JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PEDRO CRUZ VILLALÓN
9 päivänä joulukuuta 2010[1]

Sisällys

I Asiaa koskevat oikeussäännöt ..... I - 3324

A Unionin oikeus ..... I - 3324

B Kansallinen lainsäädäntö ..... I - 3328

II Tosiseikat ..... I - 3329

III Asian käsittely unionin tuomioistuimessa ja ennakkoratkaisukysymykset ..... I - 3330

IV Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys ..... I - 3330

A Alustavat toteamukset ..... I - 3331

1. Pääomien vapaa liikkuvuus ja sen ulkoinen ulottuvuus ..... I - 3331

2. MMA:t ja niiden oikeudellinen asema unionin lainsäädännössä ..... I - 3332

3. Yhteenveto ..... I - 3337

B SEUT 63 artiklan sovellettavuus MMA:ihin ..... I - 3337

1. Pääomien vapaa liikkuvuus vai sijoittautumisvapaus ..... I - 3337

2. SEUT 63 artiklan 1 kohdan soveltamatta jättäminen päätösten 91/482 ja 2001/822 seurauksena ..... I - 3339

1 – Alkuperäinen kieli: espanja.

3. SEUT 63 artiklan soveltamatta jättäminen SEUT 64 artiklan 1 kohtaan sisältyvän standstill-lausekkeen perusteella ..... I - 3342

C SEUT 63 artiklan rikkominen ..... I - 3345

1. Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo ..... I - 3345

2. Rajoituksen perusteltavuudesta ..... I - 3348

V Toinen ennakkoratkaisukysymys ..... I - 3353

VI Ratkaisuehdotus ..... I - 3355

1. Tribunal de grande instance de Paris (Ranska) esittää kaksi ennakkoratkaisukysymystä, joissa tiedustellaan, onko Ranskan verolainsäädäntö, jossa verovapautuksen myöntäminen oikeushenkilöiden omistamille kiinteistöille riippuu siitä, sijaitseeko verovelvollisen tosiasiallinen johto kolmannessa maassa vai jäsenvaltiossa, sopusoinnussa perustamissopimusten kanssa. Nyt tarkasteltavana oleva tapaus on sikäli erikoinen, että asianomaisen yrityksen tosiasiallinen johto sijaitsee Brittiläisillä Neitsytsaarilla, jotka – kuten tunnettua – eivät ole kolmas maa vaan merentakainen alue, johon sovelletaan EUT-sopimuksen 198 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen erityisiä sääntöjä.

2. Tässä tapauksessa unionin tuomioistuinta pyydetään tulkitsemaan pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia sääntöjä merentakaisiin maihin ja alueisiin (jäljempänä MMA) sovellettavan järjestelmän erityispiirteiden pohjalta ja tarkemmin sanottuna tilanteessa, jossa jäsenvaltiot perustelevat tämän vapauden rajoittamisen lainmukaisuutta veropetosten estämisellä.

3. Kysymys liittyy unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä jo tuttuun aiheeseen, sillä unionin tuomioistuimella oli äskettäin tilaisuus arvioida nyt riitautettua lainsäädäntöä asioissa ELISA ja Établissements Rimbaud antamissaan tuomioissa, [2] joista ensiksi mainitussa tosin oli kyse muihin jäsenvaltioihin

2 – Asia C-451/05, Elisa, tuomio 11.10.2007 (Kok., s. I-8251) ja asia C-72/09, Établissements Rimbaud, tuomio 28.10.2010 (Kok., s. I-10659).

ja jälkimmäisessä Euroopan talousalueen (ETA) valtioihin kohdistuneista rajoituksista. Nyt tarkasteltavana oleva asia tarjoaa unionin tuomioistuimelle mahdollisuuden täydentää tätä oikeuskäytäntöä nimenomaan MMA:ihin liittyviin erityisongelmiin annettavalla ratkaisulla.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

4. SEUT 63–SEUT 65 artiklassa määrätään pääomien vapaasta liikkuvuudesta seuraavaa:

”*63 artikla*

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

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

64 artikla

1. Mitä 63 artiklassa määrätään, ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai unionin oikeuden mukaan voimassa 31 päivänä joulukuuta 1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille. Bulgariassa, Virossa ja Unkarissa kansallisen lainsäädännön mukaan voimassa olevien rajoitusten osalta kyseinen päivämäärä on 31 päivä joulukuuta 1999.

– –

65 artikla

1. Mitä 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta:

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

b) toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään verotusta ja rahoituslaitosten toiminnan vakauden

valvontaa koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen, taikka säätää pääomanliikkeitä koskevista ilmoitusmenettelyistä hallinnollisten tietojen tai tilastotietojen saamiseksi taikka toteuttaa toimenpiteitä, jotka ovat perusteltuja yleisen järjestyksen ja turvallisuuden kannalta.

– –

3. Edellä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet ja menettelyt eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

4. Jollei 64 artiklan 3 kohdan nojalla ole toteutettu toimenpiteitä, komissio tai, jollei komissio ole tehnyt kolmen kuukauden kuluessa kyseisen jäsenvaltion pyynnöstä päätöstä, neuvosto voi tehdä päätöksen, jossa todetaan, että jäsenvaltion yhden tai useamman kolmannen maan osalta toteuttamia rajoittavia verotoimenpiteitä on pidettävä perussopimusten mukaisina, kunhan ne perustuvat johonkin unionin tavoitteeseen ja ovat sopusoinnussa sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan kanssa. Neuvosto tekee ratkaisunsa yksimielisesti jäsenvaltion pyynnöstä.”

5. MMA:iden järjestelmästä määrätään EUT-sopimuksen neljännessä osassa. Tässä asiassa on aiheellista tarkastella lähemmin erityisesti seuraavia määräyksiä:

”198 artikla

Jäsenvaltiot sopivat assosioivansa unioniin ne Euroopan ulkopuoliset maat ja alueet, joilla on erityiset suhteet Tanskaan, Ranskaan, Alankomaihin ja Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Nämä maat ja alueet, jäljempänä ’maat ja alueet’, luetellaan liitteessä II.

Assosioinnin tavoitteena on edistää maiden ja alueiden taloudellista ja sosiaalista kehitystä ja vahvistaa läheiset taloudelliset suhteet niiden ja koko unionin välille.

Tämän sopimuksen johdanto-osassa mainittujen periaatteiden mukaisesti assosioinnin tarkoituksena on ensisijaisesti edistää näiden maiden ja alueiden väestön etuja ja vaurautta, jotta ne voivat saavuttaa sen taloudellisen, sosiaalisen ja kulttuurisen kehityksen, johon ne pyrkivät.

199 artikla

Assosioinnilla pyritään seuraaviin tavoitteisiin:

1) jäsenvaltiot soveltavat kaupankäynnissään maiden ja alueiden kanssa samaa järjestelmää kuin perussopimusten mukaan keskinäisessä kaupankäynnissään;

2) jokainen maa ja alue soveltaa kaupankäynnissään jäsenvaltioiden sekä muiden maiden ja alueiden kanssa samaa järjestelmää kuin kaupankäynnissä sen Euroopan valtion kanssa, johon sillä on erityiset suhteet;

3) jäsenvaltiot osallistuvat näiden maiden ja alueiden asteittaisen kehittymisen vaatimiin sijoituksiin;

4) unionin rahoittamiin sijoituksiin saa tarjouksin ja toimituksin osallistua yhtäläisin ehdoin jokainen luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, joka on jäsenvaltion taikka jonkin maan tai alueen kansalainen;

5) jäsenvaltioiden sekä maiden ja alueiden välisissä suhteissa kansalaisten ja yhtiöiden sijoittautumisoikeutta säännellään sijoittautumisoikeutta koskevan luvun määräysten ja menettelyjen mukaisesti ja ketään syrjimättä, jollei 203 artiklan nojalla annetuista erityissäännöksistä muuta johdu.

203 artikla

Neuvosto antaa maiden ja alueiden sekä unionin välisessä assosiaatiossa saatujen kokemusten ja perussopimusten periaatteiden pohjalta yksimielisesti komission ehdotuksesta säännökset maiden ja alueiden sekä unionin välistä assosiaatiota koskevista säännöistä ja menettelyistä. Kun neuvosto antaa kyseiset säännökset erityistä lainsäätämisjärjestystä noudattaen, se tekee ratkaisunsa yksimielisesti komission ehdotuksesta ja Euroopan parlamenttia kuultuaan.”

6. EUT-sopimuksen liitteessä II on luettelo MMA:ista, joihin sovelletaan EUT-sopimuksen neljännen osan määräyksiä. Niiden joukossa ovat muiden muassa Brittiläiset Neitsytsaaret.

7. Merentakaisten maiden ja alueiden assosioinnista Euroopan talousyhteisöön 25.7.1991 tehdyssä neuvoston päätöksessä 91/482/ETY [3] annettiin erityiset säännökset silloisen Euroopan talousyhteisön ja MMA:iden välisistä suhteista. Päätös oli voimassa 1.12.2001 asti.

– –

3 – EYVL L 263, s. 1.

8. Siinä säädetään pääomien vapaasta liikkuvuudesta seuraavaa:

1. Sijoituksiin liittyvien pääomanliikkeiden sekä juoksevien maksujen osalta MMA:iden ja jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset pidättäytyvät valuuttatoimien alalla toimenpiteistä, jotka olisivat ristiriidassa niiden velvoitteiden kanssa, jotka johtuvat tämän päätöksen tavaroiden ja palvelujen kauppaa, sijoittautumista ja teollista yhteistyötä koskevien määräysten soveltamisesta. Nämä velvoitteet eivät kuitenkaan estä toteuttamasta tarvittavia suojatoimenpiteitä sellaisista syistä, joihin liittyy vakavia taloudellisia vaikeuksia tai merkittäviä maksutaseongelmia.

2. Sijoituksiin ja juokseviin maksuihin liittyvien valuuttatoimien osalta MMA:iden ja jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset pidättäytyvät kaikin keinoin toteuttamasta toisiaan kohtaan syrjiviä toimenpiteitä tai noudattamasta kolmansia valtioita kohtaan suosivampaa menettelyä ottaen täysin huomioon kansainvälisen valuuttajärjestelmän kehittyvän luonteen, erityisten valuuttajärjestelyjen olemassaolon ja maksutaseongelmat. Jos tällaisia toimenpiteitä tai tällaista menettelyä ei voitaisi välttää, ne tapahtuisivat tai otettaisiin käyttöön hyväksyttyjen kansainvälisten valuuttasääntöjen mukaisesti, ja asianomaisiin osapuoliin kohdistuvat kielteiset vaikutukset pyrittäisiin kaikin tavoin saamaan mahdollisimman vähäisiksi."

"180 artikla

9. Merentakaisten maiden ja alueiden assosiaatiosta Euroopan yhteisöön 27.11.2001 tehty päätös 2001/822/EY [4] tuli voimaan 2.12.2001. Myös tähän päätökseen, joka korvasi päätöksen 91/482, sisältyy pääomanliikkeitä koskevia erityissäännöksiä:

"47 artikla

Juoksevat maksut ja pääomanliikkeet

1. Rajoittamatta jäljempänä 2 kohdan soveltamista:

a) jäsenvaltiot ja MMA:iden viranomaiset eivät rajoita millään tavalla yhteisön ja MMA:iden kansalaisten välisten vaihtotaseeseen perustuvien maksujen suorittamista vapaasti vaihdettavassa valuutassa;

4 – EYVL L 314, s. 1.

b) jäsenvaltiot ja MMA:iden viranomaiset eivät rajoita millään tavalla maksutaseen pääomaa koskevien suoritusten osalta pääoman vapaata liikkuvuutta sellaisten yhtiöiden suorissa investoinneissa, jotka on perustettu vastaanottavan jäsenvaltion, maan tai alueen lainsäädännön mukaisesti, ja investoinneissa, jotka on tehty tämän päätöksen säännösten mukaisesti, sekä näiden investointien ja niistä saatujen voittojen rahaksi muuttamista ja kotiuttamista.

2. Yhteisöllä, jäsenvaltioilla ja MMA:illa on oikeus toteuttaa perustamissopimuksen 57, 58, 59, 60 ja 301 artiklassa soveltuvin osin tarkoitettuja toimenpiteitä mainituissa artikloissa määriteltyjen edellytysten mukaisesti. – – MMA:iden viranomaisten, jäsenvaltioiden tai yhteisön, jotka toteuttavat näitä toimenpiteitä, on ilmoitettava niistä toisilleen viipymättä ja toimitettava mahdollisimman pian aikataulu kyseisten toimenpiteiden kestosta.”

B *Kansallinen lainsäädäntö*

10. Yleisen verolain (Code général des impôts) 990 D §:n 1 momentin mukaan oikeushenkilöt, jotka suoraan tai toisen henkilön välityksellä omistavat Ranskassa sijaitsevan yhden tai useamman kiinteistön tai joilla on mainittuun omaisuuteen liittyviä esineoikeuksia, ovat velvollisia maksamaan vuosittain veron, jonka määrä on kolme prosenttia kiinteistöjen tai oikeuksien myyntiarvosta. Tätä veroa sovelletaan kaikkiin oikeushenkilöihin, mukaan lukien yhtiöt, säätiöt ja yhdistykset.

