

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

27 päivänä helmikuuta 2020 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – SEUT 49 artikla – Sijoittautumisvapaus – Verolainsäädäntö – Yhteisövero – Yhtiön tosiasiallisen johdon sijaintipaikan siirtäminen toiseen jäsenvaltioon kuin yhtiön perustamisjäsenvaltioon – Verotuksellisen asuinpaikan siirtäminen kyseiseen toiseen jäsenvaltioon – Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan perustamisjäsenvaltiossa ennen johdon sijaintipaikan siirtämistä aiheutuneeseen verotappioon ei voida vedota

Asiassa C-405/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) on esittänyt 31.5.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.6.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

AURES Holdings a.s.

vastaa

Odvolací finanční úřad,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Vilaras sekä tuomarit S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (esittelevä tuomari) ja N. Piçarra,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.6.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- AURES Holdings a.s., edustajanaan M. Olík, advokát,
- Tšekin hallitus, asiamiehinnään M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
- Saksan hallitus, asiamiehinnään aluksi J. Möller, R. Kanitz ja T. Henze, sittemmin J. Möller ja R. Kanitz,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,
- Ranskan hallitus, asiamiehinnään E. de Moustier ja C. Mosser,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään M. K. Bulterman, H. S. Gijzen ja L. Noort,

- Ruotsin hallitus, asiamiehinään C. Meyer-Seitz, A. Falk, H. Shev, J. Lundberg ja H. Eklinder,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään aluksi R. Fadoju ja F. Shibli, sittemmin F. Shibli, avustajinaan B. McGurk, D. Yates ja L. Ruxandu, barristers,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Salyková, N. Gossement, H. Støvlbæk ja L. Malferrari,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.10.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49, SEUT 52 ja SEUT 54 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat AURES Holdings a.s. ja Odvolací finanční společnost (veroasioiden muutoksenhakuviranomainen, Tšekki; jäljempänä muutoksenhakuviranomainen) ja jossa on kyse siitä, että muutoksenhakuviranomainen epäsi kyseiseltä yhtiöltä muussa jäsenvaltiossa kuin Tšekissä aiheutuneen verotappion vähentämisen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Tuloverosta annetun lain nro 586/1992 (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä tuloverolaki), 34 §:ssä, jonka otsikko on ”Veron määräytymisperusteesta vähennettävät erät”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteesta voidaan vähentää edellisen verokauden tai sen osan aikana syntynyt ja vahvistettu verotappio enintään viiden verokauden kuluessa välittömästi sen kauden jälkeen, jolta verotappio on vahvistettu. — —”

4 Kyseisen lain 38n §:n, jonka otsikko on ”Verotappiot”, 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Jos 23 §:n mukaisesti mukautetut menot (kustannukset) ovat suuremmat kuin saman pykälän mukaisesti mukautetut tulot, todettu erotus on verotappiota.

