Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

12 päivänä toukokuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen – Direktiivi 90/435/ETY – Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettava yhteinen verojärjestelmä – 4 artikla ja 7 artiklan 2 kohta – Osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttäminen

Asiassa C-556/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) on esittänyt 23.10.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen samana päivänä, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Schneider Electric SE,

Axa SA,

BNP Paribas SA,

Engie SA,

Orange SA ja

L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude,

vastaan

Premier ministre ja

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: ensimmäisen jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev, joka hoitaa toisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit I. Ziemele (esittelevä tuomari), T. von Danwitz, P. G. Xuereb ja A. Kumin,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Di Bella,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.9.2021 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Schneider Electric SE, Axa SA, Engie SA ja Orange SA, edustajinaan S. Dardour-Attali, B. Boutemy, S. Espasa-Mattei, C. Smits ja C. Vannini, avocats,

– L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude, edustajinaan A. Madec ja G. Blanluet, avocats,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään É. Toutain, E. de Moustier ja A.-L. Desjonquères,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja V. Uher,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.10.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL 1990, L 225, s. 6) 4 artiklan ja 7 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Schneider Electric SE, Axa SA, BNP Paribas SA, Engie SA, Orange SA ja L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude (jäljempänä L'Air Liquide), ja toisaalta Premier ministre (pääministeri, Ranska) ja ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (talous-, valtiovarain- ja elvytysministeri, Ranska) ja jossa vaaditaan kumoamaan hallinnolliset ohjeet, jotka koskevat yleisen verokoodeksin (code général des impôts) 223 sexies §:ssä säädettyä irtaimen omaisuuden tuotosta pidätettävää veroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 90/435 johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa todettiin, että

”jäsenvaltioiden nykyiset eri jäsenvaltioissa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisiä suhteita sääntelevät verosäännökset eroavat toisistaan huomattavasti ja ovat yleisesti ottaen vähemmän edullisia kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisiin suhteisiin sovellettavat säännökset; eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatetaan tällä tavoin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö; tämä epäedullisuus olisi poistettava ottamalla käyttöön yhteinen järjestelmä ja helpottamalla näin yhtiöiden ryhmittymistä yhteisössä”.

4 Kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdan sanamuoto oli seuraava:

”Kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä

– kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille jaettuihin voittoihin, jotka ovat peräisin niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä,

– kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien tytäryhtiöiden muissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöilleen jakamiin voittoihin.”

5 Mainitun direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Jos emoyhtiölle tytäryhtiönsä osakkaana jaetaan voittoa muutoin kuin tämän selvitystilaan joutumisen yhteydessä, emoyhtiön sijaintivaltion on:

– joko oltava verottamatta tätä voittoa,

– tai verotettava voittoa mutta samalla valtuutettava tämä yhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus, ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio 5 artiklan poikkeussäännöksiä soveltaen on kantanut [lähdeverona], vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa.

2. Kukin jäsenvaltio voi kuitenkin säätää, ettei osuuteen liittyviä kuluja tai tytäryhtiön voitonjaosta johtuvia arvonalennuksia saa vähentää emoyhtiön verotettavista voitoista. Jos näissä tapauksissa osuuteen liittyvät hallintokulut vahvistetaan vakiomenetelmällä, vakiomäärä ei saa olla suurempi kuin 5 prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista.”

6 Saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdan sanamuoto oli seuraava:

”Tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava [lähdeverosta] ainakin, jos emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiön pääomasta.”

7 Direktiivin 90/435 6 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Emoyhtiön sijaintijäsenvaltio ei saa [kantaa lähdeveroa] tämän yhtiön tytäryhtiöstään saamista voitoista.”

8 Saman direktiivin 7 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Tässä direktiivissä käytetty ilmaisu ’[lähdevero]’ ei käsitä emoyhtiölle suoritetun voitonjaon yhteydessä maksettua tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion yhtiöveron etukäteis- tai ennakkomaksua (précompte).

2. Tämä direktiivi ei vaikuta osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai vähentämiseksi tarkoitettujen kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamiseen, erityisesti jos säännökset tai määräykset koskevat verohyvitysten maksua osingonsaajille.”

9 Direktiivi 90/435 kumottiin eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetulla neuvoston direktiivillä 2011/96/EU (EUVL 2011, L 345, s. 8), joka tuli voimaan 18.1.2012. Pääasian tosiseikkoihin on niiden tapahtuma-ajan perusteella kuitenkin sovellettava ajallisesti direktiiviä 90/435.

10 Direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos emoyhtiölle tai sen kiinteälle toimipaikalle jaetaan voittoa muutoin kuin tytäryhtiön selvitystilaan joutumisen yhteydessä sillä perusteella, että emoyhtiö on tytäryhtiönsä osakas, emoyhtiön sijaintijäsenvaltion ja sen kiinteän toimipaikan sijaintijäsenvaltion on joko

a) jätettävä verottamatta tämä voitto; tai

b) verotettava tällaista voittoa, mutta samalla sallittava emoyhtiön ja kiinteän toimipaikan vähentää maksettavan veron määrästä osuus, jonka tytäryhtiö tai mikä tahansa alatytäryhtiö on maksanut voittoon liittyvästä yhtiöverosta, edellyttäen, että kunkin tason yhtiö ja alatytäryhtiö kuuluvat 2 artiklassa vahvistetun määritelmän piiriin ja täyttävät 3 artiklassa säädetyt vaatimukset, mutta kuitenkin enintään emoyhtiölle maksettavaksi määrättyä veromäärää vastaava määrä.

– –

3. Kukin jäsenvaltio voi kuitenkin säätää, ettei osuuteen liittyviä kuluja tai tytäryhtiön voitonjaosta johtuvia arvonalennuksia saa vähentää emoyhtiön verotettavista voitoista.

