YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO

15 päivänä toukokuuta 1997 *

Asiassa C-250/95,

jonka Luxemburgin Conseil d'État on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Futura Participations SA ja

Singer

vastaan

Administration des contributions

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray ja L. Sevón sekä tuomarit P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward (esittelevä tuomari), J.-P. Puissochet, H. Ragnemalm, M. Wathelet ja R. Schintgen,

julkisasiamies: C. O. Lenz,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Futura Participations SA ja Singer, edustajanaan asianajaja Jean Kauffman, Luxemburg,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston apulaisosastopäällikkö Catherine de Salins ja saman osaston hallinnollinen avustaja Frédéric Pascal,

— Luxemburgin hallitus, asiamiehenään ulkoasianministeriön kansainvälisten taloussuhteiden ja talousyhteistyöosaston osastopäällikkö Nicolas Schmit,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies Lindsey Nicoll,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet Hélène Michard ja Enrico Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Futura Participations SA:n ja Singerin, edustajanaan asianajaja Jean Kauffman; Luxemburgin hallituksen, asiamiehenään asianajaja Patrick Kinsch, Luxemburg; Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehinään Lindsey Nicoll ja barrister David Anderson sekä Euroopan yhteisöjen komission, asiamiehenään Hélène Michard, 24.9.1996 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.11.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Luxemburgin Conseil d'État on esittänyt 12.7.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 19.7.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 nojalla ennakkoratkaisukysymyksen EY:n perustamissopimukseksi muutetun EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa valittajina ovat Futura Participations SA (jäljempänä Futura), kotipaikka Pariisi, ja Futuran luxemburgilainen sivuliike Singer (jäljempänä Singer) ja vastapuolena Administration des contributions (Luxemburgin veroviranomainen) ja joka koskee veron määräytymisperusteen vahvistamista siltä osin kuin kysymys on Singerin tuloverosta verovuodelta 1986.

3 Kaksinkertaisen verotuksen estämisestä ja keskinäisestä hallinnollisesta avunannosta tulo- ja varallisuusverotuksen alalla 1.4.1958 tehdyn Ranskan ja Luxembur-

gin suurherttuakunnan välisen sopimuksen (jäljempänä verosopimus) 4 artiklan 2 kappaleessa määrätään, että jos yrityksellä on kiinteä toimipaikka molemmissa sopimusvaltioissa, sopimusvaltio saa verottaa ainoastaan sitä tuloa, joka on saatu toimipaikan toiminnasta tämän sopimusvaltion alueella. Verosopimuksessa sivuliikettä pidetään kiinteänä toimipaikkana (2 artiklan 3 kappaleen 2 kohdan b alakohta).

4 Luxemburgin tuloverolain (jäljempänä tuloverolaki), joka on annettu 4.12.1967, 159 ja 160 §:n mukaan kaikki yhteisöt ja muut yhteenliittymät maksavat tuloveroa.

5 Jos yhteenliittymän verotuksellinen kotipaikka on Luxemburgissa, tätä veroa kannetaan pääsääntöisesti kaikesta sen tulosta riippumatta siitä, mistä tulot on saatu (ks. tuloverolain 159 §:n 2 momentti). Jos kuitenkin nämä verovelvolliset ovat saaneet tuloa muualta kuin Luxemburgista, näihin verovelvollisiin sovelletaan tiettyjä verovapautussäännöksiä kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi. Jos siten asiassa voidaan soveltaa jotain kansainvälistä sopimusta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi, ulkomailta saatujen tulojen määrä vapautetaan verosta Luxemburgissa (tuloverolain 134 §). Tällaisen sopimuksen puuttuessa verovelvollisen, jonka verotuksellinen kotipaikka on Luxemburgissa, on maksettava Luxemburgissa kaikista ulkomailta saaduista tuloistaan veroa, josta vähennetään kaikkien niiden verojen määrä, jotka hän on maksanut ulkomailla samasta tulosta (tuloverolain 134 a §).

