JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JÁN MAZÁK

26 päivänä huhtikuuta 2007 [1]

1. Tässä ennakkoratkaisumenettelyssä on päätavoitteena selvittää, onko Ranskan lainsäädännön, jonka mukaan kiinteistöjen myyntiarvosta kannetaan kolmen prosentin vero (jäljempänä riidanalainen vero), kaltainen lainsäädäntö yhteensopiva yhteisön oikeuden, erityisesti EY:n perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten, kanssa, sekä ratkaista tässä yhteydessä esiintyvät tietyt muut tulkintakysymykset.

2. Kansallisessa lainsäädännössä tehdään ulkomaisille oikeushenkilöille myönnettävä vapautus kolmen prosentin verosta riippuvaiseksi siitä, onko jäsenvaltion, jossa oikeushenkilön tosiasiallinen johto sijaitsee, kanssa tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta tai syrjinnän kieltämisestä verotuksessa. [2] Kansallisen lainsäädännön tarkoituksena on tehokkaan verovalvonnan takaaminen sekä veron kiertämisen ja veropetosten estäminen Ranskassa kannettavan varallisuusveron (impôt de solidarité sur la fortune) osalta.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Asianomaisissa säännöksissä käytetään ilmauksia "kotipaikka" ja "tosiasiallinen johto". Erityisesti Ranskan hallituksen suullisista selvityksistä ilmenee, että näitä ilmauksia voidaan käyttää synonyymeina tässä oikeudenkäynnissä.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön lainsäädäntö*

3. Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799 [3] (jäljempänä direktiivi 77/799 tai direktiivi) 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Yleiset säännökset

1. Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tämän direktiivin mukaisesti vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka

3 – EYVL L 336, s. 15.

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. Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on ilmoitettava toisilleen sekä komissiolle näiden verojen voimaantulon ajankohdat.

– –"

4. Direktiivin 77/799 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tietojenvaihdon rajoitukset

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."

5. Direktiivin 77/799 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Laaja-alaisempien keskinäistä apua koskevien säännösten soveltaminen

Edellä olevat säännökset eivät estä noudattamasta laaja-alaisempia muihin oikeussäännöksiin perustuvia tietojenvaihtoa koskevia velvoitteita."

B *Kansallinen lainsäädäntö*

1. Oikeushenkilöiden omistamista kiinteistöistä kannettava kolmen prosentin suuruinen vero

6. Code général des impôts'n (Ranskan yleinen verolaki, jäljempänä CGI) 990 D §:n 1 kohdan mukaan oikeushenkilöt, jotka suoraan tai toisen henkilön välityksellä omistavat Ranskassa sijaitsevan yhden tai useamman kiinteistön tai hallitsevat mainittuun omaisuuteen liittyviä esineoikeuksia, ovat velvollisia maksamaan vuosittain veron, jonka määrä on kolme prosenttia kiinteistöjen tai oikeuksien myyntiarvosta.

7. Tätä veroa sovelletaan kaikkiin oikeushenkilöihin, mukaan lukien yhtiöt, säätiöt ja yhdistykset, mutta yhtiöt, joiden osakkeilla käydään kauppaa säännellyillä markkinoilla, vapautetaan siitä. [4]

8. Vero kannetaan kiinteistöistä, jotka ovat omistuksessa 1.1. kyseisenä verovuotena.

9. Vapautukset verosta esitetään CGI:n 990 E §:ssä, jossa säädetään seuraavaa:

2. "– – Edellä 990 D §:ssä säädettyä veroa ei sovelleta oikeushenkilöihin, joiden kotipaikka on maassa tai alueella, joka on tehnyt Ranskan kanssa sopimuksen hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, ja jotka tekevät vuosittain viimeistään 15.5. kunakin vuonna 990 F §:ssä mainitussa päätöksessä määrättyyn paikkaan ilmoituksen tammikuun ensimmäisenä päi-

4 – Ks. verosta vapauttamisen osalta CGI:n 990 E §:n 4 kohta.

vänä omistuksessaan olleiden kiinteistöjen sijainnista, tilasta ja arvosta, osakkaidensa henkilöllisyydestä ja osoitteesta kyseisenä päivänä sekä kunkin osakkaan omistamien osakkeiden tai osuuksien lukumäärästä.

3. Edellä 990 D §:ssä säädettyä veroa ei sovelleta 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, osakkeen omistajiensa, 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. – –"

10. CGI:n 990 E §:n 1 kohdan mukaan verosta vapautetaan myös oikeushenkilöt, joiden Ranskassa oleva kiinteä omaisuus on alle 50 prosenttia niiden Ranskassa olevasta kokonaisomaisuudesta (esim. yhtiöt, joiden yhtiömuoto ei ole "sociétés à prépondérance immobilière"). [5]

5 – Kiinteää omaisuutta, jota oikeushenkilö käyttää omassa liiketoiminnassaan muihin tarkoituksiin kuin kiinteistöön liittyvään tarkoitukseen, ei oteta huomioon laskettaessa 50 prosentin kynnystä.

2. Varallisuusvero (impôt de solidarité sur la fortune) [6]

11. Esillä olevan asian asiakirja-aineiston ja Ranskan hallituksen esittämien huomautusten mukaan kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyn veron tarkoituksena on varmistaa tehokas verovalvonta ja estää veron kiertäminen ja veropetokset varallisuusveron (impôt de solidarité sur la fortune) osalta.

12. Varallisuusveron käsite on tuttu yhteisöjen tuomioistuimelle, joka on kuvannut sen olevan tuloveron tapaan välitön vero, joka määrätään verovelvollisen maksukyvyn perusteella, ja todennut, että varallisuusveroa pidetään usein tuloveron täydentäjänä, joka kohdistuu erityisesti pääomaan. [7]

13. Impôt de solidarité sur la fortunea (jäljempänä varallisuusvero) koskevat tässä asiassa merkitykselliset säännökset ovat CGI:n 885 A § ja sitä seuraavat pykälät. Tämä vero määrätään vuosittain luonnollisille henkilöille, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa (1.1. kyseisenä vuonna),

6 – Ks. yksityiskohtien osalta *Mémento pratique Francis Lefebvre*, 2006, s. 989 ja sitä seuraavat sivut, ja *Lamy fiscal*, 2006, nide 2, s. 1255 ja sitä seuraavat sivut.

7 – Ks. asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787, 4 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-376/03, D, tuomio 5.7.2005 (Kok. 2005, s. I-5821, 32 kohta).

jos heidän omaisuutensa arvo ylittää tietyn kynnyksen (750 000 euroa vuonna 2006). Vero määrätään soveltaen progressiivista taulukkoa kynnyksen ylittävään osuuteen omaisuudesta.

14. Veron alueellisen soveltamisalan osalta voidaan todeta, että se kannetaan kyseisten luonnollisten henkilöiden kaikesta omaisuudesta, mukaan lukien ulkomailla oleva omaisuus (jos tietystä verosopimuksesta ei muuta johdu). Henkilöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka sijaitsee Ranskan ulkopuolella (eli ulkomailla asuvilta henkilöiltä), kannetaan varallisuusveroa ainoastaan heidän Ranskassa olevasta omaisuudestaan, jos kyseinen Ranskassa oleva omaisuus ylittää kynnyksen. [8] Myös tässä tilanteessa verosopimuksesta voi johtua muuta: siinä saatetaan erityisesti jakaa verotusoikeus kahden kyseessä olevan valtion kesken. Lisäksi ulkomailla asuvien tapauksessa investoinnit vapautetaan verosta, paitsi jos ne liittyvät kiinteistöihin. Tästä ovat esimerkkinä kiinteistöihin keskittyvien yhtiöiden (sociétés à prépondérance immobilière) osakkeet.

15. Jos laissa ei ole nimenomaisesti säädetty vapautusta verosta, kaikkea luonnollisille henkilöille kuuluvaa omaisuutta – mukaan lukien kiinteä omaisuus (maa, talot ja huoneistot), yritykset, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, joukkovelkakirjat ja osakkeet, saatavat, autot, kulta ja ulkomaanvaluutta – verotetaan. Kiinteän omaisuuden arvoksi katsotaan markkina-arvo eli hinta, jolla omaisuus olisi voitu tavanomaisesti myydä vuoden alussa.

C *Kansainvälinen oikeus*

16. Kaksinkertaisen verotuksen estämisestä ja keskinäisestä hallinnollisesta avunannosta tulo- ja varallisuusverotuksen alalla 1.4.1958 tehdyn Ranskan ja Luxemburgin suurherttuakunnan välisen sopimuksen (jäljempänä verosopimus) 21 artiklan 1 kappaleessa määrätään, että toisen sopimusvaltion kansalaisilta, yrityksiltä tai konserneilta ei kanneta muita veroja tai korkeampia veroja kuin oman valtion kansalaisilta, yrityksiltä tai konserneilta.

17. Verosopimuksen 22 artiklan 1 kappaleessa määrätään, että sopimusvaltioiden korkeat hallintoviranomaiset voivat verosopimuksen asianmukaiseksi soveltamiseksi vaihtaa pyynnöstä sellaisia tietoja, joita sopimusvaltioiden verolainsäädännön mukaan voidaan hankkia käyttäen tavanomaisia hallintokäytäntöjä.

8 – Samanlainen järjestelmä on esimerkiksi Alankomaiden varallisuusvero. Ulkomailla asuvilta henkilöiltä kannetaan varallisuusveroa rajoitetusti eli ainoastaan Alankomaissa olevasta varallisuudesta. Ks. edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa C-376/03, D, annetun tuomion 21 kohta.

18. Sopimusvaltiot päättivät 8.9.1970 päivätyllä kirjeenvaihdolla jättää verosopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle holdingyhtiöitä koskevassa Luxemburgin lainsäädännössä (tämän ennakkoratkaisumenettelyn kannalta 31.7.1929 annettu laki ja 27.12.1937 annettu asetus) tarkoitetut holdingyhtiöt sekä tulot, joita henkilö, jonka verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, saa kyseisistä holdingyhtiöistä, sekä tällaisten henkilöiden osakkuudet kyseisissä holdingyhtiöissä.

II Tosiseikat, asian käsittely ja ennakkoratkaisukysymykset

19. Société Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (jäljempänä Elisa) on holdingyhtiöiden verotuksesta 31.7.1929 annetun Luxemburgin lain mukaisesti perustettu holdingyhtiö.

20. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Elisa omistaa välillisesti kiinteää omaisuutta Ranskan alueella, ja siten siihen sovelletaan CGI:n 990 D §:n säännöksiä, joiden mukaan oikeushenkilöiden Ranskassa omistaman kiinteän omaisuuden myyntiarvosta kannetaan vero.

21. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Elisa on tehnyt laissa vaaditut veroilmoitukset mutta ei ole maksanut kyseistä veroa. Veronkorotuksesta ilmoitettiin 18.12.1997, ja veroviranomaiset ryhtyivät perimään kyseistä summaa 10.6.1998. Elisan muutoksenhakuvaatimus hylättiin, ja Elisa nosti verohallintoa vastaan kanteen tribunal de grande instance de Paris'ssa saadakseen vapautuksen riidanalaisen veron maksamisesta.

