

62016CJ0650

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

12 päivänä kesäkuuta 2018 (*1)

Ennakkoratkaisupyyntö – SEUT 49 artikla – Yhteisövero – Sijoittautumisvapaus – Kotimainen yhtiö – Verotettava voitto – Tappiontasaus – Kotimaisille kiinteille toimipaikoille aiheutuneiden tappioiden vähentäminen – Salliminen – Ulkomaisille kiinteille toimipaikoille aiheutuneiden tappioiden vähentäminen – Epääminen – Poikkeus – Valinnainen kansainvälinen yhteisverotusjärjestelmä

Asiassa C-650/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Østre Landsret (Itä-Tanskan ylioikeus, Tanska) on esittänyt 12.12.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.12.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

A/S Bevola ja

Jens W. Trock ApS

vastaa

Skatteministeriet,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti A. Tizzano, jaostojen puheenjohtajat M. Ilešič, L. Bay Larsen, A. Rosas ja J. Malenovský sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Vilaras ja E. Regan,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Schiano,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.10.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

–

A/S Bevola ja Jens W. Trock ApS, edustajanaan H. Peytz, advokat,

–

Skatteministeriet, edustajanaan S. Horsbøl Jensen, advokat,

–

Tanskan hallitus, asiamiehenään C. Thorning, avustajanaan S. Horsbøl Jensen, advokat,

—
Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,

—
Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. De Socio, avvocato dello Stato,

—
Itävallan hallitus, asiamiehinään F. Koppensteiner, G. Eberhard ja E. Lachmayer,

—
Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels, R. Lyal ja S. Maaløe,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.1.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtäältä Tanskan oikeuden mukaan perustetut yhtiöt Bevola A/S ja Jens W. Trock ApS ja toisaalta Skatteministeriet (valtiovarainministeriö, Tanska) ja jossa on kyse siitä, että Tanskan viranomaiset eivät sallineet Bevolan vähentävän veronalaisesta tulostaan sen suomalaisen sivuliikkeen tappioita.

Tanskan oikeus

3

Yhteisöverolain (selskabsskatteloven), sellaisena kuin se on muutettuna 6.6.2005 annetulla lailla nro 426 (jäljempänä yhteisöverolaki), 8 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verotettavassa tulossa ei oteta huomioon tuloja ja menoja, jotka koskevat muussa valtiossa, Färsearilla tai Grönlannissa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää omaisuutta, jollei 31 A §:n säännöksistä muuta johdu – —”

4

Kyseisen lain 31 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Konserniin kuuluvia yhtiöitä, yhdistyksiä ym. – — on verotettava yhteisesti (kotimainen yhteisverotus). Konserniin kuuluvilla yhtiöillä, yhdistyksillä ym. tarkoitetaan yhtiöitä, yhdistyksiä ym., jotka jossakin vaiheessa verovuotta kuuluvat samaan konserniin, ks. 31 C §. Kiinteä omaisuus rinnastetaan kiinteisiin toimipaikkoihin 2–7 momenttia sovellettaessa. Viimesijaisella emoyhtiöllä tarkoitetaan yhtiötä, joka on emoyhtiö muttei tytäryhtiö, ks. 31 C §.

2. Yhteisesti verotettavien yhtiöiden verotettava tulo lasketaan yhteisesti, ja tämä yhteisesti

verotettava tulo on verolainsäädännön yleisten säännösten mukaan määräytyvä kaikkien yhteisverotuksen piiriin kuuluvien yksittäisten yhtiöiden verotettavan tulon summa, jota laskettaessa otetaan huomioon yhteisesti verotettavia yhtiöitä koskevat poikkeukset. Kiinteän toimipaikan tappio saadaan vähentää toisen yhtiön tulosta ainoastaan, jos tappiota ei yhtiön kotipaikkana olevan toisen valtion, Färssaarten tai Grönlannin säännösten nojalla saada ottaa huomioon yhtiön verotettavan tulon laskennassa kyseisessä valtiossa, Färssaarilla tai Grönlannissa tai jos on valittu 31 A §:n mukainen kansainvälinen yhteisverotus. Kunkin yhtiön aiempien verovuosien siirtokepoiset tappiot vähennetään kulloisessakin yhtiössä ennen yhteisesti verotettavan tulon määrittämistä. Jos yhteisesti verotettava tulo on positiivinen, voitto jaetaan suhteellisesti voitollisten yhtiöiden kesken. Jos verovuoden yhteisesti verotettava tulo on negatiivinen, tappio jaetaan suhteellisesti tappiollisten yhtiöiden kesken ja siirretään vähennettäväksi kyseisen yhtiön myöhemmän verovuoden verotuksessa. Ennen yhteisverotusta syntynyt yhtiön tappio voidaan vähentää ainoastaan saman yhtiön voitosta. Tappioiden siirtämisen yhteydessä vanhin tappio vähennetään ensin. Yhtiön aiempina verovuosina syntyneet tappiot voidaan vähentää toisen yhtiön voitosta ainoastaan, jos tappio on syntynyt verovuonna, jona kyseisiä yhtiöitä on verotettu yhteisesti ja yhteisverotusta on sen jälkeen sovellettu keskeytyksettä.

