Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

23 päivänä marraskuuta 2017 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Sijoittautumisvapaus – Välitön verotus – Yhteisövero – Direktiivi 90/434/ETY – 10 artiklan 2 kohta – Varojensiirto (liiketoimintasiirto) – Ulkomaisen kiinteän toimipaikan luovuttaminen liiketoimintasiirtona niin ikään ulkomaiselle vastaanottavalle yhtiölle – Siirtävän yhtiön jäsenvaltion oikeus verottaa varojen siirron yhteydessä syntynyttä tuloa tai ilmennyttä arvonnousua – Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan tuloa tai arvonnousua verotetaan välittömästi siirtovuonna – Veron maksuunpano sen verovuoden verotulona, jona liiketoimintasiirto on toteutettu

Asiassa C-292/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Helsingin hallinto-oikeus on esittänyt 20.5.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.5.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

A Oy,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

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

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.6.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– A Oy, edustajanaan T. Torkkel,

– Suomen hallitus, asiamiehenään S. Hartikainen,

– Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,

– Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson ja N. Otte Widgren,

– Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja I. Koskinen,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.7.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan ja eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY (EYVL 1990, L 225, s. 1; jäljempänä yritysjärjestelydirektiivi) 10 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa Suomen oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö A Oy on valittanut Helsingin hallinto-oikeuteen verohallinnon päätöksestä verottaa välittömästi yhtiön ulkomaisen kiinteän toimipaikan arvonnousua, joka on ilmennyt kyseisen toimipaikan varojen siirrossa liiketoimintasiirtona niin ikään ulkomaalaiselle yhtiölle, ja panna vero maksuun sen verovuoden verotulona, jona kyseinen järjestely on toteutettu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Yritysjärjestelydirektiivin 2 artiklan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa tarkoitetaan:

– –

c) ’varojensiirrolla’ [(jäljempänä myös liiketoimintasiirto)] liiketointa, jolla yhtiö ilman purkamismenettelyä siirtää koko toimintansa tai useita toimialojaan toiselle yhtiölle saaden vastineeksi vastaanottavan yhtiön yhtiöpääomaa edustavia arvopapereita;

– –”

4 Direktiivin 10 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos siirtävän yhtiön jäsenvaltio soveltaa yleisen verovelvollisuuden verotusjärjestelmää, tällä valtiolla on – – oikeus verottaa sulautumisen, diffuusion taikka omaisuuden siirron yhteydessä syntynyttä kiinteän toimipaikan tuloa taikka arvonkorotusta, edellyttäen, että valtio sallii sen veron vähentämisen, joka tämän direktiivin säännösten puuttuessa olisi ollut suoritettava tulosta tai arvonkorotuksesta kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa, ja että tämä vähennys myönnetään samalla tavalla ja samasta määrästä kuin jos vero olisi tosiasiallisesti määrätty ja maksettu.”

Suomen oikeus

5 Tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä Suomesta ja muualta saamastaan tulosta (yleinen verovelvollisuus).

6 Yritysjärjestelydirektiivi saatettiin osaksi Suomen oikeutta 29.12.1995 annetulla lailla elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta (1733/1995), joka tuli voimaan 1.1.1996.

7 Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä EVL), 52 e §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos siirtyvät varat ja velat liittyvät kotimaisen yhteisön toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan, varojen todennäköinen luovutushinta sekä kiinteän toimipaikan tulosta verotuksessa vähennetyt varaukset luetaan siirtävän yhtiön veronalaiseksi tuloksi. Tästä tulosta Suomessa suoritettavasta verosta vähennetään vero, joka samasta tulosta olisi kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa suoritettu ilman 52 §:ssä mainitun [yritysjärjestelydirektiivin] säännöksiä.”

8 Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta annettavaa lakia koskevan hallituksen esityksen perustelujen mukaan EVL:n 52 e §:n 3 momentti, jolla yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdassa säädetty poikkeus saatettiin osaksi Suomen oikeutta, koskee tilannetta, jossa ulkomaisen kiinteän toimipaikan varojen siirtyessä niin ikään ulkomaiselle yhtiölle varat siirtyvät pois Suomen verotusvallasta. Siirtyvien varojen käypä arvo samoin kuin kiinteän toimipaikan tulosta aikaisemmin verotuksessa Suomessa vähennetyt varaukset luetaan tällaisessa tilanteessa esityksen mukaan kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi Suomessa sinä verovuonna, jona järjestely tapahtuu. Realisoituvasta tulosta Suomessa menevästä verosta vähennetään vero, joka samasta tulosta olisi kyseisen toimipaikan sijaintipaikan jäsenvaltiossa suoritettu, jollei direktiivi olisi estänyt verottamista.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 A luovutti vuonna 2006 liiketoimintasiirtona Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan itävaltalaiselle yhtiölle ja sai vastikkeeksi viimeksi mainitun yhtiön osakkeita. A:n maksettavaksi määrättiin vero järjestelyn yhteydessä ilmenneistä arvonnousuista EVL:n 52 e §:n 3 momentin mukaisesti verovuodelta 2006 toimitettavassa verotuksessa ja määrätty vero pantiin maksuun saman verovuoden verotulona.

