

Asia C-556/20

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

23.10.2020

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

23.10.2020

Kantajat:

Schneider Electric SA ym.

Vastaajat:

Premier ministre (pääministeri)

Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance (talous-,
valtionvarain- ja elvytysministeri)

[– –]

Seuraavassa menettelyssä

[– –] [kantajat] [– –] vaativat, että Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin)

1) kumoaa lainvastaisuuden vuoksi hallinnolliset selitykset, jotka on julkaistu perustiedotteessa 1.11.1995 [– –],

2) kumoaa lainvastaisuuden vuoksi hallinnolliset selitykset [– –], jotka on julkaistu 30.3.2001 päivätyssä virallisessa veroasioiden ohjekokoelmassa nro 62,

[– –]

Kantajina olevat yhtiöt väittävät, että riidanalaisissa selityksissä toistetaan yleisen verokoodeksin (code général des impôts) 223 sexes §:n irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä (précompte mobilier) koskevat säännökset, jotka ovat ristiriidassa eri jäsenvaltioissa sijaitseviin [alkup. s. 2] emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun direktiivin

90/435/EY 4 artiklan säännösten kanssa, koska irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys on luonteeltaan emoyhtiön sijaintijäsenvaltion verotustoimenpide, jossa säädetään kannettavaksi veroa emoyhtiön jakaessa osinkoja ja jossa veron määräytymisperusteena on jaettujen osinkojen määrä, johon sisältyvät tämän yhtiön ulkomaisilta tytäryhtiöiltään saamat osingot.

[– –] talous-, valtionvarain- ja elvytysministeri katsoo, että kanne on [jätettävä tutkimatta ja hylättävä perusteettomana].

[– –]

[Kantajat esittävät perustuslainmukaisuutta koskevan ensisijaisesti käsiteltävän kysymyksen, joka koskee lähinnä yhdenvertaisuusperiaatetta.]

[– –]

[– –] **[alkup. s. 3]**

[– –]

[Yksi kantajista] [– –] väittää, että riidanalaisissa selityksissä toistetaan yleisen verolain 223 sexes §:n irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä koskevat säännökset, jotka ovat puolestaan ristiriidassa

– eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun direktiivin 90/435/EY 4 artiklan säännösten kanssa, koska irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys on luonteeltaan emoyhtiön sijaintijäsenvaltion verotustoimenpide, jossa säädetään kannettavaksi veroa emoyhtiön jakaessa osinkoja ja jossa veron määräytymisperusteena on jaettujen osinkojen määrä, johon sisältyvät tämän yhtiön ulkomaisilta tytäryhtiöiltään saamat osingot,

[– –]

[– –] **[alkup. s. 4]** [– –]

Ottaen huomioon seuraavat:

[– –]

- Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus,
- 23.7.1990 annettu neuvoston direktiivi 90/435/EY,
- Euroopan unionin tuomioistuimen 12.2.2009 tuomio Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82,

- Euroopan unionin tuomioistuimen tuomio 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581 ja tuomio 4.10.2018, komissio v. Ranska (Irtaimen omaisuuden tuotosta tehty pidätys), C-416/17, EU:C:2018:811,
- Euroopan unionin tuomioistuimen tuomio 17.5.2017, X, C- 68/15, EU:C:2017:379 ja tuomio AFEP ym., C-365/16, EU:C:2017:378,

[– –]

Ottaen huomioon seuraavan:

[– –] **[alkup. s. 5]** [– –] [kanteiden yhdistäminen]

Ministerin esittämät tutkimatta jättämisen perusteet

[– –]

[– –] [tutkimatta jättämisen perusteiden hyväksyminen yhden kantajan osalta ja hylkääminen muiden osalta] **[alkup. s. 6]**

