

Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

1 päivänä huhtikuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Sijoittautumisvapaus – Yhteisöverot – Veronhuojennus – Konsernit ja yhtymät – Kansallinen lainsäädäntö, jossa sallitaan tappioiden siirto yhtymään kuuluvan yhtiön ja konserniin kuuluvan yhtiön, jotka yhdistää toisiinsa sekä konserniin että yhtymään kuuluva ”yhteyden muodostava yhtiö”, välillä – ”Yhteyden muodostavaa yhtiötä” koskeva asuinpaikkaedellytys – Syrjintä yhtiön kotipaikan perusteella – Konsernin ylimmän tason emoyhtiö, joka on sijoittautunut kolmanteen valtioon ja omistaa kolmansiin valtioihin sijoittautuneiden yhtiöiden välityksellä yhtiöt, jotka ovat pyrkineet siirtämään tappioita

Asiassa C-80/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 19.12.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.2.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Felixstowe Dock and Railway Company Ltd,

Savers Health and Beauty Ltd,

Walton Container Terminal Ltd,

WPCS (UK) Finance Ltd,

AS Watson Card Services (UK) Ltd,

Hutchison Whampoa (Europe) Ltd,

Kruidvat UK Ltd ja

Superdrug Stores plc

vastaan

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, varapresidentti K. Lenaerts, jaostojen puheenjohtajat M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Borg Barthet ja M. Safjan sekä tuomarit A. Rosas, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), A. Arabadžiev, D. Šváby ja A. Prechal,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 3.9.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd ja Superdrug Stores plc, edustajinaan P. Baker, QC, ja N. Shaw, QC,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään J. Beeko ja A. Robinson, avustajinaan D. Goy, QC, ja barrister G. Facenna,
- Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään D. Colas ja J.-S. Pilczer,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään J. Langer, C. Schillemans ja C. Wissels,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.10.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 ja SEUT 54 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain yhtäältä Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd ja Superdrug Stores plc sekä toisaalta Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs ja joka koskee konsernin sisäistä tappiontasausta koskevan lainsäädännön soveltamista yhtymässä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Vuoden 1988 tulo- ja yhteisöverolain (Income and Corporation Taxes Act 1988), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä ICTA), 402 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Jollei tämän luvun säännöksistä ja 492 §:n 8 momentista muuta johdu, yhtiö (jäljempänä siirtävä yhtiö) voi 2 ja 3 momentissa mainituissa tapauksissa siirtää liiketoiminnan tappion perusteella myönnettävän veronhuojennuksen tai muun yhteisöverotuksessa vähennyskelpoisen erän, joka voidaan toisen yhtiön (jäljempänä vastaanottava yhtiö) pyynnöstä myöntää vastaanottavalle yhtiölle niin kutsuttuun konsernin sisäiseen tappiontasaukseen perustuvana yhteisöveron huojennuksena.

2. Konsernin sisäinen tappiontasaus voidaan sallia silloin, kun siirtävä yhtiö ja vastaanottava yhtiö ovat saman konsernin jäseniä. Tämän momentin nojalla tehtyä pyyntöä kutsutaan 'konsernin pyynnöksi'.

3. Konsernin sisäinen tappiontasaus voidaan sallia myös silloin, kun kyseessä ovat siirtävä yhtiö ja vastaanottava yhtiö, joista toinen on yhtymän jäsen ja toinen on

- a) kyseisen yhtymän omistama kaupallinen yhtiö, joka ei ole jonkin yhtiön 75-prosenttisesti omistama tytäryhtiö; tai
- b) kaupallinen yhtiö,
 - i) joka on kyseisen yhtymän omistaman holdingyhtiön 90-prosenttisesti omistama tytäryhtiö; ja
 - ii) joka ei ole muun yhtiön kuin holdingyhtiön 75-prosenttisesti omistama tytäryhtiö; tai
- c) kyseisen yhtymän omistama kaupallinen yhtiö, joka ei ole jonkin yhtiön 75-prosenttisesti omistama tytäryhtiö;

tai 406 §:n mukaisesti, jos yhtiöistä yksi on konsernin jäsen ja toinen yhtymän omistama ja kolmas yhtiö on sekä konsernin että yhtymän jäsen. Tämän momentin nojalla tehtyä pyyntöä kutsutaan 'yhtymän pyynnöksi'.

