



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

13 päivänä maaliskuuta 2025 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettava yhteinen verojärjestelmä – Direktiivi 2011/96/EU – 1 artiklan 4 kohta – Petosten ja väärinkäytösten estäminen – 4 artiklan 1 kohta – Saaduista voitoista verottamisen kieltä – Välitön oikeusvaikutus – Tytäryhtiön jakaman osingon sisällyttäminen emoyhtiön veron laskentaperusteeseen – Jaetun osingon vähentäminen emoyhtiön veron laskentaperusteesta – Vähennysoikeutta koskeva rajoitus – Konzernin sisäistä siirtoa koskeva järjestelmä, jonka avulla voidaan siirtää tiettyjen yhtiöiden tekemiä voittoja toisille yhtiöille

Asiassa C-135/24,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka tribunal de première instance de Liège (Liègen alioikeus, Belgia) on esittänyt 29.1.2024 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.2.2024, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

John Cockerill SA

vastaa

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Kumin (esittelevä tuomari) sekä tuomarit I. Ziemele ja S. Gervasoni,

julkisasiamies: R. Norkus,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- John Cockerill SA, edustajinaan M. Possoz, avocat, ja H. Vanhulle, advocaat,
- Belgian hallitus, asiamiehinaan S. Baeyens, P. Cottin ja C. Pochet,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Ferrand ja W. Roels,
päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/96/EU (EUVL 2011, L 345, s. 8), sellaisena kuin se on muutettuna 27.1.2015 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2015/121 (EUVL 2015, L 21, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2011/96), 1 artiklan 4 kohdan ja 4 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat John Cockerill SA ja Belgian valtio ja joka koskee ensiksi mainitun veroilmoitusta vuoden 2020 verotuskauden osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 2011/96 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä

- a) kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille jaettuihin voittoihin, jotka ovat peräisin niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä;

– –

2. Jäsenvaltiot eivät saa myöntää tähän direktiiviin perustuvia etuja sellaiselle järjestelylle tai järjestelyjen sarjalle, jonka päätarkoituksena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on direktiivin kohteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen ja joka ei ole aito kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen.

Järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa.

3. Edellä olevaa 2 kohtaa sovellettaessa järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona siltä osin kuin se ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat asian todellista taloudellista luonnetta.

4. Tämä direktiivi ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veron välttämisen, veropetosten tai väärinkäytösten estämiseksi.”

4 Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

- a) jätettävä verottamatta tämä voitto siltä osin kuin tällainen voitto ei ole tytäryhtiölle vähennyskelpoinen ja verotettava tämä voitto siltä osin kuin tällainen voitto on tytäryhtiölle vähennyskelpoinen; tai
- b) verotettava tällaista voittoa, mutta samalla sallittava emoyhtiön ja kiinteän toimipaikan vähentää maksettavan veron määrästä osuus, jonka tytäryhtiö tai mikä tahansa alatytäryhtiö on maksanut voittoon liittyvästä yhtiöverosta, edellyttäen, että kunkin tason yhtiö ja alatytäryhtiö kuuluvat 2 artiklassa vahvistetun määritelmän piiriin ja täyttävät 3 artiklassa säädetyt vaatimukset, mutta kuitenkin enintään emoyhtiölle maksettavaksi määrättyä veromäärää vastaava määrä.”