Jos näissä tapauksissa osuuteen liittyvät hallintokulut vahvistetaan vakiomenetelmällä, vakiomäärä ei saa olla suurempi kuin 5 prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista.”

Ranskan oikeus

Yhteisöveron hyvitystä ja veronpidätystä koskevat säännökset

11 Yleisen verokoodeksin 158 bis §:ssä säädettiin, että henkilöiden, jotka saavat osinkoja ranskalaisilta yhtiöiltä, katsotaan saavan tuloa, joka muodostuu rahamääristä, jotka ne saavat yhtiöltä, ja yhteisöveron hyvityksestä (avoir fiscal), joka on valtioon kohdistuva saatava. Tämä veronhyvitys vastaa puolta yhtiön tosiasiallisesti maksamista rahamääristä.

12 Kyseisen koodeksin 223 sexies §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”– – kun yhtiön jakama osinko maksetaan sellaisista varoista, joiden johdosta yhtiö ei ole ollut velvollinen maksamaan – – yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa, yhtiön on tehtävä pidätys, jonka määrä vastaa 158 bis §:n mukaisesti laskettua veronhyvitystä, joka liittyy tähän osingon jakamiseen. Tämä pidätys on maksettava riippumatta siitä, ketkä ovat osingonsaajia.”

13 Yleisen verokoodeksin 158 bis § ja 223 sexies § on kumottu jaettujen tai saatujen tulojen osalta ja käytettävissä olevien veronhyvitysten osalta 1.1.2005 lähtien.

Emoyhtiöiden järjestelmää koskevat säännökset

14 Yleisen verokoodeksin 145 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”1. Emoyhtiöiden verojärjestelmää, sellaisena kuin siitä säädetään 146 ja 216 §:ssä, sovelletaan yhtiöihin ja muihin elimiin, jotka ovat yhteisöverotuksen alaisia tavanomaisen verokannan mukaisesti ja joilla on omistusosuuksia, jotka vastaavat seuraavia edellytyksiä:

– –

b. – – omistusosuuden osakkeet liikkeelle laskeneen yhtiön pääomasta on oltava vähintään 10 prosenttia; hankinta-arvo ja prosenttiosuus määräytyvät osakkeenomistuksen perusteella saadun tuoton maksuhetken mukaan. – –”

15 Yleisen verokoodeksin 146 §:n 2 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Kun emoyhtiön jakamat osingot antavat aiheen soveltaa jäljempänä 223 sexies §:ssä säädettyä pidätystä, pidätetystä verosta vähennetään tarvittaessa enintään viimeisten viiden vuoden kuluessa päättyneiden tilikausien aikana – – osakkeenomistuksen perusteella saatuun tuottoon liittyvät veronhyvitykset.”

16 Yleisen verokoodeksin 216 §:n sanamuoto on seuraava:

”Emoyhtiön tilikauden aikana saama nettotuotto 145 §:ssä tarkoitetuista omistusosuuksista, jotka antavat oikeuden emoyhtiöiden järjestelmän soveltamiseen, voidaan vähentää – – tämän kokonaisnettovoitosta – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

17 Schneider Electric, Axa, Engie ja Orange (jäljempänä yhdessä Schneider Electric ym.) sekä BNP Paribas ja L’Air Liquide nostivat Conseil d’État’ssa (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) kanteen, jossa ne vaativat yleisen verokoodeksin 223 sexies §:ää koskevien hallinnollisten kommenttien, jotka julkaistiin 1.11.1995 perustiedotteessa viitenumeroilla 4 J 1321 ja 4 J 1322, sekä hallinnollisten kommenttien, jotka sisältyvät 21.3.2001 päivättyyn ohjeeseen 4 J-1-01 ja jotka julkaistiin 30.3.2001 virallisessa veroasioiden ohjekokoelmassa nro 62, kumoamista.

18 Pääasian kantajat katsovat, että riidanalaisissa hallinnollisissa kommenteissa toistetaan säännökset, joilla on otettu käyttöön yleisen verokoodeksin 223 sexies §:ssä säädetty irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys ja jotka itsessään ovat ristiriidassa direktiivin 90/435 4 artiklan säännösten kanssa, koska irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys on luonteeltaan emoyhtiön sijaintijäsenvaltion verotustoimenpide, jossa säädetään veron kantamisesta emoyhtiön jakaessa osinkoja ja jossa veron määräytymisperusteena on jaettujen osinkojen määrä, johon sisältyvät tämän yhtiön ulkomaisilta tytäryhtiöiltään saamat osingot.

19 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että yleisen verokoodeksin 223 sexies §:n säännöksiä, sellaisina kuin niitä on tulkittu riidanalaisissa hallinnollisissa kommenteissa, on sovellettu Schneider Electriciin ja L’Air Liquideen tapauksesta riippuen tilikausien 2000–2004 perusteella, koska ne olivat jakaneet edelleen voittoja, jotka Ranskaan, muihin jäsenvaltioihin tai kolmansiin valtioihin sijoittautuneet tytäryhtiöt olivat niille jakaneet, ja että nämä yhtiöt riitauttivat nämä verot niiden koko määrän osalta.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoi näin ollen, että Schneider Electric ym. ja L'Air Liquide olivat osoittaneet oikeussuojan tarpeen riidanalaisten hallinnollisten kommenttien osalta. BNP Paribas ei sitä vastoin ole osoittanut, että sillä olisi ollut tältä osin asiavaltuus, koska tämä yhtiö ei ole väittänyt, että yleisen verokoodeksin 223 sexies §:n säännöksiä, sellaisina kuin niitä on tulkittu mainituissa hallinnollisissa kommenteissa, olisi sovellettu siihen tai että siltä olisi evätty etuus, johon mainitussa tulkinnassa tarkoitetut henkilöt voisivat vedota.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa direktiivin 90/435 soveltamisalaan kuuluvien voittojen verokohtelusta, että Ranskan lainsäätäjä on valinnut yleisen verokoodeksin 145 ja 216 §:ssä vapautusjärjestelmän, josta säädetään kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa ja jossa kuitenkin annetaan mahdollisuus periä vakiomääräisesti 5 prosentiksi vahvistettu kulujen osuus, joka vastaa sellaisia emoyhtiölle aiheutuneita kustannuksia, jotka liittyvät sen osuuteen nämä voitot jakaneessa tytäryhtiössä, mainitun direktiivin 4 artiklan 2 kohdan mukaisesti. Näistä voitoista 95 prosenttia on siten vapautettu verosta.

