JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
19 päivänä huhtikuuta 2012 [1]

Asia C-18/11

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
vastaan
Philips Electronics UK Ltd

(Upper Tribunalin (Tax and Chancery Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Sijoittautumisvapaus — Kansallinen verolainsäädäntö — Yhteisövero — Konsernin sisäinen tappiontasaus — Sen estäminen, että ulkomailla asuvan yhtiön jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot siirretään yhteenliittymän kautta etuyhteydessä olevalle jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle

I Johdanto

1. Unionin tuomioistuin tarkastelee nyt kolmannen kerran konsernin sisäistä tappiontasausta (group relief) koskevaa verojärjestelmää Isossa-Britanniassa ja Pohjois-Irlannissa. Tämä järjestelmä mahdollistaa tappioiden siirtämisen konserniin tai yhteenliittymään kuuluvien yhtiöiden välillä. Tappiot voidaan siirtää sinne, missä ne ovat parhaiten hyödynnettävissä verotuksessa. Konsernia tai yhteenliittymää pyritään näin kohtelemaan verotuksessa kuten yhtä yritystä.

2. Unionin tuomioistuin tarkastelee kolmannen kerran myös sitä, sopiiko tiettyjen verovelvollisten sulkeminen tämän järjestelmän ulkopuolelle yhteen sijoittautumisvapauden kanssa. Aiemmin se on jo käsitellyt ulkomaisten tytäryhtiöiden [2] sekä pääosin ulkomaisia tytäryhtiöitä hallinnoivien kotimaisten holdingyhtiöiden [3] sulkemista pois järjestelmän piiristä.

3. Esillä olevassa asiassa on kyse yhteenliittymästä, jossa on osallisina brittiläisiä ja alankomaalaisia yhtiöitä. Alankomaalaisen yhtiön Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseva sivuliike haluaa siirtää tappionsa brittiläiselle yhtiölle. Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinto ei halua sallia tätä, sillä vaikka tappiot ovatkin syntyneet Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sen mukaan ne voidaan ottaa huomioon myös yhtiön alankomaalaisessa kotipaikassa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

4. Yhdistyneessä kuningaskunnassa kannetaan yhteisöveroa. Esillä olevassa asiassa riidanalaisina vuosina 2001-2004 sitä säänneltiin Income and Corporation Taxes Act 1988:lla (jäljempänä ICTA).

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok., s. I-10837).

3 — Asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok., s. I-4695).

5. Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvilta yhtiöiltä kannetaan yhteisövero kaikista niiden voitoista. Yhtiöltä, jonka kotipaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, kannetaan yhteisövero vain siltä osin kuin voitot on luettava Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluviksi.

6. Tämä vastaa Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemää sopimusta, jonka 7 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa, voidaan verottaa vain kyseisessä valtiossa, jollei yritys harjoita liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos yritys harjoittaa liiketoimintaa edellä mainitulla tavalla, voidaan toisessa valtiossa verottaa yrityksen saamasta tulosta, mutta vain siitä tulon osasta, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi.”

7. Sekä kotimaiset yhtiöt että ulkomaisten yhtiöiden kiinteät toimipaikat voivat siirtää Yhdistyneessä kuningaskunnassa syntyneet tappiot aiemmille tai myöhemmille verokausille.

8. Lisäksi ICTA:n 402 §:n 1 momentissa säädetään verovelvollisten välisestä tappioiden siirtämisestä niin sanotun konsernin sisäisen tappiontasauksen muodossa:

”1. Tämän luvun säännösten ja 492 §:n 8 momentin mukaisesti, ja jos niistä ei muuta johdu, yhtiö (jäljempänä siirtävä yhtiö) voi 2 ja 3 momentissa mainituissa tapauksissa siirtää liiketoiminnan tappion perusteella myönnettävän veronhuojennuksen tai muun yhteisöverotuksessa huojennukseen käytettävissä olevan erän, joka voidaan toisen yhtiön (jäljempänä vastaanottava yhtiö) pyynnöstä myöntää vastaanottavalle yhtiölle niin kutsuttuun konsernin sisäiseen tappiontasaukseen perustuvana yhteisöveron huojennuksena.”

9. Konsernin sisäiseen tappiontasaukseen voidaan vedota siirtävän ja vastaanottavan yhtiön välisen suhteen mukaan joko konsernin pyynnön tai yhteenliittymän pyynnön muodossa.

10. Siltä varalta, että siirtävä yhtiö ei asu Yhdistyneessä kuningaskunnassa, 403 D §:ään sisältyy seuraava konsernin sisäistä tappiontasausta koskeva erityissäännös:

”1. Määritettäessä tämän luvun soveltamiseksi ulkomailla asuvan yhtiön jonkin tilikauden tappioiden ja muiden konsernin sisäistä tappiontasausta varten siirtokelpoisten erien määrää tappiota tai muuta erää saadaan käsitellä tässä mielessä siirtokelpoisena vain, jos

a) se on luettava kuuluvaksi ulkomailla asuvan yhtiön sellaiseen toimintaan, josta saadut tulot ja myyntivoitot kyseiseltä tilikaudelta otetaan tai (jos niitä olisi) otettaisiin huomioon laskettaessa yhtiön yhteisöveron alaisia voittoja kyseiseltä tilikaudelta;

b) sitä ei voida lukea kuuluvaksi yhtiön sellaiseen toimintaan, joka on vapautettu yhteisöverosta kyseisenä tilikautena jollakin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella; ja

c) mikään osa

   i) tappiota tai muuta erää tai

   ii) sitä laskettaessa huomioon otettua erää

ei vastaa jotakin erää, joka jonkin ulkomaisen veron osalta voidaan (jonakin tilikautena) vähentää tai muuten hyvittää yhtiön tai muun henkilön Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella saamista voitoista, tai sisälly siihen.

– –

3. Tässä pykälässä ’Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella saaduilla voitoilla’, suhteessa keneen tahansa henkilöön, tarkoitetaan eriä,

a) jotka otetaan jonkin ulkomaisen veron osalta huomioon niiden voittojen, tulojen tai myyntivoittojen määränä, joista (vähennysten tekemisen jälkeen) kyseinen henkilö on verovelvollinen, ja

b) jotka eivät ole eriä, jotka vastaavat (kyseisen tai jonkin muun henkilön) kokonaisvoittoja joltakin tilikaudelta, eivätkä sisälly niihin,

eivätkä ole eriä, jotka otetaan huomioon tällaisia eriä laskettaessa.

– –

9. Tässä pykälässä ’ulkomaisella verolla’ tarkoitetaan veroa, jota kannetaan jonkin Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolisen alueen lainsäädännön nojalla ja

a) jota kannetaan tuloista ja joka vastaa Yhdistyneen kuningaskunnan tuloveroa tai

b) jota kannetaan tuloista tai verotettavista myyntivoitoista tai molemmista ja joka vastaa Yhdistyneen kuningaskunnan yhteisöveroa;

– –”

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

11. Pääasian oikeudenkäynnin kohteena on yhteisövero, jonka Philips Electronic UK Ltd (jäljempänä verovelvollinen) on velvollinen maksamaan vuosilta 2001-2004 Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

12. Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva verovelvollinen esitti näiden vuosien veroilmoituksissaan useita konsernin sisäistä tappiontasausta koskevia yhteenliittymän pyyntöjä, viimeksi 9.7.2009. Pyynnöissä vaaditaan toisen yhtiön yhteensä noin 64 miljoonan Englannin punnan (GBP) suuruisten tappioiden siirtämistä verovelvolliselle ja siten tämän määrän vähentämistä verovelvollisen yhteisöveron määräytymisperusteesta. Nämä tappiot ovat syntyneet alankomaalaisen LG Philips Displays Netherlands BV -nimisen yhtiön (jäljempänä LG.PD Netherlands) Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevassa sivuliikkeessä.

