



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

19 päivänä kesäkuuta 2019\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteisövero – Konserni – Sijoittautumisvapaus – Ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappioiden vähentäminen – Niin sanottujen lopullisten tappioiden käsite – Soveltaminen tytäryhtiön tytäryhtiöön – Emoyhtiön asuinvaltion lainsäädäntö, jossa edellytetään tytäryhtiön suoraa omistusta – Tytäryhtiön asuinvaltion lainsäädäntö, jossa rajoitetaan tappioiden vähentämistä ja kielletään se likvidaation toteuttamisvuonna

Asiassa C-608/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi) on esittänyt 5.10.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.10.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

## Skatteverket

vastaaan

## Holmen AB,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 24.10.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Skatteverket, asiamiehenään M. Andersson Berg,
- Holmen AB, edustajanaan H. Andersson,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren ja J. Lundberg,
- Saksan hallitus, asiamiehinään aluksi T. Henze ja R. Kanitz, sittemmin R. Kanitz,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. K. Bulterman ja J. M. Hoogveld,

\* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

- Suomen hallitus, asiamiehenään S. Hartikainen,
  - Euroopan komissio, asiamiehinään K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen ja G. Tolstoy,
- kuultuaan julkisasiamiehen 10.1.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,  
on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa, tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Skatteverket (veroviranomainen, Ruotsi) ja Holmen AB ja jossa on kyse kyseisen yhtiön mahdollisuudesta vähentää yhteisöverotuksessa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön tytäryhtiön tappiot.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### ***Ruotsin oikeus***

- 3 Konserniavustuksista säädetään tuloverolain (inkomstskattelagen (1999:1229)) 35 ja 35 a luvun säännöksissä.
- 4 Tuloverolain 35 luvun mukaan tappiota tehnyt tytäryhtiö voi verotusta varten siirtää tappiot tämän joko suoraan tai välillisesti omistavalle emoyhtiölle.
- 5 Jos tappio on 13.12.2005 annetun tuomion Marks & Spencer (C-446/03, jäljempänä tuomio Marks & Spencer, EU:C:2005:763) 55 kohdassa tarkoitettu lopullinen tappio, emoyhtiön kokonaan omistama, ETA-alueella sijaitseva tytäryhtiö voi tuloverolain 35 a luvun nojalla siirtää tappiot muun muassa sillä edellytyksellä, että emoyhtiö omistaa tytäryhtiön suoraan ja tytäryhtiö on asetettu selvitystilaan eikä emoyhtiö jatka tähän etuyhteydessä olevan yrityksen kautta toimintaa tytäryhtiön sijaintivaltiossa selvitysmenettelyn päätyttyä.

#### ***Espanjan oikeus***

- 6 Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä tiedoista ilmenee, että espanjalaisessa verokonsolidointia koskevassa järjestelmässä konserniin kuuluvien yksiköiden voittoja ja tappioita voidaan rajoituksetta kuitata vastakkain. Käyttämättömät tappiot voidaan ilman aikarajoitusta siirtää ja vähentää mahdollisista voitoista tulevina vuosina.
- 7 Vuodesta 2011 lähtien aikaisempien vuosien tappioita on kuitenkin voitu kuitata enää vain osaa verovuoden aikana kertynyttä voittoa vastaan. Tappiot, joita tämän rajoituksen vuoksi ei voida vähentää, voidaan siirtää samalla tavalla kuin muut käyttämättömät tappiot seuraaville vuosille.
- 8 Jos vero-oikeudellinen konserni purkautuu sen vuoksi, että siihen kuuluva yksikkö tai yksiköt likvidoidaan, mahdolliset jäljelle jäävät tappiot jaetaan niille yhtiöille, joissa ne ovat syntyneet.
- 9 Likvidaatiovuoden aikana ainoastaan se yksikkö, jossa tappiot ovat syntyneet, voi hyödyntää ne.

## Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 10 Holmen on emoyhtiö ruotsalaisessa konsernissa. Se omistaa Espanjassa tytäryhtiön välityksellä useita tytäryhtiön tytäryhtiöitä, jotka toimivat paperi- ja painoalalla ja muodostavat yhdessä keskitetyn verotuksellisen konsernin. Koska yhdelle tytäryhtiöistä on vuodesta 2003 lähtien kertynyt tappiota yhteensä noin 140 miljoonaa euroa, Holmenin on tarkoitus lopettaa toiminta Espanjassa.
- 11 Holmen pyysi Skatterättsnämndeniltä (Ruotsin keskusverolautakunta) ennakkoratkaisua sen arvioimiseksi, onko Holmenilla tuomiosta Marks & Spencer johtuvan oikeuskäytännön perusteella oikeus tehdä selvitysmenettelyn päätyttyä konsernivähennys näiden tappioiden osalta, joita ei muuten voitaisi vähentää Espanjassa, missä likvidoidun yhtiön tappioiden siirtäminen ei ole oikeudellisesti mahdollista likvidaatiovuoden aikana, sen paremmin kuin Ruotsissakaan, missä tytäryhtiö, jolle lopulliset tappiot ovat aiheutuneet, on omistettava suoraan.
- 12 Holmen esitti ennakkoratkaisua varten tarkemmin ottaen kaksi vaihtoehtoa, joista ensimmäisen mukaan espanjalainen tytäryhtiö ja kaksi tytäryhtiön tytäryhtiötä likvidoidaan, ja toisen mukaan tytäryhtiö sulautuu espanjalaiseen tappiota tehneeseen tytäryhtiön tytäryhtiöön käänteisen sulautumisen kautta, minkä jälkeen uusi yksikkö likvidoidaan. Kummassakaan vaihtoehdossa Holmen ei likvidaation aikana harjoita enää liiketoimintaa Espanjassa, eikä se myöskään aio toimia Espanjassa sen jälkeen.
- 13 Skatterättsnämndenin antamassa ennakkoratkaisussa puolletaan toista vaihtoehtoa mutta ei ensimmäistä.
- 14 Skatterättsnämnden myönsi, että kielteinen vastaus ensimmäisen vaihtoehdon osalta johtaisi sijoittautumisvapauden rajoittamiseen, mutta se katsoi, että tuomioon Marks & Spencer perustuvan oikeuskäytännön nojalla tätä rajoitusta voidaan pitää perusteltuna, edellyttäen, että suhteellisuusperiaatetta noudatetaan eivätkä kyseessä olevat tappiot siten kuulu yhteenkään kyseisen tuomion 55 kohdassa tarkoitetuista tilanteista, joissa tappiot ovat ”lopullisia”.
- 15 Sekä veroviranomainen että Holmen ovat riitauttaneet ennakkoratkaisun Högsta förvaltningsdomstolenissa (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi).
- 16 Högsta förvaltningsdomstolen katsoo, ettei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä täsmennetä yhtäältä, edellyttääkö lopullisten tappioiden vähentäminen sitä, että emoyhtiö omistaa tytäryhtiön suoraan, ja toisaalta, onko tytäryhtiön tappioiden lopullisuutta arvioitaessa otettava huomioon tytäryhtiön asuinvaltion sääntelyn muille oikeussubjekteille tarjoamat mahdollisuudet ottaa huomioon kyseiset tappiot ja jos näin on, miten tämä sääntely on otettava huomioon.
- 17 Tässä tilanteessa Högsta förvaltningsdomstolen on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Edellyttääkö oikeus, joka seuraa muun muassa [tuomiosta Marks & Spencer] ja jonka mukaan jäsenvaltiossa sijaitseva emoyhtiö saa SEUT 49 artiklan nojalla vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön lopulliset tappiot, että emoyhtiö omistaa tytäryhtiön suoraan?
- 2) Katsotaanko tappio lopulliseksi myös siltä osin kuin sitä ei tytäryhtiön sijaintivaltion sääntöjen mukaisesti ole voitu kuitata siellä tiettyinä vuosina syntyneitä voittoja vastaan vaan tappio on voitu siirtää mahdollisesti vähennettäväksi tulevina vuosina?
- 3) Onko tappion lopullisuutta arvioitaessa otettava huomioon se seikka, että tytäryhtiön sijaintivaltion sääntelyssä on asetettu rajoituksia, jotka koskevat muiden kuin tappiota tehneen yhtiön mahdollisuutta vähentää tappio?

