

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

13 päivänä maaliskuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – SEUT 63 artikla – Pääomien vapaa liikkuvuus – SEUT 49 artikla – Sijoittautumisvapaus – Luonnollisten henkilöiden tulovero – Tulojen määrään perustuva välittömien verojen enimmäismäärän mekanismi – Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty kahdenvälinen verosopimus – Toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön jakamien sellaisten osinkojen, joista on jo pidätetty lähdevero, verotus – Tässä toisessa jäsenvaltiossa maksetun veron huomioon ottamatta jättäminen tai vain osittainen huomioon ottaminen veron enimmäismäärän laskemiseksi – SEUT 65 artikla – Rajoitus – Oikeuttaminen

Asiassa C-375/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka tribunal administratif de Grenoble (Ranska) on esittänyt 26.7.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.8.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Margaretha Bouanich

vastaa

Directeur des services fiscaux de la Drôme,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit E. Juhász, A. Rosas (esittelevä tuomari), D. Šváby ja C. Vajda,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Margaretha Bouanich, edustajinaan avocat A. Jouanjan ja avocat S. Fouquet-Chabert,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään D. Colas ja J.-S. Pilczer,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. Beeko, avustajanaan barrister R. Hill,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja C. Soulay,
- EFTAn valvontaviranomainen, asiamiehinään X. Lewis, G. Mathisen ja A. Steinarsdóttir,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49, SEUT 63 ja SEUT 65 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Margaretha Bouanich ja vastaajana directeur des services fiscaux de la Drôme (Drômen veroimiston johtaja; jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu on kieltäytynyt sisällyttämästä Bouanichin Ruotsissa maksamaa lähdeveroa niiden välittömien verojen kokonaismäärään, jotka otetaan huomioon laskettaessa tuloihin perustuvaa veron enimmäismäärää.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Ranskan lainsäädäntö

3 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (code général des impôts, jäljempänä CGI) 1 §:ssä, sellaisena kuin se on 30.12.2005 annetun lain nro 2005-1719 (JORF 304, 31.12.2005, s. 20597), jota sovelletaan vuoden 2005 tulojen perusteella vuonna 2006 maksettuihin veroihin, 74 §:n perusteella, säädetään, että verovelvollisen maksamat välittömät verot eivät saa ylittää 60 prosenttia hänen tuloistaan.

4 Työn, työllisyyden ja ostovoiman edistämiseksi 21.8.2007 annetun lain nro 2007-1223 (loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat; JORF 22.8.2007, s. 13945), jota sovelletaan vuoden 2006 tulojen perusteella vuonna 2007 ja vuoden 2007 tulojen perusteella vuonna 2008 maksettuihin veroihin, 11 §:llä muutettiin CGI:n 1 §:ää siten, että verovelvollisen maksamat välittömät verot eivät saaneet sittemmin ylittää 50 prosenttia hänen tuloistaan.

5 Tämän välittömien verojen enimmäismäärän mekanismin soveltamisedellytykset määritetään CGI:n 1649-0 A §:ssä, ja ne sisältävät muun muassa oikeuden saada palautuksen verosta, jota on kannettu CGI:n 1 §:ssä vahvistetun kynnyksen ylittävältä osalta (ns. bouclier fiscal, jäljempänä verosuoja).

6 CGI:n 1649-0 A §:n, sellaisena kuin se on muutettuna lailla nro 2005-1719, 1–5 momentissa, jota sovelletaan vuoden 2005 tulojen perusteella vuonna 2007 käytettävään palautusoikeuteen, säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollinen saa edellä 1 §:ssä mainitun kynnyksen ylittävän vero-osuuden palautusoikeuden hänen maksettavakseen tulevien verojen maksamista seuraavan vuoden tammikuun 1. päivänä.

– –

2. Palautusoikeuden määrittämisessä huomioon otettavat verot ovat, edellyttäen, ettei niitä voida vähentää jossakin tuloveron alaisessa tuloluokassa ja että ne on maksettu Ranskassa, ja edellyttäen a ja b kohdassa mainittujen verojen osalta, että ne on ilmoitettu säännönmukaisesti,

a) tulovero

b) varallisuusvero

c) kiinteistövero sellaisista rakennetuista tonteista ja kiinteistövero sellaisista rakentamattomista tonteista, jotka liittyvät verovelvollisen pääasialliseen asuntoon – –

d) alueellisten julkisyhteisöjen hyväksi kannettu asumisvero – –.

3. Edellä 2 momentissa mainittuja veroja pienennetään näiden verojen maksamisvuoden aikana saadulla tuloveron palautuksella tai veronhuojennuksella.

– –

4. Palautusoikeuden määrittämiseksi huomioon otettava tulo on verovelvollisen verojen maksamista edeltäneenä vuonna saama tulo, lukuun ottamatta tuloja, jotka eivät ole tuloveron alaisia 15 §:n II momentin perusteella. Se muodostuu

a) tuloveron alaisista tuloista vähennettyinä tulonhankkimismenoilla – –

b) lähdeveron alaisista tuotoista

c) tuloverosta vapautetuista tuloista, jotka on saatu saman vuoden aikana Ranskasta tai Ranskan ulkopuolelta – –.

5. Edellä 4 kohdassa mainittuja tuloja pienennetään

a) niillä tuloluokkakohteisilla alijäämillä, joiden vähentäminen on sallittua 156 §:n I momentin perusteella

b) 156 §:n II momentin 2 kohdan mukaisesti vähennettyjen elatusmaksujen määrällä

c) 163 quatervicies §:n mukaisesti vähennetyillä maksuilla.”

7 CGI:n 1649-0 A §:n, sellaisena kuin se on muutettuna talouden nykyaikaistamisesta 4.8.2008 annetulla lailla nro 2008-776 (loi n° 2008-776, du 4 août 2008, de modernisation de l'économie; JORF 5.8.2008, s. 12471), jota sovelletaan vuoden 2006 tulojen perusteella vuonna 2008 ja vuoden 2007 tulojen perusteella vuonna 2009 käytettävissä olevaan palautusoikeuteen, 1–5 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollinen saa edellä 1 §:ssä mainitun kynnyksen ylittävän vero-osuuden palautusoikeuden 4 momentissa mainittujen tulojen hankkimista seuraavan toisen vuoden tammikuun 1. päivänä.