13. LG.PD Netherlands on osa konsernia, joka on alankomaalaisen yhtiön ja eteläkorealaisen yhtiön yhteenliittymä. Alankomaalainen yhtiö on verovelvollisen emoyhtiö. Pääasiassa lähtökohtana pidetään sitä, että tämä yhteys LG.PD Netherlandsin ja verovelvollisen välillä periaatteessa oikeuttaa konsernin sisäiseen tappiontasaukseen.[4]

14. Mainitut kaksi yhtiötä sopivat LG.PD Netherlandsin Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan sivuliikkeen tappioiden siirtämisestä verovelvolliselle sopimuksella, jossa määrätään LG.PD Netherlandsille maksettavasta korvauksesta. LG.PD Netherlandsin omaisuus asetettiin 27.1.2006 maksukyvyttömyysmenettelyyn.

4 — ICTA:n 406 §:n 2 momentin mukaan yhteys ei tosin ole riittävä, koska yksikään yhteenliittymään kuuluvista yhtiöistä ei asu Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Pääasiaa käsitellyt alemman oikeusasteen tuomioistuin kuitenkin katsoo, että kyseistä säännöstä ei voida soveltaa, koska sen mukaan kyseessä on kielletty sijoittautumisvapauden rajoitus. Tätä toteamusta ei enää kiistetä pääasiassa, koska sitä vastaan ei ole tehty valitusta.

15. Pääasiassa erimielisyys koskee sitä, voiko Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinto evätä konsernin sisäisen tappiontasauksen sillä perusteella, että siirrettävät tappiot periaatteessa huomioidaan LG.PD Netherlandsin Alankomaissa tapahtuvassa verotuksessa ja että siten ICTA:n 403 D §:n 1 momentin c kohdan edellytys ei täyty. Verovelvollinen katsoo, että kyseinen säännös loukkaa sijoittautumisvapautta.

16. Tätä taustaa vasten Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos jäsenvaltio (kuten Yhdistynyt kuningaskunta) sisällyttää veron määräytymisperusteeseen toisessa jäsenvaltiossa (kuten Alankomaissa) rekisteröidyn ja siellä verotuksen kannalta asuvan yhtiön voitot ja tappiot siltä osin kuin voitot on luettava alankomaalaisen yhtiön Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan Yhdistyneessä kuningaskunnassa harjoittamaan liiketoimintaan kuuluviksi, rajoitetaanko SEUT 49 artiklan (aiemmin EY 43 artikla) mukaista jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sillä, että Yhdistynyt kuningaskunta kieltää ulkomailla asuvan yhtiön Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan Yhdistyneessä kuningaskunnassa tekemien tappioiden siirtämisen Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle yhtiölle konsernin sisäisen tappiontasauksen avulla, jos jokin osa kyseisistä tappioista tai jokin niiden laskemisessa huomioon otettu erä ’vastaa jotakin erää, joka jonkin ulkomaisen veron osalta voidaan (jonakin tilikautena) vähentää tai muuten hyvittää yhtiön tai muun henkilön Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella saamista voitoista, tai sisältyy siihen’, eli sallii Yhdistyneessä kuningaskunnassa tehtyjen tappioiden siirtämisen Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tapauksessa vain silloin, kun on selvää, ettei pyynnön ajankohtana tappioita voida vähentää tai hyvittää missään valtiossa Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella (muut jäsenvaltiot (kuten Alankomaat) mukaan lukien), ja kun vähennysoikeuden perusteluksi ei riitä se, että ulkomailla mahdollista veronhuojennusta ei tosiasiallisesti ole pyydetty, ja kun vastaavaa edellytystä ei sovelleta Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan yhtiön Yhdistyneessä kuningaskunnassa tekemien tappioiden siirtämiseen?

2) Jos näin on, voidaanko rajoitus oikeuttaa

   a) ainoastaan tarpeella estää tappioiden kaksinkertainen käyttäminen,

   b) ainoastaan tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä tai

   c) tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä sekä tarpeella estää tappioiden kaksinkertainen käyttäminen?

3) Jos näin on, onko rajoitus oikeasuhteinen tällaiseen oikeuttamisperusteeseen tai tällaisiin perusteisiin nähden?

4) Jos jokin alankomaalaisen yhtiön oikeuksien rajoittaminen ei ole oikeutettua tai se ei ole oikeasuhteista mihinkään oikeuttamisperusteeseen nähden, edellytetäänkö unionin oikeudessa, että Yhdistynyt kuningaskunta antaa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelle yhtiölle oikeuskeinon, kuten oikeuden tehdä vähennyksiä voitoistaan konsernin sisäisen tappiontasauksen muodossa?”

17. Unionin tuomioistuimessa käytävässä oikeudenkäynnissä verovelvollinen, Tanskan hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia ja osallistuneet suulliseen käsittelyyn.

IV Oikeudellinen arviointi

18. Kansallisen tuomioistuimen kysymykset koskevat sijoittautumisvapauden tulkintaa. Perustan tarkasteluni tältä osin EY 43 artiklaan, koska SEUT 49 artiklaa ei voida soveltaa pääasian tosiseikkoihin.[5] Lisäksi tulkitsen kansallisen tuomioistuimen kysymysten koskevan myös EY 48 artiklan soveltamista; mainitussa artiklassa rinnastetaan tietyt yhtiöt EY 43 artiklassa mainittuihin luonnollisiin henkilöihin.

19. Nimenomaan sijoittautumisvapauden tulkintaa koskevat kysymykset ovat perusteltuja. Sijoittautumisvapaus on esillä olevassa asiassa merkityksellinen perusvapaus. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan EY 43 artiklan aineelliseen soveltamisalaan kuuluvat tilanteet, joissa yhtiö perustaa tai omistaa kiinteän toimipaikan, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa.[6] Esillä olevassa asiassa on kyse alankomaalaisesta yhtiöstä ja oikeudesta siirtää Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan sivuliikkeen tappioita. Tällaisen sivuliikkeen katsotaan vero-oikeudessa sisältyvän kiinteän toimipaikan käsitteeseen.[7]

20. Jäljempänä on siis selvitettävä, onko se, että ulkomaisen yhtiön oikeutta siirtää kotimaisen kiinteän toimipaikkansa (sivuliikkeen) tappioita rajoitetaan, ristiriidassa sijoittautumisvapauden kanssa.

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys: sijoittautumisvapauden rajoittaminen*

21. Ennakkoratkaisukysymysten mukaisesti tarkastelen ensin sitä, rajoitetaanko ICTA:n 403 D §:n 1 momentin c kohdan kaltaisella säännöksellä sijoittautumisvapautta. Tämän säännöksen mukaan ulkomaisen yhtiön kiinteän toimipaikan kotimaisia tappioita ei ole mahdollista siirtää konsernin sisäisellä tappiontasauksella, jos tappiot voidaan vähentää ulkomaisessa verotuksessa ulkomailla saaduista voitoista.

22. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, viimeksi mainittujen on kuitenkin tätä toimivaltaa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta.[8] Tätä taustaa vasten on syytä korostaa, että jäsenvaltioilla ei unionin oikeuden mukaan periaatteessa ole velvollisuutta säätää yhteisöverolainsäädännössään konsernin sisäisestä tappiontasauksesta, jollainen Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä myönnetään esillä olevassa asiassa. Verojärjestelmän luominen on nimittäin kunkin jäsenvaltion asia.[9] Jos jäsenvaltio kuitenkin säätää tällaisesta oikeudesta, sitä on säänneltävä unionin oikeuden perusvapauksien – esillä olevassa asiassa erityisesti sijoittautumisvapauden – kanssa yhteen sopivalla tavalla.

23. Yhtiöille myönnetään sijoittamisvapaus EY 43 ja EY 48 artiklassa. Unionin tuomioistuin on johtanut näistä säännöksistä tiivistäen, että yhtiöillä, joiden kotipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, on oikeus harjoittaa toimintaansa toisessa jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen muodossa.[10]

5 — SEUT 49 artikla tuli voimaan 1.12.2009. Pääasiassa riidanalaista konsernin sisäistä tappiontasausta pyydettiin kuitenkin 1.7.2001 ja 31.12.2004 välisille ajanjaksoille, ja viimeinen näistä pyynnöistä esitettiin 9.7.2009.

6 — Asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008 (Kok., s. I-3601, 15 kohta).

7 — Ks. Euroopan komission 3.10.2011 tekemä ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta (CCCTB), 5 artiklan 1 kohdan b alakohta, KOM(2011) 121 lopullinen/2.

8 — Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok., s. I-225, 21 kohta) ja asia C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, tuomio 8.12.2011 (Kok., s. I-13023, 28 kohta).

9 — Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok., s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 23 kohta).

10 — Ks. esim. asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok., s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 18 kohta); asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999 (Kok., s. I-6161, 35 kohta), asia C-337/08, X Holding, tuomio 25.2.2010 (Kok., s. I-1215, 17 kohta) ja asia C-97/09, Schmelz, tuomio 26.10.2010 (Kok., s. I-10465, 36 kohta).

24. Koska EY 43 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä nimenomaisesti annetaan talouden toimijoille mahdollisuus vapaasti valita sopiva oikeudellinen muoto toimintansa harjoittamiseen toisessa jäsenvaltiossa, tätä valinnan vapautta ei voida rajoittaa syrjivillä verosäännöksillä vastaanottajajäsenvaltiossa.[11] Vapaudella valita sopiva oikeudellinen muoto toiminnan harjoittamiseksi toisessa jäsenvaltiossa on tarkoitus mahdollistaa muun muassa se, että yhtiöt, joilla on kotipaikka jäsenvaltiossa, voivat avata sivuliikkeen toisessa jäsenvaltiossa harjoittaakseen siellä toimintaansa edellytyksin, jotka ovat samoja kuin tällaisten yhtiöiden tytäryhtiöihin sovellettavat edellytykset.[12]

25. Tämä oikeuskäytäntö tarkoittaa siis, että ulkomaiset yhtiöt voivat harjoittaa ansiotoimintaa vastaanottajajäsenvaltiossa samoin edellytyksin kuin kotimaiset yhtiöt. Lisäksi vastaanottajajäsenvaltion ei ole mahdollista nojautua siihen, että ulkomainen yhtiö voi estää mahdollisen haitallisen epäyhdenvertaisen kohtelun valitsemalla toiminnalleen vastaanottajajäsenvaltiossa toisen oikeudellisen muodon, esimerkiksi tytäryhtiön sivuliikkeen asemesta.[13]

1. Haitallinen epäyhdenvertainen kohtelu

26. Esillä olevassa asiassa voidaan todeta kotimaisten ja ulkomaisten yhtiöiden epäyhdenvertainen kohtelu niiden harjoittaessa itsenäistä ansiotoimintaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

27. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että konsernin sisäistä tappiontasausta koskevissa verosäännöksissä kohdellaan eri tavalla kotimaisia yhtiöitä ja ulkomaisia yhtiöitä, joilla on kotimaassa sijaitseva kiinteä toimipaikka. ICTA:n 403 D §:n 1 momentin erillisiä edellytyksiä sovelletaan ainoastaan ulkomailla asuviin yhtiöihin.

28. Näihin edellytyksiin kuuluu säännöksen c kohdan mukaan se, että ulkomaiset yhtiöt voivat siirtää Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioita vain silloin, kun niitä ei voida käyttää ulkomaisessa verotuksessa. Tätä edellytystä ei sovelleta yhtiöihin, jotka asuvat Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

29. Epäyhdenvertaisesta kohtelusta aiheutuu ulkomaisille yhtiöille ainakin kaksi haittaa. Ensinnäkin niiden on vaikeampi muodostaa yhteenliittymä Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöiden kanssa. Koska niillä ei kenties ole mahdollisuutta siirtää ulkomaisten yhtiöiden Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen tappioita, ne harjoittavat liiketoimintaansa mieluummin yhteenliittymänä kotimaisten yhtiöiden kanssa, joita nämä rajoitukset eivät koske. Toiseksi tappioiden siirtämisen kiellosta aiheutuu ulkomaiselle yhtiölle välittömiä haittoja. Ulkomaiselta yhtiöltä viedään – kuten esillä olevassa asiassa – mahdollisuus saada korvaus yhtiöltä, joka hyötyy tappioiden siirtämisestä.

30. Kuten edellä jo totesin, oikeuskäytännöstä seuraa lisäksi se, että vastaanottajajäsenvaltio ei voi nojautua siihen, että ulkomaiset yhtiöt voivat välttää haitat harjoittamalla ansiotoimintaansa vastaanottajajäsenvaltiossa tytäryhtiön eikä sivuliikkeen muodossa. Tällöin LG.PD Netherlandsin tytäryhtiön tappioiden siirtoa Yhdistyneessä kuningaskunnassa eivät koskisi mitkään rajoitukset. Ulkomaiset yhtiöt voivat kuitenkin vapaasti käyttää sijoittautumisoikeuttaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa sivuliikkeen tai tytäryhtiön muodossa.

11 — Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 22 kohta, asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007 (Kok., s. I-6373, 40 kohta) ja yhdistetyt asiat C-439/07 ja C-499/07, KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, määräys 4.6.2009 (Kok., s. I-4409, 77 kohta).

12 — Asia C-253/03, CLT-UFA, tuomio 23.2.2006 (Kok., s. I-1831, 15 kohta).

13 — Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Oy AA, tuomion 40 kohta.

2. Objektiivinen rinnastettavuus

31. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus sitä vastoin esittää, että kotimainen yhtiö ja ulkomainen yhtiö, jolla on Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseva sivuliike, eivät ole verotuksensa osalta objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. Kotimaisen yhtiön verotus koskee sen tuloja kokonaisuudessaan, kun taas ulkomaisen yhtiön tapauksessa verotetaan ainoastaan kotimaisen kiinteän toimipaikan tuloja.

