

Asia C-72/09

Établissements Rimbaud SA

vastaan

Directeur général des impôts

ja

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

(Cour de cassationin (Ranska) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Välitön verotus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Oikeushenkilöt, jotka ovat sijoittautuneet kolmanteen valtioon, joka on Euroopan talousalueen sopimusvaltio – Jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen omistaminen – Näiden kiinteistöjen myyntiarvosta kannettava vero – Vapautuksen epääminen – Veropetosten estäminen – Arviointi ETA-sopimukseen nähden

Tuomion tiivistelmä

1. *Kansainväliset sopimukset – Euroopan talousalueesta tehty sopimus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Sama oikeudellinen ulottuvuus kuin yhteisön säännöillä*

(SEUT 63 artikla; ETA-sopimuksen 40 artikla ja liite XII)

2. *Kansainväliset sopimukset – Euroopan talousalueesta tehty sopimus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö – Oikeushenkilöiden omistamien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettava vero*

(ETA-sopimuksen 40 artikla)

1. Yksi Euroopan talousalueesta (ETA) tehdyn sopimuksen päätavoitteista on tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaan liikkuvuuden mahdollisimman täydellinen toteuttaminen kaikkialla Euroopan talousalueella siten, että unionin alueella saavutetut sisämarkkinat laajennetaan koskemaan Euroopan vapaakauppajärjestön (EFTA) valtioita. Tätä tarkoitusta varten useilla tämän sopimuksen määräyksillä pyritään takaamaan sen tulkinnan mahdollisimman suuri yhdenmukaisuus koko Euroopan talousalueella. Tällöin unionin tuomioistuimen asiana on valvoa, että EUT-sopimuksen kanssa keskeisiltä osin identtisiä ETA-sopimuksen sääntöjä tulkitaan jäsenvaltioissa yhdenmukaisesti.

ETA-sopimuksen 40 artiklan määräyksistä seuraa, että säännöt, joilla kielletään pääomien liikkuvuuden rajoitukset ja tästä aiheutuva syrjintä, ovat ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden välisissä suhteissa siitä riippumatta, ovatko nämä valtiot unionin vai EFTAn jäseniä, identtiset niiden sääntöjen kanssa, jotka unionin oikeudessa koskevat jäsenvaltioiden välisiä suhteita.

Tästä seuraa, että vaikka ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaisten välisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksia on arvioitava kyseisen sopimuksen 40 artiklan ja liitteen XII perusteella, näillä määräyksillä on sama oikeudellinen ulottuvuus kuin SEUT 63 artiklan määräyksillä.

(ks. 20–22 kohta)

2. Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen 40 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, jolla vapautetaan Euroopan unionin jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettavasta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, ja jossa edellytykseksi sille, että yhtiö, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa, joka on Euroopan talousalueen sopimusvaltio, voisi saada kyseisen vapautuksen, asetetaan se, että kyseisen jäsenvaltion ja tämän kolmannen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi tai että kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää koskevan kieltolausekkeen sisältävän sopimuksen mukaan näitä oikeushenkilöitä ei saada verottaa ankarammin kuin tähän jäsenvaltioon sijoittautuneita yhtiöitä.

Vaikka kyseinen lainsäädäntö on oikeushenkilöiden kannalta katsoen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan periaatteen rajoitus, joka lähtökohtaisesti kielletään ETA-sopimuksen 40 artiklassa samalla tavoin kuin SEUT 63 artiklassakin, veropetosten estämistä ja verovalvonnan tehokkuuden säilyttämistarvetta koskevaa oikeuttamisperustetta on arvioitava eri tavoin, jos jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla annetulla direktiivillä 77/799 luotuja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten yhteistyön puitteita ei ole olemassa niiden ja kolmannen valtion toimivaltaisten viranomaisten välillä silloin, kun viimeksi mainittu ei ole antanut mitään keskinäistä apua koskevaa sitoumusta. Jäsenvaltiolla on näin ollen lähtökohtaisesti oikeus kieltäytyä myöntämästä tätä etua, jos muun muassa sen vuoksi, että kyseisellä kolmannella valtiolla ei ole sopimusperusteista velvollisuutta antaa tietoja, näiden tietojen saaminen viimeksi mainitulta osoittautuu mahdottomaksi.

