranomainen tuntee, ei vaadita Ranskassa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä?”

II Asian tarkastelu

13. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee edellä kuvatun kaltaisen verotusjärjestelmän yhteensoveltuvuutta sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa, ja toinen ja kolmas kysymys koskevat lähinnä perusteettoman edun kieltämisen periaatteen (toinen kysymys) sekä vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden (kolmas kysymys) mahdollista soveltamista; mainitut periaatteet saattaisivat estää joko kokonaan tai osittain Accorin maksaman PM:n palauttamisen.

14. Ennen näiden kysymysten tarkastelua on mielestäni tarpeen esittää kaksi huomautusta.

15. Ensinnäkin yleiseltä kannalta katsottuna on syytä muistaa, että nyt käsiteltävässä asiassa sekä vastaavissa oikeusriidoissa, joita Ranskan hallintotuomioistuimissa on parhaillaan vireillä, on kyse merkittävistä rahamääristä: yhteismäärän arvioidaan olevan noin 3 miljardia euroa. Taustalla olevat merkittävät taloudelliset intressit vaikuttivat ilmeisesti myös Conseil d’État’n päätökseen esittää nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle, ja ilmeisesti osittain samasta syystä Conseil d’État päätti pyytää, että asia käsiteltäisiin unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 104 a artiklan ensimmäisen kohdan mukaisessa nopeutetussa menettelyssä; pyyntö kuitenkin hylättiin tuomioistuimen presidentin 19.10.2009 antamalla määräyksellä.

16. Tämän rahaan liittyvän näkökohdan yhteydessä on samoin pantava merkille, ettei sen paremmin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuin Ranskan hallituskaan ole pyytänyt, että unionin tuomioistuimen tuomion vaikutuksia rajoitettaisiin ajallisesti, ehkä sekä siksi, että oikeuskäytännön mukaan ennakkoratkaisupyynnön vuoksi annetusta tuomiosta jäsenvaltioille mahdollisesti aiheutuvat taloudelliset seuraukset, joista ei ole vakavien vaikeuksien uhkaa, eivät sellaisenaan oikeuta rajoittamaan kyseisen tuomion ajallisia vaikutuksia,[6] että siksi, että Ranskan hallintotuomioistuimissa vireillä olevissa oikeusriidoissa ratkaistavina olevat tilanteet kuuluvat vanhan lainsäädännön

6 – Ks. asia C-313/05, Brzeziński, tuomio 18.1.2007 (Kok., s. I-513, 58–60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

soveltamisalaan, koska riidanalainen järjestelmä lakkautettiin 1.1.2005 alkaen, kuten jo edellä totesin. [7]

17. Seuraavaksi on tärkeää huomauttaa, etteivät Conseil d'État'n kysymykset koske direktiivin 90/435 ja erityisesti sen 4 artiklan tulkintaa; kyseisen artiklan mukaan sen jäsenvaltion, johon toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön osakepääomasta vähintään 25 prosentin osuuden omistava emoyhtiö on sijoittautunut, on vähennettävä tämän tytäryhtiön emoyhtiölleen jakaman voiton taloudellista kaksinkertaista verotusta. Tätä varten emoyhtiön sijaintivaltion on joko pidätyttävä verottamasta tätä voittoa tai verotettava voittoa mutta annettava samalla tälle yhtiölle oikeus vähentää veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaavan osuuden ja tarvittaessa määrän, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio on kantanut lähdeverona soveltaen mainitun direktiivin 5 artiklan poikkeussäännöksiä, vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa. Kuten asiassa Cobelfret annetussa tuomiossa [8] on muistutettu, emoyhtiön sijaintivaltiolle kuuluva velvollisuus liittyy siis tytäryhtiön emoyhtiölle jakamiin voittoihin.

18. Accor puolusti Conseil d'État'ssa ja uudemman kerran unionin tuomioistuimelle esittämissään kirjallisissa huomautuksissa väitettään siitä, että PM-järjestelmä oli vastoin direktiivin 90/435 4 artiklaa. Väite perustuu lähinnä seuraavaan päättelyyn: Ranskan tasavalta päätti CGI:n 145 ja 216 §:n mukaisesti olla perimättä yhteisöveroa osingoista, joita tytäryhtiö maksoi emoyhtiölleen, riippumatta siitä, mistä maasta osingot olivat peräisin. [9] Kun Ranskassa sijaitseva emoyhtiö kuitenkin jakoi edelleen osakkeenomistajilleen osinkoja, jotka olivat peräisin muuhun jäsenvaltioon kuin Ranskaan sijoittautuneen tytäryhtiön voitoista, sen oli maksettava PM, jonka tarkoituksena oli korvata yhteisövero, koska PM koski ainoastaan sellaista jaettua voittoa, joista ei ollut kannettu aiemmin täyttä yhteisöveroa. Accorin mukaan PM:n voidaan siis katsoa olevan Ranskan ulkopuolella asuvilta tytäryhtiöiltä saatuihin osinkoihin kohdistuva, direktiivin 90/435 4 artiklan vastainen vero.

7 – Toisena syynä voisi olla se, että yhteisöjen tuomioistuin on jo esittänyt useissa tuomioissaan (ks. erityisesti asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477; asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11753 ja asia C-292/04, Meilicke ym., tuomio 6.3.2007, Kok., s. I-1835) niin sijoittautumisvapaudesta kuin pääomien vapaasta liikkuvuudestakin johtuvat vaatimukset tilanteessa, jossa jäsenvaltiossa asuvat luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt saavat osinkoja jäsenvaltion ulkopuolella asuvilta yhtiöiltä, eikä yhteisöjen tuomioistuin ole rajannut näiden tuomioiden ajallista vaikutusta; ks. tältä osin em. asiassa Meilicke ym. annettu tuomio (36–40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ranskan hallitus esittää kuitenkin, ettei edellä mainitulla oikeuskäytännöllä ole välttämättä merkitystä ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaessa.

8 – Asia C-138/07, Cobelfret, tuomio 12.2.2009 (Kok., s. I-731, 29–31 kohta).

9 – Lukuun ottamatta alaviitteessä 4 mainittua kulujen ja maksujen vakio-osuutta.

19. Conseil d'État hylkäsi tämän väitteen sillä perusteella, ettei riidanalaisen PM:n kohteena ollut se, että muissa jäsenvaltioissa sijaitsevat tytäryhtiöt maksoivat osinkoa Ranskassa sijaitsevalle emoyhtiölleen, vaan se, että emoyhtiö jakoi näin saatuja osinkoja edelleen omille osakkeenomistajilleen. Toisin sanoen jaettujen voittojen verotus ei ollut PM:n tarkoituksena eikä seurauksena, eikä PM näin ollen korvannut yhteisöveroa, vaan se kannettiin ainoastaan emoyhtiön jakaessa osinkoja edelleen osakkeenomistajilleen.

20. Vaikka Accor yritti unionin tuomioistuimelle esittämissä kirjallisissa huomautuksissaan laajentaa Conseil d'État'n esittämiä kysymyksiä koskemaan myös direktiivin 90/435 tulkintaa, ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää tämän Accorin pääasiassa esittämän väitteen.

21. Kuten nimittäin jo todettiin, direktiivi 90/435 liittyy ainoastaan voittojen jakamiseen eri jäsenvaltioissa sijaitsevien tytäryhtiön ja tämän emoyhtiön välillä. Siinä ei siis säädetä verotusjärjestelmästä, jota sovelletaan emoyhtiön jakaessa edelleen osakkuuksista saamiaan tuloja osakkeenomistajilleen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen perustelut ovat viime kädessä yhteneviä edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa esitettyjen yhteisöveroennakkoa (advance corporate tax) koskevien päätelmien kanssa: Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan emoyhtiön oli maksettava yhteisöveroennakkoa, kun se jakoi muissa jäsenvaltioissa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä saamiaan osinkoja edelleen omille osakkeenomistajilleen,[10] minkä ei katsottu kuuluvan direktiivin 90/435 soveltamisalaan.

A *Ensimmäinen kysymys*

22. Ensimmäisellä kysymyksellään, joka jakautuu kahteen osaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää yhtäältä, ovatko EY 43 ja EY 56 artikla esteenä verotusjärjestelmälle, jossa ainoastaan sellainen emoyhtiö, joka jakaa Ranskassa – ei siis muissa jäsenvaltioissa – sijaitsevista tytäryhtiöistään peräisin olevia osinkoja edelleen omille osakkeenomistajilleen, voi vähentää PM:sta näiden osinkojen perusteella myönnettävän yhteisöveron hyvityksen, ja toisaalta, jos vastaus on kieltävä, ovatko samaiset artiklat kuitenkin esteenä tällaiselle verotusjärjestelmälle sillä perusteella, että järjestelmällä voi olla ehkäisevä vaikutus niihin emoyhtiön osakkeenomistajiin, joille maksetaan muissa jäsenvaltioissa kuin Ranskassa sijaitsevista tytäryhtiöistä peräisin olevia osinkoja.

23. Ennen kuin tutkitaan tällaisen verotusjärjestelmän rajoittavia vaikutuksia, on syytä pohtia lyhyesti sitä, mitä liikkumisvapautta asiassa sovelletaan.

10 – Tuomion 110 kohta.

1. Asiassa sovellettava liikkumisvapaus

24. Oikeuskäytännön mukaan on niin, että kun jäsenvaltion kansalainen omistaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä sellaisen osuuden, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, tilanteeseen sovelletaan sijoittautumisvapautta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä eikä pääoman liikkuvuuden vapautta koskevia määräyksiä. [11]

25. Tässä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole kertonut unionin tuomioistuimelle, miten suuret osuudet Accor omistaa muihin jäsenvaltioihin kuin Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden osakepääomasta, joten ei siis voida sulkea pois, että Accorilla on osakkuuksia, joilla se ei saa selvää vaikutusvaltaa näiden yhtiöiden päätöksiin.

26. Aivan ensimmäiseksi on nimittäin huomautettava, että riidanalaista järjestelmää voitiin soveltaa CGI:n 145 §:n mukaisesti yhtiöihin, joiden osuus voittoa jakavan yrityksen osakepääomasta oli 31.12.2000 asti voimassa ollutta 10 prosentin vähimmäismäärää suurempi; vähimmäismääräksi tuli 1.1.2001 lukien 5 prosenttia osinkoa jakavan yhtiön osakepääomasta. [12] Tätä järjestelmää sovellettiin siis myös sen suuruisiin emoyhtiön osuuksiin toisten yhtiöiden pääomasta, joilla emoyhtiö ei lähtökohtaisesti saa selvää vaikutusvaltaa kyseessä olevan yhtiön päätöksiin.

