YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

11 päivänä lokakuuta 2007 *

Asiassa C-451/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Cour de cassation (Ranska) on esittänyt 13.12.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 19.12.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

vastaan

Directeur général des impôts ja

Ministère public,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

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

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: hallintovirkamies J. Swedenborg,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 24.1.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA, edustajanaan avocat J.-J. Gatineau,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-C. Gracia,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou ja K. Boskovits,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, jota avustaa avvocato dello Stato G. De Bellis,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja M. de Grave,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään V. Jackson, jota avustaa barrister T. Ward,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.4.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan (josta on tullut EY 56 artikla) tulkintaa sekä jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 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), 1 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (jäljempänä ELISA) ja directeur général des impôts (verohallinto) ja joka koskee sitä, että kyseinen yhtiö on velvollinen maksamaan veron, joka kannetaan oikeushenkilöiden Ranskassa omistamien kiinteistöjen myyntiarvosta (jäljempänä riidanalainen vero).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeus

3 Direktiivin 77/799 1 artiklassa, jonka otsikkona on "Yleiset säännökset", säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tämän direktiivin mukaisesti vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen – –

2. Tulo- ja varallisuusveroina on pidettävä näiden verojen kantamisjärjestelmästä riippumatta veroja, jotka kannetaan kokonaistulosta, kokonaisvarallisuudesta taikka tulojen tai varallisuuden osista, mukaan lukien irtaimen tai kiinteän omaisuuden luovutusvoitoista, yritysten maksamien palkkojen kokonaismääristä sekä arvonlisästä kannettavat verot.

3. Nykyisiä 2 kohdassa tarkoitettuja veroja ovat erityisesti seuraavat:

– –

Ranskassa:

Impôt sur le revenu,

Impôt sur les sociétés,

Taxe professionnelle,

Taxe foncière sur les propriétés bâties,

Taxe foncière sur les propriétés non bâties;

– –

4. Edellä olevaa 1 kohtaa on sovellettava myös samanlaisiin tai vastaaviin veroihin, joita voidaan kantaa 3 kohdassa tarkoitettujen verojen lisäksi tai niiden sijasta – –

– –"

4 Direktiivin 77/799 2 artiklassa säädetään tämän direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen tietojen vaihdosta pyydettäessä, 3 artiklassa säädetään kyseisten tietojen vaihdosta ilman erillistä pyyntöä ja 4 artiklassa säädetään kyseisten tietojen vaihdosta oma-aloitteisesti.

5 Kyseisen direktiivin 8 artiklassa, jonka otsikkona on "Tietojenvaihdon rajoitukset", säädetään seuraavaa:

"1. Tässä direktiivissä ei velvoiteta järjestämään selvityksiä tai antamaan tietoja, jos sen jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön

mukaan toimivaltainen viranomainen ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja tämän valtion omiin tarpeisiin.

2. Tietojen antamisesta voidaan kieltäytyä, jos tietojen antaminen johtaisi liike-, elinkeino- tai ammattisalaisuuden taikka kaupallisen menettelyn ilmaisemiseen tai jos kyseisten tietojen ilmaiseminen olisi yleisen järjestyksen vastaista.

3. Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi kieltäytyä antamasta tietoja, jos jäsenvaltio, joka saisi tiedot, ei tosiasiallisista tai oikeudellisista syistä voi antaa vastaavia tietoja."

6 Direktiivin 77/799 11 artiklassa, jonka otsikkona on "Laaja-alaisempien keskinäistä apua koskevien säännösten soveltaminen", säädetään, että "edellä olevat säännökset eivät estä noudattamasta laaja-alaisempia muihin oikeussäännöksiin perustuvia tietojenvaihtoa koskevia velvoitteita".

Kansallinen oikeus

7 Ranskan yleisen verolain (code général des impôts, jäljempänä CGI) 990 D ja 990 E §:ssä, sellaisina kuin ne ilmenevät 30.12.1992 annetulla lailla nro 92-1376 (JORF nro 304, 31.12.1992) säädetystä vuoden 1993 vero- ja talousarviolaista (loi de finances), säädetään seuraavaa:

"990 D §

Oikeushenkilöt, jotka suoraan tai toisen henkilön välityksellä omistavat yhden tai usean Ranskassa sijaitsevan kiinteistön tai hallitsevat kyseiseen omaisuuteen liittyviä esineoikeuksia, 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 kukin oikeushenkilö, jolla on osakkuus, tämän 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 oikeushenkilöiden, jotka ovat välihenkilöitä, lukumäärästä riippumatta.

990 E §

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 tarkoitetut 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 mainitussa päätöksessä määrättyyn paikkaan ilmoituksen tammikuun ensimmäisenä päivänä omistuksessaan olleiden kiinteistöjen sijainnista, tilasta ja arvosta, osakkaidensa henkilöllisyydestä ja osoitteesta kyseisenä päivänä sekä kunkin osakkaansa omistamien osakkeiden tai osuuksien lukumäärästä;

3. oikeushenkilöihin, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa, eikä myöskään muihin oikeushenkilöihin, joita ei sopimuksen mukaan saa verottaa ankarammin, kun 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 – –"

Kansainvälinen oikeus

8 Ranskan tasavallan ja Luxemburgin suurherttuakunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen estämisestä ja keskinäistä hallinnollista avunantoa koskevista säännöistä tulo- ja varallisuusverotuksen alalla tehdyn, Pariisissa 1.4.1958 allekirjoitetun sopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna siihen Pariisissa 8.9.1970 tehdyllä täydennyksellä (jäljempänä 1.4.1958 tehty sopimus), 21 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

"Toisen sopimusvaltion kansalaisilta ja yhtiöiltä tai muilta yhteenliittymiltä ei kanneta toisessa sopimusvaltiossa muita tai korkeampia veroja kuin kannetaan viimeksi mainitun valtion kansalaisilta ja yhtiöiltä tai muilta yhteenliittymiltä."