--

4. Kotimaisessa yhteisverotuksessa ylin yhteisverotukseen osallistuva emoyhtiö nimetään yhteisverotuksen hallinnoijayhtiöksi. Jos Tanskassa verovelvollista ylintä emoyhtiötä ei ole, vaan sellaisen sijaan on useita keskenään samalla tasolla olevia Tanskassa verovelvollisia sisaryhtiöitä, jokin yhteisverotukseen osallistuvista sisaryhtiöistä nimetään hallinnoijayhtiöksi. -- Hallinnoijayhtiö vastaa koko yhteisen tuloveron maksusta. --

5. Kaikkien yhteisesti verotettavien yhtiöiden on ilmoitettava verotettava tulonsa samalta ajanjaksolta kuin hallinnoijayhtiö niiden yhtiöoikeudellisten säännösten mukaisesta tilikaudesta riippumatta, ks. 10 §:n 5 momentti.

--

7. Verotettavaa tuloa laskettaessa yhteisverotettava yhtiö voi päättää, ettei aiemmilta vuosilta siirrettyjä tai muita tappioita oteta huomioon. Huomioon voidaan jättää ottamatta tappiot, joiden suuruus vastaa yhteisverotuksen piirissä olevan, Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tai tytäryhtiön verotettavaa tuloa, jos kiinteän toimipaikan tai tytäryhtiön tulot sisällytetään toisessa valtiossa verotettavaan tuloon. Edellytyksenä on, että kyseinen valtio myöntää Tanskan verotuksen perusteella huojennuksen, joka vastaa verotuslain (ligningsloven) 33 §:ssä säädettyä huojennusmenetelmää. Huomioon ottamatta jätettävä summa siirretään seuraaville verovuosille verotuslain 15 §:n säännösten mukaisesti. Jos huomioon ottamatta jätetään tappioiden kokonaismäärää pienempi summa, summa jaetaan suhteellisesti yksittäisten tappiollisten yksiköiden kesken."

5

Yhteisöverolain 31 A §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Viimesijainen emoyhtiö voi päättää, että konserniin kuuluvia yhtiöitä, yhdistyksiä ym. koskevaa 31 §:n mukaista yhteisverotusta sovelletaan myös kaikkiin konserniin kuuluviin ulkomaisiin yhtiöihin, yhdistyksiin ym., joissa yhdelläkään osakkaalla ei ole henkilökohtaista vastuuta yhtiön velvoitteista ja jotka jakavat voiton suhteessa osakkaiden merkittyyyn pääomaan (kansainvälinen yhteisverotus). Päätös koskee myös kaikkia ulkomailta sijaitsevia kiinteitä toimipaikkoja ja kiinteää omaisuutta, jotka kuuluvat yhteisesti verotettaville tanskalaisille ja ulkomaisille yhtiöille, yhdistyksille ym. Kotimaista yhteisverotusta koskevia 31 §:n säännöksiä sovelletaan vastaavasti kansainväliseen

yhteisverotukseen 2–14 momentin mukaisin lisäyksin ja poikkeuksin. – –”

6

Saman lain 31 A §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Päätös kansainvälisestä yhteisverotuksesta sitoo emoyhtiötä kymmenen vuoden ajan, vrt. tämän momentin 6 ja 7 virke. – – viimesijainen emoyhtiö voi halutessaan perua päätöksensä ennen sitovan ajanjakson umpeutumista, jolloin seurauksena on täysimääräinen uudelleenverotus, ks. 11 momentti.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7

Bevolan kotipaikka on Tanskassa. Se valmistaa tuotteita, jotka on tarkoitettu tukkuportaassa käytettävien kuorma-autojen, perävaunujen ja peräkärryjen valmistukseen. Se on Jens W. Trockin, jonka kotipaikka on niin ikään Tanskassa ja joka on konsernin emoyhtiö, määräysvallassa olevien muiden tanskalaisyhtiöiden tytäryhtiö ja tytäryhtiön tytäryhtiö.

8

Bevolan suomalainen sivuliike suljettiin vuoden 2009 aikana. Mainitun yhtiön mukaan sen sivuliikkeen tappioita, joiden nettomäärä oli noin 2,8 miljoonaa Tanskan kruunua (DKK) (noin 375000 euroa), ei ole vähennetty Suomessa eikä niitä voida siellä vähentää sivuliikkeen sulkemisen jälkeen.

9

Tässä tilanteessa Bevola pyysi saada vähentää nämä tappiot verotettavasta tulostaan Tanskassa verovuonna 2009.