(2) Verotappion käsittelyssä noudatetaan vastaavaa menettelyä kuin veron käsittelyssä. Ilman selvitysmenettelyä puretulle verovelvolliselle yhtiölle aiheutunutta ja vahvistettua verotappiota ei kuitenkaan siirretä yhtiön lailliselle seuraajalle lukuun ottamatta 23a §:n 5 momentin b kohdassa ja 23c §:n 8 momentin b kohdassa mainittuja poikkeuksia. Verohallinto vahvistaa verotappion. Verotappion pienentämiseen sovelletaan tarpeellisin muutoksin samaa menettelyä kuin veronkorotukseen. Verotappion kasvattamiseen sovelletaan tarpeellisin muutoksin samaa menettelyä kuin veronhuojennukseen. Verotappion määrä pyöristetään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 5 AURES Holdings, aiemmin AAA Auto International a.s., on Alankomaiden oikeuden mukaisesti perustetun yhtiön AAA Auto Group NV:n (jäljempänä yhdessä Aures), jonka sääntömääräinen kotipaikka ja tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsivat Alankomaissa, minkä vuoksi se oli verotuksessa Alankomaissa asuva, seuraaja.
- 6 Auresille aiheutui verovuonna 2007 Alankomaissa 2 792 187 euron suuruinen tappio, jonka Alankomaiden veroviranomaiset vahvistivat kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännön mukaisesti.
- 7 Aures perusti 1.1.2008 Tšekkiin sivuliikkeen, joka on Tšekin oikeuden mukaan kyseisen yhtiön kiinteä toimipaikka, jolla ei ole omaa oikeushenkilöllisyyttä ja jonka toimintaa verotetaan kyseisessä jäsenvaltiossa.
- 8 Aures siirsi 1.1.2009 tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan Alankomaista Tšekkiin, tarkemmin sanottuna kyseisen sivuliikkeen osoitteeseen. Kyseisen siirtämisen vuoksi Aures myös muutti verotuksellisen asuinpaikkansa Alankomaista Tšekkiin samasta päivästä alkaen. Sittemmin se on harjoittanut kaikkea toimintaansa saman sivuliikkeen välityksellä.
- 9 Aures kuitenkin pysytti sääntömääräisen kotipaikkansa ja kaupparekisteriin kirjautumisensa Amsterdamissa (Alankomaat). Näin ollen siihen sovelletaan edelleen sen sisäisten suhteiden osalta Alankomaiden oikeutta.
- 10 Aures pyysi Tšekin verohallinnolta tosiasiallisen johdon ja näin ollen verotuksellisen asuinpaikan siirtämisen perusteella, että se voisi vähentää verovuoden 2012 yhteisöveron määräytymisperusteestaan sille Alankomaissa verovuonna 2007 aiheutuneen tappion.
- 11 Tšekin verohallinto katsoi 19.3.2014 aloitetun selvennys- ja sääntelymenettelyn päätteeksi, ettei kyseiseen tappioon voida vedota tuloverolain 38n §:n mukaisena veron määräytymisperusteesta vähennettävissä olevana tekijänä. Verohallinnon mukaan Auresia verotetaan maailmanlaajuisista tuloistaan Tšekin verolainsäädännön mukaisesti, koska se asuu verotuksen kannalta Tšekissä. Verohallinnon mukaan Aures voi kuitenkin vähentää veron määräytymisperusteesta ainoastaan tappion, joka on aiheutunut taloudellisesta toiminnasta Tšekissä ja joka on vahvistettu tuloverolain säännösten mukaisesti, koska kyseisessä laissa ei säännellä verotappion vähentämistä verotuksellisen asuinpaikan muuttumisen tapauksessa eikä siinä sallita tällaisen tappion siirtämistä muusta jäsenvaltiosta kuin Tšekistä.
- 12 Niinpä Tšekin verohallinto vahvisti 11.9.2014 tekemällään verotuspäätöksellä Auresin maksettavaksi verovuodelta 2012 kuuluvan yhteisöveron vähentämättä kyseisen veron määräytymisperusteesta verovuonna 2007 aiheutunutta tappiota.
- 13 Aures teki kyseisestä verotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen, jonka muutoksenhakuviranomainen hylkäsi, ja nosti sen jälkeen Městský soud v Praze (Prahán kaupunkioikeus, Tšekki) kanteen, joka niin ikään hylättiin.

14 Tšekin verohallinto, muutoksenhakuviranomainen ja Městský soud v Praze totesivat yhtäältä, ettei tuloverolaissa eikä Tšekkoslovakian sosialistisen tasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tulo- ja varallisuusverojen alalla 22.11.1974 tehdyssä sopimuksessa, sellaisena kuin se oli voimassa 31.5.2013, sallita verotappion rajat ylittävää siirtoa yhtiön tosiasiallisen johdon sijaintipaikan siirtämisen tapauksessa lukuun ottamatta tiettyjä erityistapauksia, joilla ei ole merkitystä nyt käsiteltävässä asiassa. Kyseisen lain 34 ja 38n §:n yleisissä säännöksissä ei niiden mukaan mahdollisteta sellaisen tappion vähentämistä, jota ei ole vahvistettu Tšekin lainsäädännön mukaisesti.

15 Kyseiset viranomaiset ja kyseinen tuomioistuin katsoivat toisaalta, että – toisin kuin Aures väittää – kyseessä olevan tappion vähentämismahdollisuuden puuttuminen ei ole sijoittautumisvapauden vastaista. Niiden mukaan 13.12.2005 annettu tuomio Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), 29.11.2011 annettu tuomio National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) ja 21.2.2013 annettu tuomio A (C-123/11, EU:C:2013:84), joihin Aures oli vedonnut, koskevat tilanteita, jotka objektiivisesti arvioiden poikkeavat pääasiassa kyseessä olevasta tilanteesta. Muutoksenhakuviranomainen viittasi 15.5.2008 annettuun tuomioon Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278) ja katsoi, että pääasiassa oli todellinen vaara verovuoden 2007 verotappion ottamisesta huomioon kahteen kertaan.

