

Asia C-318/22

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

12.5.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Fővárosi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

27.4.2022

Valittaja:

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

Vastapuoli:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Pääasian kohde

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (valtion vero- ja tullihallinnossa valitusasioita käsittelevä osasto, Unkari; jäljempänä vastapuoli) sellaiseen päätöksen kohdistettu muutoksenhaku, jolla se pysytti ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen, jolla tämä oli kieltäytynyt ottamasta yhteisöveron perusteesta huomioon vähennystä, jota GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (jäljempänä valittaja) oli vaatinut yritysjärjestelyn yhteydessä tuottoihin tehdyn kirjauksen perusteella.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Kohde: Sellaisen kansallisen lainsäädännön tulkinta, jossa on vahvistettu puhtaasti kotimaisia tilanteita varten säännöt, jotka ovat samat kuin ne, joista unionin direktiivissä on säädetty rajat ylittäviä tilanteita varten. Direktiivin 2009/133/EY 8 artiklan 2 kohdan soveltaminen, kun kyseessä on yhden omistajan yhtiön yritysjärjestelystä ja tämän säännöksen soveltamisen kytkeminen määrättyjen edellytysten täyttymiseen.

Oikeudellinen perusta: SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

- a) Onko eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 19.10.2009 annettua neuvoston direktiiviä 2009/133/EY (jäljempänä direktiivi 2009/133) tulkittava siten, että sen johdanto-osan toisen perustelukappaleen ja 1 artiklan a kohdan mukaisena voidaan pitää kansalliseen lainsäädäntöön (tai säännökseen) tai sen tulkintaan ja soveltamiseen perustuvaa käytäntöä, jonka mukaan direktiiviä ei sovelleta kotimaisiin vaan ainoastaan kansainvälisiin rajatylittäviin yritysjärjestelyihin, kun otetaan huomioon, että direktiivin 2009/133 säännökset saatettiin osaksi kansallista oikeutta yhteisö- ja osinkoverosta vuonna 1996 annetulla lailla nro LXXXI (a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény; jäljempänä yhteisöverolaki), ja koska unionin oikeudessa ei suoraan säädetä tästä kysymyksestä, kansallinen lainsäätäjä on yhteisöverolain 31 §n 1 momentin a kohdassa vahvistanut, että tällä lailla mukaudutaan unionin säädöksiin, muun muassa direktiiviin 2009/133?
- b) Onko direktiivin 2009/133 8 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että sen mukaisena voidaan pitää kansalliseen lainsäädäntöön (tai säännökseen) tai sen tulkintaan ja soveltamiseen perustuvaa käytäntöä, jonka mukaan samaan jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden välisessä osittaisjakautumisessa siirtävän yhtiön osakas on velvollinen alentamaan kirjanpidossaan siirtävästä yhtiöstä omistamiensa yhtiöosuuksien (siirtävän yhtiön merkitty pääoma) nimellisarvoa, sillä veroviranomainen edellyttää direktiivin 2009/133 8 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun verokohtelun saamiselta tämän kirjanpidollisen arvon alentamista myös silloin, kun osittaisjakautuminen on tappiollinen siirtävän yhtiön osakkaalle?
- c) Onko direktiivin 2009/133 8 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että sen mukaisena voidaan pitää kansalliseen lainsäädäntöön (tai säännökseen) tai sen tulkintaan ja soveltamiseen perustuvaa käytäntöä, jonka mukaan kyseisen säännöksen mukaista yhteisöverokohtelua ei voida soveltaa osittaisjakautumisessa silloin, kun siinä mukana oleva siirtävä yhtiö jää yhden osakkaan omistukseen eli osittaisjakautumisen jälkeen siirtävän yhtiön perustaja säilyttää muuttumattomana 100 prosentin suuruisen omistusosuutensa kyseisestä yhtiöstä tai kun siirtävän yhtiön merkitty pääoma ei millään tavoin muutu?

Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa on viitattu

Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 19.10.2009 annetun neuvoston direktiivin 2009/133/EY johdanto-osan toinen perustelukappale, 1 artiklan a alakohta, 2 artiklan c alakohta, 8 artiklan 2 ja 5 kohta

Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa on viitattu

Yhteisö- ja osinkoverosta vuonna 1996 annetun lain nro LXXXI (a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény; jäljempänä yhteisöverolaki) 1 §:n 5 momentti; 4 §:n 23/a kohta; 7 §:n 1 momentin gy kohdan 1 alakohta; 8 §:n 1 momentin m kohdan mb alakohta; 31 §:n 1 momentin a kohta.

