Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

5 päivänä heinäkuuta 2012*

Palvelujen tarjoamisen vapaus — Verolainsäädäntö — Palvelujen suorituksista maksetuista korvauksista syntyneiden kulujen vähentäminen elinkeinomenoina — Kulut, joita aiheutuu korvauksesta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle, jolta ei kanneta siellä tuloveroa tai jonka tuloja verotetaan siellä selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti — Vähennyskelpoisuuden edellytykseksi asetettu velvollisuus osoittaa suorituksen aitous ja vilpittömyys sekä siitä maksetun korvauksen tavanomaisuus — Rajoitus — Oikeuttaminen — Veropetosten ja veronkierron torjunta — Verovalvonnan tehokkuus — Verotusvallan tasapuolinen jako jäsenvaltioiden välillä — Oikeasuhteisuus

Asiassa C-318/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Cour de cassation (Belgia) on esittänyt 18.6.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.7.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit A. Borg Barthet, E. Levits (esittelevä tuomari), J.-J. Kasel ja M. Berger,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Şereş,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.6.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT), edustajinaan avocat D. Garabedian ja avocat E. Traversa,

— Belgian hallitus, asiamiehinään J.-C. Halleux ja M. Jacobs,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja N. Rouam,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão ja S. Jaulino,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään H. Walker,

— Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

kuultuaan julkisasiamiehen 29.9.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 49 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (jäljempänä SIAT) ja Belgian valtio, edustajanaan valtiovarainministeri, ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi hyväksymästä 28 402 251 Belgian frangin (BEF) määräistä elinkeinomenovähennystä, jonka kyseinen yhtiö oli kirjannut kuluina kirjanpitoonsa 31.12.1997 päättyneellä tilikaudella.

Asiaa koskevat Belgian oikeussäännöt

3 Vuoden 1992 Belgian tuloverokoodeksin (code des impôts sur les revenus, jäljempänä vuoden 1992 CIR) 26 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jollei 54 §:n säännösten soveltamisesta muuta johdu, Belgiaan sijoittautuneen yrityksen myöntäessä poikkeuksellisia tai vastikkeettomia etuuksia nämä lisätään sen omiin voittoihin, paitsi jos etuudet otetaan huomioon edunsaajien veronalaisia tuloja määritettäessä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 49 §:n säännösten soveltamista.

Edellä 1 momentissa säädetystä rajoituksesta huolimatta omiin voittoihin lisätään poikkeukselliset tai vastikkeettomat etuudet, joita yritys myöntää

– –

2) jäljempänä 227 §:ssä tarkoitetulle verovelvolliselle tai ulkomaiselle toimipaikalle, joka ei ole sijoittautumisvaltionsa lainsäädännön nojalla velvollinen maksamaan tuloveroa kyseisessä maassa tai johon sovelletaan siellä verotusjärjestelmää, joka on selvästi edullisempi kuin Belgiaan sijoittautuneeseen yritykseen sovellettava järjestelmä

– –”

4 Vuoden 1992 CIR:n 49 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Elinkeinomenoina vähennyskelpoisia ovat menot, joita verovelvolliselle on verokauden aikana aiheutunut veronalaisen tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä ja joiden aitouden ja määrän verovelvollinen todistaa tositteiden avulla tai, jos tämä ei ole mahdollista, millä tahansa muilla yleisen lainsäädännön sallimilla todistuskeinoilla, valaa lukuun ottamatta.

Verokauden aikana aiheutuneiksi katsotaan menot, jotka tämän kauden aikana on tosiasiallisesti maksettu tai joista on näin vastattu tai jotka ovat muuttuneet todetuiksi veloiksi ja tappioiksi ja on merkitty sellaisina kirjanpitoon.”

5 Vuoden 1992 CIR:n 53:ssä säädetään seuraavaa:

”Elinkeinomenoina ei pidetä

– –

10) menoja, jotka ylittävät kohtuuttomasti elinkeinotoiminnan tarpeet

– –”

6 Vuoden 1992 CIR:n 54 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Korkoja tai patenttien, valmistusmenetelmien ja muiden vastaavien oikeuksien käyttölupien myöntämisestä saatuja maksuja tai suorituksista taikka palveluista maksettavia korvauksia ei katsota elinkeinomenoiksi, kun ne maksetaan tai osoitetaan suoraan tai välillisesti 227 §:ssä tarkoitetulle verovelvolliselle tai ulkomaiselle toimipaikalle, jolta ei kanneta tuloveroa sen valtion lainsäädännön mukaisesti, johon se on sijoittautunut, tai jonka tuloja verotetaan selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti kuin vastaavia tuloja Belgiassa, paitsi jos verovelvollinen osoittaa millä tahansa oikeudellisella keinolla, että menot vastaavat todellisia ja vilpittömässä mielessä toteutettuja liiketoimia eivätkä ylitä tavanomaisia rajoja.”

