Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
22. toukokuuta 2025 [1]

Asia C-524/23

Euroopan komissio
vastaan

Belgian kuningaskunta

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely – Direktiivin (EU) 2016/1164 täytäntöönpano – Sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevat säännöt – Unionin lainsäädäntövalta – SEUT 115 artikla – Direktiivin 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanon laiminlyönti – Vähimmäistason yhdenmukaistaminen – Täytäntöönpanovelvollisuuden ulottuvuus

I Johdanto

1. Tämä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely liittyy veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskeviin sääntöihin. Välittömät verot, kuten nyt kyseessä oleva yhteisövero, kuuluvat lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden talousarviota ja verotusta koskevan itsemääräämisoikeuden piiriin. Neuvosto katsoi kuitenkin aiheelliseksi torjua veron kiertämisen käytäntöjä unionin tasolla sisämarkkinoiden pirstoutumisen estämiseksi sekä eroavuuksien ja markkinoiden vääristymien poistamiseksi. Se otti tätä tarkoitusta varten käyttöön 12.7.2016 annetussa direktiivissä (EU) 2016/1164 [2] (jäljempänä veronkiertodirektiivi) kansallisia yhteisöverojärjestelmiä koskevan unionin laajuisen vähimmäissuojan veron kiertämisen käytäntöjä vastaan.

2. Väärinkäytösten torjumista koskevan yleisen säännöksen lisäksi veronkiertodirektiivi sisältää myös erityissäännöksen, jonka tarkoituksena on estää veroetujen saaminen voitonsiirroilla ulkomaiselle tytäryhtiölle. Klassisessa tapauksessa ulkomaille alhaisen verotuksen maahan perustetaan tytäryhtiö, joka saa pääomaa ja joka myöntää sitten lainaa emoyhtiölle. Korkotuloja verotetaan ulkomailla kevyesti, ja ne ovat vähennyskelpoisia liikekuluja kotimaassa, jossa tuloja verotetaan ankarammin. Voitto siirretään siten alhaisemman verotuksen maahan ulkomaille. Veronkiertodirektiivi velvoittaa Belgian sisällyttämään tulot veropohjaan. Tällöin tytäryhtiön ulkomailta saamat tulot kirjataan emoyhtiön tuloiksi Belgiassa (sisällytetään veropohjaan) ja niitä verotetaan Belgian (korkeamman) verokannan mukaisesti. Veronkiertodirektiivin

[1] Alkuperäinen kieli: saksa.

[2] Sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2016, L 193, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa 29.5.2017 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2017/952 (EUVL 2017, L 144, s. 1). Muutokset eivät kuitenkaan koske tämän asian kannalta merkityksellisiä säännöksiä.

8 artiklan 7 kohdassa rajoitetaan kuitenkin tätä oikeudellista seurausta. Sen mukaan tytäryhtiön ulkomailla maksama (pienempi) vero olisi voitava vähentää emoyhtiön kotimaisesta (suuremmasta) verovelasta.

3. Belgian kuningaskunta ei kuitenkaan halunnut sallia tällaista vähennystä suojellakseen paremmin veropohjaansa ja tukeutui siihen, että veronkiertodirektiivissä säädetään vain vähimmäistason yhdenmukaistamisesta. Komissio katsoi, että kyse oli jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä.

4. Tämän jälkeen aloitettu jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely on erityisen arkaluonteinen, koska kyseistä direktiiviä koskeva unionin oikeuteen perustuva toimivalta ei ole kiistaton. Vaikka direktiivi olisi hyväksytty kaikissa jäsenvaltiossa, sillä ei voida perustella eikä korvata sellaista unionin toimivaltaa, josta ei ole määrätty perussopimuksissa. Toisaalta herää unionin oikeuteen liittyvä yleinen kysymys siitä, minkälainen harkintavalta jäsenvaltioilla on pannessaan täytäntöön vähimmäistason yhdenmukaistamista koskevia direktiivejä, jotka sisältävät myös poikkeuksia koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

5. Kuten veronkiertodirektiivin otsikosta ilmenee, sillä otetaan käyttöön sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevia sääntöjä.

6. Sen johdanto-osan 1, 2, 3, 5, 11, 12, 14 ja 16 perustelukappaleessa selvennetään direktiivin antamisen taustaa:

”(1) Kansainvälisen verotuksen poliittisissa prioriteeteissa korostetaan nykyisin sen varmistamista, että vero maksetaan siellä, missä voitto ja arvo syntyvät. Sen vuoksi on välttämätöntä palauttaa luottamus verojärjestelmien oikeudenmukaisuuteen ja antaa valtioille mahdollisuus käyttää tosiasiallisesti verotuksellista itsemääräämisoikeuttaan. – –

(2) – – Sisämarkkinoiden asianmukainen toiminta edellyttää vähintäänkin sitä, että jäsenvaltiot panevat täytäntöön BEPS-sitoumuksensa[3] ja toimivat yleisemmin veron kiertämistä vastaan sekä varmistavat oikeudenmukaisen ja tehokkaan verotuksen unionissa riittävän johdonmukaisella ja koordinoidulla tavalla. – –

(3) On tarpeen vahvistaa säännöt, joilla lujitetaan keskimääräistä suojaa sisämarkkinoilla aggressiivista verosuunnittelua vastaan. – –

(5) On tarpeen vahvistaa säännöt veropohjan rapautumisen torjumiseksi sisämarkkinoilla ja sen estämiseksi, että voittoja siirretään sisämarkkinoiden ulkopuolelle. Kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi on tarpeen vahvistaa säännöt seuraavilla aloilla: koron vähennyskelpoisuuden rajoittaminen, maastapoistumisvero, yleinen veronkierron vastainen sääntö, ulkomaisia väliyhtiöitä koskevat säännöt ja säännöt verokohtelun eroavuuksiin perustuviin veroetuihin puuttumiselle. Kun kyseisten sääntöjen soveltaminen johtaa kaksinkertaiseen verotukseen,

[3] Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) aloitteessa esitetyt toimintasuositukset veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen (base erosion and profit shifting, jäljempänä BEPS) torjumiseksi.

verovelvollisten olisi saatava huojennus toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa maksetusta verosta. Näillä säännöillä ei siten olisi pelkästään pyrittävä estämään veron kiertämistä vaan myös vältettävä kaksinkertaisen verotuksen kaltaisten muiden esteiden luominen markkinoille.

(11) Verojärjestelmissä on yleisiä veronkierron vastaisia sääntöjä, joiden tarkoituksena on puuttua sellaisiin verotukseen liittyviin väärinkäytöksiin, jotka eivät vielä kuulu erityisesti kohdennettujen säännösten piiriin. Yleisillä veronkierron vastaisilla säännöillä paikataan näin ollen aukkoja, millä ei pitäisi olla vaikutusta erityisten veronkierron vastaisten sääntöjen sovellettavuuteen. – –

(12) Ulkomaisia väliyhtiöitä koskevista säännöistä seuraa, että kevyesti verotetun määräysvallassa olevan tytäryhtiön tulo uudelleenkohdennetaan sen emoyhtiölle. Emoyhtiöstä tulee sitten verovelvollinen tämän sille kohdennetun tulon osalta siinä valtiossa, jossa sen verotuksellinen kotipaikka on. – – Laajemman suojan varmistamiseksi jäsenvaltiot voisivat alentaa määräysvaltakynnystä tai soveltaa korkeampaa kynnysarvoa verrattaessa tosiasiallisesti maksettua yhteisöveroa siihen yhteisöveroon, joka olisi kannettu verovelvollisen jäsenvaltiossa. – –

(16) Kun otetaan huomioon, että tämän direktiivin keskeisenä tavoitteena on parantaa koko sisämarkkinoiden kestävyyttä rajojen yli tapahtuvaa veron kiertämistä vastaan, tätä ei voida riittävästi saavuttaa jäsenvaltioiden yksittäisin toimin. – – Olisikin suositeltavampaa toteuttaa korjaavia toimenpiteitä unionin tasolla, koska suuri tehottomuus sisämarkkinoilla aiheuttaa pääasiassa rajatylittäviä ongelmia. – – Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti tässä direktiivissä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. Tässä direktiivissä asetetaan sisämarkkinoille vähimmäissuojataso, minkä vuoksi sillä ainoastaan pyritään vahvistamaan koordinoinnin olennainen vähimmäisaste unionin sisällä direktiivin tavoitteiden saavuttamiseksi.”

7. Veronkiertodirektiivin 3 artiklassa (”Vähimmäissuoja”) säädetään seuraavaa:

”Tämä direktiivi ei estä soveltamasta kansallisia tai sopimusperusteisia määräyksiä, joiden tarkoituksena on varmistaa laajempi suoja kotimaiselle yhteisöveropohjalle.”

8. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan (”Yleinen veronkierron vastainen sääntö”) 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltion on jätettävä yhteisöverovelvollisuutta laskettaessa huomioon ottamatta sellainen järjestely tai sellaiset järjestelyjen sarjat, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen ja jotka eivät ole aitoja kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa.

2. Edellä olevaa 1 kohtaa sovellettaessa järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona, siltä osin kuin ne eivät perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta.”

9. Veronkiertodirektiivin 7 artiklassa säädetään ulkomaisten väliyhtiöiden tulojen sisällyttämisestä verovelvollisen veropohjaan. Kyseisen artiklan 1 kohdassa määritellään ulkomaisen väliyhtiön käsite. Sen mukaan verovelvollisella on muun muassa oltava yli

50 prosenttia äänioikeuksista, pääomasta tai oikeudesta saada voittoa. Veropohjaan sisällyttämisen osalta 2 kohdan a ja b alakohdassa jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus valita kahdesta vaihtoehdosta:

”Kun yksikköä tai kiinteää toimipaikkaa käsitellään ulkomaisena väliyhtiönä 1 kohdan mukaisesti, verovelvollisen jäsenvaltion on sisällytettävä veropohjaan

a) yksikön jakamattomat tulot tai kiinteän toimipaikan tulot, jotka kertyvät seuraavista luokista: – –

   tai

b) ne yksikön tai kiinteän toimipaikan jakamattomat tulot, jotka syntyvät epäaidoista järjestelyistä, joiden keskeisenä tarkoituksena on veroedun saaminen.