22. Tribunal de grande instance de Paris ja cour d'appel de Paris katsoivat kumpikin, että Elisa ei täyttänyt CGI:n 990 E §:n 2 ja 3 kohdassa säädettyjä edellytyksiä, jotka koskevat riidanalaisesta verosta vapauttamista, minkä jälkeen Elisa valitti Cour de cassationiin.

23. Cour de cassation päätti 13.12.2005 päivätyllä päätöksellä, joka saapui yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 19.12.2005, lykätä asian käsittelyä ja pyytää Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1) Estävätkö EY:n perustamissopimuksen 52 artikla ja sitä seuraavat artiklat sekä 73 b artikla ja sitä seuraavat artiklat esteenä sen kaltaiselle lainsäädännölle, josta on kyse Code général des impôts'n 990 D §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä

ja jossa myönnetään oikeushenkilöille, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa, mahdollisuus vapautukseen verosta, joka kannetaan Ranskassa omistettujen kiinteistöjen myyntiarvosta, ja jossa asetetaan tämän mahdollisuuden edellytykseksi sellaisten oikeushenkilöiden osalta, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee toisen valtion – vaikka kyseessä olisi 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 jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 1 artiklassa tarkoitettuna varallisuusverona?

3) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, estävätkö edellä mainitussa 19.12.1977 annetussa direktiivissä 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."

III Menettely yhteisöjen tuomioistuimessa

24. Elisa, komissio sekä Alankomaiden, Ranskan, Kreikan ja Italian hallitukset esittivät kirjallisia huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisesti.

25. Suullinen käsittely pidettiin 24.1.2007, ja siinä suullisia huomautuksia esittivät Elisan edustajat sekä Ranskan, Kreikan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten asiamiehet.

IV Alustavia huomautuksia

A *Ennakkoratkaisukysymyksiin annettavien vastausten järjestys*

26. Cour de cassationin esittämien kysymysten sisällön ja järjestyksen ymmärtämiseksi on tarpeen huomauttaa, että Ranskan verohallinto ja alempien oikeusasteiden tuomioistuimet katsoivat, että 990 D §:ssä ja 990 E §:ssä säädetyt edellytykset eivät täyttyneet. Tältä osin todettiin, että direktiivi 77/799 ei ollut asiassa merkityksellinen erityisesti siksi, että Ranskan ja Luxemburgin välillä oli hallinnollista avunantoa koskeva sopimus, jossa rajattiin vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvat holdingyhtiöt nimenomaisesti pois direktiivin soveltamisalasta.

27. Tätä taustaa vasten Cour de cassation kysyy, estävätkö perustamissopimuksen sijoittautumisoikeutta (EY 43 artikla ja sitä seuraava artiklat) ja pääomien vapaata liikkuvuutta (EY 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat) koskevat määräykset jäsenvaltiota kantamasta kiinteän omaisuuden myyntiarvosta veroa, josta vapautetaan oikeushenkilöt, jotka asuvat verotuksen kannalta Ranskassa, kun oikeushenkilöiden, jotka asuvat toisessa jäsenvaltiossa, osalta verosta vapauttamisen edellytyksenä on, että on tehty kahdenvälinen sopimus, johon sisältyy joko lauseke hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi tai kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, jonka mukaan ulkomailla asuvilta oikeushenkilöiltä ei voida kantaa korkeampaa veroa kuin niiltä oikeushenkilöiltä, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa.

28. Toisella ja kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellä pyritään saamaan selvitetyksi, onko hallinnollista avunantoa veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi koskeva lauseke sovellettavissa esillä olevassa asiassa. Direktiivissä 77/799 säädetään ja Ranskan ja Luxemburgin välisessä verosopimuksessa määrätään hallinnollisesta avunannosta.

29. Ranskan hallitus vetoaa puolustellakseen riidanalaista veroa siihen, että Ranskan ja Luxemburgin välillä ei ole toteutettu hallinnollista avunantoa vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvien holdingyhtiöiden osalta. Siksi on tarpeen selvittää, onko mahdollista toteuttaa hallinnollista avunantoa joko direktiivin 77/799 tai Luxemburgin ja Ranskan välisen verosopimuksen mukaisesti, ennen kuin vastataan yleisempään kysymykseen, joka koskee riidanalaisen verotusjärjestelmän

yhteensopivuutta perusvapauksien kanssa. Näin ollen toista ja kolmatta ennakkoratkaisukysymystä tarkastellaan ennen ensimmäistä kysymystä.

V Toinen ennakkoratkaisukysymys

30. Toisessa ennakkoratkaisukysymyksessään Cour de cassation kysyy sitä, kuuluuko riidanalainen vero direktiivin 77/799 soveltamisalaan, sellaisena kuin se määritellään direktiivin 1 artiklassa.

A *Osapuolten keskeiset lausumat*

31. Elisa, Kreikan hallitus ja komissio katsovat, että riidanalainen vero on direktiivissä 77/799 tarkoitettu vero.

32. Ranskan hallitus on päinvastaisella kannalla. Se väittää erityisesti, että kyseistä veroa ei ole mainittu direktiivin 1 artiklan 3 kohdassa direktiivin aineelliseen soveltamisalaan kuuluvana kansallisena verona. Lisäksi vero kannetaan oikeushenkilöiltä mutta ei luonnollisilta henkilöiltä niiden omistuksessa olevasta kiinteästä omaisuudesta. Veron tarkoituksena on veron kiertämisen ja veropetosten estäminen eikä pääoman verottaminen valtion verotulojen lisäämiseksi.

B *Oikeudellinen arviointi*

33. Taustaksi voi olla hyödyllistä huomauttaa, että viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla annetun direktiivin 77/799 tavoitteena on veron kiertämisen ja veropetosten estäminen.[9] Direktiivillä luodaan järjestelmä, jossa jäsenvaltioiden verohallinnot tekevät aiempaa tiiviimpää yhteistyötä, ja helpotetaan sellaisten tietojen vaihtoa, jotka saattavat olla merkityksellisiä, jotta tulo- ja varallisuusvero voidaan määrätä oikein.[10]

34. Direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan direktiivin kannalta merkityksellinen tietojenvaihto on tulo- ja varallisuusveroihin liittyvää tietojenvaihtoa. Direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa säädetään, että tulo- ja varallisuusveroina pidetään "näiden verojen kantamisjärjestelmästä riippumatta veroja, jotka kannetaan kokonaistulosta, kokonaisvarallisuudesta taikka tulojen tai varallisuuden

9 – Julkisasiamies Alberin esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-420/98, W.N., tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2847, ratkaisuehdotuksen 7 kohta).

10 – 16.11.2004 annetun neuvoston direktiivin 2004/106/EY mukaan tämä direktiivi koskee myös vakuutusmaksuista perittävien verojen määräämiseen tarvittavia tietoja.

osista, mukaan lukien irtaimen tai kiinteän omaisuuden luovutusvoitoista, yritysten maksamien palkkojen kokonaismääristä sekä arvonlisästä kannettavat verot". Kun otetaan huomioon ilmauksen "mukaan lukien" käyttö, on selvää, että esitetyn luettelon ei ole tarkoitus olla tyhjentävä.

35. Direktiivin 1 artiklan 4 kohdasta, jossa säädetään, että "edellä olevaa 1 kohtaa on sovellettava myös samanlaisiin tai vastaaviin veroihin, joita voidaan kantaa 3 kohdassa tarkoitettujen verojen lisäksi tai niiden sijasta", seuraa, että direktiivin 1 artiklan 3 kohdassa esitetyn direktiivin soveltamisalaan kuuluvien kansallisten verojen luettelonkaan ei ole tarkoitus olla tyhjentävä. Tämän osalta on huomautettava, että riidanalainen vero ei sisälly lueteltuihin Ranskan veroihin, mutta Ranskan hallituksen mukaan "impôt de solidarité sur la fortune", jota ei ollut olemassa, kun direktiivi annettiin, lisättiin siihen myöhemmin.

36. Tässä yhteydessä on syytä huomauttaa, että riidanalainen vero liittyy läheisesti Ranskan varallisuusveroon (impôt de solidarité sur la fortune). Riidanalainen vero otettiin käyttöön, jotta voitiin estää direktiivin 77/799 soveltamisalaan varsinaisesti kuuluvan Ranskan varallisuusveron kiertämistä ja siihen liittyviä veropetoksia. Ranskan hallituksen mukaan riidanalaisen veron tarkoituksena on, että oikeushenkilöt, jotka omistavat Ranskassa kiinteistöjä ja hallitsevat mainittuun omaisuuteen liittyviä esineoikeuksia mutta joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Ranskassa, antaisivat tietoja osakkaidensa henkilöllisyydestä, jolloin luonnollisilla henkilöillä ei olisi kannustimia piiloutua tällaisten oikeushenkilöiden taakse kiertääkseen varallisuusveroa. Tämä tarkoittaa, että riidanalaisen veron *tarkoituksena* on varallisuusveron (impôt de solidarité sur la fortune) olemassaolo ja sen varmistaminen, että kyseinen vero kannetaan oikein ja kokonaisuudessaan.

37. Lisäksi riidanalainen vero voidaan itse asiassa katsoa eräänlaiseksi kertakorvaukseksi Ranskan valtion veron kiertämisen ja veropetosten seurauksena menettämistä varallisuusverotuloista. Vaikka Ranskan hallituksen huomautusten mukaan riidanalaisen veron pääasiallisena tarkoituksena ei ole valtion verotulojen lisääminen vaan veron kiertämisen ja veropetosten estäminen, Ranskan valtio kantaessaan riidanalaista veroa kuitenkin jossakin määrin kompensoi menetettyjä varallisuusverotuloja ja toivoo, että saisi siten poistettua luonnollisilta henkilöiltä kannustimet veron kiertämiseen ja veropetoksiin.

38. Edellä esitetystä seuraa, että riidanalaisen veron voidaan katsoa täydentävän Ranskan varallisuusveroa ja että siten olisi epäloogista jättää riidanalainen vero direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle, kun varallisuusvero kuuluu edelleen sen soveltamisalaan.

39. Voidaan myös huomauttaa, että riidanalainen vero kannetaan selvästi varallisuudesta, nimittäin kiinteästä omaisuudesta. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Halliburton 12.4.1994 antamasta tuomiosta ilmenee, että ainakin kiinteästä omaisuudesta kannettavien verojen osalta yhteisöjen tuomioistuin käyttää suhteellisen laajaa lähestymistapaa varallisuusveron käsitteeseen määriteltäessä direktiivin 77/799 aineellista soveltamisalaa. [11]

40. Lisäksi yhteisön oikeuden yhtenäisen tulkinnan periaate [12] edellyttää, että kansallisessa laissa tietylle verolle annetun nimen ei voida katsoa olevan merkittävä selvitettäessä, olisiko tietty vero katsottava direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi varallisuusveroksi.

41. Direktiivin 1 artiklan 2 kohdasta seuraa, että verojen kantamisjärjestelmä ei myöskään ole merkityksellinen. Siten se, että riidanalainen vero kannetaan oikeushenkilöltä, ei ole mielestäni merkittävä seikka.

11 – Ks. asia C-1/93, Halliburton, tuomio 12.4.1994 (Kok. 1994, s. I-1137, Kok. Ep. XV, s. I-101, 22 kohta). Tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että direktiiviä 77/799 sovelletaan kiinteän omaisuuden luovutuksen verotukseen. Tällainen vero kannetaan kiinteän omaisuuden hankkimisen yhteydessä sen hankkijalta. Sitä ei kanneta tällaisen omaisuuden omistamisesta eikä omaisuudesta omistajalle mahdollisesti koituvasta tulosta.