22 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että yleisen verokoodeksin 223 sexies §:ssä säädetty irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys kannetaan vain osinkojen edelleenmaksajalta ja että näin ollen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö huomioon ottaen tämä pidätys ei ole luonteeltaan lähdevero direktiivin 90/435 5 ja 6 artiklassa ja 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, mistä asianosaiset ovat yhtä mieltä. Kyseinen irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys voi sitä vastoin kuulua direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan soveltamisalaan.

23 Koska yleisen verokoodeksin 223 sexies §:ssä säädetty irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys oli kuitenkin yksi osatekijä mekanismissa, jolla pyritään voitonjaon taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, kuuluuko tämä pidätys direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan. Mainittu pidätys oli nimittäin maksettava sellaisen voitonjaon yhteydessä, joka johti yhteisöveron hyvitykseen, kun näistä voitoista ei ole maksettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa, ja sen tarkoituksena oli estää se, että näihin voittoihin liittyvä veronhyvitys ei vastaisi sitä verorasitusta, jonka voittoa jakanut yhtiö on kantanut näistä voitoista, ja siten myös välttää se, että osingonsaaja saisi odottamatonta hyötyä tämän veronhyvityksen myöntämisestä.

24 Koska 15.9.2011 annetun tuomion Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) mukaan yhtiöllä, joka saa osingot, on oikeus veronhyvitykseen, jolla varmistetaan Ranskaan sijoittautuneilta yhtiöiltä ja toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta yhtiöiltä saatujen osinkojen samanlainen verokohtelu ja joka voidaan vähentää yleisen verokoodeksin 223 sexies §:ssä säädetystä irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävästä pidätyksestä, tämän pidätyksen soveltaminen ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan vaikuta olevan esteenä direktiivin 90/435 tavoitteen saavuttamiselle.

25 Tässä tilanteessa Conseil d'État päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Ovatko [direktiivin 90/435] 4 artiklan säännökset, kun otetaan erityisesti huomioon tämän direktiivin 7 artiklan 2 kohta, esteenä yleisen verokoodeksin 223 sexies §:n kaltaiselle säännökselle, jossa säädetään osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan järjestelyn asianmukaiseksi täytäntöönpanemiseksi verosta, joka pidätetään emoyhtiön jakaessa edelleen voittoja, jotka toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneet tytäryhtiöt ovat sille jakaneet?"

Pyyntö asian käsittelyn suullisen vaiheen uudelleen aloittamisesta

26 Julkisasiamiehen esitettyä ratkaisuehdotuksensa Schneider Electric ym. ja L'Air Liquide pyysivät unionin tuomioistuimen kirjaamoon 22.10.2021 toimittamallaan asiakirjalla, että asian käsittelyn suullinen vaihe määrätään unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 83 artiklan nojalla aloitettavaksi uudelleen.

27 Vaatimuksensa tueksi Schneider Electric ym. ja L'Air Liquide väittävät ensinnäkin, että tietyt yhteisöveron hyvitystä ja irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä koskevat toteamukset, joihin julkisasiamiehen ratkaisuehdotus perustuu, ovat virheellisiä.

28 Tämän jälkeen Schneider Electric ym. väittävät, että joihinkin niiden esittämiin väitteisiin ei vastattu, ja ne riitauttavat myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 47 kohdassa esitetyn esimerkkilaskelman.

29 L'Air Liquide väittää lopuksi, että tietyt julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen sisältyvät perustelut ovat keskenään ristiriitaisia tai ristiriidassa direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdan sanamuodon sekä tämän säännöksen valmistelutöiden kanssa.

30 Tältä osin on muistutettava, että SEUT 252 artiklan toisen kohdan mukaan julkisasiamiehen tehtävänä on täysin puolueettomana ja riippumattomana esittää julkisessa istunnossa perustellut ratkaisuehdotukset asioissa, jotka Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön mukaan vaativat hänen myötävaikutustaan. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus tai perustelut, joiden päätteeksi hän päätyy siihen, eivät sido unionin tuomioistuinta (tuomio 16.12.2020, neuvosto ym. v. K. Chrysostomides & Co. ym., C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P ja C-604/18 P, EU:C:2020:1028, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Lisäksi Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännössä ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksessä ei määrätä kyseisen perussäännön 23 artiklassa tarkoitettujen osapuolten mahdollisuudesta esittää huomautuksia vastaukseksi julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen (tuomio 16.11.2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim ym., C-748/19–C-754/19, EU:C:2021:931, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Tämän vuoksi se, että asianosainen ei yhdy julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa todettuun – riippumatta ratkaisuehdotuksessa tutkituista kysymyksistä –, ei sellaisenaan voi olla peruste suullisen käsittelyn aloittamiseksi uudelleen (ks. vastaavasti tuomio 16.11.2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim ym., C-748/19–C-754/19, EU:C:2021:931, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Unionin tuomioistuin voi tosin työjärjestyksensä 83 artiklan mukaan julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa määrätä asian käsittelyn suullisen vaiheen aloitettavaksi uudelleen erityisesti, jos unionin tuomioistuin katsoo, ettei sillä ole riittävästi tietoa asiasta, tai jos asianosainen on suullisen vaiheen päättyneeksi julistamisen jälkeen vedonnut uuteen seikkaan, joka voi olennaisesti vaikuttaa unionin tuomioistuimen ratkaisuun, taikka jos asia on ratkaistava sellaisella perusteella, josta asianosaisella tai Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitetulla osapuolella ei ole ollut tilaisuutta lausua.