3A. Konsernin sisäinen tappiontasaus voidaan myöntää ainoastaan, jos siirtävä yhtiö ja vastaanottava yhtiö täyttävät seuraavan edellytyksen.

3B. Edellytyksenä on, että yhtiö asuu Yhdistyneessä kuningaskunnassa tai on ulkomailla asuva yhtiö, joka harjoittaa liiketoimintaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa kiinteästä toimipaikasta.

4. Yhtymän pyyntöä ei voida esittää, jos jäsenen omistaman toisen yhtiön tai holdingyhtiön osakepääoman myyntivoittoa kohdeltaisiin kyseisen jäsenen liiketulona.

5. Jollei tämän luvun säännöksissä toisin säädetä, vähintään kaksi vastaanottavaa yhtiötä voi esittää pyyntöjä, jotka liittyvät samaan siirtävään yhtiöön ja kyseisen siirtävän yhtiön samaan tilikauteen.

6. Maksua konsernin sisäisestä tappiontasauksesta

- a) ei saa ottaa huomioon laskettaessa kummankaan yhtiön voittoja tai tappioita yhteisöveroa varten ja
- b) sitä ei saa missään yhteisöverolakien mukaisessa tarkoituksessa katsoa voitonjaoksi – –;

ja tässä momentissa 'maksu konsernin sisäisestä tappiontasauksesta' tarkoittaa maksua, jonka vastaanottava yhtiö suorittaa siirtävälle yhtiölle niiden välisen, konsernin sisäisen tappiontasauksen muodossa siirrettyä erää koskevan sopimuksen mukaisesti ja joka ei saa olla suurempi kuin kyseinen erä."

4 ICTA:n 406 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"1. Tässä momentissa

- a) 'yhteyden muodostavalla yhtiöllä' tarkoitetaan yhtiötä, joka on yhtymän jäsen ja myös konsernin jäsen, ja
- b) 'yhtymään kuuluvalla yhtiöllä' tarkoitetaan, suhteessa yhteyden muodostavaan yhtiöön, yhtiötä, jonka omistaa yhtymä, jonka jäsen yhteyden muodostava jäsen on, ja
- c) 'konsernin jäsenellä' tarkoitetaan, suhteessa yhteyden muodostavaan yhtiöön, yhtiötä, joka on sen konsernin jäsen, jonka jäsen myös yhteyden muodostava yhtiö on, mutta joka ei itse ole

sen yhtymän jäsen, jonka jäsen yhteyden muodostava jäsen on.

2. Jollei jäljempänä 3 ja 4 momentista muuta johdu, silloin kun yhteyden muodostava yhtiö voi (ottamatta huomioon mahdollista voittojen riittämättömyyttä) esittää yhtymän pyynnön yhtymään kuuluvan yhtiön asian kannalta merkityksellisen tilikauden tappiosta tai muusta vähennyskelpoisesta erästä, konsernin jäsen voi esittää minkä tahansa yhtymän pyynnön, jonka yhteyden muodostava yhtiö voi esittää, – –”

5 ICTA:n 413 §:n 3 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kahden yhtiön katsotaan kuuluvan konserniin, jos toinen niistä on toisen 75-prosenttisesti omistama tytäryhtiö tai jos ne kumpikin ovat kolmannen yhtiön 75-prosenttisesti omistamia tytäryhtiöitä – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

6 Hutchison Whampoa Ltd (jäljempänä ylimmän tason emoyhtiö) on yhtiö, jonka kotipaikka on Hong Kongissa.

7 Vastaanottajayhtiöt ovat yhtiöitä, joiden kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Ne kuuluvat ICTA:n 413 §:n 3 momentin a kohdassa tarkoitetulla tavalla konserniin, sillä ne ovat tytäryhtiöitä, joista ylimmän tason emoyhtiö omistaa välillisesti vähintään 75 prosenttia.

8 Hutchison 3G UK Ltd (jäljempänä tappioita siirtävä yhtiö) on myös yhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Se on välillisesti yhtymän omistuksessa ja on tästä syystä ICTA:n 406 §:n 1 momentin b kohdassa tarkoitettu yhtymään kuuluva yhtiö.