– –

2. Palautusoikeuden määrittämiseksi huomioon otettavat verot ovat, edellyttäen, että ne on maksettu Ranskassa, ja yhtäältä muiden kuin e ja f kohdassa mainittujen verojen osalta edellyttäen, ettei niitä voida vähentää jossakin tuloveron alaisessa tuloluokassa, ja toisaalta a, b, ja e kohdassa mainittujen verojen osalta edellyttäen, että ne on ilmoitettu säännönmukaisesti,

a) 4 momentissa mainitusta tulosta maksettava tulovero

b) varallisuusvero, joka määrätään 4 momentissa mainittujen tulojen hankkimisvuotta seuraavan vuoden perusteella

c) kiinteistövero – –

d) asumisvero – –

e) sosiaaliturvalain (code de la sécurité sociale) – – artiklassa säädettyt maksut ja verot – –

f) sosiaaliturvalain – – artiklassa säädettyt maksut – –.

3. Edellä 2 momentissa mainittuja veroja alennetaan 4 momentissa mainittujen tulojen hankkimista seuraavana vuonna saaduilla tuloveron palautuksilla tai veronhuojennuksilla.

– –

4. Palautusoikeuden määrittämiseksi huomioon otettava tulo on verovelvollisen hankkima tulo lukuun ottamatta tuloja, jotka eivät ole tuloveron alaisia 15 §:n II momentin perusteella. Se muodostuu

a) tuloveron alaisista nettotuloista – –

b) lähdeveron alaisista tuotoista

c) tuloverosta vapautetuista tuloista, jotka on saatu saman vuoden aikana Ranskasta tai Ranskan ulkopuolelta – –.

5. Edellä 4 momentissa mainittua tuloa pienennetään

– –

d) edellä 2 momentin a, e ja f kohdassa mainittuja veroja vastaavilla veroilla, jos ne on maksettu ulkomailla.”

Ranskan ja Ruotsin välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus

8 Ranskan tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkierron estämiseksi tulo- ja varallisuusverojen alalla tehdyn sopimuksen, joka allekirjoitettiin 27.11.1990 Tukholmassa (jäljempänä Ranskan ja Ruotsin välinen sopimus), 10 artiklan 1 ja 2 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”1. Osingosta, jonka sopimusvaltiossa asuva yhtiö maksaa toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle, voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa.

2. Osingosta voidaan verottaa myös siinä sopimusvaltiossa, jossa osingon maksava yhtiö asuu, tämän valtion lainsäädännön mukaan, mutta jos osingon saava henkilö on tosiasiallinen edunsaaja, siten määrättävä vero ei saa olla suurempi kuin 15 prosenttia osingon kokonaismäärästä. – –”

9 Kyseisen sopimuksen 23 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Kaksinkertainen verotus vältetään seuraavalla tavalla:

1. Ranskassa:

a) Ruotsista hankitut tulot, joita voidaan verottaa siellä ja jotka ovat verotettavia vain siellä tämän sopimuksen mukaan, otetaan huomioon Ranskan veron laskemisessa, kun tulonsaaja asuu Ranskassa ja kun niitä ei ole vapautettu yhteisöverosta Ranskan lainsäädännön mukaisesti. Tässä tapauksessa Ruotsissa maksettua veroa ei saada vähentää näistä tuloista, mutta tulonsaajalla on oikeus veronhyvitykseen, joka tehdään Ranskassa maksetusta verosta. Tämä veronhyvitys on

--

ii) 10 artiklan 2 kappaleessa tarkoitettujen tulojen osalta – – yhtä suuri kuin näiden artiklojen määräysten mukaisesti Ruotsissa maksettu vero; tämä hyvitys ei kuitenkaan voi ylittää Ranskassa näistä tuloista maksetun veron määrää.

--”

10 Verosuojaa koskeva määräys poistettiin 1.1.2013 lähtien vuoden 2011 tarkistetusta talousarviosta 29.7.2011 annetun lain nro 2011-900 (loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificatives pour 2011; JORF 30.7.2011, s. 12969) 30 §:n perusteella.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan Bouanich, joka oli Ranskassa asuva verovelvollinen, oli pörssinoteeratun ja Ruotsiin sijoittautuneen Ratos AB -nimisen yhtiön osakas.

12 Bouanich ilmoitti vuosina 2005, 2006 ja 2007 saaneensa pääomatuloja mainituilta vuosilta vastaavasti 812 148 euron, 3 303 998 euron ja 677 082 euron suuruiset bruttomäärät. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan nämä tulot olivat pääosin Ratos AB:n maksamia osinkoja.

13 Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen 10 artiklan perusteella näistä osingoista pidätettiin Ruotsissa lähdevero, jonka suuruus oli 121 426 euroa vuonna 2005, 692 296 euroa vuonna 2006 ja 119 130 euroa vuonna 2007.

14 Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen 23 artiklan 1 kappaleen perusteella Ranskan veroviranomaiset sisällyttivät sen tuloveron laskemiseksi, joka Bouanichin oli maksettava Ranskassa, Ruotsista saadut osingot vuosien 2005, 2006 ja 2007 veron perusteeseen.

15 Laskettuaan tuloveron bruttomäärän soveltamalla veron perusteeseen progressiivista asteikkoa veroviranomaiset kirjasiivat Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen 23 artiklan 1 kappaleen a kohdan ii alakohdan perusteella tälle bruttomäärälle veronhyvityksen, jonka määrä oli yhtä suuri kuin lähdevero, joka Bouanichin oli maksettava Ruotsissa.

16 Tämän hyvityksen ja muiden eri vähennysten jälkeen Bouanichin maksettavaksi jäi tulovero, jonka nettomäärä oli 19 730 euroa vuodelta 2005 ja 48 130 euroa vuodelta 2006; vuodelta 2007 ei jäänyt maksettavaksi veroa.