32. Pitää paikkansa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää voi olla ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisiin tilanteisiin tai samojen sääntöjen soveltaminen erilaisiin tilanteisiin. [14] Tämän vuoksi epäyhdenvertainen kohtelu sopii yhteen sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavia. Objektiivinen rinnastettavuus on tutkittava ottaen huomioon kyseisille kansallisille säännöksille asetettu tavoite. [15]

33. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan asianomaisessa jäsenvaltiossa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteet eivät yleisesti ottaen ole toisiinsa rinnastettavia välittömien verojen alalla. [16] Jo asiassa Marks & Spencer annetussa tuomiossa todettiin kuitenkin, että jokaisessa konkreettisessa tilanteessa on tutkittava, onko veroedun soveltamisen rajoittaminen asianomaisessa jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuviin verovelvollisiin perusteltavissa objektiivisilla seikoilla. [17] Kyseessä on siis rajoitus, mikäli näiden verovelvollisryhmien tilanteiden välillä ei ole kyseessä olevan veron osalta mitään sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi heidän erilaiseen kohteluunsa. [18]

34. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on jo useasti todettu, että asianomaisessa jäsenvaltiossa asuva yhtiö ja ulkomailla asuva yhtiö, joka toimii kyseisessä jäsenvaltiossa kiinteän toimipaikan kautta, voivat olla kotimaisen verotuksen osalta toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. [19]

35. Asiassa Royal Bank of Scotland annetussa tuomiossa todettiin, että tällaiset yhtiöt ovat objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa, koska yhteisöveron määräytymisperuste lasketaan kummankin yhtiön tapauksessa samalla tavalla. Tätä taustaa vasten oli merkityksetöntä, että asianomaisessa jäsenvaltiossa asuvia yhtiöitä verotetaan maailmanlaajuisten tulojen perusteella ja ulkomailla asuvia yhtiöitä ainoastaan kotimaasta saatujen tulojen perusteella. [20] Tällaiset jäsenvaltioiden verotusvaltaa koskevat erot, jotka Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on ottanut esille, eivät ole merkityksellisiä tilanteiden objektiivisen rinnastettavuuden osalta vaan korkeintaan tarkasteltaessa oikeuttamisperusteita. [21]

14 — Asia C-253/09, komissio v. Unkari, tuomio 1.12.2011 (Kok., s. I-12391, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 — Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia X Holding, tuomion 20 ja 22 kohta.

16 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Schumacker, tuomion 31 kohta ja asia C-282/07, Truck Center, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10767, 38 kohta).

17 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 37 ja 38 kohta.

18 — Ks. palvelujen tarjoamisen vapauden osalta asia C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, tuomio 17.11.2009 (Kok., s. I-10821, 35 kohta).

19 — Ensimmäisen kerran edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa komissio v. Ranska, tuomion 20 kohta.

20 — Asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999 (Kok., s. I-2561, 27–29 kohta).

21 — Ks. myös edellä alaviitteessä 10 mainittu asia X Holding, tuomion 38 kohta.

36. Asiassa Saint Gobain ZN annetussa tuomiossa pidettiin asianomaisessa jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden ja ulkomailla asuvien yhtiöiden tilanteita toisiinsa rinnastettavina ennen muuta siksi, että niiden kohtelu erosi vain siltä osin kuin kyse oli riidanalaisten veroetujen myöntämisestä. [22] Pääasiaa käsitellyt alemman oikeusasteen tuomioistuin on todennut tältä osin, että kotimaisia yhtiöitä ja ulkomaisten yhtiöiden kotimaassa sijaitsevia kiinteitä toimipaikkoja kohdellaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa syntyneiden voittojen ja tappioiden yhteisöverotuksessa täysin samalla tavalla, kuitenkin lukuun ottamatta esillä olevassa asiassa riidanalaista konsernin sisäistä tappiontasausta. [23]

37. Sijoittautumisvapauden rajoitusta ei näin ollen voida kiistää sillä perusteella, että kotimainen yhtiö ja ulkomainen yhtiö, jolla on Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseva sivuliike, eivät ole verotuksensa osalta objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. Näin ollen ulkomaisten yhtiöiden on kiinteiden toimipaikkojensa osalta sallittua siirtää tappioita aiemmille tai myöhemmille verokausille siinä missä kotimaistenkin yhtiöiden. On ilmeistä, että Yhdistyneen kuningaskunnan oikeudessa niiden tilanteita pidetään tappioiden osalta periaatteessa toisiinsa rinnastettavina.

3. Välipäätelmä

38. Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että erityiset edellytykset, jotka ICTA:n 403 D §:n 1 momentin c kohdassa asetetaan konsernin sisäiselle tappiontasaukselle silloin, kun yhtiön kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa, rajoittavat sijoittautumisvapautta.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys: rajoituksen oikeuttamisperuste*

39. Kansallisen tuomioistuimen toinen kysymys koskee sitä, onko sijoittautumisvapauden rajoitukselle olemassa oikeuttamisperuste. Oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden rajoitus on hyväksyttävä vain, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. [24] Kansallinen tuomioistuin mainitsee tässä yhteydessä mahdollisina syinä verotusvallan tasapainoisen jakautumisen jäsenvaltioiden välillä, vaaran tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan ja näiden kahden seikan yhdistelmän.

40. Kysymys on luonteeltaan lähtöisin asiassa Marks & Spencer annetun tuomion tulkintaan edelleen liittyvästä epävarmuudesta. Siinä käsiteltiin oikeuttamisperusteina verotusvallan tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden välillä, vaaraa tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan ja vaaraa veronkierrosta sekä näitä kolmea yhdessä. [25]

41. Jo asiassa Oy AA antamassani ratkaisuehdotuksessa totesin, että näiden kolmen osatekijän ytimen muodostaa verotusvallan jakautumisen säilyttäminen. [26] Samassa asiassa annetussa tuomiossa todettiin myös, että oikeuttamisperusteina voidaan käyttää sekä verotusvallan jakautumisen säilyttämistä jäsenvaltioiden välillä että veronkierron vaaran välttämistä. [27] Myöhemmin asiassa Lidl Belgium annetussa tuomiossa hyväksyttiin oikeuttamisperusteeksi myös pelkästään verotusvallan jakautumisen säilyttäminen jäsenvaltioiden välillä ja vaara tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan. [28]

22 — Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Saint-Gobain ZN, tuomion 49 kohta.

23 — First-tier tribunal, päätös 27.7.2009, [2009] UKFTT 226(TC), 21 kohta.

24 — Asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7995, 47 kohta); asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008 (Kok., s. I-8947, 33 kohta) ja asia C-9/11, Waypoint Aviation, tuomio 13.10.2011 (Kok., s. I-9697, 27 kohta).

25 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 51 kohta.

26 — Asia C-231/05, Oy AA, ratkaisuehdotus 12.9.2006 (Kok., s. I-6373, 48 kohta).

27 — Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Oy AA, tuomion 60 kohta.

28 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Lidl Belgium, tuomion 42 kohta.

42. Tästä käy selvästi ilmi se, että oikeuttamisen kannalta ratkaisevaa on viime kädessä se, että kansallisella säännöksellä pyritään säilyttämään verotusvallan jakautuminen. Tappioiden kaksinkertaisen käytön ja veronkierron estäminen ei ole tätä taustaa vasten itsetarkoitus, vaan niillä on merkitystä ainoastaan, jos ne edistävät jäsenvaltioiden verotusvallan jakautumisen säilyttämistä.[29] Tämän mukaisesti unionin tuomioistuin tutki ja hyväksyi viimeksi asiassa National Grid Indus antamassaan tuomiossa tämän oikeuttamisperusteen sellaisenaan, siis puuttumatta tappioiden kaksinkertaisen käytön ja veronkierron estämisen näkökohtiin.[30]

43. Tämä tieto on erityisen merkityksellinen esillä olevan asian kannalta. Kuten osoitan jäljempänä, verotusvallan jakautumisen varmistaminen ei oikeuta esillä olevaa sijoittautumisvapauden rajoitusta, vaikka sillä pyritäänkin estämään tappioiden käyttäminen kahteen kertaan.