9 Mainittu yhtymä käsittää muun muassa Hutchison 3G UK Investment Sàrl -nimisen yhtiön (jäljempänä yhteyden muodostava yhtiö), jonka kotipaikka on Luxemburgissa. Se on sekä edellä 7 kohdassa mainitun konsernin että 8 kohdassa mainitun yhtymän jäsen ja siten ICTA:n 406 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitettu yhteyden muodostava yhtiö. Toisin sanoen vastaanottajayhtiöt ovat mainitun yhtiön välityksellä konsernin sisäistä tappiontasausta yhtymässä koskevassa Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädännössä tarkoitettussa yhteydessä tappioita siirtävään yhtiöön.

10 Yhteyden muodostavan yhtiön omistaa kokonaisuudessaan toinen yhtiö, Hutchison Europe Telecommunications Sàrl, jonka kotipaikka on Luxemburgissa.

11 Hutchison Europe Telecommunications Sàrl:n puolestaan omistaa välillisesti ylimmän tason emoyhtiö useiden yhtiöiden, joista joidenkin kotipaikka on kolmansissa valtioissa, välityksellä.

12 Tappioita siirtävän yhtiön päätoimialana on matkapuhelinverkon perustaminen ja ylläpito, ja se on tehnyt suuria investointeja, jotka rasittivat sen liikekirjanpitoa vuosina 2002–2005.

13 Toiminnan tappiot voidaan ICTA:n 402–413 §:n mukaan vähentää konserniin tai yhtymään kuuluvien muiden samassa valtiossa asuvien yhtiöiden verotettavista voitoista.

14 Samojen tilikausien aikana voitollisesti toimineet vastaanottajayhtiöt halusivat käyttää kyseistä mahdollisuutta ja pyysivät sitä varten Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisilta konsernin sisäistä tappiontasausta yhtymässä ICTA:n 402 §:n 3 momentin ja 406 §:n nojalla.

15 Niiden pyyntö hylättiin sillä perusteella, ettei yhteyden muodostava yhtiö asunut verotuksen kannalta Yhdistyneessä kuningaskunnassa eikä se harjoittanut siellä liiketoimintaa kiinteästä toimipaikasta. Peruste on riitautettu First-tier Tribunalissa (Tax Chamber), joka on päättänyt lykätä

asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Silloin, kun

a) jäsenvaltion (esimerkiksi [Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin] Yhdistyneen kuningaskunnan) lainsäädännössä säädetään, että yhtiö – – voi pyytää konsernin sisäistä tappiontasasta yhtymän omistaman yhtiön – – tappioista edellyttäen, että yhtiö, joka on saman konsernin jäsen kuin vastaanottava yhtiö, on myös yhtymän jäsen – –, ja

b) konsernin emoyhtiö (joka ei ole vastaanottava yhtiö, yhtymään kuuluva yhtiö eikä yhteyden muodostava yhtiö) ei ole Yhdistyneen kuningaskunnan eikä minkään muunkaan jäsenvaltion yhtiö,

onko pidettävä SEUT 49 ja SEUT 54 artiklan vastaisena vaatimusta, jonka mukaan yhteyden muodostavan yhtiön on asuttava Yhdistyneessä kuningaskunnassa tai harjoitettava liiketoimintaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa siellä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko Yhdistyneen kuningaskunnan annettava vastaanottavalle yhtiölle oikeuskeino (esimerkiksi antamalla kyseiselle yhtiölle mahdollisuus pyytää tappiontasasta yhtymään kuuluvan yhtiön tappioista) silloin, kun

a) yhteyden muodostava yhtiö on käyttänyt sijoittautumisvapauttaan mutta yhtymään kuuluva yhtiö ja vastaanottavat yhtiöt eivät ole käyttäneet mitään unionin oikeudella suojattuja vapauksia,