10

Verohallinto hylkäsi tämän pyynnön ja väitti, että yhteisöverolain 8 §:n 2 momentin mukaan verotettavassa tulossa ei voida ottaa huomioon tuloja ja menoja, jotka koskevat muussa valtiossa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää omaisuutta, jos yhtiö ei ole valinnut kansainvälistä yhteisverotusjärjestelmää saman lain 31 A §:n mukaisesti.

11

Koska verohallinnon kielteinen kanta vahvistettiin Landskatterettenin (kansallinen verotuksen oikaisulautakunta, Tanska) 20.1.2014 tekemällä päätöksellä, Bevola ja Jens W. Trock riitauttivat viimeksi mainitun päätöksen Østre Landsretissä (Itä-Tanskan ylioikeus, Tanska). Ne väittivät, että Bevola olisi voinut vähentää kyseessä olevat tappiot, jos ne olisivat aiheutuneet tanskalaiselle sivuliikkeelle, ja että tällainen erilainen kohtelu on SEUT 49 artiklassa tarkoitettu sijoittautumisvapauden rajoitus. Tällä rajoituksella ylitetään se, mikä on tarpeen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämiseksi jäsenvaltioiden välillä Bevolan tilanteen kaltaisessa tilanteessa, jossa suomalaisen sivuliikkeen tappioiden huomioon ottaminen ei ole mitenkään mahdollista. Mainitut yhtiöt katsovat, että Bevolan tilanteeseen voidaan soveltaa ratkaisua, jonka unionin tuomioistuin esitti 13.12.2005 antamassaan tuomiossa Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763), jonka mukaan on unionin oikeussääntöjen vastaista evätä tietyssä jäsenvaltiossa asuvalta emoyhtiöltä mahdollisuus vähentää toisessa jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön tappiot, kun tytäryhtiö on käyttänyt loppuun kaikki tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet

sijoittautumisvaltiossaan.

12

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kyseisen ennakkoratkaisun merkitystä suhteessa erityisesti kansallisessa oikeudessa tarjottuun mahdollisuuteen valita ”kansainvälinen yhteisverotusjärjestelmä”, jossa sallitaan tällainen vähentäminen.

13

Tässä tilanteessa Østre Landsret on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEUT 49 artikla esteenä nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle verotusjärjestelmälle, jonka perusteella kotimaisten sivuliikkeiden tappioiden vähentäminen on mahdollista mutta muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien sivuliikkeiden tappioiden vähentäminen ei ole edes vastaavissa olosuhteissa kuin 13.12.2005 annetussa tuomiossa Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 55 ja 56 kohta) mahdollista, jos konserni ei ole valinnut kansainvälistä yhteisverotusta pääasiassa kuvatuin ehdoin?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

14

Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kotimaisella yhtiöllä ei ole – ellei yhtiö ole valinnut pääasiassa kuvatun kaltaista kansainvälistä yhteisverotusta – mahdollisuutta vähentää verotettavasta voitostaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa tappioita myöskään silloin, kun tilanne kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa on lopullisesti sellainen, ettei näitä tappioita voida ottaa siellä huomioon.

Alustavat huomautukset

15

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.

16

Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (tuomio 23.11.2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, 24 kohta).

17

Näitä periaatteita sovelletaan myös, kun jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö toimii toisessa jäsenvaltiossa kiinteän toimipaikan välityksellä (tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06,

18

Tämän mukaisesti unionin tuomioistuin on jo todennut, että säännös, jolla sallitaan kiinteän toimipaikan tappioiden huomioiminen yhtiön, jolle toimipaikka kuuluu, voittoa määritettäessä, muodostaa veroedun (ks. vastaavasti tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, 23 kohta).

19

Siitä, että tällainen etu myönnetään, kun tappiot ovat peräisin kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee yhtiön kotijäsenvaltiossa, mutta sitä ei myönnetä, kun tappiot ovat peräisin muussa kuin tässä yhtiön kotijäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, aiheutuu se, että kotimaisen yhtiön, jolla on muussa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, tilanne on epäedullisempi kuin tilanne, jossa se olisi, jos kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsisi samassa jäsenvaltiossa kuin yhtiö itse. Tämän erilaisen kohtelun johdosta kotimainen yhtiö voidaan saada luopumaan toimintansa harjoittamisesta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä (ks. vastaavasti tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, 24 ja 25 kohta).

20

Jäsenvaltion lainsäädännöstä johtuva erilainen kohtelu, josta on haittaa sijoittautumisvapauttaan käyttäville yhtiöille, ei kuitenkaan ole kyseisen vapauden rajoitus, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä ja oikeassa suhteessa kyseiseen tavoitteeseen (ks. vastaavasti tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 20 kohta).