1. Verotusvallan jakautuminen

44. Verotusvallan jakautumisen säilyttäminen jäsenvaltioiden välillä on unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössään tunnustama oikeuttamisperuste.[31]

45. Verotusvallan jakaminen on jäsenvaltioiden tehtävä. Unionin oikeuden nykytilassa ei säädetä mistään yleisistä kriteereistä, jotka koskisivat jäsenvaltioiden keskinäistä verotusvallan jakamista.[32] Jäsenvaltiot ovat yleensä rajanneet valtansa kansainvälisen verokäytännön mukaisesti siten, että valtiolla on verotusvalta sekä kotimaisten yhtiöiden maailmanlaajuisiin tuloihin että ulkomaisten yhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen kotimaasta saamiin tuloihin nähden. Tästä seuraava kiinteiden toimipaikkojen tulojen kaksinkertainen verotus vältetään yleensä siten, että yhtiön kotivaltio vapauttaa nämä tulot verotuksesta tai hyvittää toisessa valtiossa maksetun veron yhtiön verotuksen yhteydessä kantamistaan veroista.[33]

46. Tämän kansainvälisen verotuskäytännön valossa jäsenvaltio voi verotusvallan jakautumisen säilyttämiseksi toteuttaa toimenpiteitä, joilla varmistetaan verotusvallan käyttö sen alueella suoritettujen toimintojen osalta.[34]

47. Esillä olevassa asiassa verotusvalta on säännelty edellä kuvatun kansainvälisen verotuskäytännön mukaisesti. Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemän sopimuksen 7 artiklan mukaisesti Yhdistyneellä kuningaskunnalla on verotusvalta sekä kotimaisten yhtiöiden tuloihin että ulkomaisten yhtiöiden kotimaassa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen tuloihin nähden.

48. Tämän vuoksi nyt on syytä tarkastella sitä, vaikuttaako Yhdistyneen kuningaskunnan verotusvaltaan haitallisesti, jos ulkomaisen yhtiön (LG.PD Netherlands) kotimaassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot voidaan vähentää kotimaisen yhtiön (verovelvollisen) yhteisöveron määräytymisperusteesta, vaikka nämä tappiot ovat periaatteessa vähennyskelpoisia myös Alankomaissa.

29 — Ks. asia C-311/08, SGI, ratkaisuehdotus 10.9.2009 (Kok., s. I-487, 59 kohta).

30 — Asia C-371/10, National Grid Indus, tuomio 29.11.2011 (Kok., s. I-12273, 45–49 kohta); ks. tältä osin asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7409, 42 kohta).

31 — Ks. esim. edellä alaviitteessä 2 mainittu Marks & Spencer, tuomion 45 kohta; edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Lidl Belgium, tuomion 31 kohta ja edellä alaviitteessä 30 mainittu asia National Grid Indus, tuomion 45 kohta.

32 — Asia C-128/08, Damseaux, tuomio 16.7.2009 (Kok., s. I-6823, 30 ja 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 — Ks. asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, julkisasiamies Geelhoedin ratkaisuehdotus 23.2.2006 (Kok., s. I-11673, 49–51 kohta).

34 — Ks. edellä alaviitteessä 24 mainittu asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 56 kohta; asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007 (Kok., s. I-2647, 42 kohta); edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Oy AA, tuomion 54 kohta; asia C-330/07, Jobra, tuomio 4.12.2008 (Kok., s. I-9099, 33 kohta) ja edellä alaviitteessä 30 mainittu asia National Grid Indus, tuomion 46 kohta.

49. Mielestäni asianlaita ei ole näin. Tappioiden siirtäminen ei vaikuta haitallisesti Yhdistyneen kuningaskunnan verotusvaltaan verovelvollisen tulojen osalta. Tarkoitushan on siirtää ainoastaan tappioita, jotka ovat myös syntyneet Yhdistyneen kuningaskunnan verotusvallan piirissä. Kaikki tapahtumat, joista esillä olevassa asiassa on kyse, kuuluvat Yhdistyneen kuningaskunnan verotusvallan piiriin: kotimaisen verosubjektin (LG.PD Netherlandsin Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan) kotimaiset tappiot on määrä vähentää toisen kotimaisen verosubjektin (verovelvollisen) kotimaisista voitoista.

50. Yhdistyneen kuningaskunnan verotusvallan varmistamiseksi merkitystä ei ole sillä, voidaanko siirrettävät tappiot ottaa huomioon myös Alankomaissa. Tappioiden huomioon ottaminen siellä ei nimittäin vaikuta millään tavalla Yhdistyneen kuningaskunnan verotusvaltaan. Verotusvaltaan voidaan vaikuttaa haitallisesti ainoastaan ottamalla huomioon tappiot, jotka ovat syntyneet toisen jäsenvaltion yksinomaisen verotusvallan piirissä. Tällaiset tappiot nimittäin vähentäisivät Yhdistyneen kuningaskunnan verotuloja, vaikka toiminnasta saaduista voitoista ei voitaisikaan kantaa veroa.

51. Tämän mukaisesti unionin tuomioistuin on tutkinut tappioiden kaksinkertaisen käytön estämisen lähes yksinomaan sellaisissa tapauksissa, joissa jäsenvaltio kieltäytyi ottamasta huomioon tappioita, jotka olivat syntyneet toisessa jäsenvaltiossa.[35] Kun ensimmäisen kerran kyseessä olivat kotimaiset tappiot, asiassa Papillon annetussa tuomiossa torjuttiin nojautuminen tappioiden kaksinkertaisen käytön estämiseen sillä perusteella, että kyse oli yhdessä ja samassa jäsenvaltiossa kirjattujen tappioiden huomioon ottamisesta.[36]

52. Käsiteltävässä asiassa LG.PD Netherlandsin kiinteän toimipaikan kotimaisen toiminnan voitot kuuluvat Yhdistyneen kuningaskunnan verotusvallan piiriin. Se ei tämän vuoksi voi kieltäytyä tämän toiminnan tappioiden huomioon ottamisesta vetoamalla verotusvallan jakautumisen säilyttämiseen. Mainitulla oikeuttamisperusteella on nimittäin – kuten asiassa Lidl Belgium annetussa tuomiossa todettiin – ainoastaan tarkoitus säilyttää voittojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välinen symmetria.[37] Tai kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus itse ilmaisi asiassa Marks & Spencer: voitot ja tappiot ovat saman mitalin kaksi eri puolta.[38]

53. Tämän kanssa ristiriidassa ei ole myöskään Yhdistyneen kuningaskunnan perustelu, jonka mukaan kotimainen yhtiö ja ulkomaisen yhtiön sivuliike eivät ole verotuksensa osalta objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. Tarkastelen mainittua perustelua nyt vielä uudestaan.

54. Unionin tuomioistuin totesi asiassa X Holding antamassaan tuomiossa verotusvallan jaon käyttämisestä oikeuttamisperusteena, että yhtiön lähtöjäsenvaltion näkökulmasta sen toisessa jäsenvaltiossa olevat kiinteät toimipaikat ja ulkomaiset tytäryhtiöt eivät ole toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa. Unionin tuomioistuin katsoi, että tytäryhtiö on yleisesti verovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa, mutta kiinteä toimipaikka kuuluu lähtökohtaisesti osittain lähtöjäsenvaltion verotusvallan piiriin.[39]

55. Kuten totesin jo asiassa X Holding antamassani ratkaisuehdotuksessa, verotusvallan jaon osalta lähtö- ja vastaanottajavaltiota koskevat erilaiset velvoitteet.[40] Lähtöjäsenvaltio voi kohdella kotimaisen yhtiön ulkomaisia kiinteitä toimipaikkoja ja ulkomaisia tytäryhtiöitä eri tavalla. Sillä on nimittäin – yleensä toissijainen – verotusoikeus ainoastaan ulkomaisiin kiinteisiin toimipaikkoihin nähden muttei ulkomaisiin tytäryhtiöihin nähden.

