

Asia C-135/24

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

20.2.2024

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Tribunal de première instance de Liège (Belgia)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

29.1.2024

Valittaja:

John Cockerill SA

Vastapuoli:

Belgian valtio

Tribunal de première

instance de Liège

Liègen istuntopaikka

Ratkaisu

siviilioikeudelliset asiat

veroasioita käsittelevä jaosto

Asiassa:

JOHN COCKERILL SA, [– –]

valittajana [– –],

vastaan:

BELGIAN VALTIO [– –]

vastapuolena [– –]

I. MENETTELY

[– –]

[menettelyä koskevia mainintoja]

Kuultuaan asianosaisia [– –] 18.12.2023 pidetyssä istunnossa [– –].

II. PÄÄASIAN KOHDE JA TOSISEIKAT

1.

Riitauttaminen koskee seuraavaa maksua:

| Verovuosi | Veron viite | Veron luonne | Verotuksen päivämäärä |
|-----------|-------------|--------------|-----------------------|
| 2020 | 815319915 | Yhteisövero | 1.2.2021 |

2.

Kantaja (jäljempänä John Cockerill) on Belgiaan sijoittautunut yhtiö, joka on velvollinen maksamaan yhteisöveroa Belgiassa.

3.

Verovuoden 2020 osalta sitä verotettiin ilmoitukseensa sisältyvien tietojen perusteella.

4.

Se teki 20.4.2021 oikaisuvaatimuksen siltä tällä perusteella peritystä maksusta.

John Cockerill katsoo, että se, että yhtiö ei ole voinut vähentää tuloverolain (Code des Impôts sur les Revenus, jäljempänä CIR 92) 207 §:n 8 momentin nojalla, sellaisena kuin sitä sovellettiin kyseiseen verovuoteen, kaikkia ”jo verotettuja tulojaan” (jäljempänä verotetut tulot) kuluvan vuoden osalta sille tehdystä konsernin sisäisestä siirrosta, joka sen mukaan täytti kaikki CIR 92:n 205/5 §:n edellytykset ja josta oli myös tehty CIR 92:n täytäntöönpanosta annetussa kuninkaallisessa asetuksessa (Arrêté royal d’exécution du CIR 92) tarkoitettu ad hoc -sopimus, rikkoo eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annettua neuvoston

direktiiviä 2011/96/EU (jäljempänä emo- ja tytäryhtiödirektiivi tai direktiivi), jota Belgian lainsäätäjän olisi kuitenkin pitänyt noudattaa.

5.

Tarkemmin sanottuna John Cockerill sai vuoden 2019 aikana osinkoja yhteensä 102 786 997,32 euroa.

[– –]

John Cockerill katsoo, että kyseiset 96 302 105,00 euron osingot täyttävät sellaiset ehdot, että siihen voidaan CIR 92:n 202 ja 203 §:n mukaisesti soveltaa lopullisesti verotettuja tuloja koskevaa järjestelmää.

6.

John Cockerill sai lisäksi saman vuoden aikana 43 697 824,53 euron suuruisen konsernin sisäisen siirron (jäljempänä siirto).

Kyseinen siirto on peräisin [– –] [3] [Belgiaan sijoittautuneilta] yhtiöiltä. [– –]

7.

John Cockerill katsoo, että kyseinen siirto täyttää kaikki edellytykset [– –] [, jotta siihen voidaan soveltaa konsernin sisäisiä siirtoja koskevaa verojärjestelmää].

Kyseisen siirron määrä lisättiin riidanalaisen verovuoden osalta John Cockerillin yhteisöveron määräytymisperusteeseen. John Cockerill ei kuitenkaan voinut vähentää tästä veron määräytymisperusteesta kuluvan vuoden verotettuja tuloja.

8.

John Cockerill katsoo, että kyseinen tilanne, jossa yhtiö joutuu maksamaan yhteisöveroa, vaikka sen ei olisi pitänyt maksaa sitä, jos se ei olisi saanut osinkoa, on ristiriidassa [emo- ja tytäryhtiöitä koskevan] direktiivin [– –] kanssa.

9.

John Cockerill riitautti kyseisen tilanteen tekemällä oikaisuvaatimuksen 20.4.2021. Kyseinen oikaisuvaatimus hylättiin 16.9.2022. John Cockerill nosti näin ollen nyt käsiteltävänä olevan kanteen [– –] 5.12.2022.

III. VAATIMUKSET

10.