9 Kyseisen 1.4.1958 tehdyn sopimuksen 22 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

"Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat joko omasta aloitteestaan tai pyynnöstä vaihtaa keskenään vastavuoroisuuden edellytyksellä tietoja, joita voidaan sopimusvaltioiden verolainsäädännön nojalla hankkia tavanomaisessa hallintokäytännössä ja jotka ovat tämän sopimuksen asianmukaiseksi soveltamiseksi tarpeen – –"

10 Kyseistä 1.4.1958 tehtyä sopimusta koskevan 8.9.1970 päivätyn kirjeenvaihdon mukaan Ranskan ja Luxemburgin hallitukset ovat katsoneet, että "tämän sopimuksen tultua voimaan sitä ei saa soveltaa Luxemburgin erityislainsäädännössä (nykyisin 31.7.1929 annettu laki ja 27.12.1937 annettu asetus) tarkoitettuihin holdingyhtiöihin eikä tuloihin, joita henkilö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, saa kyseisistä yhtiöistä, eikä osakkuuksiin, joita kyseisellä henkilöllä on tällaisissa yhtiöissä".

11 Ranskan tasavallan ja Luxemburgin suurherttuakunnan välillä sijoittautumisesta tehty sopimus, joka allekirjoitettiin Pariisissa 31.3.1930, sisältää suosituimmuuslausekkeen.

12 Tämän viimeksi mainitun sopimuksen 9 artiklan mukaan "korkeat sopimuspuolet sitoutuvat tekemään mahdollisimman nopeasti erityisen sopimuksen maksuista ja veroista, joita niiden kansalaisilta ja yhtiöiltä kannetaan, kaksinkertaista verotusta koskevien kysymysten ratkaisemiseksi".

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 ELISA on Luxemburgin oikeuden eli holdingyhtiöiden verotuksesta 31.7.1929 annetun lain (loi sur le régime fiscal des sociétés de participations financières (Holding companies), Mém. 1929, s. 685), sellaisena kuin se on muutettuna 24.3.1989 annetulla suurherttuan asetuksella (Mém. A 1989, s. 181), mukaan perustettu holdingyhtiö.

14 Kyseisen lain 1 §:n 2 momentin mukaan holdingyhtiöt on vapautettu tuloverosta, lisäverosta, täydennysverosta ja kuponkiverosta, ja ne on vapautettu myös kunnallisista lisäveroista. Lain 1 §:n 6 momentin mukaan holdingyhtiöiden valvontaa

ja tutkintaa koskeva oikeus on toimivaltaisella veroviranomaisella (administration de l'enregistrement), ja tämä oikeus rajoittuu siihen, että voidaan selvittää ja tutkia tosiseikkoja ja tietoja, jotka liittyvät yhtiön verotukselliseen asemaan, sekä tietoja, joita tarvitaan, jotta voitaisiin varmistaa ja tarkistaa, että yhtiön maksettavaksi kuuluvat verot ja maksut kannetaan asianmukaisesti ja oikein.

15 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan ELISA omistaa useita kiinteistöjä Ranskan alueella, ja siksi siihen sovelletaan CGI:n 990 D §:n ja sitä seuraavien pykälien säännöksiä, joissa säädetään riidanalaisesta verosta.

16 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että ELISA jätti lakisääteiset ilmoitukset muttei kuitenkaan maksanut niitä vastaavia veroja. Ilmoitettuaan 18.12.1997 kyseiselle yhtiölle näitä veroja koskevista korotuksista veroviranomaiset panivat kyseiset verot maksuun. Koska ELISAn oikaisuvaatimus hylättiin, se haastoi verohallinnon (directeur général des impôts) tribunal de grande instance de Paris'hin saadakseen vapautuksen kyseisistä veroista.

17 Saatuaan asiassaan epäedullisen ratkaisun ensin tribunal de grande instance de Paris'lta 28.10.1999 ja sitten cour d'appel de Paris'lta 5.7.2001 ELISA teki kassaatiovalituksen.

18 Cour de cassation on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Ovatko EY:n perustamissopimuksen 52 artikla ja sitä seuraavat artiklat sekä 73 b artikla ja sitä seuraavat artiklat esteenä sen kaltaiselle lainsäädännölle, josta on kyse [CGI:n] 990 D §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä ja jossa myönnetään

oikeushenkilöille, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa, mahdollisuus vapautukseen [riidanalaisesta verosta] ja jossa asetetaan tämän mahdollisuuden edellytykseksi sellaisten oikeushenkilöiden osalta, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee toisen valtion – vaikka kyseessä olisikin Euroopan unionin jäsenvaltio – alueella, joko se, että Ranskan ja kyseisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, mukaan kyseisiä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin oikeushenkilöitä, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa?

2) Onko riidanalaisen veron kaltaista veroa pidettävä [direktiivin 77/799] 1 artiklassa tarkoitettuna varallisuusverona?

3) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, estävätkö [direktiivissä 77/799] jäsenvaltioille keskinäisestä avusta veroasioissa säädetyt velvoitteet jäsenvaltioita soveltamasta kahdenvälisen hallinnollisesta avunannosta veroasioissa tehdyn sopimuksen nojalla samantyyppisiä velvoitteita, joita ei sovelleta luxemburgilaisten holdingyhtiöiden kaltaiseen verovelvollisten ryhmään?