17 Bouanich pyysi tämän jälkeen veronpalautusta verosuojan soveltamisen perusteella.

18 Bouanich oli palautushakemuksissaan sisällyttänyt verosuojan soveltamiseksi huomioon otettaviin veroihin veronhyvityksen, joka vastasi Ruotsissa hänen osingoistaan pidätettyä lähdeveroa. Veroviranomaiset kuitenkin hylkäsivät tämän laskentamenetelmän sillä perusteella, ettei kyseessä ollut Ranskassa maksettu vero.

19 Bouanich jätti tribunal administratif de Grenoblen käsiteltäväksi kolme peräkkäistä kannekirjelmää, jotka koskivat vuosina 2007, 2008 ja 2009 syntyneen palautusoikeuden laskemista vuosiin 2005, 2006 ja 2007 perustuvan verosuojan perusteella, jotta veron enimmäismäärän laskemiseksi huomioon otettavaan verojen kokonaismäärään sisällytettäisiin Ruotsissa osingoista pidätetty lähdevero, eli vastaavasti 121 426 euron, 265 069 euron ja 59 565 euron suuruisia palautusta.

20 Bouanichin mukaan CGI:n 1 § ja 1649-0 A §, sellaisina kuin niitä sovellettiin vuoden 2005

tulojen perusteella vuonna 2007 syntyneeseen palautusoikeuteen, on johtanut siihen, että veroviranomaiset ovat jättäneet veron enimmäismäärän laskemisessa ottamatta huomioon kaiken Ruotsissa näistä tuloista pidätetyn lähdeveron. Samat säännökset, sellaisina kuin niitä on muutettu lailla nro 2008-776, joita sovelletaan vuosina 2008 ja 2009 syntyneeseen palautusoikeuteen, johtavat kantajan mukaan siihen, että niillä rajoitetaan tästä johtuvaa veroetua puoleen siitä, mikä se olisi ollut, jos osingot olisi maksanut Ranskaan sijoittautunut yhtiö, koska niissä sallitaan lähdeveron vähentäminen palautusoikeutta varten huomioon otettavista tuloista sen sijaan, että se lisättäisiin laskennassa huomioon otettaviin kaikkiin veroihin.

21 Bouanich väittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että Ranskan lainsäädäntö on esteenä EUT-sopimuksessa taatulle sijoittautumisvapaudelle ja pääomien vapaalle liikkuvuudelle.

22 Näillä perusteilla tribunal administratif de Grenoble on yhdistänyt Bouanichin kolme kannetta, päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko [SEUT 49, SEUT 63 ja SEUT 65 artikla] esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka on toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön osakkeenomistaja, saa osinkoja, joista verotetaan kummassakin jäsenvaltiossa, ja jossa kaksinkertaista verotusta on säännelty myöntämällä hänen asuinvaltiossaan veronhyvitys, joka on yhtä suuri kuin vero, jonka hän on maksanut osingot jakaneen yhtiön jäsenvaltiossa, vuoden aikana saatujen tulojen 60:n tai 50:n prosentin veron enimmäismäärän mekanismeissa ei oteta huomioon toisessa jäsenvaltiossa maksettua veroa tai se otetaan huomioon vain osittain?

2) Voidaanko tällainen rajoitus perustella tarpeella varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus tai tarpeella suojata tasapainoista verotusvallan jakoa jäsenvaltioiden välillä tai muulla yleisen edun mukaisella pakottavalla syyllä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

23 Kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähtökohtaisesti, ovatko SEUT 49, SEUT 63 ja SEUT 65 artikla esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa kyseisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka on toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön osakas, saa osinkoja, joista verotetaan kummassakin jäsenvaltiossa, ja jossa kaksinkertaista verotusta säännellään myöntämällä hänen asuinvaltiossaan veronhyvitys, jonka määrä vastaa osingot jakaneen yhtiön jäsenvaltiossa maksetun veron määrää, eri välittömien verojen enimmäismäärän – joka on tietty prosenttiosuus vuoden aikana saaduista tuloista – mekanismeissa ei oteta huomioon osingot jakaneen yhtiön jäsenvaltiossa maksettua veroa tai se otetaan huomioon vain osittain.

Kyseessä oleva vapaus

24 Koska ennakkoratkaisukysymykset on esitetty sekä SEUT 49 että SEUT 63 ja SEUT 65 artiklan suhteen, on ratkaistava, koskeeko kansallinen lainsäädäntö sijoittautumisvapautta, pääomien vapaata liikkuvuutta vai kumpaakin näistä.

25 Bouanich, Ranskan hallitus ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus sekä Euroopan komissio katsovat, että pääasiassa kyseessä oleva vapaus on pääomien vapaa liikkuvuus, josta määrätään SEUT 63 artiklassa. EFTAn valvontaviranomainen toteaa, että koska riidanalaista kansallista lainsäädäntöä sovelletaan riippumatta osinkoja tuottavan omistussuuden suuruudesta ja riippumatta siitä, onko tämä omistussuhteus sellainen, että se antaa osakkeenomistajalle selvän

vaikutusvallan yhtiön päätöksentekoon ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, riidanalaiset toimenpiteet kuuluvat samalla sekä SEUT 49 että SEUT 63 artiklan soveltamisalaan. Niiden soveltamista olisi siis tutkittava rinnakkain.

26 Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa, 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, Kok., s. I-305, 33 kohta; asia C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 13.11.2012, 89 kohta ja asia C-168/11, Beker, tuomio 28.2.2013, 23 kohta).

27 Sen määrittämisestä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman liikkumista koskevan vapauden soveltamisalaan, tähän mennessä hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 90 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia Beker, tuomion 24 kohta).

28 Kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan vain omistusosuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, kuuluu sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan soveltamisalaan (ks. asia C-387/11, komissio v. Belgia, tuomio 25.10.2012, 34 kohta; em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 91 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia Beker, tuomion 25 kohta). Sen sijaan kansallisia säännöksiä, joita sovelletaan omistusosuuksiin, joiden hankkimisen ainoana tarkoituksena on taloudellisen sijoituksen tekeminen ilman aikomusta vaikuttaa yhtiön liikkeenjohtoon tai käyttää siinä määräysvaltaa, on tutkittava pelkästään pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta (ks. em. asia komissio v. Belgia, tuomion 34 kohta; em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia Beker, tuomion 26 kohta).