6 Luxemburgin tuloverolain 109 §:n 2 momentin mukaan verovelvolliset, joiden verotuksellinen kotipaikka on Luxemburgissa, voivat vähentää kokonaisnettotuloistaan aikaisempien tilivuosien tappionsa, jos ne ovat pitäneet "sääntöjenmukaista kirjanpitoa siltä tilivuodelta, jolta tappio syntyi" (tuloverolain 114 §:n 2 momentin 3 kohta).

7 Yhteenliittymiltä, joiden verotuksellisen kotipaikan katsotaan olevan muualla kuin Luxemburgissa, veroa kannetaan ainoastaan valtionsisäiseksi kutsutusta tulosta eli tulosta, joka on saatu suoraan tai välillisesti Luxemburgissa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta (tuloverolain 160 §:n 1 momentti).

8 Verovelvollisilla, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, ei ole velvollisuutta pitää erillistä kirjanpitoa toiminnastaan siellä. Jos tällaista kirjanpitoa ei ole, nämä verovelvolliset saavat määritellä niiden Luxemburgissa verotettavan tulon sellaisen erittelyn (ventilation) perusteella, jossa niiden maailmanlaajuisesta tulosta erotetaan tietty osa, joka oletetaan saaduksi verovelvollisen toiminnasta Luxemburgissa.

9 Luxemburgin tuloverolain 157 §:n 2 momentin mukaan sellaiset verovelvolliset, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, saavat myös vähentää nettotulojensa yhteismäärästä aikaisempien tilivuosien tappiot, jos tappiot ovat "taloudellisessa yhteydessä valtionsisäiseen tuloon ja jos kirjanpitoa on pidetty tässä valtiossa". Luxemburgin hallitus on vahvistanut asian suullisessa käsittelyssä, että tämän edellytyksen täyttymiseksi kirjanpidon, jota verovelvollinen on pitänyt toiminnastaan Luxemburgissa, on oltava tältä osin sovellettavien Luxemburgin säännösten ja määräysten mukainen (jäljempänä sääntöjenmukainen kirjanpito).

10 Koska Singerillä ei ollut tilivuodelta 1986 sääntöjenmukaista kirjanpitoa, se määritteli verotettavan tulonsa kyseiseltä vuodelta Futuran maailmanlaajuisen tulon erittelyn perusteella. Kyseiseltä tilivuodelta tekemässään veroilmoituksessa sivuliike pyysi lisäksi, että veroviranomaiset vähentäisivät kyseisen vuoden tulosta tietyt vuosina 1981—1986 aiheutuneet tappiot, joiden määrä oli yli 23 000 000 Luxemburgin frangia (LUF). Koska Singerillä ei ollut sääntöjenmukaista kirjanpitoa myöskään tältä ajanjaksolta, Singer määritteli tappioidensa määrän vastaavasti kaikkien niiden tappioiden erittelyn perusteella, joita Futuralle oli aiheutunut kyseisen ajanjakson aikana.

11 Veroviranomaiset eivät kuitenkaan hyväksyneet Singerin pyyntöä, koska Luxemburgin lainsäädännön mukaan verovelvollisella, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, on oikeus tappiontasaukseen vain tuloverolain 157 §:n 2 momentissa säädettyjen edellytysten täyttyessä, eikä tappiontasauksen tekeminen ole siksi mahdollista tehdyn "erittelyn perusteella". Directeur des contributions (verojohtaja) pysytti 14.7.1993 tämän päätöksen voimassa.

12 Tämän vuoksi Futura ja Singer valittivat kyseisestä päätöksestä Conseil d'État'han vaatien päätöksen muuttamista tai kumoamista. Ne ovat väittäneet kyseisessä tuomioistuimessa, että sillä, että mainittuja tappioita kieltäydyttiin ottamasta huomioon, rajoitetaan valittajille perustamissopimuksen 52 artiklassa taatun sijoittautumisvapauden käyttämistä.

