

Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

2 päivänä syyskuuta 2015 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädäntö – Sijoittautumisvapaus – Direktiivi 90/435/ETY – 4 artiklan 2 kohta – Rajatylittävä osingonjako – Yhteisövero – Konzerniverotus (ranskalainen ”verotuksellinen keskittäminen”) – Keskitettyyn verotukselliseen konserniin kuuluvien tytäryhtiöiden maksamien osinkojen vapauttaminen verosta – Asuinpaikkaa koskeva edellytys – Ulkomaisten tytäryhtiöiden maksamat osingot – Vähennyskelvottomat kulut ja maksut, jotka liittyvät omistusosuuteen

Asiassa C-386/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka cour administrative d’appel de Versailles (Ranska) on esittänyt 29.7.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.8.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Groupe Steria SCA

vastaaan

Ministère des Finances et des Comptes publics,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta, unionin tuomioistuimen varapresidentti K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Tourrès,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.5.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Groupe Steria SCA, edustajanaan avocat R. Schneider,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään J.-S. Pilczer ja D. Colas,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze, J. Möller ja K. Petersen,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. de Ree ja M. Bulterman,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. Kraehling, avustajanaan barrister S. Ford,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J.-F. Brakeland ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.6.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 49 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Groupe Steria SCA ja toisaalta ministère des Finances et des Comptes publics (valtiovarainministeriö) ja joka koskee tilannetta, jossa viimeksi mainittu on kieltäytynyt palauttamasta mainitulle yhtiölle yhteisöveron ja kyseiseen veroon liittyvien lisämaksujen sellaista osaa, joka on maksettu päätettyjen verovuosien 2005–2008 osalta ja joka vastaa verotusta, joka on kohdistunut sellaisen kulujen ja maksujen osuuden tuloutukseen sen tulokseen, joka liittyy osinkoihin perusteella, jotka kyseinen yhtiö on saanut muihin jäsenvaltioihin kuin Ranskaan sijoittautuneilta tytäryhtiöiltään.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6) – sellaisena kuin se oli muutettuna 22.12.2003 annetulla direktiivillä 2003/123/EY (EUVL L 7, s. 41), joka oli voimassa pääasiassa kyseessä olevana ajankohtana – 4 artiklassa säädettiin seuraavaa:

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

- oltava verottamatta tätä voittoa, tai
- verotettava tällaista voittoa, mutta samalla valtuutettava emoyhtiö ja kiinteä toimipaikka vähentämään maksettavan veron määrästä osuus, jonka tytäryhtiö tai mikä tahansa alatytäryhtiö on maksanut voitton liittyvästä yhteisöverosta – – mutta kuitenkin enintään emoyhtiölle maksettavaksi määrättyä veromäärää vastaava määrä.

– –

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

4 Direktiivi 90/435 kumottiin eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/96/EU (EUVL L 345, s. 8) 9 artiklalla.

Ranskan oikeus

5 Yleisen verolain (code général des impôts, jäljempänä CGI) 145 §:n mukaan emoyhtiösääntelyä sovelletaan muun muassa yhtiöihin, jotka ovat yhteisöverotuksen alaisia tavanomaisen verokannan mukaisesti ja joilla on vähintään viiden prosentin osuus omistuksen kohteena olevan yhtiön pääomasta.

6 CGI:n 216 §:ssä säädetään omistusosuuksien tuottojen osalta seuraavaa:

”1. Emoyhtiön tilikauden aikana saama nettotuotto 145 §:ssä tarkoitetuista omistusosuuksista, jotka antavat oikeuden emoyhtiösääntelyn soveltamiseen, voidaan vähentää kulujen ja maksujen osuuden vähentämisen jälkeen tämän kokonaisnettovoitosta.

Edellisessä kohdassa tarkoitettu kulujen ja maksujen osuus vahvistetaan yhtenäisesti 5 prosentiksi osuuksista saadusta kokonaisosinkotulosta verohyvitys mukaan luettuna. Tämä osuus ei kuitenkaan voi ylittää kunkin verovuoden osalta osuuden omistavalle yhtiölle samana ajanjaksona aiheutuneiden kulujen ja maksujen kokonaismäärää.”