35 — Ks. tuomiot edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Marks & Spencer, edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Oy AA ja edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Lidl Belgium.

36 — Edellä alaviitteessä 24 mainittu asia Papillon, tuomion 39 kohta.

37 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Lidl Belgium, tuomion 33 kohta.

38 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 43 kohta.

39 — Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia X Holding, tuomion 38 kohta.

40 — Em. asia X Holding, ratkaisuehdotuksen 51–62 kohta.

56. Vastaanottajajäsenvaltion tilanne on kuitenkin toinen. Sillä on pääsääntöisesti verotusoikeus kumpaankin sijoittautumisen muotoon nähden. Tämän vuoksi vastaanottajajäsenvaltion on veroa kantaessaan myös kohdeltava samalla tavalla näitä ulkomaisen yhtiön kahta sijoittautumisen muotoa. [41]

57. Edellä mainituista syistä Yhdistynyt kuningaskunta ei vastaanottajajäsenvaltiona voi käyttää oikeuttamisperusteena verotusvallan jakautumisen säilyttämistä, mikäli se ei salli kotimaassa sijaitseville sivuliikkeille – toisin kuin kotimaisille yhtiöille – konsernin sisäistä tappiontasausta tietyin edellytyksin.

2. Tappioiden kaksinkertainen käyttö

58. On vielä tutkittava, voiko tappioiden kaksinkertaisen käytön estämistä koskeva tavoite olla itsenäinen oikeuttamisperuste.

59. Pääasiassa esitettyjen toteamusten mukaan LG.PD Netherlands voi alankomaalaisessa verotusmenettelyssä tai osana verotuksellista yksikköä vedota ainakin osittain tappioihin, jotka ovat syntyneet sen Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa. Kuten asia X Holding jo osoitti, Alankomaissa asuvan yhtiön ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen tappiot voivat johtaa yhtiön sikäläisten verojen tilapäiseen pienenemiseen. [42] Näin ollen käsiteltävässä asiassa on olemassa ainakin tilapäisen tappioiden kaksinkertaisen käytön vaara Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Alankomaissa.

60. Asiassa Lidl Belgium annetussa tuomiossa kuitenkin todettiin, että sijoittautumisvapauden kanssa sopii yhteen se, että yhtiö ei voi vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioita, mikäli kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa määrätään, että sen tulot voidaan verottaa toisessa jäsenvaltiossa ja että myös tappiot voidaan ottaa siellä huomioon tulevien verokausien osalta. Jos jäsenvaltio, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, ottaa huomioon verotuksessa sekä voitot että tappiot, yhtiön kotivaltio voi siis jättää tällaisen kiinteän toimipaikan tappiot huomiotta. Alankomaiden kuningaskunta ei näin ollen käytä valtuuksiaan, jotka sille kuuluvat tämän oikeuskäytännön perusteella.

61. Toisaalta tällainen ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioiden huomioon ottaminen ei myöskään loukkaa sijoittautumisvapautta. [43] Jäsenvaltiot saavat näin ollen ottaa huomioon ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen tappiot kotimaisten yhtiöiden verotuksessa, mutta niillä ei pääsääntöisesti ole unionin oikeuden perusteella velvollisuutta toimia näin. [44]

62. Jos jäsenvaltio, jossa yhtiön kotipaikka sijaitsee, kuitenkin ottaa ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappiot huomioon, seurauksena on ainakin tilapäinen ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioiden kaksinkertainen käyttö. Tällöin ei kuitenkaan ole havaittavissa, miksi jäsenvaltiolla, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, olisi oltava oikeus estää tappioiden käyttö sillä perusteella, että ne otetaan jo huomioon jäsenvaltiossa, jossa yhtiön kotipaikka sijaitsee. Kuten edellä osoitin, tämä ei sivua sen jäsenvaltion verotusvaltaa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Sen verotulot pysyvät samoina riippumatta siitä, otetaanko kiinteän toimipaikan tappiot huomioon myös yhtiön kotivaltiossa.

41 — Em. asia X Holding, ratkaisuehdotuksen 62 kohta.

42 — Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu asia X Holding, tuomion 35 kohta ja ratkaisuehdotuksen 39 kohta.

43 — Asia C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomio 23.10.2008 (Kok., s. I-8061).

44 — Ks. em. asia X Holding, ratkaisuehdotuksen 50 kohta.

63. Lisäksi verotusoikeuksien tämänhetkinen kansainvälinen rajaus voi jopa edellyttää tappioiden kaksinkertaista käyttöä. Näin on asianlaita aina silloin, jos verotuksessa otetaan huomioon myös tulot kahdesta eri valtiosta. Jos ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulojen kaksinkertainen verotus estetään hyvitysmenettelyllä yhtiön kotivaltiossa, sen tuloja verotetaan sekä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, että yhtiön kotivaltiossa. Tappioiden kaksinkertainen käyttö on näissä tapauksissa looginen seuraus yhden tulolähteen kaksinkertaisesta verotuksesta.

64. Tappioiden kaksinkertaisen käytön estäminen ei voi tätä taustaa vasten olla itsetarkoitus. Tappioiden kaksinkertaisen käytön estämisessä – sellaisena kuin tätä käsitettä on tähän mennessä käytetty oikeuskäytännössä – on kyse ainoastaan siitä, onko jäsenvaltiolla verotusvallan jakautuessa tasapainoisesti oikeus jättää tappio huomiotta verovelvollisen verotuksessa. Tämä oikeus voi olla seurausta siitä, että tappio otetaan huomioon toisessa jäsenvaltiossa, jonka verotusvallan piiriin myös kulloisestakin toiminnasta saatujen voittojen verotus kuuluu. Tappion katsotaan kuuluvan tälle toiselle jäsenvaltiolle, koska se kantaa veron vastaavista voitoista. Tappion käyttäminen lisäksi muussa jäsenvaltiossa, joka ei kanna veroa voitoista, olisi mahdollisesti ”kaksinkertaista”.

65. Yhdistyneen kuningaskunnan ei tältä osin tule ottaa huomioon sellaisen kiinteän toimipaikan tappioita, jonka voittoja se verottaa, kahteen kertaan vaan kerran. Näin periaatteessa säädetään myös Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä, sillä kiinteän toimipaikan tappiot voidaan siirtää aiemmille tai myöhemmille verokausille.

66. Tästä syystä Yhdistyneen kuningaskunnan verosäännökset eivät ole omiaan estämään tappioiden kaksinkertaista käyttöä siinäkään tapauksessa, että tappioiden kaksinkertaisen käytön estäminen hyväksyttäisiin itsenäisenä oikeuttamisperusteena. Unionin tuomioistuin onkin todennut, että kansallinen lainsäädäntö on omiaan takaamaan tavoitteen toteutumisen vain, jos se tosiasiallisesti vastaa tavoitteeseen johdonmukaisella ja järjestelmällisellä tavalla.[45]

67. Näin ei Yhdistyneessä kuningaskunnassa ilmeisesti ole asianlaita ulkomaisten yhtiöiden kotimaassa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen tappioiden huomioon ottamisen tapauksessa. ICTA:n 403 D §:n 1 momentin c kohdassa säädetty edellytys koskee ainoastaan konsernin sisäistä tappiontasausta. Tappioiden siirto aiemmalle tai myöhemmälle verokaudelle myönnetään Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseville kiinteille toimipaikoille kuitenkin riippumatta siitä, otetaanko tällaiset tappiot huomioon myös yhtiön kotivaltiossa. Tappioiden vähentämistä koskevilla verosäännöksillä ei siis kaiken kaikkiaan pyritä johdonmukaisesti tappioiden kaksinkertaisen käytön estämistä koskevaan tavoitteeseen.