29 Nyt käsiteltävässä asiassa pääasiassa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä sovelletaan siitä riippumatta, kuinka suuri osuus yhtiöstä omistetaan. Kuten Ranskan hallitus toteaa, tämän lainsäädännön soveltaminen ei riipu ulkomailla asuvasta yhtiöstä hankittujen osuuksien määrästä, eikä sitä sovelleta ainoastaan tilanteisiin, joissa yhtiöosuuksien omistaja voi käyttää selvää vaikutusvaltaa kyseisen yhtiön päätöksiin ja määrätä yhtiön toiminnasta.

30 Näin ollen siltä osin kuin kansallinen säännöstö koskee jäsenvaltiosta peräisin olevia osinkoja, säännösten tarkoituksen perusteella ei voida määrittää, kuuluuko se lähinnä SEUT 49 artiklan vai SEUT 63 artiklan piiriin. Tällaisissa olosuhteissa unionin tuomioistuin ottaa huomioon tapauksen tosiseikat määrittääkseen, kumman määräyksen soveltamisalaan pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva tilanne kuuluu (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 93 ja 94 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia Beker, tuomion 27 ja 28 kohta).

31 Ennakkoratkaisupyynnössä tai unionin tuomioistuimelle toimitetussa asiakirja-aineistossa ei kuitenkaan ole viitettä tästä. Näin ollen on katsottava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö voi vaikuttaa sekä pääomien vapaaseen liikkuvuuteen että sijoittautumisvapauteen, ja sitä on näin ollen tutkittava sekä SEUT 63 ja SEUT 65 että SEUT 49 artiklaan nähden.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo

32 Bouanichin, EFTAn valvontaviranomaisen ja komission mukaan verosuojalla kohdellaan epäedullisesti muuhun jäsenvaltioon kuin Ranskan tasavaltaan sijoittautuneen yhtiön jakamista osingoista saatuja tuloja (niin sanotut saapuvat osingot) Ranskaan sijoittautuneiden yhtiöiden

jakamista osingoista saatuihin tuloihin verrattuna.

33 Koska Ranskan ulkopuolella pidätettyä lähdeveroa ei oteta huomioon tai se otetaan huomioon vain osittain laskettaessa tulovero, joka voidaan palauttaa verosuojaa nauttivalle verovelvolliselle, ulkomailla pidätettyä lähdeveroa vastaava määrä jää lopullisesti verovelvollisen vastuulle, mikä lisää järjestelmällisesti saapuvien osinkojen verorasitusta suhteessa Ranskasta saatuihin osinkoihin.

34 Tämä saapuvien osinkojen epäsuotuisa verokohtelu tekee Ranskassa asuvien luonnollisten henkilöiden investoinnit muuhun jäsenvaltioon kuin Ranskan tasavaltaan sijoittautuneisiin yhtiöihin vähemmän houkutteleviksi kuin investoinnit ranskalaisiin yhtiöihin.

35 Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät sitä vastoin, että verosuojaa koskeva Ranskan lainsäädäntö ei ole saanut aikaan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta, sillä Ranskan tasavalta ei ole käyttänyt verotusvaltaansa syrjivällä tavalla.

36 Näiden hallitusten mukaan se, että Ranskan tasavalta kieltäytyy ottamasta huomioon Ruotsissa pidätettyä lähdeveroa verovelvollisen maksamien välittömien verojen kokonaismäärässä, on vain haitta, joka johtuu Ruotsin kuningaskunnan ja Ranskan tasavallan verotusvallan rinnakkaisesta käyttämisestä. Pääomien vapaa liikkuvuus ei velvoita jäsenvaltiota estämään kahdenvälisestä sopimuksesta johtuvaa osinkojen kaksinkertaista verotusta, kun kummallakin sopimusvaltiolla on oikeus verottaa kyseessä olevasta tulosta. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa asiassa C-513/04, Kerckhaert ja Morres, 14.11.2006 annettuun tuomioon (Kok., s. I-10967) ja väittää, että erilainen kohtelu, joka johtuu kahden jäsenvaltion verotusvallan legitiimistä yhdistetystä käyttämisestä, ei merkitse perusvapauksien rajoittamista, kunhan tämä käyttäminen ei ole syrjivää.

37 Aluksi on korostettava, että pääasia ei koske kaksinkertaisen verotuksen estämistä vaan Ruotsiin sijoittautuneen yhtiön jakamien osinkojen kansallista verokohtelua Ranskassa erilaisten välittömien verojen enimmäismäärän mekanismeissa.

38 Tämä asia liittyy verosuojan soveltamisessa yhtäältä unionin jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen, joka saa samaan jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön jakamia osinkoja, ja toisaalta samassa jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen, joka on toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön osakas ja joka saa kummassakin jäsenvaltiossa verotettavia osinkoja, erilaiseen kohteluun tilanteessa, jossa kaksinkertaista verotusta säännellään asuinjäsenvaltiossa myöntämällä veronhyvitys, jonka määrä vastaa osingot jakaneen yhtiön jäsenvaltiossa maksetun veron määrää.

39 Pääasia eroaa näin ollen edellä mainitusta asiasta Kerckhaert ja Morres. Kansallisessa lainsäädännössä, josta oli kyse viimeksi mainitussa asiassa, ei tehty minkäänlaista eroa kyseessä olleen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneiden yhtiöiden jakamien osinkojen ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden jakamien sellaisten osinkojen välillä, joista oli kannettu vero lähdeveron pidätyksenä toisessa jäsenvaltiossa, koska tässä lainsäädännössä sovellettiin tuloveron yhteydessä näihin osinkoihin samaa yhdenmukaista verokantaa (ks. vastaavasti em. asia Kerckhaert ja Morres, tuomion 17 kohta). Tällaisessa tilanteessa kyseisessä tuomiossa katsottiin, että kielteiset seuraukset, joita mainitussa asiassa kyseessä olleen järjestelmän kaltaisen tuloverojärjestelmän soveltaminen voi merkitä, perustuvat siihen, että kaksi jäsenvaltiota käyttää samanaikaisesti verotusvaltaansa (em. asia Kerckhaert ja Morres, tuomion 20 kohta).