11. Tietyt oikeushenkilöt kuitenkin vapautetaan tästä verosta yleisen verolain 990 E §:ssä, jossa säädetään seuraavaa:

”Edellä 990 D §:ssä säädettyä vuosittaista veroa ei sovelleta

1. oikeushenkilöihin, joiden 990 D §:ssä tarkoitettu Ranskassa sijaitseva kiinteistöomaisuus on alle 50 prosenttia niiden Ranskassa olevasta omaisuudesta. Tätä säännöstä sovellettaessa kiinteistöomaisuudeksi ei katsota omaisuutta, jota 990 D §:ssä tarkoitetut oikeushenkilöt tai välihenkilöt käyttävät sellaisessa omassa elinkeinotoiminnassaan, 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 joka vuosi viimeistään 15 päivänä toukokuuta 990 F §:ssä tarkoitetulla asetuksella vahvistettuun paikkaan ilmoituksen tammikuun ensimmäisenä päivänä omistuksessaan olleiden kiinteistöjen sijainnista, koostumuksesta ja arvosta, osakkaidensa

henkilöllisyydestä ja osoitteesta kyseisenä päivänä sekä kunkin osakkaan omistamien osakkeiden tai osuuksien lukumäärästä;

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

II Tosiseikat

12. SARL Prunus (jäljempänä Prunus) on kaupallinen yhtiö, jonka kotipaikka on Pariisissa, Ranskassa. Sen omistaa kokonaan holdingyhtiö SA Polonium (jäljempänä Polonium), jonka kotipaikka on Luxemburgissa. Poloniumin puolestaan omistavat kokonaan ja yhtä suurilla osuuksilla Lovett Overseas SA (jäljempänä Lovett) ja Grebell Investments SA (jäljempänä Grebell), joiden kotipaikka on Brittiläisillä Neitsytsaarilla.

13. Prunus omisti vuosina 1998–2002 Pariisissa kolme kiinteistöä, joista se oli tehnyt vaadittavat ilmoitukset Ranskan verohallinnolle. Se vapautettiin oikeushenkilöiden omistamista kiinteistöistä kannettavasta kolmen prosentin verosta yleisen verolain 990 E §:n nojalla. Lovettille ja Grebellille sitä vastoin määrättiin Prunusin osakkeiden välillisinä omistajina kolmen prosentin vero siten, että kumpikin sai maksettavakseen puolet veron määrästä, koska yleisen verolain 990 E §:n verovapautusta koskevat edellytykset eivät täyttyneet. Verohallinto velvoitti 7.5.2003 päivätyillä verotuspäätöksillä molemmat yritykset maksamaan tämän veron vuosilta 2001 ja 2002.

14. Koska Prunus oli yhteisvelallinen, Ranskan viranomaiset määräsivät sen suorittamaan Lovettilta ja Grebelliltä maksamatta jääneen verovelan. Prunus teki oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin 12.12.2006 tehdyllä päätöksellä. Se valitti päätöksestä Tribunal de grande instance de Paris'hin, joka on esittänyt unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön.

III Asian käsittely unionin tuomioistuimessa ja ennakkoratkaisukysymykset

15. Tribunal de grande instance de Paris'n ennakkoratkaisupyyntö kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimen kirjaamoon 29.9.2009, ja siinä tiedustellaan seuraavaa:

”1) Ovatko EY:n perustamissopimuksen 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat esteenä sen kaltaiselle lainsäädännölle, josta on kyse yleisen verolain 990 D §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä ja jossa myönnetään oikeushenkilöille, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa tai 1.1.2008 lähtien toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa, mahdollisuus vapautukseen riidanalaisesta verosta ja jossa asetetaan tämän mahdollisuuden edellytykseksi sellaisten oikeushenkilöiden osalta, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee kolmannen valtion alueella, joko se, että Ranskan ja kyseisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen mukaan, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, kyseisiä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin oikeushenkilöitä, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa?

2) Ovatko EY:n perustamissopimuksen 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat esteenä sen kaltaiselle lainsäädännölle, josta on kyse yleisen verolain 990 F §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä ja jossa sallitaan se, että veroviranomaiset saattavat yhteisvastuuseen yleisen verolain 990 D §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetyn veron maksamisesta kaikki oikeushenkilöt, joiden asema sijoittuu verovelallisen tai verovelallisten ja kiinteistöjen tai kiinteistöihin kohdistuvien oikeuksien väliin?”

16. Kirjallisia huomautuksia esittivät Prunusin ja Poloniumin edustajat sekä Ranskan tasavallan, Belgian kuningaskunnan, Tanskan kuningaskunnan, Viron tasavallan, Espanjan kuningaskunnan, Italian tasavallan, Alankomaiden kuningaskunnan, Ruotsin kuningaskunnan, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan ja komission asiamiehet.

17. Suulliseen käsittelyyn, joka pidettiin 23.9.2009, osallistuivat Prunusin ja Poloniumin edustajat sekä Ranskan tasavallan, Ruotsin kuningaskunnan, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan ja komission asiamiehet.

IV Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

18. Kansallinen tuomioistuin viittaa ensimmäisessä kysymyksessään siihen, että

verovelvollisen yrityksen tosiasiallinen johto sijaitsee *kolmannen valtion alueella*. Todellisuudessa ongelmanasettelu ei kuitenkaan tässä tapauksessa muodostu siitä, että johto sijaitsee kolmannessa maassa, vaan siitä, että se sijaitsee MMA:ssa. Tämän erityispiirteen sekä kyseisten maiden ja alueiden epätavallisen aseman vuoksi ongelmaa on lähestyttävä aivan eri tavalla kuin jos kyseessä olisi varsinainen kolmas maa. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee siis pikemminkin sitä, onko sellaisten oikeushenkilöiden, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee MMA:issa, erilainen verokohtelu unionin oikeuden mukaista.

A *Alustavat toteamukset*

19. Ennen Tribunal de grande instance de Paris'n ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastaamista on syytä esittää edellä mainitun tarkennuksen ohella joitakin alustavia toteamuksia, jotka koskevat ensinnäkin pääomien vapaan liikkuvuuden erityispiirteitä ja toiseksi MMA:iden luonnetta ja niiden assosiaatiota Euroopan unioniin.

1. Pääomien vapaa liikkuvuus ja sen ulkoinen ulottuvuus

20. Toisin kuin unionin muita vapauksia, pääomien vapaata liikkuvuutta sovelletaan sekä unionin *sisällä*, jotta turvattaisiin pääomien liikkuminen jäsenvaltioiden välillä, että sen *ulkopuolella*, jotta säilytettäisiin pääomanliikkeiden vapaus jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

21. Pääomanliikkeiden esteiden poistamista unionin ulkorajoilta voidaan perustella useillakin syillä, joita ovat esimerkiksi yksisuuntaisten pääomanliikkeiden estäminen niiden jäsenvaltioiden kautta, joiden pääomantuontia koskeva sääntely on muita vapaampaa, yhtenäisvaluutan vahvistamisen tarve sekä maailmanlaajuisten rahoituskeskusten säilyttäminen unionin alueella. [5] Näitä päämääriä tavoiteltaessa on kuitenkin myös tarpeen ottaa käyttöön tiettyjä suojakeinoja pääomanliikkeiden vapauttamiseen liittyvien kielteisten lieveilmiöiden torjumiseksi. Tästä syystä perustamissopimuksissa on liitetty kolmansiin maihin suuntautuvien pääomanliikkeiden vapauteen joitakin erityisiä poikkeuksia ja vapautuksia, jotka eroavat merkittävästi muihin vapauksiin säädetyistä poikkeuksista. [6]

22. Se, että pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisala ja päämäärät ovat niin merkittävästi erilaiset kuin muiden liikkumisvapauksien, tarjoaa selityksen sille, miksi unionin tuomioistuin on ehkä vaivalloisestikin

5 – Ks. Hinojosa Martínez, L. M., *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea*, toim. McGraw Hill, Madrid, 1997, s. 11–. Unionin tuomioistuin on itsekin tarkastellut pääomanliikkeiden vapauttamisella tavoiteltuja päämääriä asiassa C-101/05, A, 18.12.2007 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-11531, 31 kohta).

6 – Ks. SEUT 64–SEUT 66 artikla sekä SEUT 75 artiklan 1 ja 2 kohta.

mukauttanut vakiintunutta oikeuskäytäntöään aina joutuessaan tulkitsemaan SEUT 63 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja.[7] Tätä yhteistä lähestymistapaa, jota soveltuvin osin *mukautetaan* pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, on mielestäni sovellettava myös nyt tarkasteltavana olevan asian arvioinnissa.

2. MMA:t ja niiden oikeudellinen asema unionin lainsäädännössä

23. Toinen alustavasti esille tuotava seikka koskee MMA:iden oikeudellista asemaa, sillä ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä mainittu ”kolmas valtio”, jossa verovelallisen yrityksen kotipaikka sijaitsee, tarkemmin sanottuna Brittiläiset Neitsytsaaret, on todellisuudessa MMA. Ennen SEUT 63 artiklan tulkintaa on aiheellista selvittää muutamalla sanalla näiden alueiden paikkaa ja erityisasemaa unionin oikeudessa.

24. Ranskan tasavallan aloitteesta päätettiin jo vuonna 1956, tarkemmin sanottuna Venetsiassa 29. ja 30.5.1956 pidetyssä konferenssissa, ehdottaa Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen myöhempää laatimista ajatellen erityisaseman luomista alueille, joilla oli erityisen läheiset historialliset, sosiaaliset ja poliittiset suhteet allekirjoittajavaltioihin. Ehdotus hyväksyttiin ja sisällytettiin sittemmin ETY:n perustamissopimukseen.[8] Lopputuloksena oli kokonainen MMA:ita käsittelevä osasto, jossa annettiin niitä koskevia määräyksiä sekä lueteltiin tähän ryhmään kuuluvat alueet.[9] Sen lisäksi allekirjoitettiin ja ratifioitiin yleissopimus, jonka avulla säänneltiin konkreettisesti näiden alueiden ja silloisten ETY-maiden välisiä suhteita.[10]

25. Perustamissopimuksissa MMA:ille myönnetty oikeudellinen asema on siitä lähtien säilynyt olennaisin osin ennallaan, vaikka alueiden lukumäärässä ja sääntelyn kehittämistä koskevissa erityisissä järjestelyissä on tapahtunut joitakin yksittäisiä muutoksia, kun yleissopimukset on korvattu SEUT 203 artiklan nojalla tehdyillä peräkkäisillä neuvoston päätöksillä.[11] Näitä alueita jäsenvaltioihin ja sitä kautta koko unioniin yhdistävän suhteen

7 – Kriittiseen sävyyn siitä kirjoittavat Terra, B. ja Wattel, S., *European Tax Law*, 4. painos, Kluwer, Haag, s. 52.

8 – Ks. ETY:n perustamissopimuksen 131–136 artikla sopimuksen alkuperäisessä muodossa, tosin on huomionarvoista, että EHTY:n ja Euratomin perustamissopimuksiin ei sisällytetty vastaavaa järjestelmää.

9 – Ks. ETY:n perustamissopimuksen liite IV alkuperäisessä muodossaan.

10 – Tämä kuuden perustajavaltion allekirjoittama yleissopimus tuli voimaan 25.3.1957.

11 – Neuvosto on tähän mennessä hyväksynyt useita tämänluonteisia päätöksiä, joista viimeisin on neuvoston päätös 2001/822, joka on edelleen voimassa ja jonka voimassaolo päättyy 31.12.2011.

luonne on kuitenkin säilynyt pääpiirteittäin samanlaisena aina näihin päiviin asti. [12]

26. Lyhyesti sanottuna MMA:t eivät ole itsenäisiä valtioita eivätkä kansainvälisiä oikeushenkilöitä, vaan ”territorioita”, joilla on historiallinen, sosiaalinen ja poliittinen erityissuhde johonkin EU:n jäsenvaltioon. Vaikka nämä maat ja alueet ovat poliittisia yhteisöjä, jotka *muodollisesti* kuuluvat siihen valtioon, johon niillä on erityiset suhteet, niille on myönnetty perustamissopimuksissa erityisasema nimenomaan unionin oikeuden alueellisen soveltamisalan perusteella. Niinpä SEUT 355 artiklassa, jossa toistetaan SEU 52 artiklan sisältö (eli luetellaan allekirjoittajavaltiot sopimuksen alueellisen soveltamisalan määrittämiseksi), todetaan, että näihin maihin ja alueisiin on sovellettava SEU 52 artiklan määräysten *lisäksi* erinäisiä muita määräyksiä, kuten ”neljännessä osassa määrättyä, assosiointia koskevaa erityissääntelyä”, joka mainitaan saman artiklan 2 kohdassa.