7 Vuoden 1992 CIR:n 227 §:n 2 momentin mukaan kyseisen ulkomailla asuviin kohdistuvan veron maksamiseen ovat velvollisia muun muassa ulkomaiset yhteisöt, joiden kotipaikka, päätoimipaikka tai johdon taikka keskushallinnon sijaintipaikka ei ole Belgiassa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Belgian oikeuden mukaan perustettu SIAT perusti vuonna 1991 erään nigerialaisen konsernin kanssa yhteisen tytäryhtiön palmumetsien hyödyntämiseksi palmuöljyn tuotantoa varten.

9 Osapuolten välisissä sopimuksissa sovittiin, että SIAT yhtäältä tarjoaa yhteiselle tytäryhtiölle palveluja korvausta vastaan ja myy sille välineistöä ja toisaalta luovuttaa osan näin saadusta voitosta palkkiona nigerialaisen konsernin emoyhtiölle, Luxemburgin oikeuden mukaan perustetulle Megatrade International SA:lle (jäljempänä MISA).

10 Vuonna 1997 osapuolet keskustelivat SIATin maksettavaksi tulevien palkkioiden tarkasta määrästä. Näissä keskusteluissa päädyttiin yhteistyön lopettamiseen ja siihen, että SIAT sitoutui maksamaan MISAlle kahden miljoonan Yhdysvaltain dollarin (USD) suuruisen korvauksen tilien selvittämiseksi.

11 SIAT kirjasi näin ollen 31.12.1997 päättyneeltä tilikaudelta MISAlle maksettujen palkkioiden perusteella kirjanpitoonsa kuluksi 28 402 251 BEF:n suuruisen määrän.

12 Koska Belgian veroviranomaiset totesivat MISAn olevan holdingyhtiö, jota koski holdingyhtiöiden verotuksesta 31.7.1929 annettu Luxemburgin laki (loi sur le régime fiscal des sociétés de participations financières) ja jolta ei siksi kannettu Belgian yhteisöveroa vastaavaa veroa, ne sovelsivat vuoden 1992 CIR:n 54 §:ää eivätkä hyväksyneet 28 402 251 BEF:n suuruista elinkeinomenoina tehtyä vähennystä.

13 SIAT nosti kanteen veroviranomaisten päätöksestä, mutta niiden kanta vahvistettiin Tribunal de première instance de Bruxellesin 21.2.2003 ja tämän jälkeen valitusasteessa Cour d’appel de Bruxellesin 12.3.2008 antamilla tuomioilla.

14 SIAT haki muutosta Cour de cassationissa, joka oli epävarma EY 49 artiklan tulkinnasta ja päätti tämän vuoksi lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [EY 49] artiklaa siinä muodossa, jossa sitä sovelletaan nyt esillä olevaan asiaan, jossa riita-asian taustalla olevat tosiseikat ovat tapahtuneet ennen Lissabonin sopimuksen voimaantuloa 1.12.2009, tulkittava niin, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan suorituksista tai palveluista maksettavia korvauksia ei katsota vähennyskelpoisiksi elinkeinomenoiksi, jos korvaukset maksetaan tai osoitetaan suoraan tai välillisesti sellaiselle verovelvolliselle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tai ulkomaiselle toimipaikalle, jolta ei kanneta tuloveroa sijoittautumisjäsenvaltionsa lainsäädännön mukaisesti tai jonka kyseisiä tuloja verotetaan selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti kuin vastaavia tuloja siinä jäsenvaltiossa, jonka kansallisesta lainsäädännöstä on kyse, paitsi jos verovelvollinen osoittaa millä tahansa oikeudellisella keinolla, että nämä korvaukset vastaavat todellisia ja vilpittömästi toteutettuja liiketoimia eivätkä ylitä tavanomaisia rajoja, kun taas vastaavaa todistamista ei vaadita suorituksista tai palveluista maksettujen korvausten vähentämiseksi, kun korvaus on maksettu kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle verovelvolliselle, vaikka tältä verovelvolliselta ei kannettaisi tuloveroa tai sen tuloja verotettaisiin selvästi kyseisen valtion yleistä verojärjestelmää edullisemman järjestelmän mukaisesti?”

