

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

4 päivänä heinäkuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – SEUT 49 artikla – Yhteisövero – Jäsenvaltion verolainsäädäntö, jossa asetetaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön ensin mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioiden siirtämiselle samaan konserniin kuuluvalla ja samassa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle edellytykseksi se, että tappioita ei ole mahdollista käyttää ulkomaisessa verotuksessa

Asiassa C-28/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Østre Landsret (Itä-Tanskan ylioikeus, Tanska) on esittänyt 1.11.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.1.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

NN A/S

vastaa

Skatteministeriet,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), A. Arabadjiev ja S. Rodin,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 29.11.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- NN A/S, edustajanaan A. Ottosen, advokat,
 - Tanskan hallitus, asiamiehinnään J. Nymann-Lindgren ja C. Thorning, avustajanaan S. Riisgaard, advokat,
 - Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,
 - Euroopan komissio, asiamiehinnään W. Roels ja R. Lyal, avustajanaan H. Peytz, advokat,
- kuultuaan julkisasiamiehen 21.2.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
- on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat NN A/S, joka on Tanskan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, ja Skatteministeriet (valtiovarainministeriö, Tanska) ja jossa on kyseessä se, että viimeksi mainittu viranomais ei sallinut kyseisen yhtiön vähentävän verotettavasta tulostaan ruotsalaisen tytäryhtiönsä tanskalaisen sivuliikkeen tappioita.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kansainvälinen oikeus

3 Helsingissä 23.9.1996 Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 26/1997, jäljempänä Pohjoismaiden välinen verosopimus) 7 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa, verotetaan vain siinä valtiossa, jollei yritys harjoita liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos yritys harjoittaa liiketoimintaa tällä tavalla, voidaan tässä toisessa valtiossa verottaa yrityksen saamasta tulosta, mutta vain niin suuresta tulon osasta, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi.”

4 Mainitun Pohjoismaiden välisen sopimuksen 25 artiklan mukaisesti sopimusvaltiot ovat päättäneet poistaa kiinteiden toimipaikkojen kaksinkertaisen verotuksen niin sanotulla hyvitysmenetelmällä. Tämän mukaisesti yrityksen asuinvaltio myöntää hyvityksen, jonka määrä vastaa lähdevaltiossa tulosta maksettua veroa.

Tanskan oikeus

5 Tanskan yhteisöverolain (selskabsskatteloven) 31 §:n 1 momentin mukaan konserniin kuuluvia tanskalaisia yhtiöitä verotetaan yhteisesti. Yhteisen veron suorittaa viimesijainen emoyhtiö (tai ylin emoyhtiö), jos se on verovelvollinen Tanskassa, tai mikäli näin ei ole, konsernin Tanskassa asuva yhtiö, jota kutsutaan hallinnoijayhtiöksi.

6 Kotimainen yhteisverotus perustuu verotuksen alueperiaatteeseen Tanskassa. Mainitun periaatteen nojalla konsernin tytäryhtiöiden ja kiinteiden toimipaikkojen, jotka sijaitsevat muualla kuin Tanskassa, tulosta ei oteta huomioon konsernin Tanskassa verotettavassa tuloksessa paitsi jos viimeksi mainittu on valinnut kansainvälisen yhteisverotuksen yhteisöverolain 31 A §:n nojalla. Sitä vastoin konsernin yhteisverotuksen piiriin kuuluvat kaikki Tanskassa sijaitsevat konserniyhtiöt ja konsernin kiinteät toimipaikat.

