

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JÁN MAZÁK

13 päivänä maaliskuuta 2008 1(1)

Asia C-11/07

Hans Eckelkamp ym.

vastaan

Belgian valtio

(Hof van Beroep te Gentin (Belgia) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Pääomien vapaa liikkuvuus – EY 56 ja EY 58 artikla – Rajoitukset – Perintövero – Tiettyjen velkojen, joiden vakuutena on hypoteekkivaltakirja, vähennyskelpoisuus – Epääminen sillä perusteella, että vainaja ei asunut kuolinhetkellään verotusjäsenvaltiossa

I Johdanto

1. Hof van Beroep te Gent (Gentin muutoksenhakutuomioistuin, Belgia) haluaa 9.1.2007 esittämällään ennakkoratkaisukysymyksellä lähinnä varmistaa, onko Belgian perintöverolainsäädäntö yhteensopiva pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY 56 ja EY 58 artiklan sekä unionin kansalaisten vapautta muuttaa asumaan toiseen jäsenvaltioon koskevien EY 12, EY 17 ja EY 18 artiklan kanssa. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee erityisesti, ovatko nämä perustamissopimuksen määräykset esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan – määritettäessä kyseisen valtion alueella sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta suoritettavan perintöveron perustetta – tietyt perintöön liittyvät velat ja vastuut, kuten velat, joiden vakuutena on velkojalle myönnetty oikeus perustaa perittyyn kiinteistöön kohdistuva hypoteekki, voidaan ottaa huomioon, jos perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään kyseisessä jäsenvaltiossa, mutta ei voida, jos tämä asui jossain toisessa jäsenvaltiossa.

2. Nyt käsiteltävässä asiassa esiin tulevat ongelmat ovat hyvin samankaltaisia kuin asiassa C-43/07(2) – jossa niin ikään annan tänään ratkaisuehdotuksen – joka koskee myös kansallista lainsäädäntöä, jonka nojalla määritettäessä veroa perintötilanteesta tapahtuneesta kiinteistösaannosta tietyt kustannukset eivät ole vähennyskelpoisia, jos perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään jossain toisessa jäsenvaltiossa.

3. Kun yhteisöjen tuomioistuin vastaa näissä oikeudenkäynneissä esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin, sillä on tilaisuus kehittää ja täsmentää perintöverotusta pääomien vapaan liikkuvuuden yhteydessä koskevaa aikaisempaa oikeuskäytäntöään, erityisesti oikeuskäytäntöä, joka perustuu asiassa Barbier(3) ja asiassa van Hilten-van der Heijden(4) annettuihin tuomioihin.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A Yhteisön oikeus

4. EY 56 artiklan 1 kohdassa (aiemmin EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta) määrätään seuraavaa:

”Tämän luvun määräysten mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.”

5. EY 58 artiklassa (aiemmin EY:n perustamissopimuksen 73 d artikla) määrätään seuraavaa:

”1. Mitä [EY] 56 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta:

(a) soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella – –

3. Edellä [1 kohdassa] tarkoitetut toimenpiteet ja menettelyt eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka [EY] 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.”

6. Perustamissopimuksen 67 artiklan (joka on sittemmin kumottu Amsterdamin sopimuksella) täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY(5) liitteessä I, jonka otsikkona on ”Direktiivin 1 artiklassa tarkoitettu pääomanliikkeiden nimikkeistö”, mainitaan 13 eri pääomanliikkeiden ryhmää. Otsikon XI, ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet”, alla mainitaan seuraava:

” – –

D – Perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset

– –”

B Kansallinen lainsäädäntö

7. Belgian kuningaskunnan eri hallintoalueilla on perintöveron osalta toimivalta vahvistaa verokanta, verotettava määrä, verovapautukset ja veronhuojennukset.

8. Flanderin alueen perintöverolain (Wetboek Successierechten, jäljempänä WS) 1 §:ssä erotetaan perintöveron osalta toisistaan tilanteet, joissa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään Belgiassa, ja tilanteet, joissa hän asui ulkomailla. Kyseisen pykälän sanamuoto on seuraava:

”Tämän lain nojalla kannetaan seuraavat verot:

1) perintövero Belgian kuningaskunnassa asuneen henkilön jäämistön arvosta sen jälkeen kun velat on vähennetty;

2) kuolemantapauksen johdosta maksettava varainsiirtovero, joka lasketaan sellaisen henkilön, joka ei asunut Belgian kuningaskunnassa, jäämistöstä saadun Belgiassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden arvosta.

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

9. Perintövero on WS:n 15 §:n nojalla maksettava velkojen vähentämisen jälkeen kaikesta vainajan omistamasta omaisuudesta sen sijaintipaikasta riippumatta.

10. Ulkomailla asuvia koskevan WS:n 18 §:n sanamuoto on seuraava:

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

11. 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.

12. WS:n 40 §:ssä säädetään, että määräaika, jona 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.

13. 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 osapuolet ole nimenomaisesti luopuneet tästä oikeudesta lain mukaisesti annetulla ilmoituksella.”

14. WS:n 48 §:n 1 momentissa on taulukoita, jotka osoittavat verokannat, joita sovelletaan perintöveroon ja kuolemantapauksen johdosta maksettavaan varainsiirtoveroon. 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.”