40 Ensimmäiseen kysymykseen vastaamiseksi on erotettava toisistaan yhtäältä Ranskan ja Ruotsin välisestä sopimuksesta johtuvan veronhyvityksen myöntäminen ja toisaalta pääasiassa kyseessä olevan verosuojan soveltaminen, koska ne ovat kaksi erillistä veroetua.

41 Se, että Ranskassa myönnetään veronhyvitys Ruotsissa pidätetyn lähdeveron perusteella, johtuu Ranskan ja Ruotsin välisestä sopimuksesta ja kuuluu Ruotsin kuningaskunnan ja Ranskan tasavallan rinnakkaiseen ruotsalaisten pääomatulojen verotukseen. Ranskan tasavalta on pidättänyt itselleen oikeuden verottaa Ruotsista saatuja tuloja ja myöntää veronhyvityksen rajoittaakseen kaksinkertaista verotusta tai välttääkseen sen.

42 Sitä vastoin verosuojaan kaltainen mekanismi ei liity rinnakkaiseen verotusvallan käyttämiseen, ja se koskee vain Ranskan tasavallan verotusvaltaa. Tämän mekanismin tavoitteena ja vaikutuksena on pienentää niiden tulojen verotustasoa, joihin kyseinen jäsenvaltio käyttää verotusvaltaansa.

43 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 63 artiklan 1 kohdassa pääomanliikkeiden rajoituksina kielletään muun muassa toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tietyssä jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa (yhdistetyt asiat C-338/11–C-347/11, Santander Asset Management SGIC ym., tuomio 10.5.2012, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Näin ollen on tutkittava, onko pääasiassa kyseessä oleva verolainsäädäntö sen vuoksi, että siinä kohdellaan eri tavoin verovelvollisia, joka saavat osinkoja Ranskaan sijoittautuneesta yhtiöstä, ja verovelvollisia, jotka saavat osinkoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä, syrjivää ja sellaista, että viimeksi mainitut ovat vähemmän halukkaita käyttämään oikeuttaan pääomien vapaaseen liikkuvuuteen.

45 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää verotuksen alalla on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa (ks. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok., s. I-225, 30 kohta; asia C-383/05, Talotta, tuomio 22.3.2007, Kok., s. I-2555, 18 kohta ja asia C-182/06, Lakebrink ja Peters-Lakebrink, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6705, 27 kohta). Näin ollen kahden eri verovelvollisten ryhmän erilaista kohtelua voidaan pitää EUT-sopimuksessa tarkoitettuna syrjintänä, jos ryhmien tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavissa kyseessä olevien verosääntöjen kannalta (asia C-253/09, komissio v. Unkari, tuomio 1.12.2011, Kok., s. I-12391, 51 kohta).

46 On siis tutkittava, koskeeko Ranskassa verotettavan osakkaan, joka saa tähän jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön jakamia osinkoja, ja toisen samalla tavoin Ranskassa verotettavan osakkaan, joka saa toiseen jäsenvaltioon, nyt käsiteltävässä asiassa Ruotsiin, sijoittautuneen yhtiön jakamia osinkoja, erilainen kohtelu tilanteita, jotka ovat objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa.

47 Kuten EFTAn valvontaviranomainen ja komissio ovat todenneet, sillä, että Ranskan tasavalta yhtäältä verottaa Bouanichin saamia saapuvia osinkoja Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen 10 artiklan 1 kappaleen ja 23 artiklan perusteella ja sisällyttää nämä osingot Bouanichin veron perusteeseen Ranskassa hänen tuloveronsa laskemiseksi ja toisaalta ottaa huomioon nämä osingot soveltaakseen CGI:n 1 §:n ja 1649-0 A §:n mukaista veron enimmäismäärää, asetetaan tämä verovelvollinen samaan tilanteeseen kuin verovelvollinen, joka saa Ranskaan sijoittautuneen yhtiön jakamia osinkoja.

48 Näin ollen henkilöt, jotka saavat Ranskaan sijoittautuneen yhtiön jakamia osinkoja, ja henkilöt, jotka saavat Ruotsiin sijoittautuneen yhtiön jakamia osinkoja, ovat objektiivisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa verovelvollisuuksiensa osalta.

49 Niiden osinkojen osalta, joita Ranskassa asuva osakas saa Ruotsin kuningaskunnan

kaltaiseen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä ja joista on pidätetty lähdevero tässä toisessa jäsenvaltiossa ja jotka on sisällytetty veron perusteeseen Ranskassa, verosuojan soveltamiseen liittyvä erilainen kohtelu johtuu siitä, että laskettaessa verotuskynnyksen ylittävien välittömien verojen palautusoikeuden määrää ei oteta huomioon Ruotsissa pidätettyä lähdeveroa. Se jätetään ottamatta täysin huomioon verosuojan yhteydessä sellaisena kuin sitä sovellettiin vuonna 2007 vuoden 2005 tulojen perusteella, ja se otetaan huomioon vain osittain tämän säännöksen yhteydessä sellaisena kuin se on muutettuna lailla nro 2008-776, jota sovellettiin vuosina 2008 ja 2009 vuosien 2006 ja 2007 tulojen perusteella.

50 Kuten unionin tuomioistuimelle esitetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, oikeus veronpalautukseen sen määrän osalta, joka ylittää CGI:n 1 §:ssä määritetyn kynnyksen, määritellään sen suhteen perusteella, joka muodostuu murtoluvusta, jonka osoittaja on verovelvollisen maksettavina olevien välittömien verojen määrä ja nimittäjä saman verovelvollisen mainittujen verojen maksamista edeltäneen vuoden aikana saamien tulojen summa.

