

Asia C-310/09

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

vastaan

Accor SA

(Conseil d'État'n (Ranska) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Pääomien vapaa liikkuvuus – Osinkojen verotus – Kansallinen lainsäädäntö, jossa sovelletaan veronhyvitystä emoyhtiön maassa asuvien tytäryhtiöiden maksamiin osinkoihin – Veronhyvityksen epääminen ulkomailla asuvien tytäryhtiöiden maksamien osinkojen osalta – Emoyhtiön suorittama osinkojen edelleen jakaminen osakkeenomistajilleen – Veronhyvityksen vähentäminen pidätyksestä, joka emoyhtiön on tehtävä osinkojen edelleen jakamisen yhteydessä – Emoyhtiön pidättämän veron palauttamisesta kieltäytyminen – Perusteeton etu – Ulkomailla asuvien tytäryhtiöiden verotuksesta vaadittavat todisteet

Tuomion tiivistelmä

1. *Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Sijoittautumisvapaus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Verolainsäädäntö – Yhteisövero*

(SEUT 49 ja SEUT 63 artikla)

2. *Unionin oikeus – Välitön oikeusvaikutus – Unionin oikeuden vastaiset kansalliset verot – Veron palauttamisesta kieltäytymisen edellytykset – Välittömästi ostajan maksettavaksi vyörytetty vero*

3. *Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö – Osinkojen verotus*

(SEUT 63 artikla)

1. SEUT 49 ja SEUT 63 artikla 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 veronhyvityksen, 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 veronhyvitykseen, joka liittyy kyseisen tytäryhtiön jakamiin osinkoihin.

(ks. 69 kohta ja tuomiolauselman 1 kohta)

2. Tilanteessa, jossa kansallinen verotusjärjestelmä, jonka tavoitteena on osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, ei sinänsä merkitse sitä, että verovelvollinen siirtäisi perusteettomasti maksamansa veron kolmannen osapuolen maksettavaksi, unionin oikeuden vastaista on se, että jäsenvaltio kieltäytyy emoyhtiön maksamien rahamäärien palauttamisesta joko sillä perusteella, että emoyhtiö saisi palauttamisella perusteetonta etua, tai sillä perusteella, että emoyhtiön maksama määrä ei ole sille kirjanpidollinen kustannus tai sen vero vaan määrä ainoastaan vähennetään mahdollisesta emoyhtiön osakkeenomistajilleen edelleen

jakamasta kokonaismäärästä.

Ainoa poikkeus unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen palauttamista koskevaan oikeuteen koskee sitä tilannetta, jossa verovelvollinen on välittömästi vyöryttänyt perusteettoman veron ostajan maksettavaksi.

(ks. 74 ja 76 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

3. Vastaavuus- ja tehokkuusperiaate eivät ole esteenä sille, että sellainen rahamäärien palauttaminen osinkoja edelleen jakavalle emoyhtiölle, jolla taataan saman verotusjärjestelmän soveltaminen emoyhtiön johonkin jäsenvaltioon sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamiin osinkoihin ja sen muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamiin osinkoihin, edellyttää sitä, että verovelvollinen esittää tiedot, jotka ovat ainoastaan sen hallussa, jokaisen riidanalaisen osingon osalta ja erityisesti muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden voittoihin tosiasiallisesti sovelletusta verokannasta ja niistä tosiasiallisesti maksetun veron määrästä, vaikka näitä samoja tietoja, jotka hallintoviranomaisella jo on, ei vaadita näihin muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden verotuksesta. Näiden tietojen esittämistä voidaan vaatia kuitenkin vain, jos ei ole käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa toimittaa selvitystä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden maksamista veroista, kun otetaan huomioon erityisesti näiden jäsenvaltioiden säännökset, jotka koskevat kaksinkertaisen verotuksen poistamista ja maksettavan yhteisöveron ilmoittamista sekä hallinnollisten asiakirjojen säilyttämistä. Kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava, täyttyvätkö nämä edellytykset.

(ks. 102 kohta ja tuomiolauselman 3 kohta)

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

15 päivänä syyskuuta 2011 (*)

Pääomien vapaa liikkuvuus – Osinkojen verotus – Kansallinen lainsäädäntö, jossa sovelletaan veronhyvitystä emoyhtiön maassa asuvien tytäryhtiöiden maksamiin osinkoihin – Veronhyvityksen epääminen ulkomailla asuvien tytäryhtiöiden maksamien osinkojen osalta – Emoyhtiön toteuttama osinkojen edelleen jakaminen osakkeenomistajilleen – Veronhyvityksen vähentäminen pidätyksestä, joka emoyhtiön on tehtävä osinkojen edelleen jakamisen yhteydessä – Emoyhtiön pidättämän veron palauttamisesta kieltäytyminen – Perusteeton etu – Ulkomailla asuvien tytäryhtiöiden verotuksesta vaadittavat todisteet

Asiassa C-310/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Conseil d'État (Ranska) on esittänyt 3.7.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.8.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

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

vastaa

Accor SA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit M. Ilešič, E. Levits (esittelevä tuomari), M. Safjan ja M. Berger,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: yksikönpäällikkö M.-A. Gaudissart,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 27.10.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Accor SA, edustajinaan avocat J.-P. Hordies, avocat B. Boutemy ja avocat C. Smits,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään E. Belliard, G. de Bergues, J.-S. Pilczer ja B. Beaupère-Manokha,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään S. Hathaway, avustajanaan barrister K. Bacon,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.12.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 43 ja EY 56 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (budjetista, julkishallinnon tilinpidosta ja julkishallinnosta vastaava ministeri) ja Accor SA (jäljempänä Accor) ja jossa jälkimmäinen vaatii, että sille palautetaan irtaimen omaisuuden tuotosta tehty pidätys (précompte mobilier, jäljempänä PM tai pidätys) vuosilta 1999–2001.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Ranskan yleisen verolain (code général des impôts, jäljempänä CGI), sellaisena kuin se oli muutettuna 23.12.1988 annetulla vuoden 1989 talousarviolilla (loi des Finances pour 1989; JORF 28.12.1988, s. 16320), joka oli voimassa 31.12.2000 asti, 145 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”1. Emoyhtiön verotusta, sellaisena kuin siitä säädetään 146 ja 216 §:ssä, sovelletaan yhtiöihin ja muihin elimiin, jotka ovat yhteisöverotuksen alaisia tavanomaisen verokannan mukaisesti ja joilla on osuus omistuksen kohteena olevasta yhtiön pääomasta seuraavien edellytysten mukaisesti:

— —

b) Kun omistusosuuden hankinta-arvo osakkeet liikkeelle laskeneesta yhtiöstä on alle 150 miljoonaa frangia, on osuuden osakkeet liikkeelle laskeneen yhtiön pääomasta oltava vähintään

10 prosenttia; hankinta-arvo ja prosenttiosuus määräytyvät osakkeenomistuksen perusteella saadun tuoton maksuhetken mukaan. – –

– –”

4 Vuotta 2001 koskevalla, 30.12.2000 annetulla talousarviolaille nro 2000-1352 (JORF 31.12.2000, s. 21119) muutettiin CGI:n 145 §:n 1 momentin b kohdassa määriteltyä kynnysarvoa; CGI:n 1.1.2001–31.12.2005 voimassa olleen version mukaan omistusosuuden on oltava vähintään viisi prosenttia osakkeet liikkeelle laskeneen yhtiön pääomasta.

5 CGI:n 146 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa pääasiassa kyseessä olevina verovuosina, 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 – –.”