10 A vaati verotuksen oikaisua verotuksen oikaisulautakunnalta. Yhtiön oikaisuvaatimus hylättiin, minkä vuoksi se on valittanut Helsingin hallinto-oikeuteen vedoten siihen, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevalla lainsäädännöllä rajoitetaan sijoittautumisvapautta siksi, että vastaavassa kotimaisessa tilanteessa verotus olisi toimitettu vasta arvonnousujen realisoituessa eli siirrettyjen varojen luovutuksen yhteydessä.

11 Helsingin hallinto-oikeus mainitsee ennakkoratkaisupyynnössään, että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön mukaan EVL:n 52 e §:n 3 momentin ei voida katsoa olevan unionin oikeuden säännösten ja periaatteiden vastainen, koska sillä on saatettu yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohta osaksi kansallista oikeutta.

12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa kuitenkin, että vaikka yritysjärjestelydirektiivi sallii arvonnousujen verottamisen pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, siinä ei määritellä tarkemmin verotuksen toimittamisen ajankohtaa.

13 Mainittu tuomioistuin pohtii siis sitä, rajoitetaanko pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevalla lainsäädännöllä, jossa säädetään arvonnousujen verottamisesta sen verovuoden yhteydessä, jona liiketoimintasiirto toteutetaan, sijoittautumisvapautta, kun vastaavassa kotimaisessa tilanteessa verotus toimitetaan vasta tulon realisoituessa eli siirrettyjen varojen luovutushetkellä. Jos näin on, se kysyy, voidaanko tällainen lainsäädäntö oikeuttaa yleisen edun mukaisella pakottavalla syyllä, joka liittyy jäsenvaltioiden väliseen verotusvallan jakoon, ja jos voidaan, voidaanko sen katsoa olevan oikeassa suhteessa mainittuun tavoitteeseen.

14 Helsingin hallinto-oikeus päätti näin ollen lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 49 artikla esteenä Suomen lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa kotimainen yhtiö luovuttaa liiketoimintasiirtona toisessa EU-jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varoja tässä valtiossa sijaitsevalle yhtiölle ja saa vastikkeeksi tältä uusia osakkeita, varojen siirtoa verotetaan heti siirtämisvuonna, kun taas vastaavassa kotimaisessa tilanteessa vasta realisointihetkellä?

2) Onko kyse epäsuorasta tai suorasta syrjinnästä, kun Suomi verottaa välittömästi liiketoimintasiirtovuonna ennen kuin tulo on realisoitunut ja kotimaisissa tilanteissa vasta realisointihetkellä?

3) Jos vastaus kysymyksiin 1 ja 2 on myönteinen, voidaanko sijoittautumisoikeuden rajoitusta perustella oikeuttamisperusteilla, kuten yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä tai kansallisen verotusvallan turvaamisella? Onko kielletty rajoitus suhteellisuusperiaatteen mukainen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

15 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset, jotka on tutkittava yhdessä, koskevat asiallisesti sitä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa kotimainen yhtiö luovuttaa liiketoimintasiirtona ulkomaisen kiinteän toimipaikan niin ikään ulkomaiselle yhtiölle, tämän järjestelyn yhteydessä ilmenneitä arvonnousuja verotetaan välittömästi eikä veron maksuunpanoa voida siirtää myöhempään ajankohtaan, kun taas vastaavassa kotimaisessa tilanteessa tällaisia arvonnousuja verotetaan vasta siirrettyjen varojen luovutuksen yhteydessä.