13 Kansallinen tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Ovatko Luxemburgin tuloverolain 157 §:n säännökset ja, mikäli merkityksellistä, kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyn Ranskan ja Luxemburgin välisen sopimuksen 4 artiklan ja 21 artiklan 2 kappaleen 2 kohdan määräykset yhteensopivia ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklan määräysten kanssa, kun näiden oikeusnormien mukaan verovelvollisella, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa mutta jolla on kiinteä toimipaikka siellä, on oikeus tappiontasaukseen ainoastaan, jos nämä tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä valtionsisäiseen tuloon ja jos verovelvollinen on pitänyt tässä valtiossa sääntöjenmukaista kirjanpitoa, jota koskevaa aineistoa säilytetään siellä?"

Ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottaminen

14 Ranskan hallituksen mukaan ennakkoratkaisupyyntöön ei sisälly riittävästi tietoja kysymyksessä olevan riidan tosiseikoista ja sovellettavista oikeussäännöistä, jotta jäsenvaltiot voisivat esittää ennakkoratkaisupyynnöstä näkemyksensä ja jotta yhteisöjen tuomioistuin voisi antaa esitettyyn kysymykseen kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen. Tämän vuoksi Ranskan hallitus katsoo, että tämä ennakkoratkaisupyyntö on jätettävä tutkimatta.

15 Tältä osin on ainoastaan todettava, että — kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 21 ja 22 kohdassa — kaikki tiedot, joita tarvitaan tämän asian tosiseikkojen ja siihen liittyvien oikeussääntöjen arvioimiseksi, ilmenevät esitetystä kysymyksestä ja ennakkoratkaisupyynnöstä. Tämän vuoksi ennakkoratkaisupyyntö voidaan ottaa tutkittavaksi.

Esitetty kysymys

16 Kansallinen tuomioistuin kysyy pääasiallisesti sitä, onko perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa ristiriidassa se, että jäsenvaltio asettaa sellaisen verovelvollisen osalta, jolla on sivuliike tässä jäsenvaltiossa mutta jolla ei ole siellä verotuksellista kotipaikkaa, tappiontasauksen edellytykseksi ensinnäkin sen, että kyseiset aikaisemmat tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä tuloon, jonka tämä verovelvollinen on saanut tästä valtiosta, ja toiseksi sen, että verovelvollinen on pitänyt niiltä tilivuosilta, joiden aikana tappio on syntynyt, tässä valtiossa tämän valtion säännösten mukaista kirjanpitoa siellä harjoittamastaan toiminnasta ja että verovelvollinen säilyttää kirjanpitoaineistoa tässä valtiossa.

17 Tappiontasauksen osalta on siten asetettu kaksi pääedellytystä, joista ensimmäinen koskee tappion ja tulon taloudellista yhteyttä ja toinen kirjanpidon pitämistä; nämä edellytykset on tarkoituksenmukaista käsitellä peräkkäin. On korostettava, että toisin kuin ensimmäinen edellytys, joka koskee verorasitusta laskettaessa huomioon otettavia seikkoja, toinen edellytys koskee ainoastaan keinoja, joilla kyseiset laskelmat voidaan osoittaa oikeiksi.

Ensimmäinen edellytys (tulon ja tappion taloudellinen yhteys)

18 Ensimmäisenä tappiontasauksen edellytyksenä on se, että aikaisemmat tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä verotusvaltiosta saatuihin tuloihin, minkä vuoksi ainoastaan sellaiset tappiot voidaan vähentää, joita verovelvolliselle, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole tässä valtiossa, on aiheutunut sen toiminnasta tämän valtion alueella.

19 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen ja pidättäydyttävä siten kaikenlaisesta ilmeisestä tai peitellystä kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 21 ja 26 kohta; asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta ja asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996, Kok. 1996, s. I-3089, 36 kohta).