6 CGI:n 158 bis §:n I osassa, sellaisena kuin se oli voimassa pääasiassa kyseessä olevina verovuosina, säädettiin seuraavaa:

”Henkilöiden, jotka saavat osinkoja ranskalaisilta yhtiöiltä, katsotaan saavan tuloa, joka muodostuu

- a) rahamääristä, jotka ne saavat yhtiöltä
- b) veronhyvityksestä, joka on saatava valtiolta.

Tämä veronhyvitys vastaa puolta yhtiön tosiasiallisesti maksamista rahamääristä.

Veronhyvitys on mahdollinen vain, jos tulo sisältyy edunsaajan tuloveron perusteeseen.

Veronhyvitys myönnetään tämän veron maksamiseksi.

Veronhyvitys maksetaan rahana luonnollisille henkilöille, jos veronhyvityksen määrä ylittää heidän maksettavakseen määrätyn veron määrän.”

7 Saman lain 216 §:n I osassa säädettiin seuraavaa:

”Emoyhtiön tilikauden aikana saama nettotuotto omistusosuuksista, jotka antavat oikeuden emoyhtiösääntelyn soveltamiseen – –, voidaan vähentää sen kokonaisnettovoitosta – –.”

8 CGI:n 223 sexies §:n 1 momentin 1 kohdassa, sellaisena kuin sitä sovellettiin 1.1.1999 alkaen maksettaviin osinkoihin, säädettiin näin:

”Kun yhtiön jakama tuotto maksetaan sellaisista varoista, joiden johdosta yhtiö ei ole ollut velvollinen maksamaan yleisen verokannan mukaista yhtiöveroa – –, yhtiön on tehtävä pidätys, jonka määrä vastaa veronhyvitystä, joka lasketaan 158 bis §:n 1 kohdan mukaisesti. Pidätys on tehtävä niistä osingoista, jotka oikeuttavat 158 bis §:ssä säädettyyn veronhyvitykseen, ja tämä koskee kaikkia osingonsaajia.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Accor sai vuosina 1998–2000 osinkoja muihin Euroopan unionin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta tytäryhtiöiltään ja että jakaessaan näitä osinkoja edelleen se pidätti CGI:n 146 §:n 2 momentin sekä 158 bis §:n ja 223 sexies §:n nojalla vuosia

1999–2001 koskevat PM:t, jotka olivat suuruudeltaan vuoden 1999 osalta 323 279 053 Ranskan frangia (FRF), vuoden 2000 osalta 359 183 404 FRF ja vuoden 2001 osalta 341 261 380 FRF.

10 Accor vaati 21.12.2001 esittämällään oikaisuvaatimuksella, että sille palautetaan pidätetyt määrät sillä perusteella, että kyseiset CGI:n säännökset ovat ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Tämän vaatimuksen hylkäämisen jälkeen yhtiö saattoi asian tribunal administratif de Versailles'hin, joka hyväksyi 21.12.2006 antamallaan tuomiolla Accorin vaatimuksen kokonaisuudessaan.

11 Koska Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique kyseisestä tuomiosta tekemä valitus hylättiin cour administrative d'appel de Versailles'n 20.5.2008 antamalla tuomiolla, se teki siitä kassaatiovalituksen Conseil d'État'han.

12 Conseil d'État katsoo CGI:n 216 §:n säännöksistä seuraavan, että lukuun ottamatta kulujen osuutta ranskalainen emoyhtiö ei ole velvollinen maksamaan yhteisöveroa tytäryhtiöiltään saamista osingoista riippumatta siitä, mikä näiden tytäryhtiöiden sijoittautumispaikka on. Lisäksi saman lain 223 sexies §:ssä säädetään, että jakaessaan kyseiset osingot edelleen omille osakkeenomistajilleen emoyhtiön on tehtävä pidätys riippumatta sille jaettujen ja sen näin edelleen jakamien osinkojen alkuperästä. Niinpä Conseil d'État katsoo, että PM:a koskevalla pidätysjärjestelmällä ei sellaisenaan loukata sijoittautumisvapauden tai pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteita.

13 Sellaisen veronhyvityksen määrä, jonka emoyhtiö saa CGI:n 158 bis §:n mukaisesti jonkin sen Ranskaan sijoittautuneista tytäryhtiöistä jakamien osinkojen perusteella, vähennetään maksettavan PM:n määrästä CGI:n 146 §:n 2 momentin mukaisesti jaettaessa näitä osinkoja edelleen osakkeenomistajille. Sitä vastoin CGI:n 158 bis §:n säännökset eivät mahdollista veronhyvitystä emoyhtiölle sellaisten osinkojen perusteella, jotka ovat peräisin sen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalta tytäryhtiöltä, ja siten estetään kaikki maksettavasta PM:sta tehtävät vähennykset emoyhtiön jakaessa osingot edelleen. Näin ollen sellaisen veronhyvityksen puuttuessa, joka perustuisi muuhun jäsenvaltioon kuin Ranskaan sijoittautuneen tytäryhtiön maksamiin osinkoihin ja joka vähentäisi maksettavan PM:n määrää, emoyhtiön maksama PM pienentää jaettavaa kokonaismäärää, ja tämä puolestaan pienentää vastaavasti edelleen jaettavien osinkojen määrää.

14 Tässä tilanteessa Conseil d'État on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle 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 pidätyksestä, joka sen on tehtävä jakaessaan edelleen osakkeenomistajilleen tytäryhtiöidensä maksamia osinkoja, näiden osinkojen jakamiseen liittyvä yhteisöveron hyvitys, jos 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) Jos [tämän kysymyksen a kohtaan] vastataan kieltävästi, onko kyseisiä artikloja tulkittava siten, että ne ovat kuitenkin esteenä tällaiselle järjestelmälle, kun huomioon olisi otettava myös osakkeenomistajien tilanne, sillä perusteella, että kun otetaan huomioon pidätyksen tekeminen,

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 se voi näin ollen haitata emoyhtiön pääoman keräämistä ja saada emoyhtiön mahdollisesti luopumaan pääoman antamisesta muissa jäsenvaltioissa kuin Ranskassa sijaitseville tytäryhtiöille tai luopumaan tällaisten tytäryhtiöiden perustamisesta?

2) Jos [ensimmäisen kysymyksen a ja b kohtaan] vastataan myöntävästi ja jos [EY] 56 ja [EY] 43 artiklaa tulkitaan siten, että ne ovat esteenä edellä kuvaillulle pidätystä koskevalle verotusjärjestelmälle, ja jos hallintoviranomaisen on näin ollen periaatteessa palautettava järjestelmän perusteella perityt summat siltä osin kuin ne eivät ole olleet yhteisön oikeuden mukaisia: Onko tällaisessa järjestelmässä, 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 palauttamisella perusteetonta etua

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

3) Kun otetaan huomioon [ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen] annettu vastaus, ovatko yhteisön vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate esteenä sille, että rahamäärien palauttamiselle, jolla taataan samanlainen verotusjärjestelmä emoyhtiön edelleen jakamille osingoille riippumatta siitä, ovatko ne peräisin emoyhtiön Ranskassa vai muussa – – jäsenvaltiossa sijaitsevien tytäryhtiöiden jakamista rahamääristä, asetetaan edellytykseksi – Ranskan [tasavallan] ja sen jäsenvaltion, jossa tytäryhtiö sijaitsee, välisestä tietojenvaihtoa koskevasta kahdenvälisestä sopimuksesta johtuvien varauksien – että verovelvollinen esittää tiedot, jotka ovat ainoastaan sen hallussa ja jotka koskevat kaikkien riidanalaisten osinkojen osalta erityisesti muissa – – jäsenvaltioissa kuin Ranskassa sijaitsevien tytäryhtiöiden voittoihin tosiasiallisesti sovellettua verokantaa ja niistä tosiasiallisesti maksetun veron määrää, vaikka tällaisia tietoja, jotka hallintoviranomaisella jo on, ei vaadita Ranskassa sijaitsevien tytäryhtiöiden verotuksesta?”