12 – Ks. tämän osalta esim. asia 314/85, Foto-Frost, tuomio 22.10.1987 (Kok. 1987, s. 4199, Kok. Ep. IX, s. 235); asia 11/70, Internationale Handelsgesellschaft, tuomio 17.12.1970 (Kok. 1970, s. 1125, Kok. Ep. I, s. 501) ja uudempi asia C-495/03, Intermodal Transports, tuomio 15.9.2005 (Kok. 2005, s. I-8151).

42. Edellä esitetystä seuraa, että toiseen kysymykseen olisi vastattava siten, että riidanalaisen veron kaltainen vero on direktiivin 77/799 1 artiklassa tarkoitettu varallisuusvero.

VI Kolmas ennakkoratkaisukysymys

43. Kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessään Cour de cassation kysyy sitä, estävätkö direktiivissä 77/799 jäsenvaltioille keskinäisestä avusta verotuksessa säädetyt velvoitteet jäsenvaltioita soveltamasta kahdenvälisen hallinnollisesta avunannosta verotuksessa tehdyn sopimuksen nojalla samantyyppisiä velvoitteita, joita ei kuitenkaan sovelleta luxemburgilaisten holdingyhtiöiden kaltaiseen verovelvollisten ryhmään.

44. Kuten toiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, esillä olevassa asiassa riidanalainen vero kuuluu direktiivin 77/799 soveltamisalaan. Direktiivissä säädetään yhdenmukaisista menettelyistä, joita käytetään hallinnollisessa yhteistyössä kaikkien

jäsenvaltioiden välillä tulo- ja varallisuusverojen asianmukaiseksi määräämiseksi. Direktiivin hallinnollista yhteistyötä koskevat säännökset ovat siten sovellettavissa.

45. Samalla Luxemburgin ja Ranskan kahdenvälisessä verosopimuksessa määrätään hallinnollisesta avunannosta, mutta siinä rajataan tietyt verovelvollisten ryhmät, nimittäin vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvat holdingyhtiöt, pois sen soveltamisalasta, joten niihin ei voida soveltaa hallinnollista yhteistyötä koskevaa lauseketta.

46. Edellä esitetyn perusteella vastaan kolmanteen kysymykseen selvittämällä esillä olevaan asiaan sovellettavan direktiivin 77/799 ja Luxemburgin ja Ranskan kahdenvälisen verosopimuksen, jossa määrätään lähtökohtaisesta hallinnollisesta avunannosta mutta suljetaan sen soveltamisalasta pois tietyt verovelvollisten ryhmät, nimittäin vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvat holdingyhtiöt, määräysten välisen suhteen.

A *Osapuolten keskeiset lausumat*

47. Komissio katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio voi vedota direktiiviin 77/799 saadakseen toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta kaikki tiedot, joita se pitää tarpeellisina verovelvolliselta kannettavan tuloveron tarkan määrän vahvistamiseksi. Kaikki jäsenvaltiot ovat panneet direktiivin täytäntöön, joten tietojen vaihtoa koskeva järjestelmä on toiminnassa Ranskan ja Luxemburgin välillä.

48. Lisäksi periaate, jonka mukaan yhteisön oikeus on ensisijainen, edellyttää, että direktiivin 77/799 säännöksiä sovelletaan ensisijaisesti suhteessa toisen jäsenvaltion kanssa tehdyn kahdenvälisen sopimuksen määräyksiin. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio ei saa jättää ottamatta huomioon direktiivissä tai muussa sitovassa yhteisön toimenpiteessä asetettuja vaatimuksia sillä perusteella, että toisen valtion kanssa tehdyssä sopimuksessa määrätään toisin.

49. Elisa katsoo, että direktiivissä 77/799 jäsenvaltioille säädetyt velvoitteet estävät jäsenvaltioita soveltamasta kahdenvälisen hallinnollisesta avunannosta verotuksessa tehdyn sopimuksen nojalla samantyyppisiä velvoitteita, joita ei kuitenkaan sovelleta luxemburgilaisten holdingyhtiöiden kaltaiseen verovelvollisten ryhmään. Direktiivin mukaan verosopimusta voidaan soveltaa ainoastaan siinä määrin kuin verosopimuksen soveltaminen ei heikennä direktiivin vaikutusta.

50. Ranskan hallitus katsoo, että direktiivissä 77/799 säädetyt velvoitteet eivät estä jäsenvaltiota tekemästä samaa asiaa koskevaa sopimusta, jonka soveltamisalan ulkopuolelle jätetään tietyt veronmaksajien ryhmät, kuten vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvat holdingyhtiöt. Kantansa tueksi Ranskan hallitus viittaa erityisesti siihen, että direktiivin 77/799 8 artiklan ja sovellettavien Luxemburgin lakien mukaisesti Luxemburg voi kieltäytyä antamasta tietoja muille veroviranomaisille, jos tietoja tarvittaisiin vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvien holdingyhtiöiden verottamiseen. Direktiivin 77/799 tai Ranskan ja Luxemburgin välisen verosopimuksen perusteella ei siten voida velvoittaa Luxemburgin viranomaisia antamaan toisille jäsenvaltioille tietoja vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvista holdingyhtiöistä. Siten Ranskan hallitus voi jättää myöntämättä tällaisille yhtiöille poikkeuksen, jonka edellytyksenä on hallinnollista yhteistyötä koskevan sopimuksen olemassaolo, koska Luxemburgin lainsäädäntö tekee direktiivin 77/799 tehottomaksi vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvien holdingyhtiöiden osalta.

B *Oikeudellinen arviointi*

51. Direktiivi 77/799 on yhteisön toimi, jolla varmistetaan kaikkien jäsenvaltioiden välisen hallinnollisen avunannon ja yhteistyön yhdenmukaistamisen vähimmäistaso. Siten direktiivillä on oltava täysi vaikutus, ja sitä on tulkittava ja sovellettava yhdenmukaisesti koko yhteisössä. [13]

52. Direktiivin 77/799 11 artiklassa säädetään nimenomaisesti direktiivin suhteesta muihin oikeustoimiin, joihin sisältyy laaja-alaisempia tietojenvaihtoa koskevia velvoitteita. Tällä säännöksellä yhteisön lainsäätäjä pyrki selventämään jäsenvaltioiden tekemien sellaisten kahdenvälisten sopimusten oikeusvaikutuksia, jotka koskevat samaa asiaa kuin direktiivi. Tämä oli erityisen tärkeää, koska direktiivi lisättiin verkostoon, joka koostui jo voimassa olevista kahdenvälisistä (ja monenkeskisistä) sopimuksista hallinnollisesta yhteistyöstä veroasioissa, [14] eikä direktiivin tarkoituksena ollut rajoittaa voimassa olevia

13 – Ks. tämän osalta esim. edellä alaviitteessä 12 mainitussa asiassa Foto-Frost annettu tuomio; edellä alaviitteessä 12 mainitussa asiassa Internationale Handelsgesellschaft annettu tuomio ja edellä alaviitteessä 12 mainitussa uudemmassa asiassa Intermodal Transports annettu tuomio.

14 – Ks. erityisesti direktiivin 77/799 johdanto-osan kolmas perustelukappale: "– – eikä myöskään viranomaisten kahdenvälisiin sopimuksiin perustuvalla yhteistyöllä pystytä torjumaan uusia veropetosten ja veron kiertämisen muotoja, jotka käyvät luonteeltaan yhä monikansallisemmiksi – –." Tällaisen direktiivin tarve juonsi juurensa siitä, että hallinnollista yhteistyötä koskevat kahdenväliset sopimukset eivät kattaneet eivätkä kata kaikkien jäsenvaltioiden kaikkia kahdenvälisiä suhteita. Lisäksi hallinnollisen yhteistyön velvoitteiden soveltamisala ja voimakkuus vaihtelevat todennäköisesti eri kahdenvälisissä sopimuksissa.

keskinäiseen avunantoon liittyviä velvoitteita tai mahdollisuuksia vaan pikemminkin luoda tällaisia velvoitteita ja mahdollisuuksia. [15]

53. Tässä yhteydessä direktiivin 11 artiklan kaltaisella säännöksellä varmistetaan, että jäsenvaltiot voivat pitää voimassa tai tehdä erityisesti kahdenvälisiä sopimuksia, jotka koskevat samaa asiaa kuin direktiivi, ja siten pitää käynnissä tai käynnistää yhteistyön, jossa mennään pitemmälle kuin direktiivissä säädetyssä yhteistyössä. Tehokkuusperiaatteen ja yhteisön oikeuden yhtenäistä tulkintaa koskevan periaatteen valossa direktiivin 11 artiklasta seuraa, että kahdenvälistä verosopimusta voidaan soveltaa ainoastaan siinä tapauksessa, että siihen sisältyy tietojenvaihtoa koskevia velvoitteita, jotka ovat laaja-alaisempia kuin direktiivissä säädetyt velvoitteet.

54. Tältä osin ei ole perusteltua väittää, että sopimuksen määräys, jonka soveltamisalasta suljetaan pois tietty verovelvollisten ryhmä, kuten esillä olevassa asiassa vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvat holdingyhtiöt, voitaisiin katsoa, ainakin poissuljettujen verovelvollisten osalta, laaja-alaisemmaksi velvoitteeksi kuin säännökset direktiivissä, jossa ei säädetä vastaavasta soveltamisalan ulkopuolelle jättämisestä. Näin ollen Luxemburgin ja Ranskan kahdenvälistä sopimusta, jossa määrätään lähtökohtaisesta hallinnollisesta avunannosta mutta jota ei sovelleta tiettyihin verovelvollisten ryhmiin, nimittäin vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluviin holdingyhtiöihin, ei voida soveltaa esillä olevassa asiassa.

55. Toteamus, että verosopimusta voidaan soveltaa ainoastaan siinä määrin kuin se ei millään tavoin rajoita direktiivin 77/799, sovellettavuutta, mukaan lukien sovellettavuutta vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluviin holdingyhtiöihin, vahvistetaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, jonka mukaan jäsenvaltiot eivät voi vedota kahdenväliseen verosopimukseen välttyäkseen niille perustamissopimuksen nojalla kuuluvien velvollisuuksien noudattamiselta. [16] Siten ei esimerkiksi olisi mahdollista sulkea tiettyjä verovelvollisia direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle soveltamalla kahdenvälistä verosopimusta.

56. Edellä esitetystä seuraa, että kolmanteen kysymykseen olisi vastattava siten, että direktiivissä 77/799 jäsenvaltioille keskinäisestä avusta verotuksessa säädetyt velvoitteet estävät jäsenvaltioita soveltamasta kahdenvälisen hallinnollisesta avunannosta verotuksessa tehdyn sopimuksen nojalla samantyyppisiä velvoitteita, joita ei kuitenkaan sovelleta luxemburgilaisten vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvien holdingyhtiöiden kaltaiseen verovelvollisten ryhmään, vain siinä tapauksessa, että kahdenvälisen sopimuksen soveltaminen estäisi direktiivin sovellettavuuden kyseisiin verovelvollisiin.

15 – Ks. B. Terra / P. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer, 2005, s. 681.