27. Pääasian taustalla olevista tosiseikoista on todettava, että Ranskan hallituksen kirjallisissa huomautuksissa esitetyt tiedot näyttävät vahvistavan tällaisen päättelyn, sillä niiden mukaan Accorin saamista osingoista tietty osa oli peräisin sellaisista yhtiöistä, joissa Accorilla oli sellainen vähemmistöosuus, jonka perusteella Accorilla ei ilmeisesti ollut selvää vaikutusvaltaa näiden yhtiöiden päätöksiin.

28. Sen sijaan sekä Accor että Ranskan hallitus tuovat esiin myös sellaisia tilanteita, joissa Accor omisti sellaiset enemmistöosuudet eri jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä, joiden perusteella voidaan olettaa, että Accor pystyi vaikuttamaan näiden tytäryhtiöiden päätöksiin.

29. Vaikka kaikkien näiden tietojen todenperäisyyden selvittäminen pääasian ratkaisemista varten kuuluu ennakkoratkaisua

11 – Ks. erityisesti asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok., s. I-2787, 22 kohta); asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002 (Kok., s. I-10829, 37 kohta); asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7995, 31 kohta) ja asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007 (Kok., s. I-10451, 30 kohta).

12 – CGI:n 145 §:ään tehdyn muutoksen mukaisesti; pykälää muutettiin 18.9.2000 annetulla määräyksellä nro 2000-912 (JORF 21.9.2000, s. 14783).

pyytäneelle tuomioistuimelle,[13] vaikuttaa siltä, että sekä kyseessä olevat lainsäädännön säännökset että pääasian taustalla olevat tosiseikat voivat kuulua niin sijoittautumisvapauden kuin pääomien vapaan liikkuvuudenkin soveltamisaloihin.[14]

30. Katson kuitenkin, että unionin tuomioistuimelle esitettyjen seikkojen perusteella nyt käsiteltävää asiaa on aiheellisempaa tarkastella pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kannalta, vaikkei ennakkoratkaisukysymyksen arvioinnin EY 43 artiklan kannalta pitäisi tietenkään johtaa toisenlaiseen ratkaisuun.

2. Pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuva rajoitus

31. Oikeuskäytännön mukaan EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä ovat muun muassa suorat sijoitukset, joissa hankitaan osakkuuksia yrityksistä ostamalla osakkeita, joiden perusteella on tosiasiallisesti mahdollista osallistua yhtiön hallintoon ja käyttää siinä määräysvaltaa (ns. suorat sijoitukset), ja arvopapereiden hankkiminen pääomamarkkinoilta siten, että ainoana tarkoituksena on taloudellisen sijoituksen tekeminen ilman aikomusta vaikuttaa yhtiön hallintoon tai käyttää siinä määräysvaltaa (ns. portfoliosijoitukset).[15]

32. Unionin tuomioistuin on myös todennut, että EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletty pääomien liikkumisen rajoittaminen jäsenvaltioiden välillä pitää sisällään kansalliset toimenpiteet, myös verotoimenpiteet, jotka saattavat vähentää jäsenvaltiossa oleskelevien henkilöiden halua sijoittaa pääomiaan toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin.[16]

33. Pääasiassa on kiistatonta, kuten Ranskan hallituskin myöntää, että Ranskaan sijoittautunut emoyhtiö voi vähentää Ranskassa sijaitsevien tytäryhtiöiden maksamiin osinkoihin perustuvan yhteisöveron hyvityksen PM:sta, joka kannetaan emoyhtiön jakaessa kyseessä olevia osinkoja edelleen omille osakkeenomistajilleen, mutta emoyhtiöllä ei ole oikeutta vastaavaan yhteisöveron hyvitykseen Ranskan ulkopuolella sijaitsevien tytäryhtiöiden maksamien osinkojen perusteella. Kyseisen emoyhtiön on siis maksettava PM ilman,

13 – Muistutan, kuten korostin tämän ratkaisuehdotuksen 11 kohdassa, että Conseil d'État'n on ratkaistava pääasia.

14 – Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut esim. em. asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation antamassaan tuomiossa (80 kohta).

15 – Ks. vastaavasti asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999 (Kok., s. I-1661, 21 kohta); asia C-483/99, komissio v. Ranska, tuomio 4.6.2002 (Kok., s. I-4781, 36 ja 37 kohta); asia C-98/01, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 13.5.2003 (Kok., s. I-4641, 39 ja 40 kohta); asia C-282/04 ja C-283/04, komissio v. Alankomaat, tuomio 28.9.2006 (Kok., s. I-9141, 19 kohta) ja asia C-182/08, Glaxo Wellcome, tuomio 17.9.2009 (Kok., s. I-8591, 40 kohta).

16 – Ks. erityisesti em. asia Manninen, tuomion 22 kohta ja em. asia Meilicke ym., tuomion 23 kohta.

että sillä olisi oikeutta yhteisöveron hyvitykseen, toisin kuin tilanteessa, jossa emoyhtiö jakaa edelleen omille osakkeenomistajilleen Ranskassa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä peräisin olevia osinkoja.

34. Ranskan hallituskin myöntää, että tässä järjestelmässä kohdellaan näin ollen Ranskassa sijaitseville emoyhtiöille maksettavia osinkoja erilailla sen mukaan, ovatko osingot peräisin Ranskaan vai sen ulkopuolelle sijoittautuneista tytäryhtiöistä.

35. Ranskan hallitus ei pyri kiistämään sitä, että ranskalaisen emoyhtiön tilanteet ovat rinnastettavissa toisiinsa, kun se saa osinkoja Ranskassa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä ja kun se saa osinkoja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä, [17] vaikka se esittää kuitenkin hieman ristiriitaisella tavalla, että ensinnäkään tällaisesta erilaisesta kohtelusta ei aiheudu EY 56 artiklassa tarkoitettua pääomien liikkumista rajoittavaa vaikutusta, [18] mutta myöntää samalla toiseksi, että sijoittamishalu vähenee suoraan vain silloin, kun Ranskassa sijaitsevan emoyhtiön käytäntönä on jakaa edelleen muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä peräisin olevia osinkoja. [19]

36. Ranskan hallituksen esittämissä väitteissä piilevästä ristiriidasta erillisenä on muistutettava, että Ranskan hallitus perustelee pääväitettään, jonka mukaan riidanalaisilla verosäännöksillä ei ole rajoittavaa vaikutusta, seuraavilla kahdella väitteellä.

37. Yhtäältä se väittää, että yhteisöveron hyvityksen käyttäminen tai PM:n maksaminen johtuu Ranskassa sijaitsevilta tytäryhtiöiltään osinkoja saavan emoyhtiön toimivaltaisten elinten itsenäisesti tekemästä päätöksestä, ei laista. Ranskan hallitus viittaa erityisesti asiassa Graf annettuun tuomioon [20] ja lisää, että kyseessä olevien riidanalaisten kansallisen lainsäädännön säännösten mahdollinen kielteinen vaikutus edellyttää siis emoyhtiön toimivaltaisten elinten päätöstä, joka on niin hypoteettinen, ettei näiden säännösten voida katsoa haittaavan pääomien vapaata liikkuvuutta.

38. Toisaalta Ranskan hallitus väittää, että koska PM kannetaan emoyhtiön jaettavissa olevasta voitosta, sen ei voida katsoa olevan tuloja pienentävä maksu vaan jaettavissa olevasta voitosta tehtävä vähennys, jonka

17 – Mikä perustuu vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön; ks. erityisesti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 62 kohta.

18 – Ks. erityisesti Ranskan hallituksen kirjalliset huomautukset, 74 kohta.

19 – Ks. edellisessä alaviitteessä mainitut kirjalliset huomautukset, 82 kohta.

20 – Asia C-190/98, Graf, tuomio 27.1.2000 (Kok., s. I-493, 24 ja 25 kohta).

kustannuksista vastaavat täysin osakkeenomistajat, joille maksetaan tällä tavoin pienentyneet osingot. Järjestelmä ei siis vaikuta emoyhtiöön. Ranskan hallitus esittää lisäksi, että koska Ranskan ulkopuolella asuvilla osakkeenomistajilla oli mahdollisuus saada Ranskan tasavallan tekemien verosopimusten ja/tai Ranskan hallinnollisten käytäntöjen mukaisesti PM:n palautus, jos niillä ei ollut oikeutta yhteisöveron hyvitykseen, erilainen kohtelu vaikutti ainoastaan Ranskassa sijaitsevan emoyhtiön ranskalaisiin osakkeenomistajiin, eikä tämä tilanne kuulu puhtaasti valtion sisäisenä tilanteena EY 56 artiklan soveltamisalaan.

39. Ranskan hallituksen hieman sekavaa ensimmäistä väitettä ei kannata mielestäni käsitellä sen enempää. Ymmärtääkseni väitteessä esitetään, että emoyhtiöt (tai niiden elimet) voivat vapaasti päättää jakaa osingot edelleen osakkeenomistajilleen niin, että ne joko käyttävät PM:n ja yhteisöveron hyvityksen soveltamista koskevaa järjestelmää tai sitten eivät. Ranskan hallitus vaikuttaa näin ollen olevan sitä mieltä, että jos muissa jäsenvaltioissa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä osinkoja saavan Ranskassa sijaitsevan emoyhtiön toimivaltaiset elimet päättävät jakaa osakkeenomistajilleen edelleen voiton, joka vastaa kokonaisuudessaan tytäryhtiön emoyhtiölleen maksamien osinkojen määrää, eikä saa näin oikeutta yhteisöveron hyvitykseen, emoyhtiön elimet voivat syyttää tästä vain itseään. Tällainen väite perustuu nähtävästi Conseil d'État'n julkisasiamiehen (rapporteur public) ratkaisuehdotukseen, joka on liitetty sekä Ranskan hallituksen että Accorin kirjallisiin huomautuksiin. [21]

40. Koska edellä korostettu erilainen kohtelu perustuu nimenomaan Ranskan lainsäädännön säännöksiin, ei kuitenkaan ole tarpeen selvittää sitä, kuten Ranskan hallitus esittää, olisivatko emoyhtiö tai sen toimivaltaiset elimet voineet välttää PM:n maksamisen päättämällä, etteivät ne jaa edelleen muihin jäsenvaltioihin kuin Ranskaan sijoittautuneista tytäryhtiöistä peräisin olevia osinkoja, tai kyseisen emoyhtiön osakkeenomistajille uudelleen jaettavien osinkojen määrän vähentämisen, niin että ne olisivat voineet kiertää lopullisesti riidanalaisesta verotusjärjestelmästä aiheutuvan haitan tai mukautua siihen.

