YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

27 päivänä marraskuuta 2008 *

Asiassa C-418/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Conseil d'État (Ranska) on esittänyt 10.7.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 12.9.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Société Papillon

vastaan

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis ja J. Malenovský,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 4.6.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– société Papillon, edustajanaan avocat G. Calisti,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-C. Gracia,

– Saksan hallitus, asiamiehenään C. Blaschke,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään M. Muñoz Pérez,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels, C. ten Dam ja M. de Grave,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

kuultuaan julkisasiamiehen 4.9.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat société Papillon (jäljempänä Papillon), jonka kotipaikka on Ranskassa, ja ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (budjetista, julkistalouden valvonnasta ja julkishallinnosta vastaava ministeriö) ja joka koskee mainitun ministeriön päätöstä kieltäytyä soveltamasta Papilloniin niin sanottua keskitettyä verojärjestelmää.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Code général des impôts'n (yleinen verolaki, jäljempänä CGI) 223 A §:ssä, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädetään seuraavaa:

"Yhtiö – – voi ottaa yksin vastattavakseen yhteisöveron, jota määrätään sellaisen konsernin kokonaistuloksen perusteella, jonka se muodostaa sellaisten yhtiöiden kanssa, joiden yhtiöpääomasta se omistaa tilikauden aikana keskeytyksettä vähintään 95 prosenttia välittömästi tai välillisesti konserniin kuuluvien yhtiöiden välityksellä – –.

Konserniin kuuluvilla yhtiöillä on edelleen velvollisuus ilmoittaa tuloksensa – –. Konserniin voivat kuulua ainoastaan yhtiöt, jotka ovat antaneet tähän suostumuksensa ja joiden tulos on yhteisöveron alainen – –”

4 Kansallinen tuomioistuin toteaa, että CGI:n 223 A §:n mukaisesti konsernin emoyhtiö voi sillä olevaa päätösvaltaa käyttäen vapaasti päättää konsernin piirin. Se voi kuitenkin omistaa välillisesti konsernin jonkin toisen yhtiön ainoastaan sellaisen yhtiön välityksellä, joka itsekin kuuluu keskitettyyn konserniin ja joka siten on yhteisöveron alainen Ranskassa.

5 CGI:n 223 B §:n mukaan ”emoyhtiö määrittää kokonaistuloksen laskemalla yhteen kaikkien konserniin kuuluvien yhtiöiden tulokset – –”.

6 CGI:n 223 B, 223 D ja 223 F §:ssä säädetään muun muassa konsernin sisäisten toimenpiteiden neutralisoinnista, joka koskee muun muassa epävarmoja saatavia tai konserniin kuuluvien yhtiöiden välisiä riskejä koskevia varauksia, yhtiön sisäisiä saatavista luopumisia tai avustuksia, konsernin muissa yhtiöissä olevia omistusoikeuksia koskevia arvonalennusvarauksia tai käyttöomaisuuden luovutuksia konsernin sisällä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Pääasiassa kyseessä olevina verovuosina, eli 1.1.1989 ja 31.12.1991 välisinä tilikausina, Papillon omisti 100 prosenttia alankomaisen Artist Performance and Communication

-nimisen yhtiön osakepääomasta ja viimeksi mainittu yhtiö puolestaan omisti 99,99 prosenttia ranskalaisen SARL Kiron -nimisen yhtiön osakepääomasta. Papillon valitsi 1.1.1989 alkaen CGI:n 223 A–223 F §:ssä säädetyn keskitetyn verojärjestelmän, jonka mukaisesti maassa asuva yhtiö voi ottaa yksin vastattavakseen yhteisöveron, jota määrätään sellaisen konsernin kokonaistuloksen perusteella, jonka se muodostaa sellaisten yhtiöiden kanssa, joiden yhtiöpääomasta se omistaa välittömästi tai välillisesti vähintään 95 prosenttia. Tässä järjestelyssä Papillon sisällytti johtamansa keskitetyn konsernin piiriin Kiron SARL:n ja useita sen tytäryhtiöitä, joiden kotipaikka niin ikään oli Ranskassa.