15. Belgia ja Saksa eivät ole tehneet sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi perintöverotuksen osalta.

III Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymys

16. Pääasian valittajat Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica ja Joris Eckelkamp (jäljempänä yhdessä perilliset) ovat Düsseldorfissa 30.12.2003 kuolleen Reintges Hildegard Eckelkampin (jäljempänä Reintges Eckelkamp) perillisiä.

17. Reintges Eckelkamp oli allekirjoittanut 13.11.2002 asiakirjan, jossa tunnustettiin summa, jonka hän oli velkaa Hans Eckelkampille. Lisäksi Reintges Eckelkamp oli antanut 5.6.2003 päivätyllä notaarin asiakirjalla valtakirjan siihen, että Knokke-Heistissa (Belgia) sijaitsevaa kiinteistöä voitiin saattaa rasittamaan kyseisen 220 000 euron suuruisen velkapääoman ja 11 000 euron suuruisen korkojen vakuutena käytettävä hypoteekki.

18. Perilliset antoivat 29.6.2004 Reintges Eckelkampin jäämistöstä veroilmoituksen (”jäämistöstä laadittu veroilmoitus” tai ”veroilmoitus”), joka osoitti, että jäämistön varojen arvo oli

200 000 euroa. Velkojen osalta veroilmoituksessa oli maininta ”ei ole”.

19. Veroilmoituksen perusteella – ja siis siten, että Reintges Eckelkampin velkaa Hans Eckelkampille ei otettu huomioon – suoritettavaksi varainsiirtoveroksi arvioitiin 14.7.2004 tehdyllä päätöksellä 110 000,04 euroa.

20. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että ennen kuin jäämistöstä annettiin veroilmoitus, Belgian veroviranomaisten ja perillisten välillä käytiin sähköpostikirjeenvaihtoa, jossa veroviranomaiset ilmoittivat, että varainsiirtovero (jota sovelletaan, jos perinnönjättäjä asui ulkomailla) maksetaan Belgiassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden arvosta siten, että mitään velkoja ei vähennetä, ja että riidanalaista velkaa ei siten pitäisi mainita veroilmoituksessa.

21. Sen jälkeen kun perilliset olivat maksaneet varainsiirtoveron, he tekivät 7.10.2004 verovalituksen, jossa he vaativat muun muassa 14.7.2004 tehdyn päätöksen kumoamista. Valitus hylättiin Rechtbank van eerste aanleg te Bruggen (Bruggen alimman oikeusasteen tuomioistuin) 30.5.2005 antamalla tuomiolla. Rechtbank katsoi tuomiossaan, että WS:n 40 §:ssä jäämistöstä laadittavan veroilmoituksen antamiselle säädetty määräaika oli joka tapauksessa päättynyt 1.7.2004, kun puolestaan verovalitus oli tehty vasta 7.10.2004, mikä merkitsi sitä, että jäämistöstä laadittu veroilmoitus oli lopullinen ja että siinä mainitsematonta velkaa ei voitu ottaa huomioon. Rechtbank katsoi lisäksi, että valittajien olisi pitänyt mainita asianomainen velka veroilmoituksessa velkana, jonka osalta WS:n 1 ja 2 §:ssä vahvistettua sääntöä, luettuna yhdessä sen 18 §:n kanssa, ei voida yhteisön oikeuden vastaisena soveltaa.

22. Perilliset ovat valittaneet Rechtbankin tuomiosta Hof van Beroepiin. He esittävät valituksensa tueksi lähinnä, että yhteisön oikeudella on välitön oikeusvaikutus ja että hallintoviranomaiset ovat velvollisia oikaisemaan yhteisön oikeuden vastaiset päätöksensä. WS:n 41 § ei voi estää yhteisön oikeuden täyttä vaikutusta. He vetoavat asiassa Barbier annettuun tuomioon(6) ja väittävät lisäksi, että WS:n 2 §:n 1 momentissa, luettuna yhdessä sen 18 §:n kanssa, Belgiassa asuvien ja ulkomailla asuvien välille tehty erottelu on pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten vastainen. He väittävät myös, että nämä WS:n säännökset aiheuttavat haittaa muuttamista asumaan toiseen jäsenvaltioon koskevalle oikeudelle ja ovat EY 12 artiklan vastaisia, kun sitä luetaan yhdessä EY 17 ja EY 18 artiklan kanssa. Belgian valtio, joka on perillisten vastapuolena pääasian oikeudenkäynnissä, kiistää pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen ja väittää, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät ole rinnastettavissa toisiinsa.

23. Hof van Beroep toteaa ennakkoratkaisupyyntönsä olevan kiistatonta, että Reintges Eckelkampilla oli todellakin 220 000 euron suuruinen velka kuolinpäivänään.

24. Hof van Beroep te Gent on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko EY 12 artikla, luettuna yhdessä EY 17 ja EY 18 artiklan kanssa, ja EY 56 artikla, luettuna yhdessä EY 57 artiklan kanssa, esteenä sellaiselle jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan jäsenvaltio kantaa jäsenvaltiossa sijaitsevan (valtio, jossa omaisuus sijaitsee) 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)?”