(ks. 29, 41, 44 ja 52 kohta sekä tuomiolauselman)

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

28 päivänä lokakuuta 2010 (*)

Välitön verotus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Oikeushenkilöt, jotka ovat sijoittautuneet kolmanteen valtioon, joka on Euroopan talousalueen sopimusvaltio – Jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen omistaminen – Näiden kiinteistöjen myyntiarvosta kannettava vero – Vapautuksen epääminen – Veropetosten estäminen – Arviointi ETA-sopimukseen nähden

Asiassa C-72/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Cour de cassation (Ranska) on esittänyt 10.2.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.2.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Établissements Rimbaud SA

vastaan

Directeur général des impôts ja

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit E. Juhász, G. Arestis (esittelevä tuomari), T. von Danwitz ja D. Šváby,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: hallintovirkamies N. Nanchev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 3.2.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Établissements Rimbaud SA, edustajanaan avocat J. P. Chevallier,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J. S. Pilczer,
- Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,
- Viron hallitus, asiamiehenään L. Uibo,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou ja M. Tassopoulou,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään M. Muñoz Pérez,
- Italian hallitus, asiamiehenään I. Bruni, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. M. Wissels ja M. de Mol,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk ja A. Engman,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään I. Rao ja I. Hutton,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J. P. Keppenne,
- EFTAn valvontaviranomainen, asiamiehinään L. Armati, I. Hauger, B. Alterskjær ja X. Lewis,
- Liechtensteinin ruhtinaskunta, asiamiehenään S. Monauni Tömördy,

kuultuaan julkisasiamiehen 29.4.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 40 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Établissements Rimbaud SA ?niminen yhtiö (jäljempänä Rimbaud) ja Aix?en?Provincen veroviranomaiset (jäljempänä Ranskan veroviranomaiset) ja jossa on kyse siitä, onko tämän yhtiön maksettava oikeushenkilöiden Ranskassa omistamien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettava vero (jäljempänä riidanalainen vero).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

ETA-sopimus

3 ETA-sopimuksen 40 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Tämän sopimuksen määräysten mukaisesti sopimuspuolten välillä ei ole EY:n jäsenvaltiossa tai [Euroopan vapaakauppajärjestön (EFTA)] valtiossa asuville kuuluvien pääomien liikkuvuuden rajoituksia eikä osapuolten kansalaisuuteen tai asuinpaikkaan taikka pääoman sijoituspaikkaan perustuvaa syrjintää. Tarvittavat määräykset tämän artiklan täytäntöönpanosta ovat liitteessä XII.”

4 ETA-sopimuksen liitteessä XII, jonka otsikko on ”Pääomien vapaa liikkuvuus”, viitataan perustamissopimuksen 67 artiklan [joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annettuun neuvoston direktiiviin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5). Tämän direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan pääomanliikkeet on luokiteltava tämän direktiivin liitteessä I olevan nimikkeistön mukaan.

Kansallinen säännöstö

5 Ranskan yleisen verolain (Code général des impôts, jäljempänä yleinen verolaki) 990 D § ja sitä seuraavat pykälät kuuluvat niihin Ranskan lainsäätäjän toimenpiteisiin, joilla se pyrkii estämään tietyn veronkierron muodot.

6 Yleisen verolain 990 D §:ssä säädetään seuraavaa:

”Oikeushenkilöt, jotka suoraan tai toisen henkilön välityksellä omistavat yhden tai useamman Ranskassa sijaitsevan kiinteistön tai ovat kyseiseen omaisuuteen liittyvien esineoikeuksien haltijoita, ovat velvollisia maksamaan vuosittain veron, jonka määrä on kolme prosenttia kyseisten kiinteistöjen tai oikeuksien myyntiarvosta.

Kiinteistöjen tai niihin liittyvien oikeuksien omistajaksi Ranskassa toisen henkilön välityksellä katsotaan oikeushenkilö, jolla on osakkuus, osakkuuden muodosta ja määrästä riippumatta, oikeushenkilössä, joka omistaa kyseiset kiinteistöt tai oikeudet tai jolla on osakkuus kolmannessa oikeushenkilössä, joka itse on kiinteistöjen tai oikeuksien omistaja tai välihenkilö osakkuuksien ketjussa. Tätä säännöstä sovelletaan välihenkilöinä olevien oikeushenkilöiden lukumäärästä riippumatta.”