7 Konsernin yhteisverotuksen piiriin kuuluvat myös ulkomailla asuvien konserniyhtiöiden Tanskassa sijaitsevat kiinteät toimipaikat. Tässä tapauksessa toisessa jäsenvaltiossa asuvan yhtiön tanskalaisen sivuliikkeen tappiot voidaan kuitenkin vähentää konsernin yhteisesti verotettavasta tuloksesta erityisten säännösten mukaisesti, jotka täsmennetään yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä, jossa säädetään seuraavaa:

”Kiinteän toimipaikan tekemän tappion voi vähentää toisen yhtiön tulosta ainoastaan, jos tappiota ei toisen valtion – –, jossa yhtiö asuu, säännösten nojalla voida ottaa huomioon laskettaessa yhtiön tuloa kyseisessä toisessa valtiossa – –, jossa yhtiö asuu, tai jos on valittu kansainvälinen yhteisverotus 31 A §:n nojalla. – –”

8 Yhteisöverolain perusteluista, joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitannut, käy ilmi, että mainitulla säännöksellä pyritään estämään se, että tappiot vähennettäisiin verotuksessa useampaan kertaan rajat ylittävissä tilanteissa.

9 Tanskan verotuslain (ligningsloven) 5 G §:ssä säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliset, jotka kuuluvat lähdeverolain (kildeskatteloven) 1 §:n, yhteisöverolain 1 §:n tai sijoitusrahastojen verottamisesta annetun lain (fondsbeskatningsloven) 1 §:n soveltamisalaan, eivät voi vähentää menoja, jotka ulkomaisten verotussääntöjen mukaan voidaan vähentää tuloista, joita ei oteta huomioon laskettaessa Tanskan veroa. Vastaavaa sovelletaan tilanteisiin, joissa menot voidaan ulkomaisten verotussääntöjen perusteella siirtää vähennettäväksi verotusmenettelystä annetun lain (skattekontrolloven) 3 B §:ssä tarkoitettujen konserniin kuuluvien yhtiöiden ym. tulosta, jos tuloa ei oteta mukaan Tanskan veroa laskettaessa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 NN on ylin emoyhtiö tanskalaisessa konsernissa, johon kuuluu muun muassa kaksi Ruotsissa asuvaa tytäryhtiötä eli Sverige 1 AB ja Sverige 2 AB, joista kumpikin omisti yhden Tanskassa sijaitsevan sivuliikkeen eli B:n ja C:n. Nämä kaksi sivuliikettä yhdistettiin yhdeksi sivuliikkeeksi A siten, että sivuliike B siirrettiin Sverige 1 AB -yhtiölle.

11 Yhdistämistä kohdeltiin konsernin oman valinnan mukaisesti Ruotsin verotuksessa seuraantoon rinnastettavana yritysjärjestelynä, joka oli ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan verovapaa tuossa jäsenvaltiossa. Sivuliikkeen B liikearvon siirto sivuliikkeelle A ei oikeuttanut tämän jälkeen Ruotsissa tämän liikearvon hankintamenon poistamiseen kirjanpidossa.

12 Sitä vastoin Tanskan verotuksessa yhdistämistä kohdeltiin markkina-arvoisena liikkeenluovutuksena, minkä seurauksena sivuliike A saattoi poistaa sivuliikkeen B liikearvon hankintamenon ja ilmoittaa siten tappiollisen tuloksen verovuodelle 2008.

13 Tanskan verohallinto epäsi kuitenkin tuon verovuoden osalta oikeuden vähentää NN:n hakemuksesta sivuliikkeen A tappiot konsernin yhteisverotettavasta kokonaistulosta. Verohallinto perusti näkemyksensä siihen, että tämä oli vastoin yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toista virkettä, koska nämä tappiot voitiin vähentää kyseisen sivuliikkeen omistavan ruotsalaisen yhtiön Ruotsissa verotettavasta tulosta.

14 Landsskatteretten (valtakunnallinen verotuksen oikaisulautakunta, Tanska) pysytti voimassa tämän epäävän päätöksen, josta NN nosti kanteen Østre Landsretissa (Itä-Tanskan ylioikeus, Tanska).