Yleisen verokoodeksin 223 sexes §:n säännösten tulkinta

6. Yleisen verokoodeksin 158 a §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa 1.11.1995 ja 21.3.2001, säädetään, että henkilöiden, jotka saavat osinkoja ranskalaisilta yhtiöiltä, katsotaan saavan tuloa, joka muodostuu rahamääristä, jotka ne saavat yhtiöltä, ja veronhyvityksestä, joka on valtion kohdistuva saatava. Saman lain 216 §:ssä säädetään lisäksi, että ”*emoyhtiön tilikauden aikana saama nettotuotto 145 §:ssä tarkoitetuista omistuosuuksista, jotka antavat oikeuden emoyhtiösääntelyn soveltamiseen, voidaan vähentää kulujen ja maksujen osuuden vähentämisen jälkeen tämän kokonaisnettovoitosta – –*”. Tämän lain 223 sexes §:n 1 momentin 1 kohdassa, sellaisena kuin se oli muutettuna 30.12.1991 annetun vuoden 1992 talousarviolain (loi du 30 décembre 1991 de finances pour 1992) 98 §:llä, säädettiin lisäksi seuraavaa: ”*Kun yhtiön jakama tuotto maksetaan sellaisista varoista, joiden johdosta yhtiö ei ole ollut velvollinen maksamaan yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa – –, yhtiön on tehtävä pidätys, jonka määrä vastaa näihin osinkoihin liittyvää veronhyvitystä, joka lasketaan 158 bis §:n mukaisesti. Tämä pidätys on tehtävä siitä riippumatta, kuka on osingonsaaja.*” Saman lain 146 §:n 2 momentissa säädettiin, ennen kuin se kumottiin 30.12.2003 annetun vuoden 2004 talousarviolain (loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004) 93 §:llä, lopuksi seuraavaa: ”*Kun emoyhtiön jakamat osingot antavat aiheen soveltaa jäljempänä 223 sexes §:ssä säädettyä pidätystä, pidätetystä verosta vähennetään tarvittaessa enintään viimeisten viiden vuoden kuluessa päättyneiden tilikausien aikana osakkeenomistuksen perusteella saatuun tuottoon liittyvät veronhyvitykset – –*”.
7. Unionin tuomioistuin on todennut 15.9.2011 antamassaan tuomiossa Accor (C- 310/09, EU:C:2011:581), 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.” Tästä seuraa, että yhtiöllä, joka saa osingot, on oikeus veronhyvitykseen, jolla varmistetaan Ranskaan sijoittautuneilta yhtiöiltä ja toisiin Euroopan unionin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta yhtiöiltä saatujen osinkojen samanlainen verokohtelu.

8. Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/EY, sellaisena kuin se oli voimassa 1.11.1995 ja 21.3.2001, 4 artiklassa todetaan seuraavaa: ”1. Jos emoyhtiölle tytäryhtiönsä osakkaana jaetaan voittoa muutoin kuin tämän selvitystilaan joutumisen yhteydessä, emoyhtiön sijaintivaltion on: - joko oltava verottamatta tätä voittoa, - tai verotettava voittoa mutta samalla valtuutettava tämä yhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus, ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio 5 artiklan poikkeussäännöksiä soveltaen on kantanut ennakonpidätyksenä, vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa. 2. Kukin jäsenvaltio voi kuitenkin säätää, ettei osuuteen liittyviä kuluja tai tytäryhtiön voitonjaosta johtuvia arvonalennuksia saa vähentää emoyhtiön verotettavista voitoista. **[alkup. s. 7]** Jos näissä tapauksissa osuuteen liittyvät hallintokulut vahvistetaan vakiomenetelmällä, vakiomäärä ei saa olla suurempi kuin 5 prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista. – –”
9. Näillä säännöksillä, sellaisina kuin niitä on selvennetty Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä erityisesti 25.9.2003 annetussa tuomiossa Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), pyritään välttämään se, että toisessa jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön tässä jäsenvaltiossa asuvalle emoyhtiölle jakamia voittoja verotetaan ensiksi tytäryhtiöltä sen asuinvaltiossa ja toiseksi emoyhtiöltä sen asuinvaltiossa. Näissä säännöksissä jätetään näin ollen jäsenvaltioille nimenomaisesti mahdollisuus valita kahden järjestelmän eli vapautusjärjestelmän ja hyvitysjärjestelmän väliltä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää, ettei osuuteen liittyviä kuluja tai tytäryhtiön voitonjaosta johtuvia arvonalennuksia saa vähentää emoyhtiön verotettavista voitoista. Tästä säännöksestä ilmenee myös, että jos näissä tapauksissa osuuteen liittyvät hallintokulut vahvistetaan vakiomenetelmällä, vakiomäärä ei saa olla suurempi kuin 5 prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista.
10. Valinta vapautusjärjestelmän tai hyvitysjärjestelmän välillä ei välttämättä johda osinkoa saavan yhtiön kannalta samaan lopputulokseen. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, erityisesti 12.2.2009 annetusta tuomiosta Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), ilmenee, että jos jäsenvaltio on saattaessaan direktiiviä osaksi