4) Edellytetäänkö EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa sekä 73 b artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa, että jäsenvaltio, joka on tehnyt toisen valtion – olipa se Euroopan unionin jäsenvaltio tai ei – kanssa sopimuksen, johon sisältyy syrjinnän kieltoa veroasioissa koskeva lauseke, myöntää oikeushenkilölle, jonka tosiasiallinen johto sijaitsee toisen jäsenvaltion alueella, samat edut kuin kyseisessä lausekkeessa on määrätty, kun kyseinen oikeushenkilö omistaa yhden tai useampia kiinteistöjä ensimmäisen jäsenvaltion alueella eikä jälkimmäinen jäsenvaltio ole sopinut ensimmäisen jäsenvaltion kanssa vastaavan lausekkeen soveltamisesta?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

19 Aluksi on huomattava, että pääasia liittyy tosiseikkoihin, jotka koskevat jäsenvaltioita eivätkä kolmansia valtioita. Näin ollen ennakkoratkaisukysymyksiin annettavat vastaukset koskevat vain jäsenvaltioiden välisiä suhteita.

Toinen kysymys

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, jota on tarkasteltava ensiksi, onko riidanalaista veroa pidettävä direktiivin 77/799 1 artiklassa tarkoitettuna varallisuusverona.

21 Tästä on palautettava mieleen ensinnäkin, että direktiivin 77/799 1 artiklan 2 kohdan mukaan tulo- ja varallisuusveroina on pidettävä näiden verojen kantamisjärjestelmästä riippumatta veroja, jotka kannetaan kokonaistulosta, kokonaisvarallisuudesta taikka tulojen tai varallisuuden osista, mukaan lukien irtaimen tai kiinteän omaisuuden luovutusvoitoista, yritysten maksamien palkkojen kokonaismääristä sekä arvonlisästä kannettavat verot.

22 Tästä säännöksestä ilmenee selvästi, että direktiivi 77/799 koskee paitsi kokonaistulosta ja kokonaisvarallisuudesta kannettavia veroja myös veroja, jotka kannetaan tulojen tai varallisuuden osista. Tästä seuraa, että myös tällaiset verot kuuluvat

nimestään riippumatta veroihin, joista jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään direktiivin 77/799 mukaisesti kaikkia tietoja, joiden avulla ne voivat määrätä kyseiset verot asianmukaisesti.

23 Toiseksi on huomattava, että direktiivin 77/799 1 artiklan 3 kohdan mukaan kyseisen artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja veroja ovat erityisesti Ranskassa impôt sur le revenu (tulovero), impôt sur les sociétés (yhteisövero), taxe professionnelle (elinkeinovero), taxe foncière sur les propriétés bâties (rakennetuista tonteista kannettava kiinteistövero) ja taxe foncière sur les propriétés non bâties (rakentamattomista tonteista kannettava kiinteistövero).

24 Direktiivin 77/799 1 artiklan 3 kohdan säännöksistä ilmenee täysin selvästi, että tässä artiklassa mainittujen verojen ja maksujen luettelo ei ole tyhjentävä.

25 Heti aluksi on siis hylättävä argumentti, jonka mukaan direktiiviä 77/799 ei voida soveltaa pääasiaan, koska riidanalainen vero ei kuulu tämän direktiivin 1 artiklan 3 kohdassa mainittuihin veroihin ja maksuihin.

26 Se, että direktiivin 77/799 1 artiklan 3 kohdassa mainittujen verojen ja maksujen luettelo ei ole tyhjentävä, saa tukea kyseisen artiklan 4 kohdasta, jossa säädetään, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään myös kaikkia tietoja, joiden avulla ne voivat määrätä asianmukaisesti samanlaiset tai vastaavat verot, joita voidaan kantaa kyseisen artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen verojen lisäksi tai niiden sijasta.

27 Ranskan hallitus myöntää, että direktiivin 77/799 1 artiklan 3 kohdassa mainittujen verojen ja maksujen luettelo ei ole tyhjentävä, mutta se katsoo, että riidanalaista veroa ei voida sen ominaisuuksien takia rinnastaa direktiivin 77/799 1 artiklan 1–3 kohdassa tarkoitettuun varallisuusveroon ja että tätä direktiiviä ei siis voida soveltaa pääasiaan.

28 Tämän osalta kyseinen hallitus väittää yhtäältä, että riidanalaista veroa ei kanneta luonnollisilta henkilöiltä vaan oikeushenkilöiltä, ja toisaalta, että kyseisellä verolla pyritään estämään veron kiertäminen.

29 Ensimmäisestä väitteestä on todettava heti, että direktiivin 77/799 1 artiklan 3 kohdasta ilmenee, että veroihin, joista jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille näiden verojen asianmukaisen määräämisen, kuuluvat ne verot ja maksut, joita kannetaan myös oikeushenkilöiltä, kuten taxe professionnelle, johon direktiivin 77/799 1 artiklan 3 kohdassa nimenomaisesti viitataan.

30 Tästä seuraa, että argumentit, joiden mukaan direktiivissä 77/799 tarkoitetut verot ja maksut eivät koske oikeushenkilöitä, on hylättävä.

31 Toisesta Ranskan hallituksen väitteestä on huomattava, että vaikka oletettaisiinkin, että riidanalaisella verolla pyritään estämään veron kiertäminen, tästä seikasta ei missään tapauksessa voi yksinään seurata, että direktiivin 77/799 sovellettavuus pääasiaan kyseenalaistuu.

32 Lisäksi on palautettava mieleen, että juuri veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi sekä myös tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen mahdollistamiseksi direktiivissä 77/799 säädetään järjestelyistä, joiden tarkoituksena on vahvistaa veroviranomaisten välistä yhteistyötä yhteisössä (ks. vastaavasti mm. asia C-420/98, W. N., tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2847, 22 kohta ja asia C-533/03, komissio v. neuvosto, tuomio 26.1.2006, Kok. 2006, s. I-1025, 70 ja 71 kohta).