27. SEU 52 artiklan yhdistäminen SEUT 355 artiklaan herättää kuitenkin enemmän kysymyksiä kuin antaa vastauksia, sillä perussopimuksissa on selvästikin jätetty avoimiksi monia periaatteellisia kysymyksiä, jotka liittyvät sekä sovellettavaan lainsäädäntöön että MMA:iden ja unionin välisiin suhteisiin.

28. SEU 52 artiklan *lisäksi* assosiointia koskevaan erityissääntelyyn viitattaessa SEUT 355 artiklassa ei nimittäin täsmennetä, katsotaanko perussopimukset MMA:ita koskevaan erityissääntelyyn nähden toissijaiseksi yleiseksi sääntelyksi vai onko tämä erityissääntely ainoa asiaankuuluva MMA:ihin sovellettava sääntelyjärjestelmä. Toisin sanoen on todettava, ettei perussopimuksissa täsmennetä, onko MMA:illa unionin oikeuden sisällä *autonominen* oikeusjärjestys, vai onko MMA:iden järjestelmä lex specialis -sääntelyä, joka korvaa perustamissopimuksen yleiset määräykset.

29. Ei myöskään voida sanoa, että MMA:t määriteltäisiin SEUT 355 artiklassa joksikin tietyksi subjektiluokaksi. Vaikka on selvää, etteivät MMA:t ole valtioita eivätkä oikeushenkilöitä, niihin sovellettava erityissääntely on kuitenkin rinnastettavissa unionin assosiaatiojärjestelyihin sellaisten kolmansien maiden kanssa, joihin sillä on erityinen suhde. [13] Tämä erityissääntely, johon sisältyy

12 – Ks. merentakaisten maiden ja alueiden historiasta, kehityksestä ja asemasta Tesoka, L. ja Ziller, J. (toim), *Union Européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Marseilles, 2008.

13 – Käsitteellä ”assosiointi” on tässä yhteydessä eri merkitys kuin unionin ja kolmansien maiden kansainvälisillä assosiaatiosopimuksilla. MMA:iden tapauksessa kyse on jäsenvaltioiden niille yksipuolisesti *myöntämästä* assosioinnista, joka ajan mittaan on muuttunut pikemminkin *kumppanuudeksi*, kuten toteaa Dormoy, D., ”Association des Pays et Territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté Européenne”, *JurisClasseur Europe Traité*, 2007, s. 25.

säännöksiä integroitujen markkinoiden luomiseksi unionin ja näiden alueiden välille, oikeuttaa joissakin tilanteissa MMA:iden luokittelemisen aineellisesti, vaikkei muodollisesti, kolmansiksi maiksi. Tähän viittaa esimerkiksi SEUT 64 artiklan 1 kohta, jossa viitataan ”kolmansiin maihin”. Juuri tähän ryhmään MMA:t olisi komission mukaan luokiteltava.

30. Näihin kysymyksiin saadaan selvyyttä ainoastaan perussopimusten systemaattisella tulkinnalla. Vastauksia voi löytyä erityisesti EUT-sopimuksen neljännen osan artikloista, kun niitä tulkitaan sen muiden määräysten valossa.

31. Ensinnäkin on huomattava, että SEUT 198 artiklassa MMA:t määritellään jonkinlaiseksi kolmannen maan ja unioniin kuuluvan alueen välimuodoksi. Kyseisessä määräyksessä jäsenvaltiot nimittäin sopivat ”assosioivansa unioniin” nämä maat ja alueet, joita kuitenkin samalla luonnehditaan ”Euroopan ulkopuolisiksi”. Jälkimmäisellä ilmauksella tosin on tässä yhteydessä pikemminkin maantieteellinen kuin oikeudellis-poliittinen merkitys, mutta se kuvaa osuvasti MMA:iden ja unionin välisen assosiaatiosuhteen erityislaatuista sui generis -luonnetta.

32. Toiseksi assosioinnin tavoitteena on vahvistaa ”läheiset taloudelliset suhteet [MMA:iden] ja koko unionin välille”. Tähän tavoitteeseen on pyrittävä ”[EUT-sopimuksen] johdanto-osassa mainittujen periaatteiden mukaisesti”. Tällä perusteella SEUT 199 artiklassa määrätään, että ”jäsenvaltiot soveltavat kaupankäynnissään maiden ja alueiden kanssa samaa järjestelmää kuin perussopimusten mukaan keskinäisessä kaupankäynnissään”. Jäljempänä SEUT 200 artiklassa otetaan käyttöön tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevia erityistoimenpiteitä, ja lopuksi neuvosto valtuutetaan SEUT 203 artiklassa tekemään päätöksiä sääntelyn kehittämiseksi toteutettavista toimenpiteistä.

33. Edellä esitetyn perusteella olisi vaikea katsoa, että MMA:ihin sovellettava oikeudellinen järjestelmä muodostaisi autonomisen oikeusjärjestyksen, joka olisi niin sanotusti täysin immuuni perussopimusten vaikutukselle. Varsinkin radikaali autonomia, jota Ranskan tasavalta on puoltanut tämän ennakkoratkaisumenettelyn aikana, merkitsisi, että MMA:ihin sovellettaisiin unionin oikeusjärjestelmää, josta niitä koskisivat ainoastaan SEUT 198–SEUT 204 artikla sekä näistä määräyksistä johdetut neuvoston päätökset. Tämän tulkinnan mukaan MMA:ita koskeva unionin lainsäädäntö muodostaisi unionin sisälle ”umpioidun” oikeusjärjestyksen, jonka autonomia estäisi unionia soveltamasta MMA:ihin mitään muita perustamissopimusten määräyksiä kuin SEUT 198–SEUT 204 artiklaa.

34. SEUT 355 artiklan kirjaimellinen tulkinta kuitenkin kumoaa tämän tulkinnan. Sen alussa nimittäin todetaan, että ”SEU 52 artiklan

määräysten lisäksi" merentakaisiin maihin ja alueisiin sovelletaan "neljännessä osassa määrättyä, assosiointia koskevaa erityissääntelyä". Ilmaus "lisäksi" osoittaa, että jäsenvaltioihin sovelletaan unionin oikeutta, jota MMA:iden kohdalla *täydennetään* erityissääntelyllä. Näin ollen kyseessä on järjestelmä, joka on otettava asianmukaisesti huomioon ja jota on pidettävä perustamissopimuksen yleiset säännöt korvaavana lex specialis -sääntelynä. Mikään näistä seikoista ei kuitenkaan tee siitä autonomista järjestelmää, joka olisi täysin immuuni primaarioikeuden vaikutuksille.

35. SEUT 355 artiklan sanamuodon lisäksi myöskään edellä esitetyn kaltaisen tulkinnan käytännön seuraukset eivät tue sitä, että MMA:ille olisi annettu unionin oikeudessa täydellinen autonomia. MMA:ihin sovellettava autonominen, muusta unionin oikeudesta erillinen säännöstö merkitsisi, että MMA:t jäisivät sääntelemättömässä tilanteessa täysin oman onnensa nojaan jonkinlaiseen oikeudelliseen limbukseen tai välitilaan. Toisena vaarana on, että kolmannet maat voisivat saada MMA:ita edullisemman kohtelun, vaikka MMA:illa on unioniin paljon läheisemmät siteet kuin niillä. Jälkimmäisestä syystä unionin tuomioistuimen on syytä olla erityisen tarkkaavainen niiden perustamissopimuksen yleisten määräysten kohdalla, joissa viitataan kolmansiin maihin. Nimenomaan näissä tapauksissa MMA:t, joita ei muodollisesti luokitella jäsenvaltioiksi eikä kolmansiksi maiksi, ovat vaarassa joutua vähintäänkin arveluttavien tulkintojen kohteeksi.

36. Juuri näiden seurausten välttämiseksi MMA:iden luonnetta ja niiden luokittelua kolmansiksi maiksi tai unioniin *assosioiduiksi* (mutta ei siihen *yhdentyneiksi*) alueiksi on käsitelty hyvin pragmaattisesti unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

37. Esimerkiksi yhdistetyissä asioissa Kaefer ja Procacci annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin vahvisti Ranskan Polynesian tuomioistuinten toimivallan esittää sille ennakkoratkaisukysymyksiä SEUT 267 artiklan nojalla. Vaikka perustamissopimuksen neljännessä osassa ei missään kohden todeta, että sen määräyksiä olisi sovellettava MMA:iden tuomioistuimissa, yhteisöjen tuomioistuin tyytyi toteamaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olevan "ranskalainen tuomioistuin" ja otti kysymyksen käsiteltäväksi. [14] Asiassa Eman ja Sevinger [15] annetussa tuomiossa katsottiin, että henkilöt, jotka ovat jonkin jäsenvaltion kansalaisia ja joiden

14 – Yhdistetyt asiat C-100/89 ja C-101/89, Kaefer ja Procacci, tuomio 12.12.1990 (Kok., s. I-4647, 8–10 kohta). Tuomio on sittemmin vahvistettu asiassa C-260/90, Leplat, 12.2.1992 annetulla tuomiolla (Kok., s. I-643), jossa ratkaistiin Papeeten hallintotuomioistuimen ennakkoratkaisukysymys.

15 – Asia C-300/04, Eman ja Sevinger, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-8055).

asuin- tai kotipaikka on alueella, joka kuuluu MMA:ihin, voivat vedota SEUT 18 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa unionin kansalaisille tunnustettuihin oikeuksiin ja että näin ollen MMA:iden asukkaille kuuluu Euroopan parlamentin vaaleissa sama äänioikeus kuin jäsenvaltioiden kansalaisille. Hieman myöhemmin ratkaisemassaan asiassa N [16] yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Alankomaiden Antilleilla sijaitseva yritys, joka omisti kaikki yhtiöosuudet toisesta yhtiöstä, jonka kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa, kuului sijoittautumisvapauden soveltamisalaan, koska Antilleja oli pidettävä erottamattomana osana jäsenvaltiota.

38. Tietyissä tuomioissa [17] taas on katsottu, että MMA:ita on kohdeltava samalla tavalla kuin kolmansia maita. Asiassa Van der Kooy annetussa tuomiossa Alankomaiden Antilleilta peräisin olevien ja siellä vapaaseen liikkeeseen laskettujen tavaroiden saapumista Alankomaiden alueelle pidettiin tuontina kolmannesta maasta yhteisöön. Asiassa DADI ja Douane-Agenten annetussa tuomiossa oli jälleen kyse Alankomaiden Antilleilta saapuneista tuotteista, ja tällä kertaa direktiivin 92/46/ETY [18] kannalta asiaa tarkastellut yhteisöjen tuomioistuin tuli uudelleen siihen johtopäätökseen, että MMA:ista peräisin olevat tuotteet oli katsottava kolmannesta maasta tuoduiksi tuotteiksi. [19] Sama periaate käy ilmi kahdesta kansainvälisistä sopimuksista annetusta unionin tuomioistuimen lausunnosta, joissa todetaan, että MMA:t ovat, siltä osin kuin ne eivät kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan, ”suhteessa yhteisöön samassa asemassa kuin kolmannet maat”. [20]

39. Vaikka nämä kaksi eriävää oikeuskäytännön kehityslinjaa vaikuttavatkin keskenään ristiriitaisilta, todellisuudessa ne eivät sitä ole. Ensiksi mainittua linjaa edustavissa oikeustapauksissa unionin tuomioistuin käsittelee tilanteita, joita koskevien määräysten soveltamisalaa ei ole määritelty yksiselitteisesti perustamissopimuksessa. Näitä tilanteita ovat esimerkiksi oikeus ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen, unionin kansalaisuus tai sijoittautumisvapaus. Jälkimmäisen kehityslinjan tuomioissa taas liikutaan nimenomaan tavaroiden vapaan liikkuvuuden alalla, jolle niin perustamissopimuksen neljännessä osassa kuin tähän mennessä annetuissa neuvoston päätöksissäkin määritellään kattava järjestelmä, jonka pohjalta unionin tuomioistuin voi lähestyä luokittelukysymystä aivan toisesta näkökulmasta. Kaikki tämä vahvistaa, että MMA:iden luokittelu jäsenvaltioiksi tai kolmansiksi maiksi on kysymys, johon ei voida antaa yksiselitteistä vastausta vaan joka on ratkaistava tapauskohtaisesti asiaankuuluvan oikeudellisen asiayhteyden mukaan ja ottaen

16 – Asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7409, 11 ja 28 kohta). Kuten tuomiossa selitetään, N muutti kotipaikkansa Alankomaista Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Alankomaista muuton hetkellä hän omisti yksin kolme Alankomaiden oikeuden mukaan perustettua rajavastuuyhtiötä (besloten vennootschap), joiden todellinen liikkeenjohto on ollut tästä samasta päivästä lähtien Curaçaolla (Alankomaiden Antillit). Yhteisöjen tuomioistuin päätyi tähän ratkaisuun todennäköisesti siksi, että näihin kolmeen yritykseen sovellettava lainsäädäntö oli jäsenvaltion oikeutta. Joka tapauksessa on kiistatonta, että N:ää kohdeltiin kuin ketä tahansa osakkeenomistajaa, jolla on yritys EU:n jäsenvaltiossa.