7 CGI:n 223 A §:ssä säädetään keskitetyn verotuksen järjestelmän osalta seuraavaa:

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

– –

Konserniin voivat kuulua ainoastaan yhtiöt, jotka ovat antaneet suostumuksensa ja joiden tulos on yhteisöveron alainen yleisten oikeussääntöjen mukaisesti – –”

8 Yleisen verolain 223 B §:ssä säädetään seuraavaa:

”Emoyhtiö määrittää kokonaistuloksen laskemalla yhteen kaikkien konserniin kuuluvien yhtiöiden tulokset, jotka määritetään yleisten oikeussäännösten mukaisesti – –

Ennen 1.1.1993 alkaneiden tilikausien tai 31.12.1998 tai sen jälkeen päätettyjen tilikausien tulosten määrittämisen yhteydessä kokonaistuloksesta vähennetään konserniin kuuluvan yhtiön tulokseen sisällytetty kulujen ja maksujen osuus, joka perustuu tämän osuuteen muussa konsernin yhtiössä – –

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

9 Pääasian valittaja on CGI:n 223 A §:ssä tarkoitetun keskitetyn verotuksellisen konsernin emoyhtiö. Steria, joka on kyseiseen konserniin kuuluva yhtiö, omistaa itse yli 95 prosenttia tytäryhtiöistä, joista osa on sijoittautunut Ranskaan ja osa muihin jäsenvaltioihin. Osingot, jotka Steria sai muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta tytäryhtiöiltään, vähennettiin CGI:n 216 §:n mukaisesti sen kokonaisnettovoitosta, lukuun ottamatta kulujen ja maksujen osuutta, joksi vahvistettiin kiinteämääräisesti viisi prosenttia saatujen osinkojen nettomäärästä (jäljempänä kulujen ja maksujen osuus) ja joka edustaa emoyhtiön vastattavaksi tulleita kuluja ja maksuja, jotka liittyvät sen omistuksiin mainitut osingot jakaneessa tytäryhtiössä.

10 Pääasian valittaja maksoi tällä perusteella omasta aloitteestaan yhteisöveron ja siihen liittyvät lisämaksut, minkä jälkeen se vaati vuosien 2005–2008 osalta palautusta kyseisten verojen sen osan osalta, joka vastasi kulujen ja maksujen osuutta. Se perusteli vaatimustaan sillä, ettei kyseinen kansallinen lainsäädäntö ollut yhteensopivaa EY 43 artiklan (josta on tullut SEUT 49 artikla) kanssa. Pääasian valittaja on tältä osin nostanut esille kysymyksen siitä, että verotuksellisesti keskitetyn konsernin emoyhtiön saamia osinkoja kohdellaan eri tavalla sen mukaan, ovatko osingot peräisin yhtiöistä, jotka itse kuuluvat kyseiseen keskitettyyn konserniin,

mikä merkitsee sitä, että kyseiset yhtiöt ovat sijoittautuneet Ranskaan, vai ovatko ne peräisin muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneista tytäryhtiöistä. Ainoastaan ensiksi mainitussa tapauksessa osingot nimittäin vapautetaan kokonaan yhteisöverosta sellaisen neutralisoinnin perusteella, jolla CGI:n 223 B §:n mukaisesti poistetaan sen vaikutus, että kulujen ja maksujen osuus tuloutetaan emoyhtiön voittoon.

11 Veroviranomaiset eivät hyväksyneet pääasian valittajan vaatimusta, joten se nosti asiassa kanteen tribunal administratif de Montreuil:ssä. Sen jälkeen kun mainittu kanne hylättiin 4.10.2012 annetulla tuomiolla, pääasian valittaja haki kyseiseen tuomioon muutosta cour administrative d'appel de Versailles:ssa.