16 Todettakoon aluksi, että yhtäältä on riidatonta, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva liiketoimi, jolla A siirsi ulkomaisen kiinteän toimipaikan niin ikään ulkomaiselle yhtiölle, on yritysjärjestelydirektiivin 2 artiklan c alakohdassa tarkoitettu varojensiirto (ts. liiketoimintasiirto). Asiassa ei toisaalta ole kiistetty sitä, että tämän järjestelyn yhteydessä ilmenneiden kiinteän toimipaikan arvonnousujen verottaminen kuuluu saman direktiivin 10 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

17 Yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan silloin, kun sulautumisen, diffuusion tai varojensiirron yhteydessä annettuun omaisuuteen kuuluu siirtävän yhtiön kiinteä toimipaikka, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa kuin tämä yhtiö, siirtävän yhtiön jäsenvaltiolla on, jos se soveltaa yleisen verovelvollisuuden verotusjärjestelmää, oikeus verottaa tällaisen järjestelyn yhteydessä syntynyttä kiinteän toimipaikan tuloa taikka arvonnousua sillä edellytyksellä, että kyseinen valtio sallii sen veron vähentämisen, joka tämän direktiivin säännösten puuttuessa olisi ollut suoritettava tulosta tai arvonkorotuksesta kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa, ja että tämä vähennys myönnetään samalla tavalla ja samasta määrästä kuin jos vero olisi tosiasiallisesti määrätty ja maksettu.

18 Säännöksessä annetaan näin siirtävän yhtiön jäsenvaltiolle mahdollisuus verottaa sulautumisen, diffuusion tai varojensiirron yhteydessä syntyviä tuloja tai ilmenneitä arvonnousuja, edellyttäen, että kyseinen jäsenvaltio noudattaa säännöksessä säädettyjä edellytyksiä.

19 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta käy tässä tapauksessa ilmi ensinnäkin, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön mukaan kotimaisen yhtiön ulkomaisen kiinteän toimipaikan arvonnousua (luovutusvoittoa) verotetaan silloin, kun kiinteä toimipaikka luovutetaan varojensiirtona (liiketoimintasiirtona) niin ikään ulkomaiselle yhtiölle. Suoritettavasta

verosta vähennetään vero, joka tästä tulosta olisi yritysjärjestelydirektiivin säännösten puuttuessa ollut suoritettava siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Lisäksi vero pannaan maksuun sen verovuoden verotulona, jona järjestely on toteutettu.

20 Sillä, että tässä lainsäädännössä säädetään tällaisten arvonnousujen verottamisesta ja samalla oikeudesta vähentää vero, joka niistä direktiivin säännösten puuttuessa olisi ollut suoritettava siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, vain pannaan täytäntöön yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdassa jäsenvaltioille tarjottu mahdollisuus.

21 Yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdassa ei kuitenkaan ole – eikä sen missään muussakaan artiklassa – säännöksiä ajankohdasta, jona suoritettava vero on pantava maksuun.

22 Jäsenvaltioiden tehtävänä on siis – unionin oikeutta noudattaen – antaa tällaiset säännökset.

23 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on tämän osalta todettu, että yritysjärjestelydirektiivin soveltamisalaan kuuluvissa liiketoimissa on kyse erityisestä sijoittautumisvapauden käyttömuodosta, joka on sisämarkkinoiden häiriöttömän toiminnan kannalta tärkeä, eli taloudellisesta toiminnasta, jonka osalta jäsenvaltioiden on kunnioitettava sijoittautumisvapautta (ks. vastaavasti tuomio 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 49 artiklassa velvoitetaan poistamaan sijoittautumisvapauden rajoitukset. Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (tuomio 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (tuomio 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta käy tässä tapauksessa ilmi, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetään arvonnousujen välittömästä verottamisesta ja veron maksuunpanosta sen verovuoden verotulona, jona liiketoimintasiirto on toteutettu, ainoastaan niissä tapauksissa, joissa kotimainen yhtiö luovuttaa liiketoimintasiirtona ulkomaisen kiinteän toimipaikan niin ikään ulkomaiselle yhtiölle.

27 Tällainen erilainen kohtelu voi saada Suomeen sijoittautuneet yhtiöt luopumaan taloudellisen toiminnan harjoittamisesta toisessa jäsenvaltiossa siellä sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä, minkä vuoksi sitä on pidettävä sijoittautumisvapauden rajoituksena.