- 4) Mikäli kolmannessa kysymyksessä tarkoitettu rajoitus on otettava huomioon, onko siinä tapauksessa otettava huomioon se, missä määrin rajoitus tosiasiallisesti on johtanut siihen, ettei osaa tappioista ole voitu kuitata toisen subjektin tekemiä voittoja vastaan?”

### **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

- 18 Aluksi on syytä muistuttaa, että tuomion Marks & Spencer 43–51 kohdassa on todettu, että sijoittautumisvapauden rajoittaminen siten, että yhtiön oikeutta vähentää ulkomaisen tytäryhtiön tappiot rajoitetaan mutta kotimaisen tytäryhtiön tappioiden vähentäminen sallitaan, on perusteltua, jotta varmistetaan, että verotusvalta jakautuu jäsenvaltioiden välillä tasapainoisesti, ja estetään tappioiden kaksinkertaisen käytön ja veron kiertämisen vaara.
- 19 Kyseisen tuomion 55 kohdassa on kuitenkin täsmennetty, että vaikka kyse on rajoituksesta, joka on lähtökohtaisesti oikeutettu, se, että emoyhtiön asuinvaltio ei tarjoa emoyhtiölle mahdollisuutta ottaa verotuksessa huomioon ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappioita, vaikka ne ovat lopullisia, ei ole oikeasuhteista tilanteessa, jossa
- ulkomailla asuva tytäryhtiö on käyttänyt loppuun kaikki asuinvaltiossaan olemassa olevat tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet tappiontasausta koskevassa hakemuksessa tarkoitettujen verovuoden ja aikaisempien verovuosien osalta tarvittaessa siirtämällä kyseiset tappiot kolmannelle tai vähentämällä mainitut tappiot aikaisempien verovuosien aikana toteutuneista voitoistaan, ja
  - ei ole olemassa mahdollisuutta siihen, että joko ulkomainen tytäryhtiö itse tai kolmas etenkin siinä tapauksessa, että tytäryhtiö on myyty sille, voi ottaa kyseisen tytäryhtiön tappiot huomioon sen asuinvaltiossa tulevien verovuosien aikana.

### ***Ensimmäinen kysymys***

- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, voidaanko tuomion Marks & Spencer 55 kohdassa tarkoitettua ulkomailla asuvan tytäryhtiön lopullisten tappioiden käsitettä soveltaa tytäryhtiön tytäryhtiöön.
- 21 Tämän kysymyksen taustalla on pääasiassa kyseessä oleva Ruotsin lainsäädäntö, jonka mukaan emoyhtiö voi tehdä konsernivähennyksen ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappioiden osalta ainoastaan, jos vähennystä hakeneen emoyhtiön ja tappiota tehneen tytäryhtiön välillä on suora yhteys.
- 22 On muistutettava, että tällainen ehto, jonka vuoksi rajatylittävä konsernivähennys ei tietyissä tilanteissa ole mahdollinen, voi olla oikeutettu tämän tuomion 18 kohdassa mainituista yleistä etua koskevista pakottavista syistä.
- 23 Kuten tuomion Marks & Spencer 45–52 kohdassa on todettu, jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen voi johtaa siihen, että johonkin näistä valtioista sijoittautuneiden yhtiöiden taloudelliseen toimintaan on tarpeen soveltaa pelkästään kyseisen valtion verosääntöjä niin voittojen kuin tappioidenkin osalta. Tätä taustaa vasten se, että yhtiöille annetaan mahdollisuus valita, otetaanko niiden tappiot huomioon siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet, vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaarantaisi huomattavasti verotusvallan tasapainoisen jakaantumisen jäsenvaltioiden välillä, koska veron määräytymisperuste kasvaisi ensimmäisessä valtiossa ja pienenesi jälkimmäisessä valtiossa siirrettyjen tappioiden määrää vastaavasti. Lisäksi jäsenvaltioiden on voitava – kieltämällä rajatylittävä konsernivähennys – välttää vaara tappioiden kaksinkertaisesta vähentämisestä ja siitä, että konsernit järjestelmällisesti siirtävät tappioita sellaisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin, joissa sovelletaan korkeampia verokantoja ja joissa tappioiden arvo verotuksessa on näin ollen suurempi.