Ennakkoratkaisupyynnön tarkastelu

Alustavia huomautuksia

15 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ja unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ilmenee, elinkeinomenojen vähentämistä koskeva yleinen sääntö on annettu vuoden 1992 CIR:n 49 §:ssä, jonka mukaan menot ovat elinkeinomenoina vähennyskelpoisia, jos ne ovat tarpeellisia veronalaisen tulon hankkimiseksi tai säilyttämiseksi ja jos verovelvollinen osoittaa niiden aitouden ja määrän (jäljempänä pääsääntö).

16 SIAT asettaa kyseenalaiseksi pääasiassa vuoden 1992 CIR:n 54 §:llä käyttöön otetun poikkeussäännön, jonka perusteella veroviranomaiset hylkäsivät kyseisen yhtiön tekemän elinkeinomenojen vähentämistä koskevan vaatimuksen, yhteensoveltuvuuden unionin oikeuden kanssa. Kyseisen 54 §:n mukaan belgialaisten verovelvollisten sellaiselle muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle suorituksista tai palveluista maksamia korvauksia, jolta ei kanneta tuloveroa sen valtion lainsäädännön mukaisesti, johon se on sijoittautunut, tai jonka kyseisiä tuloja verotetaan selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti kuin vastaavia tuloja Belgiassa, ei katsota vähennyskelpoisiksi elinkeinomenoiksi, paitsi jos verovelvollinen osoittaa, että menot vastaavat todellisia ja vilpittömässä mielessä toteutettuja liiketoimia eivätkä ylitä tavanomaisia rajoja (jäljempänä poikkeussääntö).

17 On syytä katsoa, että kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko EY 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka perusteella maassa asuvan verovelvollisen ulkomailla asuvalle yhtiölle suorituksista tai palveluista maksamia korvauksia ei pidetä vähennyskelpoisina elinkeinomenoina, kun viimeksi mainitulta ei sen sijoittautumisvaltiossa kanneta tuloveroa tai sen tuloja verotetaan ensin mainitun jäsenvaltion tuloverojärjestelmää selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti, paitsi jos verovelvollinen osoittaa, että nämä korvaukset vastaavat todellisia ja vilpittömässä mielessä toteutettuja liiketoimia eivätkä ylitä tavanomaisia rajoja, vaikka kyseiset korvaukset ovat pääsäännön mukaan vähennyskelpoisia elinkeinomenoina, jos ne ovat tarpeellisia veronalaisen tulon hankkimiseksi tai säilyttämiseksi ja jos verovelvollinen osoittaa niiden aitouden ja määrän.

Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen olemassaolo

18 Unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että EY 49 artiklassa kielletään sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltaminen, jonka vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen ainoastaan yhden jäsenvaltion sisällä (ks. mm. yhdistetyt asiat C-155/08 ja C-157/08, X ja Passenheim-van Schoot, tuomio 11.6.2009, Kok., s. I-5093, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia ovat jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. mm. asia C-330/07, Jobra, tuomio 4.12.2008, Kok., s. I-9099, 19 kohta ja asia C-287/10, Tankreederei I, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-14233, 15 kohta).

19 Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 49 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi myös näiden palvelujen vastaanottajalle (ks. asia C-294/97, Eurowings Luftverkehr, tuomio 26.10.1999, Kok., s. I-7447, 34 kohta; asia C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9461, 32 kohta ja asia C-233/09, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomio 1.7.2010, Kok., s. I-6645, 24 kohta).

20 Tämän tultua täsmennetyksi ei voida katsoa, että – kuten Ranskan hallitus kirjallisissa huomautuksissaan väittää – niin pääsäännön kuin poikkeussäännönkin nojalla elinkeinomenojen vähennykseen sovelletaan samoja aineellisia edellytyksiä.

21 Verovelvollisen on pääsääntöä sovellettaessa todistettava aiheutuneiden menojen aitous ja määrä, sillä Belgian hallituksen mukaan veroviranomaiset pitävät olettamana sitä, että kyseiset menot ovat tarpeellisia veronalaisen tulon hankkimiseksi tai säilyttämiseksi. Vuoden 1992 CIR:n 53 §:n 10 momentin mukaan menojen määrä ei lisäksi saa kohtuuttomasti ylittää elinkeinotoiminnan tarpeita.