16 Aures on tehnyt Městský soud v Prazen ratkaisusta kassaatiovalituksen Nejvyšší správní souduin (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki).

17 Aures väittää kyseisessä tuomioistuimessa, että sen tosiasiallisen johdon sijaintipaikan rajat ylittävä siirtäminen kuuluu sijoittautumisvapauden käyttämiseen ja että sille verokaudella 2007 aiheutuneen tappion, johon se ei enää voi vedota Alankomaissa, vähentämismahdollisuuden puuttuminen Tšekissä merkitsee kyseisen vapauden perusteetonta rajoittamista.

18 Mainittu tuomioistuin korostaa, että tuloverolain mukaan yhtiö, joka Auresin tavoin on siirtänyt tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan toisesta jäsenvaltiosta Tšekkiin, ei voi vedota ensin mainitussa valtiossa aiheutuneeseen verotappioon. Verotappion siirtäminen on mahdollista ainoastaan sellaisten kyseisessä laissa nimenomaisesti säädettyjen rajat ylittävien liiketoimien yhteydessä, joilla ei ole merkitystä pääasiassa.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasian ratkaiseminen edellyttää sijoittautumisvapautta koskevien väitteiden tutkimista.

20 Tältä osin on kyseisen tuomioistuimen mukaan yhtäältä määritettävä, sovelletaanko kyseistä vapautta yhtiön tosiasiallisen johdon sijaintipaikan rajat ylittävään siirtämiseen.

21 Toisaalta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on tutkittava, onko mainitun vapauden kanssa sopusoinnussa sellainen kansallinen lainsäädäntö, jossa yhtiön ei sallita vedota vastaanottavassa jäsenvaltiossa tappioon, joka on aiheutunut alkuperäjäsenvaltiossa ennen sen tosiasiallisen johdon sijaintipaikan siirtämistä vastaanottavaan jäsenvaltioon. Kyseinen tuomioistuin esittää, että välittömien verojen alaa ei lähtökohtaisesti ole yhdenmukaistettu ja että jäsenvaltioilla on kyseisellä alalla täysi itsemääräämisoikeus, mutta pohtii kuitenkin, merkitseekö sijoittautumisvapaus sitä, että verotuksellisen asuinpaikan jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon siirtämisen on aina oltava verotuksellisesti neutraalia.

22 Tässä tilanteessa Nejvyšší správní soud on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Voidaanko SEUT 49 artiklassa tarkoitettua sijoittautumisvapauden käsitettä soveltaa tilanteeseen, jossa vain yhtiön johdon sijaintipaikka siirretään jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon?
- 2) Jos unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen myöntävästi, onko SEUT 49, SEUT 52 ja SEUT 54 artiklan vastaista, jos kansallisessa lainsäädännössä ei sallita toisesta jäsenvaltiosta olevan toimijan hyödyntävän kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa syntyntä verotappiota liiketoiminnan harjoittamispaikan tai johdon sijaintipaikan siirtyessä Tšekkiin?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 23 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltion oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö, joka siirtää tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan toiseen jäsenvaltioon ilman, että siirtäminen vaikuttaa sen asemaan ensiksi mainitun jäsenvaltion oikeuden mukaisesti perustettuna yhtiönä, voi vedota kyseiseen artiklaan riitauttaakseen sen, että siltä evätään toisessa jäsenvaltiossa mainittua siirtoa edeltäneiden tappioiden vähentäminen.
- 24 Tässä yhteydessä on mainittava, että SEUT 49 artiklassa, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa, myönnetään sijoittautumisvapaus jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetuille yhtiöille, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan unionin alueella.
- 25 Unionin tuomioistuin on erityisesti jo todennut, että jäsenvaltion oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka siirtää tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon ilman, että kyseinen siirto vaikuttaa sen asemaan ensiksi mainitun jäsenvaltion oikeuden soveltamisalaan kuuluvana yhtiönä, voi vedota SEUT 49 artiklaan kyseenalaistaakseen muun muassa alkuperäjäsenvaltiossa kyseiseen siirtämiseen liitettävät verotukselliset seuraukset (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 33 kohta).
- 26 Samalla tavoin tällainen yhtiö voi tällaisissa olosuhteissa vedota SEUT 49 artiklaan riitauttaakseen verokohtelun, jota siihen sovelletaan siinä jäsenvaltiossa, johon yhtiö siirtää tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan. Kyseisen sijaintipaikan rajat ylittävä siirtäminen kuuluu näin ollen kyseisen artiklan soveltamisalaan.
- 27 Muunlaiset tulkinnat olisivat nimittäin ristiriidassa jo sijoittautumisvapautta koskevien unionin oikeussääntöjen, joilla on tarkoitus erityisesti varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, sanamuodonkin kanssa (ks. vastaavasti tuomio 11.3.2004, Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, 42 kohta ja tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 16 kohta).
- 28 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö, joka siirtää tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan toiseen jäsenvaltioon ilman, että siirtäminen vaikuttaa sen asemaan ensiksi mainitun jäsenvaltion oikeuden mukaisesti perustettuna yhtiönä, voi vedota kyseiseen artiklaan riitauttaakseen sen, että siltä evätään toisessa jäsenvaltiossa mainittua siirtoa edeltäneiden tappioiden vähentäminen.