8 Verohallinto kieltäytyi soveltamasta Papillonin eduksi kyseistä järjestelmää siitä syystä, että Papillon ei voinut perustaa keskitettyä konsernia sellaisten yhtiöiden kanssa, jotka omistettiin välillisesti Alankomaissa asuvan yhtiön välityksellä, koska tämä yhtiö ei ollut yhteisöverotuksessa verovelvollinen Ranskassa, koska sillä ei ollut siellä kiinteää toimipaikkaa.

9 Tämän johdosta Papillonia verotettiin muutosverotuksen jälkeen sen ilmoittaman oman voiton perusteella ilman, että sen sallittiin tasaavan tätä voittoa muiden keskitettyyn konserniin kuuluvien yhtiöiden tuloksilla.

10 Papillon riitautti sen maksettavaksi vuosilta 1989–1991 määrätyn yhteisöveron jälkiveron Tribunal administratif de Paris'ssa, joka hylkäsi mainitun yhtiön vaatimukset 9.2.2004 antamallaan tuomiolla. Tästä tuomiosta valitettiin Cour administrative d'appel de Paris'hin, joka kumosi riidanalaiset verot ja maksut ainoastaan osittain.

11 Papillon valitti tästä tuomiosta Conseil d'État'han, joka pohtii, onko Ranskassa voimassa olevan kaltainen keskitetty verojärjestelmä, joka mahdollistaa yhtäältä sen, että maassa asuva emoyhtiö tasaa keskenään kaikkien keskitettyyn konserniin kuuluvien yhtiöiden tulokset, ja toisaalta konsernin sisäisten toimenpiteiden verotuksellisen neutralisoinnin, omiaan muodostamaan rajoituksen ainakin yhden konserniin kuuluvan yhtiön sijoittautumisvapaudelle, koska mainitun järjestelmän mukaisesti edellä mainittua mahdollisuutta ei ole tytäryhtiön maassa asuvalla tytäryhtiöllä, kun sen omistaa ulkomailla asuva tytäryhtiö.

12 Conseil d'État pohtii, voiko tällainen rajoitus – mikäli sen olemassaolo näytetään toteen – olla perusteltu yleistä etua koskevien pakottavien syiden johdosta, kuten tarpeella taata verojärjestelmän johdonmukaisuus.

13 Tässä tilanteessa Conseil d'État on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Sikäli kuin 'keskitetyn verotuksen' mukaisesta järjestelmästä syntyvä veroetu vaikuttaa verotukseen konsernin emoyhtiössä, joka voi tasata keskenään kaikissa keskitettyyn konserniin kuuluvissa yhtiöissä syntyneet voitot ja tappiot ja käyttää edukseen konsernin sisäisten toimenpiteiden neutralisointia, muodostaako [CGI:n] 223 A §:stä ja sitä seuraavista pykälistä aiheutuva mahdottomuus sisällyttää keskitetyn verokonsernin piiriin emoyhtiön tytäryhtiön tytäryhtiötä siitä syystä, että tämä omistetaan sellaisen tytäryhtiön välityksellä, joka ei ole ranskalaisessa yhteisöverotuksessa verovelvollinen eikä voi täten itse kuulua konserniin, koska se on sijoittautunut – – toiseen jäsenvaltioon eikä harjoita toimintaa Ranskassa, sijoittautumisvapauden rajoituksen johtuen verotuksellisesta seurauksesta, joka perustuu emoyhtiön valintaan omistaa tytäryhtiön tytäryhtiö ranskalaisen tytäryhtiön tai muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön välityksellä?

2) Mikäli edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko tällaista rajoitusta perustella joko tarpeella säilyttää ’keskitetyn verojärjestelmän’ johdonmukaisuus ja erityisesti konsernin sisäisten toimenpiteiden neutralisointiin verotuksessa liittyvät järjestelmät, kun otetaan huomioon seuraukset, joita aiheutuisi järjestelmästä, jossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta tytäryhtiötä pidettäisiin konserniin kuuluvana ainoastaan tytäryhtiön tytäryhtiön välillistä omistusta koskeviin edellytyksiin liittyvien vaatimusten vuoksi mutta jossa se kuitenkin väistämättä jäisi konsernijärjestelmän soveltamisen ulkopuolelle, koska se ei ole ranskalaisen verotuksen alainen, tai jollain muulla yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