12 Kansallinen tuomioistuin palauttaa mieleen, että unionin tuomioistuin on tuomiossaan X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) todennut, etteivät SEUT 49 ja SEUT 54 artikla ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa emoyhtiölle annetaan mahdollisuus muodostaa verotuksellinen yksikkö kotimaisen tytäryhtiönsä kanssa mutta evätään mahdollisuus tällaisen verotuksellisen yksikön muodostamiseen ulkomaisen tytäryhtiön kanssa, koska jälkimmäisen tytäryhtiön voittoon ei sovelleta kyseisen jäsenvaltion verolainsäädäntöä. Kansallisen tuomioistuimen mukaan mainitussa tuomiossa ei kuitenkaan ole tarkasteltu sitä, ovatko kaikki keskitettyyn verotukselliseen konserniin kuuluvien yhtiöiden edut yhteensopivia unionin oikeuden kanssa.

13 Cour administrative d'appel de Versailles on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko sijoittautumisvapautta koskevan EY 43 artiklan, josta on tullut SEUT 49 artikla, tulkittava olevan esteenä sille, että Ranskan keskitetyn verotuksen järjestelmää koskevassa lainsäädännössä annetaan keskitettyä verotusta soveltavalle emoyhtiölle mahdollisuus neutralisoida kulujen ja maksujen osuuden – joksi on vahvistettu kiinteää 5 prosenttia osinkojen nettomäärästä – tulouttaminen vain niiden osinkojen osalta, jotka emoyhtiö on saanut Ranskassa asuivilta keskitettyyn verotukseen kuuluvilta yhtiöiltä, vaikka sillä ei saman lainsäädännön nojalla ole tätä oikeutta niiden osinkojen osalta, joita sille maksavat toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet tytäryhtiöt, jotka objektiivisesti voisivat osallistua valintansa mukaisesti keskitettyyn järjestelmään, jos ne asuisivat Ranskassa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

14 SEUT 49 artiklassa asetetaan velvollisuus poistaa sijoittautumisvapauden rajoitukset. Näin ollen on todettava, että 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 (tuomio X, C-686/13, EU:C:2015:375, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että sijoittautumisvapautta loukataan, jos kotimaista yhtiötä, jolla on tytäryhtiö tai kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa, kohdellaan jäsenvaltion lainsäädännön nojalla verotuksellisesti epäedullisemmin kuin kotimaista yhtiötä, jolla on tytäryhtiö tai kiinteä toimipaikka ensin mainitussa jäsenvaltiossa (ks. tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 Sen lainsäädännön nojalla, josta pääasiassa on kyse, osingot, jotka kotimainen emoyhtiö saa tytäryhtiöltään – riippumatta siitä, onko tytäryhtiö kotimainen vai ei – vähennetään emoyhtiön nettovoitosta, lukuun ottamatta kulujen ja maksujen osuutta. Kuluja ja maksuja, jotka liittyvät

omistusosuuksiin, joista verosta vapautetut osingot saadaan, pidetään nimittäin eränä, jota ei voida vähentää.

17 Tämä kulujen ja maksujen osuuden tulouttaminen emoyhtiön voittoon kuitenkin neutralisoidaan CGI:n 223 A §:ssä tarkoitettuun keskitettyyn verotukselliseen konserniin kuuluvan emoyhtiön hyväksi vain sellaisten osinkojen osalta, jotka kyseiseen konserniin kuuluvat tytäryhtiöt jakavat.

18 Jäsenvaltion sellaisesta lainsäädännöstä, josta on kyse pääasiassa, seuraa näin ollen, että osingot, jotka jaetaan keskitettyyn verotukselliseen konserniin kuuluvalla kotimaisella emoyhtiöllä ja jotka ovat peräisin mainitun yhtiön samaan verotukselliseen konserniin kuuluvilta tytäryhtiöiltä, vähennetään kokonaan kyseisen emoyhtiön nettovoitosta ja siten kokonaan yhteisöverosta kyseisessä jäsenvaltiossa, kun taas osingot, jotka mainittu emoyhtiö saa kyseiseen verotukselliseen konserniin kuulumattomilta tytäryhtiöiltään, vapautetaan kyseisestä verosta ainoastaan osittain sen takia, että kulujen ja maksujen osuus tuloutetaan mainitun emoyhtiön voittoon.