33 Vaikuttaa kuitenkin siltä, että kyseisellä väitteellään Ranskan hallitus pyrkii osoittamaan, ettei riidanalaista veroa voida pitää direktiivissä 77/799 tarkoitettuna varallisuusverona. Sen mukaan tätä väitettä tukee se, että riidanalainen vero kohdistuu oikeushenkilöihin.

34 Väite on kuitenkin hylättävä.

35 Sen lisäksi nimittäin, että, kuten tämän tuomion 29 kohdassa korostettiin, direktiivissä 77/799 ei mitenkään suljeta sen soveltamisalasta oikeushenkilöiltä kannettavia veroja ja maksuja, on palautettava mieleen, että riidanalainen vero kannetaan oikeushenkilöiltä, jotka omistavat Ranskassa sijaitsevia kiinteistöjä, ja että se lasketaan näiden kiinteistöjen arvon mukaan.

36 On todettava, että kyseinen vero kohdistuu osaan kyseessä olevan oikeushenkilön omaisuudesta. Se siis kuuluu veroihin ja maksuihin, jotka nimestään riippumatta kannetaan direktiivin 77/799 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista tulojen tai varallisuuden osista.

37 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että toiseen kysymykseen on vastattava, että riidanalaista veroa on pidettävä verona, joka vastaa direktiivin 77/799 1 artiklan 3 kohdassa mainittuja veroja ja joka kannetaan tämän direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista varallisuuden osista.

Kolmas kysymys

38 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on palautettava mieleen yhtäältä velvoitteet, jotka jäsenvaltioilla on direktiivin 77/799 merkityksellisten säännösten mukaan, ja toisaalta velvoitteet, jotka kahdella tässä asiassa kyseessä olevalla jäsenvaltiolla on 1.4.1958 tehdyn sopimuksen mukaan.

39 Direktiivissä 77/799 säädetyistä velvoitteista on ensiksi täsmennettävä, että direktiivin 1 artiklan 1, 3 ja 4 kohdan säännösten mukaan jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tulo- ja varallisuusverojen sekä vastaavien eli myös riidanalaisen veron kaltaisten verojen asianmukaisen määräämisen.

40 Direktiivin 77/799 2 artiklan mukaan tällainen tietojenvaihto tapahtuu kyseessä olevan jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen pyynnöstä. Kuten direktiivin 3 artiklasta ilmenee, jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään tietoja myös ilman ennalta esitettävää erillistä pyyntöä tietyissä kyseisessä direktiivissä tarkoitetuissa tapauksissa, ja kyseisen direktiivin 4 artiklan mukaan tietoja vaihdetaan oma-aloitteisesti.

41 Tämän osalta direktiivin 77/799 8 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tässä direktiivissä ei velvoiteta järjestämään selvityksiä tai antamaan tietoja, jos sen jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan toimivaltainen viranomainen ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja tämän valtion omiin tarpeisiin.

42 Direktiivin 77/799 11 artiklan mukaan tämän direktiivin säännökset eivät estä noudattamasta laaja-alaisempia muihin oikeussäännöksiin perustuvia tietojenvaihtoa koskevia velvoitteita.

43 Niiden velvoitteiden osalta, jotka perustuvat 1.4.1958 tehtyyn sopimukseen, tämän sopimuksen 22 artiklan 1 kappaleessa määrätään, että sopimusvaltioiden – eli Ranskan tasavallan ja Luxemburgin suurherttuakunnan – hallintoviranomaiset voivat joko omasta aloitteestaan tai pyynnöstä vaihtaa keskenään vastavuoroisuuden edellytyksellä tietoja, joita voidaan sopimusvaltioiden verolainsäädännön nojalla hankkia tavanomaisessa hallintokäytännössä tämän sopimuksen asianmukaiseksi soveltamiseksi. Tietojenvaihto ei kuitenkaan koske Luxemburgin oikeuden mukaan perustettuja holdingyhtiöitä.

44 Sopimuksen määräyksistä ilmenee selvästi, että sopimuksessa määrätään velvoitteista, jotka ovat samanluonteisia kuin direktiivissä 77/799 säädetyt velvoitteet.

45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee tässä tilanteessa, estävätkö direktiivissä 77/799 jäsenvaltioille keskinäisestä avusta veroasioissa säädetyt velvoitteet jäsenvaltioita soveltamasta 1.4.1958 tehdystä sopimuksesta johtuvia velvoitteita.

46 Tämän osalta väitetään ensinnäkin, että kyseisestä sopimuksesta johtuvat velvoitteet eivät vaikuta mitenkään direktiivin 77/799 sovellettavuuteen. Kreikan hallituksen mukaan nämä velvoitteet kuuluvat joka tapauksessa direktiivin 11 artiklan soveltamisalaan, ja tämän artiklan mukaan direktiivin säännökset eivät estä noudattamasta laaja-alaisempia muihin oikeussäännöksiin perustuvia tietojenvaihtoa koskevia velvoitteita.

47 Tällainen argumentti on suoralta kädeltä hylättävä. Ei nimittäin ole epäilystäkään siitä, että Luxemburgin oikeuden mukaan perustettujen holdingyhtiöiden osalta tietojenvaihtoa koskevat velvoitteet, jotka perustuvat 1.4.1958 tehtyyn sopimukseen, eivät ole laaja-alaisempia. Niillä päinvastoin pyritään rajoittamaan tietojenvaihtoa ja jopa poistamaan tietojenvaihtovelvollisuus silloin, kun tietojenvaihto koskee kyseisiin holdingyhtiöihin liittyviä tietoja.