- 24 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella konsernivähennystä koskevalla ehdolla on kuitenkin voitava taata kyseessä olevien tavoitteiden toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.
- 25 Tältä osin on syytä erottaa toisistaan kaksi tapausta.
- 26 Ensimmäinen vaihtoehto koskee tilannetta, jossa konsernivähennystä hakevan emoyhtiön ja tytäryhtiön tytäryhtiön, jonka tappioita voitaisiin mahdollisesti pitää lopullisina, välissä oleva tytäryhtiö tai tytäryhtiöt eivät ole sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon.
- 27 Tässä tapauksessa ei voida sulkea pois sitä mahdollisuutta, että konserni voi valita, missä jäsenvaltiossa se hyödyntää lopulliset tappiot, eli joko ylimmän tason emoyhtiön asuinvaltiossa tai minkä tahansa välissä olevan tytäryhtiön asuinvaltiossa.
- 28 Tällainen valintamahdollisuus sallisi konserniverokannan optimointiin tähtäävän strategian, joka saattaisi vaarantaa jäsenvaltioiden verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämisen ja aiheuttaa vaaran siitä, että tappiot vähennetään useaan kertaan.
- 29 Näin ollen suhteellisuusperiaatteen vastaisena ei voida pitää sitä, että jäsenvaltio edellyttää suoraa yhteyttä rajatylittävän konsernivähennyksen osalta – vaikka näytettäisiin, että kaikki muut tuomion Marks & Spencer 55 kohdassa mainitut tilanteet, joissa tappioiden huomioon ottaminen ei ole mahdollista, ovat käsillä –, ja näin on etenkin sen vuoksi, että kyseisessä kohdassa vahvistettua poikkeusta sovelletaan joka tapauksessa siinä jäsenvaltiossa, missä tytäryhtiönsä suoraan omistava tytäryhtiö sijaitsee ja missä rajatylittävää konsernivähennystä voidaan hakea kyseisen tytäryhtiön tytäryhtiön tappioiden osalta.
- 30 Toinen vaihtoehto koskee tilannetta, jossa konsernivähennystä hakevan emoyhtiön ja tytäryhtiön tytäryhtiön, jonka tappioita voitaisiin mahdollisesti pitää lopullisina, välissä oleva tytäryhtiö tai tytäryhtiöt ovat sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon. Tästä näyttää olevan kysymys pääasiassa, koska sekä Holmenin konsernin välitason tytäryhtiö että Holmenin tappiota tehnyt tytäryhtiön tytäryhtiö ovat sijoittautuneet Espanjaan.
- 31 Tällaisessa tilanteessa vaara siitä, että konserniverokanta optimoidaan valitsemalla jäsenvaltio, jossa tappiot vähennetään, sekä vaara siitä, että useampi jäsenvaltio ottaa tappiot huomioon, on samankaltainen kuin tuomion Marks & Spencer 45–52 kohdassa mainittu vaara.
- 32 Siten jäsenvaltion edellyttämä pääasiassa kyseessä olevan kaltainen suora omistus olisi suhteellisuusperiaatteen vastainen, jos tuomion Marks & Spencer 55 kohdassa esitetyt edellytykset täyttyvät.
- 33 Näin ollen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että tuomion Marks & Spencer 55 kohdassa tarkoitettua ulkomailla asuvan tytäryhtiön lopullisten tappioiden käsitettä ei voida soveltaa tytäryhtiön tytäryhtiöön, elleivät konsernivähennystä hakevan emoyhtiön ja tytäryhtiön tytäryhtiön, jonka tappioita voitaisiin mahdollisesti pitää lopullisina, välissä olevat kaikki yhtiöt asu samassa jäsenvaltiossa.