17 – Asia C-181/97, Van der Kooy, tuomio 28.1.1999 (Kok., s. I-483, 34–39 kohta).

18 – Raakamaidon, lämpökäsitellyn maidon ja maitopohjaisten tuotteiden tuotantoa ja markkinoille saattamista koskevista terveyssäännöistä 16.6.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 268, s. 1).

19 – Asia C-106/97, DADI ja Douane-Agenten, tuomio 21.9.1999 (Kok., s. I-5983, 35–37 kohta).

20 – Lausunto 1/78, 4.10.1979 (Kok., s. 2871, 61 ja 62 kohta) ja lausunto 1/94, 15.11.1994 (Kok., s. I-5267, 17 kohta).

tarkasti huomioon EUT-sopimuksen neljännessä osassa tarkoitetun, assosiaatioon liittyvän erityissääntelyn tavoitteet.

3. Yhteenveto

40. Edellä esitetyn perusteella katson, että MMA:ihin sovellettava erityissääntely korvaa unionin yleisen sääntelyn ja muodostaa primaarioikeudessa (SEUT 198–SEUT 204 artikla) ja johdetussa oikeudessa oman erityisen normistonsa. Oikeudellisesti sääntelemättömässä tilassa perussopimusten määräyksiä voidaan soveltaa edellyttäen, että ne eivät vaaranna assosioinnin tavoitteita ja että määräysten välitön oikeusvaikutus arvioidaan SEUT 198–SEUT 204 artiklan valossa. Lisäksi – ja kuten äsken selitin – on tarpeen kiinnittää erityistä huomiota niihin EUT-sopimuksen määräyksiin, joissa käsitellään kolmansia maita, jottei tultaisi sivuuttaneeksi EUT-sopimuksen neljännessä osassa tavoiteltuja päämääriä. Pääomien vapaa liikkuvuus synnyttää juuri tällaisen tilanteen, jota tarkastelen seuraavassa siltä kannalta, voidaanko pääomien vapaata liikkuvuutta soveltaa MMA:ihin.

B *SEUT 63 artiklan sovellettavuus MMA:ihin*

41. Näistä lähtökohdista käsin siirryn seuraavaksi arvioimaan komission ja Ranskan tasavallan puolustamia näkemyksiä, sillä nämä kaksi väittävät, vaikkakin eri syistä, ettei SEUT 63 artiklaa voida tässä tapauksessa soveltaa. Yhdistynyt kuningaskunta puolestaan väittää, ettei koko riita-asiassa ole kyse pääomien vapaasta liikkuvuudesta vaan sijoittautumisvapaudesta.

42. Aloitan tarkastelemalla Yhdistyneen kuningaskunnan väitettä, joka vaikuttaa perusteettomalta jäljempänä esitetyistä syistä. Sen jälkeen ja tämän ratkaisuehdotuksen 31–39 kohdassa esitettyjen perustelujen pohjalta osoitan virheellisiksi myös komission ja Ranskan tasavallan väitteet.

1. Pääomien vapaa liikkuvuus vai sijoittautumisvapaus

43. Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, että esillä olevassa asiassa on sovellettava SEUT 49 artiklassa tarkoitettua sijoittautumisvapauden eikä SEUT 63 artiklassa tarkoitettua pääomien vapaan liikkuvuuden periaatetta.

44. On tietenkin myönnettävä, että näiden kahden vapauden välinen raja on häilyvä ja että niissä on myös päällekkäisyyksiä. Nyt esillä olevassa asiassa on kuitenkin selvää, että kyse ei ainakaan oikeudenkäynnissä esitettyjen tosiseikkojen perusteella ole sijoittautumisvapaudesta. Kuten unionin tuomioistuin on katsonut, sijoittautumisoikeuteen liittyvien määräysten ja säännösten soveltaminen edellyttää periaatteessa pysyvää läsnäoloa vastaanottavassa jäsenvaltiossa ja siinä tapauksessa, että hankitaan tai omistetaan kiinteistöjä, niiden aktiivista hallinnointia. [21] Ei voida kiistää, että Prunus-yhtiö on sekä Poloniumin että välillisesti Lovettin ja Grebellin määräysvallassa ja että se on oikeushenkilö, joka ennakkoratkaisupyynnön mukaan on pysyvästi läsnä Ranskassa. Kaikki riita-asiasta saatavilla olevat tiedot viittaavat kuitenkin siihen, että verotettavan tapahtuman muodostavat kiinteistöomistukset luokitellaan suoriksi kiinteistösijoituksiksi. Kyse on siis liikekäytössä olevista kiinteistöistä, joissa tietojen mukaan ei harjoiteta mitään emoyhtiöiden liiketoimintaan liittyvää aineellista toimintaa. Niitä on näin ollen pidettävä suorina sijoituksina, joiden osalta Prunusin määräysvalta on ratkaiseva väline pääomien vapaan liikkuvuuden, toisin sanoen investointien toteuttamisessa.

45. Samaan johtopäätökseen tultiin asiassa Elisa annetussa tuomiossa, jossa katsottiin asian tosiseikkojen perusteella, ettei sijoittautumisvapauteen voida vedota yleisen verolain 990 E §:n yhteydessä. [22]

46. Nyt esillä olevassa asiassa sijoittautumisvapauden asiaankuulumattomuutta tukee vielä se, että emoyhtiön kotipaikka sijaitsee MMA:issa. Näin ollen pitäisi selvittää, laajenetaanko SEUT 49 artiklassa tai vuosien 1991 ja 2001 päätöksissä sijoittautumisvapaus koskemaan sellaisia Brittiläisillä Neitsytsaarilla sijaitsevia yhtiöitä, joilla on tytäryrityksiä EU:n jäsenvaltiossa. [23] Kun kuitenkin edellä jo todettiin, ettei sijoittautumisvapautta sovellettaisi edes jäsenvaltioiden välisessä tilanteessa, ongelman tätä puolta ei ole tarpeen käsitellä.

21 – Ks. yleisesti asia 2/74, Reyners, tuomio 21.6.1974 (Kok., s. 631, Kok. Ep. II, s. 311, 21 kohta); asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995 (Kok., s. I-4165, 25 kohta) ja vielä konkreettisemmin asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I-8203, 18 kohta), jossa analyysin lähtökohdaksi esitetään seuraavaa: ”Sijoittautumisoikeuteen liittyvien määräysten ja säännösten soveltaminen edellyttää kuitenkin periaatteessa pysyvää läsnäoloa vastaanottavassa jäsenvaltiossa ja siinä tapauksessa, että hankitaan tai omistetaan kiinteistöjä, niiden aktiivista hallinnointia. Ennakkoratkaisukysymyksen esittäneen tuomioistuimen esittämien tosiseikkojen mukaan säätiö ei omista Saksassa toimintansa harjoittamiseen tarkoitettuja tiloja, ja kiinteistön vuokraamiseen liittyvät palvelut tarjoaa saksalainen isännöitsijä – –. Näin ollen on katsottava, että sijoittautumisvapautta koskevat säännökset eivät sovellu pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen” (19 ja 20 kohta).

22 – Em. asia Elisa, tuomion 63–65 kohta.

23 – Ks. tältä osin, mutta kolmansiin maihin eikä MMA:ihin liittyvässä asiayhteydessä em. asia A, tuomion 29 kohta ja em. asia N, tässä esitetyin täsmennyksin.

47. Näin ollen ja oikeudenkäynnissä esitettyjen tietojen perusteella en voi hyväksyä Yhdistyneen kuningaskunnan väitettä, joten ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee ennakkoratkaisukysymykset pelkästään pääomien vapaan liikkuvuuden näkökulmasta.

2. SEUT 63 artiklan 1 kohdan soveltamatta jättäminen päätösten 91/482 ja 2001/822 seurauksena

48. Ranskan tasavallan mukaan se, että EUT-sopimuksen neljännessä osassa sen paremmin kuin MMA:iden assosiointia koskevissa päätöksissäkään ei käsitellä pääomien vapaata liikkuvuutta, merkitsee, ettei unionilla ole ollut tarkoituskaan soveltaa pääomanliikkeiden vapauttamistoimenpiteitä suhteissaan näihin alueisiin. Ranskan tasavalta väittää, että samalla tämä seikka estää rinnastamasta MMA:ita kolmansiin maihin, koska näitä alueita koskeva sääntely on luonteeltaan autonomista.

49. Aluksi on syytä huomauttaa, että Ranskan tasavalta on oikeassa siinä, että sekä päätöksen 91/482 180 artikla että päätöksen 2001/822 47 artikla ovat tarkasteltavana olevan asian kannalta merkityksellisiä säännöksiä. Nämä ovat juuri ne säännökset, joilla lähtökohtaisesti voitaisiin säännellä nyt kyseessä olevan kaltaisia tilanteita, sillä niissä annetaan yksityiskohtaiset säännöt pääomanliikkeistä MMA:iden ja unionin välillä. Uudemman päätöksen voimaantulon ja vanhemman kumoamisen seurauksena päätös 91/482 olisi vuodelta 2001 maksettavien verojen ja päätös 2001/822 sitä seuraavalta vuodelta maksettavien verojen kannalta merkityksellinen säädös. [24]

50. Kuten Ranskan tasavalta aivan oikein toteaa, MMA:iden assosioinnista tehdyissä päätöksissä keskitytään, siltä osin kuin niissä viitataan pääomiin, pääosin jäsenvaltioista MMA:ihin suuntautuviin pääomanliikkeisiin. Toisin sanoen kyseessä näyttäisi olevan pikemminkin yksipuolinen kuin vastavuoroinen vapaus, joka perustuu MMA:ihin suuntautuvia unionin investointeja edistävään politiikkaan. Tämä lähestymistapa korostui päätöksen 91/482 168 artiklan e kohdassa, jossa osapuolet velvoitettiin edistämään ”yhteisön yksityisen alan *MMA:ihin* suuntautuvien rahoitusvirtojen lisäämistä ja vakiinnuttamista”. [25] Päätöksessä 2001/822 kyseisen kohdan sisältöä muutettiin poistamalla sen yksipuolisuus, mutta säädettiin toisaalla eli 47 artiklan 1 kohdan b alakohdassa uudelleen erityistoimenpiteistä unionista MMA:ihin suuntautuvien pääomasijoitusten tukemiseksi. Tässä jälkimmäisessä säännöksessä kielletään millään tavalla rajoittamasta

24 – Päätöksen 2001/822 63 artiklan mukaan se tuli voimaan 2.12.2001, joten päätös 91/482 oli voimassa tätä edeltävään päivään asti.

25 – Kursivointi tässä.

pääomien vapaata liikkuvuutta ”sellaisten yhtiöiden suorissa investoinneissa, jotka on perustettu vastaanottavan jäsenvaltion, maan tai alueen lainsäädännön mukaisesti”.[26]

51. Se, että päätöksissä keskitytään ensisijaisesti MMA:ihin suuntautuviin pääomanliikkeisiin, ei kuitenkaan välttämättä merkitse, että EUT-sopimuksen neljännen osan tai assosiaatiopäätösten soveltamisala olisi ehdottoman yksipuolinen ja vain keskuksesta periferiaan suuntautuva. Päinvastoin, sillä vaikka nämä säännökset osoittavatkin, että MMA:iden järjestelmässä pyritään painottamaan näille alueille suuntautuvia pääomanliikkeitä, ne eivät poista vapauden kaksisuuntaisuutta. Toisin sanoen MMA:ita koskevaan erityissääntelyyn on sisällytetty konkreettisia toimenpiteitä entistä suurempien takeiden antamiseksi unionista MMA:ihin suuntautuville pääomanliikkeille, mutta tämä ei missään tapauksessa tarkoita sitä, etteikö järjestelmä mahdollistaisi pääomanliikkeitä myös vastakkaiseen suuntaan.