   Tätä alakohtaa sovellettaessa järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa pidetään epäaitona, siltä osin kuin yksikkö tai kiinteä toimipaikka ei omistaisi niitä varoja tai ei olisi ottanut niitä riskejä, joista se saa tulonsa kokonaan tai osittain, jollei yksikkö olisi sellaisen yrityksen määräysvallassa, jossa suoritetaan avainhenkilötoiminnot, jotka ovat olennaisia kyseisten varojen ja riskien kannalta sekä välttämättömiä väliyhtiön tulonmuodostukselle.”

10. Direktiivin 8 artiklan (”Ulkomaisen väliyhtiön tulojen laskeminen”) 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä olevaa 7 artiklan 2 kohdan b alakohtaa sovellettaessa verovelvollisen veropohjaan saadaan sisällyttää tuloista enintään määrät, jotka on saatu niistä varoista ja riskeistä, jotka liittyvät määräysvaltaa käyttävässä yhtiössä suoritettuihin avainhenkilötoimintoihin. Ulkomaisen väliyhtiön tulojen kohdentaminen lasketaan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.”

11. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen jäsenvaltion on sallittava yksikön tai kiinteän toimipaikan maksaman veron vähentäminen verovelvollisen verosta siinä valtiossa, jossa verovelvollisen verotuksellisen kotipaikka on tai jossa se sijaitsee. Vähennys on laskettava kansallisen lainsäädännön mukaan.”

B Belgian oikeus

12. Belgia on saattanut veronkiertodirektiivin osaksi kansallista lainsäädäntöään yhteisöveron uudistamisesta 25.12.2017 annetulla lailla (M.B., 29.12.2017, s. 116422). Sillä lisättiin vuoden 1992 tuloverolakiin uusi 185/2 §, jossa säädettiin – veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdan vaihtoehdon mukaisesti – ainoastaan sellaisten järjestelyjen sisällyttämisestä veropohjaan, jotka eivät ole aitoja. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan mukaista mahdollisuutta veron vähennykseen ei toteutettu.

III Asian tausta

13. Direktiivin täytäntöönpanolle asetetun määräajan päättymispäivän eli 31.12.2018 jälkeen (veronkiertodirektiivin 11 artiklan 1 kohta) Belgian kuningaskunta ilmoitti komissiolle direktiivin täytäntöönpanemiseksi annetuista säännöksistä. Tässä yhteydessä toimitetusta

vastaavuustaulukosta kävi ilmi, että veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdassa säädettyä vaihtoehtoa ei ollut otettu käyttöön veronkiertodirektiivin 3 artiklan (vähimmäissuoja) vuoksi. Komissio kehotti 2.7.2020 päivätyllä kirjeellään Belgian kuningaskuntaa SEUT 258 artiklan nojalla esittämään huomautuksensa siitä, miksei ilmoitettuihin toimenpiteisiin sisältynyt säännöksiä, joilla pannaan täytäntöön 4 artiklan 4 kohdan b alakohta, 4 artiklan 7 kohta ja 8 artiklan 7 kohta. Belgian kuningaskunta tiedotti 24.11.2020 antamassaan vastauksessa 4 artiklan osalta tarpeellisten muutosten tekemisestä ja ilmoitti niistä komissiolle 9.3.2021. Belgian kuningaskunta kieltäytyi kuitenkin panemasta täytäntöön 8 artiklan 7 kohtaa.

14. Euroopan komissio kehotti 2.12.2021 antamassaan perustellussa lausunnossa Belgian kuningaskuntaa toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanemiseksi kahden kuukauden kuluessa. Belgian kuningaskunta ilmoitti 2.2.2022 antamassaan vastauksessa, että se hyväksyy tarvittavat toimenpiteet 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanemiseksi vuoden 2022 alkupuoliskolla. Belgian viranomaiset ilmoittivat komissiolle 3.1.2023, että Belgian hallitus ei ollut päässyt poliittiseen yhteisymmärrykseen 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanotoimenpiteiden hyväksymisestä ja että Belgian kuningaskunta pysyy näin ollen kannassaan, jonka mukaan se ei pane täytäntöön 8 artiklan 7 kohtaa. Belgian säännöstä sovelletaan vain väärinkäytöstapauksissa, joissa varoittavalla vaikutuksella on suuri merkitys ja joissa olisi epäasianmukaista sallia ulkomaisten verojen vähentäminen. Joka tapauksessa tällaisia tuloja ei ole tähän mennessä verotettu, joten yhdellekään yritykselle ei ole aiheutunut haittaa säännöksen soveltamisesta.

IV Asianosaisten vaatimukset ja menettely unionin tuomioistuimessa

15. Komissio nosti 11.8.2023 Euroopan unionin tuomioistuimessa SEUT 258 artiklan toisen kohdan nojalla kanteen Belgian kuningaskuntaa vastaan ja vaatii, että unionin tuomioistuin

– toteaa, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut veronkiertodirektiivin mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole antanut direktiivin 8 artiklan 7 kohdan noudattamisen edellyttämiä lakeja, asetuksia ja hallinnollisia määräyksiä;

– velvoittaa Belgian kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

16. Belgian kuningaskunta vaatii, että

– komission kanne jätetään tutkimatta tai toissijaisesti hylätään perusteettomana;

– komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

17. Alankomaiden kuningaskunta tukee väliintulijana Belgian kuningaskunnan vaatimuksia.

18. Asianosaiset ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia ja – Alankomaiden kuningaskuntaa lukuun ottamatta – 21.10.2024 pidetyssä istunnossa suullisia huomautuksia.

V Oikeudellinen arviointi

A Kanteen tutkittavaksi ottaminen

19. Belgian kuningaskunta väittää, että kanne on jätettävä tutkimatta, koska komissio ei ole perustellussa lausunnossa ja kanteessa esittänyt kanneperusteita riittävän selkeästi ja täsmällisesti. Tämä väite on hylättävä.

20. Unionin tuomioistuimen perussäännön 21 artiklan ensimmäisen kohdan toisen virkkeen ja työjärjestyksen 120 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdan mukaan kannekirjelmässä on mainittava selkeästi ja täsmällisesti oikeudenkäynnin kohde ja yhteenveto kanteen oikeudellisista perusteista, jotta vastaaja voi valmistella puolustuksensa ja jotta unionin tuomioistuin voi harjoittaa valvontaansa. [4]

21. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 258 artiklan nojalla nostetun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen kohde rajataan komission perustellussa lausunnossa, joten kanteen on perustuttava samoihin syihin ja perusteisiin kuin lausunnon. [5] Tämä vaatimus ei kuitenkaan edellytä, että kannekirjelmässä esitettyjen vaatimusten on oltava täysin yhteneviä perustellun lausunnon päätösosan kanssa, kunhan kannekirjelmässä ei ole laajennettu tai muutettu perustellussa lausunnossa määritettyä oikeusriidan kohdetta. [6]

22. Komissio vaatii 11.8.2023 päivätyssä kannekirjelmässään toteamaan, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut veronkiertodirektiivin mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole pannut asianmukaisesti täytäntöön direktiivin 8 artiklan 7 kohtaa. Se, että komissio toteaa kannekirjelmässä, että veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohtaa ei ole pantu asianmukaisesti täytäntöön, kun taas perustellussa lausunnossa puhutaan täytäntöönpanon laiminlyönnistä, ei merkitse oikeusriidan kohteen muuttamista. Epäasianmukainen täytäntöönpano kattaa myös tilanteen, jossa täytäntöönpano laiminlyödään kokonaan, mikä selittää komission käyttämän terminologian. Komissio arvostelee kannekirjelmässään edelleen tosiasiallisesti sitä, että veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpano on laiminlyöty. Kanne perustuu tältä osin samoihin syihin ja perusteisiin kuin perusteltu lausunto. Kanne voidaan siten ottaa tutkittavaksi.

B Kanteen perusteltavuus

23. On selvitettävä, onko Belgian kuningaskunta, joka on päättänyt tulojen sisällyttämisestä veropohjaan ainoastaan silloin, kun kyse on veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetusta *epäaidosta järjestelystä*, rikkonut direktiivistä johtuvaa täytäntöönpanovelvollisuuttaan, kun se ei ole pannut täytäntöön veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan mukaista mahdollisuutta veron vähentämiseen.

24. Tämä edellyttää ensinnäkin, että Belgian kuningaskunta oli velvollinen panemaan säännöksen täytäntöön. Näin on lähtökohtaisesti vain, jos täytäntöönpantava unionin säädös on myös annettu pätevästi. Siksi tutkin aluksi, oliko unionilla toimivaltaa antaa veronkiertodirektiivi, ja tarkastelen,

[4] Tuomio 10.5.2012, komissio v. Viro (C-39/10, EU:C:2012:282, 24 kohta); tuomio 24.3.2011, komissio v. Espanja (C-375/10, ei julkaistu, EU:C:2011:184, 10 kohta) ja tuomio 12.2.2009, komissio v. Puola (C-475/07, ei julkaistu, EU:C:2009:86, 43 kohta).

[5] Ks. tuomio 8.12.2005, komissio v. Luxemburg (C-33/04, EU:C:2005:750, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[6] Ks. tuomio 7.9.2006, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-484/04, EU:C:2006:526, 25 kohta) ja tuomio 14.7.2005, komissio v. Saksa (C-433/03, EU:C:2005:462, 28 kohta).

onko unionin tuomioistuin jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä ylipäätään toimivaltainen tutkimaan tätä kysymystä riippumatta siitä, esittävätkö osapuolet tällaisen moitteen (ks. 1 kohta jäljempänä). Käsittelen tämän jälkeen Belgian kuningaskunnan esittämiä puolustautumisperusteita. Se vetoaa ensinnäkin siihen, että veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan toisessa virkkeessä todetaan, että vähennys lasketaan kansallisen lainsäädännön mukaan (ks. 2 kohta jäljempänä). Belgian kuningaskunnan mukaan veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohtaa ei voida soveltaa 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun tulojen veropohjaan sisällyttämiseen, mikä herättää kysymyksiä sen suhteesta veronkiertodirektiivin 6 artiklan yleiseen väärinkäytösten vastaiseen sääntöön (ks. 3 kohta jäljempänä). Lopuksi se toteaa, että veronkiertodirektiivin 3 artiklan mukaan direktiivi ei estä jäsenvaltioita varmistamasta laajempaa suojaa kotimaiselle yhteisöveropohjalle (ks. 4 kohta jäljempänä).