### ***Kolmas kysymys***

- 34 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, mikä merkitys sen arvioimisessa, ovatko ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappiot lopullisia tuomion Marks & Spencer 55 kohdassa tarkoitettulla tavalla, on annettava sille seikalle, että tytäryhtiön jäsenvaltiossa ei ole mahdollista siirtää yhtiön tappioita toiselle verovelvolliselle likvidaatiovuoden aikana mutta tällaiset tappiot voidaan siirtää saman yhtiön muille verovuosille.

- 35 Unionin tuomioistuinta pyydetään siten täsmentämään, kuuluuko Holmenin tarkoittaman kaltainen tilanne, jossa ulkomailla asuvan yhtiön jäsenvaltio sallii likvidaatiovuoden aikana ainoastaan sen yhtiön, jossa tappiot ovat syntyneet, hyödyntää kyseiset tappiot, niiden tilanteiden piiriin, jotka on mainittu tuomion Marks & Spencer 55 kohdan toisessa luettelamakohdassa ja joissa ei ole mahdollista ottaa huomioon ulkomaisen tytäryhtiön tappioita tämän asuinvaltiossa tulevien verovuosien aikana.
- 36 Tältä osin riittää, kun huomautetaan, että tuomion Marks & Spencer 55 kohdan toisessa luettelamakohdassa esitetyissä perusteluissa tarkoitetaan nimenomaisesti sitä, että tappioiden lopullisuuden ehtona oleva siirtomahdollisuuden puuttuminen voi liittyä siihen, voiko kolmas etenkin siinä tapauksessa, että tytäryhtiö on myyty sille, ottaa kyseiset tappiot huomioon tulevien verovuosien aikana.
- 37 Tästä seuraa, että vaikka Holmenin tarkoittaman kaltaisessa tilanteessa näytettäisiin, että kaikki muut tuomion Marks & Spencer 55 kohdassa mainitut tilanteet, joissa tappioiden huomioon ottaminen ei ole mahdollista, ovat mahdollisesti käsillä, tappioita ei voitaisi kuitenkaan pitää lopullisina, jos ne voidaan käyttää taloudellisesti hyväksi siirtämällä ne kolmannelle ennen likvidaation päättymistä.
- 38 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 57–63 kohdassa, ei voida suoralta kädeltä sulkea pois sitä, että kolmas voisi ottaa verotuksessa huomioon tytäryhtiön tappiot tämän asuinvaltiossa esimerkiksi siinä tapauksessa, että tytäryhtiö luovutetaan hintaan, jossa otetaan huomioon sen veroedun arvo, joka saadaan voitaessa vähentää tappiot tulevina vuosina (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja tänään annettava tuomio Memira Holding, C-607/17, 26 kohta).
- 39 Näin ollen Holmenin tarkoittaman kaltaisessa tilanteessa – jollei Holmen osoita, että edellisessä kohdassa mainittua mahdollisuutta ei ole – ainoastaan se seikka, että tytäryhtiön asuinvaltion lainsäädännössä ei sallita tappioiden siirtämistä likvidaatiovuoden aikana, ei sellaisenaan ole riittävä, jotta tytäryhtiön tai tytäryhtiön tytäryhtiön tappioita voitaisiin pitää lopullisina.
- 40 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että sen arvioimisessa, ovatko ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappiot lopullisia tuomion Marks & Spencer 55 kohdassa tarkoitettulla tavalla, sillä seikalla, että tytäryhtiön jäsenvaltiossa ei ole mahdollista siirtää yhtiön tappioita toiselle verovelvolliselle likvidaatiovuoden aikana, ei ole ratkaisevaa merkitystä, ellei emoyhtiö osoita, ettei sen ole mahdollista hyödyntää kyseisiä tappioita varmistamalla esimerkiksi luovutuksen kautta, että kolmas ottaa tappiot verotuksessa huomioon tulevien verovuosien aikana.