48 Tästä seuraa, että pääasiassa ei voida pätevästi vedota direktiivin 77/799 11 artiklaan.

49 Ranskan hallitus väittää toiseksi, että direktiivin 77/799 8 artiklan 1 kohdan säännösten mukaan tämä direktiivi ei ole esteenä sille, että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa sovelletaan 1.4.1958 tehtyä sopimusta, jossa Luxemburgin oikeuden mukaan perustetut holdingyhtiöt jätetään sopimusvaltioiden viranomaisten välisen tietojenvaihtojärjestelmän ulkopuolelle.

50 Tämän osalta direktiivin 77/799 8 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että tässä direktiivissä ei velvoiteta jäsenvaltioita järjestämään selvityksiä tai antamaan tietoja, jos sen jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan toimivaltainen viranomainen ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja tämän valtion omiin tarpeisiin.

51 Ranskan hallituksen mukaan Luxemburgin asiassa merkityksellisessä lainsäädännössä vain edellytetään, että Luxemburgin oikeuden mukaan perustetut holdingyhtiöt toimittavat tietoja oikeudellisesta asemastaan, ja siinä säädetään, että näiltä yhtiöiltä ei voida pyytää mitään tietoja verotusta varten.

52 Näin ollen on katsottava, että jos asia on näin Luxemburgin merkityksellisessä lainsäädännössä, minkä tarkistaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana, Luxemburgin oikeuden mukaan perustettujen holdingyhtiöiden tilanne kuuluu direktiivin 77/799 8 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan sikäli kuin on kyse jäsenvaltioiden keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla.

53 Sama pätee 1.4.1958 tehtyyn sopimukseen, josta ilmenee, että sopimuspuolet ovat jättäneet kyseiset holdingyhtiöt sopimuksessa määrätyn tietojenvaihtojärjestelmän ulkopuolelle.

54 Kyseinen 1.4.1958 tehty sopimus nimittäin vain heijastaa Luxemburgin asiaa koskevan lainsäädännön tilaa, joten myös tämä sopimus kuuluu rajallisen soveltamisalansa osalta direktiivin 77/799 8 artiklan 1 kohdan piiriin.

55 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivi 77/799 ja erityisesti sen 8 artiklan 1 kohta eivät ole esteenä sellaiselle kahden jäsenvaltion väliselle kansainväliselle sopimukselle, jonka tarkoituksena on estää kaksinkertainen verotus ja määrätä keskinäistä hallinnollista avunantoa koskevista säännöistä tulo- ja varallisuusverotuksen alalla ja jossa jätetään kyseisen sopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle toisen jäsenvaltion osalta sellaisten verovelvollisten ryhmä, jotka ovat kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvan veron alaisia, sikäli kuin sen jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan toimivaltainen viranomainen ei saa koota tai käyttää näitä tietoja kyseisen jäsenvaltion omiin tarpeisiin, minkä tarkistaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana.

Ensimmäinen kysymys

56 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellä, ovatko sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat perustamissopimuksen määräykset esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa Ranskaan sijoittautuneet yhtiöt vapautetaan riidanalaisesta verosta, kun siinä asetetaan tämän vapautuksen edellytykseksi toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osalta joko se, että Ranskan tasavallan ja tämän toisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, mukaan kyseisiä yhtiöitä ei saa verottaa ankarammin kuin Ranskaan sijoittautuneita yhtiöitä.

57 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta tulkintaa sekä sijoittautumisvapautta koskevasta perustamissopimuksen 52 artiklasta että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevasta perustamissopimuksen 73 b artiklasta, on selvitettävä, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö kuulua näiden vapauksien soveltamisalaan.

58 Perustamissopimuksen 73 b artiklasta on palautettava mieleen, että kiinteän omaisuuden hankkimista, käyttämistä ja luovuttamista toisessa jäsenvaltiossa koskeva oikeus, joka täydentää välttämättömällä tavalla sijoittautumisvapautta EY:n perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan e alakohdasta (josta on muutettuna tullut EY 44 artiklan 2 kohdan e alakohta) ilmenevällä tavalla, synnyttää sitä käytettäessä pääomanliikkeitä (asia C-370/05, Festersen, tuomio 25.1.2007, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen,).

59 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pääomanliikkeisiin kuuluvat ne toimenpiteet, joilla henkilöt, jotka eivät asu kyseessä olevassa jäsenvaltiossa, tekevät sinne

kiinteistösijoituksia, kuten perustamissopimuksen 67 artiklan (joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella) täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) liitteessä I olevasta pääomanliikkeiden nimikkeistöstä ilmenee, ja kyseinen nimikkeistö on säilyttänyt pääomanliikkeiden käsitteen määrittämistä koskevan ohjeellisen arvonsa (ks. em. asia Festersen, tuomion 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 On riidatonta, että pääasian valittaja on Luxemburgin oikeuden mukaan perustettuna holdingyhtiönä ostanut Ranskasta kiinteää omaisuutta. Ei ole epäilystäkään siitä, että tällaista rajat ylittävää sijoitusta on pidettävä kyseisessä nimikkeistössä tarkoitettuna pääomanliikkeenä (ks. asia C-376/03, D, tuomio 5.7.2005, Kok. 2005, s. I-5821, 24 kohta).

61 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö kuuluu pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan.