22 Poikkeussäännön mukaan verovelvollisen on elinkeinomenojen vähennyskelvottomuutta koskevan olettaman kumotakseen sitä vastoin todistettava yhtäältä, että menot vastaavat todellisia ja vilpittömässä mielessä toteutettuja liiketoimia, mikä tarkoittaa vuoden 1992 CIR:ää koskevan hallinnollisen soveltamisohjeen – johon sekä SIAT että komissio ovat vedonneet unionin tuomioistuimessa – mukaan sen todistamista, että kulut ovat syntyneet tavanomaisessa elinkeinotoiminnassa, että ne vastaavat teollista, kaupallista tai rahoituksellista tarvetta ja että tavallisesti niistä saadaan tai on saatava korvaus yrityksen koko liiketoiminnassa. Kyseisestä soveltamisohjeesta ilmenee, ettei oikeudelliset muotovaatimukset täyttävien toimenpiteiden tai asiakirjojen esittäminen ole tässä suhteessa riittävää vaan että ennen kaikkea verohallinnon virkamies on saatava kohtuullisen vakuuttuneeksi siitä, että kyseiset liiketoimet ovat todellisia ja ne on toteutettu vilpittömässä mielessä. Kuten Belgian hallitus unionin tuomioistuimelle esittämissään kirjallisissa huomautuksissa toteaa, Belgiassa asuvan verovelvollisen on vähennyksen saadakseen todistettava, etteivät elinkeinotoiminnassa toteutetut liiketoimet ole valeoikeustoimia.

23 Verovelvollisen on toisaalta todistettava, etteivät kyseiset elinkeinomenot ylitä tavanomaisia rajoja, mikä Belgian hallituksen unionin tuomioistuimen istunnossa antamien selitysten mukaan tarkoittaa, että kyseistä liiketointa verrataan kyseisten markkinoiden toimijoiden tavanomaiseen käytäntöön, vaikka – kuten tämän tuomion 21 kohdassa on muistutettu – vuoden 1992 CIR:n 53 §:n 10 momentin mukaan Belgiaan sijoittautuneille verovelvollisille maksettujen korvausten osalta elinkeinomenovähennyksen ulkopuolelle jätetään vain ”kohtuuttomiksi” osoittautuneet menot.

24 Näin ollen on syytä todeta, että elinkeinomenojen vähennyskelvottomuutta koskeva olettama ja niiden mahdolliselle vähentämiselle asetetut aineelliset edellytykset, sellaisina kuin niistä säädetään vuoden 1992 CIR:n 54 §:ssä, aiheuttavat sen, että kyseiseen pykälään perustuvan vähennyksen saaminen on vaikeampaa kuin saman lain 49 §:ssä säädettyyn pääsääntöön perustuvan vähennyksen saaminen.

25 Lisäksi on syytä korostaa, että poikkeussääntöä voidaan soveltaa, kun korvaukset maksetaan sellaisille palvelujen tarjoajille, joilta ei kanneta tuloveroa sen valtion lainsäädännön mukaisesti, johon ne ovat sijoittautuneet, tai joiden kyseisiä tuloja verotetaan ”selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti kuin vastaavia tuloja Belgiassa”.

26 Kuten Belgian hallitus myöntää, poikkeussäännön sovellettavuutta koskevan arvioinnin tekevät tapauskohtaisesti veroviranomaiset kansallisten tuomioistuinten valvonnassa, koska lainsäädännössä tai hallinnollisissa soveltamisohjeissa ei ole täsmennetty, mitä lauseella ”tuloja verotetaan selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti kuin vastaavia tuloja Belgiassa” tarkoitetaan.

27 Kyseisen poikkeussäännön soveltamisalaa ei näin ollen ole määritetty edeltä käsin riittävän täsmällisesti, ja tilanteessa, jossa palvelujen tarjoaja on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin Belgian kuningaskuntaan ja jossa sitä verotetaan selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti kuin vastaavia tuloja Belgiassa, on epävarmaa, pidetäänkö kyseistä järjestelmää ”selvästi edullisempana” ja onko poikkeussääntöä näin ollen sovellettava.

