



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

16 päivänä helmikuuta 2023*

Ennakkoratkaisupyyntö – Välitön verotus – Yhteisövero – SEUT 49, SEUT 63 ja SEUT 64 artikla – Sijoittautumisvapaus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Konzernin sisäiset varojen siirrot – Yhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jäsenvaltiossa ja jonka emoyhtiön verotuksellinen asuinpaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja jonka sisaryhtiön verotuksellinen asuinpaikka on kolmannessa valtiossa – Se, että yhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jäsenvaltiossa, luovuttaa immateriaalioikeuksia sisaryhtiölleen, jonka verotuksellinen asuinpaikka on kolmannessa valtiossa – Se, että yhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jäsenvaltiossa, luovuttaa tytäryhtiönsä osakkeita emoyhtiölleen, jonka verotuksellinen asuinpaikka on toisessa jäsenvaltiossa – Luovutettujen varojen markkina-arvoa vastaava vastike – Verosta vapauttaminen tai verottaminen sen mukaan, missä valtiossa luovutuksen saaneella yhtiöllä on kotipaikka

Asiassa C-707/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (ylioikeus, vero- ja sosiaali- ja sosiaalijaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 29.12.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.12.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Gallaher Limited

vastaaan

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe sekä tuomarit M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (esittelevä tuomari) ja M. Gavalec,

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

- Gallaher Limited, edustajanaan I. Afzal, barrister, P. Baker, QC, S. Bond ja E. Buxton, solicitors,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään L. Baxter, F. Shibli ja J. Simpson, avustajanaan R. Baldry, QC, ja B. Elliott, barrister,
- Euroopan komissio, asiamiehinään P.-J. Loewenthal ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 8.9.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49, SEUT 63 ja SEUT 64 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Gallaher Limited -yhtiö (jäljempänä GL), jonka verotuksellinen asuinpaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (vero- ja tullihallinto, Yhdistynyt kuningaskunta; jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse siitä, että GL määrättiin maksamaan vero kahdesta varojen siirrosta samaan konserniin kuuluville yhtiöille, joiden verotukselliset asuinpaikat eivät ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, antamatta sille oikeutta lykätä tämän veron maksamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Erosopimus

- 3 Sopimus Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan eroamisesta Euroopan unionista ja Euroopan atomienergiayhteisöstä (EUVL 2020, L 29, s. 7; jäljempänä erosopimus) hyväksyttiin 30.1.2020 annetulla neuvoston päätöksellä (EU) 2020/135 (EUVL 2020, L 29, s. 1).
- 4 Erosopimuksen johdannon mukaan unionin oikeuden soveltaminen Yhdistyneeseen kuningaskuntaan lakkaa kaikilta osiltaan kyseisen sopimuksen voimaantulopäivästä niiden järjestelyjen mukaisesti, jotka on vahvistettu mainitussa sopimuksessa.
- 5 Erosopimuksen 126 artiklassa määrätään siirtymäkaudesta, joka alkaa kyseisen sopimuksen voimaantulopäivänä ja päättyy 31.12.2020 ja jonka ajan unionin oikeutta sovelletaan Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, ellei mainitussa sopimuksessa toisin määrätä.
- 6 Erosopimuksen 86 artiklan, jonka otsikko on ”Euroopan unionin tuomioistuimessa vireillä olevat asiat”, 2 ja 3 kohdassa määrätään seuraavaa:

”2. Euroopan unionin tuomioistuimella säilyy toimivalta antaa ennakkoratkaisuja asioissa, joissa Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntö on jätetty ennen siirtymäkauden päättymistä.

3. Sovellettaessa tämän luvun määräyksiä – – ennakkoratkaisupyyntö katsotaan tehdyksi, kun unionin tuomioistuimen kirjaamo – – on rekisteröinyt menettelyn vireille panevan asiakirjan.”

7 Erosopimuksen 89 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Tuomiot ja määräykset, jotka Euroopan unionin tuomioistuin antaa ennen siirtymäkauden päättymistä, sekä tuomiot ja määräykset, jotka Euroopan unionin tuomioistuin antaa siirtymäkauden päättymisen jälkeen 86 ja 87 Artiklassa tarkoitetuissa asioissa, sitovat kaikilta osiltaan Yhdistynyttä kuningaskuntaa ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa.”

8 Erosopimuksen 185 artiklan mukaan kyseinen sopimus tuli voimaan 1.2.2020.

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

9 Vuoden 2009 yhteisöverolain (Corporation Tax Act 2009, jäljempänä vuoden 2009 CTA) 2 ja 5 §:n ja veronalaisten voittojen verotuksesta vuonna 1992 annetun lain (Taxation of Chargeable Gains Act 1992, jäljempänä vuoden 1992 TCGA) 8 §:n mukaan yhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, on yhteisöverovelvollinen koko kyseisen tilikauden aikana tekemästään tuloksesta (realisoituneet arvonnousut mukaan luettuina).

10 Vuoden 2009 CTA:n 5 §:n 3 momentin mukaan yhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa mutta joka harjoittaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa liiketoimintaa kiinteän toimipaikan välityksellä, on verovelvollinen tälle kiinteälle toimipaikalle kuuluvasta tuloksesta. Vuoden 1992 TCGA:n 10 B §:n mukaan tällainen yhtiö on verovelvollinen varojen luovutuksessa realisoituneesta arvonnoususta (luovutusvoitosta), jos kyseiset varat sijaitsevat Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jos niitä käytetään kaupallisessa toiminnassa tai kiinteää toimipaikkaa varten. Nämä varat luokitellaan vuoden 1992 TCGA:n 171 §:n (1 A) momentin nojalla veronalaisiksi varoiksi.

11 Vuoden 1992 TCGA:n 17 ja 18 §:n mukaan varojen luovutuksen katsotaan tapahtuneen kyseisten varojen markkina-arvoa vastaavalla hinnalla, jos luovutus perustuu muilla kuin tavanomaisilla markkinaehdoilla tehtyyn sopimukseen tai jos se tapahtuu luovuttajaan sidoksissa olevan henkilön hyväksi.

12 Vuoden 1992 TCGA:n 170 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tämä pykälä koskee 171–181 §:n tulkintaa, jollei asiayhteydestä muuta johdu – –

(2) Jollei toisin säädetä,

--

(b) jäljempänä olevia 3–6 momenttia sovelletaan sen määrittämiseksi, muodostavatko yhtiöt konsernin, ja jos näin on, mikä konsernin pääyhtiö on

--

(d) konsernin ja tytäryhtiön käsitteitä on tulkittava ottaen huomioon kaikki tarvittavat mukautukset, kun käsitteitä sovelletaan muun valtion kuin Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuden mukaan perustettuun yhtiöön.

(3) Jollei jäljempänä 4–6 momentista muuta johdu,

- (a) yhtiö (jota kutsutaan jäljempänä ja 171–181 §:ssä konsernin pääyhtiöksi) ja kaikki sen tytäryhtiöt, joista se omistaa 75 prosenttia, muodostavat konsernin; jos jollakin yhtiön tytäryhtiöistä on tytäryhtiöitä, joista se omistaa 75 prosenttia, ne kuuluvat konserniin samoin kuin näiden tytäryhtiöiden tytäryhtiöt, joista ne omistavat 75 prosenttia, ja niin edelleen, mutta
- (b) yhtiöt (lukuun ottamatta konsernin pääyhtiötä), jotka eivät ole tytäryhtiöitä, joista konsernin pääyhtiö omistaa tosiasiallisesti 51 prosenttia, eivät kuulu konserniin.
- (4) Yhtiö ei voi olla konsernin pääyhtiö, jos se itse on tytäryhtiö, josta toinen yhtiö omistaa 75 prosenttia.