14 Näillä kahdella kysymyksellä, jotka on syytä tutkia yhdessä, kansallinen tuomioistuin tiedustelee pääpiirteissään, muodostaako jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla mahdollisuus konserniverotusjärjestelmän käyttöön myönnetään kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle emoyhtiölle, jolla on tytäryhtiöitä ja tytäryhtiöiden tytäryhtiöitä, jotka niin ikään asuvat kyseisessä maassa, mutta tätä mahdollisuutta ei myönnetä tällaiselle emoyhtiölle, jos sen mainitussa valtiossa asuvat tytäryhtiöiden tytäryhtiöt omistetaan muussa jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön välityksellä, sijoittautumisvapauden rajoituksen, ja mikäli näin on, voiko tämä rajoitus olla perusteltu.

15 Tältä osin on muistutettava, että sijoittautumisvapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-2107, 29 kohta ja asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008, Kok. 2008, s. I-3601, 18 kohta).

16 Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten tarkoituksena niiden sanamuodon mukaan on varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on kuitenkin se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 21 kohta; asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007, Kok. 2007, s. I-10451, 33 kohta ja em. asia Lidl Belgium, tuomion 19 kohta).

17 Pääasian osalta on aluksi todettava, että kansallinen tuomioistuin ei tiedustele, muodostaako se, että Papillonin hollantilaista tytäryhtiötä ei voida sisällyttää keskitettyyn verotukseen, sijoittautumisvapauden rajoituksen. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 5 ja 24 kohdassa, ennakkoratkaisupyynnöllä pyritään selvittämään muodostaako se seikka, että jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö ei voi hyödyntää keskitettyä verotusta konsernissa, jonka se muodostaa tytäryhtiöidensä sellaisten tytäryhtiöiden kanssa, joiden kotipaikka on samaisessa jäsenvaltiossa, jos välissä oleva tytäryhtiö, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, ei ole yhteisöverotuksessa verovelvollinen ensin mainitussa jäsenvaltiossa, perustamissopimuksen 52 artiklassa tarkoitetun sijoittautumisvapauden rajoituksen.

18 Kuten ennakkoratkaisupäätöksestä ilmenee, keskitetyllä verojärjestelmällä kevennetään emoyhtiön verotusta sallimalla sen tasaavan keskenään kaikkien verotuksellisesti keskitetyn konsernin yhtiöiden voittoja ja tappioita. Tämä järjestelmä muodostaa veroedun muun muassa, koska näin sallittu tasaus mahdollistaa eräiden konserniin kuuluvien yhtiöiden tappioiden välittömän huomioon ottamisen.

19 CGI:n 223 A §:n ja sitä seuraavien pykälien mukaisesti tätä veroetua ei kuitenkaan myönnetä, jos Ranskassa asuva emoyhtiö omistaa tytäryhtiönsä tytäryhtiön, jonka kotipaikka niin ikään on Ranskassa, sellaisen tytäryhtiön välityksellä, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon ja joka ei harjoita toimintaa Ranskassa.

20 Kuten tämän tuomion 3 ja 4 kohdassa nimittäin muistutetaan, jotta konsernin emoyhtiön eduksi voidaan soveltaa keskitettyä verojärjestelmää, se saa omistaa välillisesti konsernin muun yhtiön vain sellaisen yhtiön välityksellä, joka itsekin kuuluu keskitettyyn konserniin ja joka on täten verovelvollinen yhteisöverotuksessa Ranskassa.

21 Näin ollen emoyhtiön, jonka kotipaikka on Ranskassa ja joka omistaa tytäryhtiöidensä ranskalaisia tytäryhtiöitä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden välityksellä, eduksi ei voida soveltaa keskitettyä verojärjestelmää. Ranskalaisella emoyhtiöllä on sen sijaan mahdollisuus soveltaa keskitettyä verotusta tytäryhtiönsä ranskalaisiin tytäryhtiöihin, jos välissä oleva tytäryhtiö on sijoittautunut Ranskaan.

22 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 30 kohdassa, tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevat CGI:n säännökset johtavat keskitetyn verotuksen valinta-mahdollisuuden osalta erilaiseen kohteluun sen mukaan, omistaako emoyhtiö välilliset omistusosuutensa Ranskassa vai ulkomailla asuvan tytäryhtiön välityksellä.