28 Tällainen poikkeussääntö, jolla elinkeinomenovähennyksen saamiselle asetetaan edellytyksiä, jotka ovat tiukempia kuin pääsäännöllä asetetut edellytykset, ja jonka soveltamisalaa ei ole edeltä käsin täsmällisesti määritetty, voi saada yhtäältä belgialaiset verovelvolliset luopumaan käyttämästä oikeuttaan palvelujen vapaaseen tarjoamiseen ja käyttämästä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelun tarjoajan palveluja, ja se voi saada toisaalta viimeksi mainitut luopumaan palvelujensa tarjoamisesta Belgiaan sijoittautuneille asiakkaille (ks. vastaavasti asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003, Kok., s. I-6817, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Tästä seuraa, että vuoden 1992 CIR:n 54 § on EY 49 artiklassa tarkoitettu palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus.

30 Tähän päätelmään eivät vaikuta Belgian, Ranskan ja Portugalin hallitusten perustelut, joiden mukaan Belgiassa asuva verovelvollinen, joka suorittaa maksun toiselle Belgiassa asuvalle, on todistustaakalle asetettuihin edellytyksiin nähden objektiivisesti erilaisessa tilanteessa kuin Belgiassa asuva verovelvollinen, joka suorittaa maksun sellaiselle ulkomailla asuvalle, johon sovelletaan Belgian järjestelmää selvästi edullisempaa verojärjestelmää. Nämä hallitukset väittävät pääasiallisesti, että vaara siitä, että kyseisen liiketoimen olennaisena tavoitteena olisi normaalisti maksettavan veron kiertäminen, on olemassa vain viimeksi mainitussa tilanteessa ja että palvelut vastaanottanut Belgiassa asuva verovelvollinen on parhaassa asemassa esittämään todisteita liiketoimen aitoudesta ja vilpittömyydestä, sillä muuhun jäsenvaltioon kuin Belgian kuningaskuntaan sijoittautuneet palvelujen tarjoajat eivät välittömästi kuulu Belgian veroviranomaisten valvonnan alaisuuteen.

31 On syytä todeta, että Belgiassa asuva palvelujen vastaanottaja ei ole verotuksellisen edun eli sen suhteen, että palvelujen tarjoajalle maksetut korvaukset on mahdollista vähentää elinkeinomenoina, eri tilanteessa sen mukaan, onko kyseinen tarjoaja sijoittautunut samaan jäsenvaltioon vai sovelletaanko siihen toisessa jäsenvaltiossa enemmän tai vähemmän edullista verotuskohtelua. Palvelujen vastaanottajille on kaikissa näissä tapauksissa saattanut aiheutua aitoja menoja, jotka elinkeinomenoina oikeuttavat niiden vähentämisen, kun kyseisen verotuksellisen edun saamiseksi vaadittavat edellytykset täyttyvät.

32 Ulkomailla asuvat palvelujen tarjoajat eivät tietenkään välittömästi kuulu Belgian veroviranomaisten valvonnan alaisuuteen. Pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu ei kuitenkaan koske palvelujen tarjoajia sen mukaan, ovatko ne sijoittautuneet Belgiaan vai eivät, vaan Belgiassa asuvia palvelujen vastaanottajia, jotka välittömästi kuuluvat kyseisten viranomaisten valvonnan alaisuuteen. Sen lisäksi, että viimeksi mainitut voivat asettaa edellytykset, jotka näiden vastaanottajien on täytettävä kyseisen verotuksellisen edun saamiseksi ja joilla pyritään varmistamaan, ettei etua myönnetä silloin, kun liiketoimen olennaisena tavoitteena on normaalisti maksettavan veron kiertäminen, ne voivat myös harjoittaa tässä suhteessa tarvittavaa valvontaa ja tehdä tässä suhteessa tarvittavia tarkastuksia.

33 Se seikka, että veropetoksen vaara on veroviranomaisten näkemyksen mukaan tietyissä tilanteissa suurempi kuin toisissa, ei näin ollen vaikuta palvelujen vastaanottajien tilanteen samankaltaisuuteen.

Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen oikeuttaminen

34 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittaminen voidaan hyväksyä vain, jos sillä pyritään EY:n perustamissopimuksen mukaiseen oikeutettuun tavoitteeseen tai sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä ja jos se tällaisessa tapauksessa on omiaan takaamaan sillä tavoiteltavan päämäärän toteutumisen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. asia C-398/95, SETTG, tuomio 5.6.1997, Kok., s. I-3091, 21 kohta; asia C-341/05, Laval un Partneri, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11767, 101 kohta ja em. asia Jobra, tuomion 27 kohta).

