

Asia C-436/23**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

13.7.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Hof van Beroep te Gent (Belgia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

13.6.2023

Valittaja:

Belgian valtio / Federale Overheidsdienst Financiën

Vastapuoli:

Volvo Group Belgium NV

Pääasian menettelyn kohde

Ennakkoratkaisupyynnö on esitetty lakisääteistä järjestelmää, jolla on otettu käyttöön oikeudenmukaisuusvero (fairness tax), koskevan oikeudenkäynnin yhteydessä. Grondwettelijk Hof (perustuslakituomioistuin) kumosi edellä tarkoitetun lakisääteisen järjestelmän mutta piti sen vaikutukset voimassa muun muassa verovuosien 2015 ja 2016 osalta, minkä takia vastapuolen oli maksettava oikeudenmukaisuusveroa näiltä verovuosilta. Verotuspäätökset kumottiin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa. Belgian valtio valitti tuomiosta.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle esitetty ennakkoratkaisupyynnö koskee lakisääteisen järjestelmän, jonka perusteella määrätään oikeudenmukaisuusvero, vaikutusten voimassa pitämistä sen jälkeen, kun järjestelmä on kumottu Grondwettelijk Hofissa. Ennakkoratkaisupyynnön esittävä tuomioistuin haluaa erityisesti tietää, onko Grondwettelijk Hofin päätöstä pitää tällainen järjestelmä voimassa pidettävä SEUT 49 artiklassa vahvistetun

sijoittautumisvapauden loukkauksena tilanteessa, jossa ennakkoratkaisupyyntöön esittävä tuomioistuin jättää soveltamatta kyseistä päätöstä ulkomaisiin yhtiöihin, joilla on Belgiassa kiinteä toimipaikka, koska asianomaiset säännökset loukkaavat sijoittautumisvapautta, minkä vuoksi näitä yhtiöitä kohdellaan äkillisesti edullisemmin kuin ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöitä, joiden on vielä maksettava tätä oikeudenmukaisuusveroa.

Ennakkoratkaisukysymys

Onko Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, joka on riitautettu ennakkoratkaisua pyytävässä tuomioistuimessa (eli joka on kumottu Grondwettelijk Hofissa mutta jonka vaikutukset on pidetty voimassa, vaikka ne loukkaavat sijoittautumisvapautta, minkä takia voimassa pidettyä kansallista lainsäädäntöä jätetään soveltamatta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden, joilla on Belgiassa kiinteä toimipaikka, jakamiin voittoihin) ja jonka yhteydessä

- veroa on maksettava jaetuista voitoista, joita ei ole sisällytetty sellaisen kotimaisen yhtiön lopulliseen verotettavaan tulokseen, jonka johtamiseen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneella yhtiöllä on sellainen vaikutusvalta, että se voi määrätä sen toiminnasta,
- mutta tätä veroa ei ole maksettava asianomaisista voitoista, jos tämä toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö harjoittaa toimintaansa Belgiassa kiinteän toimipaikan tai sivuliikkeen välityksellä?

Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

SEUT 49 artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Erinäisistä säännöksistä 30.7.2013 annetun lain (Wet van 30 juli houdende diverse bepalingen) (BS 1.8.2013) 43–51 §

Vuoden 1992 tuloverolain (Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, jäljempänä WIB) 219 ter § ja 233 §:n 3 momentti

Grondwettelijk Hofista 6.1.1989 annetun erityislain (Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof) 8 §:n 3 momentti