23 Ranskan hallitus väittää kuitenkin, että tämä erilainen kohtelu selittyy sillä, että nämä kaksi tilannetta eivät ole objektiivisesti toisiinsa verrattavia.

24 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tytäryhtiö, joka on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin Ranskaan, ei tästä syystä ole verovelvollinen yhteisöverotuksessa Ranskassa, toisin kuin tytäryhtiö, jonka kotipaikka on tässä valtiossa.

25 Tätä perustelua ei voida hyväksyä.

26 Sen hyväksyminen, että jäsenvaltio voisi pelkästään sillä perusteella, että jonkin yhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vapaasti kohdella sitä eri tavalla, tekisi sijoittautumisvapautta koskevat säännökset sisällyksettömiksi (ks. vastaavasti asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VII, s. 407, 18 kohta ja asia C-397/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1727, 42 kohta).

27 Syrjinnän olemassaolon osoittamiseksi yhteisön tilanteen verrattavuutta puhtaasti sisäiseen tilanteeseen on tutkittava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä (ks. vastaavasti em. asia Metallgesellschaft ym., tuomion 60 kohta ja asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok. 2007, s. I-6373, 38 kohta).

28 Pääasiassa kyseessä olevilla CGI:n säännöksillä pyritään rinnastamaan konserni, joka koostuu emoyhtiöstä ja sen tytäryhtiöistä sekä näiden tytäryhtiöistä, mahdollisimman suuressa määrin yritykseen, jolla on useita toimipaikkoja sallimalla kaikkien konsernin yhtiöiden tulosten konsolidointi.

29 Tämä päämäärä voidaan kuitenkin saavuttaa yhtä lailla tilanteessa, jossa jäsenvaltiossa asuva emoyhtiö omistaa tytäryhtiöidensä niin ikään tässä valtiossa asuvia tytäryhtiöitä sellaisen tytäryhtiön välityksellä, joka itse myös asuu kyseisessä valtiossa, kuin tilanteessa, jossa samaisessa jäsenvaltiossa asuva emoyhtiö omistaa tytäryhtiöidensä tässä samassa valtiossa asuvia tytäryhtiöitä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön välityksellä.

30 Kun otetaan huomioon pääasiassa kyseessä olevien CGI:n säännösten päämäärä, nämä kaksi tilannetta ovat objektiivisesti toisiinsa verrattavia.

31 Tämän johdosta pääasiassa kyseessä olevalla verojärjestelmällä aikaansaadaan epäyhdenvertaista kohtelua sen mukaan, missä sijaitsee sen tytäryhtiön kotipaikka, jonka välityksellä maassa asuva emoyhtiö omistaa tytäryhtiöidensä maassa asuvia tytäryhtiöitä.

32 Sikäli kuin pääasiassa kyseessä olevilla CGI:n säännöksillä saatetaan yhteisön tilanteet verotuksellisesti epäedullisempaan asemaan kuin puhtaasti kansalliset tilanteet, nämä säännökset muodostavat siis rajoituksen, joka on lähtökohtaisesti kielletty perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevilla määräyksillä.

33 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tällainen sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi kyseisellä rajoituksella on tällöin voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (em. asia Lidl Belgium, tuomion 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Tältä osin on ensimmäiseksi todettava, että Saksan ja Alankomaiden hallitukset väittävät yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään kirjallisissa huomautuksissaan, että pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä aiheutuva sijoittautumisvapauden rajoitus on perusteltavissa tarpeella säilyttää verotusvallan jako jäsenvaltioiden välillä.

35 Mainitut hallitukset viittaavat tältä osin asiassa C-446/03, Marks & Spencer, 13.12.2005 annettuun tuomioon (Kok. 2005, s. I-10837) sekä edellä mainittuun asiaan Oy AA ja väittävät, että pääasiassa kyseessä olevilla CGI:n säännöksillä luotu rajoitus on tarpeen tappioiden kaksinkertaisen huomioon ottamisen ja veronkierron vaaran estämiseksi.