15 Näissä olosuhteissa Østre Landsret päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Mitä seikkoja on otettava huomioon arvioitaessa sitä, sovelletaanko maassa asuviin yhtiöihin pääasian kaltaisessa tilanteessa tappioiden vähennyksen suhteen ’vastaavaa edellytystä’ 6.9.2012 annetun tuomion Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) 20 kohdassa tarkoitetulla tavalla kuin ulkomailla asuvien yhtiöiden sivuliikkeisiin?

2) Jos todetaan, ettei Tanskan verotussäännöksissä ole kyse sen kaltaisesta syrjivästä kohtelusta kuin 6.9.2012 annetussa tuomiossa Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532), voiko kuvatus kaltaisen vähentämiskielto tilanteissa, joissa ulkomailla asuvan yhtiön kiinteän toimipaikan voitto kuuluu vastaanottavan valtion verotusvaltaan, sellaisenaan rajoittaa SEUT 49

artiklassa tarkoitettua sijoittautumisvapautta ja voidaanko rajoitus oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä?

3) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko kyseisen kaltainen rajoitus oikeuttaa tappioiden kaksinkertaisen vähennyksen estämistä koskevilla näkökohdalla tai tavoitteella varmistaa jäsenvaltioiden verotusvallan tasapainoinen jako taikka näiden yhdistelmällä?

4) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kyseisen kaltainen rajoitus oikeasuhteinen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään pääasiallisesti, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion konserniverolainsäädännölle, jonka nojalla tuossa jäsenvaltiossa asuvilla konserniyhtiöillä on oikeus vähentää niiden yhteisverotettavasta tulosta konsernin ulkomaille asuvan tytäryhtiön omistaman, mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot vain, mikäli jäsenvaltiossa, jossa tytäryhtiö asuu, sovellettavat säännöt eivät salli näiden tappioiden vähentämistä tytäryhtiön verotettavasta tulosta.

Alustavat huomautukset

17 SEUT 49 artiklassa Euroopan unionin kansalaisille tunnustettu sijoittautumisvapaus kattaa SEUT 54 artiklan nojalla jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, osalta oikeuden harjoittaa toimintaansa toisissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä.

18 Jotta voidaan katsoa, että jäsenvaltion lainsäädännöllä rajoitetaan yhtiöiden sijoittautumisvapautta, tästä lainsäädännöstä on aiheuduttava erilainen kohtelu, josta on haittaa sijoittautumisvapauttaan käyttäville yhtiöille, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka ovat objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, eikä sitä voida oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä tai se ei ole oikeassa suhteessa kyseiseen tavoitteeseen (ks. vastaavasti tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 20 kohta).

Erilainen kohtelu

19 Yhteisöverolain 31 §:n 1 momentin mukaan saman konsernin tanskalaisia yhtiöitä verotetaan yhteisesti. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on selostanut, että tätä konsernin kotimaista yhteisverotusta sovelletaan lähtökohtaisesti myös konserniin kuuluvien ulkomaisten yhtiöiden tanskalaisiin kiinteisiin toimipaikkoihin.

20 Yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä säädetään kuitenkin, että ulkomaille asuvan konserniyhtiön Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tekemä tappio voidaan vähentää konsernin Tanskassa verotettavasta tulosta ainoastaan, jos tätä tappiota ei ulkomaisen yhtiön asuinvaltion säännösten nojalla voida ottaa huomioon laskettaessa tämän yhtiön tuloa kyseisessä toisessa valtiossa. Samassa säännöksessä säädetään, että tähän säännökseen ei voida vedota, jos konserni on valinnut kansainvälisen yhteisverotuksen, mistä ei ole kyse ennakkoratkaisukysymyksissä.

21 Pääasian asianosaiset ovat arvioineet eri tavalla kysymystä siitä, saadaanko yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä säädetyllä säännöllä aikaan erilainen kohtelu, jolla haitataan sijoittautumisvapauden käyttämistä.