kansallista oikeusjärjestystä valinnut yhden direktiivissä säädetyistä vaihtoehtoisista järjestelmistä, se ei voi vedota vaikutuksiin tai rajoituksiin, jotka olisivat voineet seurata toisen järjestelmän käyttöön ottamisesta. Yleisen verokoodeksin 145 ja 216 §:ssä on valittu emo-tytäryhtiödirektiivin soveltamisalaan kuuluvien voittojen verokohtelua varten vapautusjärjestelmä, jossa kuitenkin verotetaan vakiomääräisesti 5 prosentiksi vahvistetusta kulujen osuudesta, joka vastaa sellaisia emoyhtiölle aiheutuneita kustannuksia, jotka liittyvät sen osuuteen nämä voitot jakaneessa tytäryhtiössä. Näistä voitoista 95 prosenttia on siten vapautettu verosta.

11. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, erityisesti 17.5.2017 annetuista tuomioista X (C- 68/15, EU:C:2017:379) ja AFEP ym. (C-365/16, EU:C:2017:378), ilmenee myös, että 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/EY 5 ja 6 artiklan sekä 7 artiklan 1 kohdan mukaisesti lähdevero on vero, jonka verotettava tapahtuma on osingon tai arvopapereista koituvan tuoton maksaminen, jonka määräytymisperusteena on tällainen tuotto ja jonka verovelvollisena on näiden arvopapereiden haltija. Kuten asianosaiset ovat myöntäneet, irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys, jossa verovelvollisena on ainoastaan osinkojen maksaja, ei näin ollen ole luonteeltaan tällainen lähdevero. Näistä tuomioista ilmenee sitä vastoin, että kun 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/EY 4 artiklassa säädetään, että emoyhtiön sijaintivaltion ”on oltava verottamatta tätä voittoa”, siinä kielletään jäsenvaltioita verottamasta emoyhtiötä tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta tekemättä eroa sen mukaan, onko emoyhtiön verottamisen verotettavana tapahtumana kyseisen voiton saaminen vai sen jakaminen edelleen. Tästä seuraa, että yleisen verokoodeksin 223 sexies §:n mukainen irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys kuuluu todennäköisesti näiden säännösten soveltamisalaan.
12. Se, että emoyhtiön sijaintijäsenvaltio verottaa kyseisestä voitosta emoyhtiötä jaettaessa voittoa edelleen – mikä johtaa siihen, että mainittua voittoa verotetaan siten, että kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa säädetyin 5 prosentin enimmäismäärä tosiasiallisesti ylittyy – merkitsisi kuitenkin mainituissa direktiivissä kiellettyä kaksinkertaista verotusta emoyhtiön tasolla. Unionin tuomioistuin on päättänyt tästä edellä mainituissa tuomioissa, että **[alkup. s. 8]** eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/96/EU 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan säännöksiä, jotka vastaavat sisällöltään 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/EY 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan säännöksiä, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä ”emoyhtiön sijaintijäsenvaltion verotustoimenpiteelle, jossa säädetään kannettavaksi veroa emoyhtiön jakaessa osinkoja ja jossa veron määräytymisperusteena on jaettujen osinkojen määrä, johon sisältyvät tämän yhtiön ulkomaisilta tytäryhtiöiltään saamat osingot”.
13. Kuitenkaan 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/EY 7 artiklan 2 kohdan mukaan ”tämä direktiivi ei vaikuta osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai vähentämiseksi tarkoitettujen kansallisten säännösten tai

sopimusmääräysten soveltamiseen, erityisesti jos säännökset tai määräykset koskevat verohyvitysten maksua osingonsaajille”. Näistä säännöksistä seuraa, kuten unionin tuomioistuin on niitä oikeuskäytännössään selventänyt erityisesti 25.9.2003 antamassaan tuomioissa *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495) ja 24.6.2010 antamassaan tuomiossa, *P. Ferrero e C. ja General Beverage Europe* (C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364), että pidätyksen voidaan katsoa kuuluvan näiden säännösten soveltamisalaan vain, jos yhtäältä se perustuu säännöksiin, joiden tarkoituksena on poistaa osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus tai lieventää sitä, ja jos toisaalta sen soveltaminen ei voi olla esteenä direktiivin tavoitteen saavuttamiselle.