20 Kyseessä olevassa Luxemburgin tuloverolaissa säädetään, että jos kysymyksessä on sellainen verovelvollinen, jonka verotuksellinen kotipaikka on Luxemburgissa, verovelvollisen tulot ovat kokonaisuudessaan Luxemburgissa verotettavia, eivätkä veron määräytymisperusteeseen kuulu siten pelkästään tulot, jotka verovelvollinen on saanut Luxemburgissa harjoittamastaan toiminnasta. Vaikka on olemassa tiettyjä verovapautuksia, joiden perusteella Luxemburgissa verotettavana tulona ei pidetä osaa tai tietyissä tapauksissa mitään niistä tuloista, joita tällainen verovelvollinen saa Luxemburgin ulkopuolelta, tällaisen verovelvollisen osalta veron määräytymisperusteeseen kuuluvat siten ainakin ne voitot ja tappiot, jotka liittyvät verovelvollisen toimintaan Luxemburgissa.

21 Sitä vastoin laskettaessa Luxemburgissa maksettavan veron määräytymisperustetta sellaisen verovelvollisen osalta, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, veron suuruus lasketaan ottamalla huomioon ainoastaan ne voitot tai tappiot, jotka ovat syntyneet verovelvollisen toiminnasta Luxemburgissa.

22 Ei voida katsoa, että tällainen järjestelmä, joka on verotuksen alalla sovellettavan alueperiaatteen (principe de territorialité) mukainen, olisi ilmeisellä tai peitellyllä tavalla syrjivä ja siten perustamissopimuksen vastainen.

Toinen edellytys (kirjanpidon pitäminen)

23 Toisena tappiontasauksen edellytyksenä on se, että verovelvollinen on pitänyt verotusvaltiossa siltä tilivuodelta, jonka aikana vaaditun tappiontasauksen kohteena olevat tappiot ovat syntyneet, kyseisessä valtiossa harjoittamastaan toiminnasta verotusvaltiossa kirjanpitoa, joka on kyseisenä tilivuotena sovellettujen verotusvaltion säännösten mukainen.

24 Ottaen huomioon sen, että perustamissopimuksen 58 artiklassa yhtiöt rinnastetaan luonnollisiin henkilöihin, jotka ovat jonkin jäsenvaltion kansalaisia, tällaista edellytystä voidaan pitää perustamissopimuksen 52 artiklassa tarkoitettuna rajoituksena, jolla rajoitetaan sellaisen yhtiön sijoittautumisvapautta, joka haluaa perustaa sivuliikkeen muuhun kuin siihen jäsenvaltioon, jossa kyseisellä yhtiöllä on kotipaikka.

25 Tällaisesta edellytyksestä seuraa nimittäin, että jotta tällaisella yhtiöllä olisi oikeus siihen, että sen sivuliikkeen mahdolliset tappiot vähennetään myöhemmin, sen on pidettävä paitsi omaa kirjanpitoa, jonka on oltava verosäännösten mukainen siinä jäsenvaltiossa, jossa yhtiöllä on kotipaikka, myös erillistä kirjanpitoa sivuliikkeensä toiminnasta niiden verosäännösten mukaisesti, joita sovelletaan sivuliikkeen sijaintivaltiossa. Lisäksi tähän liittyvää kirjanpitoaineistoa on säilytettävä sivuliikkeen sijaintipaikassa eikä yhtiön kotipaikassa.

26 Tämän vuoksi tällainen edellytys, joka kohdistuu nimenomaisesti sellaisiin yhtiöihin, joiden kotipaikka on muussa kuin kyseisessä jäsenvaltiossa, on periaatteessa perustamissopimuksen 52 artiklan vastainen. Edellytys on kuitenkin sallittu, jos tällä toimenpiteellä pyritään perustamissopimuksen mukaiseen, sallittuun tavoitteeseen ja jos se voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. Tämän lisäksi toimenpiteen on oltava sovelias kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi, eikä tällä toimenpiteellä saada ylittää sitä, mikä on välttämätöntä kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995, Kok. 1995, s. I-4165, 37 kohta; asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993, Kok. 1993, s. I-1663, 32 kohta ja asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok. 1995, s. I-4921, 104 kohta).

27 Luxemburgin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ovat esittäneet tässä asiassa, että toisen edellytyksen kaltainen kansallinen toimenpide on välttämätön, jotta jäsenvaltion viranomaiset voisivat vahvistaa tässä jäsenvaltiossa verotettavien tulojen määrän.