Belgian oikeus

- 5 Pääasiaan sovelletaan vuoden 1992 tuloverokoodeksin (code des impôts sur les revenus de 1992), sellaisena kuin se oli voimassa vuoden 2020 verotuskauden aikana, säännöksiä.
- 6 Direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohta on saatettu osaksi Belgian lainsäädäntöä vuoden 1992 tuloverokoodeksin 202 §:llä ja sitä seuraavilla pykälillä. Belgian lainsäätäjät on valinnut sovellettavaksi niin kutsutun sisällyttämistä ja vähentämistä koskevan menetelmän, jonka toimintaperiaate on pääpiirteissään se, että tytäryhtiön jakamat osingot sisällytetään ensin emoyhtiön veron laskentaperusteeseen ja vähennetään sitten kyseisestä veron laskentaperusteesta ”lopullisesti verotettuina tuloina”, jos lakisääteiset vaatimukset täyttyvät. Jos lopullisesti verotetut tulot ovat yhtiön veron laskentaperustetta suuremmat, ylijäämä voidaan siirtää seuraaville verovuosille.
- 7 Vuoden 1992 tuloverokoodeksissa säädetään lisäksi konsernin sisäistä siirtoa koskevasta järjestelmästä. Kyseinen järjestelmä antaa tietyin edellytyksin järjestelmän piiriin kuuluville belgialaisille yhtiöille mahdollisuuden siirtää voittonsa kokonaan tai osittain samaan konserniin kuuluville yhtiöille, joille on aiheutunut tappioita saman verokauden aikana. Siirretty määrä vähennetään siirron tehneen yhtiön verokauden voitosta (vuoden 1992 tuloverokoodeksin 205/5 §). Siirretty määrä sisällytetään siirron saaneen yhtiön veron laskentaperusteeseen (vuoden 1992 tuloverokoodeksin 185 §:n 4 momentti).
- 8 Vuoden 1992 tuloverokoodeksin 207 §:n 8 momentin, jossa säädetään rajoituksesta, sanamuoto on seuraava:
”199–206 §:ssä, 536 §:ssä ja 543 §:ssä säädettyjä vähennyksiä ei voida tehdä 185 §:n [4 momentin 1 kohdassa] tarkoitetun konsernin sisäisen siirron määrästä, joka sisällytetään veron laskentaperusteeseen”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 9 John Cockerill on Belgiassa asuva yhtiö, joka on velvollinen maksamaan yhteisöveroa.

- 10 Se sai vuoden 2019 aikana osinkoja osuuksistaan Belgiaan, muihin Euroopan unionin jäsenvaltioihin ja kolmansiin valtioihin sijoittautuneista tytäryhtiöistä ja se katsoi, että 96 302 105 euron suuruinen osa näistä osingoista täytti lopullisesti verotettuja tuloja koskevan järjestelmän soveltamista koskevat edellytykset. Se sai lisäksi samana vuonna 43 697 824,53 euron suuruisen konsernin sisäisen siirron, joka lisättiin kyseisen yhtiön veron laskentaperusteeseen.
- 11 Vuoden 1992 tuloverokoodeksin 207 §:n 8 momentissa säädetyn vähennysoikeutta koskevan rajoituksen johdosta John Cockerill ei kuitenkaan voinut vähentää veron laskentaperusteestaan kaikkia sellaisia saamiaan osinkoja, jotka täyttivät lopullisesti verotettuja tuloja koskevan järjestelmän soveltamista koskevat edellytykset. Tämän seurauksena siltä vaadittiin 13 057 328,95 euron suuruisen yhteisöveron maksamista vuoden 2020 verotuskaudelta. Kyseisen yhtiön mukaan on kuitenkin niin, että jos se ei olisi saanut lainkaan lopullisesti verotettuja tuloja koskevan järjestelmän soveltamisen edellytyksiä täyttäviä osinkoja kyseessä olevan kauden aikana, sen veron laskentaperuste olisi ollut negatiivinen, eikä siltä olisi siinä tapauksessa kannettu veroa.
- 12 John Cockerill katsoo, että kyseinen tilanne, jossa yhtiö joutuu maksamaan veroa, vaikka sen ei olisi pitänyt maksaa sitä, jos se ei olisi saanut osinkoa, on ristiriidassa direktiivin 2011/96 kanssa. Se teki näin ollen 20.4.2021 Belgian verohallinnolle oikaisuvaatimuksen, jossa se riitautti siltä kannetun veron. Kyseisen oikaisuvaatimuksen hylkäämisen jälkeen mainittu yhtiö nosti 5.12.2022 samasta asiasta kanteen tribunal de première instance de Liège:ssä (Liègen alioikeus, Belgia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimissa.
- 13 John Cockerill vetoaa kyseisessä tuomioistuimessa siihen, että koska vuoden 1992 tuloverokoodeksin 207 §:n 8 momentissa ei sallita kuluvan vuoden lopullisesti verotettujen tulojen vähentämistä saadusta konsernin sisäisestä siirrosta, siltä evätään veroetu. Kyseinen yhtiö katsoo, että kyse on direktiivin 2011/96 vastaisesta erilaisesta kohtelusta, kun verrataan kyseisen direktiivin nojalla verosta vapautettuja osinkoja saavan yhtiön tilannetta sellaisen toisen yhtiön tilanteeseen, joka ei saa tällaisia osinkoja, vaikka molemmat ovat saaneet saman konsernin sisäisen siirron.
- 14 Belgian valtio korostaa puolestaan, että konsernin sisäistä siirtoa koskevan järjestelmän perusteena on konsernin sisäisten voittojen ja tappioiden kohtuullisen tasaamisen varmistaminen. Kyseisen jäsenvaltion mukaan vuoden 1992 tuloverokoodeksin 207 §:n 8 momentilla pyritään näin ollen vähentämään kannustimia siirtoon, joka ylittää siirron vastaanottavan yhtiön verotuksellisen tappion, ja estämään pyrkimykset kyseisen järjestelmän väärinkäyttöön neutralisoimalla liian suuresta konsernin sisäisestä siirrosta johtuvat edut. Mainittu jäsenvaltio huomauttaa, että lopullisesti verotetut tulot, joita ei voitu vähentää kyseisen säännöksen nojalla, voidaan joka tapauksessa siirtää seuraaville verovuosille.
- 15 Koska tribunal de première instance de Liège on epävarma siitä, onko kansallinen lainsäädäntö yhteensopiva direktiivin 2011/96 kanssa, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
 - ”1) Onko direktiivin 2011/96 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), [mutta]