IV Oikeudellinen arviointi

A Osapuolten pääasialliset lausumat

25. Nyt käsiteltävässä asiassa ovat huomautuksiaan esittäneet perilliset, Belgian hallitus sekä komissio, jotka kaikki olivat myös edustettuina 13.12.2007 pidetyssä istunnossa.
26. Perilliset esittävät aluksi, että perintötilanteessa tapahtuneiden kiinteistösaantojen verottamista koskeva Belgian lainsäädäntö on syrjivä ja EY 56 artiklan, luettuna yhdessä EY 58 artiklan kanssa, vastainen, koska – laskettaessa veron perustetta – siinä sallitaan tiettyjen velkojen huomioon ottaminen, jos perinnönjättäjä asui Belgiassa kuolinhetkellään, mutta ei sallita sitä, jos perinnönjättäjä asui ulkomailla. Perilliset väittävät, että Belgiassa asuneen ja ulkomailla asuneen tilanteet ovat tässä yhteydessä rinnastettavissa toisiinsa. He esittävät tältä osin, että Belgian lainsäädännössä pidetään lähtökohtaisesti sekä Belgiassa että ulkomailla asuneita verovelvollisina perintöverojen kantamisen osalta. Perilliset viittaavat yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön(7) ja väittävät, että tämän seurauksena Belgiassa ja ulkomailla asuneita on myös kohdeltava samalla tavoin kulujen tai velkojen vähennyskelpoisuuden osalta.
27. Toiseksi perilliset väittävät – lähinnä asiassa Barbier annetun tuomion(8) perusteella – että riidanalaisella lainsäädännöllä rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta, koska kiinteistöön liittyvien velkojen vähennyskelpoisuuden epäämistä koskevilla säännöksillä pienennetään jäämistön arvoa, jos perinnönjättäjä asui ulkomailla, vaikka tällaista pienennystä ei ole silloin, jos perinnönjättäjä asui Belgiassa. Siten toisessa jäsenvaltiossa asuva henkilö saattaa olla haluton sijoittamaan Belgiassa sijaitsevaan kiinteistöön tietäessään, että hänen perillisensä joutuvat maksamaan suurempia perintöveroja kuin jos hän ei olisi sijoittanut Belgiaan tai jos hän olisi sijoittanut erilaiseen kohteeseen.
28. Perilliset esittävät kolmanneksi ja samanlaisin perusteluin, että riidanalainen Belgian lainsäädäntö on ristiriidassa muuttamista asumaan toiseen jäsenvaltioon ja olla joutumatta syrjinnän kohteeksi koskevien unionin kansalaisten oikeuksien kanssa, sellaisina kuin ne on vahvistettu EY 12 ja EY 18 artiklassa.
29. Perilliset vastustavat Belgian hallituksen esittämää väitettä siitä, että nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö olisi jätettävä tutkimatta, ja he esittivät suullisessa käsittelyssä, että riidanalainen velka liittyy – myös Belgian lainsäädännön mukaan – riittävän läheisesti kyseiseen kiinteistöön. Hypoteekin ja riidanalaisen hypoteekkivaltakirjan välillä ei ole tältä osin merkityksellistä eroa. He korostivat myös, että 220 000 euron suuruista velkaa ei mainittu veroilmoituksessa sen vuoksi, että Belgian lainsäädännön mukaan on kiellettyä menetellä näin, jos perinnönjättäjä asui ulkomailla, ja erityisesti sen vuoksi, että toimivaltaiset kansalliset viranomaiset olivat kieltäneet sen heiltä (ja tämä oli tietolähde, johon he saattoivat luottamuksensuojan periaatteen nojalla luottaa).(9)
30. Belgian hallitus väittää sitä vastoin, että nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö pitäisi jättää tutkimatta sillä perusteella, että ennakkoratkaisukysymys on hypoteettinen eikä sillä ole merkitystä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan riidan ratkaisemisen kannalta. Se korostaa, että kyseistä velkaa ei mainittu jäämistöstä laaditussa veroilmoituksessa, josta tuli lopullinen sen jälkeen, kun WS:ssä sen antamiselle asetettu määräaika päättyi. Siten keskeinen ongelma on itse asiassa veroilmoituksen antamiselle tai oikaisemiselle asetetun määräajan päättymisen, eikä Hof van Beroep ole osoittanut, miten se voisi ottaa tässä tilanteessa esitettyyn kysymykseen annettavan ennakkoratkaisun huomioon. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että yhteisön oikeus ei lähtökohtaisesti estä kansallisen lainsäädännön mukaisten menettelysääntöjen, kuten määräaikojen, soveltamista.(10)
31. Belgian hallitus esittää asiaan liittyvän aineellisen kysymyksen osalta, että velkoja koskeva

erilainen kohtelu sen mukaan, onko kyseessä maassa asuneen vai ulkomailla asuneen jäämistö, ei merkitse nyt käsiteltävässä asiassa esiin tuotujen perustamissopimuksen määräysten rikkomista. Se korostaa, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät ole pääsääntöisesti rinnastettavissa välittömässä verotuksessa eikä varsinkaan perintösaannon verotuksen osalta.