35 Belgian, Ranskan, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan sekä komission mukaan pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä voidaan perustella veronkierron ja veropetosten torjunnalla, tarpeella säilyttää verotusvallan tasapuolinen jako jäsenvaltioiden välillä sekä Ranskan ja Portugalin hallitusten mukaan tarpeella taata verovalvonnan tehokkuus.

36 Unionin tuomioistuin on tältä osin jo katsonut, että niin veropetosten torjunta (ks. mm. asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8251, 81 kohta) kuin tarve taata verovalvonnan tehokkuus (ks. mm. asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11531, 55 kohta) ovat sellaisia yleiseen etuun liittyviä pakottavia syitä, joilla perustamissopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittamista voidaan perustella.

37 Samoin oikeuskäytännön mukaan liikkumisvapauksien Euroopan unionissa tapahtuvan käytön rajoitus voi olla perusteltu jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseksi (ks. yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomio 10.2.2011, Kok., s. I-305, 121 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Veropetosten torjunnasta on ensiksi todettava, ettei yleistä väärinkäytösten olettamaa voida perustaa pelkästään siihen, että maassa asuva verovelvollinen turvautuu ulkomailla asuvan palvelujen tarjoajan palveluihin, eikä se voi olla perusteena toimenpiteelle, joka haittaa perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä (ks. analogisesti asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002, Kok., s. I-10829, 62 kohta; asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok., s. I-7995, 50 kohta; asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok., s. I-2107, 73 kohta; asia C-105/07, Lammers & Van Cleeff, tuomio 17.1.2008, Kok., s. I-173, 27 kohta ja em. asia Jobra, tuomion 37 kohta).

39 Lisäksi oikeuskäytännön mukaan mahdollinen palvelujen tarjoajien saama verotuksellinen etu, joka johtuu niiden maksettavaksi tulevien verojen vähäisyydestä siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet, ei voi yksinään oikeuttaa sitä, että toinen jäsenvaltio kohtelee verotuksessa epäedullisemmin viimeksi mainittuun jäsenvaltioon sijoittautuneita palvelujen vastaanottajia (ks. em. asia Eurowings Luftverkehr, tuomion 44 kohta ja em. asia Skandia ja Ramstedt, tuomion 52 kohta).

40 Jotta palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamista voitaisiin perustella veropetosten ja veronkierron torjumiseen liittyvillä syillä, tällaisen rajoituksen erityisenä tavoitteena on oltava sellaisten menettelyjen estäminen, joilla luodaan ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista (ks. vastaavasti em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 55 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 74 kohta).

41 Vuoden 1992 CIR:n 54 §:llä pyritään tässä tapauksessa estämään menettelyt, joilla pyritään alentamaan Belgiassa asuvien verovelvollisten veron perustetta maksamalla korvauksia kuvitteellisista palvelujen suorituksista ja joiden ainoana tarkoituksena on kiertää vero, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista.

42 Pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä, jonka mukaan ulkomailla asuville palvelujen tarjoajille maksettuja korvauksia ei pidetä elinkeinomenoina, ellei verovelvollinen osoita, että menot vastaavat todellisia ja vilpittömässä mielessä toteutettuja liiketoimia eivätkä ylitä tavanomaisia rajoja, mahdollistetaan sen antamisen taustalla olevan, veropetosten ja veronkierron ehkäisemiseen liittyvän tavoitteen saavuttaminen.

43 Toiseksi on todettava, että pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä voidaan perustella verovalvonnan tehokkuuden varmistamisella. Kyseisellä lainsäädännöllä ei nimittäin ehdottomasti suljeta pois sellaisille palvelujen tarjoajille maksettujen korvausten vähentämistä elinkeinomenoina, joilta ei kanneta tuloveroa sen valtion lainsäädännön mukaisesti, johon ne ovat sijoittautuneet, tai joiden kyseisiä tuloja verotetaan selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti kuin vastaavia tuloja Belgiassa, vaan siinä sallitaan se, että Belgiassa asuvat verovelvolliset osoittavat, että liiketoimet ovat todellisia ja vilpittömässä mielessä toteutettuja liiketoimia ja että aiheutuneet menot ovat tavanomaisia.