22 Tanskan hallituksen mukaan tähän kysymykseen on vastattava kieltävästi, kuten käy ilmi 6.9.2012 annetun tuomion Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) a contrario tulkinnasta.

23 Kansallinen tuomioistuin pohti tuohon tuomioon johtaneessa asiassa sellaisten Yhdistyneen kuningaskunnan oikeussäännösten yhteensopivuutta sijoittautumisvapauden kanssa, joissa asetettiin sen edellytykseksi, että ulkomailla asuvan yhtiön kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tekemät tappiot voidaan siirtää kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle konsernin sisäisen tappiontasauksen avulla, yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä säädetyn kaltainen edellytys.

24 Unionin tuomioistuin katsoi tuossa tuomiossa, että tällainen edellytys oli sijoittautumisvapauden vastainen, koska kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön tappioiden siirtämiselle toiselle samaan konserniin kuuluvalla, samassa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle ei ollut asetettu vastaavaa edellytystä.

25 Tanskan hallitus korostaa sitä, että Tanskan lainsäädännössä sitä vastoin asetetaan siellä asuville yhtiöille vastaava edellytys. Verotuslain 5 G §:ssä näet säädetään, että yhtiöt eivät voi vähentää menoja, jotka toisen valtion verotussääntöjen mukaan voidaan jo vähentää tuossa valtiossa verotettavista tuloista. Mainitussa säännöksessä suljetaan siten pois mahdollisuus vähentää konsernin Tanskassa verotettavasta tulosta samaan konserniin kuuluvan, ulkomailla asuvan yhtiön tytäryhtiön tappioita, jos nämä tappiot voidaan vähentää sen toisen valtion, jossa ulkomainen yhtiö asuu, verotussääntöjen perusteella.

26 Tanskan hallitus katsoo näin ollen, että kansallisessa lainsäädännössä ei oteta käyttöön kiinteän toimipaikan ja tytäryhtiön välille sellaista erilaista kohtelua, jonka unionin tuomioistuin katsoi 6.9.2012 annetussa tuomiossa Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) olevan sijoittautumisvapauden vastaista.

27 Pääasian kantaja huomauttaa kuitenkin, että yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä saadaan aikaan toisenlainen erilainen kohtelu.

28 NN näet selostaa, että Tanskassa asuvan konserniyhtiön Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot voidaan vähentää rajoituksitta konsernin verotettavasta tulosta Tanskassa. NN korostaa pääasian oikeudenkäynnin osalta, että jos tanskalaisen kiinteän toimipaikan olisi omistanut jokin sen tanskalaisista tytäryhtiöistä, sen tappiot olisi joka tapauksessa voitu vähentää konsernin tuloista.

29 Tässä yhteydessä on todettava, että pääasiassa kyseessä olevassa verolainsäädännössä saadaan todella aikaan tällainen erilainen kohtelu. Sellaisen tanskalaisen konsernin, joka omistaa kiinteän toimipaikan Tanskassa ulkomaisen tytäryhtiön välityksellä, verokohtelu on yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisen virkkeen nojalla vähemmän edullista kuin sellaisen konsernin verokohtelu, johon kuuluvien kaikkien yhtiöiden kotipaikka on Tanskassa.

30 Mainittu erilainen kohtelu on omiaan tekemään vähemmän houkuttelevaksi sen, että emoyhtiö käyttää sijoittautumisvapauttaan perustamalla tytäryhtiöitä muihin jäsenvaltioihin. Se on kuitenkin ristiriidassa EUT-sopimuksen määräysten kanssa vain, jos se koskee tilanteita, jotka ovat objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa.

Tilanteiden toisiinsa rinnastettavuus

31 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 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 22 kohta; tuomio 12.6.2014, SCA Group Holding ym., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 kohta; tuomio 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, 53 kohta ja tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 32 kohta).

32 Nyt käsiteltävässä asiassa sekä yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisen virkkeen sanamuodosta että tätä säännöstä koskevista Tanskan hallituksen selostuksista käy ilmi, että sen päämääränä on tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen estäminen.