ii) jolla tämän edun ulkopuolelle jätetään saatuja osinkoja vastaavassa määrin tappiolliset yhtiöt, jotka täyttävät direktiivin 2011/96 täytäntöön panemiseksi annetun jäsenvaltion lainsäädännön mukaiset verosta vapauttamisen edellytykset?

2) Voiko kyseinen [jäsenvaltion] lainsäädäntö kuulua direktiivin 2011/96 1 artiklan 4 kohdan, jonka mukaan [kyseinen direktiivi] 'ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi', soveltamisalaan?"

Tutkittavaksi ottaminen

- 16 Belgian hallitus katsoo, ettei ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi.
- 17 Aivan aluksi kyseinen hallitus väittää, ettei pyyntö sisällä riittäviä tietoja pääasian tosiseikoista eikä keskeisistä kansallisista oikeussäännöistä.
- 18 Belgian hallitus väittää seuraavaksi – siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa ensimmäisessä kysymyksessään tappiollisiin yhtiöihin –, ettei nyt käsiteltävässä asiassa ole alkuunkaan kyse tappioista, koska John Cockerillin tulos pääasiassa kyseessä olevalla verotuskaudella oli voitollinen. Kyseisen hallituksen mukaan ennakkoratkaisupyyntö on näin ollen täysin hypoteettinen.
- 19 Belgian hallituksen mukaan on lopuksi niin, että Cour de cassation (ylin yleinen tuomioistuin, Belgia) on jo lausunut siitä, miten vuoden 1992 tuloverokoodeksin 207 §:n 8 momentissa säädettyä vähennyskieltoa on direktiivin 2011/96 valossa tulkittava, joten ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on kyseisen hallituksen mukaan kaikki tarvittavat tiedot konkreettisten tosiseikkojen oikeudelliseksi arvioimiseksi ja asiakysymyksen ratkaisemiseksi.
- 20 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklalla käyttöön otetussa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa tai sen pätevyyden arviointia, unionin tuomioistuimella on näin ollen periaatteessa velvollisuus antaa ennakkoratkaisu (tuomio 28.11.2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 21 Tästä seuraa, että olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen sen säännösten ja niiden tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaan tai sen pätevyyden arviointiin liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi kieltäytyä ratkaisemasta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan silloin, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella tai sen pätevyyden arvioinnilla ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 28.11.2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 22 Ennakkoratkaisupyyntö sisältää nyt käsiteltävässä asiassa pääasian tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevat tiedot, jotka – vaikka ne ovatkin suppeita – ovat kuitenkin riittäviä, jotta voidaan käsittää esitettyjen kysymysten ulottuvuus ja niiden merkitys tämän asian ratkaisemisen kannalta ja jotta unionin tuomioistuin voi antaa vastauksia, joista on hyötyä, ja jäsenvaltioiden hallitukset ja muut osapuolet, joita asia koskee, voivat esittää huomautuksia Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti.
- 23 Erityisesti ensimmäisen kysymyksen osalta on todettava, että unionin tuomioistuimen asiana ei ole tutkia, onko kysymyksen perusteeksi asetettu tosiseikasto paikkansapitävä, ja joka tapauksessa kyseinen kysymys ei vaikuta ilmeisen hypoteettiselta, kun otetaan huomioon pääasian kohde sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen kuvannut.
- 24 Lopuksi on todettava, ettei ennakkoratkaisupyyntöön tutkittavaksi ottamisen edellytyksiä voida kyseenalaistaa Cour de cassationin mahdollisen merkityksellisen oikeuskäytännön valossa. Vaikka oletettaisiin, että on olemassa kansallinen oikeussääntö, jonka nojalla Cour de cassationin tekemät oikeudelliset arvioinnit sitovat ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta, viimeksi mainittu tuomioistuin ei voi tällaisen oikeussäännön perusteella menettää oikeuttaan esittää unionin tuomioistuimelle unionin oikeuden, johon tällaiset arvioinnit liittyvät, tulkintaa koskevia kysymyksiä. Kansallisilla tuomioistuimilla on näet oltava vapaus saattaa unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi aiheelliseksi katsomiaan kysymyksiä, jos ne katsovat, että ylemmän oikeusasteen tuomioistuimen tekemän oikeudellisen arvioinnin takia niiden olisi annettava unionin oikeuden vastainen ratkaisu (ks. vastaavasti tuomio 15.1.2013, Križan ym., C-416/10, EU:C:2013:8, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 Ennakkoratkaisupyyntö voidaan näin ollen ottaa tutkittavaksi.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