44 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltio saa veropetosten torjuntaan tähtäävän verovalvonnan tehokkuuden varmistamiseksi soveltaa sellaisia toimia, joiden perusteella kyseisessä valtiossa vähennettävien elinkeinomenojen määrä on mahdollista tarkastaa selvästi ja täsmällisesti (ks. vastaavasti asia C-254/97, Baxter ym., tuomio 8.7.1999, Kok., s. I-4809, 18 kohta; asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005, Kok., s. I-2057, 24 kohta ja asia C-248/06, komissio v. Espanja, tuomio 13.3.2008, 34 kohta).

45 Verotusvallan tasapainoisesta jaosta jäsenvaltioiden välillä on kolmanneksi muistutettava, että tällainen oikeuttamisperuste voidaan hyväksyä muun muassa silloin, kun asianomaisella järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. asia C-311/08, SGI, tuomio 21.1.2010, Kok., s. I-487, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Tämän tuomion 41 kohdassa kuvatun kaltaiset menettelytavat ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa maassa asuvien verovelvollisten sen alueella toteuttamien toimintojen osalta ja haittaamaan siten verotusvallan tasapainoista jakoa jäsenvaltioiden välillä (ks. em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 56 kohta).

47 Koska pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä näin ollen estetään tämän tuomion 41 kohdassa kuvatun kaltaiset vilpilliset menettelytavat ja koska sillä näin mahdollistetaan se, että Belgian valtio käyttää verotusvaltaansa alueellaan toteutettujen toimintojen osalta, kyseinen lainsäädäntö on omiaan mahdollistamaan verotusvallan tasapainoisen jaon turvaamisen jäsenvaltioiden välillä.

48 Näin ollen on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö soveltuu niiden tavoitteiden saavuttamiseen, jotka liittyvät veropetosten ja veronkierron ehkäisemiseen, verovalvonnan tehokkuuden turvaamiseen ja verotusvallan tasapainoiseen jakoon jäsenvaltioiden välillä ja jotka pääasiassa ovat edeltä ilmenevin tavoin toisiinsa kiinteästi sidoksissa.

49 Tästä huolimatta on tarkistettava, ylittääkö kyseinen lainsäädäntö sen, mikä on tarpeen kyseisten tavoitteiden saavuttamiseksi.

50 Oikeuskäytännöstä ilmenee tässä suhteessa, että on katsottava, ettei kansallinen lainsäädäntö ylitä sitä, mikä on tarpeen väärinkäytösten estämiseksi, kun se perustuu objektiivisten ja tarkistettavissa olevien seikkojen tutkimiseen sen selvittämiseksi, onko liiketoimi luonteeltaan pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu täysin keinotekoinen järjestely, ja kun kussakin tapauksessa, jossa saattaa olla

kyse tällaisesta järjestelystä, verovelvollinen saa mainitun lainsäädännön nojalla mahdollisuuden esittää, joutumatta noudattamaan liiallisia hallinnollisia velvoitteita, näyttöä niistä mahdollisista liiketaloudellisista syistä, joiden takia kyseinen liiketoimi on tehty (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 82 kohta).

51 Kyseisten liiketoimien aitouden ja vilpittömyyden puuttumista ei myöskään saada todeta pelkästään verotuksellisten syiden tai sen seikan takia, että samat liiketoimet olisi voinut toteuttaa verovelvollisen sijoittautumisjäsenvaltion alueelle sijoittautunut palvelujen tarjoaja (ks. vastaavasti em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 69 kohta).

52 Samoin unionin tuomioistuin on jo katsonut, että kun kyseinen liiketoimi ylittää sen, mistä kyseiset yhtiöt olisivat sopineet normaalissa kilpailutilanteessa, oikaisevan verotuksellisen toimen on, jotta sitä ei pidettäisi suhteettomana, rajoituttava siihen osaan, joka ylittää sen, mistä ne tällaisessa tilanteessa olisivat sopineet (ks. vastaavasti em. asia SGI, tuomion 72 kohta).

53 Jos tämän tuomion 50–52 kohdassa esitettyjä edellytyksiä noudatetaan, vaatimuksella, jonka mukaan liiketoimien aitous ja vilpittömyys sekä se, että aiheutuneet kulut ovat tavanomaisia, on näytettävä toteen, ei sellaisenaan näytetä ylitettävän sitä, mikä on tarpeen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi.