7 Yleisen verolain 990 E §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä 990 D §:ssä säädettyä veroa ei sovelleta

”1) oikeushenkilöihin, joiden 990 D §:ssä tarkoitettu Ranskassa sijaitseva kiinteä omaisuus on alle 50 prosenttia niiden Ranskassa olevasta omaisuudesta. Tätä säännöstä sovellettaessa kiinteäksi omaisuudeksi ei katsota omaisuutta, jota 990 D §:ssä tarkoitettut oikeushenkilöt tai

välihenkilöt käyttävät sellaisessa omassa ammattitoiminnassaan, joka ei ole kiinteistötoimintaa;

2) oikeushenkilöihin, joiden kotipaikka on maassa tai alueella, joka on tehnyt Ranskan kanssa sopimuksen hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, ja jotka tekevät viimeistään 15.5. kunakin vuonna 990 F §:ssä tarkoitetulla päätöksellä vahvistettuun paikkaan ilmoituksen tammikuun ensimmäisenä päivänä omistuksessaan olleiden kiinteistöjen sijainnista, tilasta ja arvosta, osakkaidensa henkilöllisyydestä ja osoitteesta kyseisenä päivänä sekä kunkin osakkaan omistamien osakkeiden tai osuuksien lukumäärästä;

3) oikeushenkilöihin, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa, eikä myöskään muihin oikeushenkilöihin, joita ei sopimuksen perusteella saa verottaa ankarammin, jos ne ilmoittavat vuosittain tai sitoutuvat ilmoittamaan ja noudattavat sitoumustaan ilmoittaa verohallinnolle tämän pyynnöstä tammikuun ensimmäisenä päivänä omistuksessaan olleiden kiinteistöjen sijainnin ja tilan, osakkeenomistajiensa, osakkaidensa tai muiden jäsentensä henkilöllisyyden ja osoitteen, näistä kunkin omistamien osakkeiden, osuuksien tai muiden oikeuksien lukumäärän sekä selvityksen osakkeenomistajiensa, osakkaidensa tai muiden jäsentensä verotuksellisesta kotipaikasta. Ilmoittamista koskeva sitoumus on tehtävä päivänä, jona oikeushenkilö hankkii 990 D §:ssä tarkoitetun kiinteistön, oikeudet tai osuuden, tai 1 päivänä tammikuuta 1993 jo omistuksessaan olleiden kiinteistöjen, oikeuksien tai osuuksien osalta viimeistään 15 päivänä toukokuuta 1993 – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Rimbaud, jonka kotipaikka on Liechtensteinin ruhtinaskunnassa, omistaa Ranskassa sijaitsevan kiinteistön. Siltä kannetaan näin ollen lähtökohtaisesti riidanalaista veroa.

9 Ranskan verohallinto kantoi Rimbaud’lta riidanalaisen veron ensiksi vuosilta 1988–1997 ja tämän jälkeen vuosilta 1998–2000.

10 Rimbaud nosti Ranskan verohallintoa vastaan kanteen sen jälkeen, kun sen oikaisuvaatimukset oli hylätty. Cour d’appel d’Aix-en-Provence antoi 20.9.2005 Rimbaud’lle vastaisen tuomion, minkä jälkeen Rimbaud valitti Cour de cassationiin.

11 Tässä tilanteessa Cour de cassation on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko yleisen verolain 990 D §:n ja sitä seuraavien pykälien kaltainen lainsäädäntö, sellaisena kuin se oli tuolloin voimassa, ristiriidassa [ETA-]sopimuksen 40 artiklan kanssa, kun tässä lainsäädännössä vapautetaan Ranskassa sijaitsevien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettavasta 3 prosentin suuruisesta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on Ranskassa, ja edellytetään tämän verovapauden saamiseksi yhtiöltä, jonka kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa maassa, joka ei ole Euroopan unionin jäsenvaltio, että Ranskan [tasavallan] ja kyseisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi tai että kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävän sopimusmääräyksen mukaan näitä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin Ranskaan sijoittautuneita yhtiöitä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

12 Kansallinen tuomioistuin kysyy kysymyksessään pääasiallisesti, onko ETA-sopimuksen 40 artiklaa tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jolla vapautetaan riidanalaisesta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on unionin jäsenvaltiossa, ja jossa edellytykseksi sille, että yhtiö, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa, joka on Euroopan talousalueen jäsen, voisi saada kyseisen vapautuksen, asetetaan se,

että kyseisen jäsenvaltion ja tämän kolmannen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi tai että kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää koskevan kieltolausekkeen sisältävän sopimuksen mukaan näitä oikeushenkilöitä ei saada verottaa ankarammin kuin tähän jäsenvaltioon sijoittautuneita yhtiöitä.

13 Aluksi on syytä todeta, että ETA-sopimuksen 40 artikla tuli voimaan Liechtensteinissa 1.5.1995 Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen voimaantulosta Liechtensteinin ruhtinaskunnan osalta 10.3.1995 tehdyllä ETA:n neuvoston päätöksellä nro 1/95 (EYVL L 86, s. 58). Kyseisen artiklan tulkinta ei näin ollen vaikuta riidanalaisella verolla verotettavaan tapahtumaan, joka on sattunut ennen tätä ajankohtaa.