28 Tällainen rajoitus voidaan hyväksyä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se voidaan oikeuttaa unionin oikeudessa tunnustetuilla yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä. Tällaisessa tapauksessa rajoituksella on kyettävä myös takaamaan kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Kyseessä olevien tilanteiden rinnastettavuuden osalta on todettava, että kun tarkastellaan jäsenvaltion lainsäädäntöä, jolla tähdätään sen verotusvallan piirissä syntyneiden arvonnousujen verottamiseen, sellaisen yhtiön tilanne, joka luovuttaa liiketoimintasiirtona ulkomaisen kiinteän toimipaikan niin ikään ulkomaalaiselle yhtiölle, on kyseisen kiinteän toimipaikan niiden arvonnousujen verottamisen kannalta, jotka ovat syntyneet kyseisen jäsenvaltion verotusvallan piirissä ennen tätä siirtoa, samankaltainen kuin

sellaisen kotimaisen yhtiön tilanne, joka luovuttaa kiinteän toimipaikan liiketoimintasiirtona toiselle kotimaiselle yhtiölle (ks. vastaavasti tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Siitä kysymyksestä, voidaanko rajoitus oikeuttaa unionin oikeudessa tunnustetuilla yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, todettakoon, että oikeuttamisperuste, joka liittyy tarpeeseen säilyttää jäsenvaltioiden välinen verotusvallan jako, on unionin tuomioistuimen hyväksyttäväksi tunnustama päämäärä ja että unionin toteuttamien yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Toisaalta verotuksen alueperiaatteen mukaan jäsenvaltiolla on tilanteessa, jossa ulkomainen kiinteä toimipaikka luovutetaan liiketoimintasiirtona ulkomaiselle yhtiölle, oikeus verottaa siirtohetkellä verotusvaltansa piirissä ennen tätä siirtoa syntyneitä arvonnousuja. Tällaisella toimenpiteellä pyritään ennalta välttämään tilanteet, jotka saattaisivat vaarantaa kyseisen jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen piirissä toteutettujen toimintojen osalta (ks. vastaavasti tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Kotimaisen yhtiön ulkomaisen kiinteän toimipaikan luovuttaminen liiketoimintasiirtona ulkomaiselle yhtiölle ei näin voi merkitä sitä, että kyseessä olevan valtion on luovuttava oikeudestaan verottaa arvonnousuja, jotka ovat syntyneet sen verotusvallan piirissä ennen tätä siirtoa (ks. vastaavasti tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 44 kohta).

33 Koska nyt käsiteltävässä tapauksessa ulkomaisen kiinteän toimipaikan luovuttaminen liiketoimintasiirtona niin ikään ulkomaiselle yhtiölle johtaa siihen, että Suomi menettää kaikki siteensä kyseiseen toimipaikkaan ja näin valtansa verottaa niitä arvonnousuja, jotka liittyvät kyseisen toimipaikan varoihin mainitun järjestelyn jälkeen, on katsottava, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä kyetään takaamaan jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyminen.

34 Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan lainsäädännön oikeasuhteisuuden osalta on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan suhteellisuusperiaatteen vaatimukset täyttää se, että siirtävän yhtiön jäsenvaltio määrittää verotusvaltansa käytön turvaamiseksi verotusvaltansa piirissä syntyneitä arvonnousuja koskevan veron määrän hetkellä, jolloin sen valta verottaa kyseisiä varoja lakkaa, eli tässä tapauksessa kyseessä olevan siirron tapahtumahetkellä (ks. vastaavasti tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Toiseksi on mainittava siitä oikeuskäytännöstä, jonka mukaan jäsenvaltion lainsäädännön, jossa jätetään verovelvolliselle mahdollisuus joko maksaa vero välittömästi – mikä on kyseisen yhtiön kassatilanteen kannalta epäedullista mutta vapauttaa sen myöhemmästä hallinnollisesta rasituksesta – tai siirtää kyseisen määrän maksaminen myöhempään ajankohtaan, jolloin sen maksettavaksi tulevat mahdollisesti myös kyseisen kansallisen lainsäädännön mukaan kertyvät korot – mistä verovelvolliselle välttämättä aiheutuu siirrettyjen varojen seurantaan liittyvää hallinnollista rasitusta –, on katsottu olevan toimenpide, jolla kyetään turvaamaan verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä ja samalla rajoitetaan sijoittautumisvapautta vähemmän kuin veron välittömällä maksuunpanolla (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 kohta).