28 Luxemburgin hallitus täsmentää, että kansallisessa säännöksessä, jonka mukaan verovelvollisen, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, on täyty-

nyt pitää siltä tilivuodelta, jonka aikana vaaditun tappiontasauksen kohteena olevat tappiot ovat syntyneet, sääntöjenmukaista kirjanpitoa toiminnastaan Luxemburgissa, asetetaan todeksi osoittamista koskeva edellytys, joka on perusteltu sen vuoksi, että kyseisen valtion on voitava varmistaa, että vaaditun tappiontasauksen kohteena olevat tappiot ovat todellisuudessa syntyneet verovelvollisen toiminnasta Luxemburgissa ja että näiden tappioiden määrä vastaa verovelvollisen todellisuudessa kärsimien tappioiden määrää niiden Luxemburgin säännösten perusteella, jotka koskevat tulojen ja tappioiden laskemista ja joita sovellettiin sinä tilivuotena, jolloin tappiot syntyivät.

29 Luxemburgin hallitus väittää myös, että verovelvollisen on täytynyt säilyttää sääntöjenmukaista kirjanpitoaineistoa Luxemburgin alueella kyseisen tilivuoden aikana, koska vain tällä tavalla voidaan varmistaa se, että veroviranomaiset voivat koska tahansa tarkastaa kirjanpitoaineistoon kuuluvat tositteet.

30 Komissio katsoo sitä vastoin, että vaikka toiseen edellytykseen liittyvät tavoitteet ovat perustamissopimuksen perusteella sallittuja, tämä edellytys ei kuitenkaan ole välttämätön näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Luxemburgin veroviranomaiset voivat vahvistaa tappioiden määrän sen kirjanpidon perusteella, jota verovelvollinen, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, on pitänyt kotipaikassaan. Lisäksi nämä yiranomaiset voivat aina ottaa yhteyttä toisen jäsenvaltion viranomaisiin jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) perusteella saadakseen kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen verovelvolliselta kannettavan veron vahvistamiseksi.

31 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut useasti, että verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen on yksi sellaisista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joilla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen (ks. esim. asia 120/78, Rewe-Zentral, ns. Cassis de Dijon -tapaus, tuomio 20.2.1979, Kok. 1979, s. 649, 8 kohta). Siten jäsenvaltio saa soveltaa sellaisia säädöksiä, joiden perusteella voidaan vahvistaa selvästi ja täsmällisesti sekä tässä valtiossa verotettavien tulojen määrä että niiden tappioiden määrä, jotka voivat olla tappiontasauksen kohteena.

32 Toisin kuin komissio väittää, voimassa olevan yhteisön oikeuden mukaan on niin, että toiseen edellytykseen liittyvien tavoitteiden saavuttaminen ei olisi mahdollista, jos Luxemburgin viranomaisten olisi vahvistaessaan, mitä määriä kuuluu veron määräytymisperusteeseen, käytettävä kirjanpitoa, jota verovelvollinen, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, on pitänyt jonkin muun jäsenvaltion säännösten mukaisesti.

33 Välittömien verojen määräytymisperusteen vahvistamisesta ei nimittäin ole tähän mennessä annettu mitään säännöksiä, joilla tätä koskevia säännöksiä yhdenmukaistettaisiin. Tämän vuoksi jokainen jäsenvaltio voi säännellä sitä, miten voitot, tulot, menot, vähennykset ja vapautukset määritellään ja miten vahvistetaan näitä koskevat määrät, jotka on otettava huomioon laskettaessa verotettavaa tuloa tai niiden tappioiden suuruutta, jotka voivat olla tappiontasauksen kohteena.

34 Tältä osin merkitystä ei ole sillä, että perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan mukaan yhteisön lainsäätäjä voi yhteensovittaa niitä säännöksiä, jotka koskevat yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksiä. Vaikka tietyn yhtiön kirjanpidossa, jota on pidetty yhteisten säännösten mukaisesti, eroteltaisiin yhtiön eri sivuliikkeiden toiminta — mitä näissä säännöksissä ei tosin vaadita —, kirjanpidossa eri sivuliikkeiden osalta mahdollisesti ilmaistut määrät eivät välttämättä olisi käyttökelpoisia laskettaessa veron määräytymisperustetta sivuliikkeiden osalta.