Vaatimukset suullisen käsittelyn aloittamisesta uudelleen

15 Accor on vaatinut 7.1.2011 toimittamallaan kirjelmällä ja Ranskan hallitus 2.2.2011 toimittamallaan kirjelmällä suullisen käsittelyn aloittamista uudelleen.

16 Accor väittää kirjelmässään, että julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 73 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa perustanut näkökantansa asiassa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, 12.12.2006 annettuun tuomioon (Kok., s. I?11753), josta asianosaisilla ei ole ollut tilaisuutta lausua.

17 Ranskan hallitus puolestaan esittää toiveensa palata toisessa istunnossa perusteluun, jonka mukaan pääasiassa kyseessä oleva veronhyvityksen ja PM:n yhdistelmä on voinut merkitä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksia ainoastaan osakkeenomistajien osalta; tämä perustelu ilmenee sen kirjallisten huomautusten 82 kohdasta, ja sitä on käsitelty julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa.

18 Lisäksi Ranskan hallitus väittää, että julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa on maininta, jossa ei oteta kokonaisvaltaisesti huomioon Ranskan kansallista oikeutta. Vaikka julkisasiamies ensinnäkin katsoo toiseen kysymykseen antamassaan vastauksessa, että yhtiön

osakkeenomistajat hyötyisivät välillisesti yhtiölle myönnetyn PM:n palauttamisesta, Ranskan hallitus väittää, että yhtiöllä on sen osakkeenomistajien varoista erilliset varat. Toiseksi Ranskan hallitus vastustaa näkemystä, jonka mukaan osakkeenomistajilla ei Ranskan prosessioikeuden mukaan olisi mahdollisuutta hakea palautusta, ja toteaa, että tällaisen mahdollisuuden olemassaolo perustuu vahingonkorvauskanteen ohella unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä johtuvaan jäsenvaltioiden veloitteeseen palauttaa verot, jotka on kannettu unionin oikeuden vastaisesti.

19 Tässä yhteydessä on todettava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraavan, että unionin tuomioistuin voi omasta aloitteestaan tai julkisasiamiehen ehdotuksesta taikka myös asianosaisten pyynnöstä määrätä työjärjestyksensä 61 artiklan mukaisesti suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudestaan, jos se katsoo, että sillä ei ole riittävästi tietoa asiasta tai että asia olisi ratkaistava sellaisen argumentin perusteella, josta asianosaisilla ei ole ollut tilaisuutta lausua (ks. asia C-284/06, Burda, tuomio 26.6.2008, Kok., s. I-4571, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-266/09, Stichting Natuur en Milieu ym., tuomio 16.12.2010, 27 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

20 Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännössä ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksessä ei sen sijaan määrätä asianosaisten mahdollisuudesta esittää huomautuksia vastaukseksi julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen (ks. em. asia Stichting Natuur en Milieu ym., tuomion 28 kohta).

21 Unionin tuomioistuin katsoo nyt käsiteltävässä asiassa, että sen käytettävissä ovat kaikki seikat, jotka se tarvitsee vastataksaan pääasiassa esitettyihin kysymyksiin, ja että näitä seikkoja on käsitelty sille esitetyissä huomautuksissa.

22 Näin ollen vaatimukset suullisen käsittelyn aloittamisesta uudelleen on hylättävä.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä sitä, ovatko SEUT 49 ja SEUT 63 artikla esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka tavoitteena on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen 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 veronhyvityksen, 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 veronhyvitykseen, joka liittyy kyseisen tytäryhtiön jakamiin osinkoihin.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuimelta ensimmäisen kysymyksen a kohdassa vastausta siihen, rajoitetaanko tällaisella lainsäädännöllä emoyhtiön liikkumisvapauksia.

25 Ensimmäisen kysymyksen b kohdassa se tiedustelee, ovatko – jos kysymyksen a kohtaan vastataan kieltävästi – SEUT 49 ja SEUT 63 artikla esteenä tällaiselle lainsäädännölle, koska myös osakkeenomistajien tilanne olisi otettava huomioon.

26 Vaikka mainittu b kohdan kysymys esitetään vain siinä tapauksessa, että vastaus a kohtaan on kieltävä, on kuitenkin todettava, että kysymys osakkeenomistajien tilanteen huomioon

ottamisesta on esitetty sen selvittämiseksi, onko kyse itse emoyhtiötä koskevasta rajoituksesta.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa nimittäin tietää, ovatko SEUT 49 ja SEUT 63 artikla esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle sillä perusteella, että sillä voisi olla ehkäisevä vaikutus osakkeenomistajien emoyhtiön pääomaan sijoittamisen kannalta ja että se voisi näin ollen haitata emoyhtiön pääoman keräämistä ja saada kyseisen yhtiön mahdollisesti luopumaan pääoman antamisesta muissa jäsenvaltioissa sijaitseville tytäryhtiöille tai luopumaan tällaisten tytäryhtiöiden perustamisesta.

28 Näin ollen ensimmäisen kysymyksen molempiin kohtiin on syytä vastata.

Sovellettava vapaus

29 Koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee sekä SEUT 49 että SEUT 63 artiklaa, on tutkittava ensin, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö omiaan vaikuttamaan näissä artikloissa taattuihin vapauksiin ja missä määrin näin on.

30 Tässä yhteydessä on huomattava, että osinkojen verokohtelu voi kuulua sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan SEUT 63 artiklan soveltamisalaan (ks. yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomio 10.2.2011, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

31 Kun tarkastellaan sen määrittämistä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman liikkumisvapauden soveltamisalaan, tähän mennessä hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Tässä yhteydessä on aikaisemmin todettu, että kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan vain omistusosuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, kuuluu EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevien määräysten soveltamisalaan (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 37 kohta ja asia C-81/09, Ildryma Typou, tuomio 21.10.2010, 47 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Sen sijaan kansallista lainsäädäntöä, jota sovelletaan omistusosuuksiin, joiden hankkimisen ainoa tarkoitus on taloudellisen sijoituksen tekeminen ilman aikomusta vaikuttaa yhtiön liikkeenjohtoon tai käyttää siinä määräysvaltaa, on tutkittava pelkästään pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta (em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaa emoyhtiöiden verojärjestelmää sovellettiin CGI 145 §:n mukaisesti vuosina 1999 ja 2000 yhtiöihin, jotka omistivat vähintään 10 prosenttia tytäryhtiöidensä pääomasta. Vuoden 2001 osalta tämän omistusosuuden kynnyсарvo alennettiin 5 prosenttiin tytäryhtiön pääomasta.

34 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä on voitu soveltaa yhtiöihin, jotka saavat osinkoja sellaisen omistusosuuden perusteella, joka antaa selvän vaikutusvallan osinkoja jakavan tytäryhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä tytäryhtiön toiminnasta, mutta myös yhtiöihin, jotka saavat osinkoja sellaisen vähemmistöosakkuuden perusteella, joka ei anna tällaista vaikutusvaltaa.

35 Pääasian tosiseikoista on todettava yhtäältä se, että ennakkoratkaisupyynnössä ei ole tietoja Accorin omistusosuuksista, jotka sillä on sen osinkoa jakavien tytäryhtiöiden pääomasta.