34 Nyt käsiteltävässä tapauksessa unionin tuomioistuin kuitenkin toteaa, että sillä on kaikki ratkaisun antamiseksi tarvittavat tiedot ja ettei nyt käsiteltävää asiaa ole ratkaistava sellaisella perusteella, jota ei ole käsitelty menettelyn kirjallisessa ja suullisessa vaiheessa. Asian käsittelyn suullisen

vaiheen uudelleen aloittamista koskevasta pyynnöstä ei myöskään ilmene mitään uutta seikkaa, joka voi olennaisesti vaikuttaa ratkaisuun, joka unionin tuomioistuimen on annettava käsiteltävässä asiassa.

35 Näin ollen unionin tuomioistuin katsoo julkisasiamiestä kuultuaan, että asian käsittelyn suullista vaihetta ei ole määrättävä aloitettavaksi uudelleen.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan emoyhtiön on tehtävä veronpidätys silloin, kun se jakaa edelleen osakkeenomistajilleen voitot, jotka sen tytäryhtiöt ovat jakaneet sille yhteisöveron hyvitykseen oikeuttavalla tavalla, jos näistä voitoista ei ole maksettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa, ja tarvittaessa, kuuluuko kyseinen lainsäädäntö saman direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

Direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan tulkinta

37 Aluksi on huomautettava, että direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että jos emoyhtiölle jaetaan voittoa sillä perusteella, että se on tytäryhtiönsä osakas, jäsenvaltion, johon emoyhtiö on sijoittautunut, on joko jätettävä verottamatta tämä voitto tai sallittava kyseisen emoyhtiön vähentää maksettavan veron määrästä tytäryhtiön voittoon liittyvästä verosta maksama osuus ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio on kantanut lähdeverona, vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa.

38 Direktiivissä 90/435 jätetään siten jäsenvaltioille nimenomaisesti mahdollisuus valita kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetyn vapautusjärjestelmän ja sen toisessa luetelmakohdassa säädetyn hyvitysjärjestelmän väliltä (tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 31 kohta).

39 Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvien tietojen, jotka on mainittu tämän tuomion 21 kohdassa, mukaan Ranskan lainsäätäjä on valinnut yleisen verokoodeksin 145 ja 216 §:ssä direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetyn vapautusjärjestelmän. Esitettyyn kysymykseen on siten vastattava pelkästään tämän säännöksen valossa.

40 Tältä osin on otettava huomioon direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan sanamuoto sekä kyseisen direktiivin tavoitteet ja systematiikka (ks. vastaavasti tuomio 8.3.2017, Wereldhave Belgium ym., C-448/15, EU:C:2017:180, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Ensinnäkin on todettava, että direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan sanamuoto on olennaisilta osin sama kuin direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuoto, jonka osalta unionin tuomioistuin on katsonut, että kun mainitussa säännöksessä säädetään, että emoyhtiön sijaintijäsenvaltion ja sen kiinteän toimipaikan sijaintijäsenvaltion on ”jätettävä verottamatta tämä voitto”, siinä kielletään jäsenvaltioita verottamasta emoyhtiötä tai sen kiinteää toimipaikkaa tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta tekemättä eroa sen mukaan, onko emoyhtiön verottamisen verotettavana tapahtumana kyseisen voiton saaminen vai sen jakaminen edelleen (tuomio 17.5.2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, 79 kohta).

42 Toiseksi siitä asiayhteydestä, johon direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäinen luetelmakohta kuuluu, on todettava, että kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, ettei osuuteen tytäryhtiössä liittyviä kuluja saada vähentää emoyhtiön verotettavista voitoista, sillä tarkennuksella, että jos näissä tapauksissa mainittuun osuuteen liittyvät hallintokulut vahvistetaan vakiomenetelmällä, vakiomäärä ei saa olla suurempi kuin 5 prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista.

43 Kolmanneksi unionin tuomioistuin katsoi, että tämän tuomion 41 kohdassa esitettyä päätelmää tukee direktiivin 2011/96 tavoite, jona on poistaa tytäryhtiön emoyhtiölleen jakaman voiton kaksinkertainen verotus emoyhtiön tasolla. Se, että emoyhtiön sijaintijäsenvaltio verottaa kyseisestä voitosta emoyhtiötä jaettaessa voittoa edelleen – mikä johtaa siihen, että mainittua voittoa verotetaan siten, että kyseisen direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa säädetyn 5 prosentin enimmäismäärä tosiasiassa ylittyy – merkitsisi kuitenkin mainitussa direktiivissä kiellettyä kaksinkertaista verotusta emoyhtiön tasolla (tuomio 17.5.2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, 80 kohta).

44 Myös direktiivillä 90/435 pyritään tällaiseen tavoitteeseen. Kuten erityisesti kyseisen direktiivin johdanto-osan kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee, direktiivillä pyritään yhteinen verojärjestelmä käyttöön ottamalla poistamaan se, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatettaisiin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, ja helpottamaan näin yhtiöiden ryhmittymistä unionin tasolla. Mainitulla direktiivillä pyritään näin turvaamaan jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen suorittaman voitonjaon verotuksen neutraalisuus (tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Tämän neutraalisuuden tavoitteen saavuttamiseksi direktiivillä 90/435 pyritään erityisesti sen 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetyn säännön avulla välttämään tämän voitonjaon taloudellisesta näkökulmasta kaksinkertainen verotus eli sillä pyritään välttämään se, että jaetut voitot joutuvat ensiksi verotuksen kohteeksi tytäryhtiön verotuksessa ja toiseksi emoyhtiön verotuksessa (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Koska direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan sisältö on siis olennaisilta osin sama kuin direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan ja koska näillä kahdella direktiivillä on samat tavoitteet, ensin mainittua säännöstä koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa jälkimmäiseen (ks. vastaavasti tuomio 2.4.2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, 34 kohta).