– –”

- 13 Vuoden 1992 TCGA:n 171 §:n ja vuoden 2009 CTA:n 775 ja 776 §:n (jäljempänä yhdessä konsernin sisäisistä siirroista annetut säännökset) mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa yhteisöverovelvollisten yhtiöiden väliset konsernin sisäiset varojen siirrot on toteutettava verotuksellisesti neutraalilla tavalla.
- 14 Vuoden 1992 TCGA:n 171 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Kun

- (a) yhtiö (yhtiö A) luovuttaa varoja toiselle yhtiölle (yhtiö B) ajankohtana, jona molemmat yhtiöt kuuluvat samaan konserniin, ja
- (b) jäljempänä 1A momentissa säädetyt edellytykset täyttyvät,

yhtiötä A ja yhtiötä B kohdellaan arvonnousuun kohdistuvassa yhteisöverotuksessa siten, kuin yhtiö B olisi hankkinut nämä varat sellaista vastiketta vastaan, joka takaa sen, ettei yhtiö A saa luovutusvoittoa tai -tappiota luovutuksen yhteydessä.

(1A) Edellä 1b momentissa tarkoitettut edellytykset ovat seuraavat:

- (a) yhtiö A asuu luovutusajankohtana Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tai varat ovat kyseisen yhtiön veronalaisia varoja välittömästi ennen tätä ajankohtaa, ja
- b) yhtiö B asuu luovutusajankohtana Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tai varat ovat kyseisen yhtiön veronalaisia varoja välittömästi tämän ajankohdan jälkeen.

Tässä yhteydessä varat ovat tiettyä ajankohtana yhtiön veronalaisia varoja, jos – kyseisen yhtiön luovuttaessa varat kyseisenä ajankohtana – kaikki yhtiön realisoimat arvonnousut olisivat veronalaista arvonnousua ja kuuluisivat 10B §:n nojalla yhtiön yhteisöverotuksessa verotettaviin tuloihin.

– –”

15 Vuoden 2009 CTA:n 775 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Aineettoman käyttöomaisuushyödykkeen siirto yhtiöltä (luovuttaja) toiselle yhtiölle (luovutuksensaaja) on verotuksellisesti neutraali lain tämän osan kannalta, jos

- (a) kummatkin yhtiöt kuuluvat luovutusajankohtana samaan konserniin
- (b) kyseessä olevat varat ovat välittömästi ennen luovutusta luovuttajan veronalaisia aineettomia varoja ja
- (c) kyseessä olevat varat ovat välittömästi luovutuksen jälkeen luovutuksensaajan veronalaisia aineettomia varoja.

(2) Siltä osin kuin on kyse sellaisen luovutuksen seurauksista, joka on verotuksellisesti neutraali lain tämän osan kannalta, ks. 776 §.

– –”

16 Vuoden 2009 CTA:n 776 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tässä pykälässä säädetään sellaisen varojen luovutuksen seurauksista, joka on verotuksellisesti neutraali lain tämän osan kannalta.

(2) Tässä yhteydessä luovutuksella ei tarkoiteta sitä, että

(a) luovuttaja realisoi varat tai

(b) luovutuksensaaja hankkii varat.

(3) Tässä yhteydessä luovutuksensaajan katsotaan

(a) omistaneen varat koko sen ajan, jonka luovuttaja omisti ne, ja

(b) toteuttaneet varojen suhteen kaikki toimet, jotka luovuttaja toteutti.

(4) Erityisesti

(a) luovuttajan hallussa olevien varojen alkuperäistä hankintamenoa pidetään luovutuksensaajan hallussa olevien varojen alkuperäisenä hankintamenona ja

(b) kaikkia varoihin liittyviä menoja ja tuloja, jotka luovuttaja on ottanut huomioon verotuksessa lain tämän osan kannalta, kohdellaan siten, kuin luovutuksensaaja olisi ottanut ne huomioon.

(5) Edellä 4a momentissa olevat viittaukset varojen hankintamenoon koskevat verotuksessa hyväksytyjä menoja.”

17 Vuoden 2009 CTA:n 764 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tätä lukua sovelletaan lain tämän osan kannalta sen määrittämisessä, muodostavatko yhtiöt konsernin, ja jos näin on, konsernin pääyhtiön määrittämisessä.

--”

18 Vuoden 2009 CTA:n 765 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Yleissääntö on, että

- (a) yhtiö A ja kaikki sen tytäryhtiöt, joista se omistaa 75 prosenttia, muodostavat konsernin ja
- (b) jos jollakin yhtiön tytäryhtiöistä on tytäryhtiöitä, joista se omistaa 75 prosenttia, ne kuuluvat konserniin samoin kuin näiden tytäryhtiöiden tytäryhtiöt, joista ne omistavat 75 prosenttia, ja niin edelleen.

(2) A:lla viitataan tässä luvussa ja 9 luvussa konsernin pääyhtiöön.

(3) 1 ja 2 momentin osalta sovelletaan tämän luvun seuraavia säännöksiä.”

19 Vuoden 2009 CTA:n 767 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Yleissääntö on, että yhtiö A ei ole konsernin pääyhtiö, jos se itse on toisen yhtiön B tytäryhtiö, josta tämä toinen yhtiö omistaa 75 prosenttia.

--”

20 Verojen hallinnoinnista vuonna 1970 annetun lain (Taxes Management Act 1970; jäljempänä vuoden 1970 TMA) 59D §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tilikautta koskeva yhteisövero on maksettava sitä päivää seuraavana päivänä, jona 9 kuukautta on kulunut tilikauden päättymisestä.

(2) Jos kaikki aiemmin maksetut merkitykselliset määrät (sellaisina kuin ne ilmenevät asianomaisesta yhteisöveroilmoituksesta) ylittää perittävän veron määrän, ylimenevä osuus palautetaan.

--”

21 Vuoden 1970 TMA:n 87A §:n mukaan korkoa maksetaan maksamatta olevasta verosta siitä päivästä alkaen, jona verosaatava syntyi.

22 Vuoden 1970 TMA:n 55 ja 56 §:ssä säädetään, että silloin, kun verohallinnon päätökseen (menettelyn osittaista päättämistä koskeva ilmoitus mukaan luettuna), jolla muutetaan yhtiön kyseiseltä tilikaudelta tekemää veroilmoitusta, on haettu muutosta First-tier Tribunalissa (Tax Chamber) (alioikeus (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta), siinä määrätyn veron maksamista voidaan lykätä verohallinnon suostumuksella tai kyseiselle tuomioistuimelle tehdystä hakemuksesta niin, että vero tulee maksettavaksi vasta sen jälkeen, kun kyseiselle tuomioistuimelle tehdyssä muutoksenhaussa on annettu ratkaisu.