14 Samoin on syytä todeta, että unionin tuomioistuin on jo tutkinut pääasiassa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annettuun neuvoston direktiiviin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1; jäljempänä direktiivi 77/799), ja SEUT 63 artiklaan nähden asiassa C-451/05, ELISA, 11.10.2007 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-8251).

15 Pääasiasta on todettava, että koska Rimbaud omistaa kiinteistön Ranskassa, sillä on tällä perusteella lähtökohtaisesti velvollisuus yleisen verolain 990 D §:n mukaisesti maksaa riidanalainen vero.

16 Kyseisestä pääomanliikkeiden luokasta on syytä todeta ETA-sopimuksen 40 artiklassa määrättävän, että tarvittavat määräykset tämän artiklan täytäntöönpanosta ovat tämän sopimuksen liitteessä XII. Mainitussa liitteessä XII todetaan, että direktiiviä 88/361 ja sen liitettä I sovelletaan Euroopan talousalueella.

17 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pääomanliikkeisiin kuuluvat ne toimenpiteet, joilla henkilöt, jotka eivät asu kyseessä olevassa jäsenvaltiossa, tekevät sinne kiinteistösijoituksia, kuten direktiivin 88/361/ETY liitteessä I olevasta pääomanliikkeiden nimikkeistöstä ilmenee; kyseinen nimikkeistö on säilyttänyt pääomanliikkeiden käsitteen määrittämistä koskevan ohjeellisen arvonsa (ks. vastaavasti asia C-222/97, Trummer et Mayer, tuomio 16.3.1999, Kok., s. I-1661, 21 kohta; asia C-464/98, Stefan, tuomio 11.1.2001, Kok., s. I-173, 5 kohta; yhdistetyt asiat C-515/99, C-519/99–C-524/99 ja C-526/99–C-540/99, Reisch ym., tuomio 5.3.2002, Kok., s. I-2157, 30 kohta ja asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8203, 22 kohta).

18 On riidatonta, että Rimbaud on tehnyt kiinteistösijoituksen Ranskassa. Tällainen rajat ylittävä sijoitus on kyseisessä nimikkeistössä tarkoitettu pääomanliike (ks. vastaavasti em. asia ELISA, tuomion 60 kohta).

19 ETA-sopimuksen 40 artiklan ja sen liitteen XII määräyksiä sovelletaan näin ollen kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan kaltaiseen asiaan, joka koskee tämän sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaisten välistä oikeustointa. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin voi tulkita näitä määräyksiä, kun jäsenvaltion tuomioistuin on saattanut sen käsiteltäväksi kysymyksen, joka koskee tämän sopimuksen – joka on erottamaton osa unionin oikeusjärjestystä – ulottuvuutta tässä samassa valtiossa (ks. asia C-321/97, Andersson ja Wåkerås-Andersson, tuomio 15.6.1999, Kok., s. I-3551, 26–31 kohta; asia C-300/01, Salzmänn, tuomio 15.5.2003, Kok., s. I-4899, 65 kohta ja asia C-452/01, Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomio 23.9.2003, Kok., s. I-9743, 27 kohta).

20 Yksi ETA-sopimuksen päätavoitteista on tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaan liikkuvuuden mahdollisimman täydellinen toteuttaminen kaikkialla Euroopan talousalueella

siten, että unionin alueella saavutetut sisämarkkinat laajennetaan koskemaan EFTA-valtioita. Tätä tarkoitusta varten useilla tämän sopimuksen määräyksillä pyritään takaamaan sen tulkinnan mahdollisimman suuri yhdenmukaisuus koko Euroopan talousalueella (ks. lausunto 1/92, 10.4.1992, Kok., s. I-2821, Kok. Ep. XII, s. I-71). Tällöin unionin tuomioistuimen asiana on valvoa, että EUT-sopimuksen kanssa keskeisiltä osin identtisiä ETA-sopimuksen sääntöjä tulkitaan jäsenvaltioissa yhdenmukaisesti (em. asia Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomion 29 kohta).

21 ETA-sopimuksen 40 artiklan määräyksistä seuraa, että säännöt, joilla kielletään pääomien liikkuvuuden rajoitukset ja tästä aiheutuva syrjintä, ovat ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden välisissä suhteissa siitä riippumatta, ovatko nämä valtiot unionin vai EFTAn jäseniä, identtiset niiden sääntöjen kanssa, jotka unionin oikeudessa koskevat jäsenvaltioiden välisiä suhteita (ks. em. asia Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomion 28 kohta).