41. Selvitettävä on päinvastoin se, voiko emoyhtiö Accorin kaltaisessa tilanteessa

21 – Conseil d'État'n julkisasiamiehen mukaan (ratkaisuehdotuksen s. 14) "yhtiö – – voi syyttää ainoastaan itseään, jos se ei ole pienentänyt jaettavaa kokonaismäärää. Toisin sanoen laki ei aiheuta kustannusta, jonka korvaamista emoyhtiö vaatii, vaan sen aiheuttaa emoyhtiön osingonjakokäytäntö". Tässä arvioinnissa ei kuitenkaan ollut kyse siitä, oliko pääomien vapaata liikkuvuutta rajoitettu, vaan Accorin maksamaa PM:a vastaavan määrän palauttamisesta.

hyötyä pääomien vapaasta liikkuvuudesta vaatimalla samanlaista kohtelua kuin kansallisessa lainsäädännössä annetaan ainoastaan sellaiselle Ranskassa sijaitsevalle emoyhtiölle, joka jakaa Ranskassa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä peräisin olevat osingot kokonaisuudessaan edelleen osakkeenomistajilleen.

42. Sitä paitsi minun on vaikea nähdä, miten pääomayhtiössä päätös osinkojen jakamisesta (edelleen) tämän yhtiön osakkeenomistajille voisi olla edellä mainitussa asiassa Graf annetussa tuomiossa tarkoitetulla tavalla luonteeltaan hypoteettinen tai sattumanvarainen, kuten Ranskan hallitus väittää. Kuten Accor esitti suullisessa käsittelyssä, on vaikea kuvitella, että osakkeenomistajat sijoittaisivat yhtiöön, joka aikoo jakaa osinkoja edelleen vain hyvin satunnaisesti, etenkin kun kyseessä on rahoitusmarkkinoille listautunut yhtiö, jonka käytäntönä on jakaa osinkoja tilinpäätöstään vastaavasti.

43. Ranskan hallituksen esittämästä toisesta väitteestä on huomautettava, että se on nähtävästi vaikuttanut ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen jakamiseen kahtia sen mukaan, onko kyseessä emoyhtiö (kysymyksen ensimmäinen osa) vai emoyhtiön osakkeenomistajat (kysymyksen vaihtoehtoinen toinen osa).

44. Tämä kahtiajako näyttää perustuvan lähinnä sisäisen oikeuden menettelyllisiin näkökohtiin, koska pääasiassa ovat vastakkain Ranskan viranomaiset ja Accor eivätkä Accorin osakkeenomistajat.

45. Tällä ei kuitenkaan vaikuttaisi olevan merkitystä tulkittaessa EY 56 artiklaa, jonka soveltamisala ulottuu kansallisiin toimenpiteisiin, jotka voivat saada luopumaan rajatylittävistä sijoituksista, ja jonka yhteydessä ei ole pohdittava, vaikuttaako tällainen sijoituksista luopuminen eniten varsinaiseen yhtiöön, sen toimivaltaisiin elimiin vai yleisesti sen osakkeenomistajiin. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Ranskan hallituksen esittämän jaottelun hyväksyminen merkitsisi mielestäni sitä, että EY 56 artiklan soveltaminen määräytyy jäsenvaltioiden sisäisen oikeuden ja niiden alueelle sijoittautuneiden yritysten sisäisen organisaation perusteella.

46. Muilta osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että yksi kansallinen toimenpide voi samalla kertaa sekä saada jäsenvaltion asukkaat (myös yritykset) luopumaan sijoittamasta pääomiaan toisiin jäsenvaltioihin että rajoittaa myös näiden muiden valtioiden asukkaiden mahdollisuuksia kerätä pääomaa ensin mainitusta jäsenvaltiosta. [22] Minusta on siis mahdollista, että

22 – Ks. erityisesti em. asia Manninen, tuomion 22 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 64 ja 166 kohta.

arvioitaessa kansallista toimenpidettä EY 56 artiklan 1 kohdan kannalta tällä samalla toimenpiteellä voi olla myös ehkäisevä vaikutus yhtiöön ja/tai sen osakkeenomistajiin. Tällaisen, pääomien rajatylittäviin liikkeisiin kohdistuvan *ehkäisevän vaikutuksen* olemassaolo ei myöskään riipu määritelmänsä mukaisesti verotuksen alalla siitä, että asianosaisten varallisuuteen kohdistuneet seuraukset osoitetaan aritmeettisesti.

47. Olen joka tapauksessa sitä mieltä, että unionin tuomioistuin voi jättää vastaamatta ennakkoratkaisukysymyksen toiseen osaan, kun otetaan huomioon riidanalaiseen verotusjärjestelmään sisältyvä ehkäisevä vaikutus Accor-emoyhtiössä, minkä myös Ranskan hallitus on myöntänyt kirjallisten huomautustensa 82 kohdassa, kuten jo edellä totesin.

48. Accorin tilanteessa oleva emoyhtiö ei voi hyötyä PM:n korvautumisesta yhteisöveron hyvityksellä, toisin kuin emoyhtiö, joka on jakanut Ranskassa sijaitsevien tytäryhtiöiden sille maksamat osingot kokonaisuudessaan edelleen omille osakkeenomistajilleen, joten sen on otettava kassavaroistaan PM:a vastaava summa voidakseen jakaa osingot kokonaisuudessaan edelleen osakkeenomistajilleen. Ranskassa sijaitsevat emoyhtiöt, jotka ovat sijoittaneet pääomaansa Ranskassa sijaitseviin tytäryhtiöihin, saavat siis kassatilanteeseen vaikuttavan edun suhteessa niihin emoyhtiöihin, jotka ovat sijoittaneet pääomaansa tytäryhtiöihin, joiden kotipaikka on jossain muussa jäsenvaltiossa. [23]

49. Lisäksi yhdyn tältä osin täysin Conseil d'État'n julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen, jonka mukaan PM, joka kannettiin jaettaessa osinkoja edelleen emoyhtiön osakkeenomistajille ja jonka maksaminen oli emoyhtiön velvollisuus, vähensi jaettavissa olevien osinkojen kokonaismäärää niin, ettei määrä ollut sama riippumatta siitä, sijaitsiko emoyhtiön tytäryhtiö Ranskassa vai muussa jäsenvaltiossa. Tilanne vaikutti kuitenkin mitä todennäköisimmin emoyhtiön osakkeiden arvoon, koska jaettujen osinkojen määrä oli pienempi. Yhtiön osingonjakokäytäntö saattoi siis vaikuttaa nykyisistä tai mahdollisista osakkaista vähemmän houkuttelevalta, mikä saattoi heikentää tämän yhtiön mahdollisuuksia saada pääomaa markkinoilta.

50. Riidanalainen verotusjärjestelmä oli siis omiaan saamaan Ranskassa sijaitsevat yhtiöt luopumaan portfoliosijoituksista yhtiöihin, joiden kotipaikka oli muissa jäsenvaltioissa.

51. Tässä tilanteessa katson, että riidanalainen verotusjärjestelmä on EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu rajoitus.

23 – Ks. analogisesti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 84 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

52. Sen paremmin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuin Ranskan hallituskaan ei viitannut EY 58 artiklassa esitettyihin perusteluihin eikä yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, joiden vuoksi tällainen rajoitus voisi olla perusteltu, joten ehdotan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti: EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle verotusjärjestelmälle, jossa jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö, jolle toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö maksaa osinkoa, ei voi vähentää PM:sta, joka sen on maksettava jakaessaan näitä osinkoja edelleen omille osakkeenomistajilleen, näiden osinkojen jakamiseen perustuvaa yhteisöveron hyvitystä, toisin kuin ensin mainittuun jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö voi tehdä rinnastettavissa olevassa tilanteessa saadessaan osinkoja samaan jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltä.

B *Toinen kysymys*

53. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä sen, että jos veroviranomaisen on lähtökohtaisesti palautettava emoyhtiön unionin oikeuden vastaisesti maksamat summat, voiko hallintoviranomainen kuitenkin vastustaa tätä palauttamista sillä perusteella, että emoyhtiö saisi siitä perusteetonta etua, kun riidanalainen järjestelmä ei sinänsä merkitse sitä, että verovelvollinen siirtäisi veron kolmannen osapuolen maksettavaksi tai, mikäli edelliseen vaihtoehtoon vastataan kieltävästi, sillä perusteella, ettei emoyhtiön maksama määrä ole sille kirjanpidollinen kustannus tai vero vaan se ainoastaan vähennetään osakkeenomistajille jaettavien osakkeiden kokonaismäärästä.

54. Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastausehdotus, on muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti yksityishenkilöillä on lähtökohtaisesti oikeus saada jäsenvaltion unionin oikeussääntöjen vastaisesti kantamat verot takaisin. Tämä oikeus on nimittäin seurausta niistä oikeuksista, joita yksityishenkilöille annetaan unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin niitä tulkitsee, ja se täydentää näitä oikeuksia. Kyseessä olevalla jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot. [24]

55. Oikeuskäytännön mukaisesti tästä palautusvelvollisuudesta on vain yksi poikkeus: kansalliset viranomaiset näyttävät toteen, että verosta aiheutuvan rasituksen on kokonaisuudessaan tai osittain kantanut muu kuin verovelvollinen ja että jälkimmäinen saisi kokonaan tai osittain perusteetonta etua veron

24 – Ks. erityisesti asia C-147/01, Weber's Wine World ym., tuomio 2.10.2003 (Kok., s. I-11365, 93 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) sekä em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 202 kohta.

palauttamisesta. [25] Tällainen tilanne voi syntyä erityisesti välillisen verotuksen alalla, kun verovelvollinen on vyöryttänyt aiheettomasti maksetun arvonlisäveron kokonaan tai osittain loppukuluttajalle.