14. Irtaimen omaisuuden tuotosta on tehtävä pidätys, sellaisena kuin se oli yleisen verokoodeksin 223 sexies §:ssä ennen kuin se kumottiin 30.12.2003 annetulla vuoden 2004 talousarviolaille, jos voitonjaon yhteydessä on myönnettävä veronhyvitystä eikä näistä voitoista ole maksettu yleisen verokannan mukaista yhteisöveroa. Tämä pidätys on näin ollen yksi osatekijä järjestelmässä, jolla pyritään voitonjaon taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen ja estämään se, että näihin voittoihin liittyvä veronhyvitys ei vastaisi sitä verorasitusta, jonka voittoa jakanut yhtiö on kantanut näistä voitoista, ja siten estämään se, että osingonsaaja saisi odottamatonta hyötyä tämän veronhyvityksen myöntämisestä. Ottaen erityisesti huomioon, että jokaisella yhtiöllä, joka saa osinkoa 7 kohdassa tarkoitetuilla edellytyksillä ja perusteilla, on oikeus saada veronhyvitys, joka voidaan vähentää pidätetystä verosta, tämän pidätyksen soveltaminen ei vaikuttaisi olevan esteenä direktiivin tavoitteen saavuttamiselle.
15. Kansallisten säännösten tulkinta ja sen arvioiminen, ovatko nämä säännökset 23.7.1990 annetun direktiivin mukaisia, riippuu siitä, miten vastataan kysymykseen siitä, ovatko direktiivin 4 artiklan säännökset, ottaen erityisesti huomioon tämän direktiivin 7 artiklan 2 kohta, esteenä yleisen verokoodeksin 223 sexies §:n kaltaiselle säännökselle, jossa säädetään osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi annetun säännöksen asianmukaiseksi täytäntöönpanemiseksi verosta, joka pidätetään emoyhtiön jakaessa edelleen voittoja, jotka toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneet tytäryhtiöt ovat sille jakaneet.
16. Tähän kysymykseen liittyy vakava Euroopan unionin oikeuden tulkintaa koskeva vaikeus.

Perustuslainmukaisuutta koskeva ensisijaisesti käsiteltävä kysymys [alkup. s. 9]

[– –]

[– –] [Asiaa ei ole tarpeen saattaa perustuslakituomioistuimen (Conseil constitutionnel) käsiteltäväksi].

Muut kanneperusteet

19. Koska 15 kohdassa esitettyyn kysymykseen liittyy ensinnäkin vakava Euroopan unionin oikeuden tulkintaa koskeva vaikeus, kuten edellä on todettu, siitä on pyydetty Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan mukaisesti ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta.

[– –]

[– –] **[alkup.s. 10]** [– –]

22. Edellä esitetyn perusteella kanteissa esitettyjen vaatimusten käsittelyä on lykättävä siihen saakka, kunnes Euroopan unionin tuomioistuin on antanut ratkaisun tähän ennakkoratkaisukysymykseen.

[– –]

TUOMIO

[– –]

2) Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraava ennakkoratkaisukysymys: ovatko 23.7.1990 annetun direktiivin 90/435/EY 4 artiklan säännökset, kun otetaan erityisesti huomioon tämän direktiivin 7 artiklan 2 kohta, esteenä yleisen verokoodeksin 223 sexies §:n kaltaiselle säännökselle, jossa säädetään osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan järjestelyn asianmukaiseksi täytäntöönpanemiseksi verosta, joka pidätetään emoyhtiön jakaessa edelleen voittoja, jotka toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneet tytäryhtiöt ovat sille jakaneet?

[– –]

[– –] **[alkup. s. 11]** **[alkup. s. 12]**

[– –]

[– –]

[– –] **[allekirjoitukset]**