32. Belgian hallitus väittää, että vain jäsenvaltio, jossa vainaja asui, kykenee arvioimaan hänen taloudellista tilannettaan kokonaisuutena ja ottamaan huomioon kaikki varat ja velat perintöveroja laskettaessa. Siten lähtökohtaisesti perinnönjättäjän asuinpaikan jäsenvaltio ottaa aina nyt käsiteltävän kaltaisen velan huomioon. Yhteisön tasolla ei ole kuitenkaan olemassa lainsäädäntöä, joka koskisi jäsenvaltioiden toimivallan yhteensovittamista perintöverotuksen alalla. Se, että nyt käsiteltävän kaltainen velka vähennettäisiin siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteistö sijaitsee, voisi todellisuudessa johtaa kaksinkertaiseen vähennykseen, jonka jäsenvaltiot saavat estää. Nyt käsiteltävässä asiassa kaikki perinnönjättäjän jäämistöön kuuluvat velat otetaan huomioon Saksassa eli jäsenvaltiossa, jossa hän asui.

33. Belgian hallituksen mukaan nyt käsiteltävä asia on erotettava asiasta Barbier,(11) koska viimeksi mainitussa asiassa velka, jonka perilliset halusivat vähentää, oli sijaintipaikan jäsenvaltiossa verotettavan kiinteistön erottamaton osa. Nyt käsiteltävässä asiassa ei sitä vastoin ole viitteitä siitä, että kyseinen velka – jonka vakuutena on vain hypoteekkivaltakirja eikä hypoteekki – liittyisi riittävän läheisesti kiinteistöön asiassa Barbier annetussa tuomiossa tarkoitetulla tavalla. Kyseinen hypoteekkivaltakirja liittyy todellisuudessa kyseisen henkilön kaikkeen olemassa olevaan ja tulevaan kiinteään omaisuuteen.

34. Belgian hallitus esittää, että siinä tapauksessa, että jäsenvaltion, jossa kiinteistö sijaitsee, pitäisi sallia tähän kiinteistöön liittyvien velkojen vähentäminen, tätä pitäisi soveltaa vain siinä tapauksessa, että velka liittyy läheisesti kiinteistöön ja että se ei ole vähennettävissä myös perinnönjättäjän asuinpaikan jäsenvaltiossa.

35. Samoista syistä Belgian hallitus katsoo, että riidanalainen Belgian lainsäädäntö ei ole ristiriidassa EY 12, EY 17 ja EY 18 artiklan kanssa.

36. Komissio esittää, että ero, joka tehdään perintöverojen laskemisen osalta Belgiassa asuneiden ja ulkomailla asuneiden välillä – sillä seurauksella, että kiinteistön perimisestä ulkomailla asuneelta kannetaan varainsiirtovero ilman velkojen vähentämistä – merkitsee kiellettyä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta. Tällaista säännöstä voitaisiin pitää pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa yhteensopivana vain, jos erilaista kohtelua sovelletaan tilanteisiin, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos erilainen kohtelu on perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä.(12)

37. Komission mukaan maassa asuneen ja ulkomailla asuneen tilanteet ovat nyt käsiteltävän asian kannalta täysin rinnastettavissa. Perinnönjättäjän asema maassa asuneena tai ulkomailla asuneena ei todellisuudessa vaikuta Belgiassa sijaitsevan kiinteistön arvoon ja siihen liittyviin velkoihin tai perintöön. Kuten suullisessa käsittelyssä selvennettiin, komissio katsoo velan liittyvän tässä tapauksessa hypoteekkivaltakirjan välityksellä suoraan kiinteistön arvoon.

38. Ei ole myöskään esitetty mitään yleistä etua koskevaa pakottavaa syytä, joka voisi olla riidanalaisen erilaisen kohtelun oikeuttamisperuste. Erityisesti siitä, että kansallisilla viranomaisilla väitetään olevan vaikeuksia selvittää velkojen olemassaoloa, jos perinnönjättäjä asui toisessa jäsenvaltiossa, se toteaa, että on joka tapauksessa perillisten asiana esittää riittävä näyttö tällaisesta velasta. Komissio lisää, että jäsenvaltio ei voi perustella pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta veroedulla tai hyvityksellä, jonka toinen jäsenvaltio saattaa – halutessaan – antaa.

39. Komissio toteaa lopuksi, että se ei pidä tarpeellisena vastata kysymykseen EY 12, EY 17 ja EY 18 artiklan osalta.

B Asian arviointi

1. Ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottaminen

40. Belgian hallituksen esittämän tutkimatta jättämistä koskevan väitteen osalta olisi muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen siinä vireillä olevan asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta.(13)

41. Jos kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat yhteisön oikeuden säännöksen tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on siis lähtökohtaisesti vastattava kysymyksiin, ellei ole ilmeistä, että ennakkoratkaisupyyntöä pyritään todellisuudessa saamaan yhteisöjen tuomioistuimelta ratkaisu näennäisen oikeudenkäyntiasian avulla taikka neuvoa-antava lausunto yleisluonteisista tai hypoteettisista kysymyksistä tai että pyydetyllä yhteisön oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä asian tosiseikkoihin tai kohteeseen taikka että yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja tai oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin.(14)

42. On huomattava, että nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että perilliset eivät maininneet kyseistä velkaa sen määräajan kuluessa, joka WS:ssä vahvistetaan jäämistöstä laadittavan veroilmoituksen antamiselle tai oikaisemiselle, ja että ilmoituksesta tuli lopullinen tämän määräajan päätyttyä.