b) siirtävän yhtiön ja vastaanottavan yhtiön välinen/väliset yhteys/yhteydet muodostuu/muodostuvat yhtiöistä, joista kaikki eivät ole sijoittautuneet Euroopan unionin alueelle tai [Euroopan talousalueelle]?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, jotka voidaan käsitellä yhdessä, olennaisilta osin sitä, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa tulkittava niin, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa annetaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle konserniin kuuluvalla yhtiölle mahdollisuus saada toisen kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan, yhtymään kuuluvan yhtiön tappiot siirretyksi itselleen silloin, jos myös ”yhteyden muodostava yhtiö”, joka kuuluu sekä kyseiseen konserniin että kyseiseen yhtymään, asuu kyseisessä jäsenvaltiossa, riippumatta yhtiöiden, jotka itse tai toisten yhtiöiden välityksellä omistavat yhteyden muodostavan yhtiön, ja muiden sellaisten yhtiöiden, joita tappioiden siirto koskee, asuinpaikasta, kun kyseisessä lainsäädännössä suljetaan pois tällainen mahdollisuus silloin, kun yhteyden muodostava yhtiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon.

17 Sijoittautumisvapaus, joka SEUT 49 artiklassa tunnustetaan unionin kansalaisille, sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisjäsenvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia. Se sisältää SEUT 54 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (tuomio Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, 35 kohta ja tuomio Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, 30 kohta).

18 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa lainsäädännössä asetetaan kuitenkin sen mahdollisuuden, että verotuksen kannalta jäsenvaltiossa asuvan yhtiön, joka kuuluu yhtymään, tappiot siirretään tappiontasauksen avulla toiselle samassa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle, joka kuuluu konserniin, edellytykseksi se, että yhteyden muodostava yhtiö, joka kuuluu sekä kyseiseen

yhtymään että kyseiseen konserniin, asuu mainitussa jäsenvaltiossa tai harjoittaa siellä liiketoimintaa kiinteästä toimipaikasta.

19 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tappiontasaus on asianomaisten yhtiöiden osalta veroetu. Kun kyseisellä veroedulla nopeutetaan tappiollisten yhtiöiden tappioiden poistamista vähentämällä ne välittömästi konsernin muiden yhtiöiden voitoista, sillä parannetaan konsernin kassatilannetta (tuomio Marks & Spencer, EU:C:2005:763, 32 kohta).

20 Yhteyden muodostavaa yhtiötä varten säädetyllä asuinpaikkaedellytyksellä otetaan näin ollen käyttöön erilainen kohtelu yhtäältä sellaisten Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvien yhtiöiden, joiden välisen yhteyden muodostaa kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettu Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yhteyden muodostava yhtiö ja jotka saavat kyseessä olevan veroedun, ja toisaalta sellaisten Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvien yhtiöiden, joiden välisen yhteyden muodostaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhteyden muodostava yhtiö ja jotka eivät saa veroetua, välillä.

21 Tällaisella erilaisella kohtelulla tehdään yhteyden muodostavan yhtiön sijoittautuminen toiseen jäsenvaltioon vähemmän houkuttelevaksi, koska sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä annetaan kyseessä oleva veroetu ainoastaan siinä tapauksessa, että yhteyden muodostavat yhtiöt ovat sijoittautuneet Yhdistyneeseen kuningaskuntaan.

22 Sillä, ettei pääasiassa ole rajoitettu Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden vastaanottavien yhtiöiden sijoittautumisvapautta, ei ole vaikutusta edellä esitettyyn toteamukseen erilaisen kohtelun olemassaolosta sellaisten Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvien yhtiöiden, joiden välisen yhteyden muodostaa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yhteyden muodostava yhtiö, ja sellaisten Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvien yhtiöiden, joiden välisen yhteyden muodostaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhteyden muodostava yhtiö, välillä.

23 Unionin tuomioistuin on nimittäin jo todennut, että yhtiö voi verotustarkoituksessa vedota siihen yhteydessä olevan toisen yhtiön sijoittautumisvapauteen, jos tällainen rajoitus vaikuttaa sen omaan verotukseen (ks. vastaavasti tuomio Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, 39 kohta).

24 Jotta sijoittautumisvapaus olisi vaikutuksiltaan tehokas, siihen on pääasian kaltaisessa tilanteessa sisällyttävä myös se mahdollisuus, että vastaanottavat yhtiöt voivat vedota siihen, jos ne katsovat verotuskohtelunsa olevan epäedullisempaa kuin siinä tapauksessa, että niiden yhteyden tappioita siirtävään yhtiöön muodostaisi Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yhteyden muodostava yhtiö.