16 – Asia C-170/05, Denkavit, tuomio 14.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11949, 53 kohta).

VII Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

57. Ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään Cour de cassation kysyy sitä, estävätkö perustamissopimuksen sijoittautumisoikeutta (EY 43 artikla ja sitä seuraavat artiklat) ja pääomien vapaata liikkuvuutta (EY 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat) koskevat määräykset jäsenvaltiota kantamasta kiinteän omaisuuden myyntiarvosta veroa, josta vapautetaan oikeushenkilöt, joiden kotipaikka on Ranskassa, kun oikeushenkilöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, verosta vapauttaminen riippuu siitä, onko tehty kahdenvälinen sopimus, johon sisältyy joko hallinnollista avunantoa veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi koskeva lauseke tai kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän verotuksessa kieltävä lauseke, jonka mukaan yrityksiltä, joiden kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa kuin Ranskassa, ei voida kantaa korkeampaa veroa kuin oikeushenkilöiltä, joiden kotipaikka on Ranskassa.

A *Osapuolten keskeiset lausumat*

58. Ranskan, Kreikan, Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten mukaan EY 43 ja EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät estä esillä olevan Ranskan lainsäädännön kaltaisen lainsäädännön voimassaoloa.

59. Komissio ja Elisa ovat päinvastaisella kannalla. Komissio katsoo erityisesti, että ainoastaan pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset (EY 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat) ovat merkityksellisiä esillä olevassa asiassa. Komission mukaan EY 56 artikla estää CGI:n 990 D ja 990 E §:n kaltaisen kansallisen lainsäädännön voimassaolon. Elisan mukaan sekä EY 43 artikla että EY 56 artikla estävät CGI:n 990 D ja 990 E §:n kaltaisen kansallisen lainsäädännön voimassaolon.

B *Mistä perusoikeudesta/-oikeuksista on kysymys?*

60. Aluksi on syytä huomauttaa, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta, mukaan lukien sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä, noudattaen.[17]

61. Tässä asiassa kansallisen tuomioistuimen esittämissä kysymyksissä viitataan sekä sijoit-

17 – Ks. esim. asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta); asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2057, 14 kohta); asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1957, 36 kohta) ja asia C-386/04, Centro di Musicologia Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8203, 15 kohta).

tautumisvapauteen (EY 43 artikla) että pääomien vapaaseen liikkuvuuteen (EY 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat). Komissio kyseenalaisti kirjallisissa huomautuksissaan tämän lähestymistavan ja esitti kysymyksen siitä, liittyykö sijoittautumisvapaus tosiaankin tähän riitaan. Italian hallitus näyttää tukevan tätä komission näkemystä. Siten on välttämätöntä tarkastella tämän asian tosiseikkojen valossa, voiko Elisa vedota sääntöihin, jotka koskevat sijoittautumisvapautta, ja/tai pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin sääntöihin.

62. Sijoittautumisvapaus, joka EY:n perustamissopimuksen 43 artiklassa tunnustetaan jäsenvaltioiden kansalaisille ja joka sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia, sisältää EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan mukaan 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. [18]

63. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksessa tarkoitettu sijoittautumisen käsite on hyvin laaja, ja se merkitsee yhteisön jäsenvaltion 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. [19] Sijoittautumisoikeuteen liittyvien määräysten ja säännösten soveltaminen edellyttää kuitenkin periaatteessa pysyvää läsnäoloa vastaanottavassa jäsenvaltiossa ja siinä tapauksessa, että hankitaan tai omistetaan kiinteistöjä, niiden aktiivista hallinnointia. [20]

64. Vaikuttaa siltä, että holdingyhtiönä Elisa ei harjoita muuta liiketoimintaa kuin hallitsee omistusoikeuksia kiinteään omaisuuteen Ranskassa, mutta kansallisen tuomioistuimen selvitys ja osapuolten yhteisöjen tuomioistuimessa pidettävään oikeudenkäyntiin toimittamat tiedot eivät ole tältä osin täysin ratkaisevia.

65. Joka tapauksessa on huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti tarkastellut kiinteän omaisuuden hankintaa

18 – Ks. asia C-307/97, Saint-Gobain, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6161, 34 kohta); asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10837, 30 kohta) ja edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Centro di Musicologia Stauffer annetun tuomion 17 kohta.

19 – Ks. edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Centro di Musicologia Stauffer annetun tuomion 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

20 – Ks. edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Centro di Musicologia Stauffer annetun tuomion 19 kohta.

ja/tai hyödyntämistä koskevia säännöksiä pääomien vapaan liikkuvuuden yhteydessä, vaikka kansallinen tuomioistuin on viitannut myös sijoittautumisvapauteen, kuten asiassa Konle,[21] asiassa Centro di Musicologia Stauffer[22] ja asiassa Festersen[23].[24]

66. Siinä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kiinteän omaisuuden hankkimista toisen jäsenvaltion alueella sekä sen käyttämistä ja luovuttamista koskevan oikeuden käyttäminen on sijoittautumisvapauden välttämätön seuraus.[25]

67. Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY[26] (artikla kumottu Amsterdamin sopimuksella) liitteessä I olevasta pääomanliikkeiden nimikkeistöstä ilmenee, että pääomanliikkeisiin kuuluvat ulkomailla asuvien tekemät kiinteistösijoitukset jäsenvaltion alueella. Kyseinen nimikkeistö on säilyttänyt pääomanliikkeiden käsitteen määrittämistä koskevan ohjeellisen arvonsa.[27]

68. Tästä seuraa, että kiinteän omaisuuden omistaminen ja hallinnointi kuuluvat kumpikin pääomien vapaaseen liikkuvuuteen. On riidatonta, että Elisa, jonka kotipaikka on Luxemburgissa, omistaa tällaista omaisuutta Ranskassa. Siten tarkasteltavana olevaan tilanteeseen sovelletaan pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä, ja Elisa voi aina vedota kyseisiin määräyksiin tämän oikeudenkäynnin yhteydessä.

69. Lisäksi kyseessä olevan veron tarkoituksena on, kuten jäljempänä selitetään, luonnollisten henkilöiden, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, veron kiertämisen ja veropetosten estäminen. Heidän olisi tavanomaisesti maksettava Ranskassa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen liittyvä varallisuusvero, jos he omistavat tällaista omaisuutta omissa nimissään luonnollisina henkilöinä. Riidanalainen vero kohdistuu siten erityisesti rajat ylittäviin kiinteistösijoituksiin, jotka eivät välttämättä edellytä sijoittautumista Ranskan alueelle. Siten kansallinen lainsäädäntö saattaa vaikuttaa sijoituksen

21 – Asia C-302/97, Konle, tuomio 1.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3099, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

22 – Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia, tuomion 16 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

23 – Asia C-370/05, Festersen, tuomio 25.1.2007 (Kok. 2007, s. I-1129, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

24 – Tästä lähestymistavasta poikettiin asiassa 182/83, Fearon, tuomio 6.11.1984 (Kok. 1984, s. 3677, Kok. Ep. VII, s. 661), jossa oli kuitenkin asian tosiseikkojen perusteella selvä yhteys sijoittautumisvapauteen.

25 – Ks. edellä alaviitteessä 21 mainitussa asiassa Konle annetun tuomion 22 kohta ja 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. 2002, s. I-2157, 29 ja 30 kohta).

26 – EYVL L 178, s. 5.

27 – Ks. viimeiseksi edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Centro di Musicologia Stauffer annetun tuomion 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen sekä edellä alaviitteessä 23 mainitussa asiassa Festersen annetun tuomion 23 kohta.

rajat ylittävään luonteeseen. Sijoittautumisvapautta rajoittavat vaikutukset ovat vain pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamisen väistämätön seuraus. [28]

70. Olen siksi sitä mieltä, että pääomien vapaan liikkuvuuden olisi oltava pääasiallinen kriteeri esillä olevan asian arvioinnissa.

71. Jos kuitenkin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin, kun se ottaa huomioon sen ratkaistavana olevan asian tosiseikat, katsoo, että myös sijoittautumisvapautta koskevat määräykset ovat sovellettavissa, on pidettävä mielessä, että jäljempänä esitettävät näkökohdat, erityisesti suhteellisuusperiaatteen tarkastelu, koskevat myös sijoittautumisvapautta. [29]

C Pääomien vapaan liikkuvuuden periaate

72. Ennen sen ratkaisemista, onko tarkasteltavana olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteen mukainen, saattaa olla hyödyllistä palauttaa mieleen tämän perusvapauden, joka on kenties vähiten tunnettu EY:n perustamissopimuksen mukaisista perusvapauksista, ominaispiirteet.

73. Aluksi on huomautettava, että pääomien vapaa liikkuvuus eroaa muista perusvapauksista sanamuotonsa osalta, mikä saattaa herättää kysymyksen siitä, onko kyseisellä sanamuodolla mitään käytännön seurauksia.

74. EY 56 artiklassa kielletään yleisesti pääomanliikkeiden rajoitukset, kun taas EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tehdään selväksi, että kyseinen kielto ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella. Tätä oikeutta kuitenkin rajoitetaan EY 58 artiklan 3 kohdassa, jossa määrätään, että erot, joita jäsenvaltiot tekevät verovelvollisten välillä heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella, eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään tai pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista. [30]

28 – Ks. analogisesti asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006 (Kok. 2006, s. I-9521, 49 kohta) ja asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7995, 33 kohta).

29 – Ks. julkisasiamies Stix-Hacklin edellä alaviitteessä 23 mainitussa asiassa Festersen esittämän ratkaisuehdotuksen 30 kohta.

30 – Välittömän verotuksen osalta nämä periaatteet on toistettu esim. asiassa C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7477, 28 kohta) ja edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Centro di Musicologia Stauffer, tuomion 31 kohta.

75. Yhteisöjen tuomioistuimella oli asiassa Manninen ensimmäisen kerran [31] tilaisuus tarkastella jäsenvaltioiden valtaa säätää välitöntä verotusta koskevia lakeja EY 56 ja EY 58 artiklan mukaisen pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteen valossa. Yksi tärkeimmistä periaatteista, jotka yhteisöjen tuomioistuin esitti kyseisessä tuomiossa oli seuraava: jotta kansallisen verolainsäädännön, jonka mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava perusteltua yleistä etua koskevista pakottavista syistä, kuten verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen tarve tai verovalvonnan tehokkuus. [32]

76. Jotta erilainen kohtelu olisi perusteltua, ero oikeushenkilöiden, joiden kotipaikka on Ranskassa, ja oikeushenkilöiden, joiden kotipaikka on muissa jäsenvaltioissa, kohtelussa ei myöskään saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseessä olevilla säännöksillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi. [33]

77. Edellä esitetystä ilmenee, että pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalan yhteydessä rajoituksen käsite vastaa sitä rajoituksen käsitettä, jonka yhteisöjen tuomioistuin on kehittänyt muiden perusvapauksien yhteydessä. Siten jokainen toimenpide, joka vaikeuttaa rajat ylittävää pääoman siirtämistä tai tekee sen vähemmän houkuttelevaksi ja joka voi saada sijoittajat luopumaan pääoman siirtämisestä, on pääomanliikkeiden rajoitus. [34]

78. Lisäksi on todettava, että vaikka pitää paikkansa, että syrjimiskieltoa ei voida löytää EY 56 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ja että se voidaan korkeintaan johtaa epäsuorasti EY 58 artiklan 3 kohdasta, [35] muiden perusvapauksien tavoin myös pääomien vapaaseen liikkuvuuteen liittyy syrjintäkielto. Siten rahoitusmarkkinoiden toimijoiden kansalaisuuteen, asuinpaikkaan tai pääoman sijoituspaikkaan perustuva epäyhdenvertainen kohtelu on kielletty, kun se ei ole objektiivisesti perusteltua.