22 Tästä seuraa, että vaikka ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaisten välisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksia on arvioitava kyseisen sopimuksen 40 artiklan ja liitteen XII perusteella, näillä määräyksillä on sama oikeudellinen ulottuvuus kuin SEUT 63 artiklan määräyksillä (ks. asia C-521/07, komissio v. Alankomaat, tuomio 11.6.2009, Kok., s. I-4873, 33 kohta).

23 On tärkeää muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 19 kohta; asia C-292/04, Meilicke ym., tuomio 6.3.2007, Kok., s. I-1835, 19 kohta; asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok., s. I-4051, 21 kohta ja em. asia ELISA, tuomion 68 kohta). Tämä toimivalta ei myöskään mahdollista sitä, että ne soveltaisivat toimenpiteitä, jotka ovat ristiriidassa ETA-sopimuksen samankaltaisilla määräyksillä taattujen liikkumisvapauksien kanssa.

Pääomien liikkuvuuden rajoitukset

24 Kysymyksestä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansallista lainsäädäntöä pidettävä pääomanliikkeiden rajoituksena, on edellä mainitussa asiassa ELISA annetussa tuomiossa jo todettu, että kyseinen lainsäädäntö on pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan periaatteen rajoitus, joka kielletään SEUT 63 artiklassa.

25 On katsottu, että oikeushenkilöt, joiden johto ei sijaitse Ranskassa, voidaan – toisin kuin muut verovelvolliset – vapauttaa riidanalaisesta verosta yleisen verolain 990 E §:n 2 ja 3 momentin nojalla vain sen lisäedellytyksen täytyessä, että Ranskan tasavallan ja kyseisen jäsenvaltion välillä on tehty sopimus. Tällaisen sopimuksen puuttuessa oikeushenkilöllä, jonka johto ei sijaitse Ranskassa, ei ole mahdollisuutta vaatia tehokkaasti vapautusta riidanalaisesta verosta yleisen verolain 990 D §:n ja 990 E §:n 2 ja 3 momentin nojalla. Kun otetaan huomioon, että yksin kyseessä olevien valtioiden asiana on päättää sitoumusten tekemisestä sopimusteitse, hallinnollista avunantoa koskevan sopimuksen tai muun sopimuksen tekemiseen liittyvä edellytys on omiaan aiheuttamaan käytännössä sen, että kyseinen oikeushenkilöiden ryhmä ei saa koskaan vapautusta riidanalaisesta verosta ja että kiinteistösijoituksesta Ranskaan tulee vähemmän houkutteleva ulkomailla asuville yhtiöille (ks. em. asia ELISA, tuomion 75–77 kohta).

26 Nyt esillä olevassa asiassa edellytyksenä sille, että kyseiseen kolmanteen valtioon sijoittautuneet yhtiöt voisivat saada yleisen verolain 990 E §:ssä säädetyn vapautuksen riidanalaisesta verosta, on se, että Ranskan tasavalta on tehnyt Liechtensteinin ruhtinaskunnan kanssa hallinnollista avunantoa koskevan sopimuksen tai muun sopimuksen.

27 Nämä kaksi valtiota eivät ole tehneet yleisen verolain 990 E §:n 2 momentissa tarkoitetun vapautuksen osalta sopimusta hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen

estämiseksi. On syytä todeta, että Ranskan tasavalta ja Liechtensteinin ruhtinaskunta eivät ole tähän mennessä myöskään yleisen verolain 990 E §:n 3 momentissa tarkoitetun vapautuksen osalta tehneet sopimusta, jonka nojalla asianomaisia oikeushenkilöitä ei saataisi verottaa ankarammin kuin oikeushenkilöitä, joiden kotipaikka on Ranskassa.

28 Tästä seuraa, että niillä edellytyksillä, jotka pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä asetetaan riidanalaisen verovapautuksen saamiselle, suljetaan Liechtensteiniin sijoittautuneet sellaiset yhtiöt, jotka eivät asu kyseisessä jäsenvaltiossa, automaattisesti vapautusmahdollisuuden ulkopuolelle, ja niillä aiheutetaan se, että kiinteistösijoituksesta Ranskaan tulee vähemmän houkutteleva näille yhtiöille.

29 Pääasian kaltaisessa asiassa kyseinen lainsäädäntö on näin ollen oikeushenkilöiden kannalta katsoen sellainen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan periaatteen rajoitus, joka lähtökohtaisesti kielletään ETA-sopimuksen 40 artiklassa samalla tavoin kuin SEUT 63 artiklassakin.