35 Tämän vuoksi mikään ei takaa sitä, että yhtiön kirjanpidosta, jota on pidetty yhteisten yhteensovittamissäännösten mukaisesti, tai kirjanpidosta, joka on laadittu veron määräytymisperusteen määrittämiseksi siinä valtiossa, jossa yhtiöllä on kotipaikka, saataisiin käyttökelpoiset tiedot verotettavien tulojen määrästä ja niiden tappioiden määrästä, jotka voivat olla tappiontasauksen kohteena siinä toisessa jäsenvaltiossa, jossa yhtiöllä on sivuliike.

36 On kuitenkin vielä tutkittava, asetetaanko toisella edellytyksellä vaatimuksia, jotka ylittävät sen, mikä on välttämätöntä niiden tappioiden määrän vahvistamiseksi, jotka voidaan vähentää niistä tuloista, joita verovelvollinen on saanut sen tilivuoden jälkeen, jonka aikana tappio on syntynyt.

37 Tältä osin on todettava, että Luxemburgin lainsäädännön mukaan verovelvollisilla, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, ei ole pääsääntöisesti velvollisuutta pitää sääntöjenmukaista kirjanpitoa toiminnastaan Luxemburgissa, minkä perusteella Luxemburgin valtio on periaatteessa luopunut tältä osin mahdollisuudesta tarkastaa näiden verovelvollisten kirjanpitoaineistoon kuuluvat tositteet.

38 Ainoastaan silloin, kun verovelvollinen, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, pyytää tappiontasauksen tekemistä aikaisempien tilivuosien tappioiden perusteella, sen on osoitettava, että se on pitänyt sääntöjenmukaista kirjanpitoa toiminnastaan Luxemburgissa ja säilyttänyt kirjanpitoaineistoaan siellä.

39 Kuitenkin silloin, kun tämä pyyntö tehdään, Luxemburgin viranomaisten intressissä on ainoastaan se, että ne voivat vahvistaa selvästi ja täsmällisesti, vastaako niiden tappioiden määrä, joiden osalta tappiontasausta on pyydetty, niiden säännösten mukaan, jotka koskevat tulojen ja tappioiden laskemista ja joita sovellettiin sinä tilivuotena, jonka aikana tappio syntyi, verovelvollisen Luxemburgissa todellisuudessa kärsimiä tappioita. Jos verovelvollinen on siten osoittanut selvästi ja täsmällisesti kyseisten tappioiden määrän, viranomaiset eivät voi evätä tappiontasausta tältä verovelvolliselta pelkästään sillä perusteella, että verovelvollinen ei ollut pitänyt kyseiseltä tilivuodelta sääntöjenmukaista kirjanpitoa toiminnastaan Luxemburgissa eikä säilyttänyt siellä kirjanpitoaineistoa.

40 Käsiteltävänä olevan kaltaisessa tilanteessa ei ole välttämätöntä, että verovelvollinen, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, voi osoittaa ainoas-

taan Luxemburgin lainsäädännössä säädetyillä tavoilla sen, minkä suuruisia vaaditun tappiontasauksen kohteena olevat tappiot ovat.

41 Tältä osin on muistutettava, että jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat aina pyytää direktiivin 77/799/ETY perusteella toisen jäsenvaltion viranomaisia toimittamaan niille kaikki tiedot, joiden perusteella ne voivat vahvistaa niiden sovellettavana olevan lainsäädännön kannalta oikean tuloveron määrän sellaisen verovelvollisen osalta, jonka verotuksellinen kotipaikka on tässä toisessa jäsenvaltiossa.