19 Koska tällaisen lainsäädännön nojalla ainoastaan kotimaiset yhtiöt voivat kuulua keskitettyyn verotukselliseen konserniin, verotuksellinen etu, josta on kyse pääasiassa, on varattu kotimaista alkuperää oleville osingoille.

20 Tällaisen etuuden epääminen sellaiselta emoyhtiöltä, jolla on toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö, on omiaan tekemään tällaiselle emoyhtiölle sijoittautumisvapauden käytöstä vähemmän houkuttelevaa, sillä se sen vuoksi on haluttomampi perustamaan tytäryhtiötä muihin jäsenvaltioihin.

21 Jotta tällainen erilainen kohtelu soveltuisi yhteen sijoittautumisvapautteen liittyvien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, sen on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituna toisiinsa rinnastettavissa, tai sen on oltava oikeutettua yleistä etua koskevan pakottavan syyn johdosta (ks. tuomio X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 20 kohta).

22 Se seikka, että emoyhtiön saamat osingot, jotka ovat kokonaan verosta vapautettuja, ovat peräisin tytäryhtiöistä, jotka kuuluvat keskitettyyn verotukselliseen konserniin, johon myös asianomainen emoyhtiö kuuluu, ei merkitse sitä, että emoyhtiöt olisivat objektiivisesti arvioituna erilaisessa tilanteessa, millä todettu erilainen kohtelu voitaisiin oikeuttaa (ks. vastaavasti tuomio Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, 23–30 kohta; tuomio X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 21–24 kohta ja tuomio SCA Group Holding ym., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 29–31 kohta). Sellaisen lainsäädännön tapauksessa, josta on kyse pääasiassa ja jossa säädetään – sen kautta, että kulujen ja maksujen osuuden tulouttaminen emoyhtiön voittoon neutralisoidaan – saatujen osinkojen vapauttamisesta verosta kokonaan, keskitettyyn verotukselliseen konserniin kuuluvien yhtiöiden tilanne on rinnastettavissa sellaisten yhtiöiden tilanteeseen, jotka eivät kuulu tällaiseen konserniin, koska molemmissa tapauksissa yhtäältä emoyhtiö vastaa kuluista ja maksuista, jotka liittyvät sen omistusosuuteen tytäryhtiössään, ja toisaalta voittoon, jonka tytäryhtiö on tehnyt ja johon jaetut osingot perustuvat, voi lähtökohtaisesti kohdistua kaksinkertainen taloudellinen verotus tai ketjuverotus (ks. vastaavasti tuomio Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 113 kohta ja tuomio Santander Asset Management SGIC ym., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 42 kohta).

23 Näin ollen on tutkittava, onko senkaltainen erilainen kohtelu, josta pääasiassa on kyse, oikeutettu yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä.

24 Ranskan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät, että kulujen ja maksujen osuuden tulouttamisen neutralisointi on erottamaton osa verotuksellisen keskittämisen

järjestelmää ja että se on oikeutettu tarpeella säilyttää verotusvallan jako jäsenvaltioiden välillä.

25 Tästä on muistettava, että tuomiossaan X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, 18 ja 43 kohta) unionin tuomioistuin on – palautettuaan ensin mieleen, että keskitetyn verotuksen järjestelmä mahdollistaa muun muassa samaan verotukselliseen yksikköön sisällytettyjen yhtiöiden voittojen ja tappioiden konsolidoinnin emoyhtiössä sekä konsernissa toteutettujen toimenpiteiden pitämisen verotuksellisesti neutraaleina – todennut, etteivät sijoittautumisvapautta koskevat EUT-sopimuksen määräykset ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion sääntelylle, jossa emoyhtiölle annetaan mahdollisuus muodostaa verotuksellinen yksikkö kotimaisen tytäryhtiönsä kanssa mutta evätään mahdollisuus tällaisen verotuksellisen yksikön muodostamiseen ulkomaisen tytäryhtiön kanssa, koska jälkimmäiseen tytäryhtiöön ei sovelleta kyseisen jäsenvaltion verolainsäädäntöä.