### *Toinen ja neljäs kysymys*

- 41 Toisella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on tutkittava lopuksi yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo pääasiallisesti, onko – mikäli kolmannessa kysymyksessä mainittu seikka on merkityksellinen – huomioon otettava se seikka, että tytäryhtiön, jonka tappioita voitaisiin mahdollisesti pitää lopullisina, asuinvaltion lainsäädännön soveltamisen seurauksena osa tappioista oli tappioiden vähentämistä koskevan rajoituksen vuoksi siirrettävä saman yksikön myöhempään verotukseen tai sitä ei voitu vähentää toisen samaan konserniin kuuluvan yksikön voitoista.
- 42 Kuten kolmanteen kysymykseen annetussa vastauksessa todetaan, tytäryhtiön asuinvaltion lainsäädännöstä johtuvilla rajoituksilla, jotka koskevat tappioiden siirtämistä, ei ole tältä osin ratkaisevaa merkitystä, jos emoyhtiö ei ole osoittanut, ettei sen ole mahdollista varmistaa, että kolmas ottaa huomioon tappiot esimerkiksi sellaisen luovutuksen jälkeen, jonka hinnassa on otettu huomioon tappioiden verotuksellinen arvo.

- 43 Mikäli emoyhtiö osoittaa tämän ja muut tuomion Marks & Spencer 55 kohdassa mainitut edellytykset täyttyvät, veroviranomaisten on katsottava, että ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappiot ovat lopullisia ja että se, ettei emoyhtiö voi ottaa kyseisiä tappioita huomioon, on näin ollen suhteellisuusperiaatteen vastaista.
- 44 Tässä yhteydessä tappioiden lopullisuutta arvioitaessa merkitystä ei ole sillä, missä määrin tappiota tehneen yhtiön mahdollisuutta siirtää tappioita on rajoitettu tai missä määrin muiden samaan konserniin kuuluvien yksiköiden, jotka asuvat tappiota tehneen tytäryhtiön asuinvaltiossa, mahdollisuutta siirtää tytäryhtiön tappioita olisi voitu rajoittaa.
- 45 Toiseen ja neljänteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että mikäli kolmannessa kysymyksessä mainittu seikka on merkityksellinen, sillä seikalla ei ole merkitystä, missä määrin tytäryhtiön, jonka tappioita voitaisiin mahdollisesti pitää lopullisina, asuinvaltion lainsäädännön soveltamisen seurauksena osaa tappioista ei voitu vähentää tappiota tehneen tytäryhtiön kyseisen verovuoden voitoista tai toisen samaan konserniin kuuluvan yksikön voitoista.

### Oikeudenkäyntikulut

- 46 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:

- 1) **13.12.2005 annetun tuomion Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 kohdassa tarkoitettua ulkomailla asuvan tytäryhtiön lopullisten tappioiden käsitettä ei voida soveltaa tytäryhtiön tytäryhtiöön, elleivät konsernivähennystä hakevan emoyhtiön ja tytäryhtiön tytäryhtiön, jonka tappioita voitaisiin mahdollisesti pitää lopullisina, välissä olevat kaikki yhtiöt asu samassa jäsenvaltiossa.**
- 2) **Sen arvioimisessa, ovatko ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappiot lopullisia 13.12.2005 annetun tuomion Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 kohdassa tarkoitettulla tavalla, sillä seikalla, että tytäryhtiön jäsenvaltiossa ei ole mahdollista siirtää yhtiön tappioita toiselle verovelvolliselle likvidaatiovuoden aikana, ei ole ratkaisevaa merkitystä, ellei emoyhtiö osoita, ettei sen ole mahdollista hyödyntää kyseisiä tappioita varmistamalla esimerkiksi luovutuksen kautta, että kolmas ottaa tappiot verotuksessa huomioon tulevien verovuosien aikana.**
- 3) **Mikäli tämän tuomiolauselman 2 kohdassa mainittu seikka on merkityksellinen, sillä seikalla ei ole merkitystä, missä määrin tytäryhtiön, jonka tappioita voitaisiin mahdollisesti pitää lopullisina, asuinvaltion lainsäädännön soveltamisen seurauksena osaa tappioista ei voitu vähentää tappiota tehneen tytäryhtiön kyseisen verovuoden voitoista tai toisen samaan konserniin kuuluvan yksikön voitoista.**

Allekirjoitukset