D *Riidanalaisen veron oikeudellinen luonnehdinta*

79. Jotta ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen voitaisiin vastata, edellä esitetystä

31 – Asiassa C-35/98, Verkooijen, 6.6.2000 antamassaan tuomiossa (Kok. 2000, s. I-4071, 43–45 kohta) yhteisöjen tuomioistuin oli jo antanut hieman ohjeistusta kyseisten määräysten merkityksestä, mutta ohjeistus koski niitä välittömästi edeltänyttä määräystä (EY 67 artikla).

32 – Ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 31 mainitussa asiassa Verkooijen annetun tuomion 43 kohta; edellä alaviitteessä 30 mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 29 kohta ja edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Centro di Musicologia Stauffer annetun tuomion 32 kohta.

33 – Ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 31 mainitussa asiassa Verkooijen annetun tuomion 43 kohta; edellä alaviitteessä 30 mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 29 kohta ja edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Centro di Musicologia Stauffer annetun tuomion 32 kohta.

34 – Ks. tämän osalta julkisasiamies Kokottin asiassa C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006 (Kok. 2006, s. I-923) esittämän ratkaisuehdotuksen 30 kohta.

35 – Ks. tämän osalta julkisasiamies Kokottin edellä alaviitteessä 34 mainitussa asiassa Bouanich esittämän ratkaisuehdotuksen 31 kohta.

seuraa, että aluksi on selvitettävä, onko riidanalainen Ranskan verotusjärjestelmä pääomanliikkeiden rajoitus.

80. Riidanalaisen lainsäädännön mukaan veronmaksuvelvollisuus syntyy, jos 1.1. tiettynä vuonna omistetaan Ranskassa sijaitsevia kiinteistöjä tai hallitaan tiettyjä muita tällaisiin kiinteistöihin liittyviä esineoikeuksia.

81. Oikeushenkilöt, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa (jäljempänä maassa asuva oikeushenkilö), on vapautettu riidanalaisesta verosta. Oikeushenkilöt, joiden tosiasiallinen johto ei sijaitse Ranskassa (jäljempänä ulkomailla asuva oikeushenkilö), rinnastetaan maassa asuviin oikeushenkilöihin, jos sopimuksen nojalla niiltä ei saa kantaa korkeampaa veroa. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että tämä edellytys viittaa sellaiseen tilanteeseen, jossa Ranska on tehnyt sen valtion kanssa, jossa ulkomailla asuvan oikeushenkilön tosiasiallinen johto sijaitsee, sopimuksen, johon sisältyy syrjinnän verotuksessa kieltävä lauseke. Maassa asuvat oikeushenkilöt ja niihin rinnastettavat ulkomailla asuvat oikeushenkilöt vapautetaan verosta, jos ne noudattavat tiettyjä velvoitteita tehdä ilmoituksia verohallinnolle. Erityisesti niiden on ilmoitettava vuosittain tai sitouduttava ilmoittamaan verohallinnolle – ja noudatettava tätä sitoumusta – tämän pyynnöstä 1.1. tiettynä vuonna omistuksessaan olevien kiinteistöjen sijainti ja tila, osakkeen omistajiensa, osakkaidensa tai muiden jäsentensä henkilöllisyys ja osoite, näistä kunkin omistamien osakkeiden tai muiden oikeuksien lukumäärä sekä selvitys heidän verotuksellisesta kotipaikastaan.

82. Lisäksi ulkomailla asuvat oikeushenkilöt voidaan vapauttaa verosta, jos ne täyttävät sellaisen edellytyksen, että valtio tai alue, jossa niillä on kotipaikka, on tehnyt Ranskan kanssa sopimuksen hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Tällaisten oikeushenkilöiden on tehtävä vuosittain viimeistään 15.5. ilmoitus 1.1. omistuksessaan olevien kiinteistöjen sijainnista, tilasta ja arvosta sekä osakkaidensa henkilöllisyydestä ja osoitteista kyseisenä päivänä sekä kunkin osakkaansa omistamien osakkeiden määrästä.

83. Edellä esitetystä seuraa, että kun maassa asuva oikeushenkilö on lähtökohtaisesti vapautettu verosta, ulkomailla asuvan oikeushenkilön tosiasiallisen johdon on sijaittava valtiossa, joka on tehnyt Ranskan kanssa joko sopimuksen, johon sisältyy syrjinnän verotuksessa kieltävä lauseke, tai sopimuksen, johon sisältyy lauseke hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Tämä muodostaa eron oikeushenkilöiden, joilta kannetaan riidanalainen vero, kohtelussa niiden tosiasiallisen johdon sijaintipaikan mukaan.

84. Samalla riidanalainen verotusjärjestelmä saattaa tehdä kiinteistöihin sijoittamisesta Ranskassa vähemmän houkuttelevaa ulkomailla asuville oikeushenkilöille. Kun ulkomailla asuvan oikeushenkilön tosiasiallinen johto sijaitsee jäsenvaltiossa, joka ei ole tehnyt Ranskan kanssa sopimusta, johon sisältyy syrjinnän verotuksessa kieltävä lauseke, tai sopimusta hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, kiinteistöstä, jonka ulkomailla asuva oikeushenkilö omistaa Ranskassa suoraan tai välillisesti, saatetaan kantaa riidanalainen vero. Tämä koskee myös kyseisten lausekkeiden soveltamisalasta pois suljettuja oikeushenkilöitä, kuten vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvia holdingyhtiöitä, jotka on suljettu pois Ranskan ja Luxemburgin tekemän verosopimuksen soveltamisalasta.

85. Näin ollen riidanalainen vero on EY 56 artiklassa lähtökohtaisesti kielletty pääoman vapaan liikkuvuuden rajoitus.

E *Ovatko maassa asuvat oikeushenkilöt ja ulkomailla asuvat oikeushenkilöt objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa?*

86. Kuten edellä todettiin, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön kaltaisen kansallisen verolainsäädännön voidaan katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, jos erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa.

87. Komission mukaan maassa asuvien oikeushenkilöiden ja ulkomailla asuvien oikeushenkilöiden tilanteet voitaisiin katsoa erilaisiksi, kun tiettyjen valtioiden tapauksessa ei ole mahdollisuuksia saada asianmukaisia tietoja kiinteistöjä omistavien tiettyjen oikeushenkilöiden osakkaista. Komissio katsoo, että tällaista eroa ei esiinny EU:n jäsenvaltioiden tapauksessa, koska yhteistyön parantamiseen tähtäävillä toimenpiteillä, kuten direktiivillä 77/799, varmistetaan tietojen vaihdon vähimmäistaso.

88. Yhteisöjen tuomioistuin näyttää kuitenkin arvioivan verovelvollisten objektiivista tilannetta pikemminkin verosäännöksen soveltamisen kannalta [36] kuin niiden tavoitteiden perusteella, joihin tällaisella säännöksellä saatetaan pyrkiä siinä säädettyjen vapautusten avulla.

89. Esillä olevassa asiassa vaikuttaa siltä, että tilanteessa, jossa syntyy velvollisuus maksaa vero, eli tilanteessa, jossa oikeushenkilöt

36 – Ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 30 mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 36 kohta.

omistavat suoraan tai välillisesti 1.1. tiettynä vuonna Ranskassa sijaitsevia kiinteistöjä tai hallitsevat tällaisiin kiinteistöihin liittyviä esineoikeuksia, oikeushenkilöt, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa, ja oikeushenkilöt, joiden tosiasiallinen johto ei sijaitse Ranskassa, ovat samassa asemassa kiinteistöjen verotuksen suhteen.

90. Näissä säännöissä ei voida syrjintää aiheuttamatta kohdella eri tavalla kyseisiä oikeushenkilöitä myönnettäessä samaan veroon liittyviä etuja, kuten verosta vapauttaminen. Kohtelemalla näitä kahta erityyppistä oikeushenkilöä niiden kiinteistöverotuksen osalta samalla tavalla, Ranskan lainsäätäjä on itse asiassa myöntänyt, ettei niiden aseman välillä ole tämän verotuksen yksityiskohtaisten sääntöjen ja edellytysten osalta mitään sellaista objektiivista eroa, jolla erilainen kohtelu voitaisiin perustella. [37]

91. Näin ollen pääasian oikeudenkäynnin olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa tarkasteltavana olevasta kansallisesta lainsäädännöstä seuraa, että objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevia oikeushenkilöitä kohdellaan eri tavoin.

37 – Ks. tämän osalta asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 20 kohta). Ks. myös julkisasiamies Lenzin ratkaisuehdotus asiassa C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, ratkaisuehdotuksen 38 ja 39 kohta).

92. Tästä seuraa, että tällainen verotustoimenpide ei voi lähtökohtaisesti olla EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan sallittua epäyhdenvertaista kohtelua, jos se ei voi olla perusteltua yleistä etua koskevista pakottavista syistä. [38]

F *Perusteltavuus yleistä etua koskevista pakottavista syistä*

93. Ranskan hallitus vetoaa riidanalaisen veron perustellakseen siihen, että se on perusteltu verovalvonnan tehokkuuden sekä veron kiertämisen ja veropetosten estämisen vuoksi.

94. Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että veron kiertämisen ja veropetosten estäminen [39] ja verovalvonnan tehokkuus [40] ovat yleistä etua koskevia

38 – Ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 31 mainitussa asiassa Verkooijen annetun tuomion 46 kohta; edellä alaviitteessä 30 mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 29 kohta; edellä alaviitteessä 34 mainitussa asiassa Bouanich annetun tuomion 38 kohta ja edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Centro di Musicologia Stauffer annetun tuomion 32 kohta.

39 – Ks. esim. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 26 kohta); yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1727, 57 kohta); asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10829, 61 kohta); asia C-324/00, Lankhorst-Hohorst, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11779, 37 kohta) ja edellä alaviitteessä 18 mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 57 kohta.

40 – Ks. erityisesti edellä alaviitteessä 37 mainitussa asiassa Futura Participations ja Singer annetun tuomion 31 kohta.

pakottavia syitä, joilla voidaan perustella perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen. [41]

95. Tässä asiassa tarkasteltavana olevan kansallisen säännöksen tavoitteen valossa nämä perustelut ovat tietyssä määrin päällekkäisiä, koska kyseisellä säännöksellä pyritään varmistamaan tarvittavien tietojen kerääminen varallisuusveron kantamista varten ja siten estämään tähän veroon liittyvää veron kiertämistä ja veropetoksia.