43. Belgian hallitus on myös huomauttanut – perustellusti – että yhteisön oikeudessa ei pääsääntöisesti estetä tällaisten kansallisen lainsäädännön mukaisten määräaikojen soveltamista. Oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että lähtökohtaisesti sekä hallintomenettelyä tai oikeudenkäyntiä koskevien kohtuullisten määräaikojen vahvistaminen että sääntö, jonka mukaan hallintopäätöksestä tulee lopullinen tällaisen määräajan päätyttyä, ovat yhteensopivia yhteisön oikeuden tehokkuutta koskevien vaatimusten kanssa, sillä tällaisissa menettelysäännöissä pannaan täytäntöön luottamuksensuojan perusperiaate.(15)

44. Asiakirja-aineiston ja perillisten lausumien perusteella on kuitenkin selvää, että nyt käsiteltävään asiaan liittyy enemmän kuin pelkästään se, että perilliset eivät ole noudattaneet jäämistöstä laadittavan veroilmoituksen antamiselle asetettuja määräaikoja – joita ei mielestäni sinänsä voida vastustaa. Se, että kyseistä velkaa ei ole mainittu ilmoituksessa, näyttää erityisesti liittyneen siihen, että Belgian jäämistöoikeudessa ei säädetä tällaisten velkojen huomioon ottamisesta, ja lisäksi siihen, että Belgian veroviranomaiset antoivat tällaisia tietoja.

45. Nyt käsiteltävä riita koskee siten viime kädessä pikemminkin WS:n aineellisia säännöksiä kuin sen menettelysäännöksiä, jotka puolestaan mahdollisesti perustuivat yhteisön oikeuden virheelliseen soveltamiseen, mikä riippuu ennakkoratkaisukysymykseen annettavasta vastauksesta.(16)

46. Tämän perusteella on kaikkea muuta kuin selvää, että ennakkoratkaisupyyntöön esittänyt tuomioistuin ei voisi ratkaistessaan perillisten valituksen – ainoastaan sillä perusteella, että veroilmoituksesta tuli lopullinen ilman, että riidanalaista velkaa oli mainittu – ottaa ennakkoratkaisukysymykseen annettavaa vastausta huomioon.

47. Näin ollen ei ole edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla ilmeistä, että tässä oikeudenkäynnissä esitetty ennakkoratkaisukysymys olisi – kuten Belgian hallitus väittää – hypoteettinen tai että sillä ei olisi merkitystä ratkaisun antamiseksi pääasiassa.

48. Ennakkoratkaisukysymys on siten mielestäni tutkittava.

2. Aineellinen kysymys

49. Kansallinen tuomioistuin tiedusteleee ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä, ovatko yhteisön oikeus ja erityisesti unionin kansalaisten vapautta muuttaa asumaan toiseen jäsenvaltioon ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat perustamissopimuksen määräykset esteenä pääasian kohteena olevan kaltaiselle kansalliselle perintöverolainsäädännölle, jonka mukaan – määritettäessä kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön perimisestä suoritettavan veron peruste – voidaan ottaa huomioon tietyt velat ja vastuut, kuten velat, joiden vakuutena on velkojalle myönnetty oikeus perustaa perittyyn kiinteistöön kohdistuva hypoteekki, jos henkilö, jolta omaisuus on peritty, asui kuolinhetkellään kyseisessä jäsenvaltiossa (perintövero), mutta ei voida, jos tämä asui jossain toisessa jäsenvaltiossa(17) (varainsiirtovero).

50. Kuten tämän oikeudenkäynnin osapuolet ovat ehdottaneet ja perintösaantojen verotusta koskevassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on menetelty, tutkin tämän kysymyksen aluksi pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta.(18)

51. Alustavana seikkana on myös huomautettava, että kuten komissio perustellusti huomautti, tähän tapaukseen liittyvissä olosuhteissa merkityksellisin perustamissopimuksen määräys on pikemminkin EY 58 artikla, luettuna yhdessä EY 56 artiklan kanssa, kuin EY 57 artikla, joka mainitaan ennakkoratkaisukysymyksessä.

52. Heti aluksi on muistutettava siitä, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta.(19)

53. Kun tarkastellaan erityisesti pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten aineellista sovellettavuutta nyt käsiteltävän kaltaiseen tilanteeseen – mitä tämän oikeudenkäynnin osapuolet eivät itse asiassa ole kiistäneet – vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perinnöt ovat EY 56 artiklassa (aiemmin EY:n perustamissopimuksen 73 b artikla) tarkoitettuja pääomanliikkeitä niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle.(20)

54. Tässä yhteydessä on riittävää huomauttaa, että Hof van Beroep te Gentin käsiteltävänä olevan kaltainen tapaus ei selvästikään ole täysin valtionsisäinen, koska se koskee sellaisen kiinteistön saannon verottamista, joka on saatu perimällä henkilö, joka asui kuolinhetkellään toisessa jäsenvaltiossa kuin Belgiassa eli toisessa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa kiinteistö sijaitsee.

55. Pääasian oikeudenkäynnin kohteena oleva perintö kuuluu siten pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan.

56. On siis tarpeen tutkia, merkitseekö riidanalaisen kansallisen lainsäädännön kaltainen

lainsäädäntö pääomien vapaan liikkuvuuden kiellettyä rajoitusta.