36 Toisaalta Accor väittää unionin tuomioistuimelle toimittamissaan huomautuksissa, että pääasian oikeudenkäynti koskee osinkoja, jotka on saatu muihin jäsenvaltioihin kuin Ranskan tasavaltaan sijoittautuneilta tytäryhtiöiltä, jotka ovat Accorin määräysvallassa, kun taas Ranskan hallitus on viitannut myös sellaisiin omistusosuuksiin, jotka eivät anna Accorille selvää vaikutusvaltaa osinkoja jakavien tytäryhtiöiden päätöksiin eivätkä mahdollisuutta määrätä niiden toiminnasta.

37 Tässä yhteydessä on kuitenkin muistettava, että SEUT 267 artiklassa määrätyn yhteistyömenettelyn puitteissa ei ole unionin tuomioistuimen vaan kansallisen tuomioistuimen asiana selvittää oikeusriidan perustana olevat tosiseikat sekä tehdä näistä ne päätelmät, joita sen annettavana oleva ratkaisu edellyttää (ks. mm. asia C-435/97, WWF ym., tuomio 16.9.1999, Kok., s. I-5613, 32 kohta; asia C-510/99, Tridon, tuomio 23.10.2001, Kok., s. I-7777, 28 kohta ja asia C-291/05, Eind, tuomio 11.12.2007, Kok., s. I-10719, 18 kohta).

38 Kun otetaan huomioon pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön tarkoitus, ensimmäiseen kysymykseen on tässä tilanteessa vastattava sekä SEUT 49 että SEUT 63 artiklan valossa.

Sijoittautumisvapaus

39 Sijoittautumisvapaus, joka tunnustetaan SEUT 49 artiklassa jäsenvaltioiden kansalaisille ja joka sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia, sisältää SEUT 54 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. mm. asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok., s. I-6161, 35 kohta; asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok., s. I-2107, 29 kohta ja asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok., s. I-7995, 41 kohta).

40 Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (ks. mm. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok., s. I-4695, 21 kohta ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 42 kohta).

41 Pääasiassa on selvää, että kyseessä olevalla säännöstöllä saadaan aikaan se, että maassa asuvaa tytäryhtiötä kohdellaan eri tavalla kuin ulkomailla asuvaa tytäryhtiötä.

42 Näin ollen emoyhtiöllä, joka saa osinkoja maassa asuvalta tytäryhtiöltä, on oikeus veronhyvitykseen, joka on suuruudeltaan puolet maassa asuvan tytäryhtiön jakamista osingoista, mutta tällaista veronhyvitystä ei myönnetä ulkomailla asuvan tytäryhtiön jakamien osinkojen perusteella.

43 Tästä on todettava, että kun jäsenvaltiot järjestävät verojärjestelmänsä ja erityisesti kun ne ottavat käyttöön järjestelyn ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen

välttämiseksi tai vähentämiseksi, oikeuskäytännön mukaan niiden on noudatettava unionin oikeudesta johtuvia vaatimuksia ja erityisesti niitä vaatimuksia, joista määrätään liikkumisvapauksiin liittyvissä EUT-sopimuksen määräyksissä (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 45 kohta).

44 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että olipa ketjuverotuksen tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi toteutettu järjestely millainen tahansa, EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien kanssa on ristiriidassa se, että jäsenvaltio kohtelee ulkomaisia osinkoja epäedullisemmin kuin kotimaisia osinkoja, jollei erilainen kohtelu koske tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jollei se ole perusteltua yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. vastaavasti asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004, Kok., s. I-7063, 20–49 kohta; asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 20–55 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 46 kohta).

45 Suhteessa verosäännökseen, jolla pyritään välttämään tai vähentämään jaetun voiton ketjuverotusta, ulkomaisia osinkoja saavan emoyhtiön tilanne on rinnastettavissa kotimaisia osinkoja saavan emoyhtiön tilanteeseen, koska molemmissa tapauksissa voitot voivat lähtökohtaisesti olla ketjuverotuksen kohteena (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 62 kohta).

46 Kuten Ranskan hallitus on todennut, emoyhtiö on kylläkin yhtäältä vapautettu yhteisöverosta sekä Ranskassa asuvien tytäryhtiöiden että ulkomailla asuvien tytäryhtiöiden jakamien osinkojen osalta, ja toisaalta emoyhtiö ei ole voinut vähentää Ranskassa asuvien tytäryhtiöidensä jakamiin osinkoihin liittyviä veronhyvityksiä yhteisöverosta, joka sen oli maksettava.

47 Veronhyvitykset on kuitenkin voitu käyttää saatuja osinkoja edelleen jaettaessa, kuten Ranskan hallitus myös myöntää. Näin ollen emoyhtiö on voinut vähentää nämä veronhyvitykset pidätyksestä, joka sen on pitänyt tehdä jakaessaan osinkoja edelleen.

48 Vaikka kyseinen jäsenvaltio siis on vapauttanut ulkomailla asuvilta tytäryhtiöiltä saadut osingot emoyhtiön maksettavasta verosta, se on asettanut ne verotuksellisesti epäedullisempaan asemaan kuin maassa asuvilta tytäryhtiöiltä saadut osingot.

49 Toisin kuin maassa asuvilta tytäryhtiöiltä peräisin olevien osinkojen tapauksessa, pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä on näet tehty mahdottomaksi välttää osinkoa jakavan tytäryhtiön verotus, vaikka sekä maassa asuvilta että ulkomailla asuvilta tytäryhtiöiltä saaduista osingoista on pitänyt edelleen jakamisen yhteydessä pidättää PM. Näin ollen maassa asuvilta tytäryhtiöiltä saatuja osinkoja edelleen jaettaessa maksettavasta PM:sta on vähennetty veronhyvitys, eikä PM ole pienentänyt edelleen jaettavien osinkojen määrää. Koska emoyhtiöllä ei sitä vastoin ole ollut oikeutta ulkomailla asuvilta tytäryhtiöiltä saamiaan osinkoja koskevaan veronhyvitykseen, PM:n pidättäminen on johtanut jaettavissa olevien osinkojen määrän pienemiseen.

50 Tällaisessa tilanteessa emoyhtiön, jolle toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö on jakanut osinkoja, on joko täytynyt jakaa osingot, joista on vähennetty PM:a vastaava summa ja joiden määrä on pienempi kuin Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden maksamia osinkoja edelleen jaettaessa käytetty summa, tai – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 48 kohdassa – sen on täytynyt ottaa omista kassavaroistaan PM:a vastaava summa kasvattaakseen jaettavien osinkojen määrää.

51 Kun otetaan huomioon tämä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöiltä saatuihin osinkoihin sovellettava epäedullisempi kohtelu kuin se, jota sovelletaan maassa asuvilta tytäryhtiöiltä saatuihin osinkoihin, emoyhtiö on saattanut luopua harjoittamasta toimintaansa toisiin

jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden välityksellä (ks. vastaavasti asia C-168/01, Bosal, tuomio 18.9.2003, Kok., s. I-9409, 27 kohta ja em. asia Keller Holding, tuomion 35 kohta).

52 Ranskan hallitus myöntää kyllä sen, että Ranskaan sijoittautuneen tytäryhtiön maksamiin osinkoihin ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön maksamiin osinkoihin sovelletaan erilaista kohtelua siltä osin kuin kyse on osinkoja saavan emoyhtiön mahdollisuudesta vähentää veronhyvitys PM:sta, joka sen on pidätettävä jakaessaan saamansa osingot edelleen omille osakkeenomistajilleen, mutta toteaa kuitenkin, että tätä ei voida katsoa emoyhtiötä koskevaksi rajoitukseksi.