47 Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee ensinnäkin, että direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan soveltaminen ei edellytä, että kyse olisi mistään tietystä verosta, ja toiseksi, että kyseisen säännöksen tarkoituksena on siten välttää se, että jäsenvaltiot säätäisivät verotustoimenpiteistä, jotka johtavat emoyhtiöiden kaksinkertaiseen verottamiseen tytäryhtiön niille jakamista voitoista (ks. analogisesti tuomio 17.5.2017, AFEP ym., C-365/16, EU:C:2017:378, 33 kohta).

48 Lopuksi on todettava, että direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetun kiellon piiriin kuuluu myös kansallinen lainsäädäntö, josta voi olla seurauksena se, että vaikka emoyhtiön saamista osingoista sellaisinaan ei kanneta veroa, emoyhtiötä verotetaan näistä osingoista välillisesti (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Tästä seuraa, että tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamien voittojen verottaminen näistä voitoista emoyhtiön sijaintijäsenvaltiossa näiden voittojen edelleen jakamisen yhteydessä merkitsisi sitä, että voitoista verotettaisiin direktiivin 90/435 4 artiklan 3 kohdassa säädettyä 5 prosentin enimmäismäärää enemmän, ja johtaisi siten direktiivin vastaiseen kaksinkertaiseen verotukseen emoyhtiön tasolla (ks. analogisesti tuomio 17.5.2017, AFEP ym., C-365/16, EU:C:2017:378, 32 kohta).

50 Kuten tämän tuomion 23 kohdassa on todettu, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys, sellaisena kuin se ilmeni yleisen verokoodeksin 223 sexies §:stä, oli maksettava yhteisöveron hyvitykseen johtavan voitonjaon yhteydessä, kun näistä voitoista ei ollut maksettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa emoyhtiön tasolla.

51 Unionin tuomioistuin on jo katsonut, että muuhun jäsenvaltioon kuin kyseessä olevaan jäsenvaltioon sijoittautuneilta tytäryhtiöiltä saatujen osinkojen osalta irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävän pidätyksen soveltaminen on johtanut jaettavissa olevien osinkojen määrän pienenemiseen ja että emoyhtiön, jolle tällaisia osinkoja on jaettu, on joko täytynyt jakaa osingot, joista on vähennetty irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä vastaava summa ja joiden määrä on pienempi kuin Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden maksamia osinkoja edelleen jaettaessa käytetty summa, tai sen on täytynyt ottaa omista kassavaroistaan irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä vastaava summa kasvattaakseen jaettavien osinkojen määrää (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, 49 ja 50 kohta).

52 Kuten unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, yleisen verokoodeksin 223 sexies §:n mukaan irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys vastasi emoyhtiön osakkeenomistajilleen jakamiin osinkoihin liittyvää yhteisöveron hyvitystä, joka vastasi puolta kyseisen yhtiön tosiasiallisesti maksamista rahamääristä.

53 Kyseisen pidätyksen soveltamisesta saattoi näin ollen seurata, että emoyhtiön muuhun jäsenvaltioon kuin kyseessä olevaan jäsenvaltioon sijoittautuneilta tytäryhtiöiltään saamaa voittoa verotetaan sen edelleen jakamisen yhteydessä siten, että direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdassa säädetty 5 prosentin enimmäismäärä ylittyy mainitun direktiivin vastaisesti.

54 Tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa sillä – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa –, että yhtiöt, jotka ovat saaneet osinkoja muuhun jäsenvaltioon kuin kyseessä olevaan jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltä, saavat SEUT 49 ja SEUT 63 artiklaan, sellaisina kuin unionin tuomioistuin tulkitsi niitä 15.9.2011 annetussa tuomiossa Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), perustuvan oikeuden veronhyvitykseen saadakseen samanlaisen verokohtelun kuin Ranskaan sijoittautuneelta tytäryhtiöltä osinkoa saava yhtiö.

55 Tulkinnalla, jonka unionin tuomioistuin SEUT 267 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa unionin oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että unionin tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että tuomioistuimet voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua sääntöä myös oikeussuhteisiin,

jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyynnöstä annettua tuomiota, jos edellytykset kyseisen oikeussäännön soveltamista koskevan asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muuten täyttyvät (tuomio 14.5.2020, B ym. (Vertikaalinen ja horisontaalinen yhteisverotus), C-749/18, EU:C:2020:370, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Unionin tuomioistuin on katsonut 15.9.2011 antamassaan tuomiossa Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), että SEUT 49 ja SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka tavoitteena on osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ja jonka mukaan emoyhtiö saa vähentää pidätyksestä, joka sen on tehtävä jakaessaan edelleen osakkeenomistajilleen tytäryhtiöidensä maksamia osinkoja, näiden osinkojen jakamiseen liittyvän yhteisöveron hyvityksen, jos osingot ovat peräisin tähän jäsenvaltioon sijoittautuneesta tytäryhtiöstä, mutta jonka mukaan tätä mahdollisuutta ei ole, jos osingot ovat peräisin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta tytäryhtiöstä, koska tällainen lainsäädäntö ei jälkimmäisessä tapauksessa oikeuta yhteisöveron hyvitykseen, joka liittyy kyseisen tytäryhtiön jakamiin osinkoihin.

57 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että 15.9.2011 annetun tuomion Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) julistamisen jälkeen yhtiöllä, joka on saanut osinkoja muuhun jäsenvaltioon kuin kyseessä olevaan jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltä, on oikeus veronhyvitykseen saadakseen samanlaisen verokohtelun kuin yhtiö, joka saa osinkoa Ranskaan sijoittautuneelta tytäryhtiöltä, on kuitenkin selvää, ettei tämän veronhyvityksen myöntämisedellytysten täsmentämiseksi ole annettu mitään lakeja tai asetuksia. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei myöskään esitä selvitystä siitä, mitä menetelmiä kansalliset tuomioistuimet ovat käyttäneet kyseisen veronhyvityksen laskemisessa.