57. Tässä yhteydessä on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Barbier antamassaan tuomiossa – joka niin ikään koski ulkomailla asuneelta perintönä saadun kiinteistön verotusta – että toimenpiteisiin, jotka EY 56 artiklassa 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.(21)

58. Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että – kuten perilliset ja komissio ovat esittäneet – lainsäädännöstä, jonka mukaan pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaiset velat eivät ole vähennettävissä sellaisen kiinteistön osalta, joka on peritty ulkomailla asuneelta, seuraa, että jäämistön arvo pienenee siltä osin kuin sen vaikutuksesta jäämistöstä kannetaan Belgiassa korkeampi vero kuin jos kiinteistö olisi peritty vainajalta, joka asui kuolinhetkellään kyseisen jäsenvaltion alueella.

59. Tästä seuraa, että riidanalainen kansallinen perintöverolainsäädäntö on – siltä osin kuin sen perusteella tiettyjen velkojen vähennyskelpoisuus edellyttää sitä, että asianomainen kiinteistö on peritty kyseisessä jäsenvaltiossa asuneelta henkilöltä – lähtökohtaisesti omiaan rajoittamaan pääomien liikkuvuutta.

60. On siis tutkittava, onko tämä rajoitus perusteltavissa, kun otetaan perustamissopimuksen määräykset huomioon.

61. Belgian hallitus nojautuu kuitenkin lähinnä kahteen pääasialliseen perusteeseen osoittaakseen, että kyseinen lainsäädäntö on pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten mukainen ja että ero, johon se perustuu, on perusteltavissa. Se nojautuu asiassa Schumacker annettuun tuomioon(22) ja väittää aluksi, että kyseinen erilainen kohtelu johtuu objektiivisesta erosta kotimaassa asuneen ja ulkomailla asuneen perinnönjättäjän tilanteiden välillä. Toiseksi se esittää tähän läheisesti liittyvän väitteen, jonka mukaan verotusvallan jakoa koskevien sääntöjen mukaan perinnönjättäjän asuinpaikan jäsenvaltion – joka yksin kykenee arvioimaan hänen taloudellista tilannettaan kokonaisuutena – tehtävänä on ottaa huomioon kaikki perintöön liittyvät varat ja velat, mukaan lukien riidanalaisten velkojen kaltaiset velat.

62. Kuten Belgian hallitus huomauttaa, yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt tällä perusteella asiassa Schumacker antamansa tuomion mukaisesti – samalla tunnustaen asuinpaikkaa koskevan perusteen verotusvallan jaon liittymätekijäksi – sen, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät ole välittömien verojen kannalta pääsääntöisesti rinnastettavissa, joten vero-oikeudessa on mahdollista, että verovelvollisen asuinpaikka voi olla tekijä, jonka vuoksi kansalliset säännökset, joiden mukaan maassa asuvia ja ulkomailla asuvia verovelvollisia kohdellaan eri tavoin, ovat hyväksyttävissä.(23)

63. EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrätään samansuuntaisesti, että ”mitä [EY] 56 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa – perusteella”.

64. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin toistuvasti korostanut, että tätä määräystä on poikkeuksena pääomien vapaan liikkuvuuden peruseriaatteesta tulkittava suppeasti ja että sitä ei voida tulkita siten, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan jäsenvaltion perusteella, soveltuisi automaattisesti yhteen perustamissopimuksen kanssa.(24)

65. EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta puolestaan rajoittaa myös EY 58 artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että EY 58 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset toimenpiteet "eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka [EY] 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista".

66. Tästä syystä on erotettava toisistaan epäyhdenvertainen kohtelu, joka sallitaan EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, ja mielivaltainen syrjintä, joka kielletään EY 58 artiklan 3 kohdassa. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa tältä osin, että jotta kansallisten verosäännösten voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä.(25)

67. Niiden tilanteiden yksilöimisestä, jotka ovat objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa tietyn kansallisen verotoimenpiteen kannalta,(26) oikeuskäytännöstä ilmenee erityisesti, että jos jäsenvaltio on päättänyt määrätä tietyntyyppisen veron sekä ulkomailla asuville että kotimaassa asuville, tästä seuraa, että kotimaassa asuvia ja ulkomailla asuvia on pidettävä toisiinsa rinnastettavina myös kaikkien tähän veroon liittyvien vähennysten osalta.(27) Yhteisöjen tuomioistuin piti samassa yhteydessä merkityksellisenä myös sen määrittämistä, "liittyvätkö" kulut, rasitteet tai velvoitteet, joiden vähennyskelpoisuus tai huomioon ottaminen verotuksessa on riidanalaista, jollain tavoin "suoraan" tuloon, varallisuuteen tai verotettavaan tapahtumaan, josta kyseinen vero kannetaan.(28)

68. Tällä perusteella nyt käsiteltävässä asiassa pitäisi huomata ensinnäkin, että Belgiassa sijaitsevaa kiinteistöä koskevan perintöverotuksen kannalta sekä kotimaassa asuneen että ulkomailla asuneen jäämistöstä kannetaan vero WS:n nojalla. Vaikka kotimaassa asuneen osalta kannetaan muodollisesti "perintövero" ja ulkomailla asuneen osalta "varainsiirtovero", kotimaassa asuneita ja ulkomailla asuneita pidetään mielestäni Belgian perintöverolainsäädännön nojalla lähtökohtaisesti toisiinsa rinnastettavina Belgiassa sijaitsevasta kiinteistöstä kannettavan perintöveron osalta.