62 Perustamissopimuksen 52 artiklan osalta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että sijoittautumisvapaus, joka kyseisessä artiklassa tunnustetaan yhteisön kansalaisille ja joka sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisjäsenvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia, sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-2107, 29 kohta ja asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006, Kok. 2006, s. I-8203, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Lisäksi perustamissopimuksessa tarkoitettu sijoittautumisen käsite on hyvin laaja, ja se merkitsee yhteisön kansalaisen mahdollisuutta osallistua pysyvästi ja jatkuvasti muun kuin sen jäsenvaltion taloudelliseen elämään, josta hän on peräisin, ja hyötyä tästä osallistumisesta, ja tämä käsite edistää näin itsenäisten ammattien harjoittamisen alalla taloudellista ja sosiaalista vuorovaikutusta yhteisössä (ks. erityisesti em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64 Sijoittautumisoikeuteen liittyvien määräysten ja säännösten soveltaminen edellyttää kuitenkin periaatteessa pysyvää läsnäoloa vastaanottavassa jäsenvaltiossa ja siinä tapauksessa, että hankitaan tai omistetaan kiinteistöjä, niiden aktiivista hallinnointia (em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 19 kohta).

65 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on todettava, että vaikka pääasian valittaja omistaakin kiinteistöjä Ranskassa, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämästä tosiseikkojen kuvauksesta ja yhteisöjen tuomioistuimessa esitetyistä huomautuksista ei ilmene, että se omistaisi nämä kiinteistöt toimintansa harjoittamisen yhteydessä tai että se itse hallinnoisi kiinteää omaisuuttaan.

66 On siis katsottava, että sijoittautumisvapautta koskevia määräyksiä ei lähtökohtaisesti voida soveltaa ennakkoratkaisupyynnössä esitetyn kaltaisissa olosuhteissa.

67 Edellä esitetystä seuraa, että on tutkittava, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansallista lainsäädäntöä pidettävä pääomanliikkeiden rajoituksena.

68 Tämän osalta on aluksi muistutettava siitä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. erityisesti asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 19 kohta; asia C-292/04, Meilicke ym., tuomio 6.3.2007, Kok. 2007, s. I-1835, 19 kohta, ja asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok. 2007, s. I-4051, 21 kohta).

69 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että toimenpiteisiin, jotka perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa (em. asia Festersen, tuomion 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

70 Oikeushenkilöt, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa, vapautetaan CGI:n 990 E §:n 3 kohdassa riidanalaisesta verosta, kun 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.

71 Oikeushenkilöistä, joiden kotipaikka on muussa valtiossa kuin Ranskassa, säädetään CGI:n 990 E §:n 2 kohdassa, että kyseiset henkilöt – kuten oikeushenkilöt, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa – vapautetaan riidanalaisesta verosta, kun ne tekevät vuosittain 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.

72 Tämän saman CGI:n säännöksen mukaan on kuitenkin lisäksi tarpeen, että on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai CGI:n 990 E §:n 3 kohdan mukaan on tarpeen, että on tehty sopimus, jonka mukaan kyseessä olevia oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin niitä oikeushenkilöitä, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa.

73 CGI:n 990 E §:n 2 kohdassa tarkoitetusta vapautuksesta on huomattava, että sopimus, johon tässä säännöksessä viitataan, on tehty, mutta Luxemburgin oikeuden mukaan perustetut holdingyhtiöt, kuten pääasian valittaja, on jätetty sen soveltamisalan ulkopuolelle, joten ne eivät voi vaatia vapautusta riidanalaisesta verosta.

74 Oikeushenkilöiden, joiden johto ei sijaitse Ranskassa ja jotka voivat vedota CGI:n 990 E §:n 3 kohdassa säädettyyn vapautukseen, osalta on todettava, että Ranskan tasavallan ja Luxemburgin suurherttuakunnan välillä ei ole tähän mennessä tehty mitään erityistä sopimusta, jonka tarkoituksena olisi ratkaista kaksinkertaista verotusta koskevat kysymykset. Juuri tässä tilanteessa, kuten ennakkoratkaisupyynnössä selvästi todetaan, veroviranomaiset ovat CGI:n 990 E §:n 3 momentin säännösten nojalla hylänneet valittajan pääasiassa esittämän vaatimuksen saada vapautus riidanalaisesta verosta.

75 Edellä esitetystä seuraa, että oikeushenkilöt, joiden johto ei sijaitse Ranskassa, voidaan toisin kuin muut verovelvolliset vapauttaa riidanalaisesta verosta CGI:n 990 D §:n ja 990 E §:n 2 ja 3 kohdan nojalla vain, jos se lisäedellytys täyttyy, että Ranskan tasavallan ja kyseessä olevan valtion välillä on tehty sopimus.

76 Tästä on todettava, että tällaisen sopimuksen puuttuessa oikeushenkilö, jonka johto ei sijaitse Ranskassa, menettää mahdollisuuden vaatia tehokkaasti vapautusta riidanalaisesta verosta CGI:n 990 D §:n ja 990 E §:n 2 ja 3 kohdan nojalla. Kun otetaan huomioon, että kyseessä olevien valtioiden itsensä 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.

77 Tästä seuraa, että edellytykset, jotka pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään vapautuksen saamiselle riidanalaisesta verosta, tekevät kiinteistösijoituksen Ranskaan vähemmän houkuttelevaksi ulkomailla asuville yhtiöille, kuten Luxemburgin oikeuden mukaan perustetuille holdingyhtiöille.

78 Tätä lainsäädäntöä on siis pidettävä kyseessä olevien oikeushenkilöiden osalta pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan periaatteen rajoituksena, joka perustamissopimuksen 73 b artiklassa lähtökohtaisesti kielletään.

79 Näin ollen on tutkittava kolmanneksi ja lopuksi, onko riidanalaisesta verosta johtuva rajoitus perusteltu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

80 Ranskan hallitus väittää tämän osalta, että riidanalainen vero on osa veropetosten estämistä koskevaa järjestelmää, jonka tarkoituksena on saada oikeushenkilöt, jotka omistavat suoraan tai välillisesti kiinteistön Ranskassa, paljastamaan osakkainaan olevien luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden henkilöllisyyden.