26 Unionin tuomioistuin on nimittäin todennut, että ulkomaisten yhtiöiden sulkeminen tällaisen järjestelmän ulkopuolelle on oikeutettu, kun otetaan huomioon tarve säilyttää jäsenvaltioiden välinen verotusvallan jako. Koska emoyhtiö saa vuosittain mielensä mukaan päättää yhdistymisestään verotukselliseksi yksiköksi tytäryhtiönsä kanssa ja voi yhtä vapaasti päättää tällaisen yksikön purkamisesta, mahdollisuus sisällyttää ulkomainen tytäryhtiö samaan verotukselliseen yksikköön johtaisi siihen, että emoyhtiö voisi valita vapaasti tytäryhtiön tappioihin sovellettavan verosääntelyn ja sen paikan, jossa tappiot otetaan huomioon (tuomio X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 31–33 kohta).

27 Tuomiosta X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) ei kuitenkaan voida päätellä, että kaikki erilainen kohtelu yhtäältä keskitettyyn verotukselliseen konserniin kuuluvien ja toisaalta tällaiseen konserniin kuulumattomien yhtiöiden välillä olisi yhteensopivaa SEUT 49 artiklan kanssa. Mainitussa tuomiossa unionin tuomioistuin tarkasteli nimittäin asuinpaikkaa koskevaa edellytystä pääsyedellytyksenä keskitetyn verotuksen järjestelmään ja katsoi, että kyseinen edellytys on oikeutettu, kun otetaan huomioon se, että tällainen järjestelmä mahdollistaa tappioiden siirrot keskitetyn verotuksellisen konsernin sisällä.

28 Siltä osin kuin on kyse muista verotuksellisista eduista kuin tappioiden siirtämisestä keskitetyn verotuksellisen konsernin sisällä, on näin ollen tutkittava erikseen – kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 34 kohdassa todennut – kysymystä siitä, voiko jäsenvaltio varata kyseiset edut keskitettyyn verotukselliseen konserniin kuuluville yhtiöille ja siten sulkea kyseiset edut pois rajatylittävissä tilanteissa.

29 Erilaista kohtelua, josta pääasiassa on kyse, ei voida oikeuttaa tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako valtioiden välillä. Erilainen kohtelu koskee nimittäin vain kotimaisten emoyhtiöiden saamia maahan tulevia osinkoja, joten asia koskee vain yhden ja saman jäsenvaltion verotuksellista suvereniteettia (ks. vastaavasti tuomio Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, 39 ja 40 kohta).

30 Ranskan, Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ovat myös vedonneet tarpeeseen säilyttää pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän johdonmukaisuus.

31 Jotta tällaiseen oikeuttamisperusteeseen tukeutuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on osoitettava, että kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan lainsäädännön päämäärään nähden (tuomio Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Ranskan hallitus on tältä osin väittänyt, että pääasiassa kyseessä oleva verotuksellinen etu vastaa tavoitetta rinnastaa emoyhtiöstä ja sen tytäryhtiöistä muodostuva konserni yhteen yritykseen, jolla on useita toimipaikkoja.

33 Tällainen rinnastaminen merkitsee toki sitä, että jätetään ottamatta huomioon tällaisen keskitetyn verotuksellisen konsernin huipulla olevan emoyhtiön omistusosuudet tytäryhtiöidensä pääomasta, mikä puolestaan merkitsee sitä, että erilaisia konsernin sisällä toteutettuja toimia pidetään verotuksellisesti olemattomina. Tuomiossa Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, 50 kohta) on kuitenkin katsottu, että keskitetyn verotuksen järjestelmän osalta voi vallita välitön yhteys keskitettyyn verotukselliseen konserniin kuuluville yhtiöille myönnettyjen veroetujen ja sellaisen verotuksellisen haitan välillä, joka aiheutuu kyseisen konsernin sisäisten toimenpiteiden neutralisoinnista. Mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa se, että emoyhtiö otti välittömästi huomioon tytäryhtiönsä tappiot, kompensoitiin sillä, ettei keskitetyn verotuksellisen konsernin osalta otettu huomioon sitä, että ensiksi mainitulla yhtiöllä oli omistusosuus jälkimmäisessä yhtiössä, mikä teki mahdolliseksi sen, että emoyhtiö voisi tehdä varauksen sen arvonalennuksen perusteella, joka kohdistui sen omistusosuuteen tappioita kärsineessä tytäryhtiössä (ks. tuomio Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, 48 kohta ja tuomio SCA Group Holding ym., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 34 ja 35 kohta).