33 Unionin tuomioistuin on todennut niiden toimenpiteiden osalta, joista jäsenvaltio on säätänyt kotimaisten yhtiöiden voittojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tai lieventämiseksi, että yhtiöiden, joilla on toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, tilanne ei lähtökohtaisesti ole rinnastettavissa sellaisten yhtiöiden tilanteeseen, joilla on ensin mainitussa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka (tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 37 kohta).

34 Analogisesti on näin ollen katsottava sellaisten toimenpiteiden osalta, joiden tarkoituksena on tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen estäminen, että konsernin, jonka ulkomainen tytäryhtiö omistaa kotimaisen toimipaikan, tilanne ei ole rinnastettavissa sellaisen konsernin tilanteeseen, jonka kotimainen tytäryhtiö omistaa kotimaisen toimipaikan.

35 On kuitenkin tehtävä poikkeus sellaisen tapauksen osalta, jossa ei ole mitään mahdollisuutta vähentää ulkomaisen tytäryhtiön tappioita, jotka liittyvät tämän tytäryhtiön sijoittautumisvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Tällaisessa tapauksessa konsernin, jonka tytäryhtiö sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, tilanne ei näet ole erilainen kuin puhtaasti kotimaisen konsernin tilanne, kun asiaa arvioidaan suhteessa tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen ehkäisemistä koskevaan tavoitteeseen. Näiden kahden konsernin veronmaksukykyyn kohdistuu tällöin sama vaikutus niiden kotimaisen kiinteän toimipaikalle tappioista (ks. vastaavasti tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 38 kohta).

36 On totta, että yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä poistetaan erilainen kohtelu, ”jos tappiota ei toisen valtion – –, jossa yhtiö asuu, säännösten nojalla voida ottaa huomioon”, siten, että tällaisessa tapauksessa on sallittua vähentää ulkomaisen tytäryhtiön omistaman kotimaisen kiinteän toimipaikan tappiot konsernin tulosta.

37 Ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä, että tällainen vähentäminen, vaikka se olisikin sallittua toisen valtion lainsäädännön nojalla, saattaa olla käytännössä mahdotonta erityisesti silloin, kun ulkomainen tytäryhtiö on lakkauttanut toimintansa lopullisesti.

38 Näin ollen edellä 29 kohdassa mainittu erilainen kohtelu saattaa ainakin tällaisessa tapauksessa koskea tilanteita, jotka ovat objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa.

Oikeuttaminen ja oikeasuhteisuus

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee, voitaisiinko tällainen erilainen kohtelu oikeuttaa tavoitteella varmistaa jäsenvaltioiden verotusvallan tasapainoinen jako taikka tavoitteella estää tappioiden kaksinkertaisen vähentäminen.

40 Tässä yhteydessä on todettava, että ensin mainittu peruste ei ole merkityksellinen oikeuttamisperuste. Jos näet kiinteään toimipaikkaan liittyvä tappio voitaisiin vähentää sekä konsernin siinä jäsenvaltiossa verotettavasta tulosta, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, että toisessa jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön verotettavasta tulosta, tästä mahdollisuudesta vähentää tappio kahteen kertaan ei koituisi etua kummallekaan kyseisistä valtioista toisen valtion kustannuksella. Tällä ei siten olisi vaikutusta jäsenvaltioiden verotusvallan tasapainoiseen jakoon. Yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä säädetyn kaltaisen säännön puuttumisesta aiheutuisi vain verotulojen menetys toiselle näistä valtioista.

41 Tanskan hallitus korostaa toista perustetta, joka koskee tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen estämistä.

42 Unionin tuomioistuin on jo todennut tässä yhteydessä, että jäsenvaltioiden on saatava estää vaara tappioiden kaksinkertaisesta huomioon ottamisesta (tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, 47 kohta ja tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, 35 kohta).