81 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä kyllä ilmenee, että veropetosten estäminen on yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan perustella liikkumisvapauden rajoitus (ks. em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 32 kohta ja asia C-150/04, komissio v. Tanska, tuomio 30.1.2007, Kok. 2007, s. I-1163, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

82 Kyseessä olevan rajoituksen on kuitenkin sovelluttava tavoiteltavaan päämäärään, eikä se saa ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi (ks. vastaavasti em. asia Manninen, tuomion 29 kohta; em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 32 kohta; em. asia komissio v. Tanska, tuomion 46 kohta ja asia C-522/04, komissio v. Belgia, tuomio 5.7.2007, Kok. 2007, s. I-5701, 47 kohta).

83 On siis tutkittava, soveltuuko riidanalainen vero veropetosten estämiseen ja ylittääkö se sen, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi.

84 Ranskan hallituksen mukaan riidanalaisen veron tarkoituksena on tehdä niille verovelvollisille, jotka ovat Ranskan varallisuusveron alaisia, vähemmän houkuttelevaksi yrittää välttää tällainen vero perustamalla yhtiöitä, joista tulee Ranskassa sijaitsevien kiinteistöjen omistajia, valtioihin, jotka eivät ole tehneet Ranskan tasavallan kanssa sopimusta hallinnollisesta avunannosta tai sopimusta, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, jonka mukaan kyseisiä yhtiöitä ei saa verottaa ankarammin kuin Ranskaan sijoittautuneita yhtiöitä.

85 Ranskan hallituksen mukaan riidanalaisella verolla pyritään erityisesti torjumaan käytäntöjä, joissa luonnolliset henkilöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa ja joiden kiinteistöistä kannettaisiin tavallisesti varallisuusveroa, perustavat yhtiöitä, joiden verotuksellinen kotipaikka on sellaisessa toisessa valtiossa, josta Ranskan tasavalta ei voi saada asianmukaisia tietoja niistä luonnollisista henkilöistä, joilla on osakkuuksia kyseisissä yhtiöissä.

86 Verovapautuksen olennaisena kriteerinä näyttää siis itse asiassa olevan 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, CGI:n 990 E §:n mukaisesti tekemiä ilmoituksia verrataan niihin ilmoituksiin, jotka luonnolliset henkilöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, ovat tehneet varallisuusveron alaisista kiinteistöistään.

87 Koska pääasiassa kyseessä olevassa Ranskan lainsäädännössä verotetaan kaikkia yhtiöitä, jotka eivät täytä kyseistä edellytystä, siitä seuraa, että siinä verotetaan kiinteistöjä, joita on yhtiöillä, joita käyttävät "suojanaan" sellaiset luonnolliset henkilöt, joilta tällaisten yhtiöiden puuttuessa kannettaisiin varallisuusveroa.

88 Riidanalaisen veron avulla voidaan siis estää tai ainakin tehdä vähemmän houkutteleviksi käytännöt, joiden ainoana tarkoituksena on se, että luonnolliset henkilöt välttyisivät maksamasta Ranskassa varallisuusveroa. Riidanalainen vero siis soveltuu tavoitteeseen estää veropetoksia.

89 On kuitenkin vielä selvitettävä, ylittääkö riidanalainen vero sen, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

90 Ranskan hallitus toteaa tämän osalta, että riidanalaisesta verosta voidaan myöntää vapautus vain rajoittavasti, koska Ranskan veroviranomaisten on vaikea esittää näyttöä veropetoksista, jos niillä ei ole luotettavia tietoja verovelvollisten ilmoituksissaan antamien tietojen vertaamiseksi keskenään.

91 Tästä on palautettava mieleen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veropetosten estämistä koskeva perustelu voidaan hyväksyä vain, jos tarkoituksena on estää sellaisia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään verolainsäädäntöä, eikä yleinen petoksen olettama siis ole sallittu. Yleinen veron kiertämisen tai veropetoksen olettama 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. 2000, s. I-7587, 45 kohta; asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 27 kohta ja asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I-7995, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

92 Edelleen yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio voi vedota direktiiviin 77/799 saadakseen toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta kaikki tiedot, jotka se tarvitsee voidakseen asianmukaisesti määrätä kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvien verojen määrän (ks. em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 71 kohta ja em. asia komissio v. Tanska, tuomion 52 kohta). Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee lisäksi, että riidanalainen vero kuuluu direktiivin 77/799 soveltamisalaan.

93 Kolmanteen kysymykseen annetusta vastauksesta tosin ilmenee, että 1.4.1958 tehdyn sopimuksen rajallinen soveltamisala kuuluu pääasian yhteydessä direktiivin 77/799 8 artiklan 1 kohdassa säädetyn tietojenvaihtoa koskevan rajoituksen piiriin, joten Ranskan veroviranomaisille voi olla mahdotonta estää tehokkaasti veropetoksia Luxemburgin oikeuden mukaan perustettujen holdingyhtiöiden tapauksessa.

94 Oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee myös, että vaikka direktiivin 77/799 8 artiklan 1 kohdassa ei velvoitetakaan jäsenvaltioiden veroviranomaisia yhteistyöhön, jos kyseisten valtioiden lainsäädäntö tai hallintokäytännöt estävät toimivaltaisia viranomaisia tekemästä selvityksiä tai kokoamasta tai käyttämästä tietoja kyseisten

valtioiden omiin tarpeisiin, veroedun epäämistä ei voida perustella sillä, että tällaista yhteistyötä ei voida vaatia.