51 Pääasiassa vuonna 2007 sovellettavan verosuojan osalta Bouanichin Ruotsissa maksamaa veroa ei mitenkään otettu huomioon laskettaessa välittömien verojen enimmäismäärää, joka on 60 prosenttia tämän vuonna 2005 saamista tuloista. Yhtäältä huomioon otettu välittömien verojen määrä ei sisältänyt Ruotsin kuningaskunnan pidättämää lähdeveroa vastaavaa veronhyvitystä. Toisaalta huomioon otetut tulot sisälsivät Bouanichin saamien osinkojen bruttomäärän ja sisälsivät siten tämän lähdeveron määrän.

52 Tämä kaksinkertainen kirjaus on johtanut siihen, että verosuojan soveltamiseksi välittömien verojen ja tulojen välillä vahvistettavan suhdeluvun osoittaja on pienentynyt ja nimittäjä suurentunut ja siten 60 prosentin kynnyksen ylittävien välittömien verojen määrä on pienentynyt tai kumoutunut Ranskassa asuvilta verovelvollisilta, jotka Bouanichin tavoin saavat osinkoja ulkomaisista lähteistä.

53 Kuten komissio on todennut, verojen enimmäismäärän mekanismilla, sellaisena kuin sitä sovellettiin vuoden 2006 tulojen osalta vuodesta 2008 lähtien lain nro 2008-776 perusteella, poistettiin pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus siltä osin kuin se koski tuloja, jotka otettiin huomioon veron enimmäismäärän laskemisessa. Ainoastaan netto-osingot otettiin tämän jälkeen huomioon verosuojan laskemiseksi suoritettavan jakolaskun nimittäjässä olevien verotettavien tulojen määrässä riippumatta siitä, mistä nämä osingot ovat peräisin. Sitä vastoin Ruotsissa pidätettyä lähdeveroa ei edelleenkään otettu huomioon tämän jakolaskun osoittajan muodostavassa verojen summassa, jonka perusteella syntyi oikeus CGI:n 1 §:n ja 1649-0 A §:n mukaiseen veronpalautukseen.

54 Se, että Ruotsissa maksettu vero on suljettu verosuojan soveltamiseksi huomioon otettavien verojen ulkopuolelle, merkitsee epäedullista verokohtelua Bouanichin kaltaisille verovelvollisille, jotka asuvat Ranskassa ja saavat Ruotsiin sijoittautuneiden yhtiöiden jakamia osinkoja.

55 Pääasian tilanteen kaltaisessa tilanteessa tällainen epäedullinen verokohtelu voi johtaa siihen, että luonnolliset henkilöt, jotka ovat yleisesti tuloverovelvollisia Ranskassa, eivät ole halukkaita sijoittamaan pääomaansa yhtiöihin, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Koska verosuojan soveltamisedellytykset sellaisille verovelvollisille Ranskassa, jotka ovat sijoittaneet pääomaansa toiseen jäsenvaltioon, ovat suppeammat kuin Ranskaan tehtyjen sijoitusten osalta, tämä sama seikka saattaa myös saada aikaan rajoittavan vaikutuksen muuhun jäsenvaltioon kuin Ranskan tasavaltaan sijoittautuneisiin yhtiöihin nähden siltä osin kuin kyseiset soveltamisedellytykset muodostavat näille esteen pääoman keräämiseen Ranskassa.

56 Näissä olosuhteissa on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö muodostaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 63

artiklassa, koska se saa aikaan maassa asuvien verovelvollisten erilaisen kohtelun sen perusteella, saavatko he kotimaisen yhtiön jakamia osinkoja vai toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön jakamia osinkoja.

Sijoittautumisvapauden rajoituksen olemassaolo

57 SEUT 49 artiklassa asetetaan velvollisuus poistaa sijoittautumisvapauden rajoitukset. Vaikka näin ollen 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. asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok., s. I-10837, 31 kohta ja asia C-371/10, National Grid Indus, tuomio 29.11.2011, Kok., s. I-12273, 35 kohta).

58 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällaisina rajoituksina on myös pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. asia C-380/11, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., tuomio 6.9.2012, 33 kohta).

59 Jäsenvaltiossa asuvien verovelvollisten saamien osinkojen erilainen verokohtelu osinkoja jakavan yhtiön kotipaikan perusteella, kuten se erilainen verokohtelu, joka aiheutuu pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä ja joka on esitelty tämän tuomion 49, 51 ja 52 kohdassa, voi muodostaa sijoittautumisvapauden rajoituksen, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 49 artiklassa, koska sillä tehdään jäsenvaltion kansalaisen sijoittautuminen toiseen jäsenvaltioon vähemmän houkuttelevaksi.

60 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö muodostaa myös rajoituksen, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 49 artiklassa.

Oikeuttamisperusteen olemassaolo

61 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan se, mitä SEUT 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella.

62 On kuitenkin todettava, että SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta, jota on tulkittava suppeasti, rajoittaa puolestaan SEUT 65 artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen kansallisten säännösten ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka [SEUT] 63 artiklassa tarkoitettujen pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista” (ks. asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 28 kohta ja asia C-194/06, Orange European Smallcap Fund, tuomio 20.5.2008, Kok., s. I-3747, 58 kohta).

63 Näin ollen SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä syrjinnästä. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta kansallisten verosäännösten, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavalla sen mukaan, mihin paikkaan heidän pääomansa on sijoitettu, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. vastaavasti asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok., s. I-4071, 43 kohta; em. asia Manninen, tuomion 29 kohta ja em. asia Orange European Smallcap Fund, tuomion 59 kohta).

64 Tämän tuomion 47 ja 48 kohdassa on jo todettu, että pääasiassa kyseessä olevassa Ranskan lainsäädännössä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden osingoille varattu erilainen kohtelu liittyy tilanteisiin, jotka muutoin ovat objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa.

65 Näissä olosuhteissa pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä johtuvan kaltainen pääomien vapaan liikkuvuuden tai sijoittautumisoikeuden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi rajoituksella on tällöin voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. em. asia National Grid Indus, tuomion 42 kohta; asia C-250/08, komissio v. Belgia, tuomio 1.12.2011, Kok., s. I-12341, 51 kohta ja vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 54 ja 55 kohta).