3. Välipäätelmä

68. Toiseen kysymykseen on siis vastattava siten, että rajoitusta ei voida oikeuttaa verotusvallan jakautumisen säilyttämisellä eikä myöskään yhdistämällä tämä peruste tappioiden kaksinkertaisen käytön estämiseen. Sitä ei myöskään voida oikeuttaa pelkästään tappioiden kaksinkertaisen käytön estämisellä, koska se ei ole itsenäinen oikeuttamisperuste.

C *Kolmas ennakkoratkaisukysymys: Rajoituksen oikeasuhteisuus*

69. Vaikka unionin tuomioistuin kuitenkin päätyisi sille kannalle, että tappioiden kaksinkertaisen käytön estäminen on itsenäinen oikeuttamisperuste ja että riidanalaisella säännöksellä voidaan myös saavuttaa tämä tavoite, rajoituksen oikeuttaminen on esillä olevassa asiassa silti mahdotonta.

45 — Asia C-169/07, Hartlauer, tuomio 10.3.2009 (Kok., s. I-1721, 55 kohta) ja palvelujen tarjoamisen vapauden osalta yhdistetyt asiat C-447/08 ja C-448/08, Sjöberg ja Gerdin, tuomio 8.7.2010 (Kok., s. I-6921, 40 kohta).

70. Näin on siksi, että vaikka olemassa olisikin oikeuttamisperuste, sijoittautumisvapauden rajoitus ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. [46]

71. On syytä korostaa, että esillä olevassa asiassa riidanalaisen säännöksen tarpeellisuutta ei voida tutkia käyttäen asiassa Marks & Spencer annetun tuomion kriteerejä, kuten eräät asianosaiset ovat esittäneet. Mainittu tuomio nimittäin koskee tilannetta, jossa kansallisella säännöksellä pyritään verotusvallan jakautumisen säilyttämiseen. Tähän ei kuitenkaan pyritä esillä olevassa asiassa riidanalaisella säännöksellä, kuten edellä osoitin. Jos tälle säännökselle hyväksyttäisiin itsenäinen oikeuttamisperuste tappioiden kaksinkertaisen käytön estämisen muodossa, tällaisen säännöksen tarpeellisuuden kriteerit olisi sopeutettava nimenomaan tähän oikeuttamisperusteeseen.

72. Tätä taustaa vasten katson, että ICTA:n 403 D §:n 1 momentin c kohdan säännös ylittää monella tapaa sen, mikä on tarpeen tappioiden kaksinkertaisen käytön estämiseksi.

73. Ensinnäkin tappioiden siirto on tämän säännöksen mukaan mahdotonta jo silloin, kun vain osa kyseisistä tappioista voidaan vähentää ulkomaisista veroista. Jos vain osa Yhdistyneessä kuningaskunnassa syntyneistä tappioista otetaan huomioon toisessa jäsenvaltiossa, loppuosaa ei hyväksytä käytettäväksi tappioiden siirtämiseen, vaikka tältä osin ei ole syytä pelätä tappioiden kaksinkertaista käyttöä.

74. Toiseksi säännöksessä ei tehdä erottelua sen perusteella, otetaanko tappiot huomioon ulkomaisessa verotuksessa pysyvästi vai ainoastaan tilapäisesti. Jos toinen jäsenvaltio ottaa huomioon kotimaisen yhtiön ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappiot ainoastaan tilapäisesti ja peruuttaa vähennyksen jälleen kiinteän toimipaikan myöhempien voittojen yhteydessä, [47] ulkomainen tappioiden käyttö voi kumoutua jälkikäteen. Yhdistyneen kuningaskunnan yhteisöverolainsäädännössä ei käytettävissä olevien tietojen perusteella säädetä tällaisen tapauksen varalta mahdollisuudesta jälkikäteen tehtävään konsernin sisäiseen tappiontasaukseen.

75. Kolmanneksi katson, että konsernin sisäisen tappiontasauksen estäminen ICTA:n 403 D §:n 1 momentin c kohdan nojalla ylittää sen, mikä on tarpeen, koska tappiontasaus evätään jo silloin, kun on olemassa mahdollisuus ottaa tappiot huomioon toisessa valtiossa ”jonakin tilivuotena”. Tätä mahdollisuutta ei voida sulkea pois silloinkaan, kun kyseinen ulkomainen yhtiö on – nyt käsiteltävän asian tavoin – asetettu maksukyvyttömyysmenettelyyn. Tällöin voi olla mahdollista esimerkiksi siirtää tappioita aikaisemmaksi tai yritys voi maksukyvyttömyysmenettelyn ansiosta jatkaa toimintaansa.

76. Näiden moninkertaisten rajoitusten vuoksi ICTA:n 403 D §:n 1 momentin c kohdan säännös vaikuttaa minusta pohjimmiltaan sallivan konsernin sisäisen tappiontasauksen vain silloin, kun ulkomaisen yhtiön kotivaltiossa ei ole *yleisesti* säädetty brittiläisen kiinteän toimipaikan tappioiden huomioon ottamisesta. Sitä vastoin yksittäistapauksen seikat ovat miltei merkityksettömiä.

77. Joka tapauksessa kolmanteen kysymykseen on siksi vastattava siten, että säännös kaiken kaikkiaan ylittää sen, mikä on tarpeen tappioiden kaksinkertaisen käytön estämiseksi.

D *Neljäs ennakkoratkaisukysymys: rajoitusta koskevan kiellon oikeudelliset vaikutukset*

78. Kansallisen tuomioistuimen neljäs kysymys koskee sitä, mikä merkitys sijoittautumisvapauden loukkauksella olisi pääasian kannalta. Koska ICTA:n 403 D §:n 1 momentin c kohdan kaltainen säännös loukkaa sijoittautumisvapautta, [48] tähän kysymykseen on vastattava.

46 — Ks. esim. asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993 (Kok., s. I-1663, Kok. Ep. XIV, s. I-177, 32 kohta); asia C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004 (Kok., s. I-2409, 49 kohta) ja edellä alaviitteessä 30 mainittu asia National Grid Indus, tuomion 42 kohta.

47 — Ks. tämän alankomaalaisen umpeenkuromissäännön osalta em. asia X Holding, ratkaisuehdotuksen 39 ja 48 kohta.

48 — Ks. edellä A, B ja C kohta.

79. Tämän kysymyksen lähtökohtana on se, että esillä olevassa asiassa ainoastaan LG.PD Netherlands on käyttänyt EY 43 ja EY 48 artiklassa myönnettyä sijoittautumisvapautta. Verovelvollisen, joka pääasiassa vaatii oikeutta konsernin sisäiseen tappiontasaukseen, sijoittautumisvapautta ei sitä vastoin rajoiteta. Verovelvollinen pikemminkin kärsii siitä, että sen sopimuskumppanin, jonka tappiot se haluaa ottaa vastattavakseen korvausta vastaan, sijoittautumisvapautta rajoitetaan Yhdistyneen kuningaskunnan verosäännösten perusteella. Voiko verovelvollinen kuitenkin hyötyä EY 43 artiklassa määrätystä kiellosta pääasiassa?

80. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on tältä osin esittänyt, että sijoittautumisvapaus on yksilöllinen oikeus. Lisäksi se on ottanut esiin vakiintuneen oikeuskäytännön, jonka mukaan menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yksityisillä unionin oikeuden perusteella olevat oikeudet, eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia luonteeltaan jäsenvaltion sisäisiä oikeussuojakeinoja (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate).[49] Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia, mitä vaikutuksia näiden periaatteiden noudattamisella on pääasiassa.

81. Mielestäni mainittu oikeuskäytäntö ei esillä olevassa asiassa ole selvästikään merkityksellinen, sillä se koskee ainoastaan menettelysääntöjen laatimista unionin oikeuteen perustuvien oikeuksien turvaamiseksi. Pääasian kannalta ratkaisevaa on kuitenkin se, ulottuuko sijoittautumisvapauden aineellinen sisältö niin pitkälle, että EY 43 artiklan suoja koskee myös verovelvollista pääasiassa. Tätä onkin tutkittava seuraavaksi.

82. EY 43 artiklalla on välitön oikeusvaikutus.[50] Kansallisen tuomioistuimen on tämän vuoksi jätettävä soveltamatta kaikki sellaiset kansalliset oikeussäännöt, jotka mahdollisesti ovat ristiriidassa tämän määräyksen kanssa.[51]

83. EY 43 artiklan ensimmäisen kohdan ensimmäisessä virkkeessä kielletään rajoitukset, jotka koskevat sijoittautumisvapautta. Esillä olevassa asiassa ei tarvitse selvittää, määrätäänkö tällä kiellolla yksinomaan yksilöllisestä oikeudesta vai onko sillä objektiivinen sisältö, joka on riippumaton henkilöstä, joka käyttää sijoittautumisoikeuttaan tämän määräyksen mukaisesti. Unionin tuomioistuin on kuitenkin todennut eri perusvapauksien yhteydessä useaan otteeseen, että myös muut henkilöt kuin ne, joilla on välitön oikeus perusvapauteen, voivat hyötyä tästä, jos perusvapaus ei voi muutoin saada täyttä oikeusvaikutustaan.[52]

84. Esillä olevassa asiassa on mielestäni ilmeistä, että sijoittautumisvapaus voi saada täyden oikeusvaikutuksensa vain silloin, kun myös verovelvollinen voi pääasiassa vedota siihen, että kansallinen säännös loukkaa sijoittautumisvapautta.

49 — Asia C-177/10, Rosado Santana, tuomio 8.9.2011 (Kok., s. I-7907, 89 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 — Asia C-91/08, Wall, tuomio 13.4.2010 (Kok., s. I-2815, 68 kohta).

51 — Ks. esim. asia 106/77, Simmenthal, tuomio 9.3.1978 (Kok., s. 629, Kok. Ep. IV, s. 73) ja asia C-409/96, Winner Wetten, tuomio 8.9.2010 (Kok., s. I-8015, 55 kohta).

52 — Ks. asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992 (Kok., s. I-4265, Kok. Ep. XIII, s. I-19, 23 kohta); asia C-350/96, Clean Car Autoservice, tuomio 7.5.1998 (Kok., s. I-2521, 20 kohta) ja asia C-208/05, ITC, tuomio 11.1.2007 (Kok., s. I-181, 26 kohta); vastaavasti asia C-1/93, Halliburton Services, tuomio 12.4.1994 (Kok., s. I-1137, Kok. Ep. XV, s. I-101, 20 kohta).

85. Esillä oleva tappioiden siirtoa koskeva rajoitus on EY 43 artiklan mukaan kielletty. Kuten edellä totesin, LG.PD Netherlandsin sijoittautumisvapautta rajoitetaan siten, että sen sopimuskumppanilta – käsiteltävässä asiassa verovelvolliselta – kielletään etu ja sille itselleen aiheutuu haittoja tästä.[53] LG.PD Netherlandsin sijoittautumisvapaus voidaan siis varmistaa vain siten, että etu myönnetään sen sopimuskumppanille. Tappioiden siirtoa koskevaa etua eli vastaanottavan yhtiön (esillä olevassa asiassa verovelvollisen) veron määräytymisperusteen pienentämistä voi kuitenkin vaatia ainoastaan kyseinen yhtiö verotusmenettelyssä.

86. Sijoittautumisvapauden täyttä oikeusvaikutusta ei sitä vastoin voida varmistaa sillä, että LG.PD Netherlands, joka on esillä olevassa asiassa käyttänyt sijoittautumisoikeuttaan, voi mahdollisesti hakea vahingonkorvausta, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esitti. Ensinnäkin tähän liittyvä vaiva vaikuttaisi edelleen haitallisesti LG.PD Netherlandsin sijoittautumisvapauteen. Toiseksi sen avulla ei voitaisi poistaa haittaa, joka aiheutuu siitä, että Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöt eivät ilman tappioiden siirtomahdollisuutta mahdollisesti halua lainkaan muodostaa yhteenliittymää, jossa LG.PD olisi osallisena.

87. Toisenlainen näkökanta antaisi jäsenvaltioille mahdollisuuden antaa syrjivän säännöksen epäsuorassa muodossa. Tällöin seuraamuksia voitaisiin määrätä ainoastaan yhtiön sellaisille sopimuskumppaneille, jotka käyttävät sijoittautumisvapauttaan. Ulkomainen yhtiö voisi tosin mahdollisesti esittää vahingonkorvausvaatimuksia kyseiselle jäsenvaltiolle. Vahinkoa olisi kuitenkin todennäköisesti monissa tapauksissa vaikea osoittaa, jos seuraamus estää sopimuskumppaneita edes solmimasta liikesuhteita ulkomaisen yhtiön kanssa.

88. Sijoittautumisvapauden varmistamiseksi on EY 43 ja EY 48 artiklan välitön soveltaminen näin ollen ulotettava koskemaan sopimuskumppania myös silloin, kun sen haitat ovat sijoittautumisvapauden rajoituksen syy.

89. Tätä taustaa vasten merkitystä ei ole sillä, että pääasian verovelvollinen itse ei käytä sijoittautumisoikeuttaan. EY 43 ja EY 48 artikla edellyttävät myös esillä olevassa pääasiassa, että ICTA:n 403 D §:n 1 momentin c kohdan riidanalainen säännös jätetään soveltamatta.

V Ratkaisuehdotus

90. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamberin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Kyseessä on EY 43 ja EY 48 artiklassa myönnetyn sijoittautumisvapauden rajoitus, jos jäsenvaltio kieltää ulkomailla asuvan yhtiön asianomaisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan asianomaisessa jäsenvaltiossa tekemien tappioiden siirtämisen samassa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle konsernin sisäisen tappiontasauksen avulla, jos jokin osa kyseisistä tappioista voidaan jonakin tilivuotena vähentää tai muuten hyvittää yhtiön tai muun henkilön ulkomailla saamista voitoista.

2) Tätä rajoitusta ei voida oikeuttaa verotusvallan jakautumisen säilyttämisellä jäsenvaltioiden välillä, tappioiden kaksinkertaisen käytön estämisellä eikä näiden kahden tavoitteen yhdistelmällä.

3) Jäsenvaltiolla on pääasian kaltaisessa tilanteessa velvollisuus olla soveltamatta EY 43 ja EY 48 artiklan vastaista säännöstä myöskään verovelvolliseen, joka vetoaa konsernin sisäiseen tappiontasaukseen.

53 — Ks. edellä 29 kohta.