Erilainen kohtelu

21

Yhteisöverolain 8 §:n 2 momentin mukaan Tanskassa verotettavassa tulossa ei oteta huomioon tuloja ja menoja, jotka koskevat muussa valtiossa, Färsaarilla tai Grönlannissa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää omaisuutta, jollei 31 A §:n säännöksistä muuta johdu. Kyseisen 31 A §:n mukaisesti viimesijainen emoyhtiö voi valita kansainvälisen yhteisverotuksen eli päättää, että kaikkia konsernin kotimaisia ja ulkomaisia yhtiöitä, mukaan luettuna niiden kiinteät toimipaikat ja kiinteä omaisuus, riippumatta siitä sijaitsevatko ne Tanskassa vai sen ulkopuolella, verotetaan Tanskassa.

22

Ensimmäiseksi on tutkittava, luodaanko mainitulla 8 §:n 2 momentilla erilainen kohtelu tanskalaisten yhtiöiden, joilla on kiinteä toimipaikka Tanskassa, ja sellaisten tanskalaisten yhtiöiden, joilla on kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa, välille.

23

Tästä on todettava, että samaisessa 8 §:n 2 momentissa suljetaan tanskalaisten yhtiöiden verotettavan tulon ulkopuolelle sekä tulot että menot, jotka koskevat niiden muussa valtiossa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa. Se, että Tanskan kuningaskunta luopuu käyttämästä verotusvaltaansa tanskalaisten yhtiöiden ulkomailla sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin, ei ole välttämättä epäedullista mainituille yhtiöille ja voi jopa muodostaa veroedun, erityisesti jos kiinteän toimipaikan tuloja verotetaan alhaisemmalla veroprosentilla kuin Tanskassa.

24

Kansallisen tuomioistuimen mukaan tilanne on kuitenkin erilainen Bevolan tilanteen kaltaisessa tapauksessa, jossa ulkomainen kiinteä toimipaikka on lopettanut toimintansa eikä sille aiheutuneita tappioita tämän vuoksi ole voitu eikä voida enää vähentää sen sijaintijäsenvaltiossa.

Yhteisöverolain 8 §:n 2 momentin säännöksistä seuraa, että tanskalainen yhtiö ei tällöin voi vähentää kyseisen ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioita, vaikka yhtiö voisi tehdä tämän vähennyksen, jos kiinteä toimipaikka sijaitsi Tanskassa. Näissä olosuhteissa tanskalaista yhtiötä, jolla on kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa, kohdellaan epäedullisella tavalla eri lailla kuin yhtiötä, jolla on kiinteä toimipaikka Tanskassa.

25

Toiseksi on arvioitava, voidaanko tämä erilaisen kohtelun toteaminen kyseenalaistaa yhteisöverolain 31 A §:ssä tarjotulla mahdollisuudella, jonka mukaan tanskalaiset yhtiöt, joilla on muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiöitä, sivuliikkeitä tai kiinteää omaisuutta, voivat valita kansainvälisen yhteisverotuksen.

26

Pitää paikkansa, että tämän valinnaisen järjestelmän puitteissa tanskalainen yhtiö voi vähentää Tanskassa verotettavasta tulostaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa tappiot samalla tavoin kuin tappiot, joita on aiheutunut sen Tanskassa sijaitseville kiinteille toimipaikoille.

27

Kansainvälisen yhteisverotuksen soveltamiseksi vaaditaan kuitenkin kahden edellytyksen täyttymistä, ja näistä edellytyksistä aiheutuu merkittäviä rajoituksia. Kaikkien konsernin tulojen – olivatpa ne peräisin Tanskassa tai jossain muussa maassa sijaitsevista yhtiöistä, kiinteistä toimipaikoista tai kiinteästä omaisuudesta – on ensinnäkin kuuluttava yhteisöveron piiriin Tanskassa. Toiseksi yhteisöverolain 31 A §:n mukaan valinta on lähtökohtaisesti tehtävä vähintään kymmeneksi vuodeksi.

28

Edellä esitetystä seuraa, että yhteisöverolailla luodaan erilainen kohtelu tanskalaisten yhtiöiden, joilla on kiinteä toimipaikka Tanskassa, ja sellaisten tanskalaisten yhtiöiden, joilla on kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa, välille.

29

Tämä erilainen kohtelu on omiaan tekemään tanskalaiselle yhtiölle vähemmän houkuttelevaksi käyttää sijoittautumisvapauttaan perustamalla kiinteitä toimipaikkoja muihin jäsenvaltioihin. On kuitenkin tarkistettava, kohdistuuko kohtelu tilanteisiin, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, kuten tämän tuomion 20 kohdassa muistutetaan.