23 Yhdistyneen kuningaskunnan ja Sveitsin valaliiton välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen, joka perustuu taloudellisen yhteistyö- ja kehitysjärjestön (OECD) malliverosopimukseen, joka koskee tuloa ja varallisuutta, 13 artiklan 5 kappaleessa määrätään, että voittoa, joka syntyy käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisesta varojen luovutuksesta, voidaan verottaa vain siinä valtiossa, jossa luovuttaja asuu.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 24 GL kuuluu Japan Tobacco Inc. -konserniin (jäljempänä JT-konserni).
- 25 JT-konserni on maailmanlaajuinen konserni, joka myy tupakkatuotteita 130:ssä eri maassa ympäri maailmaa. Konsernin emoyhtiö on pörssiin listautunut yhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Japanissa.
- 26 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että JT-konsernin emoyhtiö Euroopassa on JTIH-yhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Alankomaissa (jäljempänä alankomaalainen yhtiö) ja joka on välillisesti GL:n emoyhtiö, ja että alankomaalaisen yhtiön ja GL:n välinen yhtiösuhde muodostuu neljän muun Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen yhtiön kautta.
- 27 Vuonna 2011 GL luovutti alankomaalaisen yhtiön suoralle sisaryhtiölle eli JTISA:lle, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Sveitsissä (jäljempänä sveitsiläinen yhtiö), tupakkamerkkeihin liittyviä immateriaalioikeuksia ja niihin liittyviä varoja (jäljempänä vuonna 2011 tapahtunut luovutus). GL:n kyseisestä luovutuksesta saaman luovutushinnan maksoi sveitsiläinen yhtiö, jolle alankomaalainen yhtiö oli myöntänyt konsernin sisäisen lainan, jonka määrä vastasi luovutushinnan määrää.
- 28 Vuonna 2014 GL luovutti koko Mansaarella sijaitsevasta tytäryhtiöstä omistamansa osakepääoman alankomaalaiselle yhtiölle (jäljempänä vuonna 2014 tapahtunut luovutus).
- 29 Verohallinto antoi kaksi verotusmenettelyn osittaista päättämistä koskevaa ilmoitusta, jotka koskivat vuonna 2011 ja vuonna 2014 tapahtuneita luovutuksia ja joissa määritettiin GL:n kyseisinä tilikausina kyseisten luovutusten yhteydessä realisoituneiden arvonnousujen ja verotettavien tulojen määrä. Koska luovutuksensaajien verotuksellinen asuinpaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, varojen luovutusvoitosta syntyi välittömästi verovelvollisuus, eikä missään kansallisen verotusoikeuden säännöksessä säädetä, että kyseisen veron maksamista voidaan lykätä tai että se voidaan maksaa erissä.
- 30 GL nosti näistä kahdesta verotusmenettelyn osittaista päättämistä koskevasta ilmoituksesta kaksi kannetta First-tier Tribunalissa (Tax Chamber).
- 31 GL väitti kanteissaan lähinnä, että pääasiassa kyseessä olevia varojen siirtoja ja siirtoja sellaisten konsernin jäsenten välillä, joiden asuinpaikka tai kiinteä toimipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joiden siirrot on vapautettu yhteisöverosta, kohdellaan verotuksessa eri tavalla. Ennakkoratkaisupyynnöstä nimittäin ilmenee, että konsernin sisäisistä siirroista annettujen säännösten mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa verovelvollisten yhtiöiden väliset konsernin sisäiset varojen siirrot on toteutettava verotuksellisesti neutraalilla tavalla.
- 32 Siltä osin kuin on yhtäältä kyse kanteesta, joka on nostettu verotusmenettelyn osittaista päättämistä koskevasta ilmoituksesta, joka koski vuonna 2011 tapahtunutta luovutusta (jäljempänä vuotta 2011 koskeva kanne), GL väitti ensinnäkin, että sitä, ettei veron maksamista ole mahdollista lykätä, on pidettävä alankomaalaisen yhtiön sijoittautumisvapauden rajoituksena. Toiseksi GL väitti, että sitä, ettei veron maksamista ollut mahdollista lykätä, on toissijaisesti pidettävä alankomaalaisen yhtiön ja/tai GL:n pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan oikeuden rajoituksena. GL väitti kolmanneksi, että vaikka Yhdistyneellä kuningaskunnalla oli sen

perusteella, että verotusvalta jakautuisi tasapainoisesti jäsenvaltioiden välillä, toimivalta verottaa realisoituneita arvonnousuja, GL:n velvoittaminen maksamaan vero välittömästi ilman mahdollisuutta lykätä sen maksamista oli suhteetonta.

- 33 Siltä osin kuin on toisaalta kyse kanteesta, joka on nostettu verotusmenettelyn osittaista päättämistä koskevasta ilmoituksesta, joka koski vuonna 2014 tapahtunutta luovutusta (jäljempänä vuotta 2014 koskeva kanne), GL väitti ensinnäkin, että sitä, ettei veron maksamista ollut mahdollista lykätä, on pidettävä alankomaalaisen yhtiön sijoittautumisvapauden rajoituksena. Toiseksi, GL väitti, että vaikka Yhdistyneellä kuningaskunnalla oli sen perusteella, että verotusvalta jakautuisi tasapainoisesti jäsenvaltioiden välillä, lähtökohtaisesti toimivalta verottaa realisoituneita arvonnousuja, GL:n velvoittaminen maksamaan vero välittömästi ilman mahdollisuutta lykätä sen maksamista oli suhteetonta.
- 34 Koska GL oli nostanut vuosia 2011 ja 2014 koskevat kanteet, GL lykkäsi yhteisöveron maksamista siihen asti, kunnes pääasiassa on annettu ratkaisu, kuten sillä oli oikeus tehdä vuoden 1970 TMA:n 55 §:n nojalla.
- 35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) totesi, että kummallekin varojen luovutukselle oli pätevät kaupalliset perusteet, että kumpikaan luovutuksista ei liittynyt vailla taloudellista todellisuuspohjaa olevaan täysin keinotekoiseen järjestelyyn ja että kyseisten luovutusten pääasiallisena tavoitteena tai yhtenä niiden pääasiallisista tavoitteista ei ollut verojen kiertäminen.
- 36 Kyseinen tuomioistuin katsoi, että unionin oikeutta oli rikottu vuonna 2014 tapahtuneen luovutuksen osalta, mutta vuonna 2011 tapahtuneen luovutuksen osalta sitä ei ollut rikottu. Se hyväksyi siten vuotta 2014 koskevan kanteen mutta hylkäsi vuotta 2011 koskevan kanteen.
- 37 Vuotta 2011 koskevasta kanteesta se totesi muun muassa, että alankomaalaisen yhtiön sijoittautumisvapautta ei ollut rajoitettu. Oikeudesta pääomien vapaaseen liikkuvuuteen se totesi, ettei tähän oikeuteen voitu vedota, koska pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä sovelletaan ainoastaan siinä tapauksessa, että konserni muodostuu yhteisessä määräysvallassa olevista yhtiöistä.
- 38 Vuotta 2014 koskevan kanteen yhteydessä se muun muassa totesi, että kyseessä oli alankomaalaisen yhtiön sijoittautumisvapauden rajoitus, että kyseinen yhtiö oli objektiivisesti rinnastettavissa yhtiöön, joka on verovelvollinen Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja että sitä, ettei veron maksamista ollut mahdollisuutta lykätä, oli pidettävä suhteettomana.
- 39 GL valitti First-tier Tribunalin (Tax Chamber) ratkaisusta, jolla tämä hylkäsi vuotta 2011 koskevan kanteen, ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Upper Tribunaliin (Tax & Chancery Chamber) (ylioikeus, vero- ja sosiaalijaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) Verohallinto puolestaan valitti kyseiseen tuomioistuimeen siltä osin kuin oli kyse vuotta 2014 koskevan kanteen hyväksymisestä.
- 40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että pääasiassa esiin tullut kysymys koskee sitä, onko se, että vuosina 2011 ja 2014 tapahtuneiden luovutusten yhteydessä määrättiin vero antamatta oikeutta lykätä sen maksamista, yhteensopivaa unionin oikeuden kanssa ja tarkemmin ottaen SEUT 49 artiklassa tarkoitettun sijoittautumisvapauden – siltä osin kuin on kyse molemmista luovutuksista – ja SEUT 63 artiklassa tarkoitettun pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan oikeuden – siltä osin kuin on kyse vuonna 2011 tapahtuneesta luovutuksesta – kanssa.