36 Hallinnollisen rasituksen osalta unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että verovelvolliselle on jätettävä mahdollisuus valita, ottaako se kantaakseen kyseisen veron maksamisen lykkäämiseen liittyvän hallinnollisen rasituksen vai pannaanko vero välittömästi maksuun. Siinä tapauksessa, että verovelvollinen katsoo, että tämä rasitus ei ole liiallista, ja haluaa ottaa sen kantaakseen, myöskään verohallinnolle aiheutuvaa rasitusta ei voida katsoa liialliseksi (ks. vastaavasti tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Tästä seuraa, että koska pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevassa lainsäädännössä ei jätetä kotimaiselle yhtiölle, joka luovuttaa liiketoimintasiirtona ulkomaisen kiinteän toimipaikan niin ikään ulkomaiselle yhtiölle, mahdollisuutta valita yhtäältä kiinteän toimipaikan arvonnousuista kannettavan veron välittömän maksamisen ja toisaalta tämän määrän maksamisen lykkäämisen välillä, lainsäädännöllä ylitetään se, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistavoitteen saavuttamiseksi.

38 Tätä arviointia ei voida kyseenalaistaa sillä, että kyseisessä lainsäädännössä sallitaan yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaisesti sen veron vähentäminen, joka tällaisista arvonnousuista olisi tämän direktiivin säännösten puuttuessa ollut suoritettava jäsenvaltiossa, jossa ulkomainen kiinteä toimipaikka sijaitsee, koska tämän lainsäädännön suhteettomuus ei johdu suoritettavan veron määrästä vaan siitä, ettei siinä säädetä verovelvollisen mahdollisuudesta siirtää veron maksuunpanoa myöhempään ajankohtaan (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, C-646/15, EU:C:2017:682, 60 kohta).

39 Oikeuttamisperusteesta, joka koskee tarvetta taata tehokas veronkanto ja johon Saksan ja Ruotsin hallitukset ovat viitanneet, todettakoon, että vaikka oikeuskäytännössä on jo katsottu, että tätä voidaan pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä, joka voi oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käytön rajoittamisen (ks. vastaavasti tuomio 19.6.2014, Strojírny Prostějov ja ACO Industries Tábor, C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevalla lainsäädännöllä ei kyetä takaamaan mainitun tavoitteen toteutumista, minkä vuoksi tällä tavoitteella ei voida pääasian kaltaisessa tapauksessa oikeuttaa mahdollista sijoittautumisvapauden rajoitusta. Näin on siksi, että – kuten komissio on huomauttanut – se, että jäsenvaltio antaa kotimaiselle siirtävälle yhtiölle mahdollisuuden siirtää veron maksaminen myöhempään ajankohtaan, ei vaikuta siihen, että kyseinen jäsenvaltio voi vaatia tältä yhtiöltä suoritettavan veron maksuunpanon edellyttämiä tietoja, eikä estä itse maksuunpanoa (ks. analogisesti tuomio 19.6.2014, Strojírny Prostějov ja ACO Industries Tábor, C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, 49–53 kohta).

40 Edellä esitetyn perusteella asiassa esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle – jonka mukaan tilanteessa, jossa kotimainen yhtiö luovuttaa liiketoimintasiirtona ulkomaisen kiinteän toimipaikan niin ikään ulkomaiselle yhtiölle, tämän järjestelyn yhteydessä ilmenneitä arvonnousuja verotetaan välittömästi eikä veron maksuunpanoa voida siirtää myöhempään ajankohtaan, kun taas vastaavassa kotimaisessa tilanteessa tällaisia arvonnousuja verotetaan vasta siirrettyjen varojen luovutushetkellä – siltä osin kuin tässä lainsäädännössä ei sallita tällaisen veron maksuunpanon siirtämistä myöhempään ajankohtaan.

Oikeudenkäyntikulut

41 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 on esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle – jonka mukaan tilanteessa, jossa kotimainen yhtiö luovuttaa liiketoimintasiirtona ulkomaisen kiinteän toimipaikan niin ikään ulkomaiselle yhtiölle, tämän järjestelyn yhteydessä ilmenneitä arvonnousuja verotetaan välittömästi eikä veron maksuunpanoa voida siirtää myöhempään ajankohtaan, kun taas vastaavassa kotimaisessa tilanteessa tällaisia arvonnousuja verotetaan vasta siirrettyjen varojen luovutushetkellä – siltä osin kuin tässä lainsäädännössä ei sallita tällaisen veron maksuunpanon siirtämistä myöhempään ajankohtaan.

Silva de Lapuerta Fernlund Bonichot

Arabadjiev Regan

Julistettiin Luxemburgissa 23 päivänä marraskuuta 2017.

A. Calot Escobar
kirjaaja

R. Silva de Lapuerta
jaoston puheenjohtaja