John Cockerill vaatii ensisijaisesti riidanalaisen maksun alentamista, koska yhtiö ei ole voinut vähentää siirrosta kuluvan vuoden verotettuja tuloja, mikä rikkoo direktiiviä.

John Cockerill pyytää toissijaisesti esittämään unionin tuomioistuimelle [– –] seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko direktiivin 2011/96/EU 4 artiklaa, luettuna yhdessä unionin oikeuden muiden lähteiden kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, i) jolla otetaan käyttöön verotuksen konsolidointijärjestelmä, jonka nojalla konsernit voivat tietyin edellytyksin siirtää tiettyjen tytäryhtiöiden tekemät verotettavat voitot kokonaan tai osittain toisille tytäryhtiöille, jotka ovat olleet tappiollisia verovuoden aikana (konsernin sisäinen siirto), mutta ii) jolla tämän edun ulkopuolelle jätetään saatuja osinkoja vastaavassa määrin tappiolliset yhtiöt, jotka täyttävät direktiivin 2011/96/EU täytäntöön panemiseksi annetun jäsenvaltion lainsäädännön mukaiset verosta vapauttamisen edellytykset?”

11.

Belgian valtio katsoo, että kanne voidaan ottaa tutkittavaksi mutta että se on perusteeton, ja pyytää, että yhtiöltä perittävä maksu vahvistetaan.

IV. TUTKITTAVAKSI OTTAMINEN

12.

[– –] [K]anne voidaan ottaa tutkittavaksi [– –].

V. ASIAN TARKASTELU

Ensimmäinen ensisijainen valitusperuste:

i) emo-tytäryhtiödirektiivi ja sen saattaminen osaksi kansallista lainsäädäntöä

13.

Direktiivin 4 artiklassa säädetään, että ”[j]os emoyhtiölle [– –] jaetaan voittoa muutoin kuin tytäryhtiön selvitystilaan joutumisen yhteydessä sillä perusteella, että emoyhtiö on tytäryhtiönsä osakas, emoyhtiön sijaintijäsenvaltion [– –] on [– –] jätettävä verottamatta tämä voitto”.

Direktiivissä säädetään siis tytäryhtiön emoyhtiölleen maksamien osinkojen verovapautuksesta, jos direktiivissä säädetyt edellytykset täyttyvät.

14.

Direktiivin välittömän oikeusvaikutuksen osalta yhteisöjen tuomioistuin [– –] on jo täsmentänyt direktiivin 90/435 4 artiklan osalta seuraavaa:

”61. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa tältä osin, että jäsenvaltioille annettu mahdollisuus valita useiden mahdollisten keinojen välillä direktiivissä tarkoitettun lopputuloksen saavuttamiseksi ei sulje yksityisiltä pois mahdollisuutta vedota kansallisissa tuomioistuimissa oikeuksiin, joiden sisältö voidaan määrittää riittävän täsmällisesti pelkästään direktiivin säännösten perusteella (ks. erityisesti em. yhdistetyt asiat Francovich ym., tuomion 17 kohta ja asia C-226/07, Flughafen Köln/Bonn, tuomio 17.7.2008, Kok. [– –], 30 kohta)”¹.

15.

Direktiivi on saatettu osaksi Belgian sisäistä oikeutta menetelmällä, jossa voitto ensin sisällytetään veron määräytymisperusteeseen ja sitten vähennetään siitä (CIR 92:n 202 § ja sitä seuraavat pykälät). Kyseisessä menetelmässä säädetään tiivistetysti, että tytäryhtiön jakamat osingot sisällytetään ensin emoyhtiön veron määräytymisperusteeseen ja vähennetään sitten kyseisestä veron määräytymisperusteesta, jos lakisääteiset vaatimukset täyttyvät. Jos verotetut tulot ovat yhtiön veron määräytymisperustetta suuremmat, verotettujen tulojen ylijäämää voidaan siirtää seuraaville verovuosille (CIR 92, 205 §:n 3 momentti).

ii) Belgian konsernin sisäistä siirtoa koskeva järjestelmä

16.

[– –]² [– –] Konsernin sisäistä siirtoa koskeva järjestelmä [, sellaisena kuin sitä sovelletaan nyt käsiteltävässä asiassa,³] tuli voimaan 1.1.2019 [– –].