Kyseinen tuomioistuin pohtii myös sitä, mikä on asianmukainen korjauskeino unionin rikkomisen poistamiseksi, jos veron määräämistä antamatta oikeutta lykätä sen maksamista pidetään unionin oikeuden vastaisena.

41 Tässä tilanteessa Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Voidaanko SEUT 63 artiklaan vedota sellaisen konsernin sisäisistä siirroista annettujen säännösten (Group Transfer Rules) kaltaisen kansallisen lainsäädännön yhteydessä, jota sovelletaan ainoastaan konserneihin?
- 2) Vaikka SEUT 63 artiklaan ei voitaisi vedota yleisemmin konsernin sisäisistä siirroista annettujen säännösten yhteydessä, voidaanko siihen tästä huolimatta vedota, kun kyseessä on
 - a) unionin jäsenvaltiossa asuvan emoyhtiön pääomansiirrot sen Sveitsissä asuvalle tytäryhtiölle, jos emoyhtiö omistaa 100 prosenttia sekä sveitsiläisen tytäryhtiön että brittiläisen tytäryhtiön, jolle vero on määrätty, osakkeista?
 - b) unionin jäsenvaltiossa asuvan emoyhtiön kokonaan omistaman Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan tytäryhtiön pääomansiirto saman emoyhtiön kokonaan omistamalle Sveitsissä asuvalle tytäryhtiölle, kun nämä kaksi yhtiötä ovat sisaryhtiöitä eivätkä emo-tytäryhtiösuhteessa toisiinsa?
- 3) Merkitseekö konsernin sisäisistä siirroista annettujen säännösten kaltainen lainsäädäntö, jonka mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan yhtiön Sveitsissä asuvalle sisaryhtiölleen (joka ei harjoita liiketoimintaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa kiinteän toimipaikan välityksellä) suorittamasta varojen siirrosta perittävä vero on maksettava välittömästi, sellaisessa tilanteessa, jossa toisessa jäsenvaltiossa asuva yhteinen emoyhtiö omistaa kokonaan nämä molemmat yhtiöt ja jossa tällainen siirto olisi verotuksen kannalta neutraali, jos myös sisaryhtiö asuisi Yhdistyneessä kuningaskunnassa (tai harjoittaisi siellä liiketoimintaa kiinteän toimipaikan välityksellä), emoyhtiön SEUT 49 artiklassa taatun sijoittautumisvapauden rajoittamista tai, jos se on asian kannalta merkityksellinen, SEUT 63 artiklassa taatun pääoman vapaan liikkuvuuden rajoittamista?
- 4) Jos oletetaan, että SEUT 63 artiklaan voidaan vedota:
 - a) oliko tavaramerkkien ja niihin liittyvien varojen sellaista vastiketta vastaan, jonka oli tarkoitus kuvastaa tavaramerkkien markkina-arvoa, tehty siirto GL:ltä [sveitsiläiselle yhtiölle] SEUT 63 artiklassa tarkoitettu pääomanliike?
 - b) olivatko pääomanliikkeet [alankomaalaiselta yhtiöltä] [sveitsiläiselle tytäryhtiölleen] SEUT 64 artiklassa tarkoitettuja suoria sijoituksia?
 - c) kun otetaan huomioon, että SEUT 64 artiklaa sovelletaan ainoastaan tietynlaisiin pääomanliikkeisiin, voidaanko SEUT 64 artiklaa soveltaa tilanteissa, joissa pääomanliikkeitä voidaan luonnehtia sekä suoriksi sijoituksiksi (joihin viitataan SEUT 64 artiklassa) että toisenlaisiksi pääomanliikkeiksi, joihin mainitussa artiklassa ei viitata?
- 5) Jos kyseessä oli rajoitus, oliko se – kun on riidatonta, että rajoitus oli lähtökohtaisesti oikeutettavissa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä (nimittäin verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämiseksi) – tarpeellinen ja oikeasuhteinen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla etenkin olosuhteissa, joissa kyseinen verovelvollinen on saanut varojen luovutuksesta varojen täyttä markkina-arvoa vastaavan tuoton?

- 6) Jos kyseessä oli sijoittautumisvapauden ja/tai pääoman vapaata liikkuvuutta koskevan oikeuden loukkaaminen:
- a) edellytetäänkö unionin oikeudessa, että kansallista lainsäädäntöä tulkitaan tai jätetään soveltamatta niin, että GL:lle annetaan mahdollisuus lykätä veron maksamista;
 - b) jos edellytetään, edellytetäänkö unionin oikeudessa, että kansallista lainsäädäntöä tulkitaan tai jätetään soveltamatta niin, että GL:lle annetaan mahdollisuus lykätä veron maksamista, kunnes varat on luovutettu sen alakonsernin ulkopuolelle, jonka emoyhtiö toisessa jäsenvaltiossa asuva yhtiö on (ts. arvonnousun realisoitumisen perusteella), vai voiko mahdollisuus maksaa vero erissä (ts. eräperusteisesti) olla oikeasuhteinen korjauskeino loukkauksen poistamiseksi;
 - c) jos lähtökohtaisesti mahdollisuus maksaa vero erissä voi olla oikeasuhteinen korjauskeino loukkauksen poistamiseksi:
 - i) onko näin ainoastaan siinä tapauksessa, että kansalliseen lainsäädäntöön sisältyi tämä mahdollisuus varojen luovutushetkellä, vai onko unionin oikeuden kanssa yhteensopivaa se, että tällainen mahdollisuus annetaan tapahtuman jälkeen tuomioistuinratkaisulla (eli siten, että kansallinen tuomioistuin tarjoaa tällaisen mahdollisuuden tapahtuman jälkeen tulkitsemalla kansallista lainsäädäntöä unionin oikeuden kanssa yhdenmukaisella tavalla tai jättämällä soveltamatta kansallista lainsäädäntöä);
 - ii) edellytetäänkö unionin oikeudessa, että kansalliset tuomioistuimet tarjoavat korjauskeinon, jolla puututaan asiaa koskevaan unionin oikeudessa taattuun vapauteen mahdollisimman vähän, vai riittääkö, että kansalliset tuomioistuimet tarjoavat korjauskeinon, jolla, vaikka se onkin oikeasuhteinen, poiketaan olemassa olevasta kansallisesta lainsäädännöstä mahdollisimman vähän;
 - iii) miten pitkä aika erien maksamiseen on annettava; ja
 - iv) onko unionin oikeuden vastainen sellainen korjauskeino, johon liittyvässä maksusuunnitelmassa maksut erääntyvät ennen ajankohtaa, jona osapuolten väliset riitakysymykset ratkaistaan lopullisesti, toisin sanoen onko maksuerien eräpäivien oltava prospektiivisia?”