96. Aluksi on syytä huomauttaa, että vaikka yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että verovalvonnan tehokkuus on sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen, [42] yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin ollut melko vastahakoinen hyväksymään tällaisen perustelun käytännössä, sillä jäsenvaltio on pystynyt vetoamaan menestyksekkäästi tähän perusteluun ainoastaan yhdessä välitöntä verotusta koskevassa asiassa, nimittäin asiassa Futura Participations ja Singer. [43] Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltio voi soveltaa ainoastaan sellaisia toimenpiteitä, jotka mahdollistavat sen, että kyseinen jäsenvaltio toteaa selkeästi ja tarkasti, keneltä verovelvollisilta vero kannetaan ja kuinka paljon veroa on maksettava. [44]

97. Sama pidättyvyys voidaan havaita myös veron kiertämisen ja veropetosten estämisen perusteltavuuden yhteydessä. Yhteisöjen tuomioistuin myöntää, että veron kiertämisen estäminen on yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan perustella perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen, [45] mutta yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin käytännössä asettanut melko ankarat rajat mahdollisuudelle käyttää perustelua, jonka lähtökohtana on vero, jolla estetään veron kiertämistä ja veropetoksia. [46]

98. Oikeuskäytännössä yleisesti käytetyn toteamuksen mukaan perustamissopimuksessa taatun vapauden rajoittaminen voi olla perusteltua veron kiertämisen estämisen vuoksi ainoastaan siinä tapauksessa, että kyseisen lainsäädännön erityisenä tavoitteena on sulkea veroedun ulkopuolelle puhtaasti keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään kiertämään kansallista lainsäädäntöä. [47]

41 – Ks. esim. asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2229, 27 kohta). Ks. myös julkisasiamies Léger'n edellä alaviitteessä 28 mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas esittämän ratkaisuehdotuksen 85 kohta.

42 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 41 mainitussa asiassa C-334/02, komissio v. Ranska, annetun tuomion 27 kohta.

43 – Edellä alaviitteessä 37 mainitun tuomion 31 kohta.

44 – Ks. tähän liittyen asia C-254/97, Baxter, tuomio 8.7.1999 (Kok. 1999, s. I-4809, 18 kohta) ja edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Laboratoires Fournier annetun tuomion 24 kohta.

45 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa ICI annetun tuomion 26 kohta; edellä alaviitteessä 39 mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion 57 kohta; edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa X ja Y annetun tuomion 61 kohta; edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa Lankhorst-Hohorst annetun tuomion 37 kohta ja edellä alaviitteessä 18 mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 57 kohta.

46 – Ks. julkisasiamies Léger'n edellä alaviitteessä 28 mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas esittämän ratkaisuehdotuksen 87 kohta.

47 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa ICI annetun tuomion 26 kohta; edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa X ja Y annetun tuomion 61 kohta; edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa Lankhorst-Hohorst annetun tuomion 37 kohta; asia C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2409, 50 kohta) ja edellä alaviitteessä 28 mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas annetun tuomion 51 kohta.

99. Edellä esitetystä seuraa, että ollakseen oikeasuhteinen sellaisen toimenpiteen, joka on annettu veron kiertämisen ja veropetosten estämiseksi, tosiasiallisen soveltamisalan on rajoituttava mahdollisimman pitkälti ainoastaan niihin tapauksiin, joissa on todellinen riski, että veroa kierretään käyttämällä puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, [48] ja toimenpide on suunniteltava, kun otetaan huomioon sen kaikki soveltamisedellytykset ja poikkeuksia koskevat edellytykset, sovellettavaksi vain tietyissä tarkasti määritellyissä tilanteissa, jotka ovat niitä tapauksia, joissa veronkierron vaara on todennäköisin. [49]

100. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä ovat ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat järjestelyt. [50] Sijoittautumisvapauden osalta yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että tämä taloudellinen todellisuuspohja edellyttää kyseessä olevan yhtiön todellista asettautumista vastaanottajana olevaan jäsenvaltioon ja todellisen taloudellisen toiminnan harjoittamista siellä. [51]

101. Kun näitä perusteluja sovelletaan pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, vaikuttaa siltä, että rajoittava toimenpide ei saisi mennä sitä pitemmälle, että sellaisten oikeushenkilöiden, jotka ovat sijoittautuneet muodollisesti toiseen jäsenvaltioon, kiinteistöjä tosiasiassa verotetaan, kun sijoittautumisella tähän toiseen jäsenvaltioon ei ole taloudellista todellisuuspohjaa.

102. Todistustaakan osalta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä todetaan, että lähtökohtaisesti asianomaisen jäsenvaltion veroviranomaisten asiana on näyttää kussakin tapauksessa veron kiertämistä tai veropetoksia koskevan riskin olemassaolo toteen. [52] Siitä, että verovelvollinen käyttää perusvapauksiaan asettuakseen toiseen jäsenvaltioon, ei voida päätellä, että tällaisen verovelvollisen tarkoituksena olisi petos. [53] Yleisellä veronkierron tai veropetoksen olettamalla ei voida perustella verotoimenpidettä, joka haittaa perustamissopimuksen tavoitteiden toteutumista. [54] Yhteisöjen tuomioistuin on jopa katsonut, että sellaisen yleisesti sovellettavan säännön antamisen, jolla automaattisesti evätään verotuksellinen etu tietyiltä liiketoimien ryhmiltä riippumatta siitä, onko todella kyse veropetoksesta tai veron kiertämisestä, ei voida katsoa olevan oikeasuhteinen. [55]

103. Yhteisöjen tuomioistuin on hiljattain tarkentanut lähestymistapaansa yleisiin veronkierron ja veropetoksen olettamiin

48 – Ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa ICI annetun tuomion 26 kohta; edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa Lankhorst-Hohorst annetun tuomion 37 kohta; edellä alaviitteessä 47 mainitussa asiassa de Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 50 kohta; edellä alaviitteessä 18 mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 57 kohta ja edellä alaviitteessä 28 mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas annetun tuomion 51 kohta.

49 – Ks. tämän osalta julkisasiamies Léger'n edellä alaviitteessä 28 mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas esittämän ratkaisuehdotuksen 137 kohta.

50 – Ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 28 mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas annetun tuomion 55 kohta.

51 – Ks. edellä alaviitteessä 28 mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas annetun tuomion 54 kohta.

52 – Ks. julkisasiamies Mischon edellä alaviitteessä 47 mainitussa asiassa de Lasteyrie du Saillant esittämän ratkaisuehdotuksen 59 kohta.

53 – Ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa ICI annetun tuomion 26 kohta; edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa Metallgesellschaft annetun tuomion 57 kohta: edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa X ja Y annetun tuomion 61 ja 62 kohta; edellä alaviitteessä 39 mainitussa asiassa Lankhorst-Hohorst annetun tuomion 37 kohta ja edellä alaviitteessä 47 mainitussa asiassa de Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 50 ja 51 kohta.

54 – Ks. tämän osalta asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7587, 45 kohta) ja edellä alaviitteessä 41 mainitussa asiassa C-334/02, komissio v. Ranska, annetun tuomion 27 kohta.

55 – Ks. tämän osalta asia C-28/95, Leur-Bloem, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4161, 44 kohta).

välittömässä verotuksessa. Asiassa Cadbury Schweppes antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tällainen olettamus voisi olla hyväksyttävä, jos se on suunniteltu tarkoilta ehdoiltaan sellaiseksi, että sitä sovelletaan ainoastaan hyvin erityisissä olosuhteissa, jotka vallitsevat tapauksissa, joissa veron kiertämisen riskin todennäköisyys on suurin. Tällaisessa tapauksessa todistustaakka on ulkomailla asuvalla verovelvollisella, joka on tältä osin parhaassa asemassa, ja sen on todistettava toimintansa tosiasiallisuus, jonka perusteella verovelvollinen voi vedota perusvapauksiin. [56]

104. Tarkastelen edellä esitetyn perusteella, onko tarkasteltavana oleva kansallinen toimenpide sopiva verovalvonnan varmistamiseksi sekä veron kiertämisen ja veropetosten estämiseksi ja ylittääkö se sen, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

105. Lainsäätäjän tarkoituksena oli otettaessa riidanalainen vero käyttöön se, että verovelvolliset, joilta kannetaan Ranskan varallisuusvero, saataisiin luopumaan kyseisen veron kiertämisestä perustamalla yhtiöitä, joista tulee Ranskassa sijaitsevien kiinteistöjen omistajia, valtioihin, jotka eivät ole tehneet Ranskan kanssa verosopimusta, johon sisältyy lauseke hallinnollisesta avunnannosta veron kiertämisen ja veropetosten estämiseksi. [57]

106. Riidanalainen verotusjärjestelmä näyttää siten kohdistuvan erityisesti sellaisiin käytäntöihin, joiden tarkoituksena on kiinteistöistä tavanomaisesti kannettavan varallisuusveron kiertäminen. Tarkemmin ottaen Ranskan hallituksen kirjallisten ja suullisten huomautusten mukaan tarkoituksena on estää sellainen käytäntö, jossa luonnolliset henkilöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa ja joiden kiinteästä omaisuudesta kannettaisiin tavanomaisesti varallisuusvero, perustavat oikeushenkilöitä, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskan ulkopuolella, ainoastaan kyseisen varallisuusveron kiertämiseksi. Näyttää siltä, että Ranskassa asuvat luonnolliset henkilöt sitten siirtävät Ranskassa sijaitsevien kiinteistöjen omistuksen tai muut kyseiseen omaisuuteen liittyvät esineoikeudet oikeushenkilöille, joilta ei kanneta Ranskan varallisuusveroa.

107. Vaikeuksia näyttävät aiheuttavan sellaiset tapaukset, joissa Ranskan veroviranomaiset eivät voi selvittää luonnollisten henkilöiden, jotka saattavat olla tällaisten oikeushenkilöiden osakkaita, henkilöllisyyttä ja osakkuuksia. Ranskan hallituksen mukaan kyseessä on tällainen tapaus, kun tällaisten oikeushenkilöiden tosiasiallinen johto sijaitsee valtiossa, jonka kanssa Ranska ei ole tehnyt sopimusta, johon sisältyy hallinnollista yhteistyötä koskeva lauseke. On todettu, että tällaisessa tapauksessa Ranskan veroviranomaiset kohtaavat vaikeuksia vertailles-

56 – Ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 28 mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas annetun tuomion 70 kohta.

57 – Ranskan hallituksen huomautusten mukaan Ranskan Conseil constitutionnel totesi tämän 29.12.1989 tekemässään päätöksessä.

saan oikeushenkilöiden tekemiä ilmoituksia erityisesti niiden osakkaiden henkilöllisyydestä ja omistusosuuksista ja sellaisten Ranskassa asuvien luonnollisten henkilöiden varallisuusveroilmoituksia, jotka ovat velvollisia ilmoittamaan kaikki osakkuutensa yhtiöissä Ranskassa ja ulkomailla, kuten vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvissa holdingyhtiöissä. Näissä olosuhteissa luonnolliset henkilöt voivat menestyksekkäästi piiloutua oikeushenkilöiden taakse kiertääkseen kiinteistöistä kannettavaa varallisuusveroa, joka heidän olisi muuten maksettava, jos he omistaisivat kiinteistöt omissa nimissään.

108. Tällaisten käytäntöjen estämiseksi CGI:n 990 D ja 990 E §:ssä säädetty vero kohdistuu erityisesti niihin oikeushenkilöihin, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee valtioissa, joista Ranska ei voi saada asianmukaisia tietoja luonnollisista henkilöistä, jotka ovat oikeushenkilöiden osakkaita. Kyseisessä Ranskan lainsäädännössä vapautetaan siitä verosta ulkomailla asuvat oikeushenkilöt, jos verosopimukseen sisältyy määräys hallinnollisesta yhteistyöstä tai syrjinnän kieltämisestä verotuksessa. Syrjinnän kieltämisen osalta Ranskan hallitus on todennut, että verosopimukseen sisältyvä syrjinnän kieltävä lauseke edellyttää a fortiori hallinnollisen yhteistyön olemassaoloa.