Konsernin sisäistä siirtoa koskeva järjestelmä antaa tietyin erittäin tiukoin edellytyksin järjestelmän piiriin kuuluville belgialaisille yhtiöille mahdollisuuden siirtää voittonsa kokonaan tai osittain samaan konserniin kuuluville yhtiöille, joille on aiheutunut tappioita saman verokauden aikana.

Siirron tekevän yhtiön osalta siirrettävä määrä voidaan vähentää yhteisöverotuksessa (CIR 92:n 205/5 §).

Siirron saaneen yhtiön osalta siirrettävä määrä sisällytetään veron määräytymisperusteeseen. Kuluvan vuoden tappioita voidaan käyttää sen veron määräytymisperusteen alentamiseen.

¹ Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 12.2.2009, Cobelfret, (C-138/07, EU:C:2009:82).

² [– –]

³ Belgian virallinen lehti, 10.8.2018, s. 62656.

iii) Lopullisesti verotettuja tuloja koskeva järjestelmä ja Belgian osittainen verotuksen konsolidointi

17.

[CIR 92:n 207 §:n 8 momentin, sellaisena kuin sitä sovellettiin tosiseikkojen tapahtuma-aikaan] [– –] mukaan kuluva vuoden verotettuja tuloja ei voida vähentää saadusta konsernin sisäisestä siirrosta [– –].

[– –] [Kyseisessä säännöksessä] nimittäin säädettiin, että ”[CIR 92:n] [202 ja 203 §:ssä] säädetyjä vähennyksiä ei voida tehdä 185 §:n 4 momentin 1 kohdassa tarkoitetun konsernin sisäisen siirron määrästä, joka sisällytetään veron määräytymisperusteeseen”.

Kyseinen kielto on otettu CIR 92:n 206/3 §:n 1 momentin 1 kohdan kahdeksanteen luetelmakohtaan.

Koska CIR 92:n 207 §:n 8 momentin mukaan konsernin sisäisen siirron määrästä ei voida tehdä vähennyksiä (verotetut tulot mukaan lukien), kyseinen määrä on siis ”veron määräytymisperusteen vähimmäismäärä”.

John Cockerill toteaa konkreettisesti, että sen verovuoden 2020 veron määräytymisperuste on 44 142 423,75 euroa [– –] eli siirtoa vastaava määrä, johon lisätään [osaa] autokustannuksista [– –] vastaava määrä (444 599,22 euroa), johon sovelletaan myös verotettujen tulojen vähennystä koskevaa rajoitusta (CIR 92:n 207 §:n 7 momentti sellaisena kuin sitä sovellettiin tosiseikkojen tapahtuma-aikaan).

Kyseisestä määrästä maksettava yhteisövero on 13 057 328,95 euroa.

Jos John Cockerill ei olisi saanut osinkoja riidanalaisena verovuonna, sen veron määräytymisperuste olisi ollut negatiivinen (eli -4 854 452,59 euroa). Sen ei olisi siten tarvinnut maksaa yhteisöveroa riidanalaiselta verovuodelta.

(iv) Tiivistelmä asianosaisten lausumista

18.

John Cockerill toteaa, että Belgian oikeuden mukainen konsernin sisäistä siirtoa koskeva järjestelmä ei mahdollista verotettujen tulojen vähentämistä kuluva vuonna saadusta konsernin sisäisestä siirrosta. John Cockerill toteaa, että näin ollen yhtiöltä evätään ”veroetu”. Se katsoo, että kyse on direktiivin vastaisesta erilaisesta kohtelusta, kun verrataan direktiivissä verosta vapautettuja osinkoja saavan yhtiön tilannetta toiseen yhtiöön, joka ei saa osinkoja (vaikka molemmat ovat saaneet saman konsernin sisäisen siirron).

John Cockerill katsoo myös, että Belgian kansallisessa oikeudessa säädetyn veroedun epääminen yhtiöltä, joka on saanut verosta vapautettuja osinkoja, merkitsee sitä, että osinkoja verotetaan direktiivin vastaisesti.

John Cockerill toteaa lopuksi, että yksinomaan se seikka, että verotetut tulot, joita ei ole voitu vähentää saadusta konsernin sisäisestä siirrosta, on mahdollista siirtää seuraaville verovuosille, ei voi korjata sitä, että järjestelmä on direktiivin vastainen. Osinkojen verottaminen ja sen jälkeen seuraaville verovuosille siirrettävissä olevan vähennyksen salliminen ei merkitse sitä, että kyseiset osingot olisi vapautettu verosta. Yhtiön mukaan kielto vähentää verotettuja tuloja kuluvan vuoden konsernin sisäisestä siirrosta ei myöskään ole säännös, jolla pyritään estämään väärinkäytöksiä.