- 26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella kysymyksellään, jotka on käsiteltävä yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään, että emoyhtiön tytäryhtiöltään saamat osingot on ensiksi sisällytettävä emoyhtiön veron laskentaperusteeseen ennen kuin ne voidaan tämän jälkeen vähentää, kun tällaista vähennystä ei sovelleta veron laskentaperusteeseen sisällytettyyn konsernin sisäisen siirron määrään, ja mikäli tähän vastataan myöntävästi, sallitaanko kyseisen direktiivin 1 artiklan 4 kohdassa kuitenkin tällainen säännöstö.
- 27 Direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos emoyhtiölle tai sen kiinteälle toimipaikalle jaetaan voittoa muutoin kuin tytäryhtiön selvitystilaan joutumisen yhteydessä sillä perusteella, että emoyhtiö on tytäryhtiönsä osakas, emoyhtiön sijaintijäsenvaltion ja sen kiinteän toimipaikan sijaintijäsenvaltion on joko ”jätettävä verottamatta tämä voitto siltä osin kuin tällainen voitto ei ole tytäryhtiölle vähennyskelpoinen – –” tai ”verotettava tällaista voittoa, mutta samalla sallittava emoyhtiön ja kiinteän toimipaikan vähentää maksettavan veron määrästä osuus, jonka tytäryhtiö tai mikä tahansa alatytäryhtiö on maksanut voittoon liittyvästä yhtiöverosta, edellyttäen, että kunkin tason yhtiö ja alatytäryhtiö kuuluvat [direktiivin] 2 artiklassa vahvistetun määritelmän piiriin ja täyttävät [direktiivin] 3 artiklassa säädetyt vaatimukset, mutta kuitenkin enintään emoyhtiölle maksettavaksi määrättyä veromäärää vastaava määrä”.