Asian käsittelyn suullisen vaiheen uudelleen aloittamista koskeva pyyntö

- 42 Julkisasiamiehen esitettyä ratkaisuehdotuksensa GL on unionin tuomioistuimen kirjaamoon 29.9.2022 toimittamassaan asiakirjassa pyytänyt, että asian käsittelyn suullinen vaihe määrätään unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 83 artiklan nojalla aloitettavaksi uudelleen.
- 43 GL vetoaa pyyntönsä tueksi lähinnä siihen, että julkisasiamies on ymmärtänyt väärin Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuden tietyt piirteet ja pääasian tietyt tosiseikat, mikä olisi peruste istunnon pitämiselle.
- 44 Tältä osin on aluksi muistutettava, että SEUT 252 artiklan toisen kohdan mukaan julkisasiamiehen tehtävänä on täysin puolueettomana ja riippumattomana esittää julkisessa istunnossa perustellut ratkaisuehdotukset asioissa, jotka Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön mukaan vaativat hänen myötävaikutustaan. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus tai perustelut, joiden päätteeksi hän päätyy siihen, eivät sido unionin tuomioistuinta (tuomio 8.9.2022, Finanzamt R (Yhtiöpanokseen liittyvä arvonnousuveron vähennys), C-98/21, EU:C:2022:645, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 45 On myös muistutettava, että Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännössä ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksessä ei määrätä asianosaisten mahdollisuudesta esittää huomautuksia vastaukseksi julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen. Tämän vuoksi se, että asianosainen ei yhdy julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa todettuun – riippumatta ratkaisuehdotuksessa tutkituista kysymyksistä – ei sellaisenaan voi olla peruste asian käsittelyn suullisen vaiheen aloittamiseksi uudelleen (tuomio 8.9.2022, Finanzamt R (Yhtiöpanokseen liittyvä arvonlisäveron vähennys), C-98/21, EU:C:2022:645, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 46 On ilmeistä, että GL pyrkii väitteillään vastaamaan julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen kyseenalaistamalla tietyt hänen esittämät arvioinnit.
- 47 Työjärjestyksensä 83 artiklan mukaan unionin tuomioistuin voi julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa määrätä asian käsittelyn suullisen vaiheen aloitettavaksi tai aloitettavaksi uudelleen erityisesti, jos unionin tuomioistuin katsoo, ettei sillä ole riittävästi tietoa asiasta, tai jos asianosainen on suullisen vaiheen päättäneeksi julistamisen jälkeen vedonnut uuteen seikkaan, joka voi olennaisesti vaikuttaa unionin tuomioistuimen ratkaisuun, taikka jos asia on ratkaistava sellaisella perusteella, josta asianosaisella tai Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitettulla osapuolella ei ole ollut tilaisuutta lausua.
- 48 On kuitenkin todettava, että väitetyt tosiseikkoja koskevat virheet ja oikeudelliset virheet, joihin GL vetoaa, eivät ole peruste asian käsittelyn suullisen vaiheen aloittamiselle uudelleen.
- 49 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse väitteestä, jonka mukaan kansallinen oikeus on ymmärretty väärin, on todettava, että GL vetoaa arviointivirheeseen, joka perustuu 13.3.2007 annetun tuomion *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161) virheelliseen tulkintaan. Se, että GL tulkitsee kyseistä tuomiota eri tavalla, ei kuitenkaan voi merkitä sitä, että kansallista oikeutta, joka on kuvattu julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 7–14 kohdassa ja jota kyseinen yhtiö ei ole kyseenalaistanut, on arvioitu virheellisesti.
- 50 Siltä osin kuin on toiseksi kyse väitteestä, jonka mukaan pääasian tietyt tosiseikat on ymmärretty väärin, on riittävää todeta, että julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessaan esittämä arviointi perustuu tosiseikkoihin sellaisina kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ne toimittanut ja sellaisina kuin ne on esitetty ratkaisuehdotuksen 15–30 kohdassa.
- 51 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuin katsoo siten julkisasiamiestä kuultuaan, että sillä on kaikki tarvittavat tiedot, jotta se voi vastata ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin.
- 52 Asian käsittelyn suullista vaihetta ei siis ole syytä määrätä aloitettavaksi uudelleen.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Unionin tuomioistuimen toimivalta

- 53 Erosopimuksen, joka tuli voimaan 1.2.2020, 86 artiklasta ilmenee, että unionin tuomioistuimella säilyy toimivalta antaa ennakkoratkaisuja asioissa, joissa Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntö on jätetty ennen siirtymäkauden päättymistä 31.12.2020, vaikka Yhdistynyt kuningaskunta on eronnut unionista 31.1.2020. Nyt käsiteltävänä oleva

ennakkoratkaisupyyntö on jätetty 30.12.2020 eli ennen siirtymäkauden päättymistä (ks. vastaavasti tuomio 3.6.2021, Tesco Stores, C-624/19, EU:C:2021:429, 17 kohta). Tästä seuraa, että unionin tuomioistuin on toimivaltainen vastaamaan nyt käsiteltävässä asiassa esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin.

Ensimmäinen ja toinen kysymys

- 54 Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan ainoastaan konserneihin, kuuluu sen soveltamisalaan.
- 55 Tältä osin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että sen määrittämisessä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman EUT-sopimuksessa taatun perusvapauden soveltamisalaan, on otettava huomioon kyseessä olevan säännösten tarkoitus (ks. vastaavasti tuomio 7.4.2022, Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Sopimusperusteisten sijoitusrahastojen verovapaus), C-342/20, EU:C:2022:276, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 56 Unionin tuomioistuin on todennut, että sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan soveltamisalaan kuuluu kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan vain omistussuhteisiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta. Sen sijaan kansallista lainsäädäntöä, jota sovelletaan omistussuhteisiin, joiden hankkimisen ainoana tarkoituksena on taloudellisen sijoituksen tekeminen ilman aikomusta vaikuttaa yhtiön liikkeenjohtoon tai määräysvallan käyttöön siinä, on tutkittava pelkästään pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta (tuomio 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, 91 ja 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 57 Lisäksi silloin, kun kansallinen toimenpide liittyy samalla sekä sijoittautumisvapauteen että pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseessä olevaa toimenpidettä on tutkittava pääsääntöisesti suhteessa vain toiseen näistä vapauksista, jos niistä jompikumpi on pääasian olosuhteissa täysin toissijainen toiseen vapauteen nähden ja voidaan liittää siihen (ks. vastaavasti tuomio 17.9.2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 58 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että siltä osin kuin kansallinen säännöstö koskee vain konsernin sisäisiä suhteita, se vaikuttaa pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen (tuomio 26.6.2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 59 Pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö koskee konsernin sisäisten varojensiirtojen verokohtelua. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee myös, että konsernin sisäisistä siirroista annettuja säännöksiä sovelletaan ainoastaan konsernin keskuudessa tapahtuneisiin luovutuksiin, ja pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön mukaan konsernin käsitteellä tarkoitetaan yhtiötä ja sen tytäryhtiöitä, joista se omistaa vähintään 75 prosenttia, ja tytäryhtiöiden tytäryhtiöitä, joista ne omistavat vähintään 75 prosenttia.
- 60 Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus korostaa, on myös ilmeistä, että kyseisiä säännöksiä sovelletaan varojen siirtoihin emoyhtiön ja sen sellaisten tytäryhtiöiden (tai tytäryhtiöiden tytäryhtiöiden) välillä, joissa emoyhtiö käyttää suoraan (tai välillisesti) selvää vaikutusvaltaa, ja varojen siirtoihin sellaisten sisaryhtiöiden (tai sisaryhtiöiden sisaryhtiöiden) välillä, joilla on yhteinen emoyhtiö, joka käyttää kummassakin selvää vaikutusvaltaa. Vaikuttaa siis siltä, että