53 Yhtäältä Ranskan hallitus toteaa, että veronhyvityksen soveltaminen on johtunut emoyhtiön toimivaltaisten elinten itsenäisesti tekemästä päätöksestä eikä pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä, koska osinkoihin liittyvä veronhyvitys tulee vähennettäväksi PM:sta nimenomaan siksi, että emoyhtiö päättää jakaa edelleen ranskalaiselta tytäryhtiöltään saamansa osingot. Ranskan hallitus viittaa asiassa C-190/98, Graf, 27.1.2000 annettuun tuomioon (Kok., s. I-493, 24 ja 25 kohta) ja väittää, että pääasiassa kyseessä olevien kansallisten säännösten mahdollinen kielteinen vaikutus edellyttää siis emoyhtiön toimivaltaisten elinten päätöstä, joka on niin hypoteettinen, ettei näiden säännösten voida katsoa haittaavan pääomien vapaata liikkuvuutta.

54 Toisaalta emoyhtiön varoista maksettava määrä on Ranskan hallituksen mukaan sama riippumatta osinkojen alkuperästä, koska PM vähennetään osakkeenomistajille jaettavissa olevasta voitosta.

55 Ulkomailla asuvat osakkeenomistajat voivat Ranskan tasavallan ja muiden unionin jäsenvaltioiden välisten kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten perusteella saada hyvityksen osinkoa jakavan emoyhtiön perimästä PM:sta niin, että pääasiassa kyseessä oleva säännöstö ei vaikuta heidän tilanteeseensa.

56 Osinkoja jakavan emoyhtiön Ranskassa asuvista osakkeenomistajista Ranskan hallitus toteaa, että vaikka sellaisen veronhyvityksen puuttumista, joka voidaan vähentää pidätyksestä, joka kyseisen emoyhtiön on tehtävä sen jakaessa edelleen ulkomailla asuvilta tytäryhtiöiltä saamia osinkoja, voitaisiin pitää esteenä pääoman keräämiselle ranskalaisilta osakkeenomistajilta, tämä rajoitus koskee joka tapauksessa yksinomaan Ranskan sisäistä pääomien liikkuvuutta ranskalaisen emoyhtiön ja sen ranskalaisten osakkeenomistajien välillä; näin ollen siihen ei liity kansainvälistä tekijää eikä se kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan.

57 Näitä väitteitä ei voida hyväksyä.

58 Ensinnäkin on todettava, että Ranskassa asuvien tytäryhtiöiden jakamiin osinkoihin on voitu kylläkin soveltaa veronhyvitystä ainoastaan, jos emoyhtiö on päättänyt jakaa nämä osingot edelleen, mutta on silti selvää, että sekä osinkoja jakavan tytäryhtiön sijoittautumispaikasta johtuva erilainen kohtelu että mahdollisuus vähentää mahdollinen veronhyvitys osinkoja edelleen jaettaessa maksettavasta PM:sta ovat suoraan seurausta pääasiassa kyseessä olevasta Ranskan lainsäädännöstä.

59 Näin ollen mahdollisuus osinkoja edelleen jaettaessa maksettavasta PM:sta vähennettävään veronhyvitykseen ei ole riippunut emoyhtiön kannalta tulevasta ja hypoteettisesta tapahtumasta vaan sijoittautumisvapauden käyttämiseen automaattisesti liittyvästä tekijästä eli tarkemmin sanottuna tytäryhtiön sijoittautumispaikasta.

60 Toiseksi on niin, että vaikka pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä – kuten Ranskan hallitus toteaa – ei olisi vaikutusta ulkomailla asuviin osakkeenomistajiin, se seikka, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö on voinut olla esteenä emoyhtiön pääoman keräämiselle

Ranskassa asuvilta osakkeenomistajiltaan, riittää osoittamaan, että nämä säännökset ovat rajoittavia.

61 On näet niin, että se seikka, että Ranskassa asuvat osakkeenomistajat saattaisivat jättää hankkimatta emoyhtiön osakkeita sillä perusteella, että kyseinen yhtiö saisi muuhun jäsenvaltioon kuin Ranskan tasavaltaan sijoittautuneilta tytäryhtiöiltään pienempiä osinkoja kuin Ranskassa asuvilta tytäryhtiöiltään, on puolestaan saattanut saada tämän emoyhtiön luopumaan toiminnan harjoittamisesta ulkomailla asuvien tytäryhtiöiden välityksellä.

62 On todettava, että koska tällaisella tilanteella on yhteys jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, se kuuluu perusvapauksia koskevien EUT-sopimuksen määräysten soveltamisalaan (ks. em. asia Keller Holding, tuomion 24 kohta), ja että koska pääasiassa kyseessä olevilla CGI:n säännöksillä on saatettu unioniulottuvuuden sisältävät tilanteet verotuksellisesti epäedullisempaan asemaan kuin täysin jäsenvaltion sisäiset tilanteet, nämä säännökset muodostavat siis rajoituksen, joka on lähtökohtaisesti kielletty sijoittautumisvapautta koskevilla EUT-sopimuksen määräyksillä (ks. asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008, Kok., s. I-8947, 32 kohta).

63 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. mm. asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5145, 57 kohta). Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tai huomautuksia esittäneet asianosaiset ja muut osapuolet eivät kuitenkaan ole esittäneet seikkoja, joiden perusteella tällaista rajoitusta voitaisiin pitää perusteltuna. Näin ollen on todettava, että SEUT 49 artikla on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle.

Pääomien vapaa liikkuvuus

64 Edellisissä kohdissa esitetyt pohdinnat pätevät yhtä lailla silloin, kun emoyhtiö on saanut osinkoja sellaisen omistussuuden perusteella, joka ei anna selvää vaikutusvaltaa osinkoa jakavan tytäryhtiön päätöksiin eikä mahdollisuutta sen toiminnasta määräämiseen.

65 Tämän tuomion 41 kohdassa kyseenalaistettu erilainen kohtelu on saattanut nimittäin saada Ranskaan sijoittautuneet emoyhtiöt luopumaan pääomansa sijoittamisesta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneisiin yhtiöihin ja vaikuttaa rajoittavasti muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin, koska niiden pääoman keräämistä Ranskassa on näin rajoitettu.

66 Koska ulkomailta saatuja pääomatuloja on kohdeltu verotuksessa epäedullisemmin kuin Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamia osinkoja, muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeet ovat olleet Ranskaan sijoittautuneiden emoyhtiöiden kannalta vähemmän houkuttelevia kuin sellaisten yhtiöiden osakkeet, joiden kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa (ks. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok., s. I-4071, 35 kohta; em. asia Manninen, tuomion 22 ja 23 kohta sekä em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 64 kohta).

67 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön mukainen erilainen kohtelu on muodostanut SEUT 63 artiklassa lähtökohtaisesti kielletyn pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

68 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja huomautuksia esittäneet osapuolet eivät kuitenkaan ole viitanneet SEUT 65 artiklassa mainittuihin syihin tai yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, joiden perusteella tällaista rajoitusta voitaisiin pitää oikeutettuna.

69 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 49

ja SEUT 63 artikla ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka tavoitteena on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen 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 veronhyvityksen, 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 veronhyvitykseen, joka liittyy kyseisen tytäryhtiön jakamiin osinkoihin.