56. Unionin tuomioistuin on todennut myös, että vaikka olisikin osoitettu, että perusteettomasti kannetusta verosta aiheutuva rasitus on vyörytetty kokonaan tai osittain kolmansien kannettavaksi, toimija ei välttämättä saa perusteetonta etua näin vyörytetyn määrän palauttamisesta. [26] Tällaisessakin tilanteessa verovelvolliselle, jolta on kannettu veroa unionin oikeussääntöjen vastaisesti, saattaa nimittäin aiheutua vahinkoa esimerkiksi myyntivolyymin pienentymisestä tai siitä, ettei veroa ole siirretty kokonaan myyntihintaan. [27]

57. Kun halutaan osoittaa mahdollinen perusteeton etu, jota verovelvollinen saisi kolmannelle osapuolelle vyöryttämänsä veron palauttamisesta, unionin tuomioistuimen mukaan kansallinen tuomioistuin on vapaa arvioimaan sille esitettyä näyttöä [28] kaikki asian kannalta merkitykselliset asianhaarat huomioon ottaen, [29] ja koska sovellettavista menettelysäännöistä ei ole annettu unionin oikeussääntöjä, ne on annettava kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudattaen. [30]

58. Tämä jälkimmäinen periaate estää niin ikään unionin tuomioistuimen mukaan kaikki sellaiset todistussäännöt, joiden vaikutuksesta unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen tai maksujen takaisinsaanti on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Tällaisia ovat erityisesti sellaiset olettamat ja todistussäännöt, joiden mukaan verovelvollisella on todistustaakka siitä, ettei aiheettomasti maksettuja veroja tai maksuja ole vyörytetty muiden henkilöiden maksettaviksi, sekä sallittuja todistuskeinoja koskevat erityiset rajoitukset. [31] Näin ollen jopa tilanteessa, jossa on kyse sellaisten välillisten verojen palauttamisesta, jotka on lainsäädännön mukaan vyörytettävä kolmansille, unionin tuomioistuin ei ole hyväksynyt sitä, että olisi olemassa olettama, jonka mukaan verot on vyörytetty, ja että verovelvollisen olisi näytettävä toteen, ettei näin ole menetelty. [32]

25 – Ks. vastaavasti em. asia Weber's Wine World ym., tuomion 94 kohta. Perusteettoman edun käsitettä näyttää tältä osin olevan parempi lähestyä aiheettomasti suoritettujen maksujen palautuksen käsitteen kannalta; jälkimmäistä voidaan joissakin jäsenvaltioissa pitää perusteettoman edun erityistapauksena.

26 – Em. asia Weber's Wine World ym., tuomion 98 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

27 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-192/95-C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997 (Kok., s. I-165, 29, 31 ja 32 kohta) ja em. asia Weber's Wine World ym., tuomion 99 kohta.

28 – Ks. em. asia Weber's Wine World ym., tuomion 96 kohta.

29 – Ks. asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008 (Kok., s. I-2283, 41 kohta) ja asia C-566/07, Stadeco, tuomio 18.6.2009 (Kok., s. I-5295, 49 kohta).

30 – Em. asia Weber's Wine World ym., tuomion 103 kohta.

31 – Ks. asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok., s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 14 kohta) ja yhdistetyt asiat C-441/98 ja C-442/98, Michaïlidis, tuomio 21.9.2000 (Kok., s. I-7145, 36 kohta).

32 – Em. asia Comateb ym., tuomion 25 kohta.

59. Kirjallisia huomautuksia nyt käsiteltävässä asiassa esittäneet osapuolet ovat yhtä mieltä siitä, että näissä olosuhteissa veroviranomaisten, jotka aikovat vastustaa verovelvollisen aiheettomasti vastoin unionin oikeutta maksamien verojen palauttamista, on osoitettava, että tällainen palautus aiheuttaa perusteetonta etua kyseessä olevalle verovelvolliselle, [33] ja kansallisen tuomioistuimen on arvioitava näiden väitteiden paikkansapitävyys eli perusteettoman edun olemassaolo ja määrä tekemällä sellainen taloudellinen analyysi, jossa huomioidaan kaikki sille esitetyt asian kannalta merkitykselliset asianhaarat. [34]

60. Nyt tarkasteltavana olevan kysymyksen toiseen osaan voidaan vastata mielestäni osittain jo tämän oikeuskäytäntöön luodun katsauksen perusteella. Esittämällä kysymyksen toisen osan vaihtoehtoisena ja toissijaisena kysymyksen ensimmäiselle osalle, joka koskee perusteettomaan etuun liittyvää puolustautumisperustetta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää nimittäin pyrkivän muuttamaan unionin oikeuden vastaisesti kannetun veron palauttamista koskevaa oikeutta. Kuten juuri todettiin, unionin oikeudessa sallitaan kuitenkin vain yksi poikkeus unionin oikeuden vastaisesti maksettujen verojen palauttamiselle: perusteeton etu.

61. Kysymyksen toista osaa kannattaa silti tulkita perusteettomaan etuun liittyvän ongelman kannalta. Esittäessään, etteivät maksetut määrät ole emoyhtiölle kirjanpidollinen kustannus tai vero vaan ne vähennetään osakkeenomistajille jaettavien osinkojen kokonaismäärästä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa viime kädessä sitä, ettei lähdeverosta aiheutuva tosiasiallinen rasitus ole kohdistunut emoyhtiöön ja että näin lähdeveroa vastaavien määrien palauttaminen voisi antaa sille perusteetonta etua.

62. Kysymyksen kumpaakin osaa voidaan siis mielestäni tarkastella yhdessä.

63. Pääasiassa on pidettävä mielessä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lähtökohtana on myös olettama, jonka mukaan riidanalainen järjestelmä ei merkitse sitä, että verovelvollinen vyöryttäisi veron kolmannen osapuolen maksettavaksi, eikä se näin ollen ole ”klassinen” esimerkki perusteettomasta edusta sellaisena kuin sitä kuvataan edellä mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Tämä olettama voi vaikuttaa yllättävältä, ja siksi mainitun oikeuskäytännön perusteella voisi ensi näkemältä vaikuttaa olevan perusteltua jopa hylätä koko perusteettoman edun olemassaolo.

33 – Ranskan hallitus täsmensi lisäksi, että todistustaakka kuuluu veroviranomaisille myös Ranskan Conseil d'État'n ja Cour de cassationin oikeuskäytännön perusteella tilanteissa, jotka kuuluvat yksinomaan sisäisen oikeuden soveltamisalaan. Tämän säännön pitäisi näin ollen päteä myös yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ja vastaavuusperiaatteen mukaisesti riita-asioissa, joissa Ranskan veroviranomainen vastustaa unionin oikeuden vastaisesti maksettujen verojen palauttamista.

34 – Ks. em. asia Weber's Wine World ym., tuomion 100 kohta ja em. asia Marks & Spencer, tuomion 43 kohta.

64. On kuitenkin varottava tulkitsemasta esitettyä kysymystä tällä tavoin yksinkertaistaen. Kysymyksen taustalla oleva olettama selittyy nähtävästi Ranskan hallinto-oikeudessa esitetyllä PM:n oikeudellisella luonnehdinnalla. Conseil d'État on nimittäin todennut, ettei PM ole yhtiön nettotuotosta vähennettävissä oleva kulu, vaan sen tarkoituksena on estää yhtiöitä, jotka jakavat yhteisöveron hyvityksiin oikeuttavin edellytyksin sellaisia voittoja, joista ei ole kannettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa, saamasta tällä tavoin perusteetonta veroetua. [35] Koska PM peritään ainoastaan jaettavissa olevan voiton kokonaismäärästä, se ei siis vaikuta voiton jakavaan emoyhtiöön vaan se vähennetään osakkeenomistajien varoista. Tältä kannalta, jota Ranskan hallitus puoltaa, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä esitettyä perustetta soveltaen on siis merkityksetöntä, onko PM vyörytetty kolmannelle osapuolelle, koska PM:n maksaminen vaikuttaa suoraan emoyhtiön osakkeenomistajien varoihin.

65. Tällaista taustaa vasten tarkasteltuna ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämästä kysymyksestä on esitettävä seuraavat huomautukset.

66. Yleiseltä kannalta katsottuna mikään ei nähdäkseni estä sitä, että lähtökohtaisesti jäsenvaltio voi vastustaa unionin oikeuden vastaisesti maksettujen rahamäärien palauttamista, kun palauttamisesta aiheutuisi perusteetonta etua taloudelliselle toimijalle tai verovelvolliselle, myös muussa tilanteessa kuin unionin tuomioistuimen käsittelemissä esimerkkitapauksissa (lähinnä kun on kyse tuontitullien tai välillisten verojen palauttamisesta). Tilanne on mielestäni tämä, jos kyseessä oleva henkilö ei ole kantanut itse kokonaan maksamistaan määristä aiheutunutta taloudellista rasitusta. Oikeuskäytännön mukaisesti kansallisten tuomioistuinten on tarkistettava, onko tilanne tällainen, kunkin asian olosuhteet huomioon ottaen.

67. Näin ollen pääasiassa ei mielestäni voida hylätä suoralta kädeltä emoyhtiölle vastoin EY 56 artiklaa maksettujen rahamäärien palauttamisesta aiheutuvan perusteettoman edun mahdollisuutta pelkästään sillä perusteella, että emoyhtiöllä on oikeudellinen velvollisuus suorittaa PM, kuten Euroopan komissio ja Accor yrittävät tehdä. Kuten olen korostanut, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä perusteetonta etua, joka aiheutuu talouden toimijan aiheettomasti maksamien rahamäärien palauttamisesta, tarkastellaan nimittäin pikemminkin taloudelliselta kuin ehdottoman oikeudelliselta kannalta.

35 – Asia Sté Freudenberg, Conseil d'État'n tuomio 30.6.2004.

68. En ole kuitenkaan vakuuttunut Ranskan hallituksen yleisluonteisesta väitteestä, jonka mukaan maksettua PM:a vastaavan määrän palauttamisesta aiheutuisi emoyhtiölle etua osakkeenomistajien kustannuksella.

69. Määrän palauttamisen yhtiölle ja sen säilymisen yhtiössä voidaan nimittäin ajatella olevan tosiasiassa osakkeenomistajille tuottoa, jonka maksua yhtiöstä on lykätty ja joka voi lisätä osakkeenomistajien osuuksien arvoa yhtiön pääomasta, jolloin se ei missään tapauksessa vähennä osakkeenomistajien varoja.

70. On lisäksi täysin mahdollista, kuten Conseil d'État'n julkisasiamies esitti ja kuten myös Accor on esittänyt unionin tuomioistuimessa, ettei emoyhtiön maksama PM ole vaikuttanut lopulta osakkeenomistajille jaettaviin osinkoihin, sillä emoyhtiö on kantanut kyseessä olevasta verosta aiheutuvan rasituksen täysin omista varoistaan, jottei se sekoittaisi osinkojen jakamiseen liittyvää käytäntöään eikä heikentäisi osakkeidensa arvoa pörssissä.

71. Kuten Ranskan hallitus vahvisti unionin tuomioistuimen suullisessa käsittelyssä, puhtaasti valtion sisäisessä tilanteessa emoyhtiö, joka on jostain syystä maksanut PM:a aiheettomasti liikaa, saa kuitenkin pitää itsellään Ranskan veroviranomaisten sille palauttaman liikaa maksetun osan lähdeverosta, kun tämä ei vaikuta osinkojen edelleen jakamiseen osakkeenomistajille. Vastaavuusperiaatteen soveltaminen edellyttää näin ollen mielestäni sitä, että perusteettomasti PM:a maksaneelle emoyhtiölle on palautettava takaisin aiheettomasti maksettu määrä, kun maksettu lähdevero ei ole vaikuttanut emoyhtiön omille osakkeenomistajille jaettujen osinkojen kokonaismäärään siksi, että emoyhtiöt ovat halunneet säilyttää osingonjakokäytäntönsä houkuttelevana.