kummassakin tapauksessa konsernin sisäisistä siirroista annettuja säännöksiä sovelletaan sen perusteella, että emoyhtiö omistaa tytäryhtiöistä osuuden, joka antaa sille selvän vaikutusvallan niiden päätöksiin.

- 61 Vaikka kyseisillä säännöksillä olisi rajoittavia vaikutuksia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, tällaiset vaikutukset olisivat väistämätön seuraus mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne näin ollen ole peruste sille, että kyseisiä säännöksiä tutkittaisiin erikseen SEUT 63 artiklan kannalta (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 62 Näin ollen konsernien sisäisistä siirroista annettujen säännösten kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan ainoastaan konserneihin, kuuluu pääasiallisesti SEUT 49 artiklan, jolla taataan sijoittautumisvapaus, soveltamisalaan eikä sitä ole tarpeen tutkia SEUT 63 artiklassa taatun pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta.
- 63 Lisäksi on muistutettava, että SEUT 63 artiklaa ei missään tapauksessa sovelleta tilanteessa, joka kuuluu lähtökohtaisesti SEUT 49 artiklan soveltamisalaan, eli kun jollakin kyseisistä yhtiöistä on verotuksellinen asuinpaikka kolmannessa valtiossa, kuten vuonna 2011 tapahtuneen luovutuksen tapauksessa sveitsiläisellä yhtiöllä.
- 64 On nimittäin niin, että koska EUT-sopimuksessa ei uloteta sijoittautumisvapautta kolmansiin valtioihin, on vältettävä tulkitsemasta SEUT 63 artiklan 1 kohtaa kyseisten valtioiden kanssa vallitsevien suhteiden osalta siten, että taloudelliset toimijat, jotka eivät kuulu sijoittautumisvapauden alueellisen soveltamisalan piiriin, voisivat hyötyä sijoittautumisvapaudesta (tuomio 24.11.2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 65 Ei siis ole tarpeen tutkia täydentävästi, sovelletaanko SEUT 63 artiklaa toisen kysymyksen sanamuodosta ilmenevällä tavalla.
- 66 Ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan ainoastaan konserneihin, ei kuulu sen soveltamisalaan.

Kolmas kysymys

- 67 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien tiedustele lähinnä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiön, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jäsenvaltiossa, sisaryhtiölleen, jonka verotuksellinen asuinpaikka on kolmannessa valtiossa ja joka ei harjoita liiketoimintaa mainitussa jäsenvaltiossa kiinteän toimipaikan välityksellä, suorittamasta varojen siirrosta kannettava vero on maksettava välittömästi, merkitsee siinä tapauksessa, että yhteinen emoyhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on toisessa jäsenvaltiossa, omistaa kokonaan nämä molemmat tytäryhtiöt, emoyhtiön SEUT 49 artiklassa taatun sijoittautumisvapauden rajoittamista sellaisessa tilanteessa, jossa tällainen siirto olisi verotuksellisesti neutraali, jos myös sisaryhtiön verotuksellinen asuinpaikka olisi ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa tai se harjoittaisi siellä liiketoimintaa kiinteän toimipaikan välityksellä.

- 68 Aluksi on yhtäältä huomautettava, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 41 ja 42 kohdassa, että kolmas kysymys koskee ainoastaan vuonna 2011 tapahtuneen luovutuksen kaltaisia liiketoimia eli Yhdistyneessä kuningaskunnassa verovelvollisen yhtiön suorittamaa varojen siirtoa sellaiselle yhtiölle, jonka verotuksellinen asuinpaikka on kolmannessa valtiossa, joka on tässä tapauksessa Sveitsi, ja joka ei ole verovelvollinen Yhdistyneessä kuningaskunnassa.
- 69 Toisaalta on huomautettava, että tämä kysymys koskee tilannetta, jossa emoyhtiö, joka on tässä tapauksessa alankomaalainen yhtiö, on käyttänyt SEUT 49 artiklan mukaista vapauttaan perustamalla tytäryhtiön, joka on tässä tapauksessa GL, Yhdistyneeseen kuningaskuntaan.
- 70 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 49 artiklassa Euroopan unionin kansalaisille tunnustettu sijoittautumisvapaus sisältää SEUT 54 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. vastaavasti tuomio 22.9.2022, W (Ulkomaisen kiinteän toimipaikan lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuus), C-538/20, EU:C:2022:717, 14 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 71 Sijoittautumisvapaudella pyritään takaamaan toisen jäsenvaltion kansalaisille ja SEUT 54 artiklassa tarkoitetuille yhtiöille omiin kansalaisiin nähden samanlainen kohtelu vastaanottavassa jäsenvaltiossa ja kielletään yhtiöiden osalta kaikki niiden kotipaikan sijaintiin perustuva syrjintä (tuomio 6.10.2022, Contship Italia, C-433/21 ja C-434/21, EU:C:2022:760, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 72 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 45 kohdassa, konsernien sisäisistä siirroista annettujen säännösten kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä ei aiheuteta erilaista kohtelua sen mukaan, missä emoyhtiön verotuksellinen asuinpaikka on, koska emoyhtiön, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa, tytäryhtiötä, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, kohdellaan täsmälleen samalla tavalla kuin emoyhtiön, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tytäryhtiötä, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Nyt käsiteltävässä asiassa on siis ilmeistä, että GL olisi saanut saman verokohtelun, vaikka sen emoyhtiön eli alankomaalaisen yhtiön verotuksellinen asuinpaikka olisi ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa.
- 73 Tästä seuraa, että tällaisessa kansallisessa lainsäädännössä ei kohdella sellaisen yhtiön, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jäsenvaltiossa, tytäryhtiötä epäedullisemmin kuin siihen rinnastettavaa sellaisen yhtiön, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tytäryhtiötä.
- 74 Tällaisella lainsäädännöllä ei näin ollen rajoiteta millään tavalla emoyhtiön sijoittautumisvapautta.
- 75 Tätä päätelmää eivät kyseenalaista GL:n esittämät väitteet. Väitteiden mukaan se, että GL:n, joka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva ja alankomaalaisen yhtiön hankkima yhtiö, varoja ei voida siirtää viimeksi mainitun yhtiön tytäryhtiölle verotuksellisesti neutraalilla tavalla, olisi tehnyt siitä, että alankomaalainen yhtiö hankkii GL:n, vähemmän houkuttelevaa ja se olisi voinut saada sen luopumaan tämän hankinnan tekemisestä.