95 Mikään nimittäin ei estäisi kyseessä olevia veroviranomaisia vaatimasta verovelvolliselta sellaista näyttöä, jonka kyseiset viranomaiset katsovat tarpeelliseksi kyseessä olevien verojen ja maksujen asianmukaiseksi määräämiseksi, ja tarvittaessa epäämästä vaadittua verovapautusta, jos tätä näyttöä ei ole esitetty (ks. em. asia komissio v. Tanska, tuomion 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

96 Edeltä käsin siis ei voida sulkea pois mahdollisuutta, että verovelvollinen kykenee esittämään sellaiset asian kannalta merkitykselliset selvitykset, joiden perusteella verottavan jäsenvaltion veroviranomaiset voivat tarkistaa selvästi ja täsmällisesti, ettei verovelvollinen yritä välttää tai kiertää verojen maksamista (ks. vastaavasti asia C-254/97, Baxter ym., tuomio 8.7.1999, Kok. 1999, s. I-4809, 19 ja 20 kohta ja asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005, Kok. 2005, s. I-2057, 25 kohta).

97 Pääasian olosuhteissa se, että Luxemburgin suurherttuakunnan veroviranomaisilta voi olla mahdotonta vaatia suoraan yhteistyötä, voi vaikeuttaa tietojen tarkistamista.

98 Tällaisella vaikeudella ei kuitenkaan voida perustella sitä, että kyseisestä jäsenvaltiosta lähtöisin olevien sijoittajien tekemiltä sijoituksilta evätään ehdottomasti veroetu. Kun nimittäin Luxemburgin oikeuden mukaan perustetut holdingyhtiöt vaativat vapautusta riidanalaisesta verosta, Ranskan veroviranomaiset voivat pyytää näiltä yhtiöiltä selvityksiä, jotka kyseiset viranomaiset katsovat tarpeellisiksi, jotta näiden yhtiöiden omistusoikeuksien ja niiden osakasrakenteen avoimuus voitaisiin

varmistaa kattavasti, ja asia on näin riippumatta siitä, onko tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta tai sopimus, johon sisältyy lauseke syrjinnän kiellosta veroasioissa.

99 Pääasiassa kyseessä olevan Ranskan lainsäädännön mukaan ei ole mahdollista, että yhtiöt, jotka on jätetty hallinnollisesta avunannosta tehdyn sopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle ja jotka eivät kuulu syrjinnän kieltoa veroasioissa koskevan lausekkeen sisältävän sopimuksen piiriin mutta jotka sijoittavat Ranskassa sijaitseviin kiinteistöihin, esittävät selvityksiä voidakseen osoittaa osakkaidensa henkilöllisyyden ja kaikkia muita tietoja, joita Ranskan veroviranomaiset pitävät tarpeellisina. Kyseinen lainsäädäntö siis on kaikissa tilanteissa esteenä sille, että kyseiset yhtiöt osoittavat, etteivät ne pyri petokseen.

100 Tästä seuraa, että Ranskan hallitus olisi voinut toteuttaa vähemmän rajoittavia toimia veropetosten estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.

101 Riidanalaista veroa ei siis voida perustella kyseisten petosten estämisellä.

102 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että perustamissopimuksen 73 b artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa Ranskaan sijoittautuneet yhtiöt vapautetaan riidanalaisesta verosta, kun siinä asetetaan tämän vapautuksen edellytykseksi toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osalta joko se, että Ranskan tasavallan ja tämän toisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, mukaan kyseisiä yhtiöitä ei saa verottaa ankarammin kuin Ranskaan sijoittautuneita yhtiöitä, ja kun kyseisen lainsäädännön mukaan ei ole mahdollista, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö esittää selvityksiä voidakseen osoittaa luonnollisia henkilöitä olevien osakkaidensa henkilöllisyyden.

Neljäs kysymys

103 Kun otetaan huomioon vastaukset, jotka yhteisöjen tuomioistuin on antanut kolmeen ensimmäiseen kysymykseen, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

104 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Veroa, joka kannetaan oikeushenkilöiden Ranskassa omistamien kiinteistöjen myyntiarvosta, on pidettävä verona, joka vastaa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY, 1 artiklan 3 kohdassa mainittuja veroja ja joka kannetaan tämän direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista varallisuuden osista.**

2) **Direktiivi 77/799, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/12, ja erityisesti sen 8 artiklan 1 kohta eivät ole esteenä sellaiselle kahden**

jäsenvaltion väliselle kansainväliselle sopimukselle, jonka tarkoituksena on estää kaksinkertainen verotus ja määrätä keskinäistä hallinnollista avunantoa koskevista säännöistä tulo- ja varallisuusverotuksen alalla ja jossa jätetään kyseisen sopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle toisen jäsenvaltion osalta sellaisten verovelvollisten ryhmä, jotka ovat kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvan veron alaisia, sikäli kuin sen jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan toimivaltainen viranomainen ei saa koota tai käyttää näitä tietoja kyseisen jäsenvaltion omiin tarpeisiin, minkä tarkistaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana.

3) **EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklaa (josta on tullut EY 56 artikla) on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa Ranskaan sijoittautuneet yhtiöt vapautetaan verosta, joka kannetaan oikeushenkilöiden Ranskassa omistamien kiinteistöjen myyntiarvosta, kun siinä asetetaan tämän vapautuksen edellytykseksi toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osalta joko se, että Ranskan tasavallan ja tämän toisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, mukaan kyseisiä yhtiöitä ei saa verottaa ankarammin kuin Ranskaan sijoittautuneita yhtiöitä, ja kun kyseisen lainsäädännön mukaan ei ole mahdollista, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö esittää selvityksiä voidakseen osoittaa luonnollisia henkilöitä olevien osakkaidensa henkilöllisyyden.**

Allekirjoitukset