30 Ranskan hallituksen mukaan riidanalaisen veron tarkoituksena on tehdä niille verovelvollisille, joilta se kannetaan, vähemmän houkuttelevaksi yrittää välttää tällainen vero perustamalla yhtiöitä, joista tulee Ranskassa sijaitsevien kiinteistöjen omistajia, valtioihin, jotka eivät ole tehneet Ranskan tasavallan kanssa sopimusta, joka sisältää sopimuslausekkeen hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Verovapautuksen olennaisena kriteerinä on varmuus siitä, että Ranskan verohallinto voi pyytää suoraan ulkomaisilta veroviranomaisilta kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen, kun yhtiöiden, joilla on Ranskassa sijaitseviin kiinteistöihin liittyviä omistusoikeuksia tai muita esineoikeuksia, yleisen verolain 990 E §:n mukaisesti tekemiä ilmoituksia verrataan niihin ilmoituksiin, jotka luonnolliset henkilöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, ovat tehneet veronalaisista kiinteistöistään.

31 Ranskan hallitus selittää, että toisin kuin unionin oikeudellisissa yhteyksissä, joissa sovelletaan keskinäiseen apuun liittyvää velvollisuutta, unionin ulkopuolisilla Euroopan talousalueen sopimusvaltioilla ei ole velvollisuutta panna direktiiviä 77/799 täytäntöön. Koska sopimusta, johon sisältyisi sopimuslauseke hallinnollisesta avunannosta, tai sopimusta, johon sisältyisi sopimuslauseke syrjinnän kieltämisestä verotuksen alalla, ei ole, Ranskan veroviranomaiset eivät voi pyytää kaikkia tarvittavia tietoja suoraan Liechtensteinin ruhtinaskunnan veroviranomaisilta.

32 On siis tutkittava, voidaanko kyseistä rajoitusta perustella veropetosten estämiseen ja verovalvonnan tehokkuuden säilyttämistarpeeseen liittyvällä yleisen edun mukaisella syyllä.

Veropetosten estämiseen ja verovalvonnan tehokkuuden säilyttämistarpeeseen liittyvä oikeuttamisperuste

33 Veropetosten estämistä ja verovalvonnan tehokkuuden säilyttämistarvetta koskevasta oikeuttamisperusteesta on muistutettava, että pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus voidaan hyväksyä tällä perusteella ainoastaan, jos sillä voidaan taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen ylittämättä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok., s. I-10837, 35 kohta; asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok., s. I-7995, 47 kohta; asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok., s. I-2107, 64 kohta ja asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11531, 55 kohta).

34 Veropetosten estämistä koskeva oikeuttamisperuste voidaan näin ollen hyväksyä vain, jos tarkoituksena on estää sellaisia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään verolakia, eikä yleinen petoksen oletama siis ole sallittu. Yleinen veron kiertämisen tai

veropetoksen oletama ei siis voi riittää perusteluksi verotoimenpiteelle, joka haittaa perustamissopimuksen tavoitteiden toteutumista (ks. vastaavasti asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, Kok., s. I-7587, 45 kohta ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Jäsenvaltio saa soveltaa sellaisia toimenpiteitä, joiden perusteella on mahdollista tarkistaa selvästi ja täsmällisesti se määrä, joka verovelvollisten on maksettava (ks. asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005, Kok., s. I-2057, 24 kohta).

36 Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa ELISA antamassaan tuomiossa jo todennut kyseisestä kansallisesta lainsäädännöstä, että se soveltuu yhteen veropetosten estämistavoitteen kanssa sen vuoksi, että sen avulla voidaan estää tai ainakin tehdä vähemmän houkutteleviksi käytännöt, joiden ainoana tarkoituksena on se, että luonnolliset henkilöt välttyisivät maksamasta Ranskassa varallisuusveroa.

37 Oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että jos Ranskan veroviranomaisten ei ole mahdollista sen jäsenvaltion kanssa tehdyn sopimuksen perusteella, jonka alueella asianomaisen oikeushenkilön johto on, pyytää, että tuon jäsenvaltion veroviranomaiset toimisivat yhteistyössä sen kanssa, mikään ei estä Ranskan veroviranomaisia vaatimasta verovelvolliselta sellaista näyttöä, jonka ne katsovat tarpeelliseksi kyseessä olevien verojen ja maksujen asianmukaiseksi määrittämiseksi, ja tarvittaessa epäämästä vaadittua verovapautusta, jos tätä näyttöä ei ole esitetty.