19.

Belgian valtio puolestaan muistuttaa, että sovellettavan järjestelmän mukaan verotetuista tuloista saatavia osinkoja, joita ei ole voitu vähentää CIR 92:n 207 §:n 8 momentin nojalla, voidaan siirtää seuraaville verovuosille.

Belgian valtio huomauttaa, että emo-tytäryhtiödirektiivi ”ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi” (direktiivin 1 artikla [2 kohta]).

Belgian valtion mukaan on näin ollen niin, että vaikka CIR 92:n 205/5 §:n 3 momentin poistaminen ei enää estä konsernin sisäisen sopimuksen osapuolina olevia yhtiöitä siirtämästä enemmän kuin on tarpeen siirron vastaanottavan yhtiön tappion tasaamiseksi, kyseisen tappion ylittävä siirto neutralisoidaan soveltamalla CIR 92:n 207 §:n 8 momenttia.

Belgian valtion mukaan viimeksi mainitulla säännöksellä vähennetään näin ollen kannustimia siirtoon, joka ylittää siirron vastaanottavan yhtiön verotappion. Lainsäätäjän alkuperäinen tahto tällaisten konsernin sisäisten siirtojen rajoittamisesta ei siis muutu.

Koska konsernin sisäistä siirtoa koskeva järjestelmä on otettu käyttöön konsernin sisäisten voittojen ja tappioiden kohtuulliseksi tasaamiseksi, CIR 92:n 207 § 8 momentin säännös on rajoittava säännös, jonka tarkoituksena on estää pyrkimykset konsernin sisäistä siirtoa koskevan järjestelmän väärinkäyttöön neutralisoimalla edut, jotka johtuisivat liian suuresta konsernin sisäisestä siirrosta, ja estää kilpailun vääristyminen sisämarkkinoilla.

Lopuksi Belgian valtio painottaa yhtäältä konsernin sisäisen järjestelmän vapaaehtoisuutta ja vapaata luonnetta sekä toisaalta vertailua poikkeuksellisia ja vastikkeettomia etuuksia koskevaan järjestelmään. Belgian valtion mukaan CIR 92:n 207 §:n 8 momentin soveltaminen liittyy erottamattomasti konsernin sisäistä siirtoa koskevaan järjestelmään.

Alioikeuden arviointi asiasta

20.

Alioikeus toteaa, että unionin tuomioistuin [– –] on vahvistanut emoytärityhtiödirektiivin 4 artiklan 1 kohdan välittömän oikeusvaikutuksen.⁴

21.

Lisäksi samankaltaisia kysymyksiä käsitellään unionin tuomioistuimen eri tuomioissa [– –],⁵⁶ erityisesti 19.12.2019 annetussa tuomiossa,⁷ jossa muistutetaan, että direktiivissä:

”kielletään jäsenvaltioita verottamasta emoyhtiötä tytäryhtiön jakamasta voitosta [– –], ja että tämän kiellon piiriin kuuluu myös kansallinen säännöstö, josta voi olla seurauksena se, että vaikka emoyhtiön saamista

⁴ Kyseisestä välittömästä oikeusvaikutuksesta muistutetaan erityisesti 19.11.2019 annetussa ennakkoratkaisussa nro 2019.0935.

⁵ Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 12.2.2009, Cobelfret (C-138/07), jossa todetaan seuraavaa:

”23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 4 artiklan 1 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan emoyhtiön saamat osingot lisätään emoyhtiön veron laskentaperustaan, josta ne vähennetään sitten 95 prosenttiin saakka niiltä osin kuin tulos jää muiden verosta vapautettujen tulojen vähennyksen jälkeen voitolliseksi kyseessä olevana verokautena. Direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdan ensimmäinen luetelmakohta on sillä tavalla ehdoton ja riittävän täsmällinen, että siihen voidaan vedota kansallisissa tuomioistuimissa.”