Toinen kysymys

- 29 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä,

onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiöllä, joka on siirtänyt tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan ja näin ollen verotuksellisen asuinpaikkansa kyseiseen jäsenvaltioon, ei ole mahdollisuutta vedota verotappioon, joka on aiheutunut ennen kyseistä siirtämistä toisessa jäsenvaltiossa, jossa sillä on edelleen sääntömääräinen kotipaikkansa.

30 SEUT 49 artiklassa Euroopan unionin kansalaisille tunnustettu sijoittautumisvapaus sisältää SEUT 54 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä.

31 Kuten edellä 27 kohdassa muistutettiin, sijoittautumisvapautta koskevien unionin oikeussääntöjen tarkoituksena on muun muassa varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia.

32 EUT-sopimuksessa ei sitä vastoin taata SEUT 54 artiklan soveltamisalaan kuuluvalla yhtiölle, että yhtiön tosiasiallisen johdon siirto toiseen jäsenvaltioon olisi verotuksen kannalta neutraalia. Jäsenvaltioiden asiaa koskevan sääntelyn välisten eroavuuksien vuoksi tällainen siirto voi tilanteen mukaan olla verotuksen kannalta yhtiölle enemmän tai vähemmän edullista tai epäedullista. Sijoittautumisvapautta ei siis voida ymmärtää siten, että jäsenvaltio olisi pakotettu laatimaan verosääntönsä jonkin toisen jäsenvaltion verosäännöt huomioon ottaen varmistaakseen kaikissa tilanteissa verotuksen, joka poistaa kaikki kansallisista verolainsäädännöistä johtuvat eroavuudet (tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että jäsenvaltion oikeudessa kotimaiselle yhtiölle annettu mahdollisuus käyttää kyseisessä jäsenvaltiossa tietyllä verokaudella aiheutuneita tappioita niiden vähentämiseksi tällaisen yhtiön myöhemmillä verokausilla saamasta veronalaisesta voitosta on veroetu.

34 Se, että kyseisen edun ulkopuolelle jätetään tappiot, jotka yhdessä jäsenvaltiossa asuvalle mutta toisen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti perustetulle yhtiölle on aiheutunut kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa sellaisella verokaudella, jonka aikana se asui siellä, mutta mainittu etu myönnetään ensin mainitussa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle, jolle on aiheutunut siellä tappioita samalla ajanjaksolla, merkitsee erilaista verokohtelua.

35 Tällaisen erilaisen kohtelun vuoksi jonkin jäsenvaltion oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö saattaa luopua tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan siirtämisestä toiseen jäsenvaltioon yhtiön taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi siellä.

36 Tällainen jäsenvaltion verolainsäädännöstä johtuva erilainen kohtelu sellaisten yhtiöiden vahingoksi, jotka käyttävät sijoittautumisvapauttaan, voidaan hyväksyä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettu yleistä etua koskevan pakottavan syyn johdosta (tuomio 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 kohta ja tuomio 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, 26 kohta).