1. Unionin toimivalta antaa veronkiertodirektiivi

25. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty vakavia epäilyjä siitä, kuuluuko veronkiertodirektiivin antaminen unionin lainsäädäntövaltaan.[7] Lainsäädäntömenettelyn aikana myös Malta[8] ja Ruotsi[9] olivat ilmaisseet perustelluissa lausunnoissa epäilyjä lainsäädäntövallan osalta. Nämä epäilyt vaikuttavat tosiasiassa perustelluilta (ks. jäljempänä a). Unionin toimivaltaa antaa veronkiertodirektiivi ei kuitenkaan voida selvittää tässä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä (ks. jäljempänä b).

a) Epäilykset unionin toimivallasta antaa veronkiertodirektiivi

26. Annetun toimivallan periaatteen (SEU 5 artiklan 1 kohdan ensimmäinen virke ja 2 kohta) mukaan unioni on toimivaltainen vain, jos lainsäädäntövalta on siirretty sille erityisellä toimivaltamääräyksellä. Unioni on antanut veronkiertodirektiivin SEUT 115 artiklan nojalla, jossa neuvostolle annetaan lainsäädäntövalta antaa ”direktiivejä jäsenvaltioiden sellaisten lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä, jotka suoraan vaikuttavat

7 Ks. esim. de Graaf, A./Visser, K. J., ”ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects”, *EC Tax Review* 25 (2016), s. 199 (204); Traversa, E./Possoz M., ”L’équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur: réflexion sur la mise en œuvre du plan BEPS de l’OCDE au sein de l’Union européenne”, *Revue des affaires européennes*, 2018, s. 611 (s. 624 ja 625); Brokelind C., ”The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?”, teoksessa Monsénégo, J./Bjuvberg, J. (julkaisija), *International Taxation in a Changing Landscape - Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, 2019, s. 45 (48 ja 49); Haslehner, W., ”The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order”, teoksessa: Haslehner, W. u.a. (Hrsg.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, s. 32 (s. 38 ja 39); Hey, J., ”Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)”, *Steuer und Wirtschaft*, 2017, s. 248 (s. 254 ja 262); Oppel, F., ”BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen”, *Internationales Steuerrecht*, 2016, s. 797 (s. 798 ja 799).

8 Euroopan parlamentti – Oikeudellisten asioiden valiokunta, 5.9.2016, Maltan parlamentin perusteltu lausunto ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (COM(2016)0026) – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

9 Euroopan parlamentti – Oikeudellisten asioiden valiokunta, 25.4.2016, Ruotsin valtiopäivien perusteltu lausunto ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

sisämarkkinoiden toteuttamiseen ja toimintaan". Suora vaikutus sisämarkkinoiden toimintaan voisi johtua perusvapauksiin kohdistuvista esteistä[10] tai asianomaisten yritysten välisen kilpailun tuntuvista vääristymistä.[11]

27. Unionin lainsäätäjä vaikuttaa katsovan, että sisämarkkinoita voidaan edistää ennen kaikkea torjumalla veron kiertämisen käytäntöjä.[12] Veronkiertodirektiivillä ei kuitenkaan poisteta perusvapauksiin kohdistuvia esteitä, jotka johtuisivat voimassa olevista kansallisista säännöksistä. Velvoittamalla jäsenvaltiot varmistamaan kansallisten yhteisöverojärjestelmien yhdenmukainen vähimmäissuoja veron kiertämisen käytäntöjä vastaan direktiivillä pikemminkin rajoitetaan yritysten mahdollisuuksia toimia rajojen yli. Näin ollen sillä estetään käyttämästä perusvapauksia sen sijaan, että sillä edistettäisiin niiden käyttöä.[13]

28. Tähän asti unionin tuomioistuin on aina pitänyt veron kiertämisen käytäntöjen torjumiseksi toteutettavia toimenpiteitä perusvapauksien, lähinnä sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden, rajoituksina, jotka on oikeutettava. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on jo tarkasteltu tältä osin erityisesti maastapoistumisveroa[14] mutta myös tulojen sisällyttämistä veropohjaan.[15] Koska talouden toimijoiden perusvapauksien suojelulla edistetään nimenomaan sisämarkkinoiden toimintaa, vaikuttaa ristiriitaiselta, että samojen perusvapauksien rajoittamisella voitaisiin edistää samaa tavoitetta.[16]

29. Siltä osin kuin unionin lainsäätäjä katsoo, että yhdenmukaistamalla säännöksiä ja poistamalla näin markkinoiden vääristymiä edistetään sisämarkkinoita,[17] tämä ei yksinään riitä SEUT 115 artiklan mukaisen toimivallan perustelemiseksi. Yhdenmukaistaminen ei ole itsetarkoitus. Annetun toimivallan periaate menettäisi merkityksensä, jos unionille annettaisiin rajoittamaton toimivalta lainsäädännön yhdenmukaistamiseen sen perusteella, että sillä edistetään sinänsä sisämarkkinoiden toimintaa. Vaatimus, joka koskee *välitöntä vaikutusta* sisämarkkinoiden

[10] Vastaavasti – ei kuitenkaan SEUT 115 artiklasta – jo tuomio 5.10.2000, Saksa v. parlamentti ja neuvosto (C-376/98, EU:C:2000:544, 95 kohta); SEUT 115 artiklasta saksankielisessä oikeuskirjallisuudessa: Korte, S., teoksessa Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, 6. painos 2022, AEUV Art. 115, 9 kohta; Tietje, C., teoksessa Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 83. täydennys heinäkuu 2024, AEUV Art. 115, 22 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja Herrnfeld, H.-H., teoksessa Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, *EU-Kommentar*, 4. painos 2019, AEUV Art. 115, 4 kohta.

[11] Tuomio 18.3.1980, komissio v. Italia (91/79, EU:C:1980:85, 8 kohta).

[12] Ks. esimerkiksi johdanto-osan toinen perustelukappale: "– – Sisämarkkinoiden asianmukainen toiminta edellyttää vähintäänkin sitä, että jäsenvaltiot panevat täytäntöön BEPS-sitoumuksensa ja toimivat yleisemmin veron kiertämistä vastaan sekä varmistavat oikeudenmukaisen ja tehokkaan verotuksen unionissa – –" sekä johdanto-osan 16 perustelukappale: "Tämän direktiivin keskeisenä tavoitteena on parantaa koko sisämarkkinoiden kestävyyttä rajojen yli tapahtuvaa veron kiertämistä vastaan – –".

[13] Haslehner, W., "The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order", teoksessa Haslehner, W. u.a. (Hrsg.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, s. 32 (39); de Graaf, A./Visser, K. J., "ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects", *EC Tax Review* 25 (2016), s. 199 (202); Schönfeld, J./Ellenrieder, B., "Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es "gegen Primärrecht immunisiertes Recht"?", *Steuer und Wirtschaft*, 2019, s. 253 (s. 261 ja sitä seuraavat sivut).

[14] Tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 36 kohta); tuomio 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, 43 kohta); tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 41 kohta) ja tuomio 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, 32–39 kohta).

[15] Tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliyhtiöt) (C-135/17, EU:C:2019:136, 55–58 kohta) ja tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 46 kohta).

[16] Näin oli jo emo-tytäryhtiödirektiiviin hiljattain sisällytetyn velvoittavan vastaavuussäännön yhteydessä, Desens, M., "Ist die neue Correspondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar?", *Internationales Steuerrecht*, 2014, s. 825 (s. 828).

[17] Ks. johdanto-osan toinen perustelukappale: "– – Lisäksi vain yhteisillä puitteilla voitaisiin estää markkinoiden pirstoutuminen ja poistaa nykyiset eroavuudet ja markkinoiden vääristymät. – –"

toimintaan, olisi siten turha. Unionin tuomioistuin on vastaavasti todennut myös EY 100 a artiklan (nykyinen SEUT 114 artikla) muodostamasta oikeusperustasta, että sitä voidaan käyttää ainoastaan kilpailun *tuntuvien* vääristymien poistamiseen.[18]

30. Unionin tuomioistuin on todennut SEUT 114 artiklan (tuolloin vielä EY 100 a artikla) yhteydessä, jonka mukaan sisämarkkinoiden toimintaa koskevien jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen lähentäminen on sallittua, tuntuvaa vaikutusta koskevan vaatimuksen osalta seuraavaa:[19]

”Tutkiessaan perustamissopimuksen 100 a artiklan perusteella annetun direktiivin lainmukaisuuden [unionin] tuomioistuin tarkistaa, ovatko ne kilpailun vääristymät, joita kyseisellä säädöksellä on tarkoitus poistaa, tuntuvia – –. Ilman tällaista vaatimusta [unionin] lainsäätäjän toimivalta olisi käytännössä rajaton. Eri jäsenvaltioiden kansallinen lainsäädäntö eroaa usein sen toiminnan harjoittamisen edellytysten osalta, jota se koskee, mikä vaikuttaa suoraan tai välillisesti asianomaisten yritysten kilpailuedellytyksiin. Tästä seuraa, että perustamissopimuksen 100 a artiklan, 57 artiklan 2 kohdan ja 66 artiklan tulkinta siten, että [unionin] lainsäätäjä voisi tukeutua kyseisiin artikloihin poistaakseen vähäisiä kilpailun vääristymiä, olisi ristiriidassa tämän tuomion 83 kohdassa jo mainitun periaatteen kanssa, jonka mukaan [unionin] toimivalta on erityistoimivaltaa.”