43 On totta, että tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan tuloja verotetaan kahdessa jäsenvaltiossa, vaikuttaa oikeutetulta, että tämän toimipaikan menot voidaan vähentää sen tuloista molemmissa järjestelmissä kansallisten sääntöjen mukaisesti.

44 Tällaisen tilanteen olemassaoloa ei voida kuitenkaan päätellä pelkästään siitä seikasta, että kaksi jäsenvaltiota, kuten pääasiassa Tanskan kuningaskunta ja Ruotsin kuningaskunta, käyttävät samanaikaisesti verotusvaltaansa saman kiinteän toimipaikan tulojen osalta.

45 Ei näet voida jättää huomiotta jäsenvaltioiden välisiä verosopimuksia, jotka on tarkoitettu juuri kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Tässä yhteydessä on todettava, kuten käy ilmi Euroopan komission kirjallisista huomautuksista ja NN:n suullisessa käsittelyssä esitettyihin kysymyksiin antamista vastauksista, Tanskan kuningaskunnan ja Ruotsin kuningaskunnan välisiä suhteita säännellään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä Pohjoismaiden välisellä sopimuksella.

46 Mainitun sopimuksen 25 artiklassa määrätään, että milloin Ruotsissa asuva henkilö saa tuloa, josta voidaan verottaa toisessa sopimusvaltiossa, Ruotsin kuningaskunnan on sallittava se, että Ruotsissa maksettavasta tuloverosta vähennetään tässä toisessa valtiossa maksettua tuloveroa vastaava määrä.

47 Tämä mekanismi huomioon ottaen se, että Tanskan kuningaskunta ja Ruotsin kuningaskunta käyttävät samanaikaisesti verotusvaltaansa, ei velvoita ruotsalaista yhtiötä, jolla on kiinteä toimipaikka Tanskassa, maksamaan tulostaan veroa kahteen kertaan. Tällaisessa tilanteessa tanskalaisen konsernin, johon ruotsalainen yhtiö kuuluu, vaatima mahdollisuus vähentää tällaisen toimipaikan tappiot kahteen kertaan eli molemmissa kansallisissa verojärjestelmissä ei vaikuta oikeutetulta.

48 Yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisen virkkeen tarkoituksena on nimenomaan estää kyseistä konsernia hyödyntämästä samaa tappiota kahteen kertaan. Kuten julkisasiamies on

todennut ratkaisuehdotuksensa 75 kohdassa, tällaisen säännöksen puuttuessa rajat ylittävässä tilanteessa saataisiin perusteetonta hyötyä verrattuna vastaavaan kotimaiseen tilanteeseen, jossa tappion vähentäminen kahteen kertaan ei ole mahdollista. Kansallisella lainsäädännöllä aikaan saatu erilainen kohtelu vaikuttaa siten oikeutetulta.

49 Lisäksi edellytetään vielä, että erilainen kohtelu on oikeassa suhteessa kyseiseen päämäärään, kuten edellä 18 kohdassa on muistutettu.

50 Yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä säädetyn säännön kaltaisella säännöllä mentäisiin pidemmälle kuin on tarpeen sen estämiseksi, että sama tappio vähennetään kahteen kertaan, tapauksessa, jossa sen vaikutuksena olisi, että konsernilla ei olisi mitään mahdollisuutta vähentää kotimaisen sivuliikkeen tappiota pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa rajat ylittävässä tilanteessa.

51 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan näin saattaa olla pääasiassa.

52 Koska näet NN:n ruotsalaisen tytäryhtiön Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappio voidaan lähtökohtaisesti vähentää tämän tytäryhtiön Ruotsissa verotettavasta tulosta, sitä ei voida vähentää konsernin Tanskassa verotettavasta tulosta yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä säädetyn säännön nojalla.