Tilanteiden toisiinsa rinnastettavuus

30

Tanskan, Saksan ja Itävallan hallitukset väittävät, että tanskalaisen yhtiön toiseen jäsenvaltioon perustaman sivuliikkeen tilanne ei ole objektiivisesti rinnastettavissa tällaisen yhtiön tanskalaisen sivuliikkeen tilanteeseen, koska ensin mainittu sivuliike ei kuulu Tanskan kuningaskunnan verotusvallan piiriin. Niiden mukaan unionin tuomioistuin totesi 17.7.2014 antamassaan tuomiossa Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ja 17.12.2015 antamassaan tuomiossa Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), että kiinteän toimipaikan, joka sijaitsee muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon on sijoittautunut yhtiö, jolle kyseinen kiinteä toimipaikka kuuluu, tilanne on sama kuin kiinteän toimipaikan, joka sijaitsee yhtiön kotipaikan jäsenvaltiossa, vain jos viimeksi mainittu valtio on saattanut myös ulkomaisen kiinteän toimipaikan verolainsäädäntönsä alaiseksi ja verottaa näin ollen kyseisen kiinteän toimipaikan tuloja.

31

Euroopan komissio yhtyy tähän tulkintaan 17.7.2014 annetusta tuomiosta Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ja 17.12.2015 annetusta tuomiosta Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) mutta katsoo, että nämä tuomiot poikkeavat unionin tuomioistuimen aiemmasta oikeuskäytännöstä, jossa ei myönnetty merkitystä erilaisen kohtelun perusteelle. Se katsoo, että tätä perustetta ei voida ottaa huomioon arvioitaessa sitä, ovatko rajat ylittävä tilanne ja valtion sisäinen tilanne toisiinsa rinnastettavissa. Päinvastaisessa tapauksessa katsottaisiin, että kaksi tilannetta eivät ole toisiinsa rinnastettavissa siitä pelkästä syystä, että jäsenvaltio on päättänyt kohdella niitä eri lailla.

32

Tässä yhteydessä 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 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, 38 kohta; tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 22 kohta ja tuomio 12.6.2014, SCA Group Holding ym., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 kohta).

33

Toisin kuin komissio väittää, 17.7.2014 annetusta tuomiosta Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ja 17.12.2015 annetusta tuomiosta Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) ei ilmene, että unionin tuomioistuin olisi luopunut tällaisesta tilanteiden rinnastettavuuden arviointitavasta, ja tätä arviointitapaa on myös nimenomaisesti sovellettu myöhemmissä tuomioissa (tuomio 21.12.2016, Masco Denmark ja Daxima, C-593/14, EU:C:2016:984, 29 kohta; tuomio 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, 53 kohta ja tuomio 22.2.2018, X ja X, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, 33 kohta).

34

Unionin tuomioistuin katsoi 17.7.2014 antamassaan tuomiossa Nordea Bank Danmark (C-48/13,

EU:C:2014:2087) ja 17.12.2015 antamassaan tuomiossa Timac Agro Deutschland (C?388/14, EU:C:2015:829) pelkästään, ettei sen ole tarpeen pohtia kyseessä olevien kansallisten säännösten päämäärää, jos niiden mukaan ulkomaisia kiinteitä toimipaikkoja kohdellaan verotuksessa samoin kuin kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevia kiinteitä toimipaikkoja. Kun jäsenvaltion lainsäätaja kohtelee samalla tavoin näitä kahta toimipaikkojen ryhmää niiden voittojen verotuksessa, se itse asiassa myöntää, ettei niiden välillä ole tämän verotuksen muodollisuuksien ja edellytysten osalta minkäänlaista niiden objektiiviseen asemaan liittyvää eroa, jolla voitaisiin perustella erilainen kohtelu (ks. vastaavasti tuomio 28.1.1986, komissio v. Ranska, 270/83, EU:C:1986:37, 20 kohta).

35

Unionin tuomioistuimen 17.7.2014 antamaa tuomiota Nordea Bank Danmark (C?48/13, EU:C:2014:2087) ja 17.12.2015 antamaa tuomiota Timac Agro Deutschland (C?388/14, EU:C:2015:829) ei kuitenkaan voida ymmärtää siten, että kun kansallisessa verolainsäädännössä kohdellaan kahta tilannetta eri tavalla, näiden tilanteiden ei voitaisi katsoa olevan toisiinsa rinnastettavissa. Unionin tuomioistuin on nimittäin todennut, että eri verojärjestelmien soveltamista maassa asuvaan yhtiöön sen mukaan, omistaako se maassa asuvan vai ulkomailla asuvan kiinteän toimipaikan, ei voida pitää pätevänä kriteerinä tilanteiden objektiivisen rinnastettavuuden arvioimiseksi (ks. vastaavasti tuomio 22.1.2009, STEKO Industriemontage, C?377/07, EU:C:2009:29, 33 kohta). Sen hyväksyminen, että jäsenvaltio voisi kaikissa tapauksissa pelkästään sillä perusteella, että kotimaisen yhtiön kiinteä toimipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, kohdella sitä eri tavalla, tekisi näet SEUT 49 artiklan sisällyksettömäksi (ks. vastaavasti tuomio 25.2.2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, 23 kohta). Täten tilanteiden rinnastettavuutta on arvioitava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevien kansallisten säännösten tarkoitus tämän tuomion 32 ja 33 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti.