58 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin jäsenvaltion unionin oikeuden vastaisesti kantamat verot seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut, ja täydentää näitä oikeuksia (tuomio 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 On kuitenkin todettava, että veronhyvitys, jolla pyritään korjaamaan kansallisen lainsäädännön ristiriita SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan kanssa, sellaisena kuin kansalliset tuomioistuimet ovat määränneet siitä, kuten Schneider Electric ym. väittivät unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa, useita vuosia yhteisöveron hyvitystä ja pidätystä koskevan järjestelmän kumoamisen jälkeen, ei ole omiaan korjaamaan kyseisen säännöstön vaikutuksia, jotka ovat ristiriidassa direktiivin 90/435 kanssa.

60 Ensinnäkin mahdollisuus saada tällainen veronhyvitys edellyttää muun muassa sitä, että verovelvolliset ovat käynnistäneet tätä koskevat hallinnolliset ja tuomioistuinmenettelyt ja että verovelvolliset voivat esittää tarpeelliset selvitykset, joita veroviranomaiset saavat vaatia arvioidakseen, täyttyvätkö kyseisessä lainsäädännössä asetetut veroedun saamisen edellytykset ja voidaanko mainittu etu näin ollen myöntää vai ei (tuomio 4.10.2018, komissio v. Ranska (Pidätys irtaimen omaisuuden tuotosta), C-416/17, EU:C:2018:811, 58 kohta).

61 On muistutettava, että jäsenvaltioilla ei ole oikeutta asettaa mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäiseen luetelmakohtaan perustuvan edun saamiselle muita kuin kyseisessä direktiivissä säädettyjä ehtoja (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

62 Seuraavaksi, ja kuten Euroopan komissio toteaa, tällainen veronhyvityksen huomioon ottaminen johtaa lähinnä siihen, että muussa jäsenvaltiossa kuin kyseessä olevassa jäsenvaltiossa asuvien tytäryhtiöiden maksamiin osinkoihin sovelletaan hyvitysjärjestelmää.

63 Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että valinta vapautusjärjestelmän tai hyvitysjärjestelmän välillä ei välttämättä johda osinkoa saavan yhtiön kannalta samaan lopputulokseen ja että jos jäsenvaltio on saattaessaan direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä valinnut yhden direktiivissä säädetyistä vaihtoehtoisista järjestelmistä, se ei voi vedota vaikutuksiin tai rajoituksiin, jotka olisivat voineet seurata toisen järjestelmän käyttöön ottamisesta (tuomio 12.2.2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, 48 ja 50 kohta).

64 Lopuksi on todettava, kuten Ranskan hallitus myönsi istunnossa, että vaikka veronhyvitys otettaisiin huomioon, pidätyksestä saattoi jäädä jäännös muun muassa silloin, kun muussa jäsenvaltiossa kuin Ranskassa kannettuun veroon sovellettiin alhaisempaa verokantaa kuin Ranskassa.

65 Näin ollen direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan emoyhtiön on tehtävä veronpidätys silloin, kun se jakaa edelleen osakkeenomistajilleen voitot, jotka sen tytäryhtiöt ovat jakaneet sille yhteisöveron hyvitykseen oikeuttavalla tavalla, jos näistä voitoista ei ole maksettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa, siltä osin kuin pidätyksenä maksettavat rahamäärät ylittävät saman direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa säädetyn 5 prosentin enimmäismäärän.

Direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdan tulkinta

66 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, kuuluuko direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan kansallinen säännöstö, jonka mukaan emoyhtiön on tehtävä veronpidätys silloin, kun se jakaa edelleen osakkeenomistajilleen voitot, jotka sen tytäryhtiöt ovat jakaneet sille yhteisöveron hyvitykseen oikeuttavalla tavalla, jos näistä voitoista ei ole maksettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa.

67 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi todettava, että direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdan sanamuodosta ilmenee, että kyseisen säännöksen soveltamisala ei rajoitu kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklassa tarkoitettuihin lähdeveroihin. Toisin kuin mainitun direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa, joka koskee nimenomaisesti lähdeveroa, sen 7 artiklan 2 kohdassa säädetään vain, että tämä direktiivi ei vaikuta osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai vähentämiseksi tarkoitettujen kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamiseen, erityisesti jos säännökset tai määräykset koskevat veronhyvitysten maksua osingonsaajille.

68 Ranskan hallitus väittää tältä osin, että direktiivin 90/435 esitöistä ilmenee, että kyseisen direktiivin 7 artiklan säännökset, jotka eivät sisältyneet komission alkuperäiseen ehdotukseen direktiiviksi, lisättiin kyseiseen säädösesitykseen sitä koskevissa jäsenvaltioiden välisissä neuvotteluissa Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan aloitteesta yhteisöveroennakon (advance corporation tax) ja siihen liittyvien sopimusjärjestelyiden kattamiseksi. Se väittää myös, että Ranskan valtuuskunta tuki tätä 7 artiklaa koskevaa ehdotusta ja että kyseisen artiklan sanamuotoa täsmennettiin, jotta précompte-pidätys mainittaisiin siinä nimenomaisesti. Valmistelutöiden jatkosta ilmenee sen mukaan, että antaessaan direktiivin 90/435 7 artiklan unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli selvästi jättää direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle muun muassa Ranskan kyseistä précompte-pidätystä ja yhteisöveron hyvitystä (avoir fiscal) koskevat mekanismit.