53 Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva tappio johtuu kuitenkin konsernin kahden tanskalaisen sivuliikkeen yhdistämisestä ja siitä, että konsernin oman valinnan mukaisesti – mikä oli sallittua Ruotsin lainsäädännön nojalla – tätä yhdistämistä kohdeltiin Ruotsin verotuksessa seuraantoon rinnastettavana yritysjärjestelynä, joka oli verovapaa Ruotsissa. Tästä seuraa, että mainitun tappion vähentäminen ruotsalaisen tytäryhtiön tuloksesta ei ole käytännössä mahdollista.

54 Tällaisessa tapauksessa pääasiassa kyseessä olevat kansalliset säännökset, joista seuraa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan, että tanskalaisella konsernilla ei ole mitään tosiasiallista mahdollisuutta vähentää ulkomaisen tytäryhtiönsä Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiota, ovat suhteellisuusperiaatteen vastaisia.

55 Tätä periaatetta noudatettaisiin sitä vastoin, jos ulkomaisen tytäryhtiön Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappion vähentäminen tanskalaisen konsernin tuloista olisi sallittua poikkeuksena yhteisöverolain 31 §:n 2 momentin toisesta virkkeestä silloin, kun konserni osoittaisi, että edellä mainitun tappion vähentäminen sen tytäryhtiön tuloista on todellakin mahdotonta toisessa jäsenvaltiossa.

56 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on arvioida, onko tästä kyse pääasian oikeudenkäynnissä NN:n ruotsalaisen tytäryhtiön tanskalaisen sivuliikkeen tapauksessa.

57 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole lähtökohtaisesti esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla tuossa jäsenvaltiossa asuvilla konserniyhtiöillä on oikeus vähentää niiden yhteisverotettavasta tulosta konsernin ulkomailla asuvan tytäryhtiön omistaman, mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot vain, mikäli jäsenvaltiossa, jossa on tytäryhtiön kotipaikka, sovellettavat säännöt eivät salli näiden tappioiden vähentämistä tytäryhtiön tuloksesta, kun tuon lainsäädännön lisäksi sovelletaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta, jonka nojalla viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tytäryhtiön tulosta suoritettavasta verosta voidaan vähentää siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, sen toiminnan perusteella maksettua tuloveroa vastaava määrä. SEUT 49 artiklaa on kuitenkin tulkittava siten, että se on esteenä tällaiselle lainsäädännölle, jos sen soveltamisen vaikutuksena on, että mainitulla konsernilla ei ole

mitään todellista mahdollisuutta vähentää mainittuja tappioita yhteisverotettavasta tulostaan, jos näiden samojen tappioiden vähentäminen kyseisen tytäryhtiön tulosta ei ole mahdollista sen asuinjäsenvaltiossa, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana selvittää.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole lähtökohtaisesti esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla tuossa jäsenvaltiossa asuvilla konserniyhtiöillä on oikeus vähentää niiden yhteisverotettavasta tulosta konsernin ulkomailla asuvan tytäryhtiön omistaman, mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot vain, mikäli jäsenvaltiossa, jossa on tytäryhtiön kotipaikka, sovellettavat säännöt eivät salli näiden tappioiden vähentämistä tytäryhtiön tuloksesta, kun tuon lainsäädännön lisäksi sovelletaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta, jonka nojalla viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tytäryhtiön tulosta suoritettavasta verosta voidaan vähentää siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, sen toiminnan perusteella maksettua tuloveroa vastaava määrä. SEUT 49 artiklaa on kuitenkin tulkittava siten, että se on esteenä tällaiselle lainsäädännölle, jos sen soveltamisen vaikutuksena on, että mainitulla konsernilla ei ole mitään todellista mahdollisuutta vähentää mainittuja tappioita yhteisverotettavasta tulostaan, jos näiden samojen tappioiden vähentäminen kyseisen tytäryhtiön tulosta ei ole mahdollista sen asuinjäsenvaltiossa, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana selvittää.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.