31. Mielestäni tämä toteamus koskee myös SEUT 115 artiklan nojalla annetun direktiivin lainmukaisuuden valvontaa. Vertailtaessa toimivaltaperusteita välillisten (SEUT 113 artikla, ”on tarpeen” sisämarkkinoiden toiminnan varmistamiseksi) ja välittömien verojen (SEUT 115 artikla, ”jotka suoraan vaikuttavat sisämarkkinoiden – – toimintaan”) alalla, ilmenee myös, että suora vaikutus sisämarkkinoiden toimintaan edellyttää enemmän perusteluja välittömien verojen kuin välillisten verojen osalta, joiden yhdenmukaistamisen on oltava vain ”tarpeen”. Se, mikä on tilanne veronkiertodirektiivin säännöksiä sovellettaessa, ei ole ensi näkemältä selvää. Tältä osin vaikuttaa kyseenalaiselta, voidaanko veronkiertodirektiivin oikeusperustana käyttää SEUT 115 artiklaa.

b) Toimivallan tutkiminen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä

32. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin toimielinten toimia koskee pääsääntöisesti lainmukaisuusolettama myös jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen yhteydessä.[20] Näin ollen jäsenvaltio ei yleensä voi puolustautua direktiivin täytäntöönpanon laiminlyöntiä perustuvaa kannetta vastaan väittämällä direktiivin olevan lainvastainen.[21] Unionin toimen lainmukaisuuden kyseenalaistamiseksi jäsenvaltion on käytettävä oikeussuojakeinona pikemminkin kumoamiskannetta.[22]

[18] Tuomio 11.6.1991, komissio v. neuvosto (C-300/89, EU:C:1991:244, 23 kohta, tuomiossa toimet hyväksyttiin vain, jos säännöt johtavat erilaisiin tuotantokustannuksiin). Ks. myös tuomio 5.10.2000, Saksa v. parlamentti ja neuvosto (C-376/98, EU:C:2000:544, 106 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[19] Tuomio 5.10.2000, Saksa v. parlamentti ja neuvosto (C-376/98, EU:C:2000:544, 106 ja 107 kohta).

[20] Tuomio 15.6.1994, komissio v. BASF ym. (C-137/92 P, EU:C:1994:247, 48–50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[21] Tuomio 5.3.2015, komissio v. Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[22] Tuomio 26.6.2003, komissio v. Espanja (C-404/00, EU:C:2003:373, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy kuitenkin myös ilmi, että tilanne voi olla toinen ainoastaan, jos kyseessä olevaan toimeen liittyy niin vakavia ja ilmeisiä virheitä, että toimea voidaan pitää mitättömänä.[23] Unionin tuomioistuin on toistaiseksi jättänyt avoimeksi sen, onko lainsäädäntövallan puuttuminen erityisen vakava ja ilmeinen virhe.[24]

34. Tähän liittyy läheisesti kysymys siitä, voiko unionin tuomioistuin ylipäätään tutkia jotakin toimea koskevaa lainsäädäntövaltaa viran puolesta. Yksikään asianosaisista ei ole väittänyt, ettei unionilla olisi toimivaltaa. Yksikään jäsenvaltio ei ole kyseenalaistanut unionin toimivaltaa antaa direktiivi myöskään tukeutumalla mahdollisuuteen nostaa kumoamiskanne.[25]

35. Toimivaltaa valvoa lainmukaisuutta viran puolesta tukee kuitenkin se, että toimivallan jakamisella unionissa on erityinen perustuslaillinen merkitys annetun toimivallan periaatteen vuoksi (SEU 5 artiklan 1 kohdan ensimmäinen virke ja 2 kohta).[26] Koska tämä periaate ja lainsäädäntövalta eivät ole enemmistön määrättävissä, myöskään lainsäädäntömenettelyssä saavutetulla yksimielisyydellä ei ole tähän vaikutusta. Annetun toimivallan periaatteen mukaan unionille voidaan antaa uutta toimivaltaa ainoastaan perussopimusta muuttamalla. Koska tämä edellyttää kuitenkin aina ratifiointia kansallisissa parlamenteissa, myös kansanvallan periaate (SEU 2 artiklan ensimmäinen virke) on esteenä sille, että toimivallan vastainen unionin toimi pidetään voimassa. Myös oikeuskäytännössä on viitteitä siitä, lainmukaisuutta on mahdollista valvoa viran puolesta, jos oikeudellinen perusta on riittämätön.[27]

36. Unionin tuomioistuimen suuren jaoston olisi kuitenkin päätettävä siitä, tutkitaanko unionin lainsäädäntövalta aina viran puolesta myös jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä. Unionin tuomioistuin päätti tarkoituksellisesti olla siirtämättä tätä asiaa suuren jaoston käsiteltäväksi. Siksi tämä kysymys on jätettävä avoimeksi tässä menettelyssä.

c) Välipäätelmä

37. Vaikka veronkiertodirektiiviä koskeva unionin lainsäädäntövalta herättää epäilyjä, tämän kysymyksen on jäätävä avoimeksi tässä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä. Toimivaltakysymys voitaisiin toistaiseksi selvittää vain veronkiertodirektiivin pätevyyttä koskevassa ennakkoratkaisumenettelyssä.

[23] Tuomio 6.3.2008, komissio v. Espanja (C-196/07, ei julkaistu, EU:C:2008:146, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[24] Tuomio 11.10.2016, komissio v. Saksa (C-601/14, EU:C:2016:759, 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[25] Ks. kuitenkin Ruotsin ja Maltan parlamenttien lausunnot toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteiden soveltamisesta tehdyn pöytäkirjan (N:o 2) 6 artiklan mukaisessa lainsäädäntömenettelyssä (EUVL 2008, C 115, s. 206): Euroopan parlamentti – Oikeudellisten asioiden valiokunta, 25.4.2016, Ruotsin valtiopäivien perusteltu lausunto ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi sisämarkkinoihin suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)); Euroopan parlamentti – Oikeudellisten asioiden valiokunta, 5.9.2016, Maltan parlamentin perusteltu lausunto ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi sisämarkkinoihin suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (COM(2016)0026) – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

[26] Tuomio 14.6.2016, parlamentti v. neuvosto (C-263/14, EU:C:2016:435, 42 kohta); ks. myös lausunto 2/00 (Cartagenan bioturvallisuuspöytäkirja), 6.12.2001 (EU:C:2001:664, 5 kohta).

[27] Ks. tästä ratkaisuehdotukseni EKP v. Corneli ja komissio v. EKP (C-777/22 P ja C-789/22 P, EU:C:2024:973, 130 kohta, jossa viitataan unionin tuomioistuimen tuomioon 12.6.2019, RV v. komissio, T-167/17, EU:T:2019:404, 59–61 kohta ja julkisasiamies Pikamäen ratkaisuehdotukseen EUIPO v. Neoperl, C-93/23 P, EU:C:2024:751, 72 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

2. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan toisessa virkkeessä esitetyn, vähennyksen laskemista kansallisen lainsäädännön mukaan koskevan viittauksen merkitys

38. Belgian kuningaskunta puolustautuu asiakysymyksen osalta sillä, että veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan toisessa virkkeessä, jossa viitataan 8 artiklan 7 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetyn vähennyksen laskemisen osalta kansalliseen lainsäädäntöön, jäsenvaltioille annetaan jo nyt mahdollisuus jättää kokonaan soveltamatta vähennystä. Se toteaa, että veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan toisessa virkkeessä säädetään, että ”vähennys on laskettava kansallisen lainsäädännön mukaan”.

39. Tätä argumenttia ei voida hyväksyä, koska veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan toisella virkkeellä on toinen tehtävä. Jos ulkomailla sijaitseva tytäryhtiö saa vain osan tuloistaan veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista epäaidoista järjestelyistä, veronkiertodirektiivin 8 artiklan 2 kohdan mukaan vain nämä tulot sisällytetään kotimaisen verovelvollisen (tässä esimerkissä emoyhtiön) veropohjaan, ja niistä on näin ollen kannettava veroa sen kotipaikkavaltiossa (tässä tapauksessa Belgiassa). Muita tuloja verotetaan tällöin edelleen ulkomailla. Tämän perusteella ei ole kuitenkaan vielä selvää, miltä osin ulkomaisen väliyhtiön kotipaikkavaltiossaan maksama vero koskee epäaitoa järjestelyä ja on siten vähennettävä kotimaisen verovelvollisen verovelasta.

40. Tätä kysymystä selvennetään veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan toisessa virkkeessä, jolla vältetään se, että verovelvollisen väliyhtiön kotipaikkavaltion kansalliset veroviranomaiset joutuisivat tutkimaan hypoteettisesti verorasitusta, sellaisena kuin se olisi ilman epäaitoa järjestelyä, ulkomaisen väliyhtiön asuinjäsenvaltion lainsäädännön perusteella. Siinä sallitaan tältä osin kansallisen lainsäädännön mukaan tehtävä laskenta.

41. Kuten komissio perustellusti toteaa, veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan toisessa virkkeessä annetaan siten jäsenvaltioille ainoastaan valta määrittää veron vähennyksen laskentamenetelmä eikä olla soveltamatta vähennystä kokonaan. Tämä käy ilmi myös kyseisen kohdan sanamuodosta, jossa puhutaan laskemisesta ja joka koskee siten vain kysymystä siitä, ”kuinka (suuri)” vähennys on, mutta annetaan jo (myöntävä) vastaus kysymykseen ”onko”. Siksi jo veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan toinen virke on esteenä ulkomailla maksetun veron vähennysmahdollisuuden soveltamatta jättämiselle.

3. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan soveltaminen kyseisen direktiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohtaan

42. Belgian kuningaskunta katsoo myös, että veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltaminen ei edellytä sen 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanoa. Sen mukaan veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohta koskee vain epäaitoja järjestelyjä, joiden keskeinen tarkoitus on saada veroetua, eli vain vero-oikeudellisista syistä tehtyjä keinotekoisia järjestelyjä. Tällaisissa tapauksissa tavarat, palvelut, pääomat ja henkilöt eivät tosiasiassa liiku sisämarkkinoilla. Sen mukaan tällaisissa tapauksissa vähennyksen soveltamatta jättäminen ei siten merkitse esteiden luomista markkinoille.