- 28 Direktiivissä 2011/96 jätetään siten jäsenvaltioille nimenomaisesti mahdollisuus valita kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn vapautusjärjestelmän ja 4 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn hyvitysjärjestelmän väliltä (ks. analogisesti tuomio 20.10.2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Unionin tuomioistuimen hallussa olevan asiakirja-aineiston mukaan Belgian kuningaskunta on valinnut direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn vapautusjärjestelmän. Esitettyihin kysymyksiin on siten vastattava pelkästään tämän säännöksen valossa.
- 30 Direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyyn velvollisuuteen ei liity mitään ehtoja, ja ainoat tätä koskevat edellytykset on ilmaistu saman artiklan 2–5 kohdassa ja kyseisen direktiivin 1 artiklan 2–4 kohdassa (ks. analogisesti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Näin ollen jäsenvaltioilla ei ole oikeutta asettaa mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan perustuvan edun saamiselle muita kuin kyseisessä direktiivissä säädettyjä ehtoja (ks. analogisesti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että direktiivillä 2011/96 pyritään turvaamaan jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen suorittaman voitonjaon verotuksen neutraalisuus (ks. analogisesti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 33 Jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen suorittaman voitonjaon verotuksen neutraalisuuden tavoitteen saavuttamiseksi direktiivillä 2011/96 pyritään erityisesti sen 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn säännön avulla välttämään tämän voitonjaon taloudellisesta näkökulmasta kaksinkertainen verotus eli sillä pyritään välttämään se, että jaetut voitot joutuvat ensiksi verotuksen kohteeksi tytäryhtiön verotuksessa ja toiseksi emoyhtiön verotuksessa (ks. analogisesti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 34 Direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa kielletään siten jäsenvaltioita verottamasta emoyhtiötä tytäryhtiön jakamasta voitosta tekemättä eroa sen mukaan, onko emoyhtiön verottamisen verotettavana tapahtumana kyseisen voiton saaminen vai sen jakaminen edelleen. Tällaisen kiellon piiriin kuuluu myös kansallinen säännöstö, josta voi olla seurauksena se, että vaikka emoyhtiön saamista osingoista sellaisinaan ei kanneta veroa, emoyhtiötä verotetaan näistä osingoista välillisesti (ks. analogisesti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 35 Tällainen säännöstö ei nimittäin ole yhteensopiva direktiivin 2011/96 sanamuodon, tavoitteiden eikä sen järjestelmän kanssa, koska sillä ei voida täysin saavuttaa kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyä taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa tavoitetta (ks. analogisesti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että – kuten tämän tuomion 6 kohdasta ilmenee – direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan on saatettu osaksi Belgian lainsäädäntöä vuoden 1992 tuloverokoodeksin 202 §:llä ja sitä seuraavilla pykälillä. Kyseisissä säännöksissä säädetään lähinnä niin kutsutusta sisällyttämistä ja vähentämistä koskevasta järjestelmästä, jonka mukaan

emoyhtiön saamat osingot sisällytetään ensin sen veron laskentaperusteeseen, minkä jälkeen kyseiset osingot vähennetään veron laskentaperusteesta lopullisesti verotettuina tuloina siltä osin kuin emoyhtiöllä on vielä verotettavaa voittoa tappioiden ja muiden verosta vapautettujen voittojen vähentämisen jälkeen. Jos lopullisesti verotetut tulot ovat kyseessä olevan yhtiön veron laskentaperustetta suuremmat, ylijäämä voidaan siirtää seuraaville verovuosille.