69 On kuitenkin muistutettava yhtäältä, että jäsenvaltioiden Euroopan unionin neuvostossa esittämillä aikomuksilla ei ole oikeudellista merkitystä, kun ne eivät ole vaikuttaneet itse oikeudellisten säännösten sisältöön. Nämä säännökset on osoitettu oikeussubjekteille, joiden puolestaan on oikeusvarmuuden periaatteen vaatimusten mukaisesti voitava luottaa niiden sisältöön (tuomio 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, 39 kohta).

70 Toisaalta on selvää, että direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdassa ei käytetä ilmaisua ”précompte”, kun taas kyseisen direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tässä direktiivissä käytetty ilmaisu ”lähdevero” ei käsitä emoyhtiölle suoritetun voitonjaon yhteydessä maksettua tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion yhtiöveron etukäteis- tai ennakkomaksua (précompte). Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen veronpidätys ei kuitenkaan johda verotukseen tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion hyväksi, vaan se muodostuu emoyhtiön sijaintijäsenvaltiolleen suorittamasta maksusta. Näin ollen direktiivin 90/435 7 artiklan sanamuodosta ei ilmene, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen pidätys jäisi kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

71 Seuraavaksi on todettava direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdan asiayhteydestä, että ei voida sulkea pois sitä, että direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tapaukset on otettava huomioon tämän 2 kohdan säännöksen ulottuvuuden määrittämiseksi. Kyseisen direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalan rajoittaminen vain osinkoa jakavan tytäryhtiön sijaintivaltiossa kannettaviin veroihin ei kuitenkaan myöskään ilmene nimenomaisesti kyseisen 2 kohdan sijainnista 7 artiklassa sen 1 kohtaan verrattuna.

72 Tältä osin unionin tuomioistuin on tosin katsonut, että direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohtaa on tulkittava suppeasti, koska se muodostaa poikkeuksen tämän direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetyn voitonjaosta suoritettavan lähdeveron pidätyksen kiellon yleisestä periaatteesta (tuomio 24.6.2010, P. Ferrero e C. ja General Beverage Europe, C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, 45 kohta).

73 Koska 24.6.2010 annettuun tuomioon P. Ferrero e C. ja General Beverage Europe (C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364) johtaneissa asioissa, samoin kuin 25.9.2003 annettuun tuomioon Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495) – johon ensin mainitussa tuomiossa viitataan – johtaneessa asiassa oli kyse direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdan soveltamisesta, näiden tuomioiden perusteella ei kuitenkaan voida katsoa, että unionin tuomioistuin otti niissä kantaa siihen, ettei kyseisen direktiivin 7 artiklan 2 kohtaan ole mahdollista vedota muiden verojen osalta, jotka eivät ole luonteeltaan lähdeveroja, ja muun muassa poikkeuksena kyseisen direktiivin 4 artiklan säännöksistä.

74 Näin ollen sen ratkaisemiseksi, kuuluuko kansallinen säännöstö, jossa säädetään, että emoyhtiön on tehtävä veronpidätys silloin, kun se jakaa edelleen osakkeenomistajilleen voitot, jotka sen tytäryhtiöt ovat jakaneet sille yhteisöveron hyvitykseen oikeuttavalla tavalla, jos näistä voitoista ei ole maksettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa, ”osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai vähentämiseksi tarkoitettuihin kansallisiin säännöksiin tai sopimusmääräyksiin, erityisesti jos säännökset tai määräykset koskevat veronhyvitysten maksua osingonsaajille”, on lopuksi vielä viitattava direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdan tavoitteeseen ja koko tämän direktiivin tavoitteeseen.

75 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdassa sallitaan vain tiettyjen kansallisten tai sopimusperusteisten järjestelmien soveltaminen, jos ne ovat kyseisen direktiivin tarkoituksen mukaisia (ks. vastaavasti

tuomio 25.9.2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, 102 kohta) ja niillä pyritään poistamaan osinkojen kaksinkertainen verotus tai lieventämään sitä (ks. vastaavasti tuomio 3.4.2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, 49 kohta).

76 Tämä tavoite huomioon ottaen veron voidaan katsoa kuuluvan direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan vain, jos kyseisen veron kantaminen ei poista niiden kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten vaikutuksia, joiden tarkoituksena on poistaa osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus tai lieventää sitä (ks. vastaavasti tuomio 24.6.2010, P. Ferrero e C. ja General Beverage Europe, C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, 46 kohta).

77 Erityisesti on todettava, että kyseistä veroa ei pidä arvioida erikseen vaan yhdessä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten, joiden tarkoituksena on poistaa osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus tai lieventää sitä, kohteena olevan mekanismin muiden osatekijöiden, joiden kanssa kyseinen vero on välittömässä yhteydessä, kanssa (ks. vastaavasti tuomio 25.9.2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, 87 ja 88 kohta).

78 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys, sellaisena kuin se ilmenee yleisen verokoodeksin 223 sexies §:stä, oli yksi osatekijä mekanismissa, jolla pyrittiin voitonjaon taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen ja jonka tarkoituksena oli estää se, että silloin, kun voitonjako johtaa yhteisöveron hyvitykseen, jos näistä voitoista ei ole maksettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa, näihin voittoihin liittyvä veronhyvitys ei vastaisi sitä verorasitusta, jonka voittoa jakanut yhtiö on kantanut näistä voitoista, ja siten estämään se, että osingonsaaja saisi odottamatonta hyötyä tämän veronhyvityksen myöntämisestä.

79 Kuten yleisen verokoodeksin 158 bis §:stä ilmenee, emoyhtiöllä, joka saa osinkoja Ranskassa asuvalta tytäryhtiöltä, on oikeus yhteisöveron hyvitykseen, joka on suuruudeltaan puolet Ranskassa asuvan tytäryhtiön jakamista osingoista. Tällaista yhteisöveron hyvitystä ei sitä vastoin myönnetä ulkomailla asuvan tytäryhtiön jakamien osinkojen perusteella (tuomio 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, 42 kohta).