Kirjanpidosta vuonna 2000 annetun lain nro C (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény; jäljempänä kirjanpitolaki) 85 §:n 1 momentin d kohta.

Yhteenveto pääasian tosiseikoista ja siinä toimitetusta menettelystä

- 1 Valittaja omisti 100 prosenttia GE Hungary Kft:n [(rajavastuuyhtiö)] (jäljempänä GE Hungary) osuuksista ja viimeksi mainittu yhtiö puolestaan 100 prosenttia GE Aviation Hungary Kft:n (jäljempänä GE Aviation Hungary) osuuksista. Nämä kolme yhtiötä tekivät vuonna 2017 sopimuksen osittaisjakautumisesta yhtiöiden hankkimiseen perustuvalla sulautumisella.
- 2 Tämän yritysjärjestelyn puitteissa GE Hungarystä siirrettiin kaksi toimialaa, jotka sulautettiin GE Aviationiin. Toimialojen siirto kohdennettiin kirjanpidossa GE Hungaryn voittovaroihin tämän yhtiön merkittyä pääomaa muuttamatta.
- 3 Valittaja hankki samassa yhteydessä 99,6 prosentin suuruisen suoran omistusosuuden GE Aviationista. Tässä yhteydessä GE Aviationin merkittyä pääomaa korotettiin kohdentamalla tämä kirjanpidossa voittovaroihin. Lisäksi GE Hungaryn omistusosuutta GE Aviationissa alennettiin voittovaroihin kohdennetulla kirjauksella.
- 4 Valittaja säilytti 100 prosentin suuruisen omistusosuutensa GE Hungarystä.
- 5 Valittaja vaati vuonna 2019 toimitetun verotarkastuksen yhteydessä, että sen yhteisöveron perustetta alennetaan 83 331 000 000 forintilla (HUF) edellä mainitun GE Hungaryn toimialojen siirron perusteella. Ensimmäisen asteen veroviranomainen hylkäsi vaatimuksen sillä perusteella, että vaadittua veron perusteen alennusta ei voitu kytkeä ”omistusosuuden poiskirjaamiseen” eli että

yrittäjärjestely ei ollut johtanut valittajalla GE Hungarystä olevan omistussuuden eikä tämän jälkimmäisen yhtiön merkityn pääoman muuttumiseen.

- 6 Vastapuolena oleva toisen asteen veroviranomainen pysytti tämän päätöksen. Se vahvisti päätöksessään, että edellä mainitut syyt huomioon ottaen yhteisöverolain 7 §:n 1 momentin gy kohdan 1 alakohtaa ei voida soveltaa. Lisäksi se totesi, että valittaja ei voinut menestyksekkäästi vedota direktiiviin 2009/133, koska sen 1 artiklan 1 kohdassa säädetään, että sitä sovelletaan ainoastaan jakautumisiin, jotka koskevat kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa olevia yhtiöitä. Vastaaja totesi, että näiden syiden vuoksi ei ollut syytä alentaa valittajan vuoden 2017 yhteisöveron perustetta vaaditulla määrällä niiden oikeudellisten perusteiden perusteella, joihin oli vedottu.
- 7 Valittaja on hakenut ennakkoratkaisua pyytävältä tuomioistuimelta muutosta vastapuolen päätökseen.