Toinen kysymys

70 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä sitä, onko tilanteessa, jossa pääasiassa kyseessä oleva verotusjärjestelmä ei sinänsä merkitse sitä, että verovelvollinen siirtäisi veron kolmannen osapuolen maksettavaksi, unionin oikeuden vastaista se, että hallintoviranomainen voi kieltäytyä emoyhtiön maksamien rahamäärien palauttamisesta joko sillä perusteella, että emoyhtiö saisi palauttamisella perusteetonta etua, tai sillä perusteella, että emoyhtiön maksama määrä ei ole sille kirjanpidollinen kustannus tai sen vero vaan määrä ainoastaan vähennetään mahdollisesta emoyhtiön osakkeenomistajilleen edelleen jakamasta kokonaismäärästä.

71 Tästä on huomautettava, että 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 (ks. mm. asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983, Kok., s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 12 kohta ja yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok., s. I-1727, 84 kohta). Jäsenvaltiolla on siten pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot (ks. yhdistetyt asiat C-192/95–C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997, Kok., s. I-165, 20 kohta; em. yhdistetyt asiat Metallgesellschaft ym., tuomion 84 kohta; asia C-147/01, Weber's Wine World ym., tuomio 2.10.2003, Kok., s. I-11365, 93 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 202 kohta).

72 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeus ei kuitenkaan ole esteenä sille, että kansallisessa oikeusjärjestyksessä kieltäydytään palauttamasta perusteettomasti kannettuja veroja tilanteissa, joissa oikeudenomistajat saivat perusteetonta etua (asia 104/86, komissio v. Italia, tuomio 24.3.1988, Kok., s. 1799, 6 kohta; asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999, Kok., s. I-579, 47 kohta; yhdistetyt asiat C-441/98 ja C-442/98, Michaïlidis, tuomio 21.9.2000, Kok., s. I-7145, 31 kohta ja asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 41 kohta). Unionin oikeusjärjestyksessä tässä yhteydessä taattujen oikeuksien suojele ei edellytä unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen ja perittyjen maksujen palauttamista, jos on näytetty toteen, että henkilö, joka on velvollinen maksamaan veron tai maksun, on todellisuudessa vyöryttänyt sen toisen henkilön maksettavaksi (ks. em. yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 21 kohta ja asia C-398/09, Lady & Kid ym., tuomio 6.9.2011, 18 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

73 Oikeuskäytännöstä käy kuitenkin ilmi, että tällaisella palautuksen epäämisellä rajoitetaan unionin oikeusjärjestykseen perustuvaa henkilökohtaista oikeutta, joten kyseistä epäämisperustetta on tulkittava suppeasti (em. asia Weber's Wine World ym., tuomion 95 kohta ja em. asia Lady & Kid ym., tuomion 20 kohta).

74 Näin ollen ainoa poikkeus unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen palauttamista koskevaan oikeuteen liittyy tilanteeseen, jossa verovelvollinen on välittömästi vyöryttänyt perusteettoman veron ostajan maksettavaksi, kuten edellä mainitussa asiassa Lady & Kid ym.

annetun tuomion 20 ja 25 kohdasta käy ilmi.

75 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa itse, että pääasiassa kyseessä olevassa järjestelmässä, joka koskee emoyhtiön osinkoja jakaessaan tekemää pidätystä eikä tavaroiden myynnin yhteydessä kannettua veroa, ei siirretä pidätettyä veroa kolmannen osapuolen maksettavaksi, toisin kuin edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettulle ostajalle tapahtuu.

76 Toiseen kysymykseen on siksi vastattava, että tilanteessa, jossa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verotusjärjestelmä ei sinänsä merkitse sitä, että verovelvollinen siirtäisi perusteettomasti maksamansa veron kolmannen osapuolen maksettavaksi, unionin oikeuden vastaista on se, että jäsenvaltio kieltäytyy emoyhtiön maksamien rahamäärien palauttamisesta joko sillä perusteella, että emoyhtiö saisi palauttamisella perusteetonta etua, tai sillä perusteella, että emoyhtiön maksama määrä ei ole sille kirjanpidollinen kustannus tai sen vero vaan määrä ainoastaan vähennetään mahdollisesta emoyhtiön osakkeenomistajilleen edelleen jakamasta kokonaismäärästä.

Kolmas kysymys

77 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kolmannella kysymyksellään tietää, ovatko vastaavuus- ja tehokkuusperiaate esteenä sille, että emoyhtiölle tehtävälle rahamäärien palauttamiselle, jolla taataan samanlainen verotusjärjestelmä osingoille, jotka emoyhtiön Ranskaan tai muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet tytäryhtiöt ovat jakaneet ja jotka emoyhtiö jakaa edelleen, asetetaan edellytykseksi se, että verovelvollinen esittää tiedot, jotka ovat ainoastaan sen hallussa ja jotka koskevat kaikkien riidanalaisten osinkojen osalta erityisesti muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden voittoihin tosiasiallisesti sovellettua verokantaa ja niistä tosiasiallisesti maksetun veron määrää, vaikka tällaisia tietoja, jotka hallintoviranomaisella jo on, ei vaadita Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden verotuksesta.

78 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden tuomioistuinten on tässä yhteydessä SEU 4 artiklassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen mukaisesti varmistettava yksityisillä unionin oikeuden perusteella olevien oikeuksien oikeussuoja (ks. vastaavasti asia 33/76, Rewe-Zentralfinanz ja Rewe-Zentral, tuomio 16.12.1976, Kok., s. 1989, Kok. Ep. III, s. 271, 5 kohta; asia 45/76, Comet, tuomio 16.12.1976, Kok., s. 2043, 12 kohta; asia C-213/89, Factortame ym., tuomio 19.6.1990, Kok., s. I-2433, Kok. Ep. X, s. 453, 19 kohta ja asia C-432/05, Unibet, tuomio 13.3.2007, Kok., s. I-2271, 38 kohta).

79 Koska unioni ei ole antanut säännöksiä asiasta, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, kuitenkin siten, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia luonteeltaan jäsenvaltion sisäisiä oikeussuojakeinoja (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 203 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

80 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on niin ikään määrittää se, miten sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista koskevien kieltojen rikkominen pitäisi korjata.

81 Kolmannesta kysymyksestä käykin ilmi, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan siinä tapauksessa, että todetaan sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan

liikkuvuuden rajoituksia, yhdenvertaisen kohtelun varmistamiseksi Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamien osinkojen saajien ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön jakamien osinkojen saajien välillä jälkimmäisille pitäisi myöntää ensin mainituille myönnettävä veronhyvitys.

82 On huomautettava, että jäsenvaltion veroviranomaisilla on oikeus vaatia verovelvollista esittämään sellaiset selvitykset, jotka niiden mukaan ovat tarpeellisia sen arvioimiseksi, täytyvätkö kyseisessä lainsäädännössä asetetut veroedun saamisen edellytykset ja voidaanko mainittu etu näin ollen myöntää vai ei (ks. vastaavasti asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002, Kok., s. I?8147, 50 kohta; asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003, Kok., s. I?6817, 43 kohta; asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009, Kok., s. I?359, 54 kohta; em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 95 kohta ja asia C-262/09, Meilicke ym., tuomio 30.6.2011, 45 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

83 Accor väittää tästä, että veronhyvitysjärjestelmä perustuu yksinomaan osinkoa jakavan tytäryhtiön yhteisöverovelvollisuuteen, koska veronhyvityksen määrä on aina 50 prosenttia sen jakamista osingoista. Näin ollen Accorin mukaan riittää, kun osoitetaan, että osinkoa jakava tytäryhtiö on ollut yhteisöverovelvollinen siinä jäsenvaltiossa, johon se on sijoittautunut.