54 Kuten tämän tuomion 25 kohdassa on todettu, kyseistä poikkeussääntöä voidaan kuitenkin soveltaa, kun korvaukset maksetaan sellaisille palvelujen tarjoajille, joilta ei kanneta tuloveroa sen valtion lainsäädännön mukaisesti, johon se on sijoittautunut, tai joiden kyseisiä tuloja verotetaan selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti kuin vastaavia tuloja Belgiassa.

55 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 71 kohdassa, kyseisellä poikkeussäännöllä belgialainen verovelvollinen velvoitetaan osoittamaan systemaattisesti, että kaikki suoritukset ovat todellisia ja ne on toteutettu vilpittömässä mielessä, ja todistamaan, että kaikki niistä maksetut korvaukset ovat tavanomaisia, ilman että veroviranomaisilla olisi velvollisuutta esittää edes alustavaa näyttöä veropetoksesta tai veronkierrosta.

56 Poikkeussääntöä voidaan nimittäin soveltaa, vaikkei olemassa ole minkäänlaista objektiivista ja ulkopuolisten tarkistettavissa olevaa perustetta, joka voisi osoittaa, että on toteutettu ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista, koska huomioon otetaan vain palvelujen tarjoajan verotuksen taso siinä jäsenvaltiossa, johon se on sijoittautunut.

57 Näin on todettava, että – kuten tämän tuomion 27 kohdassa on katsottu – kyseisen poikkeussäännön soveltamisalaa ei määritetä siinä edeltä käsin riittävän täsmällisesti ja että se jättää jäljelle epävarmuuden siitä, onko sitä sovellettava.

58 Tällainen sääntö ei näin ollen täytä oikeusvarmuudelle asetettuja vaatimuksia, joiden mukaan oikeussääntöjen on oltava selviä, täsmällisiä ja vaikutuksiltaan ennakoitavia erityisesti silloin, kun ne saattavat aiheuttaa yksityishenkilöiden ja yritysten kannalta epäedullisia seurauksia (ks. vastaavasti asia C-17/03, VEMW ym., tuomio 7.6.2005, Kok., s. I-4983, 80 kohta ja yhdistetyt asiat C-72/10 ja C-77/10, Costa ja Cifone, tuomio 16.2.2012, 74 kohta).

59 Sääntöä, joka ei täytä oikeusvarmuudelle asetettuja vaatimuksia, ei voida pitää tavoiteltuihin päämääriin nähden oikeasuhteisena.

60 Kaiken edellä olevan perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava siten, että EY 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka perusteella maassa asuvan verovelvollisen ulkomailla asuvalle yhtiölle suorituksista tai palveluista

maksamia korvauksia ei pidetä vähennyskelpoisina elinkeinomenoina, kun viimeksi mainitulta ei sen sijoittautumisvaltiossa kanneta tuloveroa tai sen tuloja verotetaan ensin mainitun jäsenvaltion tuloverojärjestelmää selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti, paitsi jos verovelvollinen osoittaa, että nämä korvaukset vastaavat todellisia ja vilpittömässä mielessä toteutettuja liiketoimia eivätkä ylitä tavanomaisia rajoja, vaikka kyseiset korvaukset ovat pääsäännön mukaan vähennyskelpoisia elinkeinomenoina, jos ne ovat tarpeellisia veronalaisen tulon hankkimiseksi tai säilyttämiseksi ja jos verovelvollinen osoittaa niiden aitouden ja määrän.

Oikeudenkäyntikulut

61 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka perusteella maassa asuvan verovelvollisen ulkomailla asuvalle yhtiölle suorituksista tai palveluista maksamia korvauksia ei pidetä vähennyskelpoisina elinkeinomenoina, kun viimeksi mainitulta ei sen sijoittautumisvaltiossa kanneta tuloveroa tai sen tuloja verotetaan ensin mainitun jäsenvaltion tuloverojärjestelmää selvästi edullisemman verojärjestelmän mukaisesti, paitsi jos verovelvollinen osoittaa, että nämä korvaukset vastaavat todellisia ja vilpittömässä mielessä toteutettuja liiketoimia eivätkä ylitä tavanomaisia rajoja, vaikka kyseiset korvaukset ovat pääsäännön mukaan vähennyskelpoisia elinkeinomenoina, jos ne ovat tarpeellisia veronalaisen tulon hankkimiseksi tai säilyttämiseksi ja jos verovelvollinen osoittaa niiden aitouden ja määrän.

Allekirjoitukset