42 On kuitenkin syytä täsmentää, että vaikka jäsenvaltio sallii sen, että verovelvollinen, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole kyseisessä valtiossa, määrittelee verotettavan tulonsa sellaisen erittelyn perusteella, jossa verovelvollisen maailmanlaajuisesta tulosta erotetaan tietty osa, jäsenvaltiolla ei kuitenkaan ole tämän perusteella velvollisuutta hyväksyä sitä, että tappiontasauksen kohteena olevien tappioiden määrä lasketaan maailmanlaajuisten tappioiden erittelyn perusteella. Koska erittelymenetelmä on epätarkka, jäsenvaltiolla ei missään tapauksessa ole velvollisuutta vahvistaa tietyn verovelvollisen veron määräytymisperustetta pelkästään erittelyn perusteella.

43 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että vaikka jäsenvaltion säännösten mukaan silloin, kun verovelvollinen, jolla on sivuliike kyseisen jäsenvaltion alueella mutta jonka verotuksellinen kotipaikka on jonkin toisen jäsenvaltion alueella, pyytää tappiontasausta, tappiontasauksen edellytyksenä on se, että kyseiset tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä verovelvollisen tästä valtiosta saamaan tuloon, nämä säännökset eivät ole perustamissopimuksen 52 artiklan vastaisia, jos tältä osin ei suosita niitä verovelvollisia, joiden verotuksellinen kotipaikka on tässä valtiossa. Tämän artiklan vastaista on sitä vastoin se, että tappiontasauksen osalta asetetaan edellytys, jonka mukaan verovelvollisen on täytynyt pitää tässä valtiossa siltä tilivuodelta, jonka aikana tappiot syntyivät, toiminnastaan siellä kirjanpitoa, joka on tämän valtion säännösten mukainen, ja säilyttää tätä kirjanpitoaineistoa tässä valtiossa. Tämä jäsenvaltio voi kuitenkin edellyttää, että verovelvollinen, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole tässä valtiossa, osoittaa selvästi ja täsmällisesti, että niiden tappioiden määrä, joita se väittää kärsineensä, vastaa tämän jäsenvaltion niiden säännösten mukaan, jotka koskevat tulojen ja tappioiden laskemista ja joita sovellettiin kyseisenä tilivuotena, verovelvollisen tässä jäsenvaltiossa todellisuudessa kärsimiä tappioita.

Oikeudenkäyntikulut

44 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Ranskan, Luxemburgin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille sekä Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Luxemburgin Conseil d'État'n 12.7.1995 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Vaikka jäsenvaltion säännösten mukaan silloin, kun verovelvollinen, jolla on sivuliike kyseisen jäsenvaltion alueella mutta jonka verotuksellinen kotipaikka on jonkin toisen jäsenvaltion alueella, pyytää tappiontasausta, tappiontasauksen edellytyksenä on se, että kyseiset tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä verovelvollisen tästä valtiosta saamaan tuloon, nämä säännökset eivät ole EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan vastaisia, jos tältä osin ei suosita niitä verovelvollisia, joiden verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä valtiossa. Tämän artiklan vastaista on sitä vastoin se, että tappiontasauksen osalta asetetaan edellytys, jonka mukaan verovelvollisen on täytynyt pitää tässä valtiossa siltä tilivuodelta, jonka aikana tappiot syntyivät, toiminnastaan siellä kirjanpitoa, joka on tämän valtion säännösten mukainen, ja säilyttää tätä kirjanpitoaineistoa tässä valtiossa. Tämä jäsenvaltio voi kuitenkin edellyttää, että verovelvollinen, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole tässä valtiossa, osoittaa selvästi ja täsmällisesti, että niiden tappioiden määrä, joita se väittää kärsineensä, vastaa

tämän jäsenvaltion niiden säännösten mukaan, jotka koskevat tulojen ja tappioiden laskemista ja joita sovellettiin kyseisenä tilivuotena, verovelvollisen tässä jäsenvaltiossa todellisuudessa kärsimiä tappioita.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida Murray

Sevón Kapteyn Gulmann

Edward Puissochet Ragnemalm

Wathelet Schintgen

Julistettiin Luxemburgissa 15 päivänä toukokuuta 1997.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

kirjaaja presidentti