84 Komissio katsoo, että on perusteltua ottaa huomioon tytäryhtiön sijoittautumisjäsenvaltiossaan maksama vero, mutta toteaa, että pääasiassa kyseessä olevassa järjestelmässä maksetun veron määrä ja veronhyvityksen määrä eivät vastaa täysin toisiaan ja että olisi riittävää viitata tytäryhtiön sijoittautumisvaltion lakisääteiseen verokantaan.

85 Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset katsovat, että pääasiassa kyseessä olevan järjestelmän syrjivän vaikutuksen poistamiseksi olisi sovellettava veronhyvitystä, jonka määrä neutralisoisi tytäryhtiön sijoittautumisjäsenvaltiossa maksetun veron ja joka olisi laskettava sen veron määrän mukaan, joka tytäryhtiön jakaman osingon perusteena olevasta voitosta on maksettava kyseisessä jäsenvaltiossa. Ranskan hallitus toteaa, että yhteisöveron hyvitystä ja PM:a koskevassa järjestelmässä lievennetään jaettujen osinkojen taloudellista kaksinkertaista verotusta ottamalla huomioon verotuksen neutraalisuusvaatimus ja että kaksinkertaisen verotuksen lieventämisessä otettiin huomioon sen yhteisöveron suuruus, joka ranskalaisten tytäryhtiöiden on tosiasiallisesti pitänyt maksaa. Kyseisen hallituksen mukaan veronhyvityksen määrä ei ole näin ollen voinut ylittää normaalin verokannan mukaan yhtiöiltä perittyä veroa voitoista, joista osinko on jaettu, ja siinä tilanteessa, että osinkojen perusteena olevia voittoja on verotettu alemman verokannan mukaan niin, että veronhyvitys on ylittänyt maksetun yhteisöveron, on tehty pidätys, joka on ollut yhteisöveron määrän ylittävän veronhyvityksen määrän suuruisen.

86 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen – joka on ainoa toimivaltainen elin tulkitsemaan kansallista oikeutta – asiana on ratkaista kysymys siitä, missä määrin pääasiassa kyseessä oleva järjestelmä on perustunut jaettujen osinkojen perusteena olevista voitoista maksetun veron määrän ja veronhyvityksen määrän tarkkaan vastaavuuteen.

87 On kuitenkin täsmennettävä, että unionin oikeudessa edellytetään kyllä, että jäsenvaltion, jossa on käytössä järjestelmä taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi maassa asuvien yhtiöiden maassa asuville henkilöille jakamien osinkojen osalta, on kohdeltava vastaavalla tavalla ulkomailla asuvien yhtiöiden maassa asuville henkilöille jakamia osinkoja (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 72 kohta), mutta unionin oikeus ei kuitenkaan velvoita jäsenvaltiota suosimaan ulkomaisiin yhtiöihin sijoittaneita verovelvollisia suhteessa kotimaisiin yhtiöihin sijoittaneisiin verovelvollisiin (ks. vastaavasti asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007, Kok., s. I?10451, 39 ja 40 kohta sekä em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 89 kohta).

88 Näin ollen oikeuskäytännössä on katsottu, ettei unionin oikeus ole esteenä sille, että jäsenvaltio välttää maassa asuvan yhtiön saamien osinkojen ketjuverotuksen vapauttamalla nämä osingot verosta silloin, kun niiden maksajana on maassa asuva yhtiö, vaikka se välttääkin samojen osinkojen ketjuverotuksen hyvitysmenetelmän avulla silloin, kun niiden maksajana on ulkomailla asuva yhtiö, kunhan ulkomaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ei ole korkeampi kuin kotimaisiin osinkoihin sovellettava verokanta ja kunhan veronhyvitys on osinkoja saavan yhtiön asuinjäsenvaltiossa sovellettavan veron määrän rajoissa vähintään yhtä suuri kuin osinkoa jakavan yhtiön sijaintivaltiossa maksettu veron määrä (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 48 ja 57 kohta; em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 86 kohta ja asia C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, määräys 23.4.2008, Kok., s. I-2875, 39 kohta).

89 Oikeuskäytännössä on katsottu, että kun voitoista, joista ulkomaiset osingot on jaettu, kannetaan osinkoja jakavan yhtiön asuinvaltiossa vero, joka on osinkoja saavan yhtiön asuinjäsenvaltiossa kannettavaa veroa pienempi, saajayhtiön asuinjäsenvaltion on myönnettävä veronhyvitys, joka vastaa kokonaismäärältään veroa, jonka osinkoja jakava yhtiö on maksanut asuinvaltiossaan (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 51 kohta ja em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 87 kohta).

90 Sitä vastoin silloin, kun näistä voitoista kannetaan osinkoja jakavan yhtiön asuinvaltiossa vero, joka on osinkoja saavan yhtiön asuinjäsenvaltiossa kannettavaa veroa suurempi, viimeksi mainitulla jäsenvaltiolla on velvollisuus myöntää veronhyvitys ainoastaan osinkoja saavan yhtiön maksettavaksi tulevan yhteisöveron määrän rajoissa. Sen ei tarvitse palauttaa erotusta eli osinkoja jakavan yhtiön asuinvaltiossa maksettua rahamäärää siltä osin kuin se ylittää osinkoja saavan yhtiön asuinjäsenvaltiossa maksettavan veron määrän (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 52 kohta ja em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 88 kohta).

91 Pääasiassa kyseessä olevasta järjestelmästä on todettava, että jos jäsenvaltion olisi myönnettävä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön jakamien osinkojen saajille veronhyvitys, jonka määrä olisi poikkeuksetta puolet näistä osingoista, kuten Accor vaatii, tämä tarkoittaisi sitä, että näitä osinkoja kohdeltaisiin edullisemmin kuin ensimmäisestä jäsenvaltiosta peräisin olevia osinkoja, jos verokanta, jota nämä osingot jakavaan yhtiöön sovelletaan sen sijoittautumisjäsenvaltiossa, on ensimmäisessä jäsenvaltiossa sovellettua verokantaa pienempi.

92 Tästä seuraa, että jäsenvaltion on voitava määrittää sen yhteisöveron määrä, joka on maksettu osinkoja jakavan yhtiön sijoittautumisjäsenvaltiossa ja jonka perusteella osinkoja saavalle emoyhtiölle on myönnettävä veronhyvitys. Näin ollen – toisin kuin Accor väittää – ei riitä, että osoitetaan, että osinkoja jakavaa yhtiötä on verotettu sen sijoittautumisjäsenvaltiossa osinkojen perustana olevista voitoista, mutta ei toimiteta tietoja näistä voitoista tosiasiallisesti kannetun veron luonteesta ja verokannasta.

93 Tällaisessa tilanteessa hallinnollisia rasituksia ja erityisesti sitä, että kansalliset veroviranomaiset vaativat tietoja osinkoja jakavan yhtiön voitoista sen sijoittautumisvaltiossa tosiasiallisesti maksetuista veroista, ei voida pitää liiallisina, eikä niiden voida katsoa loukkaavan vastaavuusperiaatetta tai tehokkuusperiaatetta.

94 Vastaavuusperiaatteesta on nimittäin todettava yhtäältä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa itse kolmannen kysymyksen sanamuodossa, että hallintoviranomaiset tuntevat Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamien osinkojen osalta tosiasiallisesti sovelletun verokannan ja tosiasiallisesti maksetun veron määrän.