80 Unionin tuomioistuin on siten todennut emoyhtiön Ranskassa asuvilta tytäryhtiöiltä saamista osingoista, kun niitä jaetaan edelleen, että pidätyksestä oli vähennettävä yhteisöveron hyvitys, eikä mainittu pidätys ole pienentänyt edelleen jaettavien osinkojen määrää. Koska emoyhtiöllä ei sitä vastoin ole ollut oikeutta ulkomailla asuvilta tytäryhtiöiltä saamiaan osinkoja koskevaan yhteisöveron hyvitykseen, pidätyksen tekeminen on johtanut jaettavissa olevien osinkojen määrän pienenemiseen (tuomio 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, 49 kohta).

81 Näin ollen ei voida kiistää sitä, että yleisen verokoodeksin 223 sexies §:ssä säädetty pidätys on yhdistetty välittömästi Ranskassa asuvien yhtiöiden jakamien osinkojen saajille maksettavaan yhteisöveron hyvitykseen ja että se kuului siten osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai vähentämiseksi tarkoitettujen kansallisten säännösten soveltamisalaan silloin, kun Ranskassa asuvat yhtiöt maksoivat osingot Ranskassa asuville osingonsaajille.

82 Vaikka näillä säännöksillä pyritään estämään osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus kansallisella tasolla, mainitun pidätyksen tekeminen saattoi kuitenkin johtaa siihen – kuten tämän tuomion 53 kohdassa on muistutettu –, että emoyhtiön muihin jäsenvaltioihin kuin kyseessä olevaan jäsenvaltioon sijoittautuneilta tytäryhtiöiltään saamiin voittoihin sovelletaan taloudellista kaksinkertaista verotusta silloin, kun ne jaetaan edelleen.

83 Ensinnäkin on niin, että jos – kuten tämän tuomion 76 kohdassa on muistutettu – vero, jolla poistetaan niiden kansallisten säännösten vaikutukset, joiden tarkoituksena on poistaa osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus tai lieventää sitä, ei voi kuulua direktiivin 90/435 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan, sitä suuremmalla syyllä tämän säännöksen soveltamisalaan ei voi kuulua sellainen vero, jonka soveltaminen merkitsisi tällaista kaksinkertaista verotusta.

84 Toiseksi on niin, että – kuten tämän tuomion 44 ja 45 kohdassa on muistutettu – direktiivillä 90/435 pyritään poistamaan se, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatettaisiin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, ja välttämään tytäryhtiön emoyhtiölleen jakaman voiton taloudellinen kaksinkertainen verotus eli välttämään se, että jaetut voitot joutuvat ensiksi verotuksen kohteeksi tytäryhtiön verotuksessa ja toiseksi emoyhtiön verotuksessa.

85 Näin ollen mekanismi, jonka vaikutuksesta emoyhtiön muihin jäsenvaltioihin kuin kyseessä olevaan jäsenvaltioon sijoittautuneilta tytäryhtiöiltään saamia voittoja verotetaan taloudellisesti kahteen kertaan niiden edelleen jakamisen yhteydessä, ei myöskään ole direktiivin 90/435 tavoitteen mukainen. Kuten tämän tuomion 75 kohdassa on muistutettu, kyseisen direktiivin 7 artiklan 2 kohdan tarkoituksena on säilyttää kansallisten järjestelmien tai sopimuksiin perustuvien järjestelmien soveltaminen, jos ne ovat mainitun direktiivin tarkoituksen mukaisia.

86 Kolmanneksi, kuten tämän tuomion 54 ja 57 kohdassa on todettu, emoyhtiöillä on tosin oikeus sellaiseen rahamäärien palautukseen, jolla taataan saman verotusjärjestelmän soveltaminen niiden Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamiin osinkoihin ja niiden muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamiin osinkoihin, kun mainitut emoyhtiöt jakavat osingot edelleen, kuten SEUT 49 ja SEUT 63 artiklassa edellytetään. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien niiden seikkojen mukaisesti, joista on muistutettu tämän tuomion 57 kohdassa, tämä palauttaminen tapahtuu veronhyvityksenä, joka on myönnetty oikeuskäytännössä.

87 Sellaisen lainsäädännön soveltamista, jonka vaikutuksesta emoyhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilta tytäryhtiöiltään saamia voittoja verotetaan niiden uudelleenjakamisen yhteydessä taloudellisesti kahteen kertaan, ei kuitenkaan voida pitää direktiivin 90/435 tavoitteen mukaisena, vaikka tämän kaksinkertaisen verotuksen vaikutuksia voidaan mahdollisesti lieventää perusteettomasti maksettujen määrien palauttamista koskevalla myöhemmällä vaatimuksella, joka perustuu siihen, että näiden määrien maksaminen on ristiriidassa SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan kanssa.

88 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan emoyhtiön on tehtävä veronpidätys silloin, kun se jakaa edelleen osakkeenomistajilleen voitot, jotka sen tytäryhtiöt ovat jakaneet sille yhteisöveron hyvitykseen oikeuttavalla tavalla, jos näistä voitoista ei ole maksettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa, siltä osin kuin

pidätyksenä maksettavat rahamäärät ylittävät saman direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa säädetyn 5 prosentin enimmäismäärän. Tällainen säännöstö ei kuulu mainitun direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

Oikeudenkäyntikulut

89 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 4 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan emoyhtiön on tehtävä veronpidätys silloin, kun se jakaa edelleen osakkeenomistajilleen voitot, jotka sen tytäryhtiöt ovat jakaneet sille yhteisöveron hyvitykseen oikeuttavalla tavalla, jos näistä voitoista ei ole maksettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa, siltä osin kuin pidätyksenä maksettavat rahamäärät ylittävät saman direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa säädetyn 5 prosentin enimmäismäärän. Tällainen säännöstö ei kuulu mainitun direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

Allekirjoitukset