25 Jotta tällainen erilainen kohtelu soveltuisi yhteen sijoittautumisvapauteen liittyvien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, sen on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, jolloin rajat ylittävän tilanteen rinnastettavuutta jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen on tutkittava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä, tai sen on oltava oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä (ks. vastaavasti tuomio Philips Electronics UK, EU:C:2012:532, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Rinnastettavuudesta on todettava, että on riidatonta, että sellaiset verovelvolliset yhtiöt, joiden välisen yhteyden muodostava yhtiö on sijoittautunut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, ja yhtiöt, joiden välisen yhteyden muodostava yhtiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, ovat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen verotusjärjestelmän tavoitteen kannalta objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa sikäli kuin kyse on mahdollisuudesta siirtää niiden välillä Yhdistyneessä kuningaskunnassa kärsittyjä tappioita yhtymään sovellettavan konsernin sisäisen

tappiontasauksen avulla.

27 Yleistä etua koskevista pakottavista syistä, jotka voivat oikeuttaa sijoittautumisvapauden rajoittamisen, on mainittava, ettei Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ole vedonnut niihin kirjallisissa huomautuksissaan eikä istunnossa.

28 Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, mihin tavoitteisiin pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä pyritään.

29 Tämän jälkeen, ja sellaisen hyödyllisen vastauksen antamiseksi, jonka avulla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun asian, on mainittava, ettei tällaisen järjestelmän tueksi voida pätevästi vedota jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseen eikä veronkierron estämiseen.

30 Vaikka jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite (ks. mm. tuomio *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 45 kohta), joka liittyy voittojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välisen symmetrian säilyttämiseen (ks. tuomio *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 33 kohta), on todettava, että pääasian kaltaisessa tilanteessa vastaanottavan jäsenvaltion, jonka alueella harjoitetussa liiketoiminnassa yhtymään kuuluvan yhtiön tappiot ovat syntyneet, verotusvaltaan ei vaikuta haitallisesti mahdollisuus, että toisen yhtiön tappioita siirretään tappiontasauksen avulla tässä samassa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle, koska myös tappiot siirtävä yhtiö asuu kyseisessä jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio *Philips Electronics UK*, EU:C:2012:532, 25 ja 26 kohta)

31 Kansallinen toimenpide, jolla rajoitetaan sijoittautumisvapautta, voi olla oikeutettu myös silloin, kun sillä torjutaan täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta (ks. vastaavasti tuomio *ICI*, C-264/96, EU:C:1998:370, 26 kohta; tuomio *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, EU:C:2002:749, 37 kohta; tuomio *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 50 kohta ja tuomio *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, 57 kohta).

32 Tällainen toimenpide voi olla oikeutettu myös veroparatiisien torjuntaa koskevan tavoitteen vuoksi.

33 Oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu, että jotta sijoittautumisvapauden rajoittaminen voitaisiin oikeuttaa tällaisilla syillä, rajoituksen erityisenä tavoitteena on oltava sellaisten menettelyjen estäminen, joilla luodaan ilman taloudellista todellisuusperustaa olevia täysin keinotekoisia järjestelyjä sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista (tuomio *Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 55 kohta).

34 Pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tilanne ei selvästikään ole tällainen, koska sen erityisenä tavoitteena ei ole täysin keinotekoisien järjestelyjen estäminen vaan sillä annetaan yleisesti konserneihin ja erityisesti yhtymiin kuuluville yhtiöille veroetu.

35 Edellä mainitusta seuraa, ettei sijoittautumisvapauden rajoitusta, jota vastaanottavat yhtiöt moittivat, voida oikeuttaa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämiseen tai täysin keinotekoisien järjestelyjen estämiseen liittyvillä yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä.

36 Tästä syystä pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö merkitsee SEUT 49 ja SEUT 54 artiklassa kiellettyä rajoitusta.

37 Toteamusta ei horjuta se ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema seikka, että konsernin ja yhtymän ylimmän tason emoyhtiö ja erät omistusketjun muista yhtiöistä ovat

sijoittautuneet kolmansiin valtioihin.