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 WIB:tä muutettiin erinäisistä säännöksistä 30.7.2013 annetun lain 43–51 §:llä. Muutoksilla otettiin käyttöön oikeudenmukaisuusvero eli yhteisöverosta ja ulkomaisten yhtiöiden verosta erillinen vero, joka sekä kotimaisten että ulkomaisten yhtiöiden on maksettava, kun ne jakavat osinkoja, joita ei ole sisällytetty niiden lopulliseen verotettavaan tulokseen, koska ne käyttävät tiettyjä kansallisessa verolainsäädännössä säädettyjä veroetuja. Oikeudenmukaisuusveron tarkoituksena on sellaisen voiton verottaminen, jonka yhtiöt jakavat ilman, että siitä on maksettu yhteisöveroa tai ulkomaisten yhtiöiden veroa.
- 2 Grondwettelijk Hofissa tuli vireille 31.1.2014 kumoamiskanne, joka koski 30.7.2013 annetun lain asianomaisia pykäläitä. Grondwettelijk Hof esitti tuon oikeudenkäynnin yhteydessä unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön, joka johti unionin tuomioistuimen 17.5.2017 antamaan tuomioon (C-68/15, X vastaan Ministerraad, EU:C:2017:379). Siinä unionin tuomioistuin toteaa muun muassa, että kansallisen tuomioistuimen on tarkastettava, johtaako oikeudenmukaisuusveron laskentaperusteen määrittämistapa siihen, että kyseistä ulkomaista yhtiötä kohdellaan epäedullisemmin kuin kotimaista yhtiötä, ja tarvittaessa vahvistettava sijoittautumisvapauden loukkaus.
- 3 Grondwettelijk Hof kumosi oikeudenmukaisuusveroa koskevan lakisääteisen järjestelmän 1.3.2018 antamallaan tuomiolla mutta piti kumottujen säännösten vaikutukset olennaisilta osin voimassa verovuosien 2014–2018 osalta. Grondwettelijk Hof voi 6.1.1989 annetun erityislain 8 §:n 3 momentin nojalla antaa yleisen päätöksen kumottujen säännösten vaikutusten voimassa pitämisen laajuudesta. Grondwettelijk Hofilla on mahdollisuus näin lieventää tällaisen toimenpiteen vaikutuksia erga omnes ja ex tunc, ottaen huomioon oikeusvarmuuden periaatteen.
- 4 Pääasian vastapuolen oli maksettava verovuosilta 2015 ja 2016 yhteisöverotuksessa muun muassa oikeudenmukaisuusveroa. Se teki tästä oikaisuvaatimuksen.
- 5 Valittaja totesi oikaisuvaatimukset perusteettomiksi vedoten Grondwettelijk Hofin päätökseen vaikutusten voimassa pitämisestä.
- 6 Pääasian vastapuoli nosti tästä kanteen rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gentissä (Itä-Flanderin alioikeus, Gentin osasto), joka kumosi asianomaiset yhteisöveroa koskevat verotuspäätökset verovuosien 2015 ja 2016 osalta.
- 7 Alioikeus totesi erityisesti, että Grondwettelijk Hofin päätös pitää vaikutukset voimassa loukkaa sijoittautumisvapautta. Unionin tuomioistuimen 17.5.2017 antamasta tuomiosta nimittäin seuraa, että WIB:n 233 §:n 3 momentti – jonka perusteella ulkomaisten yhtiöiden belgialaisilta toimipaikoilta periaatteessa kannetaan oikeudenmukaisuusveroa, vaikka belgialaisen toimipaikan voitot eivät sisälly ulkomaisten yhtiöiden jakamiin osinkoihin – loukkaa

sijoittautumisvapautta, koska ulkomaisia yhtiöitä, joilla on belgialainen toimipaikka, kohdellaan tämän johdosta epäedullisemmin kuin kotimaisia yhtiöitä. Kyseistä pykälää on näin ollen jätettävä soveltamatta ulkomaisiin yhtiöihin, joilla on belgialainen toimipaikka, mistä puolestaan seuraa se, että näitä yhtiöitä kohdellaan edullisemmin kuin kotimaisia yhtiöitä, mukaan lukien ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöt, kuten pääasian vastapuoli, koska oikeudenmukaisuusvero koskee vain kotimaisia yhtiöitä.