109. Näin ollen vaikuttaa siltä, että olennainen peruste verosta vapauttamiselle on itse asiassa sen varmistaminen, että kahdenvälisen verosopimuksen nojalla Ranskan verohallinto voi pyytää suoraan ulkomaisilta veroviranomaisilta kaikki tiedot, joita tarvitaan vertailtaessa oikeushenkilöiden, jotka omistavat Ranskassa kiinteistöjä tai hallitsevat mainittuun kiinteään omaisuuteen liittyviä esineoikeuksia, CGI:n 990 E §:n mukaan tekemiä ilmoituksia ja luonnollisten henkilöiden, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, tekemiä ilmoituksia varallisuusveron alaisesta omaisuudestaan.

110. Verottamalla kaikkia oikeushenkilöitä, jotka eivät täytä tätä edellytystä, tarkasteltavana olevasta Ranskan lainsäädännöstä seuraa, että verotetaan oikeushenkilöiden omistamia sellaisia kiinteistöjä, joita käyttävät "suojanaan" sellaiset luonnolliset henkilöt, joilta kannettaisiin muuten varallisuusveroa. Riidanalainen vero mahdollistaa siten sen, että estetään tai ainakin tehdään vähemmän houkuttteleviksi sellaiset käytännöt, joiden ainoana tarkoituksena on kiertää varallisuusveroa, joka muuten kannettaisiin luonnollisilta henkilöiltä Ranskassa. Näin ollen riidanalainen vero on sopiva tehokkaan verovalvonnan varmistamiseksi sekä veron kiertämisen ja veropetosten estämiseksi.

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

112. Tarkasteltavana olevan kansallisen lainsäädännön lähtökohtana näyttää olevan oletamus, että kaikissa valtioissa, joiden kanssa Ranska ei ole tehnyt kahdenvälistä verosopimusta, joka sisältää joko hallinnollista avunantoa tai syrjinnän kieltämistä verotuksessa koskevan lausekkeen, toimii todennäköisesti oikeushenkilöitä, joita käytetään välineenä luonnollisilta henkilöiltä kannettavan varallisuusveron kiertämiseen. Sama olettamus pätee yhtiöihin, kuten vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluviin holdingyhtiöihin, jotka on suljettu pois kahdenvälisten verosopimusten soveltamisalasta.

113. Ranskan hallitus näyttää perustelevan tätä olettamusta erityisesti vetoamalla yleisesti vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvien holdingyhtiöiden haitallisuuteen.

114. Tässä yhteydessä on syytä mainita, että OECD [58] sekä talous- ja rahoitusasioiden neuvosto (Ecofin-neuvosto), kun se antoi päätöslauselman yritysverotukseen sovellettavista menettelysäännöistä, [59] ovat myöntäneet tämän oikeudellisen järjestelmän haitalliseksi. Menettelysääntöjä käsitelleen työryhmän, jonka tehtävänä oli arvioida kansallisia toimenpiteitä, jotka saattavat kuulua kyseisten sääntöjen soveltamisalaan, raportissa mainittiin vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluviin holdingyhtiöihin sovellettava Luxemburgin oikeudellinen järjestelmä haitallisena toimenpiteenä. Tämä verojärjestelmä piti siten vähitellen kumota. [60]

115. Nämä seikat eivät kuitenkaan voi vaikuttaa taloudellisille toimijoille perusvapauksissa annettujen oikeuksien ulottuvuuteen. Kuten menettelysääntöjen johdanto-osasta ilmenee, nämä säännöt ovat poliittinen sitoumus eivätkä siis vaikuta jäsenvaltioiden oikeuksiin ja velvoitteisiin eivätkä jäsenvaltioiden ja yhteisön toimivaltaan, sellaisina kuin nämä ilmenevät perustamissopimuksesta. [61] Se, että vuonna 1929 annetun lain mukaisesti perustetut holdingyhtiöt mainitaan yhteismarkkinoiden kannalta haitallisten verotoimien joukossa, ei voi rajoittaa EY 56 artiklassa sijoittajalle annettua oikeutta tehdä sijoituksia tiettyyn jäsenvaltioon, kun sijoittajan tosiasiallinen johto sijaitsee toisessa jäsenvaltioissa, vaikka tällaisen sijoitta-

58 – OECD on johdonmukaisesti katsonut vuonna 1929 annetun lain mukaisesti perustettuja holdingyhtiöitä koskevan oikeudellisen järjestelmän haitalliseksi verokäytännöksi. Ks. vuoden 2006 ajantasaistettu raportti haitallisia verokäytäntöjä koskevasta OECD:n hankkeesta Internet-osoitteessa http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf.

59 – Neuvoston ja neuvostoon kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien 1.12.1997 antama päätöslauselma yritysverotukseen sovellettavista menettelysäännöistä (EYVL 1998, C 2, s. 2). Menettelysäännöt koskevat "toimenpiteitä, jotka vaikuttavat tai voivat merkittävästi vaikuttaa taloudellisen toiminnan sijoittumiseen yhteisössä", ja niiden mukaan jäsenvaltiot ovat sitoutuneet pidättymään uusista tällaisista toimenpiteistä ja tarkistamaan nykyisiä tällaisia toimenpiteitään.

60 – Raportti on nähtävissä Internet-osoitteessa http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf.

61 – Ks. julkisasiamies Legér'n edellä alaviitteessä 28 mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas esittämän ratkaisuehdotuksen 57 kohta.

jan yritysrakenteeseen sovelletaan verojärjestelmää, jonka katsotaan olevan yhteismarkkinoiden kannalta haitallinen.

116. Se, että vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvat holdingyhtiöt on katsottu yhteismarkkinoille soveltumattomaksi valtiontukijärjestelyksi, [62] ei muuta tätä päätelmää. Perustamissopimukseen sisältyy erityismääräyksiä eli EY 87 ja EY 88 artikla, joilla pyritään varmistamaan se, että tällaisen toimenpiteen soveltuvuutta yhteismarkkinoille valvotaan, ja poistamaan siitä yhteismarkkinoille aiheutuvat vahingolliset vaikutukset. Se, että tällainen yritysrakenne ja sitä koskeva verojärjestelmä eivät ole perustamissopimuksen määräysten mukaisia, ei siis anna jäsenvaltiolle oikeutta toteuttaa yksipuolisia toimenpiteitä näitä vaikutuksia vastaan siten, että liikkumisvapauksia heikennetään. [63]

117. Näin ollen väitettä, jossa vedotaan tietyn kansallisen verojärjestelmän tai yritysrakenteen haitallisuuteen, ei varmasti voida sellaisena hyväksyä perusteluksi sellaisen veroedun yleiselle epäämiselle, joka koostuu vapautuksesta, joka myönnetään toisessa jäsenvaltiossa asuvien oikeushenkilöiden koko ryhmälle.

62 – Valtiontuesta C 3/2006, jonka Luxemburg on toteuttanut vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvien holdingyhtiöiden ja milliardaire-holdingyhtiöiden hyväksi, 19.7.2006 tehty komission päätös 2006/940/EY (EUVL L 366, s. 47).

63 – Ks. julkisasiamies Léger'n edellä alaviitteessä 28 mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas esittämän ratkaisuehdotuksen 58 kohta.

118. Ranskan hallitus vetoaa tarkasteltavana olevan kansallisen lainsäädännön perustelemiseksi myös vaikeuksiin tietojen saamisessa valtioista, joiden kanssa ei tehdä tehokasta hallinnollista yhteistyötä.

119. Ranskan hallitus, jonka näkemystä tukevat Alankomaiden, Italian, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Kreikan hallitukset, väittää, että rajoittava lähestymistapa riidanalaisesta verosta vapauttamiseen on tarpeen, koska Ranskan veroviranomaisilla on vaikeuksia näyttää toteen veron kiertäminen tai veropetokset, kun ei ole luotettavia tietoja veronmaksajien veroilmoituksissaan antamien tietojen vertailemiseksi. Vaikeus on siinä, että velvollisuus näyttää toteen veron kiertäminen on tavanomaisesti veroviranomaisilla. Jos tietoja ei voida vertailla tietoihin, jotka Ranskan viranomaiset voivat saada omin keinoin, kuten tekemällä hallinnollista yhteistyötä ulkomaisten veroviranomaisten kanssa, olemassa oleva olettamus veron kiertämisestä on perusteltu.

120. Tämän perustelun myötä on pohdittava, onko direktiivissä 77/799 tarkoitettu jäsenvaltioiden välinen hallinnollinen yhteistyö tehokasta.

121. Toiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen antamistani vastauksista ilmenee, että riidanalaiseen veroon sovelle-

taan direktiiviä 77/799, joka on sovellettavissa kansallisen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetun riidan taustalla oleviin tosiseikkoihin.

122. Komission ja Elisan mukaan direktiivi mahdollistaa sen, että Ranskan viranomaiset saavat kaikki tarvittavat tiedot varallisuusveron kantamista varten.

123. Ranskan hallitus ja kaikki muut oikeudenkäynnissä mukana olleet jäsenvaltiot kuitenkin katsovat, että vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvien holdingyhtiöiden erityistapauksessa direktiivin 77/799 tehokkuus on kyseenalainen 8 artiklan 1 kohdan sanamuodon vuoksi. Direktiivin 8 artiklan mukaan jäsenvaltio, jolta pyydetään tietoja, ei ole velvollinen antamaan niitä, jos sen jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan näitä tietoja ei saa koota tai käyttää tämän valtion omiin tarpeisiin. Tässä yhteydessä Ranskan hallitus viittaa sovellettaviin Luxemburgin lakeihin,[64] joiden mukaan kyseiset holdingyhtiöt antavat tietoja ainoastaan oikeudellisesta asemastaan ja joissa säädetään, että vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvilta holdingyhtiöiltä ei voida pyytää tietoja verotusta varten.

124. Vastauksena tähän väitteeseen on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että jäsenvaltio voi vedota direktiiviin 77/799 saadakseen toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta kaikki sellaiset tiedot, joiden avulla se voi määrittää asianmukaisesti direktiivissä tarkoitetut verot.[65]

125. Esillä olevassa asiassa ei voida sulkea pois sitä, että kun otetaan huomioon direktiivin 77/799 8 artikla, Luxemburgin kansallinen lainsäädäntö saattaa tehdä Ranskan viranomaisille vaikeaksi saada suoraan Luxemburgin viranomaisilta veron kiertämisen tai veropetosten estämiseksi tarvittavia tietynlaisia tietoja, erityisesti vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvien holdingyhtiöiden oikeudelliseen rakenteeseen ja osakkaiden henkilöllisyyteen liittyviä tietoja.