36 Näiden seikkojen käyttöä oikeutusperusteina ei voida hyväksyä.

37 Esitetyt kysymykset nimittäin koskivat edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer sellaisten tappioiden huomioon ottamista, jotka oli kirjattu muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa verovelvollisen kotipaikka oli, ja edellä mainitussa asiassa Oy AA veronkierron vaaraa.

38 Pääasian olosuhteissa ei tule esiin tällaisia kysymyksiä, koska ennakkoratkaisupäätöksen kohteena on sen selvittäminen, muodostuuko rajoitus siitä syystä, että jäsenvaltiossa asuvan yhtiön eduksi ei voida soveltaa keskitettyä verojärjestelmää yhdessä sen tytäryhtiöiden sellaisten tytäryhtiöiden kanssa, jotka niin ikään asuvat kyseisessä valtiossa, mikäli välissä oleva tytäryhtiö on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon, eikä sen selvittäminen, onko ulkomailla asuvan tytäryhtiön voitava myös kuulua kyseisen järjestelmän piiriin.

39 Pääasiassa kysymys puheena olevaan konserniin kuuluvien yhtiöiden voittojen ja tappioiden huomioon ottamisesta tulee esiin ainoastaan yhdessä ja samassa jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden osalta. Esitetty kysymys koskee täten yhdessä ja samassa jäsenvaltiossa kirjattujen tappioiden huomioon ottamista, mikä lähtökohtaisesti poistaa myös veronkierron vaaran.

40 Niinpä tämän tuomion 22–32 kohdassa esitettyä rajoitusta ei voida perustella verotusvallan jakautumisella jäsenvaltioiden välillä.

41 Toiseksi on todettava, että kansallinen tuomioistuin tiedustelee, voidaanko kyseessä oleva rajoitus perustella tarpeella taata verojärjestelmän johdonmukaisuus, minkä osalta Ranskan hallitus on yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään kirjallisissa huomautuksissa katsonut, että pääasiassa voidaan näin toimia.

42 Kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että koska ulkomailla asuva tytäryhtiö jää väistämättä keskitetyn verojärjestelmän soveltamisen ulkopuolelle siitä syystä, että se ei ole yhteisöverotuksessa verovelvollinen Ranskassa, konsernin sisäisten toimenpiteiden neutralisointijärjestelmän johdonmukaisuutta horjutettaisiin tässä tilanteessa, koska tätä tytäryhtiötä koskevien toimien kohtelu eroaa tavasta kohdella maassa asuvaa tytäryhtiötä koskevia toimia ja voi johtaa kaksinkertaisiin vähennyksiin verrattuna järjestelmään, jossa on kyse ainoastaan mainitussa verotuksessa verovelvollisista yhtiöistä.

43 Tältä osin on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo hyväksynyt sen, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 28 kohta; asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 42 kohta ja em. asia Keller Holding, tuomion 40 kohta).

44 Yhteisöjen tuomioistuin edellyttää kuitenkin tällaiselle oikeutusperusteelle nojautuvan argumentin hyväksymiseksi sitä, että kyseinen verotuksellinen etu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995, Kok. 1995, s. I-3955, 18 kohta; em. asia ICI, tuomion 29 kohta; em. asia Manninen, tuomion 42 kohta ja em. asia Keller Holding, tuomion 40 kohta), ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan

säännöstön päämäärään nähden (ks. em. asia Manninen, tuomion 43 kohta ja asia C-293/06, Deutsche Shell, tuomio 28.2.2008, Kok. 2008, s. I-1129, 39 kohta).

45 Pääasian osalta Ranskan hallitus esittää, että keskitetty verojärjestelmä edellyttää yhtiöiden verotuksellisesta konsolidointia ja tätä vastaavaa konserniin kuuluvien yhtiöiden välisten tiettyjen toimenpiteiden neutralisointia CGI:n 223 B, 223 D ja 223 F §:n mukaisesti.

46 Tältä osin on todettava, että tiettyjen konsernin sisäisten toimenpiteiden neutralisointi mahdollistaa muun muassa tappioiden kaksinkertaisen käyttämisen estämisen keskitettyyn verojärjestelmään kuuluvien maassa asuvien yhtiöiden tasolla.