38 On todettu, että pääasiassa kyseessä olevan Ranskan lainsäädännön mukaan ei ole mahdollista, että yhtiöt, jotka eivät kuulu hallinnollisesta avunannosta tehdyn sopimuksen tai syrjinnän kieltoa veroasioissa koskevan lausekkeen sisältävän sopimuksen soveltamisalaan mutta jotka sijoittavat Ranskassa sijaitseviin kiinteistöihin, esittäisivät selvityksiä voidakseen osoittaa osakkaidensa henkilöllisyyden ja kaikki muut tiedot, joita Ranskan veroviranomaiset pitävät tarpeellisina. Oikeuskäytännössä on näin ollen katsottu, että kyseinen lainsäädäntö on kaikissa tilanteissa esteenä sille, että kyseiset yhtiöt osoittavat, ettei niillä ole petollista pyrkimystä. Se on katsonut, että Ranskan hallitus olisi voinut toteuttaa vähemmän rajoittavia toimia veropetosten estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi ja ettei riidanalaista veroa näin ollen voida perustella kyseisten petosten estämisellä (ks. em. asia ELISA, tuomion 99–101 kohta).

39 On kuitenkin syytä muistuttaa, että edellä mainitussa asiassa ELISA oli kyse unionin jäsenvaltioihin liittyvistä seikoista, eikä siihen liittynyt kolmansia valtioita. Näin ollen – ja kuten tämän tuomion 19 kohdassa on todettu –, tuossa tuomiossa ennakkoratkaisukysymyksiin annetut vastaukset koskevat vain unionin jäsenvaltioiden välisiä suhteita.

40 On syytä muistuttaa, että oikeuskäytäntöä, joka koskee liikkumisvapauksien unionissa tapahtuvan käytön rajoituksia, ei voida täysimääräisesti soveltaa jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden välisiin pääomanliikkeisiin, sillä nämä pääomanliikkeet kuuluvat erilaiseen oikeudelliseen asiayhteyteen (ks. em. asia A, tuomion 60 kohta ja asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-10983, 69 kohta).

41 Tässä suhteessa on todettava, että direktiivillä 77/799 luotuja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten yhteistyön puitteita ei ole olemassa niiden ja kolmannen valtion toimivaltaisten viranomaisten välillä silloin, kun viimeksi mainittu ei ole antanut mitään keskinäistä apua koskevaa sitoumusta (ks. em. asia komissio v. Italia, tuomion 70 kohta).

42 ETA-sopimuksen liitteessä XXII tosin määrätään, että Euroopan talousalueen sopimusvaltioilla on velvollisuus saattaa voimaan kansallisessa oikeudessaan yhtiöoikeuden ja erityisesti yhtiöiden laskentatoimen yhdenmukaistamista koskevat direktiivit. Näillä toimenpiteillä

verovelvolliselle annetaan mahdollisuus esittää sellaista yhtiötä, joka on sijoittautunut ETA-sopimuksen sopimusvaltioon, koskevia luotettavia ja todennettavissa olevia tietoja. Nyt esillä olevassa asiassa on kiistatonta, ettei direktiiviä 77/799 sovelleta jäsenvaltioiden ja Liechtensteinin ruhtinaskunnan toimivaltaisten viranomaisten välillä.

43 Ranskan veroviranomaisten on pääasiassa siis mahdotonta saada Liechtensteinin ruhtinaskunnan veroviranomaisilta tietoja, jotka tarvitaan, jotta verovelvollisten yhtiöiden antamia tietoja voitaisiin tosiasiallisesti valvoa.

44 Tästä seuraa, että kun jäsenvaltion sääntelyssä asetetaan tietyn veroedun saamiselle edellytyksiä, joiden täyttyminen voidaan varmistaa vain kolmannen valtion, joka on Euroopan talousalueen sopimusvaltio, toimivaltaisilta viranomaisilta saatavilla tiedoilla, tällä jäsenvaltiolla on lähtökohtaisesti oikeus kieltäytyä myöntämästä tätä etua, jos muun muassa sen vuoksi, että tällä kyseisellä kolmannella valtiolla ei ole sopimusperusteista velvollisuutta antaa tietoja, näiden tietojen saaminen viimeksi mainitulta osoittautuu mahdottomaksi.

45 Siitä kysymyksestä, onko Ranskan toimivaltaisten viranomaisten – kuten komissio väittää – tutkittava jokaisessa tapauksessa erikseen Euroopan talousalueeseen kuuluvaan valtioon sijoittautuneen yhtiön esittämä näyttö, on todettava, että edellä mainitussa asiassa ELISA annetusta tuomiosta ilmenee, ettei ehdoton veroedun epääminen ole unionin tasolla perusteltua, sillä mikään ei estäisi veroviranomaisia vaatimasta verovelvolliselta sellaista näyttöä, jonka ne katsovat tarpeelliseksi kyseessä olevien verojen ja maksujen asianmukaiseksi määrittämiseksi, ja tarvittaessa epäämästä vaadittua verovapautusta, jos tätä näyttöä ei ole esitetty.