34 On kuitenkin todettava, että toisin kuin tuomioon Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659) johtaneessa asiassa, minkäänlaista tämän tuomion 31 kohdassa tarkoitettua välitöntä yhteyttä ei ole voitu havaita pääasiassa kyseessä olevan verotuksellisen edun ja konsernin sisäisten toimien neutralisoinnista seuraavan verotuksellisen haitan välillä.

35 On nimittäin todettava, että vaikka – kuten Ranskan hallitus väittää – kulujen ja maksujen osuuden tulouttamisen neutralisointi seuraa emoyhtiön ja sen tytäryhtiöiden rinnastamisesta yhteen ainoaan yritykseen, jolla on useita toimipaikkoja, mainittu neutralisointi ei aiheuta minkäänlaista verotuksellista haittaa keskitetyn verotuksellisen konsernin huipulla olevan emoyhtiön kannalta, vaan se päinvastoin – kuten tämän tuomion 17–19 kohdasta ilmenee – antaa sille pääasiassa kyseessä olevan verotuksellisen edun.

36 Väitteitä, jotka liittyvät tarpeeseen säilyttää pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän johdonmukaisuus, ei näin ollen voida hyväksyä.

37 Ranskan ja Saksan hallitukset väittävät lopuksi myös, että pääasiassa kyseessä oleva verotuksellinen etu on yhteensopiva direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdan – jonka nojalla jäsenvaltiot säilyttävät mahdollisuuden säätää, ettei kuluja, jotka liittyvät emoyhtiön omistusosuuteen tytäryhtiössä, voida vähentää emoyhtiön verotettavista voitoista – kanssa. CGI:n 216 §:ssä otetaan Ranskan ja Saksan hallituksen mukaan kyseinen mahdollisuus käyttöön.

38 Myöskään näitä väitteitä ei voida hyväksyä.

39 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että jäsenvaltioille direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdassa annettua mahdollisuutta on käytettävä vain EUT-sopimuksen perustavanlaatuisia määräyksiä, tässä tapauksessa SEUT 49 artiklaa, noudattaen (ks. tuomio Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, 26 kohta; tuomio Keller Holding, C-471/04, EU:C:2006:143, 45 kohta ja tuomio Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, 46 kohta).

40 Edellä esitetyistä näkökohdista seuraa, että esitettyyn kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä keskitetyn verotuksen järjestelmää koskevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla keskitettyä verotusta soveltavalle emoyhtiölle annetaan mahdollisuus neutralisoida kulujen ja maksujen osuuden – joksi on

vahvistettu kiinteä 5 prosenttia osinkojen nettomäärästä – tulouttaminen vain niiden osinkojen osalta, jotka emoyhtiö on saanut kotimaisilta keskitettyyn verotukseen kuuluvilta yhtiöiltä, vaikka sillä ei saman lainsäädännön nojalla ole tätä oikeutta niiden osinkojen osalta, joita sille maksavat toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet tytäryhtiöt, jotka objektiivisesti voisivat osallistua valintansa mukaisesti keskitettyyn järjestelmään, jos ne olisivat kotimaisia.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä keskitetyn verotuksen järjestelmää koskevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla keskitettyä verotusta soveltavalle emoyhtiölle annetaan mahdollisuus neutralisoida kulojen ja maksujen osuuden – joksi on vahvistettu kiinteä 5 prosenttia osinkojen nettomäärästä – tulouttaminen vain niiden osinkojen osalta, jotka emoyhtiö on saanut kotimaisilta keskitettyyn verotukseen kuuluvilta yhtiöiltä, vaikka sillä ei saman lainsäädännön nojalla ole tätä oikeutta niiden osinkojen osalta, joita sille maksavat toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet tytäryhtiöt, jotka objektiivisesti voisivat osallistua valintansa mukaisesti keskitettyyn järjestelmään, jos ne olisivat kotimaisia.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.