36

Käsiteltävässä asiassa yhteisöverolain 8 §:n 2 momentissa jätetään tanskalaisten yhtiöiden verotettavan tulon ulkopuolelle muussa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan voitot ja tappiot, ellei kyseinen yhtiö ole valinnut saman lain 31 A §:ssä säädettyä kansainvälistä yhteisverotusta. Tällä lainsäädännöllä pyritään estämään kyseisenlaisia kiinteitä toimipaikkoja omistavien tanskalaisten yhtiöiden voittojen kaksinkertainen verottaminen ja vastaavasti tappioiden kaksinkertainen vähentäminen. Näin ollen näiden yhtiöiden tilannetta on verrattava niiden tanskalaisten yhtiöiden tilanteeseen, jotka omistavat kiinteitä toimipaikkoja Tanskassa.

37

Unionin tuomioistuin on todennut tästä, että niiden toimenpiteiden kannalta, joista jäsenvaltio on säätänyt kotimaisten yhtiöiden voittojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tai lieventämiseksi, yhtiöiden, joilla on toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, tilanne ei lähtökohtaisesti ole rinnastettavissa sellaisten yhtiöiden tilanteeseen, joilla on ensin mainitussa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka (ks. vastaavasti tuomio 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, 24 kohta ja tuomio 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, 27 kohta).

38

Kun kyse on sellaisen ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioista, joka on lopettanut kaiken toimintansa ja jonka tappioita ei ole voitu eikä enää voida vähentää sen verotettavasta voitosta siinä jäsenvaltiossa, jossa se harjoitti toimintaansa, tällaisen ulkomaisen kiinteän toimipaikan omistavan kotimaisen yhtiön tilanne ei kuitenkaan ole erilainen kuin sellaisen kotimaisen yhtiön

tilanne, joka omistaa kotimaisen kiinteän toimipaikan, kun asiaa arvioidaan suhteessa tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen ehkäisemistä koskevaan tavoitteeseen.

39

Lopuksi on korostettava, että kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä, jotka on tarkoitettu estämään ulkomaisen kiinteän toimipaikan voittojen kaksinkertainen verotus ja tappioiden kaksinkertainen vähentäminen, pyritään yleisemmin varmistamaan, että tällaisen toimipaikan omistavan yhtiön verotus vastaa sen veronmaksukykyä. Yhtiön, joka omistaa ulkomaisen kiinteän toimipaikan, jolle on aiheutunut lopullisia tappioita, veronmaksukykyyn kohdistuu sama vaikutus kuin sellaisen yhtiön veronmaksukykyyn, jonka kotimaiselle kiinteälle toimipaikalle on aiheutunut tappioita. Nämä kaksi tilannetta ovat täten toisiinsa rinnastettavissa tämän suhteen, kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 59 kohdassa.

40

Edellä esitetystä seuraa, että pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu koskee objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa olevia tilanteita.

Rajoituksen oikeuttaminen

41

Tanskan kuningaskunta väittää, että tämä erilainen kohtelu voidaan oikeuttaa ensinnäkin tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä.

42

Tästä on muistutettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen voi edellyttää, että johonkin näistä valtioista sijoittautuneiden yhtiöiden taloudelliseen toimintaan sovelletaan pelkästään kyseisen valtion verosääntöjä niin voittojen kuin tappioidenkin osalta (tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 28 kohta).

43

Käsiteltävässä asiassa on niin, että jos Tanskan kuningaskunta myöntäisi kotimaisille yhtiöille oikeuden vähentää niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen tappiot joko Tanskassa tai kiinteän toimipaikan sijaintijäsenvaltiossa, vaikka nämä yhtiöt eivät olisi valinneet kansainvälistä yhteisverotusta, tällaisella mahdollisuudella vaarannettaisiin huomattavasti verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä, koska veron määräytymisperuste kasvaisi jossain jäsenvaltiossa ja pienenis jossain toisessa jäsenvaltiossa kyseisen yhtiön valinnan mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44

Tanskan hallitus perustelee pääasiassa kyseessä olevaa erilaista kohtelua toiseksi tarpeella taata verojärjestelmän johdonmukaisuus.

45

Unionin tuomioistuim on jo hyväksynyt sen, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus. Tällaisen oikeuttamisperusteen hyväksyminen edellyttää kuitenkin sitä, että kyseisen

veroedun osoitetaan olevan välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännösten päämäärään nähden (tuomio 30.6.2016, Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46

Käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva veroetu koostuu Tanskassa asuvalla yhtiöllä, jolla on Tanskassa sijaitseva kiinteä toimipaikka, olevasta mahdollisuudesta vähentää verotettavasta tuloksestaan kyseisen toimipaikan tappiot. Yhteisöverolain 8 §:n 2 momentissa evätään tämä etu yhtiöiltä, joiden kiinteä toimipaikka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, paitsi jos ne ovat valinneet saman lain 31 A §:ssä säädetyn kansainvälisen yhteisverotuksen.