66 Näin ollen on tutkittava, voidaanko pääasiassa kyseessä olevaa rajoitusta pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joihin ovat vedonneet eri hallitukset, jotka ovat esittäneet huomautuksia unionin tuomioistuimelle, ja joiden mukaan on välttämätöntä säilyttää Ranskan verojärjestelmän johdonmukaisuus sekä varmistaa Ranskan tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan verotusvallan tasapainoinen jako.

Verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen välttämättömyys

67 Ranskan hallituksen mukaan verosuojaan tarkoituksena on välttää välittömien verojen konfiskatorinen luonne tai se, että ne rasittavat yhtä verovelvollisten ryhmää liiallisesti heidän maksukykyynsä nähden. Tämän tavoitteen perusteella on olemassa välitön yhteys yhtäältä myönnetyn veroedun eli sen, että verovelvolliselle palautetaan CGI:n 1 §:ssä määritetyn kynnyksen ylittävä Ranskassa maksettujen verojen osa, ja toisaalta sen välillä, että tämä etu kompensoidaan verovelvollisen Ranskassa maksamilla välittömillä veroilla.

68 Saman hallituksen mukaan sitä vastoin ulkomailla maksetun veron ja sen välillä, että Ranskan valtio palauttaa tämän veron, ei ole mitään välitöntä yhteyttä.

69 Tästä on todettava, että unionin tuomioistuin on tosin jo katsonut, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa säännöstö, joka voi rajoittaa perusvapauksia (ks. em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jotta tähän tarpeeseen tukeutuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on kuitenkin selvitettävä, että kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. em. asia Manninen, tuomion 42 kohta ja em. yhdistetyt asiat Santander Asset Management SGIIC ym., tuomion 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännösten päämäärään nähden (ks. vastaavasti asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008, Kok., s. I-8947, 44 kohta; asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5145, 72 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 58 kohta).

70 Kuten komissio on todennut, pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön mahdollisten oikeuttamisperusteiden tutkimiseksi on erotettava toisistaan yhtäältä Ranskan ja Ruotsin väliseen sopimukseen perustuvan veronhyvityksen myöntäminen ja toisaalta palautusoikeuden myöntäminen verosuojan vaikutuksesta.

71 Ranskan ja Ruotsin väliseen sopimukseen perustuvan veronhyvityksen osalta on olemassa välitön yhteys myönnetyn veroedun ja sen välillä, että tämä etu kompensoidaan tietyllä verolla eli Ruotsin kuningaskunnan pidättämällä Ruotsista saatujen pääomatulojen lähdeverolla.

72 Sitä vastoin verosuojan osalta ei ole olemassa välitöntä yhteyttä tämän mekanismin verovelvollisen hyväksi aikaansaaman veronpalautuksen muodostaman veroedun ja sen välillä, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero.

73 Itse asiassa verosuojan vaikutuksesta myönnettyä veroetua ei kompensoida millään veronkannolla, koska tämän verosäännöksen tavoitteena ja vaikutuksena on yksinkertaisesti niiden tulojen verotason alentaminen, joiden osalta Ranskan tasavalta käyttää verotusvaltaansa.

74 Kuten EFTAn valvontaviranomainen on todennut, verosuojan vaikutuksesta palautetun veron määrä riippuu verovelvollisen maksamien välittömien verojen kokonaismäärästä ja siitä, ylittääkö tämä määrä CGI:ssä vahvistetun kynnyksen. Pääasiassa kyseessä olevaa veroetua ei myönnetä tietyn kannetun veron perusteella vaan yksinomaan, jos kaikkien kyseessä olevien verojen määrä ylittää tietyn prosenttiosuuden verovelvollisen vuosituloista. Tästä johtuu, että mitään välitöntä yhteyttä ei voida todeta kyseessä olevan veroedun ja tietyn veronkannon välillä.

Tarve säilyttää tasapainoinen verotusvallan jako jäsenvaltioiden välillä

75 Ranskan hallitus toteaa tarpeesta säilyttää tasapainoinen verotusvallan jako jäsenvaltioiden välillä, että kumpikin sopimusvaltioista on Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen puitteissa luopunut osasta niitä veroja, joita ne voisivat kantaa, jos tämä sopimus ei sitoisi niitä. Yhtäältä Ruotsin kuningaskunta on suostunut rajoittamaan Ranskassa asuvalle verovelvolliselle maksetuista osingoista suoritetun lähdeveron 15 prosenttiin. Toisaalta Ranskan tasavalta on sitoutunut estämään näiden osinkojen kaksinkertaisen verotuksen myöntämällä Ranskassa kannetusta verosta veronhyvityksen, jonka suuruus vastaa Ruotsissa pidätettyä lähdeveroa.

76 Ranskan hallituksen mukaan verosuojojassa otetaan huomioon tämä sopimusjärjestelmä ja Ranskan tasavallan verovelvollisen asuinvaltiona takaama kaksinkertaisen verotuksen poisto. Näin ollen niiden verojen, joille voidaan vahvistaa enimmäismäärä, laskemisessa otetaan huomioon vain Ranskassa maksettujen välittömien verojen määrä Ruotsissa pidätettyä lähdeveroa vastaavan veronhyvityksen jälkeen.

77 Verosuojan tavoitteena on Ranskan hallituksen mukaan sen luonteen perusteella rajoittaa Ranskan tasavallan verotusvallan käyttöä asettamalla niiden välittömien verojen kokonaismäärälle, jotka verovelvollisen on teoreettisesti maksettava tässä jäsenvaltiossa, enimmäismäärä, joka on prosentuaalinen osuus (60 tai 50 prosenttia) hänen tuloistaan. Siltä osin kuin tämä mekanismi kuuluu yksinomaan mainitun jäsenvaltion toimivaltaan, verovelvollisen saaman palautuksen laskemisessa on keskeistä ottaa huomioon ainoastaan Ranskassa maksetut verot.