47 Tilanteessa, jossa tytäryhtiön tytäryhtiö on kirjannut tappioita, tytäryhtiö tekee normaalisti sillä ensin mainitussa yhtiössä olevien omistusoikeuksien arvonalennusta koskevan varauksen, ja täten emoyhtiö tekee varauksen sillä tytäryhtiössä olevien omistusoikeuksien arvonalentumisesta. Koska kyse on samasta tappiosta, joka on syntynyt tytäryhtiön tytäryhtiön tasolla, neutralisointijärjestelmän johdosta arvonalennusvarauksia ei huomioida tytäryhtiön ja emoyhtiön osalta, mikäli kaikki mainitut yhtiöt kuuluvat keskitetyn verojärjestelmän piiriin.

48 Mikäli tytäryhtiö sitä vastoin on ulkomailla asuva yhtiö, tytäryhtiön tytäryhtiön kirjaamat tappiot otettaisiin huomioon kahteen kertaan: ensimmäisen kerran kyseisen yhtiön osalta välittöminä tappioina ja uudestaan varauksena, jonka emoyhtiö tekee sillä tytäryhtiössä olevien omistusoikeuksien arvonalennuksen johdosta, koska näitä sisäisiä toimenpiteitä ei neutralisoitaisi, sillä ulkomailla asuva tytäryhtiö ei kuulu keskitetyn verotuksen piiriin.

49 Tällaisessa tilanteessa on todettava, että maassa asuvat yhtiöt hyötyisivät keskitetyn verojärjestelmän eduista, jotka ilmenevät tulosten konsolidointina ja kaikkien kyseisen järjestelmän piiriin kuuluvien yhtiöiden tappioiden välittömänä huomioon ottamisena ilman, että tytäryhtiön tytäryhtiön tappioita ja emoyhtiön varauksia voidaan neutralisoida.

50 Täten välitön yhteys, joka keskitetyn verojärjestelmän osalta vallitsee veroetujen ja konsernin sisäisten toimenpiteiden neutralisoinnin välillä, häviäisi, mikä puolestaan horjuttaisi mainitun järjestelmän johdonmukaisuutta.

51 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevat CGI:n säännökset ovat omiaan varmistamaan mainitun järjestelmän johdonmukaisuuden, kun niissä evätään mahdollisuus keskitettyyn verojärjestelmään sellaiselta maassa asuvalta emoyhtiöltä, joka haluaa sisällyttää kyseiseen järjestelmään tytäryhtiönsä maassa asuvia tytäryhtiöitä, mikäli emoyhtiö omistaa mainitut tytäryhtiöidensä tytäryhtiöt ulkomailla asuvan tytäryhtiön välityksellä.

52 Tämän lisäksi kansallisella lainsäädännöllä ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi, eli toisin sanottuna samaa tavoitetta ei ole mahdollista saavuttaa myös sijoittautumisvapautta vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä.

53 Tältä osin Ranskan hallitus väittää, että mainitut CGI:n säännökset ovat tarpeen siitä syystä, että Ranskan veroviranomaisten on vaikea tarkistaa tappioiden kaksinkertaista käyttöä koskevan vaaran olemassaolo niissä tilanteissa, joissa emoyhtiön ja sen tytäryhtiön tytäryhtiöiden välissä on ulkomailla asuva tytäryhtiö. Varauksen määrä ei yleensä vastaa tytäryhtiön tappion suuruutta, ja varauksen alkuperää on yksinkertaisesti täysin mahdotonta yksilöidä.

54 Tältä osin on ensinnäkin todettava, että käytännön ongelmat eivät yksin oikeuta loukkaamaan perustamissopimuksessa taattua vapautta (asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 29 kohta; asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006, Kok. 2006, s. I-8203, 48 kohta ja asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11753, 70 kohta).

55 Seuraavaksi on muistutettava, että yhteisön säännöstöllä eli jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetulla neuvoston direktiivillä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta kaikki tiedot, joiden perusteella ne voivat määrittää muun muassa yhteisöveron asianmukaisen määrän.