72. Edellä kuvatussa tilanteessa PM:n palauttaminen, sellaisena kuin Accor sitä vaatii Ranskan hallintotuomioistuimissaan nostamassaan kanteessa, vaikuttaa kuitenkin olevan ristiriidassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa.

73. On nimittäin tuotava esiin, ettei edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa pidetty mahdollisena perusteettoman edun teoriaan suoranaisesti tukeutumatta, että niiden yhtiöiden taloudelliset menetykset, joiden on ollut pakko korottaa osinkojensa määrää korvatakseen osakkeenomistajilleen veronhyvityksen saamatta jäämisen, voitaisiin korvata unionin oikeussääntöjen perusteella, kun tätä vaaditaan palautuskanteessa.

74. Mainitussa tuomiossa hylättiin Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisia vastaan vireille pannussa riita-asiassa kantajina

olleiden yhtiöiden esittämä väite, jonka mukaan yhtiöillä oli oikeus vaatia palautuskanteella korvaamaan vahingot, joita näille Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseville yrityksille oli aiheutunut siitä, että niiden oli pakko korottaa osinkojensa määrää korvatakseen osakkeenomistajilleen veronhyvityksen saamatta jäämisen.

75. Saman tuomion mukaan näitä vahinkoja ei voida unionin oikeuden perusteella korvata sellaisen kanteen välityksellä, jossa vaaditaan aiheettomasti perityn veron tai tähän veroon suorassa yhteydessä olevien, jäsenvaltiolle aiheettomasti maksettujen tai sen perimien rahamäärien palauttamista. ”Tällaiset –– osinkojen määrän korottamiset perustuvat nimittäin kyseisten yhtiöiden tekemiin päätöksiin, eivätkä ne ole näiden yhtiöiden kannalta *väistämätön seuraus* siitä, että Yhdistynyt kuningaskunta ei kohtele mainittuja osakkeenomistajia samalla tavalla kuin osakkeenomistajia, jotka saavat kotimaisiin osinkoihin perustuvia osinkoja.” [36]

76. Unionin oikeusjärjestyksestä johtuvien oikeuksien toteutumisen varmistamiseksi tuomiossa kehotettiin kuitenkin esitettyjen kysymysten osalta kansallista tuomioistuinta määrittämään, onko kyseessä olevissa osinkojen määrän korottamisissa kyse yhtiöille koituneista taloudellisista tappioista, jotka ovat aiheutuneet kyseessä olevan jäsenvaltion syyksi luettavasta unionin oikeuden rikkomisesta, [37] eli onko kyseessä vahinko, jonka aiheutuminen voidaan mahdollisesti todeta ja joka voidaan korvata jäsenvaltiota vastaan vireille pannun valtion vastuuta koskevan menettelyn yhteydessä.

77. Jos tätä ratkaisua sovellettaisiin nyt käsiteltävässä asiassa, tämän ratkaisuehdotuksen 70 kohdassa mainitun Accorin osinkojen uudelleen jakamista koskevan käytännön vuoksi Accor ei siis voisi vaatia ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan, PM:n palauttamista koskevan kanteensa yhteydessä Ranskan valtiota korvaamaan mahdollisia tappioita, joita sille on väitetysti aiheutunut sen yhtiökokouksen päätöksestä jakaa edelleen Ranskan ulkopuolella sijaitsevista Accorin tytäryhtiöistä peräisin olevat osingot kokonaisuudessaan ja olla näin vähentämättä PM:a osakkeenomistajille jaettavista osingoista. Nämä tappiot eivät nimittäin ole väistämätöntä seurausta siitä, että Ranskan tasavalta kieltäytyy myöntämästä yhteisöveron hyvitystä samoin edellytyksin kuin tilanteessa, jossa Ranskassa sijaitseva emoyhtiö saa osinkoja Ranskassa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä. Näissä olosuhteissa sille jäisi oikeus panna vireille valtion vahingonkorvausvastuuta koskeva menettely unionin oikeuden rikkomisesta tällaisen vastuun syntymisen

36 – Em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 207 kohta (kursivointi tässä).

37 – Idem, tuomion 208 kohta.

edellytysten sekä vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaisesti.

78. Sitä vastoin riidanalaisen verotusjärjestelmän soveltamisesta seurasi mielestäni suoraan, että Accorin kaltaisen Ranskassa sijaitsevan emoyhtiön on pakko vähentää PM omille osakkeenomistajilleen edelleen jaetuista osingoista, mikä pienentää väistämättä osinkojen kokonaismäärää.

79. Tällaisessa tilanteessa taloudellinen tappio aiheutuu etupäässä osakkeenomistajille, joille maksetaan pienemmät osingot. Myös emoyhtiölle voi kuitenkin aiheutua taloudellista vahinkoa sitä kautta, että sen osakkeiden arvo laskee, kun sen osinkojen jakamista koskevaa käytäntöä saatetaan pitää markkinoilla vähemmän houkuttelevana.

80. Pitäisikö emoyhtiölle tehtävän PM:n palautuksen rajoittua tällaisissa olosuhteissa emoyhtiölle itselleen aiheutuneisiin tappioihin vai pitäisikö siihen sisällyttää myös tappiot, jotka ovat aiheutuneet sen osakkeenomistajille edelleen jaettujen osakkeiden pienemmän määrän vuoksi?

81. Asetun pikemminkin jälkimmäisen vaihtoehdon kannalle.

82. Kuten yhtäältä jo mainitsin, tällaisen summan korvaaminen emoyhtiölle ei nimittäin mielestäni vähennä millään tavoin yhtiön osakkeenomistajien varoja, sillä emoyhtiöön kertyneet varat hyödyttävät näitä osakkeenomistajia.

83. Toisaalta korvattavan määrän rajoittaminen emoyhtiön omiin tappioihin merkitsisi menettelylliseltä kannalta katsottuna sitä, että vahinkoa kärsineillä osakkeenomistajilla olisi mahdollisuus panna vireille toimivaltaisessa Ranskan tuomioistuimessa kanne, jossa vaaditaan PM:n palauttamista. Kuten Conseil d'État'n julkisasiamies on kuitenkin korostanut ja mitä Ranskan hallituskaan ei ole kiistänyt, tällaisessa tilanteessa olevalla osakkeenomistajalla ei ole Ranskan sisäisen oikeuden nojalla mitään henkilökohtaista vero-oikeudellista keinoa, jonka avulla se voisi saada kyseessä olevan PM:n palautuksen, vaan se pystyy korkeintaan panemaan vireille valtion vahingonkorvausvastuuta koskevan menettelyn.

84. Tosin Ranskan hallitus mainitsi unionin tuomioistuimessa esittämissään huomautuksissa, että tätä periaatetta lievennetään Ranskan tasavallan tekemissä kaksinkertaisen verotuksen estävissä sopimuksissa tarjotulla mahdollisuudella, jonka mukaisesti Ranskan ulkopuolella asuva Ranskassa sijaitsevan emoyhtiön osakkeenomistaja voi saada PM:n

palautuksen, kun yhteisöveron hyvitystä ei ole myönnetty jaettaessa osinkoja emoyhtiölle. [38]

85. Kuten komissiokin myöntää, vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on otettava emoyhtiölle tosiasiallisesti tehtävää PM:n palautusta arvioidessaan huomioon, että Ranskan ulkopuolella asuvat Accorin kaltaisen emoyhtiön osakkeenomistajat saattavat käyttää tällaista mahdollisuutta, sillä ei voida kuitenkaan perustella ehdotonta kieltäytymistä korvaamasta aiheettomasti valtiolle maksettua määrää, joka voidaan käytännössä palauttaa vain emoyhtiölle, joka on maksanut unionin oikeussääntöjen vastaisesti kannetun määrän.

86. Toisenlaiseen ratkaisuun päätymisellä olisi kaksi seurausta, jotka ovat mielestä unionin oikeuden vastaisia. Yhtäältä silloin olisi käytännössä mahdotonta nostaa kannetta, jossa vaaditaan palauttamaan unionin oikeuden vastaisesti kannettu vero. Toisaalta Ranskan hallituksen pääosin puoltaman näkemyksen hyväksyminen merkitsisi sitä, että hyväksyttäisiin perusteeton etu, jota on aiheutunut valtiolle sen kannettua aiheettomasti maksettua PM:a vastaavan määrän, eikä valtion tarvitsisi palauttaa sitä verovelvolliselle.

87. Yhteenvetona totean, että mielestäni toiseen kysymykseen on vastattava niin, että jäsenvaltio voi kieltäytyä unionin oikeuden vastaisesti kannetun veron palauttamisesta sen taloudellisen rasituksen osalta, jota verovelvollinen ei ole kantanut itse, kun kyseinen verovelvollinen saisi tältä osin perusteetonta etua. Tällaista etua voi aiheutua, jos jäsenvaltion on palautettava sellaiset verovelvollisen maksamat määrät, jotka eivät ole väistämätön seuraus siitä, että jäsenvaltio kieltäytyy varmistamasta EY:n perustamissopimuksen määräysten noudattamista. Pääasiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava kaikkien sille esitettyjen seikkojen perusteella, onko riidanalainen PM kokonaan tai osittain vähennetty osakkeenomistajille edelleen jaettavista osingoista pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen emoyhtiön noudattaman, osinkojen jakamista osakkeenomistajilleen koskevan käytännön mukaisesti, jolloin emoyhtiölle on saattanut aiheutua vahinkoa, joka on väistämätön seuraus siitä, että jäsenvaltio kieltäytyy antamasta sille vaaditun mukaista samanlaista kohtelua. Tällöin riidanalaisesta verosta emoyhtiölle palautettava määrä on määritettävä sen mukaan, millaisen taloudellisen rasituksen se on kantanut, kaikki ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle esitetyt merkitykselliset seikat huomioon ottaen.

38 – Tämä kysymys oli taustalla asiassa C-513/04, Kerckhaert ja Morres, 14.11.2006 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-10967). Yhteisöveron hyvityksen poistaminen 1.1.2005 lähtien ja tämän seurauksena sen palauttamisen lakkauttaminen jäsenvaltion ulkopuolella asuville osakkeenomistajille oli puolestaan taustalla asiassa C-128/08, Damseaux, 16.7.2009 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-6823). Esitetty kysymys koski kuitenkin ainoastaan osakkeenomistajien asuinjäsenvaltiolle (tässä tapauksessa Belgian kuningaskunnalle) kuuluvia velvollisuuksia.