52. Tarkastelen seuraavassa lähemmin, missä määrin kaksisuuntaisuus käy ilmi näistä säännöksistä.

53. Ensimmäinen huomioon otettava näkökohta on vuosien 1991 ja 2001 päätösten sanamuoto. Päätöksen 91/482 osalta se, että pääomanliikkeet rajoitetaan yksinomaan valuuttatoimiin, vahvistaa, että nyt kyseessä olevan kaltainen tilanne ei kuulu sen soveltamisalaan. Päätöksen 2001/822 osalta vastauksen antaminen on hieman monimutkaisempaa, sillä sen 47 artiklassa ei rajata kohdetta mihinkään tiettyyn konkreettiseen toimintaan vaan viitataan nimenomaisesti pääoman liikkuvuuteen ”maksutaseen pääomaa koskevien suoritusten” osalta ”suorissa investoinneissa”. Kuten jo selitin tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohdassa, kyseinen artikla koskee MMA:ihin perustettujen yhtiöiden suoria investointeja, joten sen soveltamisalaan kuuluvat vain jäsenvaltioista merentakaisille alueille suuntautuvat pääomanliikkeet. Näin ollen on todettava, ettei nyt kyseessä olevan kaltainen tilanne kuulu kummankaan päätöksen soveltamisalaan, sillä niiden säännöksissä viitataan aivan muihin kuin tässä tapauksessa

26 – Tämän säännöksen eri kieliversioiden käännöserot aiheuttavat jonkin verran epäselvyyttä. Sen ranskankielinen toisinto on seuraava: ”les États membres et les autorités des PTOM n'imposent aucune restriction aux libres mouvements des capitaux concernant les investissements directs réalisés *dans des sociétés constituées conformément au droit de l'État membre du pays ou territoire d'accueil*” (kursivointi tässä). Espanjankielisessä toisinnossa samoin kuin muutamien muiden kielten toisinnoissa (esim. englannin- ja saksankielisissä toisinnoissa) kuitenkin viitataan sellaisten yhtiöiden suoriin investointeihin, ”jotka on perustettu vastaanottavan jäsenvaltion, maan tai alueen lainsäädännön mukaisesti”. Tämä toisinto antaisi ymmärtää, että kyseisiä yhtiöitä voitaisiin säännellä *joko* jäsenvaltion *tai* MMA:n lainsäädännössä. Ranskankielisen tekstin sanamuoto on päinvastainen, sillä siinä viitataan selvästi yhtiöihin, *joihin sovelletaan jonkin jäsenvaltion lainsäädäntöä ja joiden kotipaikka on sellaisessa MMA:ssa*, jolla on erityissuhde tähän jäsenvaltioon. Se tukee Ranskan hallituksen tästä säännöksestä esittämää tulkintaa, jonka mukaan vapaus olisi yksisuuntainen ja koskisi vain MMA:ihin suuntautuvia pääomanliikkeitä. Samanlaisia poikkeamia esiintyy myös muunkielisissä toisinnoissa, mikä pakottaa unionin tuomioistuimen ottamaan kantaa jompaankumpaan suuntaan, tosin MMA:ita koskevien päätösten kehityksen perusteella kaikki viittaisi siihen, että ranskankielinen toisinto on oikea.

tarkasteltavana oleviin toimintoihin tai pääomanliikkeisiin.

54. Se, ettei päätöksissä säädetä mitään nyt esillä olevan kaltaisesta tilanteesta, ei kuitenkaan välttämättä merkitse, ettei unionin lainsäädännöllä ole mitään virkaa. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 31–39 kohdassa selitetään, MMA:ihin sovellettavassa lainsäädännössä ei ole kyse autonomisesta oikeusjärjestyksestä, joka olisi täysin immuuni perustamissopimusten yleisille määräyksille. Pikemminkin päinvastoin, sillä kun on todettu, ettei jossakin tietyssä yksittäistapauksessa voida soveltaa johdetun oikeuden erityissäännöksiä, on sen jälkeen tutkittava EUT-sopimuksen neljännen osan tavoitteet huomioon ottaen, voidaanko kyseisessä tilanteessa vedota johonkin sellaiseen perustamissopimuksen määräykseen, joka koskee kolmansia maita. Nyt esillä olevassa asiassa on ainoastaan ratkaistava, onko SEUT 63 artikla sellainen määräys, jota SEUT 198 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen valossa voitaisiin soveltaa kansalliseen toimenpiteeseen, jolla rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta MMA:ista unioniin.

55. Kuten jo edellä esitin, pääomien vapaasta liikkuvuudesta määrätään SEUT 63 artiklassa, jossa täsmennetään, etteivät tämän määräyksen vaikutukset kohdistu ainoastaan jäsenvaltioiden välisiin vaan myös jäsenvaltioista kolmansiin maihin suuntautuviin pääomanliikkeisiin. Näin ollen pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteen kanssa ovat – muihin vapauksiin verrattuna varsin poikkeuksellisesti – ristiriidassa myös sellaiset kansalliset toimenpiteet, joilla vaikeutetaan pääomien vientiä unionista kolmansiin maihin ja tuontia kolmansista maista unioniin. Tällä edellytyksellä katson, että SEUT 63 artiklaa, sellaisena kuin sitä tulkitaan SEUT 198 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen valossa, voidaan soveltaa MMA:ihin.

56. Pääomien vapaan liikkuvuuden tulkitseminen ulospäin avoimeksi järjestelmäksi merkitsee väistämättä sitä, että tätä järjestelmää on voitava tulkita yleispätevästi. Pääomamarkkinoiden avaaminen ei suinkaan ole hajanaista vaan sillä tähdätään yleisesti tiettyihin ennalta määrättyihin tavoitteisiin, joita tarkasteltiin jo edellä. [27] Sellainen tulkinta, jonka mukaan tätä vapautta ei sovellettaisi MMA:ihin, olisi vastoin SEUT 63 artiklan sanamuodon taustalla olevaa ajatusta, koska se muodostaisi silmiinpistävän poikkeuksen, josta olisi joka tapauksessa pitänyt määrätä nimenomaisesti. [28]

57. Lisäksi MMA:ita koskevan erityissäänTelyn tavoitteet ja nimenomaan niiden taloudellisen ja sosiaalisen kehityksen edistäminen vaarantuisivat, jos unioni sallisi pääomien

27 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 21 kohta.

28 – Näin on tulkinnut esimerkiksi Alankomaiden ylimmän oikeusasteen tuomioistuin 13.7.2001 antamassaan tuomiossa (nro 35 333, BNB 2001/323), joka on sittemmin vahvistettu 12.8.2005 annetulla tuomiolla (nro 39 935, BNB x). Tältä osin ks. Smits, D. S., "The position of the EU Member States' associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU law in the field of company taxation", *Intertax*, nro 12, 2010.

tuonnin muista jäsenvaltioista ja samanaikaisesti rajoittaisi ankarasti niiden tuontia MMA:ista. MMA:iden taloudellisen ja sosiaalisen kehityksen edistäminen ja ”läheisten taloudellisten suhteiden” luominen niiden ja koko unionin välille ei olisi sovitettavissa yhteen sellaisen pääomien vapaan liikkuvuuden järjestelmän kanssa, johon ei hyväksyttäisi MMA:ita mutta johon mikä tahansa kolmas maa saisi osallistua. MMA:ita ja unionia yhdistävä erityissuhde on omiaan oikeuttamaan sellaisen assosiaatiojärjestelmän, jolla lujitetaan näiden kahden alueen välisiä taloudellisia suhteita. Tällaiseen järjestelmään saattaa joissakin tapauksissa olla aiheellista sisällyttää rajoittavia toimenpiteitä, joita sitten toisinaan lievennetään muilla säännöksillä. [29] Tämänkaltainen etujen punninta on kuitenkin tarkoitettu tehtäväksi erityisesti päätöksessä 2001/822, ja sama pätee kaikkiin sitä edeltäneisiin päätöksiin. Jos niissä ei säädetä asiasta mitään, sellaisen perustamissopimuksessa määrätyn yleisen vapauden, joka koskee nimenomaisesti ja poikkeuksetta kaikkia kolmansia maita, on silloin katsottava koskevan myös MMA:ita.

58. Lyhyesti sanottuna peruste, johon Ranskan tasavalta vetoaa, ei minusta vaikuta hyväksyttävältä. Näin ollen ja edellä esitetyn huomioon ottaen katson, että jos assosiaatiopäätöksiin ei sisälly asiaa koskevaa erityissääntelyä, MMA:ihin sovelletaan SEUT 63 artiklaa.

29 – Ks. esim. tavaroiden vapaan liikkuvuuden osalta SEUT 200 artiklan 3 kohta, jossa vahvistetaan, että maat ja alueet ”voivat kuitenkin periä tulleja, jotka ovat tarpeen niiden kehityksen ja teollistumisen kannalta taikka jotka ovat luonteeltaan fiskaalisia ja joiden tarkoituksena on tuottaa tuloa niiden talousarvioon”.

3. SEUT 63 artiklan soveltamatta jättäminen SEUT 64 artiklan 1 kohtaan sisältyvän standstill-lausekkeen perusteella

59. Komission mukaan riidanalainen Ranskan säännös kuuluu SEUT 64 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan ensinnäkin siksi, että se oli voimassa 31.12.1993, toiseksi siksi, että se koskee pääomanliikkeitä kolmannesta maasta, ja kolmanneksi siksi, että nämä pääomanliikkeet liittyvät suoraan kiinteistösijoitukseen. Näiden edellytysten täyttyessä SEUT 64 artiklan 1 kohta muodostaa eräänlaisen standstill-suojan, joka estää pääomien vapaan liikkuvuuden periaatetta vaikuttamasta edellä mainitut edellytykset täyttäviin kansallisiin toimenpiteisiin.

60. Komissio on oikeassa väittäessään, että nyt kyseessä oleva yleisessä verolaissa säädetty vero ”oli voimassa” 31.12.1993. Unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus lausua tästä asiasta, [30] ja olen komission kanssa yhtä

30 – Em. asiassa A antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ”31.12.1993 voimassa olleiden rajoitusten käsite edellyttää sitä, että oikeussäännöt, joihin kyseinen rajoitus sisältyy, ovat kuuluneet asianomaisen jäsenvaltion kansalliseen oikeusjärjestykseen keskeytyksettä tästä päivämäärästä lähtien. Jos asia olisi toisin, jäsenvaltio nimittäin voisi koska tahansa ottaa uudelleen käyttöön sellaisia pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista koskevia rajoituksia, jotka olivat voimassa kansallisessa oikeusjärjestyksessä 31.12.1993 mutta joita ei ole pysytetty voimassa” (48 kohta). Ks. myös asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11753, 192 kohta) ja asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007 (Kok., s. I-4051, 41 kohta).

mieltä siitä, että kyseinen vero täyttää edellytykset sen luokittelemiseksi mainittuna päivämääränä ”voimassa olleeksi” toimenpiteeksi. Samaa voidaan todeta toimenpiteiden luokittelusta SEUT 64 artiklan 1 kohdassa edellytetyiksi ”suoriksi sijoituksiksi”, sillä tarkasteltavana oleva normi koskee veroa, jota kannetaan kolmansista maista tuodulla pääomalla tehdyistä kiinteistösijoituksista. [31] Se, että pääoma on liikkunut porrastetusti yhtiöltä toiselle, ei vie riidanalaiselta normilta sen suoriin kiinteistösijoituksiin kohdistuvaa rajoittavaa vaikutusta.

61. Komission mukaan Brittiläisiä Neitsytsaaria on merentakaisena alueena pidettävä SEUT 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ”kolmantena maana”. Väitteensä tueksi komissio viittaa lausuntoihin 1/78 ja 1/94, joissa vahvistetaan, että MMA:t ovat, siltä osin kuin ne eivät kuulu perustamissopimuksen soveltamisalaan, suhteessa unionin oikeuteen samassa asemassa kuin kolmannet maat. [32] Kuten jo totesin edellä tämän ratkaisuehdotuksen 38 kohdassa, unionin tuomioistuin on myös muissa ratkaisuissaan ollut taipuvainen rinnastamaan MMA:t kolmansiin maihin, vaikka se muutamissa tapauksissa onkin päätynyt eri ratkaisuun.

62. Komission näkemystä tästä kolmannesta edellytyksestä olisi vaikea hyväksyä automaattisesti, sillä siinä yksinkertaistetaan aivan liiaksi MMA:iden asemaa, johon liittyy – kuten edellä selitettiin –tiettyjä erityispiirteitä, joihin ei voida soveltaa ehdottomia ratkaisuja. Kun EUT-sopimuksen muissa kuin sen neljänteen osaan sisältyvissä määräyksissä viitataan kolmansiin maihin, silloin on – kuten jo edellä esitin – arvioitava tapauskohtaisesti, sovelletaanko asianomaisia määräyksiä MMA:ihin vai ei. Vaikuttaa siltä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on jo jonkin aikaa noudatettu tällaista lähestymistapaa, sillä niiden komission mainitsemien tuomioiden ohella, joissa MMA:t rinnastetaan kolmansiin maihin, on annettu myös tuomioita, joissa tämä rinnastus hylätään. [33]

63. Nähdäkseni SEUT 64 artiklan 1 kohdan viittausta ”kolmansiin maihin” on tulkittava

31 – Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetussa neuvoston direktiivissä 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) kiinteistösijoitukset määritellään siten, että niillä tarkoitetaan ”yksityishenkilöiden suorittamia rakennusten ja maan ostoja sekä rakennusten rakentamista voittotarkoituksessa tai henkilökohtaiseen käyttöön. Tähän ryhmään kuuluvat myös käyttö-, rasite- ja rakennusoikeudet”. Tällä nimikkeistöllä on ”suorien kiinteistösijoitusten” käsitteen määrittämisen kannalta ohjeellinen arvo pääomien vapaan liikkuvuuden alalla, kuten yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen vahvistanut (ks. asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999, Kok., s. I-1661, 21 kohta; asia C-464/98, Stefan, tuomio 11.1.2001, Kok., s. I-173, 5 kohta; em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 22 kohta ja em. asia Elisa, tuomion 33 ja 34 kohta).