46 Tämä oikeuskäytäntö ei kuitenkaan ole sovellettavissa Liechtensteinin ruhtinaskuntaan sijoittautuneeseen yhtiöön, jonka tilanne on erilainen. Vaikka edellä mainitussa asiassa ELISA kyseessä olleessa tilanteessa Luxemburgin viranomaisilla ei lähtökohtaisesti ollut direktiivin 77/799 8 artiklan 1 kohdassa säädettyä velvollisuutta tietojen antamiseen, lainsäädännöllinen kehys oli kuitenkin selvästi erilainen.

47 Direktiivin 77/799 1 artiklan 1 kohdan perusteella jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on ensinnäkin vaihdettava kaikki tiedot, joiden avulla tulo- ja omaisuusvero voidaan määrätä oikein, sekä kaikki vakuutusmaksuista perittävien verojen määrittämiseen tarvittavat tiedot. Tämän tietojenvaihdon toteuttamiseksi kyseisellä direktiivillä on otettu käyttöön lainsäädännöllinen kehys antamalla sen 3 artiklassa säännökset tietojenvaihdosta ilman erillistä pyyntöä ja 4 artiklassa säännökset oma-aloitteisesta tietojenvaihdosta. Lisäksi siinä säädetään tietojen antamisen määräajoista (5 artikla), valtion edustajien yhteistyöstä (6 artikla), neuvotteluista (9 artikla) ja kokemuksista ilmoittamisesta (10 artikla).

48 Direktiivin 77/799 8 artiklassa, jonka otsikko on ”Tietojenvaihdon rajoitukset”, säädetään näin vain erityistapauksissa tehtävistä poikkeuksista tietojenvaihtoon. Tätä artiklaa on poikkeussäännöksenä tulkittava suppeasti. Jäsenvaltioilla on lisäksi lojaalin yhteistyön periaatteen nojalla velvollisuus tosiasiallisesti harjoittaa direktiivillä 77/799 käyttöön otettua tietojenvaihtoa.

49 Edellä mainitussa asiassa ELISA annetussa tuomiossa verovelvolliselle tunnustettu mahdollisuus esittää näyttöä, joka Ranskan veroviranomaisten oli tutkittava, osoittautuu tässä lainsäädännöllisessä kehyksessä siis toimenpiteeksi, jolla pyritään estämään se, että yleisellä tietojenvaihtojärjestelmällä käyttöön otetusta, kyseisen 8 artiklan soveltamisesta seuraavasta rajoituksesta aiheutuisi haittaa verovelvolliselle.

50 Vaikka tämä mahdollisuus näin ollen perustuu direktiivillä 77/799 käyttöön otettuun yleiseen tietojenvaihtojärjestelmään ja vaikka se tästä syystä riippuu tästä järjestelmästä, tällaista oikeutta ei voida myöntää verovelvolliselle pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joille on ominaista se, ettei

Liechtensteinin ruhtinaskunnan veroviranomaisilla ole minkäänlaista avunantovelvollisuutta.

51 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaista lainsäädäntöä on näin ollen katsottava voitavan ETA-sopimuksen sopimusvaltioon liittyvissä yhteyksissä perustella veropetosten estämiseen ja verovalvonnan tehokkuuden säilyttämistarpeeseen liittyvällä yleisen edun mukaisella syyllä, ja sillä on katsottava voitavan taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen ylittämättä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

52 Edellä lausutusta seuraa, että ETA-sopimuksen 40 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jolla vapautetaan riidanalaisesta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on unionin jäsenvaltiossa, ja jossa edellytykseksi sille, että yhtiö, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa, joka on Euroopan talousalueen sopimusvaltio, voisi saada kyseisen vapautuksen, asetetaan se, että kyseisen jäsenvaltion ja tämän kolmannen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi tai että kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää koskevan kieltolausekkeen sisältävän sopimuksen mukaan näitä oikeushenkilöitä ei saada verottaa ankarammin kuin tähän jäsenvaltioon sijoittautuneita yhtiöitä.

Oikeudenkäyntikulut

53 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:

Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 40 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jolla vapautetaan Euroopan unionin jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettavasta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, ja jossa edellytykseksi sille, että yhtiö, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa, joka on Euroopan talousalueen sopimusvaltio, voisi saada kyseisen vapautuksen, asetetaan se, että kyseisen jäsenvaltion ja tämän kolmannen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi tai että kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää koskevan kieltolausekkeen sisältävän sopimuksen mukaan näitä oikeushenkilöitä ei saada verottaa ankarammin kuin tähän jäsenvaltioon sijoittautuneita yhtiöitä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.