47

Kyseisen veroedun välittömänä vastikkeena on se, että Tanskassa asuvan yhtiön verotettavaan tulokseen sisällytetään Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan mahdolliset voitot. Päinvastaiselta kannalta tarkasteltuna samaisen lain 8 §:n 2 momentissa vapautetaan yhteisöverosta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle syntyneet voitot, paitsi jos kyseisen toimipaikan omistava yhtiö on valinnut saman lain 31 A §:ssä säädetyn kansainvälisen yhteisverotuksen.

48

Näin ollen yhteisöverolain 8 §:n 2 momentin sanamuodossa luodaan jo välitön yhteys kyseisen veroedun ja sen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, välille.

49

Tämä välitön yhteys on tarpeen pääasiassa kyseessä olevien säännösten tavoitteiden kannalta, sillä noilla säännöksillä pyritään – kuten tämän tuomion 39 kohdassa todetaan – etenkin varmistamaan, että ulkomaisen kiinteän toimipaikan omistavan yhtiön verotus vastaa sen veronmaksukykyä.

50

Jos toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan omistavan yhtiön nimittäin sallittaisiin vähentävän tuloksestaan mainitun toimipaikan tappiot ilman, että sitä verotetaan toimipaikan voitoista, kyseisen yhtiön veronmaksukyky aliarvioitaisiin järjestelmällisesti.

51

Verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttäminen muodostaa täten vakuuttavan oikeutuksen kyseessä olevalle erilaiselle kohtelulle.

52

Tarve estää vaara tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan – johon Tanskan hallitus ei tosin nimenomaisesti ole vedonnut – on myös omiaan oikeuttamaan käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisen sijoittautumisvapauden rajoituksen (ks. vastaavasti tuomio 3.2.2015, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-172/13, EU:C:2015:50, 24 kohta).

53

Pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö voi täten olla oikeutettu yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät verotusvallan tasapainoiseen jakoon jäsenvaltioiden välillä, Tanskan verojärjestelmän johdonmukaisuuteen ja tarpeeseen estää vaara tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan.

54

On kuitenkin vielä tarkistettava, ylitetäänkö kyseisellä lainsäädännöllä se, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

Oikeasuhteisuus

55

Kuten tämän tuomion 26–27 kohdassa todetaan, ulkomaisen kiinteän toimipaikan omistava tanskalainen yhtiö ei voi vähentää kyseiseen toimipaikkaan liittyviä tappioita, jos se ei ole valinnut kansainvälistä yhteisverotusjärjestelmää kyseiseen järjestelmään liittyvien edellytysten mukaisesti.

56

Tältä osin on riittävää korostaa, että jos tanskalainen yhtiö voisi vapaasti määrittää tämän yhteisverotuksen laajuuden, se voisi haluamallaan tavalla päättää sisällyttää siihen ainoastaan ne ulkomaiset kiinteät toimipaikat, joille on syntynyt tappioita, jotka voitaisiin vähentää kyseisen yhtiön verotettavasta tulosta Tanskassa, ja jättää yhteisverotuksen ulkopuolelle ne toimipaikat, joille syntyy voittoa ja joiden verokanta niiden omassa jäsenvaltiossa on mahdollisesti edullisempi kuin Tanskassa. Vastaavalla tavoin tanskalaiselle yhtiölle annettu mahdollisuus muuttaa kansainvälisen yhteisverotuksen laajuutta vuodesta toiseen merkitsisi sitä, että se voisi vapaasti valita jäsenvaltion, jossa kyseessä olevan ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappiot on otettava huomioon (ks. vastaavasti tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 31 ja 32 kohta). Tällaisilla mahdollisuuksilla vaarannettaisiin sekä jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoinen jako että voittojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välinen symmetria, johon Tanskan verojärjestelmällä pyritään.

57

Ilman, että on tarpeen lausua yleisesti tämän tuomion 27 kohdassa esitettyjen kansainvälisen yhteisverotuksen edellytysten oikeasuhteisuudesta tämän tuomion 41–53 kohdassa mainittuihin tavoitteisiin nähden, on muistutettava, että kansallinen tuomioistuin pohtii käsiteltävässä asiassa sitä, onko pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu tarpeen siinä erityistilanteessa, että ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappiot ovat lopullisia.

58

Jos ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioiden vähentäminen sen sijaintivaltiossa ei ole enää mitenkään mahdollista, vaaraa tappioiden kaksinkertaisesta vähentämisestä ei ole.

59

Tällaisessa tilanteessa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella lainsäädännöllä ylitetään se, mikä on tarpeen tämän tuomion 41–53 kohdassa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Yhtiön verotuksen ja veronmaksukyvyn välinen vastaavuus taataan nimittäin paremmin, jos toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan omistava yhtiö voi tuossa täsmällisessä tilanteessa vähentää verotettavasta tuloksestaan kyseiseen toimipaikkaan liittyvät lopulliset tappiot.