⁶ Unionin tuomioistuin totesi 26.10.2017 antamansa tuomion Argenta Spaarbank (C-39/16, EU:C:2017:813 1) 52 kohdassa seuraavaa:

”Toisaalta on tärkeää todeta, että direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdassa asetetulla säännöllä viettäisiin tehokas vaikutus saman artiklan 1 kohdasta ilmenevältä säännöltä, jos tätä ensin mainittua sääntöä olisi tulkittava siten, että sillä sallitaan jäsenvaltioiden estävän sen, että emoyhtiön veronalaisesta voitosta vähennetään kaikki lainojen korkokulut niiden verosta vapautettujen osinkojen määrää vastaavaan määrään asti, jotka emoyhtiö saa tytäryhtiön pääomasta omistamansa osuuden perusteella, ilman, että tämä vähennyskelvottomuus rajoittuisi kyseisen osuuden, jonka perusteella mainitut osingot maksetaan, rahoittamisesta aiheutuviin korkokuluihin. Tällaisella tulkinnalla päädyttäisiin nimittäin sallimaan se, että jäsenvaltiot voivat välillisesti korottaa emoyhtiön verotettavaa tuloa, ja näin sillä vaikutettaisiin verotuksen neutraalisuuteen, kun kyse on jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle emoyhtiölleen suorittamasta osingonjaosta.”

⁷ Unionin tuomioistuin totesi 19.12.2019 antamansa tuomion Brussels Securities (C-389/18) 45 kohdassa seuraavaa: ”Näin ollen on ilmeistä, että saatuihin osinkoihin sovellettavasta lopullisesti verotettuja tuloja koskevasta järjestelmästä yhdessä kansallisessa lainsäädännössä säädetyn vähennysten kohdentamisjärjestyksen kanssa sekä riskipääomavähennyksen käyttämisen ajallisesta rajoituksesta voi olla seurauksena, että osinkojen saaminen voi aiheuttaa emoyhtiölle toisen kansallisessa lainsäädännössä säädetyn veroedun menettämisen ja näin ollen kyseisen yhtiön verottamisen ankarammin kuin siinä tapauksessa, että se ei olisi saanut osinkoa ulkomaiselta tytäryhtiöltään tai – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa – osingot olisi pelkästään poistettu emoyhtiön veron perusteesta.”

osingoista sellaisinaan ei kanneta veroa, emoyhtiötä verotetaan näistä osingoista välillisesti.”

Belgian valtio katsoo kuitenkin, että kyseistä oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa muun muassa siksi, että direktiivillä suojataan ainoastaan osinkoja saavaa emoyhtiötä ja että tosiseikkoihin sovellettavassa Belgian oikeuden mukaisessa järjestelmässä siirron saaja ei ole etua saava verovelvollinen.

Alioikeus toteaa kuitenkin, että unionin tuomioistuimen [– –] oikeuskäytännön tarkasteluun nyt käsiteltävässä asiassa liittyy joka tapauksessa unionin oikeuden tulkintaa koskeva ongelma.⁸

[päättökseen päätösosassa toistetun ennakkoratkaisukysymyksen muotoilu] [– –]

NÄILLÄ PERUSTEILLA

Alioikeus on päättänyt kontradiktorisessa menettelyssä; [menettelyä koskevia mainintoja]

[– –]

todeta, että Euroopan unionin tuomioistuimelle on esitettävä seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- Onko direktiivin 2011/96/EU 4 artiklalla välitön oikeusvaikutus, ja onko sitä luettuna yhdessä unionin oikeuden muiden lähteiden kanssa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle:
 - i) jolla otetaan käyttöön verotuksen konsolidointijärjestelmä, jonka nojalla konsernit voivat tietyin edellytyksin siirtää tiettyjen tytäryhtiöiden tekemät verotettavat voitot kokonaan tai osittain toisille tytäryhtiöille, jotka ovat olleet tappiollisia verovuoden aikana (konsernin sisäinen siirto), ja
 - ii) jolla tämän edun ulkopuolelle jätetään saatuja osinkoja vastaavassa määrin tappiolliset yhtiöt, jotka täyttävät direktiivin 2011/96/EU täytäntöön panemiseksi annetun jäsenvaltion lainsäädännön mukaiset verosta vapauttamisen edellytykset?
- Voiko kyseinen lainsäädäntö kuulua direktiivin 2011/96/EU 1 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan, jonka mukaan se ”ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi”? [– –]

⁸ Ks. myös Belgian valtiovarainministerin vastaus parlamentin jäsenen Peter De Rooverin 11.1.2023 esittämään kysymykseen nro 1301, joka on saatavilla etenkin osoitteessa www.fisconetplus.be.

[menettelyä koskevat maininnat ja allekirjoitukset]

[–]

TYÖASIAKIRJA