32 – Em. lausunto 1/78, 62 kohta ja em. lausunto 1/94, 17 kohta.

33 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

niiden erityisten tavoitteiden perusteella, joihin kyseisellä normilla pyritään. Tämän määräyksen tarkoituksena on nimittäin antaa jäsenvaltioille ja unionille toimivalta päättää yksipuolisesti SEUT 63 artiklan vastaisten toimenpiteiden poistamisesta edellyttäen, että ne olivat voimassa ennen 31.12.1993. Toisin sanoen kyseessä on jäsenvaltioiden ja unionin hyväksi määrätty ehdollinen standstill-lauseke, joka perustuu siihen historialliseen hetkeen, jolloin Euroopan rahapolitiikka syntyi ja pääomien vapaa liikkuvuus lisättiin perustamissopimusten muiden vapauksien joukkoon. [34] Jo tuossa vaiheessa voitiin ennakoida pääomien vapauttamisen mukanaan tuomat myönteiset vaikutukset, mutta samalla oli varauduttava kielteisten vaikutusten riskiin, joka oikeutti pysyttämään voimassa tuolloin voimassa olleet toimenpiteet, joilla suojauduttiin mahdollisilta pääomanliikkeiden häiriöiltä.

64. Kuten mitä tahansa yleisistä vapauksista poikkeavaa määräystä, myös SEUT 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava suppeasti. [35] Tämän määräyksen rajoittava luonne ilmenee nimittäin jo siitä, että se ei koske kaikkia pääomien vapaan liikkuvuuden muotoja vaan kohdistuu nimenomaan sellaisiin pääomanliikkeisiin, joihin liittyy suoria sijoituksia, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille. Lisäksi tätä poikkeusta sovelletaan yksinomaan ja nimenomaisesti kolmansista maista unioniin suuntautuviin pääomanliikkeisiin vastareaktiona siihen yksinomaan pääomien vapaalle liikkuvuudelle ominaiseen ulkoiseen ulottuvuuteen, jota ei ole muilla vapauksilla.

65. Jos tarkastellaan niitä tavoitteita, joihin perussopimuksissa tähdättiin MMA:ille luodulla erityissääntelyllä, on huomionarvoista, että MMA:iden etuoikeusasema liittyy nimenomaan näiden alueiden ja unionin poliittisten, sosiaalisten ja taloudellisten suhteiden lujittamiseen. Vaikka MMA:t eivät muodollisesti olekaan unioniin yhdentyneitä alueita, selitin jo edellä, että niillä on unioniin erityinen suhde, joka tietyissä tilanteissa muistuttaa enemmän jäsenvaltion kuin kolmannen maan asemaa. Koska MMA:ita ei toisaalta myöskään voida luokitella kolmansiksi maiksi, sillä ne eivät ole itsenäisiä valtioita eivätkä kansainvälisiä oikeushenkilöitä, niiden yhteys unioniin on aina tulkittava integraatioksi. Se on – jos niin halutaan – hieman erilaista ja monisyisempää kuin jäsenvaltioiden yhdentyminen mutta integraatiota yhtä kaikki.

66. Lisäksi, ja kuten jo selitin edellä tämän ratkaisuehdotuksen 56 kohdassa, SEUT 63 artiklassa tarkoitettua pääomien vapaata liikkuvuutta on sovellettava MMA:ihin, sillä

34 – Ks. tästä määräyksestä Hindelang, S., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment*, Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 275 ja sitä seuraavat sivut.

35 – Ks. vastaavasti em. Hindelang, S., s. 280–291.

olisi ristiriitaista, jos vapaus myönnettäisiin kolmansille maille mutta kiellettäisiin alueilta, joihin unionilla on erityissuhde. Tästä syystä poikkeuksen soveltamista johonkin yksinomaan kolmansille maille varattuun vapauteen on tulkittava erittäin varovasti silloin, kun sitä joudutaan soveltamaan MMA:iden kaltaisiin alueisiin. Se, että MMA:t eivät ole varsinaisia valtioita ja että ne kuuluvat perustamissopimuksessa nimenomaisesti suojatun erityissääntelyn piiriin, oikeuttaa mielestäni sen, että SEUT 64 artiklan 1 kohdan poikkeusta ei sovelleta näihin alueisiin.

67. Tämä päätelmä vastaa lopulta parhaiten EUT-sopimuksen systematiikkaa, sillä se asettaa MMA:t siihen oikeudelliseen asemaan, joka niille EUT-sopimuksen neljännen osan mukaan kuuluu: ne ovat alueita, joihin sovellettava järjestelmä mahdollistaa poikkeamisen EUT-sopimuksen yleisistä määräyksistä mutta joihin silloin, kun erityismääräyksiä ei ole annettu, voidaan soveltaa EUT-sopimusta ja erityisesti sen kolmansia maita koskevia määräyksiä. Kun otetaan huomioon edellä esitetty voidaan katsoa, että SEUT 64 artiklan 1 kohdassa ei mahdollisteta MMA:iden rinnastamista kolmansiin maihin, vaan kyseessä on tiettyyn tilannekohtaiseen problematiikkaan rajoittuva määräys, jonka ulottaminen MMA:ihin olisi vastoin niitä päämääriä, joita perussopimuksissa tavoitellaan määrittämällä näille alueille poliittinen, taloudellinen ja sosiaalinen erityissuhde unioniin.

68. Näin ollen ja vastauksena komission esittämiin väitteisiin katson, että SEUT 64 artiklan 1 kohtaa ei sovelleta yleisen verolain 990 E §:n kaltaiseen toimenpiteeseen, kun se koskee sellaista oikeushenkilöä, jonka johdon tosiasiallinen sijaintipaikka on Brittiläisillä Neitsytsaarilla.

C SEUT 63 artiklan rikkominen

69. Nyt kun edellä mainitut kysymykset on selvitetty, on vielä arvioitava, onko riitautettu Ranskan toimenpide SEUT 63 artiklan mukainen tässä määräyksessä tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden perusteella tarkasteltuna. Jos vastaus on kielteinen, sen jälkeen on arvioitava, voitaisiinko toimenpidettä perustella jollakin SEUT 65 artiklassa mainituista syistä.

1. Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo

70. Yhteisöjen tuomioistuimella oli jo asiassa Elisa [36] tilaisuus ottaa kantaa siihen, onko

36 – Em. asia Elisa.

yleisen verolain 990 E § ristiriidassa SEUT 63 artiklan 1 kohdan kanssa, tosin siinä tapauksessa verovelvollisen oikeushenkilön tosiasiallinen johto sijaitsi Luxemburgissa. Asiassa Elisa kyse oli siis tilanteesta, jossa ranskalaisen veron laillisuutta arvioitiin jäsenvaltioiden välisissä pääomanliikkeissä. Kuten tässäkin tapauksessa, Ranskan tasavallan mukaan se vapautukselle asetettu edellytys, että toisen jäsenvaltion kanssa on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi tai sopimus, jolla taataan verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun periaate, on oikeasuhteinen edellytys, joka ei rajoita pääomien vapaata liikkuvuutta.

71. Yhteisöjen tuomioistuin ei hyväksynyt Ranskan tasavallan väitettä vaan katsoi, että edellä mainitun kaltainen edellytys on siksi, että se edellyttää asianomaisilta jäsenvaltioilta kahdenvälistä päätöstä, omiaan aiheuttamaan käytännössä sen, että ne oikeushenkilöt, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee muussa jäsenvaltiossa kuin Ranskassa, eivät saa koskaan vapautusta riidanalaisesta verosta. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan kyseistä lainsäädäntöä ”on siis pidettävä kyseessä olevien oikeushenkilöiden osalta pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan periaatteen rajoituksena, joka [perustamissopimuksessa] lähtökohtaisesti kielletään”.[37]

72. Asiassa Elisa annetussa tuomiossa rajoituskysymykseen annetun vastauksen selvästä muotoilusta huolimatta on kuitenkin vielä selvitettävä, voidaanko tämä ratkaisu ulottaa koskemaan myös tilannetta, jossa oikeushenkilön tosiasiallinen johto ei sijaitse jäsenvaltiossa vaan kolmannessa maassa tai unionista erillisellä alueella. Tähän kysymykseen vastataan ainakin osittain asiassa A annetussa tuomiossa.[38]

73. Kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta nimittäin tiedusteltiin, voidaanko SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua pääomanliikkeiden rajoittamisen käsitettä tulkita samalla tavalla jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa kuin jäsenvaltioiden välisissä suhteissa. Vastoin useiden kyseiseen menettelyyn osallistuneiden hallitusten väitteitä yhteisöjen tuomioistuin tuli siihen johtopäätökseen, että rajoittamisen käsitettä on periaatteessa tulkittava samalla tavalla, mutta totesi, että samanaikaisesti on otettava huomioon se, että perustamissopimuksessa on määrätty poikkeuksia, jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansista maista tai kolmansiin maihin,[39] sekä se, että oikeudellinen asiayhteys on jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa väistämättä erilainen kuin jäsenvaltioiden välisissä suhteissa, koska jälkimmäiset ovat osallistuneet unionin yhdentymiseen.[40] Näin yhteisöjen tuomioistuin vahvisti jo asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation[41] antamassaan tuomiossa valitsemansa linjan hyväksymällä tulkinnan, jonka mukaan jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin

37 – Em. asia Elisa, tuomion 78 kohta.

38 – Em. asia A.

39 – Ks. SEUT 64 artiklan 1 kohta, SEUT 66 artikla ja SEUT 75 artiklan 1 ja 2 kohta.

40 – Em. asia A, tuomion 35–38 kohta.

41 – Em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 71 kohta.

tilanteisiin voidaan soveltaa, vaikkakin tietyin mukautuksin, samaa pääomien liikkuvuutta koskevaa oikeuskäytäntöä kuin jäsenvaltioiden välisiin tilanteisiin. [42]

74. Vaikka asioissa A ja Test Claimants in the FII Group Litigation kyseessä olleet toimenpiteet vaikuttivat toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä saatujen osinkojen verotukseen, sama lähestymistapa vahvistettiin myöhemmin nimenomaan sen yleisen verolain 990 E §:n osalta, joka nyt on riitautettu uudestaan. Asiassa Établissements Rimbaud [43] antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin otti nimittäin ensimmäisen kerran kantaa siihen, onko kyseistä säännöstä pidettävä pääomanliikkeiden rajoituksena silloin, kun oikeushenkilön tosiasiallinen kotipaikka on kolmannessa maassa, tarkemmin sanottuna Euroopan talousalueen valtiossa. Asian oikeudellinen asiayhteys oli tietenkin muodollisesti erilainen kuin tässä, koska se ei liittynyt SEUT 63 artiklan 1 kohdan vaan ETA-sopimuksen 40 artiklan soveltamiseen. Jälkimmäisen sanamuoto on kuitenkin sama kuin SEUT 63 artiklan 1 kohdan, joten ETA-sopimuksen mahdollisimman yhdenmukaisen tulkinnan varmistamiseksi SEUT 63 artiklan 1 kohdan tulkintaa koskevaa tähänastista oikeuskäytäntöä sovelletaan periaatteessa myös ETA-sopimuksen 40 artiklaan. [44] Näin ollen unionin tuomioistuin on katsonut, että Euroopan talousalueella tarkasteltuna Ranskan säännöksen kaltaisella lainsäädännöllä aiheutetaan se, että kiinteistösijoituksesta Ranskaan tulee vähemmän houkutteleva Ranskan ulkopuolelle sijoittautuneille yhtiöille, joiden kotipaikka on esimerkiksi Liechtensteinissa. [45]

75. Kuten jo edellä esitin, MMA:iden ja kolmansien maiden välisen yhteyden määrittelyssä on otettava huomioon MMA:iden erityisasema alueina, joilla on erityissuhde unioniin. Tämä merkitsee sitä, että vaikkei asioihin A tai Test Claimants in the FII Group Litigation perustuvaa oikeuskäytäntöä voidakaan soveltaa sellaisenaan nyt tarkasteltavana olevan kaltaisissa asiayhteyksissä, ei myöskään voida ehdottoman varmasti todeta, että kyseessä olisi asioissa Elisa tai Établissements Rimbaud tarkoitetun kaltainen tapaus. Päinvastoin, sillä Ranskassa verovelvollisen oikeushenkilön tosiasiallisen johdon sijaitseminen Brittiläisillä Neitsytsaarilla merkitsee sitä, että SEUT 63 artiklan 1 kohdan tulkinnassa on otettava huomioon kyseisen alueen erityispiirteet. Edellä esittämieni alustavien

42 – Julkisasiamies Bot ilmaisee tämän osuvasti em. asiassa A esittämässään ratkaisuehdotuksessa: ”EU:n sopimuksessa ei täsmennetä, mistä syistä kyseisen vapauden soveltamisala laajennettiin kolmansiin maihin. Yleisesti katsotaan, että tämä laajentaminen liittyy yhteisön rahapolitiikan kehitykseen. Jos kuitenkin jäsenvaltiot olisivat halunneet näiden tavoitteiden eriävyyden vaikuttavan pääomanliikkeiden vapauttamisen ulottuvuuteen niiden suhteissa kolmansiin maihin, niiden olisi kaiken järjen mukaan pitänyt määrittää pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteelle yhteisössä eri edellytykset kuin yhteisön ja sen ulkopuolisten valtioiden välillä, kuten tilanne oli aikaisemmin. Sille, että jäsenvaltiot tavoitteiden eriävyydestä huolimatta valitsivat tavan määrätä tästä vapaasta liikkuvuudesta aivan samanlaisin sanankäänteinen ja samassa perustamissopimuksen artiklassa, ei mielestäni voi olla muuta selitystä kuin se, että jäsenvaltiot halusivat antaa tälle vapaudelle kummassakin tapauksessa saman ulottuvuuden” (77 kohta).