78 Ranskan hallitus katsoo, että ulkomailla maksettujen verojen huomioon ottaminen tässä laskelmassa velvoittaa sitä vastoin verovelvollisen asuinvaltion vastaamaan sellaisen veron palautuksesta, jota se ei ole saanut verotuloihinsa vaan joka on ohjautunut tulojen lähdevaltiona toimivan toisen jäsenvaltion verotuloihin.

79 Yhdistynyt kuningaskunta väittää vastaavasti, että verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä merkitsee jäsenvaltion oikeutta käyttää valtaansa verottaa sen omalla alueella toteutettuja toimintoja ilman, että sen täytyisi ottaa huomioon toisen jäsenvaltion verotusvallan käyttäminen. Tämän hallituksen mukaan se, että Ranskan tasavalta veloitetaan CGI:n 1 §:ssä vahvistetun veron enimmäismäärän määrittämiseksi lisäämään verovelvollisen Ranskassa maksamien välittömien verojen kokonaismäärään mahdollinen Ruotsissa pidätetty lähdevero, edellyttää, että Ranskan tasavalta ottaa huomioon Ruotsin kuningaskunnan verotusvallan käyttämisen ja korvaa verovelvolliselle kaiken Ruotsissa pidätetyn lähdeveron.

80 Tällaista oikeuttamisperustetta ei kuitenkaan voida hyväksyä.

81 Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon turvaamisen tarpeeseen perustuva oikeuttamisperuste voidaan hyväksyä muun muassa silloin, kun asianomaisella verotusjärjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok., s. I-2647, 42 kohta; asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6373, 54 kohta; asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5145, 66 kohta ja asia C-284/09, komissio v. Saksa, tuomio 20.10.2011, Kok., s. I-9879, 77 kohta).

82 Nyt käsiteltävässä asiassa verotusvallan jakoa Ranskan tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan välillä säännellään Ranskan ja Ruotsin välisellä sopimuksella, jossa vahvistetaan kummankin valtion oikeus verottaa alueeltaan saaduista osingoista. Tässä asiayhteydessä Ranskan tasavalta on säilyttänyt oikeutensa verottaa Ruotsista saatuja pääomatuloja ja se on suostunut myöntämään veronhyvityksen, jonka tarkoituksena on vähentää tämän kaksinkertaisen verotuksen vaikutuksia Ranskassa asuvien verovelvollisten hyväksi. Tämä jäsenvaltio on siis vapaasti hyväksynyt verotusvallan jaon sellaisena kuin se ilmenee Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen määräyksistä.

83 Tällä Ranskan ja Ruotsin välisessä sopimuksessa määrättyllä verotusvallan jaolla ei kuitenkaan voida oikeuttaa verosuojaa koskevan lainsäädännön soveltamisesta johtuvaa rajoitusta.

84 Tältä osin on muistutettava, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että vaikka jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät verotusvallan jakamiseksi, tällä verotusvallan jaolla ei kuitenkaan mahdollisteta sitä, että jäsenvaltiot saisivat soveltaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä. Jäsenvaltiot ovat nimittäin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten puitteissa näin jaettua verotusvaltaa käyttäessään velvollisia noudattamaan unionin sääntöjä (ks. vastaavasti asia C-385/00, de Groot, tuomio 12.12.2002, Kok., s. I-11819, 93 ja 94 kohta; asia C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006, Kok., s. I-923, 49 ja 50 kohta ja asia C-303/12, Imfeld ja Garcet, tuomio 12.12.2013, 41 ja 42 kohta).

85 Verosuojan perusteella myönnetty veronpalautus on veroetu, josta säädetään Ranskan lainsäädännössä, jossa rajoitetaan verovelvollisten verorasitetta soveltamalla veron enimmäismäärän järjestelmää, jolla taataan sellaisen veron palautus, jota on maksettu tietyn prosenttiosuuden ylittävä määrä. Tällainen veron enimmäismäärän mekanismi ei vaikuta Ranskan

tasavallan mahdollisuuteen verottaa sen alueella suoritetuista toiminnoista, eikä se myöskään vaikuta tämän jäsenvaltion mahdollisuuteen verottaa toisesta jäsenvaltiosta saaduista tuloista.

86 Näin ollen tämän mekanismin soveltamisedellytysten osalta ei herää kysymystä mistään jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaosta.

87 Pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten kansallisten säännösten muodostamaa pääomien vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisoikeuden rajoitusta ei siis voida oikeuttaa tarpeella varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus tai tarpeella suojata verotusvallan jakoa jäsenvaltioiden välillä.

88 Esitettyihin kysymyksiin on siten vastattava, että SEUT 49, SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion sellaiselle lainsäädännölle, jonka nojalla silloin, kun kyseisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka on toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön osakas, saa osinkoja, joista verotetaan kummassakin jäsenvaltiossa, ja kun kaksinkertaista verotusta säännellään myöntämällä asuinjäsenvaltiossa veronhyvitys, jonka määrä vastaa osingot jakaneen yhtiön jäsenvaltiossa maksetun veron määrää, eri välittömien verojen enimmäismäärän – joka on tietty prosenttiosuus vuoden aikana saaduista tuloista – mekanismeissa ei oteta huomioon osingot jakaneen yhtiön jäsenvaltiossa maksettua veroa tai se otetaan huomioon vain osittain.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

SEUT 49, SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion sellaiselle lainsäädännölle, jonka nojalla silloin, kun kyseisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka on toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön osakas, saa osinkoja, joista verotetaan kummassakin jäsenvaltiossa, ja kun kaksinkertaista verotusta säännellään myöntämällä asuinjäsenvaltiossa veronhyvitys, jonka määrä vastaa osingot jakaneen yhtiön jäsenvaltiossa maksetun veron määrää, eri välittömien verojen enimmäismäärän – joka on tietty prosenttiosuus vuoden aikana saaduista tuloista – mekanismeissa ei oteta huomioon osingot jakaneen yhtiön jäsenvaltiossa maksettua veroa tai se otetaan huomioon vain osittain.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.