95 Toisaalta on niin, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 102 kohdassa, ettei tämän tuomion 82 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan unionin oikeus ole esteenä sille, että asianmukaisten todisteiden toimittaminen on ensisijaisesti kyseessä olevan emoyhtiön tehtävä.

96 Vaikka osinkoja saavalla emoyhtiöllä ei itsellään ole kaikkia sen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön jakamiin osinkoihin kohdistuvaa yhteisöveroa koskevia tietoja, nämä tiedot ovat pääsääntöisesti jälkimmäisellä yhtiöllä. Tällaisessa tilanteessa kaikki emoyhtiön vaikeudet toimittaa osinkoja jakavan tytäryhtiön maksamaa veroa koskevia tietoja eivät liity tietojen luontaiseen monimutkaisuuteen vaan mahdolliseen yhteistyön puuttumiseen niitä hallussaan pitävän tytäryhtiön kanssa. Näin ollen se, ettei tietoja anneta emoyhtiölle, ei ole ongelma, joka asianomaisen jäsenvaltion pitäisi poistaa (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 98 kohta).

97 Toisin kuin Accor väittää, se, että veroviranomaiset voivat soveltaa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annetussa neuvoston direktiivissä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1; jäljempänä direktiivi 77/799), säädettyä keskinäisen avun järjestelmää, ei merkitse sitä, että niiden olisi vapautettava osinkoja saava emoyhtiö esittämästä niille näyttöä osinkoja jakavan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa maksamasta verosta (ks. em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 100 kohta ja em. asia Meilicke ym., tuomion 50 kohta).

98 Siltä osin kuin direktiivissä 77/799 säädetään kansallisten veroviranomaisten mahdollisuudesta pyytää tietoja, joita ne eivät voi itse saada, oikeuskäytännön mukaan direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohdassa käytetty sana "voi" osoittaa, että vaikka viranomaisilla on mahdollisuus esittää tällainen pyyntö toisen jäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille, niillä ei ole minkäänlaista velvollisuutta siihen. Jokaisen jäsenvaltion on arvioitava tapauskohtaisesti, puuttuuko siltä tietoja siinä asuvien verovelvollisten liiketoimista, ja päätettävä, onko näissä tapauksissa perusteltua pyytää tietoja toiselta jäsenvaltiolta (asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7897, 32 kohta; em. asia Persche, tuomion 65 kohta; em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 101 kohta ja em. asia Meilicke ym., tuomion 51 kohta).

99 Tehokkuusperiaatteen noudattamisesta on todettava ensinnäkin, että verotusjäsenvaltion veroviranomaisten olisi voitava vaadittujen selvitysten perusteella tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, täyttyvätkö veroedun saamiselle asetetut edellytykset, mutta näiden selvitysten ei tarvitse olla tietyssä muodossa, koska arviointia ei ole tehtävä liian muodollisesti (ks. vastaavasti em. asia Meilicke ym., tuomion 46 kohta).

100 Toiseksi on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä tutkia, onko tosiasiallisesti sovellettua verokantaa ja osingonjaon perustana olevista voitoista tosiasiallisesti maksettua veron määrää koskevia todisteita käytännössä mahdotonta tai erittäin vaikeaa saada, kun otetaan huomioon erityisesti osinkoja jakavan yhtiön sijoittautumisjäsenvaltion lainsäädäntö, joka koskee kaksinkertaisen verotuksen poistamista ja maksettavaksi tulevan yhteisöveron ilmoittamista sekä hallinnollisten ja kirjanpidollisten asiakirjojen säilyttämistä.

101 Lisäksi vaatimus näiden todisteiden toimittamisesta on tehtävä tytäryhtiön sijoittautumisjäsenvaltion lain mukaisen hallinnollisten tai kirjanpidollisten asiakirjojen säilyttämisaajan kuluessa. Kuten Accor toteaa, sitä ei voida vaatia toimittamaan veronhyvityksen saamiseksi sellaisia asiakirjoja, jotka kattavat ajanjakson, joka ylittää huomattavasti lain vaatiman hallinnollisten tai kirjanpidollisten asiakirjojen säilyttämisaajan.

102 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, etteivät vastaavuus- ja tehokkuusperiaate ole esteenä sille, että sellainen rahamäärien palauttaminen osinkoja edelleen jakavalle emoyhtiölle, jolla taataan saman verotusjärjestelmän soveltaminen emoyhtiön Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamiin osinkoihin ja sen muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamiin osinkoihin, edellyttää sitä, että verovelvollinen esittää tiedot, jotka ovat ainoastaan sen hallussa, jokaisen riidanalaisen osingon osalta ja erityisesti muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden voittoihin tosiasiallisesti sovelletusta verokannasta ja niistä tosiasiallisesti maksetun veron määrästä, vaikka näitä samoja tietoja, jotka hallintoviranomaisella jo on, ei vaadita Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden verotuksesta. Näiden tietojen esittämistä voidaan vaatia kuitenkin vain, jos ei ole käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa toimittaa selvitystä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden maksamista veroista, kun otetaan huomioon erityisesti näiden jäsenvaltioiden säännökset, jotka koskevat kaksinkertaisen verotuksen poistamista ja maksettavan yhteisöveron ilmoittamista sekä hallinnollisten asiakirjojen säilyttämistä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, täyttyvätkö nämä edellytykset pääasiassa.

Oikeudenkäyntikulut

103 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **SEUT 49 ja SEUT 63 artikla ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka tavoitteena on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen 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 veronhyvityksen, 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 veronhyvitykseen, joka liittyy kyseisen tytäryhtiön jakamiin osinkoihin.**

2) **Tilanteessa, jossa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verotusjärjestelmä ei sinänsä merkitse sitä, että verovelvollinen siirtäisi perusteettomasti maksamansa veron kolmannen osapuolen maksettavaksi, unionin oikeuden vastaista on se, että jäsenvaltio kieltäytyy emoyhtiön maksamien rahamäärien palauttamisesta joko sillä perusteella, että emoyhtiö saisi palauttamisella perusteetonta etua, tai sillä perusteella, että emoyhtiön maksama määrä ei ole sille kirjanpidollinen kustannus tai sen vero vaan määrä ainoastaan vähennetään mahdollisesta emoyhtiön osakkeenomistajilleen edelleen jakamasta kokonaismäärästä.**

3) **Vastaavuus- ja tehokkuusperiaate eivät ole esteenä sille, että sellainen rahamäärien palauttaminen osinkoja edelleen jakavalle emoyhtiölle, jolla taataan saman verotusjärjestelmän soveltaminen emoyhtiön Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamiin osinkoihin ja sen muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden jakamiin osinkoihin, edellyttää sitä, että verovelvollinen esittää tiedot, jotka ovat ainoastaan sen hallussa, jokaisen riidanalaisen osingon osalta ja erityisesti muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden voittoihin tosiasiallisesti sovelletusta verokannasta ja niistä tosiasiallisesti maksetun veron määrästä, vaikka näitä samoja tietoja, jotka hallintoviranomaisella jo on, ei vaadita Ranskaan sijoittautuneiden tytäryhtiöiden verotuksesta. Näiden tietojen esittämistä voidaan vaatia kuitenkin vain, jos ei ole käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa toimittaa selvitystä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden maksamista veroista, kun otetaan huomioon erityisesti näiden jäsenvaltioiden säännökset, jotka koskevat kaksinkertaisen verotuksen poistamista ja maksettavan yhteisöveron ilmoittamista sekä hallinnollisten asiakirjojen säilyttämistä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, täyttyvätkö nämä edellytykset pääasiassa.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.