43 – Em. asia Établissements Rimbaud.

44 – Ks. asia C-452/01, Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomio 23.9.2003 (Kok., s. I-9743, 29 kohta); asia C-286/02, Bellio F.lli, tuomio 1.4.2004 (Kok., s. I-3465, 34 kohta); asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006 (Kok., s. I-2107, 48 kohta); asia C-521/07, komissio v. Alankomaat, tuomio 11.6.2009 (Kok., s. I-4873, 15 kohta); asia C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomio 23.10.2008 (Kok., s. I-8061, 24 kohta) ja asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009 (Kok., s. I-10983, 65 kohta).

45 – Em. asia Établissements Rimbaud, tuomion 25–29 kohta.

toteamusten pitäisi helpottaa vastauksen antamista tähän kysymykseen.

76. Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 31–39 kohdassa jo totesinkin, että SEUT 63 artiklan 1 kohtaa sovelletaan MMA:ihin. Tämän oletuksen perusteella on tarpeen selvittää – kuten yhteisöjen tuomioistuin teki asioissa A ja Test Claimants in the FII Group Litigation –, onko unionista Brittiläisille Neitsytsaarille tai tältä alueelta unioniin suuntautuvien pääomanliikkeiden oikeudellinen asiayhteys erilainen kuin unionin sisäisten pääomanliikkeiden.[46] Vaikka normatiivisen kehyksen vaihtumisella voikin olla ratkaiseva vaikutus siinä vaiheessa, kun arvioidaan nyt riitautetun kaltaisen toimenpiteen puolesta esitettyjä oikeuttamisperusteita, se ei kuitenkaan missään tapauksessa estä unionin tuomioistuinta toteamasta suoraan, että toimenpide on SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu rajoitus.

77. Tässä mielessä sekä asia Elisa että asia Établissements Rimbaud tarjoavat joitakin hyödyllisiä tulkintaohjeita, sillä kumpikin koskee nyt riitautettua lainsäädäntöä. Näissä asioissa unionin tuomioistuin totesi epäröimättä, että Ranskan yleisen verolain 990 E §:ssä säädetyn kaltaista järjestelmää, joka aiheuttaa käytännössä sen, että oikeushenkilöt, joiden tosiasiallinen johto ei sijaitse Ranskassa, eivät saa koskaan vapautusta riidanalaisesta verosta, on pidettävä pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan periaatteen rajoituksena.[47] Koska kerran asia kuuluu SEUT 63 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan ja koska oikeushenkilön tosiasiallinen johto sijaitsee MMA:ssa, en näe mitään syytä, minkä vuoksi nyt kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa pitäisi antaa eri vastaus.

78. Edellä esitetyn perusteella on todettava, että yleisen verolain 990 E §:n kaltainen säännös, jonka mukaan oikeushenkilöt, joiden johto ei sijaitse Ranskassa, voidaan – toisin kuin muut verovelvolliset – vapauttaa verosta vain sen lisäedellytyksen täyttyessä, että Ranskan tasavallan ja tässä tapauksessa MMA:n välillä on tehty tietty sopimus, on SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lähtökohtaisesti kielletty rajoitus.

2. Rajoituksen oikeuttaminen

79. Tässä vaiheessa on heti alkuun huomautettava, että SEUT 65 artiklan 1 ja 2 kohta poikkeavat muista primaarioikeudessa

46 – Em. asia A, tuomion 36 ja 37 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 170 ja 171 kohta.

47 – Em. asia Elisa, tuomion 75–78 kohta ja em. asia Établissements Rimbaud, tuomion 25–29 kohta.

liikkumisvapauksille esitetyistä perusteista. Tähän artiklaan sisältyy itse asiassa kolme yleistä poikkeusta, joille tosin asetetaan myöhemmin tietty rajoitus mutta jotka kuitenkin lopulta laajentavat jäsenvaltioiden liikkumavaraa. SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainittu peruste koskee verolainsäädännön toimenpiteitä, joissa objektiivisesti katsoen erilaisissa tilanteissa olevia verovelvollisia kohdellaan eri tavoin, 1 kohdan b alakohdassa esitettyyn yleiseen perusteeseen voidaan vedota muun muassa yleisen järjestykseen liittyvistä syistä ja 2 kohdassa mainitaan erityisenä perusteena sijoittautumisoikeuden rajoitusten soveltaminen.

80. Aloitan arviointini ensimmäisestä perusteesta, joka mainitaan SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa. Kuten tunnettua, tämä peruste, joka koskee yksinomaan sellaisia kansallisia ”verolainsäädännön säännöksiä”, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin, esiintyi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä jo ennen SEUT 65 artiklan voimaantuloa. Kuten jo asiassa Verkooijen [48] annetussa tuomiossa mainitaan, oikeuskäytännön mukaan jo ennen SEUT 65 artiklan (silloisen EY 73 d artiklan) voimaantuloa – tarkemmin sanottuna asiassa Schumacker annetusta tuomiosta [49] lähtien – sellaiset jäsenvaltion verolainsäädännön säännökset, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin muun muassa heidän asuinpaikkansa perusteella, voivat olla unionin oikeuden mukaisia, jos niitä sovelletaan objektiivisesti katsoen erilaisiin tilanteisiin. Vaikka unionin tuomioistuin nyttemmin soveltaakin SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuotoa, se ottaa samalla huomioon aikaisemman oikeuskäytäntönsä. Näin sen on tehtävä kaksijakoinen arviointi.

81. Arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa on tutkittava, sovelletaanko kansallista säännöstä tai päätöstä objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettaviin tilanteisiin. Jos näin ei ole, toimenpide on katsottava lainmukaiseksi. [50] Jos kuitenkin tulos on päinvastainen, seuraa arvioinnin toinen vaihe: todettuaan tilanteet objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettaviksi unionin tuomioistuin tutkii, onko olemassa jokin sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jonka perusteella toimenpidettä voitaisiin pitää lainmukaisena, kun suhteellisuusperiaate otetaan huomioon. [51] Tässä jälkimmäisessä vaiheessa voidaan vedota esimerkiksi verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen [52] tai verovalvonnan tehokkuuden turvaamisen kaltaisiin syihin. [53]

82. Kuten asiakirjoista ilmenee, nyt riitautettu Ranskan vero sisältyy yhtenäiseen

48 – Asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok., s. I-4071, 43 kohta).

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

50 – Ks. asia C-512/03, Blanckaert, tuomio 8.9.2005 (Kok., s. I-7685, 39 kohta) ja asia C-194/06, Orange European Smallcap Fund, tuomio 20.5.2008 (Kok., s. I-3747, 65 kohta).

51 – Ks. em. asia Verkooijen, tuomion 56–61 kohta ja asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok., s. I-7477, 52 kohta).

52 – Asia C-242/03, Weidert ja Paulus, tuomio 15.7.2004 (Kok., s. I-7379, 17 kohta).

53 – Em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 47 kohta.

verotusjärjestelmään, jossa verotetaan oikeushenkilöiden kiinteistöomistusta. Toisin sanoen tilanteessa, jossa syntyy velvollisuus maksaa vero, oikeushenkilöt, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa, ovat kiinteistöverotuksen suhteen samassa asemassa kuin oikeushenkilöt, joiden johto ei sijaitse Ranskassa. [54] Koska kyseisiä oikeushenkilöitä kohdellaan eri tavalla myönnettäessä veroon liittyvää etua eli vapautusta, ne ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa, mikä merkitsee SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodon vastaista syrjintää.

83. Nyt on enää määritettävä, johtuuko erilainen kohtelu yleiseen etuun liittyvästä pakottavasta syystä, tarkemmin sanottuna veropetosten torjunnan tehokkuudesta, johon oikeudenkäyntiin osallistuneet jäsenvaltiot ovat vedonneet.

84. Asiassa Elisa antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin palautti mieleen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veropetosten estämistä koskeva perustelu voidaan hyväksyä vain, jos tarkoituksena on estää sellaisia täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään verolainsäädäntöä, [55] ja osoitti kaksi syytä, joiden takia jäsenvaltioiden välisiin pääomanliikkeisiin sovellettava yleisen verolain 990 E § ei täyttänyt näitä edellytyksiä. Ensinnäkin se huomautti, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien tai välillisten verojen alalla annetussa direktiivissä 77/799 [56] määritellään yleinen kehys sellaiselle yhteistyölle ja tietojenvaihdolle, jonka tarkoituksena on auttaa viranomaisia estämään rajat ylittävät veropetokset. [57] Sen jälkeen yhteisöjen tuomioistuin totesi, että vaikka asian Elisa tosiseikat kuuluivat direktiivin 77/799/ETY 8 artiklan 1 kohdassa säädetyn tietojenvaihtoa koskevan rajoituksen soveltamisalaan, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan mikään ei estäisi kyseessä olevia veroviranomaisia – vaikka siis edellä mainittua säännöstä sovellettaisiin – vaatimasta verovelvolliselta sellaista näyttöä, jonka ne katsovat tarpeelliseksi verojen asianmukaiseksi määräämiseksi, ja tarvittaessa epäämästä verovapautusta, jos tätä näyttöä ei ole esitetty. [58]

85. Tällä perusteella asiassa Elisa annetussa tuomiossa todettiin, että yleisen verolain 990 E § on perustamissopimuksen vastainen ja ettei riidanalaista veroa voida perustella veropetosten estämiseen perustuvalla yleistä

54 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Mazákin em. asiassa Elisa 26.4.2007 esittämän ratkaisuehdotuksen 87–91 kohta, joissa viitataan nimenomaisesti em. asiassa Manninen annetun tuomion 36 kohtaan.

55 – Em. asia Elisa, tuomion 91 kohta, jossa puolestaan viitataan seuraaviin tuomioihin: asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000 (Kok., s. I-7587, 45 kohta); asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004 (Kok., s. I-2229, 27 kohta) ja asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7995, 50 kohta).

56 – Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 366, s. 15).

57 – Em. asia Elisa, tuomion 92–94 kohta.

58 – Em. asia Elisa, tuomion 95 ja 96 kohta, joissa viitataan asiassa C-150/04, komissio v. Tanska, 30.1.2007 annettuun tuomioon (Kok., s. I-1163, 54 kohta). Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä alettiin kuitenkin kehittää tätä lähestymistapaa jo asiassa C-204/90, Bachmann, 28.1.1992 annetusta tuomiosta (Kok., s. I-249, 20 kohta) lähtien.

etua koskevalla pakottavalla syyllä.[59] Vaikka yhteisöjen tuomioistuin myönsi, että Ranskan veroviranomaisten oli vaikea saada kaikkia tietoja, joita ne tarvitsivat verojen määräämiseksi tai mahdollisen verotarkastuksen toimittamiseksi, se katsoi, että Ranskan järjestelmän ongelmana oli sen automaattisuus, joka esti verovelvollisia yrityksiä esittämästä selvityksiä, joilla ne olisivat voineet osoittaa osakkaidensa henkilöllisyyden, tai mitään muitakaan tietoja, jotka Ranskan viranomaiset olisivat katsoneet tarpeelliseksi. Tämänkaltainen vapautus, jonka myöntämisessä ei missään tilanteessa sallittu verovelvollisen yhteistyötä viranomaisten kanssa ja jolla näin luotiin sellainen yleinen veropetoksen olettama, josta ei ollut mahdollista esittää mitään vastanäyttöä, ei yhteisöjen tuomioistuimen mukaan ollut oikeasuhteinen eikä siten perustamissopimuksen mukainen.[60]

86. Nyt esillä olevassa asiassa oikeudellinen kehys edellyttää kuitenkin merkittävää mukautusta, sillä asianomaisen oikeushenkilön tosiasiallinen johto sijaitsee MMA:issa, tarkemmin sanottuna Brittiläisillä Neitsytsaarilla, joihin ei sovelleta unionin johdettua oikeutta, ellei sen soveltamisesta ole säädetty nimenomaisesti. Kuten edellä esitin, unionin oikeuden sovellettavuutta MMA:ihin on arvioitava tapauskohtaisesti silloin, kun kyse on primaarioikeuden normeista. Johdetussa oikeudessa on sen sijaan mainittava nimenomaisesti, että sen säännöksiä sovelletaan yhteen tai useaan MMA:han, sillä muuten niiden oikeusvaikutus ei ulotu näihin alueisiin.