43. Jäsenvaltiot ovat velvollisia panemaan direktiivit täytäntöön asianmukaisesti ja täysimääräisesti.[28] Tämä tarkoittaa lähtökohtaisesti direktiivin kaikkien säännösten täytäntöönpanoa.[29] Jos veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohtaa ei kuitenkaan sovellettaisi alun alkaenkaan sen 7 artiklan 2 kohdan b alakohtaan, jäsenvaltiot vapautettaisiin jälkimmäisen vaihtoehdon täytäntöönpanon yhteydessä velvollisuudesta panna veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohta täytäntöön. Tämä on selvitettävä kyseistä säännöstä tulkitsemalla.[30]

44. Kuten komissio perustellusti huomauttaa, veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan sanamuoto ei rajoitu vain toiseen 7 artiklan 2 kohdan kahdesta alakohdasta, toisin kuin 8 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuoto. Komission mukaan tämä viittaa siihen, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli soveltaa veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdassa säädettyä vähennysmahdollisuutta myös sen 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa säänneltyihin epäaitoihin järjestelyihin, ja myös se on näin ollen saatettava osaksi kansallista lainsäädäntöä.

45. En kuitenkaan katso, että veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohtaa voidaan soveltaa systemaattisesti ja teleologisesti sen 7 artiklan 2 kohdan b alakohtaan. Tämä johtuu siitä, että epäaitojen järjestelyjen yhteydessä kaksinkertaista verotusta ei yleensä esiinny, joten säännöksellä ei olisi merkitystä (ks. jäljempänä a). Siltä osin kuin käytännössä jää silti jäljelle kaksinkertaisen verotuksen riski tai sen välttämisestä aiheutuu lisärasitteita, tällä pyritään torjumaan epäaidot järjestelyt, joiden tarkoituksena on siirtää voittoja alhaisen verotuksen maihin ulkomaille (ks. jäljempänä b).

a) Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan mukainen vähennysmahdollisuus menettää yleensä merkityksensä 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa

46. On selvitettävä, voidaanko veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohtaa (veron vähentäminen) ylipäätään soveltaa sen 7 artiklan 2 kohdan b alakohtaan (epäaidot järjestelyt, joilla voittoja siirretään alhaisen verotuksen maihin), vai pitäisikö siitä luopua systemaattisista ja teleologisista syistä.

47. Veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa vahvistetaan periaate, jonka mukaan ulkomaisen väliyhtiön tulot, jotka syntyvät epäaidoista järjestelyistä, sisällytetään kotimaisen verovelvollisen veropohjaan. Tämän säännöksen tarkoituksena on verottaa verovelvollista samalla tavalla kuin häntä verotettaisiin ilman epäaitoa järjestelyä. Ulkomaisen väliyhtiön tulot sisällytetään näin ollen määräysvaltaa käyttävän verovelvollisen tuloihin siltä osin kuin ne ovat peräisin epäaidoista järjestelyistä. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohta poikkeaa tästä periaatteesta siten, että siinä säädetyn veron vähentämisen vuoksi ulkomaisen väliyhtiön tuloja ei enää veroteta kotimaassa täysimääräisesti vaan ainoastaan kotimaassa ja ulkomailla sovellettavien yhteisöverokantojen välisen erotuksen verran.

[28] Tuomio 22.12.2010, Gavieiro Gavieiro ja Iglesias Torres (C-444/09 ja C-456/09, EU:C:2010:819, 64 kohta) ja tuomio 27.10.2011, komissio v. Puola (C-311/10, ei julkaistu, EU:C:2011:702, 59 kohta).

[29] Tuomio 14.1.2010, komissio v. Tšekki (C-343/08, EU:C:2010:14, 39–42 kohta).

[30] Säännöksen tulkinta sanamuodon, asiayhteyden ja sillä tavoiteltujen päämäärien perusteella, ks. tuomio 4.5.2010, TNT Express Nederland (C-533/08, EU:C:2010:243, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

1) Epäaidon järjestelyn yleiseen oikeudelliseen seuraukseen liittyvä arviointiristiriita

48. Veronkiertodirektiivin väärinkäytösten torjuntaa koskevat säännökset perustuvat siihen yleiseen näkemykseen, että keinotekoiset yhtiöoikeudelliset rakenteet, joiden tarkoituksena on lähinnä veroetujen saaminen, jätetään verolainsäädännössä täysin huomiotta. Verolainsäädännössä veron laskeminen on sidottu tällöin liiketaloudellisiin tosiseikkoihin, ei yhtiöoikeudelliseen tai sopimusperusteiseen rakenteeseen. Tämä käy selvästi ilmi veronkiertodirektiivin 6 artiklan 1 kohdasta, joka sisältää veronkierron torjuntaa koskevat yleiset perusteet. Siinä säädetään seuraavaa: ”Jäsenvaltion on jätettävä yhteisöverovelvollisuutta laskettaessa huomioon ottamatta sellainen järjestely tai sellaiset järjestelyjen sarjat, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen ja jotka eivät ole aitoja kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen.”

49. Epäaidon järjestelyn oikeudellinen seuraus on näin ollen sen huomiotta jättäminen. On otettava huomioon tilanne, joka olisi vallinnut ilman sitä, kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut myös veronkiertodirektiivin soveltamisalan ulkopuolella. [31]

50. Tämä koskee sekä sitä jäsenvaltiota, johon määräysvaltaa käyttävä verovelvollinen on sijoittautunut, että sitä jäsenvaltiota, johon väliyhtiö on sijoittautunut, kuten ilmenee myös veronkiertodirektiivin 6 artiklan 1 kohdan sanamuodosta (”Jäsenvaltion on jätettävä – – huomioon ottamatta – –”). Loppujen lopuksi veronkiertodirektiivin 6 artiklassa jaetaan rajatylittäviä tilanteita koskeva verotusoikeus asianomaisten jäsenvaltioiden kesken määrittämällä, kuka on vastuussa epäaidoista järjestelyistä peräisin olevien tulojen verotuksesta. Toinen jäsenvaltio (tässä tapauksessa se jäsenvaltio, johon väliyhtiö on sijoittautunut) ei saa verottaa samaa tuloa toista kertaa.

51. Veronkiertodirektiivin 6 artiklassa ilmaistu periaate, jonka mukaan järjestelyt, jotka eivät ole aitoja, on jätettävä huomioon ottamatta, koskee myös veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja epäaitoja järjestelyjä. Epäaidot järjestelyt määritellään hieman yleisemmin [32] veronkiertodirektiivin 6 artiklan 2 kohdassa järjestelyiksi, jotka eivät perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta. Veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohtaan sisältyvällä määritelmällä konkretisoidaan vain tämä yleinen määritelmä ulkomaisten väliyhtiöiden osalta.

52. Veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohta on tältä osin direktiivin 6 artiklan soveltamiseen liittyvä erityistapaus. Ensinnäkin veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdan ensimmäisessä alakohdassa puhutaan nimenomaisesti tällaisista ”epäaidoista järjestelyistä, joiden keskeisenä tarkoituksena on veroedun saaminen”. Toiseksi veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdan toisessa alakohdassa viitataan määräysvaltasuhteeseen liittyvään erityiseen tilanteeseen. Se, että väliyhtiö ei omistaisi niitä varoja tai ei olisi ottanut niitä riskejä, joista se saa tulonsa, jollei määräysvaltaa käyttävän yhtiön päätöksentekijät eivät olisi suorittaneet avainhenkilötoimintoja, muodostaa nimenomaan tapauksen, jossa järjestely ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta.

[31] Tuomio 4.10.2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, 40 kohta); tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 46 kohta); tuomio 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, 48 kohta) ja tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 94 kohta). Toisin sitä vastoin tuomiossa 26.2.2019, T Danmark ja Y Denmark (C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, 107 ja 108 kohta).

[32] Eroja ovat korostaneet Böhmer, J./Gebhardt, R./Krüger, S./Orlet, P./Pinetz, E., teoksessa Hagemann, T./Kahlenberg, C. (Hrsg.), *ATAD Kommentar*, 2019, Art. 7, 198 kohta.

53. Veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdan ja 6 artiklan sisältöjen läheisyys käy tältä osin selvästi ilmi. Siksi myös oikeudellisten seurausten on oltava sovitettu yhteen. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan oikeudellinen seuraus on kuitenkin se, että molemmat jäsenvaltiot jättävät epäaidon järjestelyn huomiotta ja verottavat sen sijaan asianmukaista järjestelyä. Siksi myös sen jäsenvaltion, jossa epäaidosta järjestelystä tuloja saavalla väliyhtiöllä on kotipaikka, on kohdeltava näitä tuloja ikään kuin ne olisivat alun perin kertyneet vain siinä valtiossa, jossa määräysvaltaa käyttävällä verovelvollisella on kotipaikka.

54. *Tosiseikaston* osalta veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohta voi olla erityissäännöksenä (lex specialis) etusijalla 6 artiklan yleiseen väärinkäytön vastaiseen säännökseen nähden (ks. johdanto-osan 11 perustelukappale). *Oikeudellisten seurausten* osalta veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohtaa ei kuitenkaan voida soveltaa sellaisenaan 7 artiklan 2 kohdan b alakohtaan. Muussa tapauksessa syntyisi arviointiristiriita 6 artiklassa säädetyn oikeudellisen seurauksen kanssa, jonka mukaan epäaito järjestely jätetään kokonaan huomioon ottamatta.

2) Kaksinkertainen verotus epäaidon järjestelyn yhteydessä

55. Tältä osin herää myös kysymys, onko kaksinkertainen verotus edes mahdollista, jos kyseessä on veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettu epäaito järjestely. Myös Alankomaiden kuningaskunta esittää samansuuntaisia argumentteja väittäessään, että jo direktiivissä säädettyjen mekanismien mukaan ulkomaisen väliyhtiön tuloja verotetaan vain kerran eli joko ulkomailla tai kotimaassa.

56. Unionin tuomioistuin turvaa viime kädessä väärinkäytösten torjumista koskevien säännösten ja näin ollen veronkiertodirektiivin 7 artiklaan sisältyvän veropohjaan sisällyttämistä koskevan säännöksen yhdenmukaisen tulkinnan ja soveltamisen unionissa. Kaksinkertaista verotusta ei näin ollen voi esiintyä. Jos tulonsiirrossa ulkomaille on kyse epäaidosta järjestelystä, Belgia verottaa tuloa niin kuin se olisi saatu Belgiassa ilman epäaitoa järjestelyä. Jos kyse ei ole epäaidosta järjestelystä, tuloja ei sisällytetä veropohjaan Belgiassa, vaan niistä verotetaan ulkomailla.