37 Edellisessä kohdassa tarkoitetun ensimmäisen tilanteen osalta on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan rajat ylittävän tilanteen rinnastettavuutta jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen on tutkittava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä (tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että Tšekin lainsäädännön säännöksillä siitä, että yhtiöllä ei ole mahdollisuutta vedota uudessa asuinvaltiossaan eli Tšekissä verokaudella, jonka aikana se oli verovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa, aiheutuneisiin tappioihin, pyritään ennen kaikkea säilyttämään jäsenvaltioiden välinen verotusvallan jako ja välttämään tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen vaara, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkastettava.

39 Kun otetaan huomioon toimenpiteen tällaiset tavoitteet, on katsottava, että jäsenvaltiossa asuvan yhtiön, jolle on aiheutunut tappioita kyseisessä jäsenvaltiossa, ja sellaisen yhtiön, joka on siirtänyt tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan ja näin ollen verotuksellisen asuinpaikkansa kyseiseen jäsenvaltioon kärsittyään sitä ennen tappioita sellaisella verokaudella, jona se asui verotuksen kannalta toisessa jäsenvaltiossa toimimatta lainkaan ensin mainitussa jäsenvaltiossa, tilanteita ei lähtökohtaisesti voida rinnastaa toisiinsa.

40 Tällaisen siirron toteuttavan yhtiön tilanne kuuluu nimittäin peräkkäin kahden jäsenvaltion verotusvaltaan eli yhtäältä alkuperäjäsenvaltion verotusvaltaan sen verokauden osalta, jona tappiot aiheutuivat, ja toisaalta vastaanottavan jäsenvaltion verotusvaltaan sen verokauden osalta, jona yhtiö vaatii kyseisten tappioiden vähentämistä.

41 Tästä seuraa, että koska vastaanottavalla jäsenvaltiolla ei ole verotusvaltaa sen verokauden osalta, jona kyseessä olevat tappiot ovat aiheutuneet, sellaisen yhtiön, joka on muuttanut verotuksellisen asuinpaikkansa vastaanottavaan jäsenvaltioon ja vedonnut siellä myöhemmin toisessa jäsenvaltiossa aiemmin aiheutuneisiin tappioihin, tilannetta ei voida rinnastaa sellaisen yhtiön tilanteeseen, jonka taloudellinen tulos kuului ensimmäisen jäsenvaltion verotusvaltaan sen verokauden osalta, jona viimeksi mainitulle yhtiölle aiheutui tappioita (ks. analogisesti tuomio 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, 65 kohta).

42 Lisäksi se, että yhtiö, joka on muuttanut verotuksellisen asuinpaikkansa jäsenvaltiosta toiseen, kuuluu peräkkäin kahden jäsenvaltion verotusvallan piiriin, voi aiheuttaa suuremman riskin tappioiden kaksinkertaisesta huomioon ottamisesta, koska tällainen yhtiö saattaisi vedota samoihin tappioihin molempien jäsenvaltioiden viranomaisissa.

43 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja Euroopan komissio ovat unionin tuomioistuimelle toimittamissaan huomautuksissa kuitenkin esittäneet pääasiallisesti, että 12.6.2018 annettuun tuomioon Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, 38 kohta) perustuvan oikeuskäytännön mukaan tilanteiden rinnastettavuus riippuu pääasiassa kyseessä olevan tappion lopullisuudesta.

44 Tältä osin on muistutettava unionin tuomioistuimen todenneen, että kun kyse on sellaisen ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioista, joka on lopettanut kaiken toimintansa ja jonka tappioita ei ole voitu eikä enää voida vähentää sen veronalaisesta voitosta siinä jäsenvaltiossa, jossa se harjoitti toimintaansa, tällaisen ulkomaisen kiinteän toimipaikan omistavan kotimaisen yhtiön tilanne ei ole erilainen kuin sellaisen kotimaisen yhtiön tilanne, joka omistaa kotimaisen kiinteän toimipaikan, kun asiaa arvioidaan suhteessa tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen ehkäisemistä koskevaan tavoitteeseen, vaikka kyseisten kahden yhtiön tilanteet eivät ole lähtökohtaisesti rinnastettavissa toisiinsa (ks. vastaavasti tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W.

45 Tällaista lähestymistapaa ei kuitenkaan voida hyväksyä sellaisen yhtiön tilanteessa, joka sen jälkeen, kun se on siirtänyt tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan ja näin ollen verotuksellisen asuinpaikkansa jäsenvaltioon, josta sen sääntömääräinen kotipaikka on, toiseen jäsenvaltioon, yrittää vähentää kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa tappiot, jotka sille aiheutuivat ensimmäisessä jäsenvaltiossa sellaisella verokaudella, jona ensimmäisellä jäsenvaltiolla oli yksinomainen verotusvalta kyseiseen yhtiöön nähden.