69. Vaikka toiseksi sovellettavat perintöverot kannetaan muodollisesti ulkomailla asuneen henkilön jäämistöön kuuluvan kiinteistön arvosta, sitä, että jäämistöstä kannetaan vero perillisten verotuksessa, ei pidä unohtaa. Siten tapaus ei koske yksinomaan vainajan henkilökohtaista tilannetta ja hänen kotipaikkansa jäsenvaltion vastuuta ottaa huomioon Belgian hallituksen mainitseman asuinpaikkaperiaatteen mukaisesti kaikki hänen henkilökohtaiset olosuhteensa ja velvoitteensa, koska WS:n mukaan verovelvollisia ovat perilliset, jotka ovat velvollisia suorittamaan veron perintöosuksiensa mukaisesti.

70. Erityisesti tilanteessa, jossa perilliset itse asuivat Belgiassa ja johon ilmeisesti sovellettaisiin samaa vähennyskeltomuutta koskevaa sääntöä ulkomailla asuneelta perityn kiinteän omaisuuden osalta, voitaisiin hyvin kysyä, olisiko perinnönjättäjän asuinpaikan valtiolla todellakin parempi mahdollisuus ottaa huomioon nyt käsiteltävien kaltaisia velvoitteita. Kuten komissio on lisäksi huomauttanut, todistustaakka asianomaisen velan olemassaolosta on joka tapauksessa perillisillä, asuipa henkilö, jonka jäämistöön velka kuuluu, maassa vai ei.

71. Lopuksi on huomattava, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan velan vakuutena on – osapuolten ja ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan – hypoteekkivaltakirja, joka mahdollistaa sen, että perittyä kiinteistöä saatetaan rasittamaan vastaava hypoteekki.

72. Vaikka, kuten Belgian hallitus on korostanut, nyt käsiteltävässä asiassa kiinteistön ja kyseisen velvoitteen välinen yhteys on selvästikin teknisesti erilainen kuin esimerkiksi asian Barbier kohteena ollut omistusoikeuden luovuttamista koskevan velvollisuuden ja jäämistön välinen yhteys,(29) en pidä tätä eroa tässä yhteydessä merkityksellisenä enkä katso sen olevan riittävä siihen, että yhteisöjen tuomioistuin voisi tehdä eron nyt käsiteltävän asian ja kyseisen asian välillä. On selvää, että yhteys on olemassa, koska velat, joille on annettu tällainen vakuus, voivat joka tapauksessa rasittaa asianomaista kiinteistöä, josta kannetaan vero.(30)

73. Edellä esitetyn perusteella ei ole osoitettu, että pelkästään se seikka, että vainaja ei kuolinhetkellään asunut siinä jäsenvaltiossa, jossa hänen jäämistönsä kuuluva kiinteistö sijaitsee, voisi olla objektiivinen peruste evätä perilliseltä ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa käsiteltävänä olevan kaltaisessa tilanteessa tällaisen velan vähennyskelpoisuus, jos samassa tilanteessa olevalla perillisellä, joka saa perinnön maassa asuneelta vainajalta, on oikeus vedota tällaiseen veroetuun.

74. Belgian hallituksen esittämästä väitteestä, jonka mukaan riidanalaisen velan huomioon ottaminen saattaisi johtaa kaksinkertaiseen vähennykseen, on lopuksi todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön 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.(31)

75. Koska ei ole esitetty yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joilla riidanalainen lainsäädäntö voisi olla perusteltavissa, on pääteltävä, että erilainen verokohtelu merkitsee EY 58 artiklan 3 kohdassa ja edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettua mielivaltaista syrjintää,(32) joten se on ristiriidassa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa.

76. Edellä esitetyn perusteella on selvää, että on tarpeetonta tutkia ennakkoratkaisukysymystä siltä osin kuin se liittyy unionin kansalaisten vapautta muuttaa asumaan toiseen jäsenvaltioon koskeviin perustamissopimuksen määräyksiin.(33)

77. Ennakkoratkaisukysymykseen on siten mielestäni vastattava, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat perustamissopimuksen määräykset ovat esteenä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan – määritettäessä kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön perimisestä suoritettavan veron peruste – voidaan ottaa huomioon tietyt velat ja vastuut, kuten velat, joiden vakuutena on velkojalle myönnetty oikeus perustaa perittyyn kiinteistöön kohdistuva hypoteekki, jos henkilö, jolta omaisuus on peritty, asui kuolinhetkellään kyseisessä jäsenvaltiossa, mutta ei voida, jos tämä asui jossain toisessa jäsenvaltiossa.

V Ratkaisuehdotus

78. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Hof van Beroep te Gentin esittämiin kysymyksiin vastataan seuraavasti:

Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat perustamissopimuksen määräykset ovat esteenä

pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan – määritettäessä kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön perimisestä suoritettavan veron peruste – voidaan ottaa huomioon tietyt velat ja vastuut, kuten velat, joiden vakuutena on velkojalle myönnetty oikeus perustaa perittyyn kiinteistöön kohdistuva hypoteekki, jos henkilö, jolta omaisuus on peritty, asui kuolinhetkellään kyseisessä jäsenvaltiossa, mutta ei voida, jos tämä asui jossain toisessa jäsenvaltiossa.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Yhteisöjen tuomioistuimessa vireillä oleva asia Arens-Sikken.