- 37 Ennakkoratkaisupyyntöön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee myös, että konsernin sisäistä siirtoa koskeva järjestelmä antaa tietyin edellytyksin järjestelmän piiriin kuuluville belgialaisille yhtiöille mahdollisuuden siirtää voittonsa kokonaan tai osittain samaan konserniin kuuluville yhtiöille, joille on aiheutunut tappioita saman verokauden aikana, ja siirrettävä määrä sisällytetään siirron saaneen yhtiön veron laskentaperusteeseen.
- 38 Vuoden 1992 tuloverokoodexin 207 §:n 8 momentissa säädetään kuitenkin, ettei mitään vähennyksiä – lopullisesti verotettujen tulojen vähennys mukaan lukien – voida tehdä konsernin sisäisen siirron määrästä, joka sisällytetään kyseisen siirron saaneen yhtiön veron laskentaperusteeseen.
- 39 John Cockerill väittää pääasiallisesti, että vuoden 1992 tuloverokoodexin 207 §:n 8 momentissa säädetyn kiellon soveltaminen johtaa sen saamien osinkojen välilliseen verottamiseen, vaikka kyseiset osingot täyttävät verosta vapauttamisen edellytykset direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla.
- 40 Tältä osin osinkojen mahdollisen välillisen verotuksen – joka olisi kyseisen 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastaista, kuten tämän tuomion 34 kohdassa on muistutettu – osalta on verrattava pääasiassa kyseessä olevan kaltaista tilannetta, jossa John Cockerillin kaltaisen emoyhtiön on noudatettava verovähennyksissä vuoden 1992 tuloverokoodexin 207 §:n 8 momentissa säädettyä kieltoa, tilanteeseen, jossa kyseessä oleva jäsenvaltio olisi ottanut käyttöön pelkän vapautusjärjestelmän, jossa osingot jätetään kyseisen yhtiön veron laskentaperusteen ulkopuolelle (ks. analogisesti tuomio 20.10.2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, 42–44 kohta).
- 41 Vaikuttaa siltä – kuten Euroopan komissio kirjallisissa huomautuksissaan esittää –, että lopullisesti verotettuja tuloja koskevan Belgian järjestelmän, sellaisena kuin se oli voimassa pääasiassa kyseessä olevalla verotuskaudella, seurauksena yhdessä konsernin sisäistä siirtoa koskevan järjestelmän kanssa on se, että sellaisten osinkojen saaminen, jotka on vähennettävä direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla, voi aiheuttaa sen, että konsernin sisäisen siirron saanutta emoyhtiötä verotetaan ankarammin kuin siinä tapauksessa, että kyseinen yhtiö ei olisi saanut tällaisia osinkoja tai että osingot olisi pelkästään poistettu emoyhtiön veron laskentaperusteesta.
- 42 Jos tämä on tilanne, minkä selvittäminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, osinkojen saaminen ei ole emoyhtiön kannalta verotuksellisesti neutraalia, mikä on vastoin direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdalla tavoiteltua päämäärää (ks. analogisesti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 46 kohta).
- 43 Tältä osin merkitystä ei ole sillä, että konsernin sisäistä siirtoa koskeva järjestelmä on kansallisen oikeuden piiriin kuuluva vapaaehtoinen järjestelmä, eikä sillä, että lopullisesti verotetut tulot, joita ei voitu käyttää tiettyä vuotta, voidaan siirtää seuraavalle vuodelle.

- 44 On näet yhtäältä niin, että tapa, jolla Belgian lainsäätäjä on ottanut käyttöön direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn verovapautusta koskevan järjestelmän, merkitsee väistämättä sitä, että osingot ja muut veron laskentaperusteeseen liittyvät erät, kuten konsernin sisäinen siirto, vaikuttavat välttämättä toisiinsa, ja tällaisten keskinäisten vaikutusten on kuitenkin oltava direktiivin 2011/96 mukaisia (ks. analogisesti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 49 kohta).
- 45 Vaikka on toisaalta totta, että lopullisesti verotetut tulot, joita ei voitu käyttää tiettyinä vuonna 1992 tuloverokoodeksin 207 §:n 8 momentissa säädetyn vähennyskiellon tähden, voidaan siirtää seuraavalle verotuskaudelle, tämä ei kuitenkaan muuta sitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen verotusjärjestelmän soveltamisen yhteydessä osinkojen saaminen voi tietyissä tilanteissa johtaa siihen, että emoyhtiötä verotetaan ankarammin kuin siinä tapauksessa, että tällaiset osingot olisi jätetty sen veron laskentaperusteen ulkopuolelle. Koska tämä on omiaan vaikuttamaan emoyhtiön verorasitukseen, on katsottava, että emoyhtiötä verotetaan tästä syystä välillisesti sen tytäryhtiöltään saamista osingoista (ks. analogisesti tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 53 kohta).
- 46 Siitä kysymyksestä, voidaanko tällainen verojärjestelmä kuitenkin sallia direktiivin 2011/96 1 artiklan 4 kohdan nojalla, on muistutettava, että mainitun säännöksen mukaan kyseinen direktiivi ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veron välttämisen, veropetosten tai väärinkäytösten estämiseksi.
- 47 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että jotta kansallisen säännösten tavoitteena voidaan katsoa olevan petosten ja väärinkäytösten estäminen, tällaisen säännösten erityisenä tavoitteena on oltava sellaisten menettelyjen estäminen, joilla luodaan ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia täysin keinotekoisia järjestelyjä, joiden tavoitteena on veroetuuden saaminen perusteettomasti. Petoksen ja väärinkäytöksen yleisellä olettamalla ei sitä vastoin voida perustella verotoimenpidettä, joka haittaa direktiivin tavoitteiden toteutumista (ks. vastaavasti määräys 14.6.2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, 43 ja 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 48 Nyt käsiteltävässä asiassa mikään ei kuitenkaan viittaa siihen, että vuoden 1992 tuloverokoodeksin 207 §:n 8 momentissa säädetyn vähennyskiellon erityisenä tavoitteena olisi jättää veroetuuden soveltamisalan ulkopuolelle sellaisia täysin keinotekoisia järjestelyjä, joiden tavoitteena on mainitun veroetuuden saaminen perusteettomasti. Vaikuttaa päinvastoin siltä, että kyseisessä säännöksessä kielletään yleisesti lopullisesti verotettujen tulojen vähentäminen konsernin sisäisestä siirrosta, ja tämä riippumatta siitä, onko kyseessä veropetos.
- 49 Direktiivin 2011/96 1 artiklan 4 kohdassa ei siten anneta jäsenvaltiolle oikeutta soveltaa vuoden 1992 tuloverokoodeksin 207 §:n 8 momentin kaltaista kansallista säännöstä, koska mainittu säännös ylittää sen, mikä on tarpeen veron välttämisen, veropetosten tai väärinkäytösten estämiseksi.
- 50 Siltä osin kuin Belgian hallitus viittaa kirjallisissa huomautuksissaan lisäksi direktiivin 2011/96 1 artiklan 2 kohtaan, on muistutettava, että mainitun säännöksen mukaan jäsenvaltiot eivät saa myöntää kyseiseen direktiiviin perustuvia etuja sellaiselle järjestelylle tai järjestelyjen sarjalle, jonka päätarkoituksena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on direktiivin kohteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen ja joka ei ole aito kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen.