38 Tällaisella seikalla ei nimittäin ole vaikutusta sellaisia yhtiöitä koskevan sijoittautumisvapauden soveltamisen kannalta, jotka voivat saada pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyn veroedun.

39 Toisin kuin pääomien vapaata liikkuvuutta koskevaan EUT-sopimuksen lukuun sijoittautumisvapautta koskevaan lukuun ei tosin sisälly määräystä, joka ulottaisi sen määräykset koskemaan sellaisia tilanteita, joissa on mukana kolmannen valtion kansalaisia, joiden kotipaikka on unionin ulkopuolella. Niinpä kolmanteen valtioon sijoittautunut yhtiö ei voi vedota sen määräykseen (ks. analogisesti palvelujen tarjoamisen vapaudesta tuomio *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, 25 kohta).

40 Lisäksi on todettava, ettei mistään unionin oikeuden säännöksestä tai määräyksestä ilmene, että unionissa asuvien yhtiöiden osuudenomistajien – olivatpa ne luonnollisia henkilöitä tai oikeushenkilöitä – alkuperällä olisi vaikutusta kyseisten yhtiöiden oikeuteen vedota sijoittautumisvapauteen. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 60 kohdassa, yhtiön asema unioniin sijoittautuneena yhtiönä perustuu SEUT 54 artiklan mukaan yhtiön kotipaikan sijaintiin ja siihen oikeusjärjestykseen, johon yhtiöllä on liittymä, eikä sen osakkeenomistajien kansalaisuuteen.

41 On todettava lisäksi ja joka tapauksessa, että yhtymiin sovellettavassa konsernin sisäistä tappiontasausta koskevassa Yhdistyneen kuningaskunnan järjestelmässä, sellaisena kuin se seuraa pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä, ylimmän tason emoyhtiön ja väliyhtiöiden, joiden määräysvallassa ovat ne yhtiöt, jotka pyrkivät siirtämään tappioita välillään, asuinpaikkojen sijainnilla ei ole vaikutusta. Yhteyden muodostavan yhtiön asuinpaikkaa lukuun ottamatta ICTA:n, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian ajankohtana, säännöksissä vaietaan muiden yhtiöiden, jotka sijoittuvat tappioita vastaanottavien ja siirtävien yhtiöiden välisessä omistusketjussa kyseisten yhtiöiden väliin tai yläpuolelle, sijainnista. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on istunnossa myöntänyt, pääasiassa pyydetyn kaltainen tappiontasaus olisi voitu myöntää samojen säännösten perusteella, jos yhteyden muodostavan yhtiön asuinpaikka olisi ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ilman että konsernin ylimmän tason emoyhtiön ja väliyhtiöiden sijoittautuminen kolmanteen valtioon olisi ollut esteenä sille.

42 Niinpä esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa annetaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle konserniin kuuluvalla yhtiöllä mahdollisuus saada toisen kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan, yhtymään kuuluvan yhtiön tappiot siirretyksi itselleen silloin, jos myös ”yhteyden muodostava yhtiö”, joka kuuluu sekä kyseiseen konserniin että kyseiseen yhtymään, asuu kyseisessä jäsenvaltiossa, riippumatta yhtiöiden, jotka itse tai toisten yhtiöiden välityksellä omistavat yhteyden muodostavan yhtiön, ja muiden sellaisten yhtiöiden, joita tappioiden siirto koskee, asuinpaikasta, kun kyseisessä lainsäädännössä suljetaan pois tällainen mahdollisuus silloin, kun yhteyden muodostava yhtiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa annetaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle konserniin kuuluvalle yhtiölle mahdollisuus saada toisen kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan, yhtymään kuuluvan yhtiön tappiot siirretyksi itselleen silloin, jos myös ”yhteyden muodostava yhtiö”, joka kuuluu sekä kyseiseen konserniin että kyseiseen yhtymään, asuu kyseisessä jäsenvaltiossa, riippumatta yhtiöiden, jotka itse tai toisten yhtiöiden välityksellä omistavat yhteyden muodostavan yhtiön, ja muiden sellaisten yhtiöiden, joita tappioiden siirto koskee, asuinpaikasta, kun kyseisessä lainsäädännössä suljetaan pois tällainen mahdollisuus silloin, kun yhteyden muodostava yhtiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.