60

Jotta ei kuitenkaan vaarannettaisi Tanskan verojärjestelmän johdonmukaisuutta, jonka säilyttäminen on ollut eräs kyseisen lainsäädännön antamisen syistä, tällaisten tappioiden vähentäminen voidaan sallia ainoastaan sillä edellytyksellä, että kotimainen yhtiö esittää näytön niiden tappioiden lopullisuudesta, joita se vaatii vähennettäväksi tuloksestaan (ks. vastaavasti tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, 56 kohta ja tuomio 3.2.2015, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-172/13, EU:C:2015:50, 27 kohta).

61

Sen on tässä yhteydessä osoitettava, että kyseessä olevat tappiot täyttävät edellytykset, jotka mainitaan 13.12.2005 annetun tuomion Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 kohdassa, johon kansallinen tuomioistuin täysin oikein viittaa ennakkoratkaisukysymyksessään.

62

Mainitussa 55 kohdassa todetaan, että jäsenvaltion lainsäädännössä asetettu sijoittautumisvapauden rajoitus on suhteeton silloin, kun yhtiöltä ulkomainen tytäryhtiö on käyttänyt loppuun kaikki sen asuinvaltiossa olemassa olevat tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet tappiontasausta koskevassa hakemuksessa tarkoitetun verovuoden ja aikaisempien verovuosien osalta ja kun toisaalta ei ole olemassa mahdollisuutta siihen, että joko ulkomainen tytäryhtiö itse tai kolmas etenkin siinä tapauksessa, että tytäryhtiö on myyty sille, voi ottaa nämä tappiot huomioon sen asuinvaltiossa tulevien verovuosien aikana.

63

Tätä 13.12.2005 annetun tuomion Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 kohdassa tarkoitettua tappioiden lopullisuutta koskevaa arviointiperustetta on täsmennetty 3.2.2015 annetun tuomion komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-172/13, EU:C:2015:50) 36 kohdassa. Siinä todetaan, että ulkomaisen tytäryhtiön tappioiden lopullisuus voidaan todeta vasta, kun se ei enää saa tuloja asuinjäsenvaltiostaan. Niin kauan kuin tytäryhtiö saa edes vähäisiä tuloja, on nimittäin olemassa mahdollisuus, että syntyneet tappiot voidaan vähentää sen asuinjäsenvaltiossaan tulevaisuudessa tuottamista voitoista.

64

Tästä oikeuskäytännöstä, jota voidaan analogisesti soveltaa ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen tappioihin, seuraa, että ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappiot tulevat lopullisiksi, kun yhtiöltä toimipaikan omistava yhtiö on käyttänyt loppuun kaikki näiden tappioiden vähentämismahdollisuudet, jotka toimipaikan sijaintijäsenvaltio sille myöntää, ja kun kyseinen yhtiö on toisaalta lakannut saamasta toimipaikalta minkäänlaisia tuloja, jolloin ei ole enää mitenkään mahdollista, että kyseiset tappiot voidaan ottaa huomioon toimipaikan sijaintijäsenvaltiossa.

65

Kansallisen tuomioistuimen on arvioitava, täyttyvätkö nämä edellytykset Bevolan suomalaisen

sivuliikkeen tilanteessa.

66

Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa evätään kotimaiselta yhtiöltä, joka ei ole valinnut pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansainvälistä yhteisverotusjärjestelmää, mahdollisuus vähentää verotettavasta voitostaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioita, vaikka kyseinen yhtiö on yhtäältä käyttänyt loppuun kaikki näiden tappioiden vähentämismahdollisuudet, jotka toimipaikan sijaintijäsenvaltio sille myöntää, ja kun kyseinen yhtiö on toisaalta lakannut saamasta toimipaikalta minkäänlaisia tuloja, jolloin ei ole enää mitenkään mahdollista, että nämä tappiot voidaan ottaa huomioon toimipaikan sijaintijäsenvaltiossa, mistä varmistuminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

Oikeudenkäyntikulut

67

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 (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa evätään kotimaiselta yhtiöltä, joka ei ole valinnut pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansainvälistä yhteisverotusjärjestelmää, mahdollisuus vähentää verotettavasta voitostaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioita, vaikka kyseinen yhtiö on yhtäältä käyttänyt loppuun kaikki näiden tappioiden vähentämismahdollisuudet, jotka toimipaikan sijaintijäsenvaltio sille myöntää, ja kun kyseinen yhtiö on toisaalta lakannut saamasta toimipaikalta minkäänlaisia tuloja, jolloin ei ole enää mitenkään mahdollista, että nämä tappiot voidaan ottaa huomioon toimipaikan sijaintijäsenvaltiossa, mistä varmistuminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

Allekirjoitukset

(*1) Oikeudenkäyntikieli: tanska.