57. Jos jäsenvaltioiden välillä kuitenkin ilmenee erimielisyyksiä siitä, onko kyse epäaidosta järjestelystä, ne olisi todennäköisesti ratkaistava vilpittömän yhteistyön periaatetta (SEU 4 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta) noudattaen riidanratkaisudirektiivissä [33] vahvistettujen periaatteiden mukaisesti.

58. Näin ollen veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetuissa epäaidoissa järjestelyissä veron vähentäminen 8 artiklan 7 kohdan mukaisesti ei ole enää tarpeen, jos voitonsiirto tapahtuu kahden jäsenvaltion välillä. Jos voitto siirretään kolmansiin maihin, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyt sopimukset sisältävät kuitenkin yleensä määräyksiä vastaavista sopimusmenettelyistä (ks. esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen 25 artikla).

59. Näin ollen, jos epäaidon järjestelyn käsitettä sovelletaan yhdenmukaisesti, vältytään kaksinkertaiselta verotukselta. Siksi ei ole tarpeen vähentää ulkomailla – tällöin perusteettomasti – maksettua veroa.

[33] Veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa 10.10.2017 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2017/1852 (EUVL 2017, L 265, s. 1).

3) Epäaidon järjestelyn verovähennyksellä on kielteinen vaikutus

60. Myös direktiivin tavoite, joka on epäaitojen järjestelyjen tehokas torjunta, tukee sitä näkemystä, että veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohtaa (eli veron vähennystä) ei voida soveltaa direktiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuihin epäaitoihin järjestelyihin.

61. Tätä havainnollistetaan seuraavalla esimerkillä. On – myös komission näkemyksen mukaan – vähimmäistason yhdenmukaistamista koskevan tavoitteen mukaista sisällyttää tulot veropohjaan silloin, kun verokantojen välinen ero, joka on veronkiertodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan edellytys sille, että yhtiö voidaan luokitella ulkomaiseksi väliyhtiöksi, on pienehkö. Niinpä järjestelyä voidaan pitää epäaitona jo esimerkiksi 5 prosentin suuruista verokantojen eroa hyödynnettäessä. Jos ulkomainen väliyhtiö on kuitenkin jo maksanut esimerkiksi 15 prosenttia yhteisöveroa, mutta jäsenvaltiossa, jossa määräysvaltaa käyttävän verovelvollisen kotipaikka on, on maksettava vain 20 prosenttia yhteisöveroa, kannustin ryhtyä toimenpiteisiin epäaitojen järjestelyjen torjumiseksi on melko vähäinen, koska tällöin omat verotulot rajoittuvat vain erotukseen (esimerkissä 5 prosenttiin). Veron vähentäminen vain heikentäisi kannustinta torjua epäaitoja järjestelyjä ja vaikuttaisi siten haitallisesti.

62. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan soveltaminen 7 artiklan 2 kohdan b alakohtaan olisi lisäksi ristiriidassa sen jäsenvaltion verotusvallan kanssa, jossa määräävässä asemassa olevalla verovelvollisella on kotipaikka, koska kyseisessä säännöksessä viimeksi mainittu velvoitetaan luopumaan tosiasiallisesta verotusoikeudestaan ulkomailla maksetun veron osalta, vaikka verovelvollinen on valinnut epäaidon järjestelyn. Yleensä ei ole verovelvollisen tehtävä päättää epäaidon järjestelyn avulla, mille valtiolle verotulot kuuluvat.

63. Näin ollen ei ole tarpeen eikä asianmukaista soveltaa veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohtaa sen 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuihin epäaitoihin järjestelyihin. Se olisi myös ristiriidassa unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan kukaan ei saa käyttää väärin unionin oikeuden sääntöjä.[34] Koska tulojen sisällyttäminen veropohjaan veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisen epäaidon järjestelyn vuoksi muodostaa veronkiertodirektiivin 6 artiklan (joka otsikkonsa mukaan on veronkierron vastainen sääntö ja joka koskee epäaitoja järjestelyjä) mukaisen erityistapauksen, mainitun oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen, joka on valinnut epäaidon järjestelyn, ei voisi vedota veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan mukaiseen vähennysmahdollisuuteen perustuvaan etuun.

64. Jos näin kuitenkin on, jäsenvaltion ei tarvitse lainkaan säätää tällaisesta mahdollisuudesta kansallisessa lainsäädännössä. Unionin tuomioistuin on nimenomaisesti todennut,[35] että oikeussubjektien on noudatettava tätä yleistä periaatetta (jonka mukaan kukaan ei saa käyttää väärin unionin oikeuden sääntöjä). Unionin oikeuden pakottavana yleisenä periaatteena sitä tuskin voidaan syrjäyttää johdetulla oikeudella.

[34] Tuomio 4.10.2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, 36 kohta); tuomio 26.2.2019, T Danmark ja Y Denmark (C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, 70 kohta); tuomio 11.7.2018, komissio v. Belgia (C-356/15, EU:C:2018:555, 99 kohta) ja tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 35 kohta).

[35] Tuomio 26.2.2019, T Danmark ja Y Denmark (C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, 71 kohta), jossa viitataan tuomioon 11.7.2018, komissio v. Belgia (C-356/15, EU:C:2018:555, 99 kohta), tuomioon 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 27 kohta) ja tuomioon 5.7.2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, 38 kohta).

4) Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan tosiasiallinen merkitys

65. Tämä systemaattinen ja teleologinen tulkinta ei kuitenkaan tee veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan säännöstä tarpeettomaksi. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdassa säädetty vähennys on nimittäin välttämätön direktiivin 7 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädettyä mahdollisuutta sovellettaessa. Siinä ulkomaisen väliyhtiön passiivista tuloa verotetaan kiinteän verokannan mukaan siinä jäsenvaltiossa, jossa verovelvollisella on kotipaikka, ilman, että on osoitettava, että järjestelyn keskeisenä tarkoituksena on taloudellisen edun saaminen.

66. Nämä voitot eivät kuulu verovelvollisen kotipaikkavaltion verotusvaltaan jo veronkiertodirektiivin 6 artiklassa ilmaistun epäaitojen järjestelyjen huomiotta jättämistä koskevan periaatteen vuoksi. Siksi ulkomaisen väliyhtiön kotipaikkavaltiolla ei lähtökohtaisesti ole mitään syytä olla verottamatta samoja tuloja. Veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltaminen voisi siten johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, jos 8 artiklan 7 kohtaa ei sovellettaisi. Näin ollen veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan säännös säilyttää itsenäisen merkityksensä, vaikka sitä onkin rajoitettava systemaattisesti ja teleologisesti.

b) Tosiasiallisesti jäljelle jäävät riskit palvelevat epäaitojen järjestelyjen torjuntaa

67. Vaikka kaksinkertaista verotusta ei tämän perusteella voi esiintyä epäaidoissa järjestelyissä – ainakaan jäsenvaltioiden välillä – on myönnettävä, että käytännössä lisärasitteita saattaa aiheutua siitä, että asiaa on käsiteltävä sekä ulkomaisen väliyhtiön kotipaikkavaltiossa että määräysvaltaa käyttävän verovelvollisen kotipaikkavaltiossa. On määräysvaltaa käyttävän verovelvollisen kotipaikkavaltion edun mukaista tulkita laajasti epäaitoa järjestelyä, josta syntyy sille verotuloja, kun taas väliyhtiön kotipaikkavaltion edun mukaista on tulkita epäaitoa järjestelyä suppeasti, koska muutoin veronalaiset tulot eivät kuulu sen verotusvallan piiriin.

68. Nämä tosiasialliset riskit eivät kuitenkaan ole ristiriidassa direktiivin perusajatuksen kanssa. Päinvastoin, jos veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan mukaista vähennysmahdollisuutta sovelletaan 7 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisiin tapauksiin, epäaidon järjestelyn paljastuessa määräysvaltaa käyttävä verovelvollinen joutuisi vastaamaan verorasituksesta vain omassa kotipaikkavaltiossaan vähennettynä ulkomaisen väliyhtiön kotipaikkavaltiossa syntyvällä verorasituksella.

69. Määräävässä asemassa oleva verovelvollinen joutuisi siis pahimmassa tapauksessa maksamaan veroja saman verran kuin sen olisi pitänyt maksaa ilman epäaitoa järjestelyä. Parhaassa tapauksessa epäaitoa järjestelyä ei koskaan havaita ja voitot siirretään onnistuneesti alhaisen verotuksen maahan. Tämä suorastaan kutsuu ”kokeilemaan” epäaitoja järjestelyjä, koska ei ole mitään menetettävää mutta on jotain voitettavaa. Edellä esitettyjen käytännön riskien pelotevaikutus estää tämän.

c) Välipäätelmä

70. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan mukaista vähennysmahdollisuutta ei siksi sovelleta 7 artiklan 2 kohdan b alakohtaan. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohtaa on pikemminkin rajoitettava teleologisesti, koska säännöksen tarkoitus, joka on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen, ei päde tässä yhteydessä. Muutoin syntyisi lisäksi arviointiristiriita veronkiertodirektiivin 6 artiklan oikeudellisen seurauksen (epäaidon järjestelyn huomiotta jättäminen) ja myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan kukaan ei

saa käyttää väärin unionin oikeuden sääntöjä. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan soveltaminen rajoittuu näin ollen veropohjaan sisällyttämiseen 7 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti.

71. Belgian kuningaskunta, joka oli valinnut veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetyn vaihtoehdon ulkomaisia väliyhtiöitä koskevien sääntöjen osalta, ei siten jo tästä syystä ollut velvollinen panemaan täytäntöön direktiivin 8 artiklan 7 kohtaa. Jo tästä syystä komission kanne on perusteeton.

4. Vähimmäistason yhdenmukaistaminen

72. Belgian kuningaskunta puolustautuu myös väittämällä, että veronkiertodirektiivin tarkoituksena on sen 3 artiklan mukaan vain yhdenmukaistaa sääntöjä, joilla varmistetaan vähimmäissuoja kotimaiselle yhteisöveropohjalle. Se toteaa, että väärinkäyttötapauksiin sovellettavasta veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan mukaisesta vähennyksestä säätämättä jättämisellä ainoastaan varmistetaan kotimaisen yhteisöveropohjan laajempi suoja.