- 76 Tältä osin on todettava, että oikeuskäytäntö, johon GL vetoaa ja jonka mukaan toimenpiteellä rajoitetaan sijoittautumisvapautta, jos se tekee vapauden käyttämisen vähemmän houkuttelevaksi, koskee tilanteita, jotka eroavat pääasiassa kyseessä olevasta tilanteesta, eli tilanteita, joissa yhtiölle, joka haluaa käyttää sijoittautumisvapauttaan toisessa jäsenvaltiossa, aiheutuu haittaa verrattuna toiseen vastaavaan yhtiöön, joka ei käytä tätä vapautta (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 36 ja 37 kohta).
- 77 Nyt käsiteltävässä asiassa konsernien sisäisistä siirroista annetuilla säännöksillä veloitetaan kuitenkin maksamaan välittömästi vero varojen siirrosta, jonka emoyhtiön, jonka verotuksellinen asuinpaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tytäryhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, on suorittanut kolmanteen valtioon, ja säännöksissä asetetaan sama verovelvollisuus vertailukelpoisessa tilanteessa, jossa emoyhtiön, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tytäryhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, suorittaa varojen siirron kolmanteen valtioon.
- 78 Kolmanteen kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiön, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jäsenvaltiossa, sisaryhtiölleen, jonka verotuksellinen asuinpaikka on kolmannessa valtiossa ja joka ei harjoita liiketoimintaa mainitussa jäsenvaltiossa kiinteän toimipaikan välityksellä, suorittamasta varojen siirrosta kannettava vero on maksettava välittömästi, ei merkitse siinä tapauksessa, että yhteinen emoyhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on toisessa jäsenvaltiossa, omistaa kokonaan nämä molemmat tytäryhtiöt, emoyhtiön SEUT 49 artiklassa taatun sijoittautumisvapauden rajoittamista sellaisessa tilanteessa, jossa tällainen siirto olisi verotuksellisesti neutraali, jos myös sisaryhtiön verotuksellinen asuinpaikka olisi ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa tai se harjoittaisi siellä liiketoimintaa kiinteän toimipaikan välityksellä.

Neljäs kysymys

- 79 Koska neljäs kysymys on esitetty toissijaisesti eli ainoastaan siltä varalta, että unionin tuomioistuin vastaisi ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen myöntävästi siltä osin kuin on kyse SEUT 63 artiklan sovellettavuudesta nyt käsiteltävässä asiassa, neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Viides kysymys

- 80 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee viidennellä kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että sijoittautumisvapauden rajoitus, joka aiheutuu konsernin sisäisten kotimaisten vastikkeellisten siirtojen ja vastaavien rajat ylittävien vastikkeellisten siirtojen erilaisesta kohtelusta sellaisen kansallisen lainsäädännön nojalla, jonka mukaan yhtiön, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jäsenvaltiossa, suorittamasta varojen siirrosta kannettava vero on maksettava välittömästi, on lähtökohtaisesti oikeutettavissa tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä eikä tämän rajoituksen oikeasuhteisuuden takaamiseksi ole tarpeen säätää mahdollisuudesta lykätä veron maksamista tilanteessa, jossa kyseinen verovelvollinen on saanut varojen luovutuksesta varojen täyttä markkina-arvoa vastaavan määrän.

- 81 Aluksi on täsmennettävä, että tähän kysymykseen ei ole tarpeen vastata vuonna 2011 tapahtuneen luovutuksen osalta. Ensiksi on todettava, että kolmanteen kysymykseen annetun vastauksen mukaan konsernin sisäisistä siirroista annettujen säännösten kaltaisella lainsäädännöllä ei rajoiteta millään tavalla emoyhtiön sijoittautumisvapautta. Siltä osin kuin on toiseksi kyse GL:n sijoittautumisvapauden mahdollisesta rajoittamisesta, on todettava, että se, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa verovelvollisen yhtiön suorittama varojen siirto sellaiselle yhtiölle, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Sveitsissä ja joka ei ole verovelvollinen Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ei kuulu SEUT 49 artiklan soveltamisalaan, koska Sveitsin valaliitto ei ole jäsenvaltio. EUT-sopimuksessa ei nimittäin uloteta sijoittautumisvapautta kolmansiin valtioihin eikä SEUT 49 artikla ulotu tilanteisiin, joissa on kyse jäsenvaltiossa asuvan yhtiön sijoittautumisesta kolmanteen valtioon (ks. vastaavasti määräys 10.5.2007, A ja B, C-102/05, EU:C:2007:275, 29 kohta).
- 82 Siltä osin kuin on kyse vuonna 2014 tapahtuneesta luovutuksesta, jonka yhteydessä GL luovutti tytäryhtiön osakkeita alankomaalaiselle yhtiölle, on riidatonta, että konsernin sisäisistä siirroista annetut säännökset johtavat Yhdistyneessä kuningaskunnassa yhteisöverovelvollisten yhtiöiden, jotka suorittavat konsernin sisäisiä varojen siirtoja, erilaiseen verokohteluun sen mukaan, onko luovutuksensaaja Yhdistyneeseen kuningaskuntaan vai jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö. Vaikka tilanteessa, jossa tällainen yhtiö siirtää varoja toiselle saman konsernin yhtiölle, joka on verovelvollinen Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ei synny minkäänlaista verovelvollisuutta, kyseisissä säännöksissä ei säädetä tällaisesta edusta tilanteesta, jossa siirto suoritetaan, kuten vuonna 2014 tapahtuneen luovutuksen yhteydessä, toiselle saman konsernin yhtiölle, joka on verovelvollinen jäsenvaltiossa.
- 83 Tästä seuraa, että tällaiset säännökset merkitsevät sijoittautumisvapauden rajoittamista, koska ne johtavat sellaisten Yhdistyneessä kuningaskunnassa verovelvollisten yhtiöiden, jotka suorittavat konsernin sisäisiä varojen siirtoja sellaisille yhtiöille, jotka eivät ole verovelvollisia Yhdistyneessä kuningaskunnassa, epäedullisempaan verokohteluun verrattuna sellaisiin Yhdistyneessä kuningaskunnassa verovelvollisiin yhtiöihin, jotka suorittavat konsernin sisäisiä varojen siirtoja sellaisille yhtiöille, jotka ovat verovelvollisia Yhdistyneessä kuningaskunnassa.
- 84 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää hyväksyvän, että tällainen rajoitus on oikeutettavissa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, nimittäin verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämiseksi jäsenvaltioiden välillä.
- 85 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan unionin tuomioistuin on katsonut, että erilainen kohtelu rajat ylittävien liiketoimien ja saman verotusalueen sisällä toteutettujen liiketoimien välillä voidaan lähtökohtaisesti oikeuttaa tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako. Kyseinen hallitus katsoo, että pääasiassa kyseessä olevilla kansallisilla toimenpiteillä on tällainen tavoite, että ne ovat oikeasuhteisia ja ettei niillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen niiden tavoitteen saavuttamiseksi.
- 86 Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, oikeuttamisperuste, joka perustuu tarpeeseen säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä, voidaan hyväksyä silloin, kun asianomaisella järjestelmällä pyritään estämään tilanteet, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. vastaavasti tuomio 20.1.2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 87 Pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä ja siitä johtuvalla rajoituksella ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 88 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 62 kohdassa, ainoa kysymys, josta asianosaiset ovat eri mieltä, koskee sitä, onko veron tuleminen välittömästi maksettavaksi ilman mahdollisuutta lykätä sen maksamista tähän tavoitteeseen nähden oikeasuhteista. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys näyttää nimittäin todellisuudessa koskevan seurauksia, joita aiheutuu siitä, että GL suljettiin konsernin sisäisistä siirroista annetuissa säännöksissä tarkoitetun verovapautuksen ulkopuolelle, eli siitä, että vero tuli välittömästi maksettavaksi.
- 89 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että koska jäsenvaltioilla on oikeus verottaa arvonnousuja, jotka syntyivät varojen luovutuksista silloin, kun kyseessä olevat varat sijaitsivat niiden alueella, niillä on oikeus säätää muusta verotettavasta tapahtumasta kuin kyseisten arvonnousujen tosiasiallisesta realisoitumisesta, jotta näiden varojen verottaminen voidaan taata (ks. vastaavasti tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 45 kohta). On siis selvää, että jäsenvaltio voi säätää piilevät arvonnousut verollisiksi, jotta näiden varojen verottaminen voidaan taata.
- 90 Jäsenvaltion säännöstö, jossa säädetään jäsenvaltion verotusvallan piirissä syntyneisiin piileviin arvonnousuihin liittyvän veron välittömästä kantamisesta silloin, kun yhtiön tosiasiallinen johto siirretään kyseisen jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, on kuitenkin katsottu suhteettomaksi sen takia, että on olemassa toimenpiteitä, jotka rajoittavat sijoittautumisvapautta vähemmän kuin kyseisen veron välitön kantaminen. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on katsonut, että verovelvolliselle on jätettävä mahdollisuus valita, maksaako se kyseisen veron välittömästi vai maksaako se mainitun veron määrän ja sovellettavan kansallisen säännösten mukaan mahdollisesti kertyvät korot myöhempänä ajankohtana (tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 67 kohta).
- 91 Tässä yhteydessä on todettava, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 68 kohdassa, että kaksi seikkaa ovat erityisen merkityksellisiä silloin, kun on erotettava toisistaan varojen luovuttajan konsernin sisällä realisoimat arvonnousut ja piilevät arvonnousut, ja yksi niistä on se, että tapauksille, joissa kannetaan maastapoistumisveroa, on ominaista kassavirtaongelma, joka verovelvolliselle aiheutuu siitä, että sen on maksettava vero vielä realisoitumattomasta arvonnoususta, ja toinen niistä on se, että veroviranomaisten on varmistettava, että kaikista arvonnousuista, jotka ovat realisoituneet sinä aikana, jona varat olivat niiden verotusalueella, maksetaan vero (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 52 kohta), ja että riski veron maksamatta jäämisestä kasvaa ajan kuluessa (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 74 kohta ja tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 50 kohta).
- 92 Varojen luovutuksessa realisoituneesta arvonnoususta ei lähtökohtaisesti aiheudu verovelvolliselle kassavirtaongelmaa, vaan se voi maksaa arvonnousuveron varojen luovutuksesta saamallaan tuotolla. Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ja viidennen kysymyksen sanamuodosta ilmenee, että vuonna 2014 tapahtuneen luovutuksen osalta on riidatonta, että GL sai vastikkeena luovutettujen varojen markkina-arvoa vastaavan korvauksen. Näin ollen arvonnousut, joiden osalta GL oli verovelvollinen, vastasivat realisoituneita arvonnousuja.

- 93 Näin ollen tilanteessa, jossa ensinnäkin arvonnousut ovat realisoituneet silloin, kun verosaatava syntyi, ja jossa veroviranomaisten on toiseksi varmistettava, että kaikista arvonnousuista, jotka ovat realisoituneet sinä aikana, jona varat olivat niiden verotusalueella, maksetaan vero, ja jossa kolmanneksi riski veron maksamatta jäämisestä kasvaa ajan kuluessa, on ilmeistä, että velvollisuus maksaa vero välittömästi on oikeassa suhteessa siihen tavoitteeseen nähden, joka koskee verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämistä jäsenvaltioiden välillä, antamatta verovelvolliselle mahdollisuutta lykätä veron maksamista.
- 94 Viidenteen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että sijoittautumisvapauden rajoitus, joka aiheutuu konsernin sisäisten kotimaisten vastikkeellisten siirtojen ja vastaavien rajat ylittävien vastikkeellisten siirtojen erilaisesta kohtelusta sellaisen kansallisen lainsäädännön nojalla, jonka mukaan yhtiön, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jäsenvaltiossa, suorittamasta varojen siirrosta kannettava vero on maksettava välittömästi, on lähtökohtaisesti oikeutettavissa tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä eikä tämän rajoituksen oikeasuhteisuuden takaamiseksi ole tarpeen säätää mahdollisuudesta lykätä veron maksamista tilanteessa, jossa kyseinen verovelvollinen on saanut varojen luovutuksesta varojen täyttä markkina-arvoa vastaavan määrän.

Kuudes kysymys

- 95 Kun otetaan huomioon viidenteen kysymykseen annettu vastaus, kuudenteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

- 96 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan ainoastaan konserneihin, ei kuulu sen soveltamisalaan.**
- 2) SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiön, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jäsenvaltiossa, sisaryhtiölleen, jonka verotuksellinen asuinpaikka on kolmannessa valtiossa ja joka ei harjoita liiketoimintaa mainitussa jäsenvaltiossa kiinteän toimipaikan välityksellä, suorittamasta varojen siirrosta kannettava vero on maksettava välittömästi, ei merkitse siinä tapauksessa, että yhteinen emoyhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on toisessa jäsenvaltiossa, omistaa kokonaan nämä molemmat tytäryhtiöt, emoyhtiön SEUT 49 artiklassa taatun sijoittautumisvapauden rajoittamista sellaisessa tilanteessa, jossa tällainen siirto olisi verotuksellisesti neutraali, jos myös sisaryhtiön verotuksellinen asuinpaikka olisi ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa tai se harjoittaisi siellä liiketoimintaa kiinteän toimipaikan välityksellä.**

- 3) SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että sijoittautumisvapauden rajoitus, joka aiheutuu konsernin sisäisten kotimaisten vastikkeellisten siirtojen ja vastaavien rajat ylittävien vastikkeellisten siirtojen erilaisesta kohtelusta sellaisen kansallisen lainsäädännön nojalla, jonka mukaan yhtiön, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jäsenvaltiossa, suorittamasta varojen siirrosta kannettava vero on maksettava välittömästi, on lähtökohtaisesti oikeutettavissa tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä eikä tämän rajoituksen oikeasuhteisuuden takaamiseksi ole tarpeen säätää mahdollisuudesta lykätä veron maksamista tilanteessa, jossa kyseinen verovelvollinen on saanut varojen luovutuksesta varojen täyttä markkina-arvoa vastaavan määrän.**

Allekirjoitukset