46 Kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 56 ja 57 kohdassa, edellä 44 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö on nimittäin kehitetty pääasiassa kyseessä olevasta tilanteesta poikkeavissa tilanteissa.

47 Kyseinen oikeuskäytäntö koskee sitä, voiko kotimainen yhtiö mahdollisesti ottaa huomioon sen ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneet tappiot.

48 Mainittu oikeuskäytäntö koskee siis tilannetta, jolle on ominaista se, että yhtiö, joka haluaa vähentää veron määräytymisperusteestaan ulkomaisen kiinteän toimipaikkansa tappiot, ja kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsevat samalla verokaudella kahdessa eri jäsenvaltiossa.

49 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittelemästä pääasian tosiseikkojen aikajärjestyksestä ilmenee, että Auresille aiheutui Alankomaissa tappioita vuonna 2007 verokaudella, jolloin sekä sen sääntömääräinen kotipaikka että sen tosiasiallisen johdon sijaintipaikka olivat Alankomaissa ja jolloin se ei ollut vielä perustanut kiinteää toimipaikkaa Tšekkiin.

50 Toiseksi – kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 72 ja 73 kohdassa – 12.6.2018 annetussa tuomiossa Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, 38 kohta) omaksutun ratkaisun soveltaminen edellä 45 kohdassa kuvattuun tilanteeseen olisi myös ristiriidassa maastapoistumisveroja koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa.

51 Unionin tuomioistuin on nimittäin todennut näistä veroista olennaisilta osin, ettei SEUT 49 artikla ole esteenä sille, että jäsenvaltio, josta kyseisen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö, joka on siirtänyt tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan toiseen jäsenvaltioon, on lähtöisin, verottaa kyseisen yhtiön varallisuuteen liittyviä piileviä arvonnousuja (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 59 ja 64 kohta).

52 Samoin jäsenvaltio, johon yhtiö siirtää tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan, ei myöskään voi olla velvollinen ottamaan huomioon ennen kyseistä siirtämistä aiheutuneita tappioita, jotka liittyvät sellaisiin verokausiin, joiden osalta tällä jäsenvaltiolla ei ollut verotusvaltaa kyseiseen yhtiöön nähden.

53 Näin ollen yhtäältä kotimaisten yhtiöiden, joille on aiheutunut tappioita mainitussa jäsenvaltiossa, ja toisaalta yhtiöiden, jotka ovat muuttaneet verotuksellisen asuinpaikkansa kyseiseen jäsenvaltioon ja joille on aiheutunut tappioita toisessa jäsenvaltiossa sellaisella verokaudella, jona niiden verotuksellinen asuinpaikka oli viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, tilanteita ei voida rinnastaa toisiinsa, kun otetaan huomioon jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä ja tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen välttämistä koskevat tavoitteet.

54 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiöllä, joka on siirtänyt tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan ja näin ollen verotuksellisen asuinpaikkansa kyseiseen jäsenvaltioon, ei ole mahdollisuutta vedota verotappioon, joka on aiheutunut ennen

kyseistä siirtämistä toisessa jäsenvaltiossa, jossa sillä on edelleen sääntömääräinen kotipaikkansa.

Oikeudenkäyntikulut

55 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö, joka siirtää tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan toiseen jäsenvaltioon ilman, että siirtäminen vaikuttaa sen asemaan ensiksi mainitun jäsenvaltion oikeuden mukaisesti perustettuna yhtiönä, voi vedota kyseiseen artiklaan riitauttaakseen sen, että siltä evätään toisessa jäsenvaltiossa mainittua siirtoa edeltäneiden tappioiden vähentäminen.**

2) **SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiöllä, joka on siirtänyt tosiasiallisen johtonsa sijaintipaikan ja näin ollen verotuksellisen asuinpaikkansa kyseiseen jäsenvaltioon, ei ole mahdollisuutta vedota verotappioon, joka on aiheutunut ennen kyseistä siirtämistä toisessa jäsenvaltiossa, jossa sillä on edelleen sääntömääräinen kotipaikkansa.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki.