

Asia C-11/07

Hans Eckelkamp ym.

vastaan

Belgian valtio

(Hof van beroep te Gentin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Pääomien vapaa liikkuvuus ? EY 56 ja EY 58 artikla – Perintövero ? Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan laskettaessa kiinteistöjen varainsiirtoveroa kiinteistön arvosta ei saada vähentää tähän kiinteistöön liittyviä hypoteekkivelkoja siitä syystä, että perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään toisessa jäsenvaltiossa ? Rajoitus ? Oikeuttaminen – Rajoitusta ei voida oikeuttaa

Tuomion tiivistelmä

1. *Ennakkoratkaisukysymykset – Yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta – Rajat – Kansallisen tuomioistuimen toimivalta*

(EY 234 artikla)

2. *Ennakkoratkaisukysymykset – Yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta – Rajat – Kysymykset, joilla ei ilmeisesti ole merkitystä, ja hypoteettiset kysymykset, joihin ei voida antaa hyödyllistä vastausta*

(EY 234 artikla)

3. *Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset – Perintövero*

(EY 56 artikla ja EY 58 artikla)

1. EY 234 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Yhteisöjen tuomioistuimella on täten EY 234 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä ainoastaan toimivalta lausua yhteisön oikeuden tulkinnasta tai pätevyydestä sellaisten tosiseikkojen perusteella, jotka kansallinen tuomioistuin on sille esittänyt. Yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetyt kysymykset koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on siten lähtökohtaisesti ratkaistava ne.

(ks. 27 ja 52 kohta)

2. EY 234 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä yhteisöjen tuomioistuin voi kieltäytyä vastaamasta kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vain, jos on ilmeistä, että yhteisön oikeuden tulkitsemisella, jota kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen tai jos yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa

hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin.

(ks. 28 kohta)

3. EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, joka koskee jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteistöstä maksettavan varainsiirtoveron ja perintöveron laskemista ja jonka mukaan tätä kiinteistöä koskevat velat eivät ole vähennyskelpoisia silloin, kun perinnönjättäjä ei asunut kuolinhetkellään tässä jäsenvaltiossa vaan toisessa jäsenvaltiossa, vaikka tällainen vähentäminen on mahdollista silloin, kun kyseisen henkilön asuinvaltio oli kuolinhetkellä se valtio, jossa peritty kiinteistö sijaitsee.

Koska sellaisella lainsäädännöllä saatetaan kyseistä kiinteistöä koskevien tiettyjen velkojen vähennyskelpoisuus riippuvaiseksi siitä, missä perinnönjättäjällä oli kuolinhetkellään asuinpaikka, ulkomailla asuneiden henkilöiden jäämistöä koskeva kovempi verorasitus on täten pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.

Tätä erilaista kohtelua ei voida perustella sillä, että se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa. Jos kansallisessa lainsäädännössä sellaisen henkilön perilliset, joka oli kuolinhetkellään kyseisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö, asetetaan sellaisen henkilön perillisten kanssa, joka ei ollut kuolinhetkellään kyseisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö, samaan asemaan kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan, perintönä saadun kiinteistön verotuksen osalta, tässä lainsäädännössä ei voida tässä samassa verotuksessa kohdella näitä perillisiä eri tavalla kiinteistöä koskevien velkojen ja vastuiden vähennyskelpoisuuden osalta, koska tästä aiheutuu syrjintää. Kohtelemalla – velkojen vähennyskelpoisuutta lukuun ottamatta – näiden kahden ryhmän henkilöiden jäämistöjä perintöveron määräämistä varten samalla tavalla kansallinen lainsäätäjä on nimittäin myöntänyt, että näiden henkilöiden välillä ei ole tämän verotuksen menettelyiden ja edellytysten osalta minkäänlaista heidän objektiiviseen tilanteeseensa liittyvää eroa, jolla erilainen kohtelu voitaisiin perustella.

Lisäksi jäsenvaltio, jossa peritty kiinteistö sijaitsee, ei voi perustella lainsäädännöstään seuraavaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta sellaisen sen tahdosta riippumattoman mahdollisuuden olemassaololla, että toinen jäsenvaltio – kuten se, jossa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään – voi myöntää veronhyvityksen, joka voisi kokonaan tai osittain kompensoida vainajan perillisille siitä syystä aiheutuvan vahingon, että kiinteistöä koskevat velat eivät ole varainsiirtoveron laskemisen osalta vähennyskelpoisia siinä jäsenvaltiossa, jossa perinnöksi jätetty kiinteistö sijaitsee.

(ks. 46, 60, 63, 68, 71 kohta ja tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

11 päivänä syyskuuta 2008 (*)

Pääomien vapaa liikkuvuus ? EY 56 ja EY 58 artikla – Perintövero ? Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan laskettaessa kiinteistöjen varainsiirtoveroa kiinteistön arvosta ei saada vähentää tähän kiinteistöön liittyviä hypoteekkivelkoja siitä syystä, että perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään toisessa jäsenvaltiossa ? Rajoitus ? Oikeuttaminen – Rajoitusta ei voida oikeuttaa

Asiassa C-11/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka hof van beroep te Gent (Belgia) on esittänyt 11.1.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 18.1.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

Jessica Eckelkamp ja

Joris Eckelkamp

vastaan

Belgian valtio,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari) ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.12.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Hans Eckelkamp, Natalie Eckelkamp, Monica Eckelkamp, Saskia Eckelkamp, Thomas Eckelkamp, Jessica Eckelkamp ja Joris Eckelkamp, edustajinaan advocaat B. Coopman ja advocaat M. Van Daele,

– Belgian hallitus, asiamiehenään L. Van den Broeck, avustajanaan advocaat A. Haelterman,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal, A. Weimar ja R. Troosters,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.3.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 12, EY 17, EY 18, EY 56 ja EY 58 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajina ovat Saksassa kuolleen Saksan kansalaisen R. H. Eckelkampin perilliset ja valituksen vastapuolena FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (arvonlisäverosta, rekisteröinnistä ja julkisista varoista vastaava viranomainen) ja jossa on kyse siitä, että kyseinen viranomainen kieltäytyi vähentämästä R. H. Eckelkampilla Belgiassa olleesta kiinteistöstä maksettavan varainsiirtoveron laskemisessa tähän omaisuuteen liittyviä velkoja sillä perusteella, että R. H. Eckelkamp ei asunut kuolinhetkellään Belgiassa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Perustamissopimuksen 67 artiklan [josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 67 artikla, Amsterdamin sopimuksella kumottu artikla] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) 1 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Jäsenvaltioiden on poistettava jäsenvaltioissa asuvien henkilöiden välisiä pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset, sanotun kuitenkin rajoittamatta jäljempänä olevien säännösten soveltamista. Tämän direktiivin täytäntöönpanon helpottamiseksi pääomanliikkeet luokitellaan liitteessä I olevan nimikkeistön mukaisesti.

2. Pääomanliikkeisiin liittyvät valuutansiirrot on tehtävä samoilla valuuttakurssiehdolla kuin juoksevat valuuttatoimet.”

4 Direktiivin 88/361 liitteessä I lueteltujen pääomanliikkeiden joukossa mainitaan otsikossa XI ”Henkilökohtaiset pääomaliikkeet”, joka käsittää perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset.

Kansallinen säännöstö

5 Belgiassa perintöveron verokannan, veron perusteen sekä verosta myönnettävien vapautusten ja huojennusten vahvistaminen kuuluu hallintoalueiden toimivaltaan.

6 Flanderin hallintoalueen perintöverolain (Wetboek Successierechten, jäljempänä WS) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tämän lain nojalla kannetaan

1) perintövero Belgian kuningaskunnassa asuneen henkilön jäämistöstä saadun sen omaisuuden arvosta, joka jää jäljelle velkojen vähentämisen jälkeen;

2) kuolemantapauksen johdosta maksettava varainsiirtovero, joka lasketaan sellaisen henkilön, joka ei asunut Belgian kuningaskunnassa, Belgiassa sijaitsevan sellaisen kiinteän omaisuuden arvosta, joka on saatu hänen jäämistöstään.

Henkilön on katsottava asuneen Belgian kuningaskunnassa, jos hänen kotipaikkansa oli hänen kuolinhetkellään Belgian kuningaskunnassa tai hänen varallisuutensa oli keskittynyt sinne.”

7 Perintövero on WS:n 15 §:n mukaan maksettava omaisuuden sijaintipaikasta riippumatta kaikesta vainajalle kuuluneesta omaisuudesta, josta on vähennetty velat.

8 Ulkomailla asuneita koskevan WS:n 18 §:n sanamuoto on seuraava:

”Kuolemantapauksen johdosta maksettava varainsiirtovero on kannettava kaikesta Belgiassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, joka oli vainajan tai kadonneen omistuksessa, ilman, että velkoja ja vastuuta otetaan huomioon.”

9 WS:n 29 §:ssä säädetään, että jotta velka voitaisiin vähentää jäämistön arvoa määritettäessä, sen on oltava edelleen olemassa kuolinpäivänä, mikä voidaan osoittaa millä tahansa todisteella, joka hyväksytään velan myöntämisen ja velan ottamisen osoittavaksi asiakirjaksi.

10 WS:n 40 §:ssä säädetään, että määräaika, jonka kuluessa jäämistöstä laadittava veroilmoitus on jätettävä, on viisi kuukautta kuolinpäivästä, jos asianomainen on kuollut Belgian kuningaskunnassa, ja kuusi kuukautta kuolinpäivästä, jos hän on kuollut jossain muussa Euroopan maassa.

11 WS:n 41 §:n sanamuoto on seuraava:

”Rekisteröintiasioista ja julkisista varoista vastaavan viranomaisen pääjohtaja voi pidentää määräaika, jonka kuluessa veroilmoitus on annettava.

Laissa säädetyn tai pääjohtajan pidentämän määräajan kuluessa annettua veroilmoitusta voidaan oikaista sillä edellytyksellä, että kyseinen määräaika ei ole päättynyt, elleivät asianomaiset ole nimenomaisesti luopuneet tästä oikeudesta lain mukaisesti annetulla ilmoituksella.”

12 WS:n 48 §:n 1 momentissa on taulukoita, joista perintöveroon ja kuolemantapauksen johdosta maksettavaan varainsiirtoveroon sovellettavat verokannat käyvät ilmi. Kyseisen 48 §:n 2 momentin 4 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Velat ja hautauskustannukset vähennetään ensisijaisesti irtaimesta omaisuudesta ja 60 a §:ssä tarkoitetuista varoista, elleivät ilmoittajat osoita, että velka johtui nimenomaan kiinteän omaisuuden hankkimisesta tai säilyttämisestä.”

13 Belgian kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välillä ei ole tehty sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi perintöverotuksen alalla.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

14 Pääasian valittajat ovat Düsseldorfissa (Saksa) 30.12.2003 kuolleen R. H. Eckelkampin perillisiä.

15 R. H. Eckelkamp oli allekirjoittanut 13.11.2002 asiakirjan, jossa hän tunnusti olevansa tietyn rahamäärän velkaa H. Eckelkampille, joka on yksi pääasian valittajista. Lisäksi R. H. Eckelkamp oli antanut 5.6.2003 päivätyllä notaarin asiakirjalla H. Eckelkampille valtakirjan, jonka perusteella tämä sai kiinnittää Knokke-Heistissa (Belgia) sijaitsevan kiinteistön kyseisen lainan vakuudeksi.

16 Pääasian valittajat antoivat 29.6.2004 Belgiassa jäämistöstä veroilmoituksen laissa säädetyn, R. H. Eckelkampin kuolemasta laskettavan kuuden kuukauden määräajan kuluessa. He ilmoittivat siinä jäämistön varojen muodostuvan 200 000 euron arvoisesta kiinteistöstä. Velkojen osalta ilmoituksessa oli maininta ”ei ole”.

17 Pääasian valittajien esittämistä huomautuksista ja Belgian hallituksen huomautuksista ilmenee, että tämän veroilmoituksen antamista edelsi yhden perillisen ja toimivaltaisen kansallisen veroviranomaisen välillä käyty sähköpostikirjeenvaihto. Kyseinen viranomainen oli ilmoittanut siinä, että merkityksellisten Flanderin hallintoalueen lainsäädännön säännösten mukaan kuolemantapauksen johdosta maksettavaa varainsiirtoveroa on maksettava kaikesta vainajan Belgiassa sijaitsevasta omaisuudesta ilman, että siitä vähennettäisiin velkoja ja vastuita. Koska R. H. Eckelkamp ei asunut Belgiassa kuolinhetkellään, hänen velkaansa ei voitu ottaa huomioon varainsiirtoveron laskemista varten.

18 Kuolemantapauksen johdosta maksettava varainsiirtovero on laskettu 29.6.2004 jätetyn ilmoituksen perusteella.

19 Sen jälkeen kun pääasian valittajat olivat maksaneet nämä verot – minkä valittajat tekivät huomautustensa mukaan ”kaikki oikeutensa pidättäen” – he nostivat 31.12.2004 rechtbank van eerste aanleg te Bruggessa (Bruggen alimman oikeusasteen tuomioistuin) kanteen, jossa he vaativat, että heidän maksamansa vero oli laskettava uudelleen ja erityisesti että myös R. H. Eckelkampin velka oli otettava huomioon sen laskemista varten.

20 Kyseinen tuomioistuin hylkäsi 30.5.2005 asianomaisten nostaman kanteen sillä perusteella, että WS:ssä säädetty määräaika, jonka kuluessa uusia seikkoja voitiin ottaa maksettavan perintöveron tai varainsiirtoveron perustaa laskettaessa huomioon, oli jo päättynyt kanteen nostamisaikaan.

21 Pääasian valittajat valittivat tästä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. He katsovat valituksessaan, että kuolemantapauksen johdosta maksettavan varainsiirtoveron laskemista koskevat WS:n säännökset ovat yhteisön oikeuden vastaisia. Heidän mukaansa tällaisella lainsäädännöllä syrjitään välillisesti henkilöitä kansalaisuuden perusteella ja rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta.

22 Belgian valtio on vedonnut ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa siihen, että WS:ssä säädetty määräaika, jonka kuluessa uusia seikkoja varainsiirtoveron perustaa laskettaessa voidaan ottaa huomioon, oli päättynyt ja että missään tapauksessa ei ole osoitettu, että riidanalainen velka olisi ollut olemassa vielä R. H. Eckelkampin kuollessa. Koska asianomainen henkilö ei asunut Belgiassa kuolinhetkellään, varainsiirtoveron verotusperustasta ei voitu vähentää mitään velkoja. Se, mitä EY 58 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa verolainsäädäntönsä säännöksiä.

23 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan 13.11.2002 päivätyistä velan tunnustamista koskevasta asiakirjasta ja 5.6.2003 päivätyistä notaarin asiakirjasta käy selvästi ilmi, että R. H. Eckelkamp oli sitoutunut maksamaan 220 000 euron suuruisen velan.

24 Koska hof van beroep te Gent katsoi, että pääasiassa on kyse yhteisön oikeuden tulkinnasta, se lykkäsi asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko EY 12 artikla, luettuna yhdessä EY 17 ja EY 18 artiklan kanssa, ja EY 56 artikla, luettuna yhdessä EY [58] artiklan kanssa, esteenä sellaiselle jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle,

jonka mukaan jäsenvaltio (valtio, jossa omaisuus sijaitsee) kantaa siellä sijaitsevan kiinteistön perimisen yhteydessä tämän kiinteistön arvosta veroa siten, että kyseinen valtio antaa vähentää tätä kiinteistöä koskevien velkojen ja vastuiden (kuten velat, joiden vakuutena on kyseiseen kiinteistöön kohdistuva hypoteekkivaltakirja) arvon, jos perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään valtiossa, jossa omaisuus sijaitsee, mutta tällaista vähennystä ei saada tehdä silloin, kun perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään toisessa jäsenvaltiossa (asuinvaltio)?”

Ennakkoratkaisupyyntöön tutkittavaksi ottaminen

25 Belgian hallituksen mukaan ennakkoratkaisupyyntö on jätettävä tutkimatta. Se toteaa, että yhtäältä on niin, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei voi missään tapauksessa hyväksyä pääasian valittajien vaatimusta, koska kysymyksessä oleva varainsiirtoveron uudelleenlaskemiseen tähtäävä kanne on nostettu liian myöhään. Määräaika, jonka kuluessa Belgian menettelysääntöjen mukaan varainsiirtoveron laskemisen perustana olevia tietoja voidaan muuttaa, oli päätynyt jo useita kuukausia aiemmin. Tästä seuraa, että esitettyyn kysymykseen annettava vastaus ei ainoastaan olisi tarpeeton, vaan se olisi myös selvästi merkityksetön sen ratkaisun kannalta, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tekee tässä asiassa.

26 Toisaalta se katsoo, että kysymys on puhtaasti hypoteettinen oikeudenkäynnin nykyvaiheessa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole oikeudenkäynnin tässä vaiheessa vielä vastannut yhteenkään niistä kysymyksistä, jotka ovat keskeisiä pääasian ratkaisemisen kannalta ja jotka koskevat erityisesti sitä, onko kyseisen velan ja kyseisen kiinteistön välillä sellaista yhteyttä, josta käy ilmi, että velka kohdistuu juuri tähän kiinteistöön. Belgian hallitus korosti tämän osalta istunnossa, että tässä tapauksessa ei ole olemassa hypoteekkia, joka koskisi Belgiassa sijaitsevaa kiinteistöä, vaan ainoastaan R. H. Eckelkampin pojalleen ennen kuolemaansa antama hypoteekkivaltakirja. Koska hypoteekkivaltakirjalla annetaan ainoastaan kolmannelle oikeus siihen, että tämä saa mahdollisesti merkittyä rekisteriin jotakin kiinteistöä koskevan hypoteekkikiinnityksen, ja koska sellaista rekisteriin merkitsemistä ei ole tehty, Belgian hallituksen mukaan velat ja vastuut eivät koske tätä kiinteistöä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla. Esitetty kysymys on siten luonteeltaan hypoteettinen.

27 Tältä osin on todettava, että EY 234 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuimien ja yhteisöjen tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetyt kysymykset koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on siten lähtökohtaisesti ratkaistava ne (ks. asia C-145/03, Keller, tuomio 12.4.2005, Kok. 2005, s. I-2529, 33 kohta ja asia C-119/05, Lucchini, tuomio 18.7.2007, Kok. 2007, s. I-6199, 43 kohta).

28 Yhteisöjen tuomioistuin voi kieltäytyä vastaamasta kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vain, jos on ilmeistä, että yhteisön oikeuden tulkitsemisella, jota kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen tai jos yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. erityisesti asia C-379/98, PreussenElektra, tuomio 13.3.2001, Kok. 2001, s. I-2099, 39 kohta; asia C-390/99, Canal Satélite Digital, tuomio 22.1.2002, Kok. 2002, s. I-607, 19 kohta ja em. asia Lucchini, tuomion 44 kohta).

29 Näin ei ole nyt esillä olevassa asiassa.

30 Yhteisöjen tuomioistuinta on nimittäin pyydetty täsmentämään, onko kansallisten tuomioistuinten jätettävä yhteisön oikeuden seurauksena soveltamatta tiettyjä kuolemantapauksen johdosta maksettavaa varainsiirtoveroa koskevia WS:n säännöksiä, jotka pääasian valittajien mukaan rajoittavat pääomien vapaata liikkuvuutta. Näin ollen esitetyllä kysymyksellä on selvästi yhteys kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian kohteeseen, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen määritellyt, ja tähän kysymykseen annettava vastaus voi olla hyödyllinen tämän tuomioistuimen kannalta, jotta se voi sen avulla ratkaista, ovatko nämä säännökset yhteisön oikeuden mukaisia.

31 Todettakoon, että Belgian hallitus kiistää yhtäältä sen, että R. H. Eckelkampin hänen veljelleen olleen velan ja perityn kiinteistön välillä olisi sellainen yhteys, josta kävisi ilmi, että velka kohdistuu kyseiseen kiinteistöön, ja että se korostaa toisaalta, että Belgian lainsäädännössä säädetyt määräajat, joiden kuluessa uusia seikkoja saadaan lisätä maksettavan varainsiirtoveron perustaan, olivat jo päättyneet kanteen nostamisajankohtana.

32 On kuitenkin muistutettava yhtäältä siitä, että yksinomaan kansallinen tuomioistuin on toimivaltainen toteamaan sen ratkaistavaksi saatetun riita-asian tosiseikat ja arvioimaan niitä sekä tulkitsemaan ja soveltamaan kansallista lainsäädäntöä (ks. asia C-262/96, Sürül, tuomio 4.5.1999, Kok. 1999, s. I-2685, 95 kohta). Tämän tuomioistuimen, eikä yhteisöjen tuomioistuimen, tehtävänä on ratkaista, mikä on hypoteekkivaltakirjan ulottuvuus ja vaikutus Belgian oikeudessa ja mitä seurauksia sellaisesta valtakirjasta on Belgiassa sijaitsevan ja perinnöksi jätetyn kiinteistön kannalta.

33 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi ensinnäkin, että riidanalaista velkaa koskevan maininnan puuttuminen pääasian valittajien jättämästä veroilmoituksesta perustui WS:n säännöksiin, joissa ei säädetty tällaisten velkojen mukaanoittamisesta silloin, kun perinnönjättäjä oli asunut kuolinhetkellään Belgian ulkopuolella – nämä ovat juuri ne säännökset, joiden johdosta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätti esittää yhteisön oikeuden tulkintaa koskevan kysymyksen. Toiseksi toimivaltaiset viranomaiset olivat ilmoittaneet pääasian valittajille ennen jäämistöstä laaditun riidanalaisen ilmoituksen jättämistä, että R. H. Eckelkampin velkaa ei voitu ottaa huomioon kuolemantapauksen johdosta maksettavan varainsiirtoveron laskemista varten, koska tämä ei ollut asunut Belgiassa kuolinajankohtanaan. Kolmanneksi, kuten tämän tuomion 19 kohdasta käy ilmi, pääasian valittajat näyttävät pidättäneen tämän ilmoituksen jättämisen yhteydessä kaikki oikeutensa.

34 Toisaalta on palautettava mieliin, että ennakkoratkaisupyyntö perustuu tuomioistuinten väliseen vuoropuheluun ja ennakkoratkaisumenettelyn käynnistyminen riippuu kokonaisuudessaan siitä arvioinnista, jonka kansallinen tuomioistuin tekee ennakkoratkaisupyyntöön merkityksellisyydestä ja tarpeellisuudesta (ks. asia C-2/06, Kempter, tuomio 12.2.2008, 42 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Vaikka on niin, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, että perillisten tekemä ilmoitus on tullut lopulliseksi laissa sellaisten selitysten osalta säädetyin määräajan päättyessä, esitetyn kysymyksen perusteella voidaan saada selville sellaisia yhteisön oikeuden tulkintaa koskevia seikkoja, joista ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että niiden soveltamisesta voi olla hyötyä silloin, kun se ratkaisee yhteisön oikeuden nojalla kyseisessä tuomioistuimessa vireillä olevan riita-asian (ks. vastaavasti asia 132/81, Vlaeminck, tuomio 16.9.1982, Kok. 1982, s. 2953, 13 ja 14 kohta).

35 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

36 Kansallinen tuomioistuin tiedustele kysymyksellään, onko yhtäältä EY 12, EY 17 ja EY 18 artiklan ja toisaalta EY 56 ja EY 58 artiklan määräyksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, joka koskee tässä jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteistöstä maksettavan varainsiirtoveron ja perintöveron laskemista ja jonka mukaan tätä kiinteistöä koskevat velat eivät ole vähennyskelpoisia silloin, kun perinnönjättäjä ei asunut kuolinhetkellään siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteistö sijaitsee, vaan jossain toisessa jäsenvaltiossa, vaikka tällainen vähentäminen on mahdollista silloin, kun perinnönjättäjän asuinvaltio oli kuolinhetkellä se valtio, jossa tämä kiinteistö sijaitsee.

37 EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisesti pääomanliikkeiden rajoitukset jäsenvaltioiden välillä (yhdistetyt asiat C-463/04 ja C-464/04, *Federconsumatori* ym., tuomio 6.12.2007, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

38 Koska EY:n perustamissopimuksessa ei määritellä EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen pääomanliikkeiden käsitettä, yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin todennut, että direktiivin 88/361 liitteenä olevalla nimikkeistöllä on ohjeellista arvoa, vaikka se on annettu EY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan (joista on tullut EY 69 artikla ja EY 70 artiklan 1 kohta, jotka on kumottu Amsterdamin sopimuksella) nojalla, vaikka onkin selvää, että nimikkeistön johdannon mukaan siinä oleva luettelo ei ole tyhjentävä (ks. erityisesti asia C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-1957, 39 kohta; asia C-452/04, *Fidium Finanz*, tuomio 3.10.2006, Kok. 2006, s. I-9521, 41 kohta; em. yhdistetyt asiat *Federconsumatori* ym., tuomion 20 kohta ja asia C-256/06, *Jäger*, tuomio 17.1.2008, 24 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

39 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on muistuttanut muun muassa, että perinnöt, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle, tai toisin sanoen tähän omaisuuteen kuuluvien eri tavaroiden, oikeuksien ja niin edelleen omistusoikeuden siirtymistä henkilön oikeudenomistajille, kuuluvat direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alaan, ja se on katsonut, että perinnöt ovat EY 56 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (ks. asia C-364/01, *Barbier*, tuomio 11.12.2003, Kok. 2003, s. I-15013, 58 kohta; em. asia *van Hilten-van der Heijden*, tuomion 42 kohta ja em. asia *Jäger*, tuomion 25 kohta).

40 Tilanne, jossa kuolinhetkellään Saksassa asunut henkilö jättää Saksassa ja Alankomaissa asuville henkilöille perinnöksi Belgiassa sijaitsevan kiinteistön, jonka osalta varainsiirtovero lasketaan Belgiassa, ei ole kuitenkaan missään tapauksessa puhtaasti valtion sisäinen tilanne.

41 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä oleva perintö on EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomanliike.

42 Näin ollen on ensin arvioitava se, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö pääomanliikkeiden rajoitus, kuten pääasian valittajat ja Euroopan yhteisöjen komissio väittävät.

43 Tämän osalta on syytä muistuttaa siitä, että kansalliset säännökset, joissa määritellään kiinteistön arvo maksettavan veron määrän laskemista varten siinä tapauksessa, että kiinteistö saadaan perintönä, voivat sen lisäksi, että ne voivat olla luonteeltaan sellaisia, että niillä tehdään kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen ostaminen vähemmän houkuttelevaksi, vaikuttaa myös siten, että sellaisen henkilön jättämän perinnön arvo laskee, joka asui muussa

jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa kyseiset kiinteistöt sijaitsevat (ks. vastaavasti em. asia Barbier, tuomion 62 kohta ja em. asia Jäger, tuomion 30 kohta).

44 Oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi perintötilanteiden osalta, että toimenpiteisiin, jotka EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joista seuraa, että muussa kuin siinä valtiossa, jossa kyseinen omaisuus sijaitsee ja joka perintöverottaa kyseistä omaisuutta, asuneen henkilön jäämistön arvo pienenee (em. asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 44 kohta ja em. asia Jäger, tuomion 31 kohta).

45 Siltä osin kuin esillä olevassa asiassa kyseessä olevista kansallisista säännöksistä seuraa, että jäämistöön, johon kuuluu Belgian kuningaskunnan alueella sijaitseva kiinteistö, kohdistuu varainsiirtovero, joka on korkeampi kuin perintövero olisi ollut siinä tapauksessa, että perinnönjättäjä olisi asunut kuolinhetkellään tässä jäsenvaltiossa, näillä säännöksillä rajoitetaan pääomanliikkeitä, koska ne pienentävät sellaisen jäämistön arvoa.

46 Koska tällä lainsäädännöllä saatetaan kyseistä kiinteistöä koskevien tiettyjen velkojen vähennyskelpoisuus riippuvaiseksi siitä, missä perinnönjättäjällä oli kuolinhetkellään asuinpaikka, ulkomailla asuneiden henkilöiden jäämistöä koskeva kovempi verorasitus on täten pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.

47 Tätä päätelmää ei saata kyseenalaiseksi Belgian hallituksen esittämä väite, jonka mukaan WS ei muodosta rajoitusta, koska kyseisessä jäsenvaltiossa asuneiden ja ulkomailla asuneiden henkilöiden tilanteiden välillä on objektiivinen ero perintöveron ja varainsiirtoveron laskemisen suhteen, sillä ainoastaan se jäsenvaltio, jossa perinnönjättäjä asui, voi loogisesti ottaa perintöveron laskemisessa huomioon kaikki jäämistön osat, jotka koostuvat varoista ja veloista, irtaimesta ja kiinteästä omaisuudesta. Näin on siksi, että tämä seikka ei ole tämän tuomion 43 ja 44 kohdassa siteerattuun oikeuskäytäntöön perustuvien kriteereiden valossa merkityksellinen (ks. vastaavasti em. asia Jäger, tuomion 34 kohta).

48 Belgian hallitus esittää kuitenkin, että koska kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa on erona edellä mainittuun asiaan Barbier se, että siinä ei ole kyseessä ehdoton velvollisuus luovuttaa kyseisen kiinteistön juridinen omistusoikeus eikä kiinteistön taloudellista määräysvaltaa ole aiemmin luovutettu toiselle henkilölle eikä tätä kiinteistöä koske velka, pääasian valittajien vaatimuksensa tueksi vetoama hypoteekkivaltakirja ei ole asiassa Barbier annetussa tuomiossa tarkoitettu kiinteistöä koskeva velka.

49 Tässä on palautettava mieleen, että edellä mainitussa asiassa Barbier esitetty kysymys koski maksettavan veron määrän laskemista siinä tapauksessa, että jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteistö saadaan perintönä, ja sen seikan huomioon ottamista tämän omaisuuden arvon arvioimista varten, että omistusoikeuden haltijalla oli ehdoton velvollisuus luovuttaa tämä oikeus kolmannelle henkilölle, jolla oli taloudellinen määräysvalta kyseiseen omaisuuteen. Tämä velka liittyi siten suoraan asianomaiseen perinnöksi jätettyyn kiinteistöön.

50 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut EY 49 ja EY 50 artiklan yhteydessä, että sellaisen kansallisen lainsäädännön, jossa ulkomailla asuvilta evätään kyseisessä jäsenvaltiossa asuvilla oleva oikeus sellaisten elinkeinokulujen vähentämiseen verotuksessa, jotka liittyvät suoraan siihen toimintaan, josta kyseisessä jäsenvaltiossa verotettava tulo on syntynyt, mutta jossa tämä oikeus annetaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuville, osalta on vaarana, että sitä sovelletaan pääasiallisesti toisten jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi, ja se on näiden artiklojen vastainen (ks. vastaavasti asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003, Kok. 2003, s. I-5933, 27 ja 28 kohta).

51 Pääasian valittajat ja komissio totesivat istunnossa yhteisöjen tuomioistuimessa, että

perintönä saadun kiinteistön ja kyseisen velan välillä on riittävä yhteys kysymyksessä olevan hypoteekkivaltakirjan takia. Komissio tosin myönsi, että jos hypoteekkivaltakirja ei koske tätä Belgiassa sijaitsevaa kiinteistöä vaan mahdollisesti muita kiinteistöjä, velan ja kiinteistön välinen yhteys voidaan kyseenalaistaa.

52 Kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksen sanamuodon mukaan velka, jonka vakuutena on kyseiseen kiinteistöön kohdistuva hypoteekkivaltakirja, on tätä kiinteistöä koskeva velka. Yhteisöjen tuomioistuimella on EY 234 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä ainoastaan toimivalta lausua yhteisön oikeuden tulkinnasta tai pätevyydestä sellaisten tosiseikkojen perusteella, jotka kansallinen tuomioistuin on sille esittänyt (ks. vastaavasti asia C-235/95, Dumon ja Froment, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4531, 25 kohta).

53 Kuten tämän tuomion 32 kohdasta ilmenee, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, eikä yhteisöjen tuomioistuimen, tehtävänä on selvittää, millainen luonne ja mikä vaikutus pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaisella hypoteekkivaltakirjalla on Belgian oikeudessa, ja ratkaista, onko tämän velan ja sen kiinteistön, jonka osalta pääasiassa kysymyksessä oleva varainsiirtovero lasketaan, välillä tosiasiallisesti suoraa yhteyttä.

54 Joka tapauksessa tässä on todettava, että se, että kiinteistöä koskevien velkojen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on, että perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteistö sijaitsee, on lähtökohtaisesti perustamissopimuksen 56 artiklan 1 kohdassa kielletty pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.

55 Seuraavaksi on arvioitava, voiko näin todettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus olla perustamissopimuksen määräysten mukaan perusteltu.

56 Tältä osin on palautettava mieliin, että EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrätään, että "mitä 56 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella".

57 EY 58 artiklan tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden peruseriaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen kyseistä määräystä ei voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin jäsenvaltioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa perustamissopimuksen kanssa (ks. em. asia Jäger, tuomion 40 kohta).

58 EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta itseään nimittäin rajoittaa EY 58 artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että mainitun artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset "eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltä rajoittamista" (ks. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 44 kohta; asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 28 kohta ja em. asia Jäger, tuomion 41 kohta). Jotta lisäksi kuolinhetkellään Belgian kuningaskunnassa asuneen henkilön ja kuolinhetkellään toisessa jäsenvaltiossa asuneen henkilön erilainen kohtelu Belgian kuningaskunnan alueella sijaitsevasta kiinteistöstä maksettavan perintöveron ja varainsiirtoveron osalta olisi perusteltua, tällaisella kohtelulla ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisellä lainsäädännöllä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi.

59 EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisten kansallisten verosäännösten, joiden mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevaa kiinteistöä koskevien velkojen vähennyskelpoisuuden osalta tehdään perintöveron laskemista varten ero sen mukaan, asuiko

perinnönjättäjä kuolinhetkellään tässä jäsenvaltiossa vai muussa jäsenvaltiossa, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä (em. asia Verkooijen, tuomion 43 kohta; em. asia Manninen, tuomion 29 kohta ja em. asia Jäger, tuomion 43 kohta).

60 Tältä osin on todettava ensinnäkin, että toisin kuin Belgian hallitus on tämän tuomion 47 kohtaan otetulla tavalla väittänyt, tätä erilaista kohtelua ei voida perustella sillä, että se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa.

61 Näin on siksi, että siihen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suoritettavana olevaan selvitystyöhön liittyvin varauksin, joka koskee hypoteekkivaltakirjan luonnetta ja vaikutusta sekä sitä, koskeeko pääasiassa kysymyksessä oleva valtakirja perittyä kiinteistöä – kuten asiakirja-aineistosta näyttäisi ilmenevän –, on todettava, että perintöveron ja varainsiirtoveron laskeminen on tämän lainsäädännön mukaan suoraan sidoksissa tämän kiinteistön arvoon. Tässä tilanteessa ei objektiivisesti katsoen voi olla mitään tilanteiden eroa, jolla voitaisiin perustella se, että verokohtelu on erilaista yhtäältä Belgiassa sijaitsevasta, kuolinhetkellään Belgiassa asuneelle henkilölle kuuluneesta kiinteistöstä ja toisaalta Belgiassa sijaitsevasta, kuolinhetkellään jossain toisessa jäsenvaltiossa asuneelle henkilölle kuuluneesta kiinteistöstä maksettavan perintöveron ja varainsiirtoveron tasojen osalta. Näin ollen R. H. Eckelkampin perillisten tilanteen kaltainen tilanne on rinnastettavissa kenen hyvänsä sellaisen muun perillisen tilanteeseen, jonka perintö käsittää Belgiassa sijaitsevan kiinteistön, jonka tässä samassa valtiossa kuolinhetkellään asunut henkilö on jättänyt perinnöksi (ks. vastaavasti em. asia Jäger, tuomion 44 kohta).

62 Kuten pääasian valittajat esittävät, Belgian lainsäädännössä pidetään periaatteessa sekä Belgiassa kuolinhetkellään asuneiden henkilöiden perillisiä että ulkomailla kuolinhetkellään asuneiden henkilöiden perillisiä verovelvollisina Belgiassa sijaitsevista kiinteistöistä kannettavien perintö- ja/tai varainsiirtoverojen osalta. Ulkomailla asuneita ja Belgiassa asuneita henkilöitä kohdellaan eri tavalla ainoastaan jäämistön velkojen vähennyskelpoisuuden osalta.

63 Jos kansallisessa lainsäädännössä sellaisen henkilön perilliset, joka oli kuolinhetkellään kyseisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö, asetetaan sellaisen henkilön perillisten kanssa, joka ei ollut kuolinhetkellään kyseisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö, samaan asemaan kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan, perintönä saadun kiinteistön verotuksen osalta, tässä lainsäädännössä ei voida tässä samassa verotuksessa kohdella näitä perillisiä eri tavalla kiinteistöä koskevien velkojen ja vastuiden vähennyskelpoisuuden osalta, koska tästä aiheutuu syrjintää. Kohtelemalla – velkojen vähennyskelpoisuutta lukuun ottamatta – näiden kahden ryhmän henkilöiden jäämistöjä perintöveron määräämistä varten samalla tavalla kansallinen lainsäätäjä on nimittäin myöntänyt, että näiden henkilöiden välillä ei ole tämän verotuksen menettelyiden ja edellytysten osalta minkäänlaista heidän objektiiviseen tilanteeseensa liittyvää eroa, jolla erilainen kohtelu voitaisiin perustella (ks. vastaavasti sijoittautumisvapauden osalta asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 20 kohta ja asia C-170/05, Denkvit Internationaal ja Denkvit France, tuomio 14.12.2006, Kok. 2006, s. I-11949, 35 kohta sekä pääomien vapaan liikkuvuuden ja perintöverojen osalta tänä päivänä asiassa C-43/07, Arens-Sikken, julistettavan tuomion 57 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

64 Näin ollen lopuksi on tutkittava, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta lainsäädännöstä seuraava pääomanliikkeiden rajoitus olla objektiivisesti katsoen perusteltu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

65 Belgian hallitus väittää, että perinnönjättäjän omaisuuteen sovellettavan Saksan lainsäädännön nojalla se velka, jonka valittajat vaativat saada vähentää Belgiassa, vähennettäisiin

käytännössä kahteen kertaan, mitä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön (asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837) mukaan on vältettävä.

66 Tältä osin on syytä palauttaa mieliin, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut pääomien vapaata liikkuvuutta ja perintöveroja koskevassa oikeuskäytännössään, että kansalaiselta ei voida evätä mahdollisuutta vedota perustamissopimuksen määräyksiin sillä perusteella, että hän käyttää hyväkseen toisen jäsenvaltion kuin asuinvaltionsa voimassa olevassa lainsäädännössä laillisesti myönnettyjä verotuksellisia etuja (em. asia Barbier, tuomion 71 kohta).

67 Kuten tämän tuomion 13 kohdasta käy ilmi, Belgian kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välillä ei ole tehty sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi perintöverotuksen alalla.

68 Jäsenvaltio, jossa peritty kiinteistö sijaitsee, ei voi perustella lainsäädännöstään seuraavaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta sellaisen sen tahdosta riippumattoman mahdollisuuden olemassaololla, että toinen jäsenvaltio – kuten se, jossa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään – voi myöntää veronhyvityksen, joka voisi kokonaan tai osittain kompensoida vainajan perillisille siitä syystä aiheutuvan vahingon, että kiinteistöä koskevat velat eivät ole varainsiirtoveron laskemisen osalta vähennyskelpoisia siinä jäsenvaltiossa, jossa perinnöksi jätetty kiinteistö sijaitsee (ks. vastaavasti em. asia Arens-Sikken, tuomion 65 kohta).

69 Jäsenvaltio ei nimittäin voi vedota toisen jäsenvaltion yksipuolisesti myöntämän edun olemassaoloon – tässä tapauksessa sen myöntäjänä olisi valtio, jossa kyseinen henkilö asui kuolinhetkellään – välttääkseen velvoitteet, jotka sillä on perustamissopimuksen nojalla ja erityisesti perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten nojalla (ks. vastaavasti asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007, 78 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

70 Yhteisöjen tuomioistuimelle jätetyistä asiakirjoista käy ilmi, että pääasiassa kysymyksessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä suljetaan yksinkertaisesti pois se, että perinnöksi jätetty kiinteistöä koskevat velat ovat vähennyskelpoisia varainsiirtoveroja laskettaessa silloin, kun kyseinen henkilö ei asunut kuolinhetkellään siinä jäsenvaltiossa, jossa peritty kiinteistö sijaitsee, ilman, että tässä otettaisiin huomioon näiden velkojen kohtelua toisessa jäsenvaltiossa, kuten siinä, jossa edesmennyt henkilö asui kuolinhetkellään, ja erityisesti sitä, että tässä toisessa jäsenvaltiossa ei myönnetä veronhyvitystä.

71 Ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava, että EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, joka koskee jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteistöstä maksettavan varainsiirtoveron ja perintöveron laskemista ja jonka mukaan tätä kiinteistöä koskevat velat eivät ole vähennyskelpoisia silloin, kun perinnönjättäjä ei asunut kuolinhetkellään tässä jäsenvaltiossa vaan jossain toisessa jäsenvaltiossa, vaikka tällainen vähentäminen on mahdollista silloin, kun kyseisen henkilön asuinvaltio oli kuolinhetkellä se valtio, jossa peritty kiinteistö sijaitsee.

72 Kun otetaan huomioon edellä esitetty, on todettava, että ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarpeen vastata siltä osin kuin se koskee EY 12, EY 17 ja EY 18 artiklan tulkintaa.

Oikeudenkäyntikulut

73 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen

tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, joka koskee jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteistöstä maksettavan varainsiirtoveron ja perintöveron laskemista ja jonka mukaan tätä kiinteistöä koskevat velat eivät ole vähennyskelpoisia silloin, kun perinnönjättäjä ei asunut kuolinhetkellään tässä jäsenvaltiossa vaan toisessa jäsenvaltiossa, vaikka tällainen vähentäminen on mahdollista silloin, kun kyseisen henkilön asuinvaltio oli kuolinhetkellä se valtio, jossa peritty kiinteistö sijaitsee.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.