C *Kolmas kysymys*

88. Käsittelen nyt ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmatta kysymystä, joka herätti kiivainta keskustelua asianosaisten välillä ja johon annettavasta vastauksesta on hyötyä ainoastaan siinä tapauksessa, jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin sulkee unionin tuomioistuimen esittämien seikkojen perusteella pois edes osittain emoyhtiölle aiheutuneen perusteettoman edun mahdollisuuden.

89. Tällä kysymyksellä Conseil d'État haluaa selvittää, onko vastoin vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita, kun otetaan huomioon kahteen ensimmäiseen kysymykseen annetut vastaukset, vaatia emoyhtiön aiheettomasti maksamien määrien palauttamisen edellytyksenä – tietojenvaihdon alalla tehtyjen sopimusten määräyksistä johtuvin varauksin –, että kyseessä oleva yhtiö esittää todisteet, jotka osoittavat Ranskan ulkopuolella sijaitsevien tytäryhtiöiden maksamiin osinkoihin tosiasiallisesti sovelletun verokannan ja näiden tytäryhtiöiden voitoista tosiasiallisesti maksetun veron määrän, kun Ranskassa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä ei vaadita tällaisia todisteita, jotka hallintoviranomainen tuntee.

90. Kuten komissio tuo perustellusti esiin kirjallisissa huomautuksissaan, tällä kysymyksellä näyttää olevan merkitystä ainoastaan silloin, jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päättää samanlaisen kohtelun palauttaakseen myöntää PM:n palauttamisen sijasta – mikä tavallaan merkitsisi, että emoyhtiö vapautettaisiin PM:sta ilman, että se olisi hyötynyt aiemmin yhteisöveron hyvityksestä – oikeuden yhteisöveron hyvitykseen (sen jälkeen kun emoyhtiö on maksanut PM:n), kuten puhtaasti valtion sisäisissä asioissa on tehty. Kuten komissio nimittäin toteaa kirjallisissa huomautuksissaan viitaten edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion 50–52 kohtaan, tässä jälkimmäisessä tilanteessa emoyhtiön pitäisi saada yhteisöveron hyvitys, joka vastaa tytäryhtiöön tämän sijaintivaltiossa sovellettua yhteisöverokantaa. [39]

39 – Em. asiassa Test Claimants in the FII Group annetussa tuomiossa selvitettiin, oliko unionin oikeus esteenä sille, että jäsenvaltio vapauttaa verosta yhtiön toiselle samassa maassa sijaitsevalle emoyhtiölle maksamat osingot, kun se samalla välttää hyvitysjärjestelmän avulla kyseisten osinkojen ketjuverotuksen, jos osingot maksaa maan ulkopuolelle sijoittautunut yhtiö maahan sijoittautuneelle emoyhtiölle. Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti tällaisen hyvitysjärjestelmän soveltamisen olevan näissä olosuhteissa sopusoinnussa unionin oikeuden kanssa, ensinnäkin, kun ulkomaisista osingoista ei kanneta kyseisessä jäsenvaltiossa kotimaisiin osinkoihin sovellettua verokantaa korkeamman verokannan mukaista veroa, ja toiseksi, kun ulkomaisten osinkojen ketjuverotus estetään vähentämällä maan ulkopuolelle sijoittautuneen osinkoa jakavan yhtiön maksaman veron määrä maahan sijoittautuneeseen saajayhtiöön sovellettavasta verosta viimeksi mainitun veron määrän rajoissa. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa kuitenkin kyseessä olevan tuomion 51 ja 52 kohdassa, että kun voitoista, joista ulkomainen osinko on jaettu, kannetaan osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa vero, joka on osingon saavan yhtiön sijaintivaltiossa kannettavaa veroa pienempi, saajayhtiön sijaintivaltion on myönnettävä veronhyvitys, joka vastaa kokonaismäärältään veroa, jonka osinkoa jakava yhtiö on maksanut asuinvaltiossaan. Sitä vastoin silloin, kun näistä voitoista kannetaan osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa vero, joka on osingon saavan yhtiön sijaintivaltiossa kannettavaa veroa suurempi, veronhyvitys myönnetään ainoastaan saajayhtiön maksettavaksi tulevan yhteisöveron määrän rajoissa. Valtion ei siis tarvitse palauttaa näiden kahden määrän välistä erotusta.

91. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on valittava menettelytapa, jolla samanlainen kohtelu saadaan palautettua puhtaasti valtion sisäisen tilanteen ja Accorin kaltaisen emoyhtiön tilanteen välillä, tämä valinta on tehtävä ja pantava täytäntöön vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaisesti.

92. Tältä osin Accor on sitä mieltä, että yhtäältä Ranskan veroviranomaiset eivät saa asettaa PM:n palauttamisen edellytykseksi sitä, että emoyhtiö esittää todisteet verokannasta ja ulkomaisten tytäryhtiöiden voitoista jaetuista osingoista tosiasiallisesti maksetun veron määrästä, sillä samaa ehtoa ei aseteta puhtaasti valtion sisäisissä tilanteissa. Toisaalta Accor väittää, että on tehokkuusperiaatteen vastaista vaatia sitä esittämään tällaiset todisteet sekä sen kaikista tytäryhtiöistä että sen tytäryhtiöiden tytäryhtiöistä, jotka sijaitsevat muissa jäsenvaltioissa, etenkin kun tällainen vaatimus esitetään yli kymmenen vuotta tosiseikkojen tapahtumisen jälkeen ja näin muodoin hallinnollisten asiakirjojen säilyttämistä Ranskassa koskevat lainsäädännön mukaiset velvoitteet ylittäen. Lisäksi Accor muistuttaa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY merkityksestä. [40]

93. Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ovat päinvastaista mieltä. Ne muistuttavat, että riidanalaisen verotusjärjestelmän tarkoituksena on vähentää taloudellista kaksinkertaista verotusta ja että näin ollen Ranskan veroviranomaisilla on oikeus vaatia selvitystä voidakseen tarkistaa, ovatko ulkomaiset tytäryhtiöt tosiasiassa maksaneet sijaintivaltiossaan veron voitoista, joista emoyhtiön saamat osingot on jaettu. Tältä osin Ranskan hallitus painottaa, että Ranskan sisäisessä oikeudessa noudatetaan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita. Se muistuttaa erityisesti, että puhtaasti valtion sisäisessä tilanteessa verokanta on sama kuin se, jonka mukaisesti tytäryhtiöt ovat tosiasiassa maksaneet veroa voitoista, joista emoyhtiölle maksetut osingot on jaettu, ja että Ranskan sisäisessä oikeudessa otetaan huomioon ainoastaan ne osingot, joita Ranskassa sijaitsevan emoyhtiön suoraan omistamat tytäryhtiöt sille jakavat. Koska pyydetyt tiedot ovat ainoastaan verovelvollisen itsensä hallussa, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten mukaan ei ole millään muotoa kohtuutonta vaatia, että emoyhtiö esittää ensikäden tarkat todisteet jaettujen osinkojen ja kyseessä olevien tytäryhtiöiden verotuksesta ja luonteesta, minkä jälkeen veroviranomainen voi tarvittaessa pyytää hallinnollista apua tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiolta direktiivin 77/799 säännösten tai kahdenvälisten verosopimusten nojalla. Ranskan hallitus katsoo joka tapauksessa, että jos unionin tuomioistuin toteaa, että selvitysvastuun kuuluminen

40 – EYVL L 336, s. 15.

emoyhtiölle on vastoin vastaavuus- ja/tai tehokkuusperiaatteita, tämä on perusteltua veronkierron torjumiseksi.

94. Komission esittämät perustelut asettuvat puolestaan näiden ääripäiden väliin. Komissio katsoo lähinnä, ettei unionin oikeus ole lähtökohtaisesti esteenä sille, että jäsenvaltio vaatii pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen PM:n palauttamisen yhteydessä ottamaan huomioon tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiossaan maksamat verot. Nyt käsiteltävässä asiassa komissio on kuitenkin sitä mieltä, että koska yhteisöveron hyvitys myönnetään emoyhtiöille lain mukaisen yleisen verokannan mukaisesti ottamatta huomioon verokantaa, jonka mukaisesti voittoa, josta Ranskassa sijaitsevien tytäryhtiöiden osingot on jaettu, on tosiasiallisesti verotettu, ja vaatimatta selvitystä näiden yhtiöiden tosiasiallisesti maksamien verojen määrästä, vastaavuusperiaate edellyttää soveltamaan samaa kohtelua rajatylittävässä tilanteessa.

95. Nämä vastakkaiset kannat johtuvat osittain Ranskan sisäisen oikeuden eriävistä tulkinnoista.

96. Asianosaiset kiistelevät nimittäin ensinnäkin sisäisen oikeuden mukaisista vaatimuksista, jotka koskevat yhteisöverokantaa, jota sovelletaan Ranskassa sijaitsevien tytäryhtiöiden voittoon ja jonka mukaisten verojen maksamisen osoittamista vaaditaan emoyhtiöiltä, jotka saavat osinkoja näiltä tytäryhtiöiltä; Accor ja komissio ovat sitä mieltä, että laissa vaaditaan ainoastaan todisteet yleisen yhteisöverokannan mukaisesti maksetusta verosta, kun taas Ranskan hallitus selitti mittavasti, että kyse oli tosiasiallisesti sovelletusta verokannasta.

97. Toiseksi Accor piti kohtuuttomina Ranskan veroviranomaisten vaatimuksia, jotka koskivat selvitystä Accor-konserniin kuuluvien tytäryhtiöiden tytäryhtiöiden verotuksesta, mihin vastatakseen Ranskan hallitus korosti suullisessa käsittelyssä, että yhteisöveron hyvitystä laskettaessa Ranskan sisäisessä oikeudessa otetaan huomioon ainoastaan ne osingot, jotka on jakanut emoyhtiön suoraan omistama tytäryhtiö, ei siis tytäryhtiöiden tytäryhtiöiden jakamia osinkoja. Vastaavuusperiaatetta soveltaen Ranskan hallitus katsoi, ettei rajatylittävässä tilanteessa voida menetellä toisin, tai muutoin voidaan syyllistyä käänteiseen syrjintään.

98. Unionin tuomioistuimen tehtävänä ei ole ratkaista kysymystä siitä, vaaditaanko kansallisessa oikeudessa täysin valtion sisäisessä tilanteessa selvitystä yleisestä verokannasta vai tosiasiallisesta verokannasta, jonka mukaisesti tytäryhtiöt ovat maksaneet veroa voitoista, joista emoyhtiön saamat osingot on jaettu, eikä kysymystä siitä, otetaanko kansallisessa oikeudessa tätä varten huomioon ainoastaan emoyhtiön ja sen suoraan omistaman tytäryhtiön väliset suhteet eikä emoyhtiön ja konserniin kuuluvien kaikkien tytäryhtiöiden tytäryhtiöiden välisiä suhteita. Nämä seikat kuuluvat nimittäin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selvitettäviksi.

99. Päättelyn on näin ollen perustuttava tyyppitilanteisiin.

100. Ranskan hallitus puoltaa ensimmäistä tarkastelun kohteena olevaa tyyppitilannetta, jossa Ranskan sisäisessä oikeudessa edellytetään, että yhteisöveron hyvityksen ehtona on täysin valtion sisäisessä tilanteessa tosiasiallisen yhteisöverokannan mukaisten verojen maksaminen emoyhtiön suoraan omistaman tytäryhtiön voitoista.

101. Tässä esimerkkitapauksessa valtion sisäisissä tilanteissa sovelletun kohtelun ulottaminen rajatylittäviin tilanteisiin ei ole millään muotoa vastoin vastaavuusperiaatetta.

102. Unionin oikeus ei ole esteenä myöskään sille, että merkityksellisen selvityksen esittäminen on ennen kaikkea kyseessä olevan emoyhtiön velvollisuus. Veroviranomaisilla on nimittäin oikeus pyytää verovelvolliselta selvitykset, jotka ne katsovat tarpeellisiksi sen arvioimiseksi, täyttyvätkö kansallisessa lainsäädännössä asetetut veroedun saamisen edellytykset. [41]

103. Toisin kuin Accor näyttäisi väittävän, vaikka direktiivissä 77/799 säädetyn keskinäisen avunannon mekanismin soveltaminen antaa kyllä veroviranomaisille mahdollisuuden pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta kaikki sellaiset tiedot, jotka ne tarvitsevat määrittääkseen verovelvollisen veron oikein, [42] verovelvollinen on ilman mekanismin soveltamistakin velvollinen toimittamaan kaikki tarvittavat selvitykset veroedun saamiseksi eivätkä veroviranomaiset ole velvollisia turvautumaan tähän mekanismiin. [43]

104. Lisäksi Ranskan hallitus toisti unionin tuomioistuimen suullisessa käsittelyssä, että vaadittujen selvitysten ei tarvitse olla missään tietyssä muodossa. Se, ettei näitä todisteita vaadita täysin valtion sisäisessä tilanteessa, johtuu nähdäkseni siitä, että veroviranomainen tuntee ilmiselvästi asiassa sovellettavan maan sisäisen lainsäädännön ja sillä on jo käytettävissään riittävät tiedot, jotka se on saanut yhteisöveron hyvitykseen liittyvistä osingoista maksettua PM:a ja konsernin emoyhtiön maksamaa PM:a koskevissa veroilmoituksissa, joista on liitetty jäljennös Ranskan hallituksen kirjallisiin huomautuksiin. Näissä olosuhteissa vaikuttaa siltä, ettei vaatimus, joka koskee tämäntyyppisten todisteiden toimittamista emoyhtiön muissa jäsenvaltioissa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä saamista osingoista, ole ylimääräinen hallinnollinen rasitus puhtaasti valtion sisäisissä asioissa vaadittuihin tietoihin verrattuna, koska – ellei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päädy tästä poikkeavaan ratkaisuun – viimeksi mainitun kaltaisessa tilanteessa emoyhtiöiltä vaaditaan yhtälailla hallinnollisia muodollisuuksia, jotta

41 – Ks. vastaavasti asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009 (Kok., s. I-359, 54 ja 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 – Idem, tuomion 61 kohta.

43 – Idem, tuomion 62, 64 ja 65 kohta.

veroviranomaiset voivat varmistaa, täyttyvätkö riidanalaisen verotusjärjestelmän soveltamisen edellytykset.

105. Tehokkuusperiaatteen noudattamisen kannalta on kuitenkin otettava huomioon kaksi seikkaa.

106. Ensinnäkin on mahdollista, että kyseessä olevien tytäryhtiöiden sijaintijäsenvaltioiden lainsäädännön takia on käytännössä mahdotonta tai erittäin vaikeaa näyttää toteen tytäryhtiöiden tosiasiallisesti maksamaa yhteisöveroa voitoista, joista on jaettu osinkoa Ranskassa sijaitsevalle emoyhtiölle, etenkin jos näissä jäsenvaltioissa ei estetty pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan osinkojen taloudellista kaksinkertaista verotusta. On nimittäin mahdollista, että joissakin jäsenvaltioissa vapautetaan niiden alueelle sijoittautuneet yhtiöt velvollisuudesta eritellä yhtiön oma pääoma eri lähteistä peräisin oleviin tuloihin sovellettavan verokannan mukaisesti ja ilmoittaa yhteisövero, jonka se on maksanut voitoista, joista on jaettu osinkoa. Tässä tilanteessa olisi tehokkuusperiaatteen vastaista vaatia esittämään todisteet Ranskassa sijaitsevan emoyhtiön tytäryhtiöiden tosiasiallisesti maksaman verokannan mukaisesta yhteisöveron määrästä. On luonnollisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä selvittää kaikkien asiakirja-aineistoon kuuluvien seikkojen perusteella, oliko emoyhtiö Accor tällaisessa tilanteessa.

107. Lisäksi on kiinnitettävä huomiota Accorin esittämään vastalauseeseen, jonka mukaan sitä ei pitäisi vaatia toimittamaan asiakirjoja, joiden lain mukainen säilytysaika Ranskassa oli kulunut umpeen. Koska riita-asia koskee vuosia 1999, 2000 ja 2001 ja koska CGI:n mukaisesti PM oli kannettava viiden vuoden kuluessa osinkojen maksamisesta, on nimittäin mahdollista, kuten Accor muutoin esitti suullisessa käsittelyssä, että vaaditut todisteet saattavat koskea sellaisia vuosia (aikaisintaan vuotta 1994), joiden osalta kyseessä olevilla henkilöillä ei ollut enää velvollisuutta säilyttää näitä todisteita.

108. Tässä on mielestäni erotettava toisistaan kaksi esimerkkitapausta. Näistä ensimmäinen on tilanne, jossa Ranskan veroviranomaiset pyytävät toimittamaan todisteet niiden Ranskan lain mukaisen säilyttämisajan kuluessa: tällöin emoyhtiön on koottava nämä asiakirjat yleisesti kaiken varalta etenkin varautuakseen tällaisen vaatimuksen oikeudellisen luonteen vahvistamiseen oikeudenkäynnin yhteydessä. Vastakkaisessa tilanteessa veroviranomaiset eivät sen sijaan ole pyytäneet näitä asiakirjoja niiden lain mukaisen säilyttämisajan kuluessa, jolloin nämä eivät enää ole emoyhtiön käytettävissä. Tässä toisessa

esimerkkitapauksessa vaikuttaa kuitenkin siltä, että toisin kuin Accor esitti, merkitystä ei ole niinkään Ranskan lain mukaisella säilyttämisajalla vaan kyseessä olevien tytäryhtiöiden sijaintijäsenvaltioiden lain mukaisella säilyttämisajalla. Jos tämä määräaika on umpeutunut, kun ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava pääasia, Accorin on näin ollen mahdotonta toimittaa vaaditut selvitykset. Sen oikeutta yhteisöveron hyvitykseen kyseessä olevien osinkojen osalta ei voida näissä olosuhteissa kieltää, sillä muuten loukattaisiin tehokkuusperiaatetta.

109. Toinen tyyppitilanne, jota Accor puoltaa pääosin, on täysin vastakkainen, ja sen mukaan täysin valtion sisäisessä tilanteessa otetaan huomioon ainoastaan *yleinen* verokanta, jota sovelletaan Ranskassa sijaitsevan emoyhtiön tytäryhtiöiden ja sen tytäryhtiöiden tytäryhtiöiden voittoihin, joista jaetaan osinkoja.

110. Tässä yhteydessä on selvitettävä, loukkaako jäsenvaltio vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita vaatiessaan, että sen alueelle sijoittautuneen emoyhtiön on osoitettava sen ulkomaisten tytäryhtiöiden ja tytäryhtiöiden tytäryhtiöiden voittoihin, joista jaetaan osinkoa, sovellettu yhteisöverokanta ja niistä *tosiasiallisesti* maksetun yhteisöveron määrä.

111. Tähän kysymykseen olisi melko helppoa vastata myöntävästi, ellei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ainakin ensikatsomalta edellytettäisi, että ulkomaisista yhtiöistä peräisin olevien osinkojen maksuun liittyvää yhteisöveron hyvitystä laskettaessa on otettava huomioon osinkoja jakavan yhtiön *tosiasiallisesti maksama* yhteisövero sijaintijäsenvaltiossaan.

112. Edellä mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 54 kohdassa, joka on toistettu edellä mainitussa asiassa Meilicke ym. annetun tuomion 15 kohdassa, todettiin, että kun lasketaan Ruotsiin sijoittautuneelta yhtiöltä osinkoja saaneelle Suomessa yleisesti verovelvolliselle osakkeenomistajalle myönnettävää yhteisöveron hyvitystä, on otettava huomioon tähän toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön todellisuudessa maksama vero, sellaisena kuin se ilmenee tässä toisessa jäsenvaltiossa sovellettavista yhteisöveron laskentaperusteen määrittämistä koskevista yleisistä säännöistä ja yhteisöverokannasta.

113. Samoin edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetun tuomion tuomiolauselmassa todettiin, että ”EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiöverosta vapautetaan osingot, jotka maassa asuva yhtiö saa toiselta maassa asuvalta yhtiöltä, vaikka kyseinen jäsenvaltio kantaa tätä veroa osingoista, jotka maassa asuva yhtiö saa ulkomailla asuvalta yhtiöltä, jonka äänivallasta maassa asuvalla yhtiöllä on hallussaan vähintään 10 prosenttia, ja myöntää tässä jälkimmäisessä tapauksessa veronhyvityksen osinkoa jakavan yhtiön

asuinvaltiossaan *tosiasiassa maksamasta* verosta, kunhan ulkomaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ei ole korkeampi kuin kotimaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ja kunhan veronhyvitys on osinkoa saavan yhtiön asuinvaltiossa sovellettavan veron määrän rajoissa vähintään yhtä suuri kuin osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa maksettu veron määrä". [44]

114. Tästä oikeuskäytännöstä muodostuva este on mielestäni kuitenkin vain näennäinen.

115. Edellä mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 40 ja 53 kohdasta käy nimittäin erittäin selvästi ilmi, että täysin valtion sisäisissä tilanteissa Suomessa asuville myönnettävä yhteisöveron hyvitys vastaa osinkoja jakavan yhtiön todellisuudessa maksaman yhteisöveron määrää. [45] Yhteisöjen tuomioistuin laajensi saman tuomion 54 kohdassa oikeutta hyötyä tästä verotusjärjestelmästä koskemaan myös niitä Suomessa asuvia, jotka ovat saaneet osinkoja muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta yhtiöiltä, mikä on yksinkertaisesti seurausta syrjimättömyyden periaatteen soveltamisesta.

116. Edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin toki myönsi, että jäsenvaltio voi taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi soveltaa vapautusjärjestelmää, joka koskee puhtaasti valtion sisäisissä tilanteissa maksettuja osinkoja, ja hyvitysjärjestelmää, kun on kyse ulkomaisista yhtiöistä peräisin olevien osinkojen jakamisesta, mutta yhteisöjen tuomioistuin käsitteli kotimaasta peräisin oleviin osinkoihin sovellettavan vapautuksen ja emoyhtiön verotuksen välistä yhteyttä vain toissijaisesti. Kyseessä olevassa asiassa kantajina olleet asianosaiset väittivät, että kotimaisia osinkoja koskevaa vapautusta sovellettiin osinkoja jakavan yhtiön (tosiasiallisesti) maksamista veroista riippumatta. Yhteisöjen tuomioistuin antoi kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi tarkistaa, oliko verokanta todella sama, ja oliko niin, että erisuuruisia veroja sovelletaan ainoastaan tietyissä tapauksissa siksi, että veron määräytymisperuste oli muuttunut tiettyjen poikkeuksellisten vähennysten johdosta. [46]

117. Näiden tuomioiden perusteella ei siis voida päätellä, että unionin tuomioistuin olisi valmis hyväksymään sen, että pääsääntöisesti osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen alueellaan poistava jäsenvaltio myöntää kyseisen jäsenvaltion emoyhtiölle veronhyvityksen samaan jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön jakamille osingoille jälkimmäiseen yhtiöön sovellettavan yleisen yhteisöverokannan perusteella, kun kyseisen jäsenvaltion emoyhtiöllä on oikeus samaan veronhyvitykseen, joka liittyy muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamiin osinkoihin, ainoastaan, jos se näyttää toteen tosiasiallisen verokannan ja sen

44 – Kyseessä olevan tuomion tuomiolauselman 1 kohdan toinen alakohta (kursivointi tässä).

45 – Kyseessä olevan tuomion 53 kohdassa todetaan, että "on huomattava myös, että yhtiöveron hyvitys vastaa Suomen oikeudessa aina osinkoja jakavan yhtiön todellisuudessa maksaman yhteisöveron määrää".

46 – Em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 53–56 kohta.

yhteisöveron tosiasiallisen määrän, jonka jälkimmäiset ovat maksaneet näissä muissa jäsenvaltioissa.

118. Tällainen erilainen kohtelu loukkaa mielestäni päinvastoin syrjimättömyys- ja vastaavuusperiaatteita.

mahdollista vaatia verovelvollista esittämään todisteet osinkoa jakaviin tytäryhtiöihin näiden sijaintijäsenvaltiossa sovellettavasta yleisestä yhteisöverokannasta sekä tämän kannan mukaisen veron määrän maksamisesta, jotta vältetään myöntämästä yhteisöveron hyvitystä tällaisilta tytäryhtiöiltä peräisin olevien osinkojen jakamisesta Ranskassa sijaitsevalle emoyhtiölle – mikä vaikuttaa olevan Ranskan hallituksen keskeinen huolenaihe – vaikka näiden tytäryhtiöiden voitot, joista osinko jaetaan, on vapautettu kokonaan yhteisöverosta tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiossa sovellettavien erilaisten yleisten veronhuojennusten ansiosta.

119. Tällaista loukkaamista ei voida perustella yleisluonteisesti ilmaistulla pyrkimyksellä estää veronkierto, toisin kuin Ranskan hallitus esittää. Yhtäältä on nimittäin syytä muistaa, etteivät jäsenvaltiot voi perustella yleisellä veron kiertämisen tai veropetoksen olettamalla verotoimenpidettä, joka haittaa perustamissopimuksen tavoitteiden toteutumista.[47] Toisaalta tällainen erilainen kohtelu ei vaikuta minusta toimenpiteeltä, jolla loukattaisiin mahdollisimman vähän edellä mainittuja periaatteita veronkiertoa estettäessä. Nyt tarkasteltavana olevan kaltaisessa tilanteessa jäsenvaltion olisi nimittäin täysin

120. Velvollisuus esittää tällaiset selvitykset Ranskassa sijaitsevan emoyhtiön kaikista tytäryhtiöistä ja sen tytäryhtiöiden tytäryhtiöistä ei loukkaa syrjimättömyys- ja vastaavuusperiaatteita edellyttäen, että tätä vaaditaan myös täysin valtion sisäisissä tilanteissa, Ranskassa sijaitsevilta emoyhtiöiltä ja näiden Ranskassa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä vaadittavissa ilmoituksissa. Tästä huolimatta tällaisen vaatimuksen täyttäminen voi osoittautua käytännössä mahdottomaksi rajatylittävissä tilanteissa, etenkin kun jaettavat osingot liittyvät voittoihin, jotka ovat syntyneet aikana, jota koskevien asiakirjojen lain mukainen säilyttämisaika on umpeutunut. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä tarvittavat tarkistukset, jos tällainen tilanne vaikuttaa merkitykselliseltä.

47 – Ks. erityisesti asia C-72/09, Établissements Rimbaud, tuomio 28.10.2010 (Kok., s. I-10659, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

121. Näistä syistä ehdotan, että kolmanteen kysymykseen vastataan seuraavasti: vastaavuus- ja tehokkuusperiaate eivät ole esteenä sille, että rahamäärien palauttaminen, jolla taataan saman verotusjärjestelmän soveltaminen jäsenvaltioon sijoittautuneen emoyhtiön edelleen jakamiin osinkoihin riippumatta siitä, ovatko kyseiset osingot peräisin samaan jäsenvaltioon vai muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamista voitoista, edellyttää lähtökohtaisesti sitä, että verovelvollinen esittää todisteet, jotka ovat ainoastaan sen hallussa, jokaisen riidanalaisen osingon osalta erityisesti muissa jäsenvaltioissa kuin emoyhtiön jäsenvaltioissa sijaitsevien tytäryhtiöiden voittoihin tosiasiallisesti sovelletusta verokannasta ja niistä tosiasiallisesti maksetun veron määrästä, vaikka tällaisia todisteita, jotka hallintoviranomainen tuntee, ei vaadita kyseessä olevassa jäsenvaltiossa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä, kunhan tosiasiallisesti maksetun veron verokantaa ja määrää koskevaa vaatimusta sovelletaan yhtälailla samaan jäsenvaltioon sijoittautuneiden tytäryhtiöiden emoyhtiölle maksamiin osinkoihin ja kunhan ei ole käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa toimittaa selvitystä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden maksamista veroista, kun otetaan huomioon erityisesti näiden jäsenvaltioiden lainsäädännön säännökset, jotka koskevat kaksinkertaisen verotuksen poistamista ja maksettavaksi tulevan yhteisöveron ilmoittamista sekä hallinnollisten asiakirjojen säilyttämistä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, täyttyvätkö nämä edellytykset pääasiassa.

III Ratkaisuehdotus

122. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Conseil d'État'n esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle verotusjärjestelmälle, jossa jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö, jolle toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö maksaa osinkoa, ei voi vähentää irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävästä pidätyksestä (précompte mobilier), joka sen on maksettava

jakaessaan näitä osinkoja edelleen omille osakkeenomistajilleen, näiden osinkojen jakamiseen perustuvaa yhteisöveron hyvitystä, toisin kuin ensin mainittuun jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö voi tehdä rinnastettavissa olevassa tilanteessa saadessaan osinkoja samaan jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltä.

2) Jäsenvaltio voi kieltäytyä unionin oikeuden vastaisesti kannetun veron palauttamisesta sen taloudellisen rasituksen osalta, jota verovelvollinen ei ole kantanut itse, kun kyseessä oleva verovelvollinen saisi tältä osin perusteetonta etua. Tällaista etua voi aiheutua, jos jäsenvaltion on palautettava sellaiset verovelvollisen maksamat määrät, jotka eivät ole väistämätön seuraus siitä, että jäsenvaltio kieltäytyy varmistamasta EY:n perustamissopimuksen määräysten noudattamista. Pääasiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava kaikkien sille esitettyjen seikkojen perusteella, onko riidanalainen pidätys kokonaan tai osittain vähennetty osakkeenomistajille edelleen jaettavista osingoista pääasiassa vastaajana olevan kaltaisen emoyhtiön noudattaman, osinkojen jakamista osakkeenomistajilleen koskevan käytännön mukaisesti, jolloin emoyhtiölle on saattanut aiheutua vahinkoa, joka on väistämätön seuraus siitä, että jäsenvaltio kieltäytyy antamasta sille vaaditun mukaista samanlaista kohtelua. Tällöin riidanalaisesta verosta emoyhtiölle palautettava määrä on määritettävä sen mukaan, millaisen taloudellisen rasituksen se on kantanut, kaikki ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle esitetyt merkitykselliset seikat huomioon ottaen.

3) Vastaavuus- ja tehokkuusperiaate eivät ole esteenä sille, että rahamäärien palauttaminen, jolla taataan saman verotusjärjestelmän soveltaminen jäsenvaltioon sijoittautuneen emoyhtiön edelleen jakamiin osinkoihin riippumatta siitä, ovatko kyseiset osingot peräisin samaan jäsenvaltioon vai muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamista voitoista, edellyttää lähtökohtaisesti sitä,

että verovelvollinen esittää todisteet, jotka ovat ainoastaan sen hallussa, jokaisen riidanalaisen osingon osalta erityisesti muissa jäsenvaltioissa kuin emoyhtiön jäsenvaltioissa sijaitsevien tytäryhtiöiden voittoihin tosiasiallisesti sovelletusta verokannasta ja niistä tosiasiallisesti maksetun veron määrästä, vaikka tällaisia todisteita, jotka hallintoviranomainen tuntee, ei vaadita kyseessä olevassa jäsenvaltiossa sijaitsevilta tytäryhtiöiltä, kunhan tosiasiallisesti maksetun veron verokantaa ja määrää koskevaa vaatimusta sovelletaan yhtälailla samaan jäsenvaltioon sijoittautuneiden tytäryhtiöiden emoyhtiölle maksamiin osinkoihin ja kunhan ei ole käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa toimittaa selvitystä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden maksamista veroista, kun otetaan huomioon erityisesti näiden jäsenvaltioiden lainsäädännön säännökset, jotka koskevat kaksinkertaisen verotuksen poistamista ja maksettavaksi tulevan yhteisöveron ilmoittamista sekä hallinnollisten asiakirjojen säilyttämistä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, täyttyvätkö nämä edellytykset pääasiassa.