- 51 Tältä osin on riittävää todeta, että Belgian hallitus ei väitä nyt käsiteltävässä asiassa, että liiketoimi, jonka perusteella John Cockerill sai direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti verosta vapautettavia osinkoja, olisi osa tällaista järjestelyä. Unionin tuomioistuimen hallussa olevasta asiakirja-aineistosta ei myöskään käy millään tavalla ilmi, että tilanne olisi tämä.
- 52 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätty – suoritettuaan tämän tuomion 40 kohdassa tarkoitetun vertailun – siihen lopputulokseen, että nyt käsiteltävässä asiassa se, miten John Cockerill sai osinkoja, ei ollut verotuksellisesti neutraalia, tällaisen johtopäätöksen vaikutuksista on lopuksi todettava, että yhtäältä ensisijaisuusperiaatteen nojalla kansallisella tuomioistuimella, jonka tehtävänä on toimivaltansa puitteissa soveltaa unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä, on velvollisuus varmistaa kyseisten säännösten ja määräysten täysi vaikutus ja jättää tarvittaessa omasta aloitteestaan soveltamatta kaikki unionin oikeuden kanssa ristiriidassa olevat, myös myöhemmin annetut kansallisen lainsäädännön säännökset ilman, että sen olisi pyydettävä tai odotettava, että tällainen säännös ensin poistetaan lainsäädäntöteitse tai jollakin muulla perustuslain mukaisella keinolla (tuomio 24.6.2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 53 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee toisaalta, että direktiivin 2011/96 4 artiklan 1 kohdan a alakohdalla on välitön oikeusvaikutus (ks. analogisesti tuomio 12.2.2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, 63–65 kohta).
- 54 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2011/96 1 artiklan 4 kohtaa ja 4 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään, että emoyhtiön tytäryhtiöltään saamat osingot on ensiksi sisällytettävä emoyhtiön veron laskentaperusteeseen ennen kuin ne voidaan tämän jälkeen vähentää, kun tällaista vähennystä ei sovelleta veron laskentaperusteeseen sisällytettyyn konsernin sisäisen siirron määrään.

Oikeudenkäyntikulut

- 55 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/96/EU, sellaisena kuin se on muutettuna 27.1.2015 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2015/121, 1 artiklan 4 kohtaa ja 4 artiklan 1 kohtaa

on tulkittava siten, että

ne ovat esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään, että emoyhtiön tytäryhtiöltään saamat osingot on ensiksi sisällytettävä emoyhtiön veron laskentaperusteeseen ennen kuin ne voidaan tämän jälkeen vähentää, kun tällaista vähennystä ei sovelleta veron laskentaperusteeseen sisällytettyyn konsernin sisäisen siirron määrään.

Allekirjoitukset