73. Komissio väittää tältä osin, että veronkiertodirektiivin asianmukainen saattaminen osaksi kansallista lainsäädäntöä edellyttää myös sen 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanoa. Vähimmäistason yhdenmukaistaminen sallii ainoastaan direktiivissä säädettyjen toimenpiteiden täydentämisen tai tiukentamisen esimerkiksi alentamalla veronkiertodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua määräysvaltakynnystä (ks. johdanto-osan 12 perustelukappale) mutta ei niiden täytäntöönpanon täydellistä laiminlyöntiä.

74. SEUT 288 artiklan kolmannen kohdan mukaan direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden mutta jättää kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot. Kuten edellä on jo todettu, jäsenvaltiot ovat velvollisia saattamaan direktiivit asianmukaisesti ja täysimääräisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystään [36] eli panemaan täytäntöön lähtökohtaisesti kaikki direktiivin säännökset. [37]

75. Vähimmäistason yhdenmukaistamista koskevien direktiivien osalta unionin lainsäätäjä antaa kuitenkin tietoisesti jäsenvaltioille mahdollisuuden pitää voimassa tai toteuttaa tiukempia toimenpiteitä. Jäsenvaltiot voivat pitää voimassa tai ottaa käyttöön tiukempia toimenpiteitä, kunhan tällaiset toimenpiteet eivät ole omiaan vakavasti vaarantamaan kyseessä olevassa direktiivissä säädetyn tavoitteen toteuttamista ja kunhan ne ovat primaarioikeuden mukaisia. [38] Tästä johtuvat perusvapauksien rajoitukset voidaan vähimmäistason yhdenmukaistamisen alalla perustella direktiivin tavoitteilla yleiseen järjestyksen turvaamiseen liittyvinä syinä, [39] kunhan niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi. [40]

[36] Tuomio 27.10.2011, komissio v. Puola (C-311/10, EU:C:2011:702, 59 kohta) ja tuomio 22.12.2010, Gavieiro Gavieiro ja Iglesias Torres (C-444/09 ja C-456/09, EU:C:2010:819, 64 kohta).

[37] Tuomio 14.1.2010, komissio v. Tšekki (C-343/08, EU:C:2010:14, 39–42 kohta).

[38] Tuomio 7.7.2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[39] Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat rajoitukset, ks. tuomio 2.3.2023, PrivatBank ym. (C-78/21, EU:C:2023:137, 63 kohta) ja tuomio 18.6.2020, komissio v. Unkari (Järjestöjen avoimuus) (C-78/18, EU:C:2020:476, 89 kohta).

[40] Tuomio 18.1.2024, Regionalna direktsia ”Avtomobilna administratsia” Pleven (C-227/22, EU:C:2024:57, 35 kohta) ja 7.7.2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, 44 kohta).

76. Tämä koskee yleensä tilannetta, jossa jäsenvaltio panee täytäntöön direktiivin yleisen säännöksen antamalla yksityiskohtaisemman ja tiukemman säännöksen tai esimerkiksi muuttaa direktiivissä vähimmäisvaatimukseksi asetettua kynnysarvoa täytäntöönpanon yhteydessä ja tiukentaa siten oikeudellisia vaatimuksia.

77. Nyt käsiteltävä asia eroaa tällaisista tilanteista siinä, että Belgia ei ole pelkästään pannut direktiivin säännöstä täytäntöön tiukemmin, vaan se ei ole pannut lainkaan täytäntöön 8 artiklan 7 kohdassa ilmaistua veronkiertodirektiivin konkreettista säännöstä. Tältä osin Belgian kuningaskunta tukeutuu siihen, että kotimaisten yhteisöveropohjien suojaa koskevat vähimmäisvaatimukset, jotka jäsenvaltioiden on pantava täytäntöön, sisältyvät ainoastaan veronkiertodirektiivin 7 artiklaan ja 8 artiklan 1–4 kohtaan. Sen mukaan veronkiertodirektiivin 8 artiklan 5–7 kohdassa säädetyt veropohjaan sisällyttämistä koskevat poikkeukset, joiden tarkoituksena on estää kaksinkertainen verotus, rajoittavat tämän tavoitteen saavuttamista, eikä jäsenvaltioiden näin ollen ole pakko panna niitä täytäntöön. Se toteaa, että jos jäsenvaltio jättää säätämättä veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan mukaisesta vähennyksestä esimerkiksi epäaitojen järjestelyjen yhteydessä, sillä ainoastaan varmistetaan kotimaisen yhteisöveropohjan korkeampi suojelun taso.

78. Unionin tuomioistuimen on jo täytynyt tarkastella direktiivejä, joissa on säädetty vain vähimmäistason yhdenmukaistamisesta – tosin kuluttajansuojalainsäädännön alalla. Tuolloinkin kansallisella täytäntöönpanolailla haluttiin toteuttaa direktiivin tavoite laajemmin, eikä – kuten tässäkään tapauksessa – direktiivissä säädettyä poikkeusta pantu täytäntöön.

79. Unionin tuomioistuimen oli tarkasteltava aihetta esimerkiksi tuomiossa Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid.[41] Asia koski kuluttajasopimusten kohtuuttomista ehdoista annettua direktiiviä 93/13/ETY,[42] jonka 4 artiklan 2 kohdassa säädetään, että ehdon kohtuuttomuus ei voi johtua sopimuksen pääasiallisesta sisällöstä tai suorituksen ja vastikkeen välisestä suhteesta, jos ehto on laadittu selkeästi ja ymmärrettävästi. Kyseisen direktiivin 8 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat antaa tai pitää voimassa tämän direktiivin soveltamisalalla perustamissopimuksen mukaisia tiukempia säännöksiä varmistaakseen kuluttajalle suojelun korkeamman tason. Espanjan lainsäädännössä, jolla direktiivi 93/13/ETY oli saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä, ei hyväksytty direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa säädettyjä poikkeuksia. Tämän lainsäädännön perusteella myös selkeällä ja ymmärrettävällä tavalla laadittua ehtoa voidaan pitää kohtuuttomana sen pääkohteen tai hinta-laatusuhteen perusteella. Unionin tuomioistuin katsoi julkisasiamies Trstenjakin ratkaisuehdotuksen[43] mukaisesti, että tämän poikkeuksen soveltamatta jättäminen oli sallittua, koska Espanjan asetuksella pyrittiin vähimmäistason yhdenmukaistamistavoitteen[44] mukaisesti tarjoamaan kuluttajille suojelun korkeampi taso.[45]

80. Tästä voidaan päätellä, että kun kyse on pelkästään vähimmäistason yhdenmukaistamisesta, jäsenvaltioiden velvollisuus panna direktiivi täytäntöön ei kata sellaisia poikkeussäännöksiä, joiden täytäntöönpanematta jättämisellä direktiivillä tavoiteltu päämäärä saavutetaan laajemmin

41 Tuomio 3.6.2010 (C-484/08, EU:C:2010:309).

42 5.4.1993 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1993, L 95, s. 29), sellaisena kuin se on alkuperäisessä muodossaan. Kuluttajan oikeuksista 25.10.2011 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2011/83/EU (EUVL 2011, L 304, s. 64) ja 27.11.2019 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä (EU) 2019/2161 (EUVL 2019, L 328, s. 7) tehdyt muutokset eivät vielä olleet merkityksellisiä asian C-484/08 kannalta.

43 Ratkaisuehdotus Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2009:682, 87 kohta).

44 Tuomio 3.6.2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, C-484/08, EU:C:2010:309, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

45 Tuomio 3.6.2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, 40 kohta).

kuin jos direktiivi pantaisiin täytäntöön. Toisin sanoen, kun kyseessä on vähimmäistason yhdenmukaistamista koskeva direktiivi, poikkeussäännöstä, joka rajoittaa direktiivin tavoitteen saavuttamista, ei välttämättä tarvitse panna täytäntöön.

81. Samoin kuin tuomiossa Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, jossa todettiin, että direktiivin 93/13 mukaan jäsenvaltioilla on mahdollisuus antaa tiukempia säännöksiä ”varmistaakseen kuluttajalle suojelun korkeamman tason”,[46] myös nyt tarkasteltavassa tapauksessa veronkiertodirektiivin 3 artiklassa annetaan mahdollisuus soveltaa ”kansallisia tai sopimusperusteisia määräyksiä, joiden tarkoituksena on varmistaa laajempi suoja kotimaiselle yhteisöveropohjalle.” Myös veronkiertodirektiivillä yhdenmukaistetaan vain vähimmäistaso.

82. Sen määrittämiseksi, onko veronkiertodirektiivin täytäntöönpanematta jätetty 8 artiklan 7 kohta poikkeussäännös, jolla rajoitetaan direktiivin tavoitteen saavuttamista, on tarkasteltava uudelleen sääntelymekanismia. Veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdassa vahvistetaan periaate, jonka mukaan ulkomaisen väliyhtiön tulot, jotka syntyvät epäaidoista järjestelyistä, sisällytetään kotimaisen verovelvollisen veropohjaan. Tämän säännöksen tarkoituksena on verottaa verovelvollista samalla tavalla kuin häntä verotettaisiin ilman epäaitoa järjestelyä. Ulkomaisen väliyhtiön tulot sisällytetään näin ollen määräysvaltaa käyttävän verovelvollisen tuloihin siltä osin kuin ne ovat peräisin epäaidoista järjestelyistä. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohta poikkeaa tästä periaatteesta siten, että siinä säädetyn veron vähentämisen vuoksi ulkomaisen väliyhtiön tuloja ei enää veroteta kotimaassa täysimääräisesti vaan ainoastaan kotimaassa ja ulkomailla sovellettavien yhteisöverokantojen välisen erotuksen verran. Tällä rajoitetaan sääntelytavoitetta (kotimaisen yhteisöveropohjan suoja). Epäaidon järjestelyn ”uhri” saa vähemmän verotuloja kuin asianmukaisen verojärjestelyn yhteydessä.