3 – Asia C-364/01, tuomio 11.12.2003 (Kok. 2003, s. I?15013).

4 – Asia C-513/03, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I?1957).

5 – EYVL L 178, s. 5.

6 – Mainittu edellä alaviitteessä 3.

7 – Erityisesti asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407); asia C?307/97, Saint-Gobain, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I?6161) ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Barbier.

8 – Mainittu edellä alaviitteessä 3, tuomion 62 kohta.

9 – Tässä yhteydessä viitattiin yhdistetyissä asioissa C-181/04–C-183/04, Elmeke, 14.9.2006 annettuun tuomioon (Kok. 2006, s. I?8167).

10 – Asia 45/76, Comet, tuomio 16.12.1976 (Kok. 1976, s. 2043, 19 kohta).

11 – Mainittu edellä alaviitteessä 3.

12 – Asia C-512/03, Blanckaert, tuomio 8.9.2005 (Kok. 2005, s. I?7685, 42 kohta).

13 – Ks. tästä erityisesti asia C-275/06, Promusicae, tuomio 29.1.2008 (36 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa); asia C?236/98, Jämställdhetsombudsmannen, tuomio 30.3.2000 (Kok. 2000, s. I?2189, 30 kohta) ja asia C?261/95, Palmisani, tuomio 10.7.1997 (Kok. 1997, s. I?4025, 18 kohta).

14 – Ks. tästä erityisesti edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Promusicae, tuomion 37 kohta ja asia C?217/05, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, tuomio 14.12.2006 (Kok. 2006, s. I?11987, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 – Ks. tästä erityisesti edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Palmisani, tuomion 28 kohta; asia C?453/00, Kühne & Heitz, tuomio 13.1.2004 (Kok. 2004, s. I?837, 24 kohta) ja alaviitteessä 10 mainittu asia Comet, tuomion 18 kohta.

16 – Kuten perilliset ovat esittäneet, pääasian riitaan saattaa lisäksi liittyä luottamuksensuojaan liittyviä ongelmia.

17 – Toisin sanoen asui kuolinhetkellään toisessa jäsenvaltiossa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseinen kiinteistö sijaitsee.

18 – Vrt. tästä esim. edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Barbier, tuomion 57, 58 ja 75 kohta. Seuraava arviointi vastaa, siltä osin kuin nämä kaksi tapausta vastaavat rakenteeltaan toisiaan,

olennaisilta osin edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Arens-Sikken antamassani ratkaisuehdotuksessa esittämääni arviointia, johon viitataan silloin, kun se on tarkoituksenmukaista.

19 – Ks. esim. asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I?7477, 19 kohta); asia C?386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I?8203, 15 kohta) ja asia C?347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007 (Kok. 2007, s. I?2647, 21 kohta).

20 – Ks. tästä esim. asia C?256/06, Jäger, tuomio 17.1.2008 (25 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa) ja edellä alaviitteessä 4 mainittu asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 42 kohta.

21 – Ks. tästä edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Barbier, tuomion 62 kohta; alaviitteessä 4 mainittu asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 44 kohta ja viimeaikaisista edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Jäger, tuomion 30 kohta.

22 – Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I?225).

23 – Ks. tästä edellä alaviitteessä 22 mainittu asia Schumacker, tuomion 31 ja 33 kohta.

24 – Ks. esim. asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok. 2005, s. I?10837, 37 kohta); edellä alaviitteessä 17 mainittu asia Manninen, tuomion 28 kohta ja alaviitteessä 18 mainittu asia Jäger, tuomion 40 kohta.

25 – Ks. tästä esim. edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Manninen, tuomion 28 ja 29 kohta; asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I?4071, 43 kohta); asia C?376/03, D., tuomio 5.7.2005 (Kok. 2005, s. I?5821, 25 kohta) ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Blanckaert, tuomion 42 kohta.

26 – Ks. tästä yksityiskohtaisemmin edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Arens-Sikken antamani ratkaisuehdotuksen 73–77 kohta.

27 – Ks. tästä edellä alaviitteessä 7 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 20 kohta; asia C?170/05, Denkavit, tuomio 14.12.2006 (Kok. 2006, s. I?11949, 35 kohta); ks. myös julkisasiamies Lenzin asiassa C?250/95, Futura Participations ja Singer, antama ratkaisuehdotus, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I?2471, ratkaisuehdotuksen 38 ja 39 kohta).

28 – Ks. tästä esim. asia C?234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I?5933, 27 ja 28 kohta); asia C?265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006 (Kok. 2006, s. I?923, 40 kohta) ja edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Jäger, tuomion 44 kohta.

29 – Mainittu edellä alaviitteessä 3.

30 – Ks. tästä edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Arens-Sikken antamani ratkaisuehdotuksen 79 kohta ja alaviite 35.

31 – Esim. edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Barbier, tuomion 71 kohta. Ks. tästä yksityiskohtaisemmin myös edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Arens-Sikken antamani ratkaisuehdotuksen 66 ja 86–89 kohta.

32 – Ks. edellä 67 kohta.

33 – Ks. tästä edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Barbier, tuomion 75 kohta.