Pääasian asianosaisten lausumat

- 8 Valittajan mukaan riidanalainen liiketoimi on katsottava direktiivin 2009/133 2 artiklan c alakohdassa tarkoitetuksi osittaisjakautumiseksi. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiiviä on sovellettava ja se velvoittaa kaikissa tapauksissa, joissa kansallisessa lainsäädännössä on puhtaasti sisäisten tilanteiden ratkaisemisen osalta tukeuduttu unionin oikeudessa omaksuttuihin ratkaisuihin. Vastaajan olisi pitänyt ottaa liiketoimen yhteydessä huomioon sekä vuonna 2000 annetun kirjanpitolain nro C (jäljempänä kirjanpitolaki) että yhteisöverolain direktiivin mukainen tulkinta, jonka mukaan yhtiölle ei voi syntyä yhteisöverovelvollisuutta tällaisesta yrittäjärjestelystä.
- 9 Veronlykkäystä koskevat direktiivin 2009/133 säännökset on saatettu osaksi kansallista oikeutta yhteisöverolain 7 §:n 1 momentin gy kohdassa tarkoitetulla ”omistussuuden poiskirjaamisella” tukeutumalla kirjanpitolain 85 §:n 1 momentin d kohdassa käytettyyn käsitteeseen. Direktiivin 2009/133 2 artiklan c alakohdassa tarkoitetusta osittaisjakautumisen käsitteestä ei kuitenkaan seuraa, että siirtävän yhtiön merkittyä pääomaa on alennettava. Käytännössä näin ei myöskään välttämättä tapahdu, ja kansallista lainsäädäntöä voidaan lukea tavalla, joka täyttää unionin oikeuden vaatimukset.
- 10 Valittaja esittää, ettei direktiivissä 2009/133 ole annettu jäsenvaltioille liikkumavaraa direktiivin kansallisen täytäntöönpanon osalta, minkä vuoksi ne eivät voi asettaa liiketoimen kohteena olevan yhtiön osakkaita koskevan verotuksen neutraalisuuden soveltamiselle muita edellytyksiä. Direktiivissä 2009/133 myönnetty edut voidaan evätä vain, jos kyseisen liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen, mihin vastapuoli ei ole vedonnut käsiteltävässä asiassa.
- 11 Valittaja vetoaa myös liiketoimen todellisen taloudellisen sisällön periaatteelliseen ensisijaisuuteen: Se, että vastapuoli edellyttää direktiivin 2009/133 mukaisten

etujen saamiselta merkityn pääoman alentamista, on muodollinen edellytys, joka ei johdu millään tavoin direktiivistä, eikä sitä voida johtaa kirjanpitoaista eikä yhteisöverolaista. Yhtiöosuuksien arvo ei perustu yksinomaan merkittyyyn pääomaan vaan siihen vaikuttavat myös muut pääoman osatekijät.

- 12 Vastapuolen mukaan direktiiviä 2009/133 on sovellettava vain silloin, kun liiketoimi on toteutettu kahden tai useamman eri jäsenvaltion sijoittautuneen yhtiön välillä, kun taas käsiteltävässä asiassa kyse on samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välisestä liiketoimesta.
- 13 Lisäksi vastapuoli katsoo, että veron perusteen alentaminen olisi voinut tulla kyseeseen vain, jos GE Hungaryn merkittyä pääomaa olisi alennettu eli ellei liiketoiminta olisi kohdennettu yksinomaan voittovaroihin. Valittajan mainitsemaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa, koska siinä on ollut kyse eri tosiseikoista kuin nyt käsiteltävässä asiassa. Kyseisestä oikeuskäytännöstä ei myöskään seuraa, että yhteisöverolain 7 §:n 1 momentin gy kohdan 1 alakohta olisi katsottava direktiivin 2009/133 vastaiseksi.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 14 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on ratkaistava, voidaanko tilanteessa, jossa on kyse direktiivin 2009/133 2 artiklan c alakohdassa tarkoitetusta järjestelystä (osittaisjakautuminen), direktiivin 8 artiklan 2 ja 5 kohdan mukaisesti katsoa sellainen yhteisöverolain 7 §:n 1 momentin gy kohdan 1 alakohdan tulkinta, jonka mukaan yhteisöveron perusteen alentamisen edellytyksenä oleva ”omistusosuuden poiskirjaaminen” voi toteutua yksinomaan merkityn pääoman muutoksella, tähän ei riitä voittovarojen muutos.
- 15 Direktiivi 2009/133 saatettiin osaksi yhteisöverolakia sen 31 §:n 1 momentin a kohdalla. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan kansalliseen lainsäädäntöön otetut säännökset ovat direktiivin 2009/133 mukaisia sekä rajatylittävien että puhtaasti kotimaisten yritysjärjestelyjen osalta. Yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteet edellyttävät, että tätä kansallista lainsäädäntöä tulkitaan direktiivin mukaisesti. Tässä yhteydessä se viittaa tuomioihin Leur-Bloem (C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369), Andersen og Jensen ApS (C-43/00, ECLI:EU:C:2002:15) ja Dzodzi (C-297/88, ECLI:EU:C:1990:360).
- 16 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan direktiivin 2009/133 2 artiklan c alakohtaa ei voida tällaisessa yhteydessä pitää ”acte claire” - eikä ”acte éclairé”-säännöksenä.