56 Lopuksi on vielä lisättävä, kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 66 kohdassa, että kyseiset veroviranomaiset voivat pyytää emoyhtiötä esittämään asiakirjat, jotka kyseiset veroviranomaiset katsovat tarpeellisiksi, jotta ne voivat arvioida, johtuvatko varaukset, jotka kyseinen yhtiö on tehnyt sillä tytäryhtiössään olevien omistusoikeuksien arvonalennuksen perusteella, välillisesti tytäryhtiön tytäryhtiön tappioista, jotka on siirretty puheena olevan tytäryhtiön kirjaamiin varauksiin (ks. vastaavasti em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 49 kohta; asia C-150/04, komissio v. Tanska, tuomio 30.1.2007, Kok. 2007, s. I-1163, 54 kohta; asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok. 2007, s. I-2647, 57 kohta ja asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007, Kok. 2007, s. I-8251, 95 kohta).

57 Jäsenvaltioiden välisissä suhteissa tiedot, joita kyseessä olevat veroviranomaiset ovat pyytäneet tai joita ne antavat, ovat entistäkin suuremmalla syyllä omiaan mahdollistamaan siitä varmistumisen, täyttyvätkö kansallisessa lainsäädännössä säädetyt edellytykset, koska yhteisön yhdenmukaistamistoimenpiteitä sovelletaan yhtiöiden kirjanpitoa säätelevällä alalla, ja täten toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön osalta on mahdollista tarjota luotettavia ja todennettavissa olevia tietoja (ks. vastaavasti asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok. 2007, s. I-11531, 62 kohta).

58 Niinpä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa tilanteissa, joissa jäsenvaltiossa asuvat emoyhtiöt pyytävät keskitetyn verojärjestelmän soveltamista yhdessä tytäryhtiöidensä sellaisten tytäryhtiöiden kanssa, jotka omistetaan muussa jäsenvaltiossa asuvien tytäryhtiöiden välityksellä, ensin mainitun jäsenvaltion veroviranomaiset voivat pyytää mainittuja muussa jäsenvaltiossa asuvia tytäryhtiöitä esittämään todisteet, joita veroviranomaiset pitävät tarpeellisina, jotta mainittujen tytäryhtiöiden suorittamien varausten avoimuudesta voidaan varmistua täysin.

59 Ranskaan sijoittautuneet yhtiöt, jotka omistavat tytäryhtiöidensä maassa asuvia tytäryhtiöitä muussa jäsenvaltiossa asuvien tytäryhtiöiden välityksellä ja joiden eduksi ei tästä syystä voida soveltaa keskitettyä verojärjestelmää, eivät voi pääasiassa kyseessä olevien CGI:n säännösten nojalla esittää näyttöä, jolla voitaisiin osoittaa, että tappioiden kaksinkertaisesta käyttämisestä ei ole mitään vaaraa.

60 Tämän johdosta tällä lainsäädännöllä estetään kaikissa olosuhteissa se, että mainitut maassa asuvat yhtiöt voisivat osoittaa, ettei tappioita käytetä kahteen kertaan keskitetyssä verojärjestelmässä.

61 Tästä seuraa, että sijoittautumisvapautta vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä olisi mahdollista saavuttaa tavoite, joka koskee verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamista.

62 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevilla CGI:n säännöksillä ylitetään se, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi, eikä niitä täten voida perustella tarpeella varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus.

63 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava niin, että perustamissopimuksen 52 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla mahdollisuus konserniverotusjärjestelmän käyttöön myönnetään kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle emoyhtiölle, jolla on tytäryhtiöitä ja tytäryhtiöiden tytäryhtiöitä, jotka niin ikään asuvat kyseisessä valtiossa, mutta tätä

mahdollisuutta ei myönnetä tällaiselle emoyhtiölle, jos sen mainitussa valtiossa asuvat tytäryhtiöiden tytäryhtiöt omistetaan muussa jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön välityksellä.

Oikeudenkäyntikulut

64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla mahdollisuus konserniverotusjärjestelmän käyttöön myönnetään kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle emoyhtiölle, jolla on tytäryhtiöitä ja tytäryhtiöiden tytäryhtiöitä, jotka niin ikään asuvat kyseisessä valtiossa, mutta tätä mahdollisuutta ei myönnetä tällaiselle emoyhtiölle, jos sen mainitussa valtiossa asuvat tytäryhtiöiden tytäryhtiöt omistetaan muussa jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön välityksellä.

Allekirjoitukset