126. On kuitenkin syytä huomauttaa, että samankaltaisissa asioissa, joissa jäsenvaltiot ovat väittäneet, että direktiivi on tehoton

64 – Erityisesti Règlement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales (pankkisalaisuudesta verotuksessa ja veroviranomaisten tutkintaoikeuksien laajuuden määrittelystä 24.3.1989 annettu suurherttuan asetus) (Mém. A-15, 28.3.1989). Asetuksen 4 §:n mukaan 31.7.1929 annetun lain soveltamisalaan kuuluvilta holdingyhtiöiltä ei voida pyytää tietoja verovelvollisen verottamista varten.
Asetuksen 5 §:n mukaan tällaisten holdingyhtiöiden osalta valvonta- ja tutkintaoikeus on rekisteröintiviranomaisella, ja tämä oikeus rajoittuu siihen, että voidaan tiedustella 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.

65 – Ks. esim. asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 18 kohta); edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Halliburton annetun tuomion 22 kohta; asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002 (Kok. 2002, s. I-8147, 49 kohta); asia C-422/01, Ramstedt, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6817, 42 kohta); edellä alaviitteessä 41 mainitussa asiassa C-334/02, komissio v. Ranska, annetun tuomion 31 kohta; edellä alaviitteessä 28 annetussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas annetun tuomion 71 kohta ja asia C-150/04, komissio v. Tanska, tuomio 30.1.2007 (Kok. 2007, s. I-1163, 52 kohta).

suhteessa jäsenvaltioihin, joissa sovelletaan pankkisalaisuutta, yhteisöjen tuomioistuin on aiemmin hylännyt tällaisen väitteen. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että vaikka direktiivin 8 artiklan 1 kohdassa ei aseteta jäsenvaltioiden veroviranomaisille yhteistyövelvoitetta, jos kyseisten valtioiden lainsäädäntö tai hallinnollinen käytäntö estävät toimivaltaisia viranomaisia suorittamasta tutkimusta tai hankkimasta tai käyttämästä tietoja kyseisten valtioiden omiin tarpeisiin, veroetuuden epäämistä ei voida perustella sillä, että tällaista yhteistyötä ei voida vaatia. Mikään ei estä kyseisiä veroviranomaisia vaatimasta asianomaiselta tarvittavaksi katsomaansa selvitystä ja tarvittaessa epäämästä veroetuutta, mukaan lukien verosta vapauttamista, jos kyseisiä todisteita ei ole toimitettu. [66] Ei voida nimittäin edeltä käsin sulkea pois mahdollisuutta, että verovelvollinen kykenee esittämään sellaisia asiaa koskevia selvityksiä, joiden perusteella verottavan jäsenvaltion veroviranomaisille on mahdollista varmistaa selvästi ja täsmällisesti, että hän ei yritä välttää tai kiertää verojen maksamista. [67]

127. Esillä olevan asian yhteydessä vaikuttaa siltä, että vaikka tämän tyyppinen oikeudellinen este, josta seuraa, että Luxemburgin veroviranomaisia ei voida pyytää suoraan tekemään yhteistyötä, saattaa tehdä tietojen tarkastamisesta vaikeampaa, kyseinen oikeudellinen este ei tee perustelluksi sitä, että välittömästi kieltäydytään myöntämästä veroetuus, joka liittyy kyseisessä jäsenvaltiossa toimivien sijoittajien tekemiin sijoituksiin. Kun vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvat holdingyhtiöt pyrkivät saamaan vapautuksen riidanalaisesta verosta, Ranskan veroviranomaiset voisivat pyytää kyseisiltä holdingyhtiöiltä itseltään todisteita, jotka viranomaiset katsovat tarpeellisiksi näiden yhtiöiden omistus- ja osakasrakenteen täydellisen avoimuuden varmistamiseksi. [68] Ranskan viranomaiset voisivat esimerkiksi pyytää asianmukaisia virallisia todisteita sen nimettömyyden verhon raottamiseksi, jonka taakse jotkut luonnolliset henkilöt yrittävät piilottaa omaisuuteen kohdistuvat oikeutensa.

128. Tähän voidaan lisätä, että on varmistettava, että asiakirjatodisteita koskevat vaatimukset eivät ylitä sitä, mikä on tarpeen halutun tiedonsaantitavoitteen saavuttamiseksi. [69]

129. Esillä olevassa asiassa vaikuttaa siltä, että nämä vaatimukset eivät täyty, koska tarkasteltavana olevan Ranskan lainsäädännön mukaan ei ole mahdollista, että oikeushenkilöt, jotka eivät kuulu hallinnollista avunantoa koskevan määräyksen sisältävän verosopimuksen soveltamisalaan mutta jotka sijoittavat kiinteistöihin Ranskassa, toimittavat asiakirjanäyttöä osoittaakseen kyseisten oikeushenkilöiden osakkaiden henkilöllisyy-

66 – Ks. edellä alaviitteessä 65 mainitussa asiassa Bachmann annetun tuomion 20 kohta; asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305, 13 kohta); edellä alaviitteessä 41 mainitussa asiassa C-334/02, komissio v. Ranska, annetun tuomion 32 kohta ja edellä alaviitteessä 65 mainitussa asiassa komissio v. Tanska annetun tuomion 54 kohta.

67 – Tämän osalta ks. edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Laboratoires Fournier annetun tuomion 25 kohta ja edellä alaviitteessä 44 mainitussa asiassa Baxter annetun tuomion 19 ja 20 kohta.

68 – Ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Centro di Musicologia Stauffer annetun tuomion 48 kohta.

69 – Tämän osalta ks. julkisasiamies Poiares Maduron edellä alaviitteessä 18 mainitussa asiassa Marks & Spencer esittämän ratkaisuehdotuksen 81 kohta.

den ja muita Ranskan veroviranomaisten tarpeellisiksi katsomia tietoja. Tämän seurauksena näyttää siltä, että kyseiset oikeushenkilöt eivät voi missään olosuhteissa todistaa, että niiden tarkoituksena ei ole petos.[70]

130. Kyseinen lainsäädäntö voi siten johtaa merkittäviin liitännäisvahinkoihin, sillä vaikka se saattaakin olla haitallinen sellaisille vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluville holdingyhtiöille, joita luonnolliset henkilöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, ovat perustaneet voidakseen kiertää Ranskassa sijaitsevista kiinteistöistä kannettavaa Ranskan varallisuusveroa, se on haitallinen myös muille vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluville holdingyhtiöille, jotka omistavat Ranskassa kiinteistöjä.

131. Tästä seuraa, että oikeushenkilöiden, joiden on maksettava riidanalainen vero, piiri on todennäköisesti laajempi kuin niiden luonnollisten henkilöiden ryhmä, jotka yrittävät kiertää varallisuusveroa jäämällä nimettömiksi osakkaiksi oikeushenkilöissä, joiden kotipaikka on valtiossa, jonka kanssa Ranska ei ole tehnyt sopimusta, johon sisältyy hallinnollista yhteistyötä koskeva lauseke, tai oikeushenkilöissä, jotka on sopimuksessa jätetty tällaisen lausekkeen soveltamisalan ulkopuolelle, kuten vuoden 1929 lain soveltamisalaan kuuluvat holdingyhtiöt.

132. Edellä esitetystä seuraa, että Ranskan hallitus olisi voinut antaa vähemmän rajoittavia toimenpiteitä saavuttaakseen tavoitteen varmistaa tehokas verovalvonta sekä estää veron kiertäminen ja veropetokset. Näin ollen tarkasteltavana olevan kansallisen lainsäädännön mukainen ero maassa asuvien oikeushenkilöiden ja ulkomailla asuvien oikeushenkilöiden kohtelussa ei ole oikeassa suhteessa siinä tavoiteltavaan päämäärään.

133. Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen olisi vastattava siten, että perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta (EY 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat) koskevat määräykset estävät jäsenvaltiota kantamasta kiinteän omaisuuden myyntiarvosta veroa, josta vapautetaan oikeushenkilöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, kun ulkomailla asuvien oikeushenkilöiden verosta vapauttaminen riippuu siitä, onko tehty kahdenvälinen sopimus, johon sisältyy joko hallinnollista avunantoa veron kiertämisen ja veropetosten estämiseksi koskeva lauseke tai kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, jonka mukaan ulkomailla asuvilta oikeushenkilöiltä ei voida kantaa korkeampaa veroa kuin maassa asuvilta oikeushenkilöiltä.

VIII Neljäs ennakkoratkaisukysymys

134. Neljännessä ennakkoratkaisukysymyksessään kansallinen tuomioistuin kysyy sitä, edellytetäänkö EY 56 ja EY 43 artiklassa, että

70 – Tämän näyttää osoittavan 13.10.2000 annettu "Instruction administrative" (Bulletin official des impôts 7 Q-1-00), jonka mukaan henkilön on maksettava riidanalainen vero myös siinä tapauksessa, että sen osakkaiden henkilöllisyys on Ranskan veroviranomaisten tiedossa.

Ranskan, joka on tehnyt valtion kanssa sopimuksen, johon sisältyy syrjinnän kieltoa koskeva lauseke, jonka mukaan oikeushenkilöt, jotka ovat sijoittautuneet kyseiseen valtioon, voivat vaatia CGI:n 990 E §:n 3 kohdan mukaista vapautusta verosta, on myönnettävä kyseinen veroetuus myös oikeushenkilöille, jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, kuten Luxemburgiin, joka ei ole tehnyt Ranskan kanssa sopimusta, johon sisältyy tällainen lauseke syrjinnän kiellosta, kun kyseiset oikeushenkilöt omistavat kiinteistöjä Ranskassa. Toisin sanoen kysymyksellä pyritään saamaan vastaus siihen, onko Ranskan ja toisen jäsenvaltion tai kolmannen valtion väliseen sopimukseen sisältyvää syrjinnän kieltoa koskevaa lauseketta sovellettava EY 56 ja EY 43 artiklan mukaan myös oikeushenkilöihin, joiden verotuksellinen kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa ja jotka omistavat kiinteää omaisuutta Ranskassa.

135. Tätä kysymystä edeltäviin kysymyksiin antamieni vastausten perusteella katson, että vastaus neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen.

IX Ratkaisuehdotus

136. Ehdotan edellä esitetyn perusteella, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta (EY 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat) koskevat määräykset estävät jäsenvaltiota kantamasta kiinteän omaisuuden myyntiarvosta veroa, josta vapautetaan yhtiöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, kun yhtiöiden, joiden verotuksellinen kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, verosta vapauttaminen riippuu siitä, onko tehty kahdenvälinen sopimus, johon sisältyy joko hallinnollista avunantoa veron

kiertämisen ja veropetosten estämiseksi koskeva lauseke tai kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, kun yhtiöiltä, joiden verotuksellinen kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa kuin Ranskassa, kannetaan korkeampaa veroa kuin oikeushenkilöiltä, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa.

2) Riidanalaisen veron kaltainen vero on jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla annetun direktiivin 77/799/ETY 1 artiklassa tarkoitettu varallisuusvero.

3) Direktiivissä 77/799 jäsenvaltioille keskinäisestä avusta verotuksessa säädetyt velvoitteet estävät jäsenvaltioita soveltamasta kahdenvälisen hallinnollisesta avunannosta verotuksessa tehdyn sopimuksen nojalla samantyyppisiä velvoitteita, joita ei kuitenkaan sovelleta luxemburgilaisten holdingyhtiöiden kaltaiseen verovelvollisten ryhmään, vain siinä tapauksessa, että kahdenvälisen sopimuksen soveltaminen estäisi direktiivin sovellettavuuden kyseisiin verovelvollisiin.