87. Direktiivissä 77/799 ei kuitenkaan säädetä sen soveltamisesta Brittiläisiin Neitsytsaariin. Kuten komissio ja useat tässä oikeudenkäynnissä huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot toteavat, tätä direktiiviä ei sovelleta nyt kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa Ranskan tasavalta on asettanut verovapauden edellytykseksi sen, että Ranskan ja MMA:iden, tässä tapauksessa Brittiläisten Neitsytsaarten välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta verotuksen alalla. Lisäksi minulla oli tilaisuus kysyä Yhdistyneen kuningaskunnan asiamieheltä, onko Yhdistyneen kuningaskunnan ja Brittiläisten Neitsytsaarten välillä voimassa jokin yhteistyösopimus tai oliko sellainen voimassa tämän asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana. Vastaus oli kieltävä. Tässä tapauksessa kyseessä on siis MMA, johon sovelletaan erityissääntelyä ja jolla ei ole verohallinnollista avunantoa koskevaa sopimusta edes sen jäsenvaltion kanssa, johon sillä on erityissuhde.

88. Brittiläisten Neitsytsaarten erityisaseman osalta saatetaan löytää joitakin vastauksia pääomien vapaan liikkuvuuden ulkoiseen ulottuvuuteen liittyvästä oikeuskäytännöstä. Tässä yhteydessä vaikuttaa aiheelliselta viitata uudelleen asiassa A annettuun tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin toi esille yhtiöiden laskentatoimeen sovellettavien yhdenmukaistamistoimenpiteiden merkityksen

59 – Em. asia Elisa, tuomion 100 ja 101 kohta.
60 – Em. asia Elisa, tuomion 97–99 kohta.

kolmanteen maahan liittyvässä tilanteessa.[61] Unionin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin sovellettava yhteinen kirjanpitojärjestelmä tarjoaa verovelvolliselle – kuten yhteisöjen tuomioistuin sen muotoili – ”mahdollisuuden esittää sellaisen yhtiön, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, rakennetta tai toimintaa koskevia luotettavia ja todennettavissa olevia tietoja”.[62] Tällaista mahdollisuutta ei kuitenkaan taata verovelvolliselle, ”kun kyse on yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossain kolmannessa maassa, jonka ei ole sovellettava näitä yhteisön toimenpiteitä”.[63] Koska myös Brittiläisten Neitsytsaarten tapauksessa saattaa olla kyse tällaisesta laskentatoimen yhdenmukaistamattomuudesta, katson, että asiassa Elisa annettua ratkaisua, jossa Ranskan viranomaisia moitittiin siitä, etteivät ne antaneet verovelvolliselle mahdollisuutta toimittaa verotuksellisia tietoja, on tarpeen mukauttaa nyt kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa.

89. Kun edellä esitetty otetaan huomioon, on merkillepantavaa, että jäsenvaltio eli Ranskan tasavalta ei voisi soveltaa direktiiviä 77/799 eikä nyt tarkasteltavana olevan kaltaisessa tilanteessa – jos hyväksyttäisiin verovelvollisen velvollisuus esittää näyttöä – myöskään välttämättä ole saatavilla yhdenmukaistettuja kirjanpitotietoja, koska verovelvollisen oikeushenkilön tosiasiallinen johto sijaitsee Brittiläisillä Neitsytsaarilla. Sikäli kuin tämä on Prunusin ja Ranskan veroviranomaisten välisen riita-asian oikeudellinen asiayhteys, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan Ranskan tasavalta voi oikeutetusti vedota yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, joista yksi on veropetosten estäminen.

90. Tähän johtopäätökseen unionin tuomioistuin näyttää tulleen hiljattain ratkaisemassaan, edellä mainittua yleisen verolain 990 E §:ää ja siihen liittyviä epäselvyyksiä koskevassa asiassa Établissements Rimbaud, jossa ulkomaisen yhtiön kotipaikka oli Liechtensteinissa. Unionin tuomioistuin nimittäin katsoi, että tilanne poikkesi asiassa Elisa kyseessä olleesta tilanteesta, ja korosti useaan otteeseen, että näiden kahden oikeustapauksen lainsäädännöllinen kehys oli selvästi erilainen.[64] Tarkemmin sanottuna asiassa Établissements Rimbaud annetussa tuomiossa todetaan, että yhtiöiden laskentatoimen yhdenmukaistamista koskevia direktiivejä on ETA-sopimuksen liitteen XXII nojalla sovellettava Liechtensteiniin,[65] ja myös tässä tilanteessa unionin tuomioistuin katsoi, että kyseistä lainsäädäntöä voitiin perustella veropetosten estämiseen liittyvällä yleisen edun mukaisella syyllä. Tuomion perusteella vaikuttaa siltä, että pääasian arvioinnissa ratkaiseva peruste oli se, ettei direktiiviä 77/799 sovellettu

61 – Em. asia A, tuomion 62 kohta. Jokseenkin samalle kannalle asettuu myös julkisasiamies Bot samassa asiassa esittämänsä ratkaisuehdotuksen 141–143 kohdassa.

62 – Idem.

63 – Idem.

64 – Em. asia Établissements Rimbaud, tuomion 46 kohta.

65 – Em. asia Établissements Rimbaud, tuomion 42 kohta.

ETA-sopimuksen sopimusvaltioon, eikä niinkään laskentatoimen yhdenmukaistaminen. [66]

91. Nyt tarkasteltavana olevassa asiassa yhdistyvät nämä molemmat tekijät: direktiiviä 77/799 ei voida soveltaa eikä vaikuta siltä, että yhtiöiden laskentatoimeen olisi sovellettu yhdenmukaistamistoimenpiteitä. Ranskan viranomaiset eivät siis voi turvautua direktiivissä säädettyihin yhteistyöjärjestelyihin, ja niiden on myös hyvin vaikea todentaa asiakirjatodisteiden paikkansapitävyyttä tai laillisuutta, jos verovelvolliselle asetetaan velvollisuus esittää näyttöä. Koska jäsenvaltioiden välillä voimassa olevien kaltaiset yhteistyöjärjestelyt puuttuvat, on täysin kohtuullista sallia Ranskan tasavallan asettaa verovapautuksen edellytykseksi se, että voimassa on hallinnollisesta avunannosta tehty sopimus veropetosten ehkäisemiseksi tai sopimus, jolla taataan verovelvollisen välisen syrjintäkiellon periaate.

92. Näin ollen ja vastauksena Tribunal de grande instance de Paris'n kysymykseen katson, että SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä yleisen verolain 990 D §:n ja sitä seuraavien pykälien kaltaiselle lainsäädännölle, jossa myönnetään oikeushenkilöille, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa tai 1.1.2008 lähtien toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa, mahdollisuus vapautukseen riidanalaisesta verosta ja jossa asetetaan tämän mahdollisuuden edellytykseksi sellaisten oikeushenkilöiden osalta, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee kolmannen valtion alueella, joko se, että Ranskan ja kyseisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen mukaan, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, kyseisiä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin oikeushenkilöitä, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa.

93. Koska SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainitun perusteen edellytykset täyttyvät ja koska tähän mennessä esitetyt perustelut riittävät hyödyllisen vastauksen antamiseksi ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, muita tähän määräykseen sisältyviä poikkeuksia ei mielestäni ole enää tarpeen käsitellä.

V Toinen ennakkoratkaisukysymys

94. Toisessa ennakkoratkaisukysymyksessään Tribunal de grande instance de Paris tiedustelee, ovatko SEUT 63 artikla ja sitä seuraavat artiklat esteenä yleisen verolain 990 F

66 – Ks. myös pääomien vapaasta liikkuvuudesta Italian ja Norjan sekä Islannin ja Liechtensteinin välillä asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009 (Kok., s. I-10983, 66–73 kohta).

§:n kaltaiselle lainsäädännölle, jossa sallitaan se, että veroviranomaiset saattavat yhteisvastuuseen yleisen verolain 990 D §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetyn veron maksamisesta kaikki oikeushenkilöt, joiden asema sijoittuu verovelallisen tai verovelallisten ja kiinteistöjen tai kiinteistöihin kohdistuvien oikeuksien väliin.

95. Vastaus tähän kysymykseen voidaan johtaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdotetusta ratkaisusta. Jos jokin jäsenvaltio voi asettaa nyt tarkasteltujen kaltaisia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvia rajoituksia ja jos ne ovat perustamissopimusten mukaisia, mikään ei estä kyseistä valtiota sisällyttämästä oikeusjärjestykseensä yhteisvastuuta koskevaa järjestelmää verovelan perinnän varmistamiseksi. Tämänluonteinen sääntely ei periaatteessa ole SEUT 63 artiklan 1 kohdan vastainen edellyttäen, että se on oikeasuhteista ja syrjimätöntä ja että sillä pyritään yleisen edun mukaiseen hyväksyttävään tavoitteeseen.

96. Unionin lainsäätäjä on hyväksynyt välillisen verotuksen alalla verotuksellista yhteisvastuuta koskevat järjestelmät, joiden tavoitteena on turvata verovelan perintä ja sitä kautta estää veropetoksia. Kuten tiedetään, jäsenvaltioiden on direktiivin 77/388/ETY [67] 22 artiklan 7 kohdan mukaan ”toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi,

67 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1).

että henkilöt, jotka – – ovat velvollisia maksamaan veroa ulkomaille sijoittautuneen verovelvollisen asemesta tai jotka ovat yhteisvastuullisia veron maksamisesta, täyttävät edellä mainitut ilmoitus- ja maksuvelvoitteet”. Näin ollen yhteisvastuuta koskeva mekanismi ei välttämättä, sikäli kuin sen tarkoituksena on mahdollistaa jäsenvaltiolle verovelan perintä, merkitse pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta.

97. Tämä päätelmä on tehtävä erityisesti silloin, kun yhteisvastuuta koskevaa järjestelmää sovelletaan syrjimättömästi tilanteisiin, joissa ei ole liityntää unionin oikeuteen. Tästä seuraa, että jos Ranskan tasavalta on säätänyt verolainsäännössään, että myös täysin valtionsisäisissä tilanteissa sovelletaan verotukselliseen yhteisvastuuseen saattamista koskevaa sääntöä, nyt esillä olevan kaltaisissa tapauksissa ei ole riittäviä perusteita todeta, että kyseessä olisi rajoitus. Tämän seikan arvioiminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

98. Samaa on todettava tarkasteltaessa tilannetta suhteellisuusperiaatteen valossa. Toimenpide, jolla otetaan käyttöön verotuksellista yhteisvastuuta koskeva säännös veropetosten estämiseksi, on tarkoitukseensa soveltuva ja tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. Jos Ranskan säännöksellä varmistetaan asianmukaisesti verovelvollisten yhtiöiden yksilöiminen niin, että yhteisvastuu voidaan kohdistaa koko konserniin, rajoitusta ei voida pitää riittävän vakavana, jotta säännös voitaisiin katsoa suhteellisuusperiaatteen vastaiseksi. Myös tässä tapauksessa on

kansallisen tuomioistuimen asia selvittää, taataanko Ranskan verolainsäädännössä verovelan kohdistaminen yhteisesti ja yksinomaan sellaisille oikeushenkilöille, joiden voidaan osoittaa kuuluvan samaan kokonaisuuteen.

99. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä yleisen verolain 990 F §:n ja sitä seuraavien pykälien kaltaiselle lainsäädännölle, jossa sallitaan se, että veroviranomaiset saattavat yhteisvastuuseen yleisen verolain 990 D §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetyn veron maksamisesta kaikki oikeushenkilöt, joiden asema sijoittuu verovelallisen tai verovelallisten ja kiinteistöjen tai kiinteistöihin kohdistuvien oikeuksien väliin, jos toimenpide on oikeasuhteinen ja syrjimätön.

VI Ratkaisuehdotus

100. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunal de grande instance de Paris'n kysymyksiin seuraavasti:

1) SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä yleisen verolain 990 D §:n ja sitä seuraavien pykälien kaltaiselle lainsäädännölle, jossa myönnetään oikeushenkilöille, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa tai 1.1.2008 lähtien toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa, mahdollisuus vapautukseen riidanalaisesta verosta ja jossa asetetaan tämän mahdollisuuden edellytykseksi sellaisten oikeushenkilöiden osalta, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee kolmannen valtion alueella, joko se, että Ranskan ja kyseisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen mukaan, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan

syrjinnän kieltävä lauseke, kyseisiä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin oikeushenkilöitä, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa.

2) SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä yleisen verolain 990 F §:n ja sitä seuraavien pykälien kaltaiselle lainsäädännölle, jossa sallitaan se, että veroviranomaiset saattavat yhteisvastuuseen yleisen verolain 990 D §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetyn veron maksamisesta kaikki oikeushenkilöt, joiden asema sijoittuu verovelallisen tai verovelallisten ja kiinteistöjen tai kiinteistöihin kohdistuvien oikeuksien väliin, jos toimenpide on oikeasuhteinen ja syrjimätön.