83. Tältä osin edellä mainittua periaatetta, joka voidaan johtaa tuomiosta Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, voidaan soveltaa tässä asiassa. Näin ollen veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanon laiminlyönti ei merkitsisi Belgian kuningaskunnan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä, kunhan sillä edistetään direktiivin tavoitteen toteutumista edelleen (ks. jäljempänä a) eikä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. jäljempänä b).

a) Direktiivin tavoitteen saavuttaminen 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanon laiminlyönnistä huolimatta

84. Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanon laiminlyönnillä pitäisi ensinnäkin edistää direktiivin tavoitteen saavuttamista. Sen vuoksi on määritettävä, mistä veronkiertodirektiivin tavoite voidaan päätellä.

85. Edellä mainitussa tuomiossa Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid lähtökohdaksi otettiin ainoastaan direktiivin 93/13 8 artiklassa, jossa säädetään vain yhdenmukaistamisen vähimmäisvaatimuksista, tarkoitettu kuluttajansuoja. Nyt tarkasteltavassa asiassa olisi viitattava tältä osin veronkiertodirektiivin 3 artiklaan.

[46] Neuvoston direktiivin 93/13 8 artikla.

86. Veronkiertodirektiivin 3 artiklassa mainittu ”suoja kotimaiselle yhteisöveropohjalle” toteutuu laajemmin, jos 8 artiklan 7 kohdan mukaista mahdollisuutta veron vähentämiseen ei sovelleta. Ennen kaikkea on kuitenkin niin, että riski joutua puolustautumaan lisäverotukselta väliyhtiön kotipaikkavaltiossa hillitsee tulojen siirtämistä ulkomaille ja suojaa siten myös kotimaista yhteisöveropohjaa.

87. Komissio viittaa tältä osin ainoastaan johdanto-osan viidenteen perustelukappaleeseen, ja toisin kuin se väittää, siinä tarkoitettujen kaksinkertaisen verotuksen kaltaisten markkinaesteiden samanaikaista välttämistä ei voida pitää direktiivin itsenäisenä tavoitteena. Kaksinkertainen verotus on seurausta itse direktiivistä, nimittäin velvollisuudesta sisällyttää tulot veropohjaan, ja tämä ainoastaan silloin, jos oletetaan, että alhaisen verotuksen maalla on oikeus omaan veropohjaan epäaidon järjestelyn vuoksi. Sen vuoksi olisi epäjohdonmukaista olettaa, että direktiivin tavoitteena on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen, jos riski johtuu alun alkaenkin itse direktiivistä (tässä tapauksessa velvollisuudesta sisällyttää tulot veropohjaan).

88. Veronkiertodirektiivin lähempi tarkastelu vahvistaa tämän. Kuten veronkiertodirektiivin otsikosta ilmenee, sillä vahvistetaan ”sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevat säännöt”. Ainoastaan otsikon ilmaisu ”veron kiertämisen käytäntöjen torjunta” kuvaa direktiivin tavoitetta. Täydentävällä ilmaisulla ”sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien” rajoitetaan soveltamisalaan kuuluvaa veron kiertämisen käytäntöjen joukkoa SEUT 115 artiklan oikeusperustan osalta (ks. edellä 1 kohta) määrittelemättä kuitenkaan omaa tavoitetta.

89. Jo johdanto-osan ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan, että on välttämätöntä ”palauttaa luottamus verojärjestelmien oikeudenmukaisuuteen” ja ”antaa valtioille mahdollisuus käyttää tosiasiallisesti verotuksellista itsemääräämisoikeuttaan”. Myös johdanto-osan 2, 3, 5, 14 ja 16 perustelukappaleessa viitataan veron kiertämisen torjuntaan direktiivin tavoitteena.

90. Lisäksi direktiivissä markkinoiden esteenä pidetään ensisijaisesti veron kiertämisen käytäntöjä. Tämä käy ilmi jo direktiivin nimestä (sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavat veron kiertämisen käytännöt), ja se vahvistetaan direktiivin johdanto-osan toisessa perustelukappaleessa, jossa todetaan seuraavaa: ”Sisämarkkinoiden asianmukainen toiminta edellyttää vähintäänkin sitä, että jäsenvaltiot panevat täytäntöön BEPS-sitoumuksensa ja toimivat yleisemmin veron kiertämistä vastaan sekä varmistavat oikeudenmukaisen ja tehokkaan verotuksen unionissa – –”. Myös johdanto-osan 16 perustelukappaleessa viitataan tähän suuntaan, sillä siinä todetaan seuraavaa: ”– – tämän direktiivin keskeisenä tavoitteena on parantaa koko sisämarkkinoiden kestävyyttä rajojen yli tapahtuvaa veron kiertämistä vastaan – –”.

91. ”Kaksinkertaisen verotuksen kaltaisten muiden esteiden” välttämiseen viitataan pelkästään johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa. Yksittäisen johdanto-osan perustelukappaleen merkitystä kuitenkin liioiteltaisiin, jos siitä johdettaisiin direktiiville toinen, itsenäinen tavoite, vaikka direktiivin kiistaton päätavoite ilmenee ainakin viidestä johdanto-osan perustelukappaleesta, otsikosta ja itse säädöksestä (ks. veronkiertodirektiivin 3 artikla). Yhdessäkään veronkiertodirektiivin aineellisista säännöksistä ei tarkastella yksityiskohtaisemmin jäsenvaltioiden välistä kaksinkertaista verotusta koskevaa ongelmaa, lukuun ottamatta 8 artiklan 7 kohtaa, mutta sekin koskee ”vain” itse aiheutettua kaksinkertaista verotusta. Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä tapauksissa, joissa sellaista voi esiintyä direktiivin vuoksi, on tarkoituksenmukaisempaa pitää suhteellisuusperiaatteen ilmaisuna.

92. Direktiivin johdanto-osan viidennen perustelukappaleen kolmannessa virkkeessä todetaan seuraavaa: ”Kun kyseisten sääntöjen soveltaminen johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, verovelvollisten olisi saatava huojennus toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa maksetusta verosta.” Veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdassa esitetty ulkomaisten väliyhtiöiden tulojen sisällyttämistä veropohjaan koskeva säännös koskee kuitenkin vain a alakohdan vaihtoehtoa, jossa kahden jäsenvaltion välillä voi ylipäätään ilmetä kaksinkertaista verotusta. Sen sijaan b alakohdan tapauksissa kaksinkertaista verotusta ei edellä esitetyn perusteella (46 kohta ja sitä seuraavat kohdat) voi ilmetä ainakaan jäsenvaltioiden välillä.

93. Näin ollen voidaan jättää avoimeksi, onko unionilla ylipäätään toimivaltaa antaa direktiivi, jolla pyritään *poistamaan yleisesti* kaksinkertainen verotus välitöntä verotusta koskevasta jäsenvaltioiden lainsäädännöstä. Kaksinkertainen verotus on nimittäin seurausta jäsenvaltioiden verotuksellisen itsemääräämisoikeuden käytöstä. Unionin tuomioistuin on tältä osin toistuvasti korostanut, että haitat, joita saattaa aiheutua siitä, että eri jäsenvaltiot käyttävät samanaikaisesti verotusvaltaansa, eivät ole perussopimuksessa kiellettyjä rajoituksia, kunhan tämä verotusvallan käyttö ei ole syrjivää.[47]

94. Näin ollen veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanon laiminlyönti johtaa direktiivin 3 artiklassa määritellyn kotimaisen yhteisöveropohjan suojaamista koskevan tavoitteen toteutumiseen laajemmin kuin jos säännös pantaisiin täytäntöön.

b) Tarpeellisuutta koskevan vaatimuksen noudattaminen

95. Täytäntöönpanon laiminlyönti on tarpeen myös siksi, että jo nyt veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisissa tapauksissa kaksinkertaisen verotuksen vaaraa ei yleensä ole (ks. jo edellä 46 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanon laiminlyönnistä aiheutuu lisärasituksia käytännön vaikeuksina asianomaisille epäaidon järjestelyn valinneille yrityksille (ks. edellä 67 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Tämä lisärasitus toimii tältä osin pelotteena, sillä se kääntää päinvastaiseksi taloudellisen kannustimen siirtää voittoja muihin alhaisemman yhteisöverokannan valtioihin. Näin ollen toimenpide ei ylitä sitä, mikä on tarpeen sillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi.

c) Välipäätelmä

96. Ulkomaisen väliyhtiön ulkomailla maksamien verojen vähentäminen 8 artiklan 7 kohdan mukaisesti ei näin ollen kuulu vähimmäistason yhdenmukaistavan veronkiertodirektiivin täytäntöönpanovelvoitteen piiriin, koska se on poikkeussäännös, jolla rajoitetaan direktiivin tämän tavoitteen saavuttamista. Näin ollen Belgian kuningaskunta ei ole laiminlyönyt täytäntöönpanovelvollisuuttaan, koska se ei ole pannut täytäntöön 8 artiklan 7 kohtaa. Myös tästä syystä komission kanne on perusteeton.

[47] Tuomio 3.6.2010, komissio v. Espanja (C-487/08, EU:C:2010:310, 56 kohta); ks. vastaavasti tuomio 16.7.2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, 27 kohta); tuomio 20.5.2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, 41, 42 ja 47 kohta) ja tuomio 14.11.2006, Kerckhaert ja Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, 19, 20 ja 24 kohta).

C Yhteenveto

97. Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva moite, joka perustuu veronkiertodirektiivin 8 artiklan 7 kohdan täytäntöönpanon laiminlyöntiin veronkiertodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisen veropohjaan sisällyttämistä koskevan valinnan yhteydessä on näin ollen perusteeton jo tämän säännöksen teleologisen tulkinnan perusteella, mutta joka tapauksessa myös direktiivin 3 artiklassa säädetyn vähimmäistason yhdenmukaistamisen perusteella.

VI Oikeudenkäyntikulut

98. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on hävinnyt asian, se on Belgian kuningaskunnan vaatimusten mukaisesti velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

99. Työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot ja unionin toimielimet, jotka ovat asiassa väliintulijoita, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Alankomaiden kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan tämän määräyksen nojalla.

VII Ratkaisuehdotus

100. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1. Kanne hylätään.

2. Komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

3. Alankomaiden kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.