- 8 Pääasian valittaja valitti ennakkoratkaisua pyytävään tuomioistuimeen, joka päätti esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 9 **Valittaja** väittää, ettei sijoittautumisvapauden loukkausta voida vahvistaa, koska tavasta, jonka mukaisesti veron peruste on laskettava belgialaisten toimipaikkojen osalta, ei ole selvyyttä eikä siten voida vahvistaa sitä, onko laskentatapa epäedullisempi verrattuna belgialaisia yhtiöitä koskevan verokannan laskentaan. Siinäkin tapauksessa, että todettaisiin sijoittautumisvapauden rajoitus, kyseessä ei olisi yhdenvertaisen kohtelun periaatteen tai sijoittautumisvapauden loukkaus, koska belgialaiset kiinteät toimipaikat ja belgialaiset tytäryhtiöt ovat eri tilanteessa. Rajoitus on myös oikeutettu yleiseen etuun liittyvästä pakottavasta syystä.
- 10 Valittajan mukaan alioikeuden olisi näin ollen pitänyt kunnioittaa vaikutusten voimassa pitämistä koskevaa päätöstä.
- 11 Valittaja väittää lisäksi, että oikeudenmukaisuusveron käyttöönottoa koskevien säännösten unionin oikeuden mukaisuus voidaan tutkia, mutta Grondwettelijk Hofin vaikutusten voimassa pitämistä koskevan päätöksen osalta näin ei voida tehdä.
- 12 **Vastapuoli** väittää, että SEUT 49 artiklassa vahvistettua sijoittautumisvapautta on loukattu. Kun otetaan huomioon Grondwettelijk Hofin päätös pitää kumottujen säännösten vaikutukset voimassa verovuosien 2014–2018 osalta ja se seikka, että WIB:n 233 §:n 3 momenttia on jätettävä soveltamatta sijoittautumisvapauden loukkauksen takia sellaisten ulkomaisten yhtiöiden osalta, joilla on kiinteä toimipaikka Belgiassa, oikeudenmukaisuusveroa sovelletaan kotimaisiin yhtiöihin (mukaan lukien ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöt, kuten se itse), mutta ei ulkomaisten yhtiöiden belgialaisiin toimipaikkoihin. Tästä seuraa, että emoyhtiön, joka voi tavallisesti sijoittautumisvapauden perusteella vapaasti valita oikeudellisen muodon (sivuliike, tytäryhtiö tai kauppaedustajaliike), jonka välityksellä se harjoittaa toimintaansa Belgiassa, päätösvaltaa on tältä osin luvattomasti rajoitettu. Tätä ei voida perustella, ja molemmat oikeushenkilöiden ryhmät ovat samassa tilanteessa ottaen huomioon oikeudenmukaisuusveron tavoitteen.

- 13 Tällainen sijoittautumisvapauden rajoitus ei ole myöskään oikeasuhteinen, kun otetaan huomioon, että se perustuu 6.1.1989 annetun erityislain 8 §:n 3 momenttiin, jonka nojalla Grondwettelijk Hof voi päättää, ettei sen päätös pitää vaikutukset voimassa koske oikeussubjekteja, jotka ovat oikea-aikaisesti tehneet oikaisuvaatimuksen, kuten pääasian vastaaja, ja että on mahdotonta ennakoida, käyttääkö Grondwettelijk Hof sille annettua mahdollisuutta antaa tällainen päätös (mitä se ei ole käsiteltävässä asiassa tehnyt), millä loukataan oikeusvarmuuden periaatetta.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 14 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin vahvistaa alioikeuden toteamuksen siten, että WIB:n 233 §:n 3 momentista seuraa, että ulkomaista yhtiötä, jolla on kiinteä toimipaikka Belgiassa, kohdellaan Grondwettelijk Hofin antaman vaikutusten voimassa pitämistä koskevan päätöksen perusteella epäsuotuisammin kuin kotimaista yhtiötä, mukaan lukien ulkomaisen yhtiön tytäryhtiö, kuten pääasian vastaaja, ja että tämän vuoksi kyseinen säännös merkitsee SEUT 49 artiklassa vahvistetun sijoittautumisvapauden rajoitusta. Ulkomaisten yhtiöiden belgialaisten toimipaikkojen osalta oikeudenmukaisuusveron laskentaperuste kytketään nimittäin fiktiiviseen osinkoon, joka muodostuu ulkomaisen yhtiön jakamien brutto-osinkojen siitä osasta, joka vastaa belgialaisen toimipaikan kirjanpidollisen tuloksen positiivista osuutta ulkomaisen yhtiön kirjanpidollisesta kokonaistuloksesta. Tästä seuraa, että toimipaikalta kannetaan oikeudenmukaisuusveroa myös silloin, kun ulkomaisen yhtiön osinkoihin ei sisälly belgialaisen toimipaikan voittoja, jotka kuuluvat Belgian verotusvallan piiriin. Kotimaisen yhtiön osalta oikeudenmukaisuusveron peruste määräytyy sitä vastoin edelleen belgialaisen verotettavan tuloksen perusteella.
- 15 Tämä sijoittautumisvapauden rajoitus ei koske tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa tai joita ei voida pitää oikeutettuina yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Näin ollen on todettava, ettei rajoitusta voida soveltaa.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pohtii, ottaen huomioon vaikutusten voimassa pitämistä koskevan päätöksen ja sen, ettei WIB:n 233 §:n 3 momenttia sovelleta ulkomaisten yhtiöiden belgialaisiin toimipaikkoihin, että rikkooko se, että oikeudenmukaisuusveroa sovelletaan ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöihin mutta ei niiden kiinteisiin toimipaikkoihin, SEUT 49 artiklaa.