JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

YVES BOT

11 päivänä syyskuuta 2007 [1]

1. Pääomien vapaan liikkuvuuden periaatetta ei – toisin kuin muita EY:n perustamissopimuksessa määrättyjä liikkumisvapauksia – sovelleta yksinomaan unionin jäsenvaltioiden välillä. Kyseinen periaate nimittäin estää pääomanliikkeiden rajoitukset myös jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Tässä ennakkoratkaisumenettelyssä yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään täsmentämään, onko kyseisellä liikkumisvapaudella jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä sama ulottuvuus kuin jäsenvaltioiden välillä.

2. Esillä olevassa asiassa on riitautettu se, että Ruotsissa asuvalle luonnolliselle henkilölle myönnetään vapautus tuloverosta niiden osinkojen osalta, joita Sveitsissä asuva yhtiö jakoi tytäryhtiönsä osakkeiden muodossa.

3. Asiaa koskevassa Ruotsin lainsäädännössä verovapautukselle on asetettu useita edellytyksiä. Ruotsin kuningaskunta katsoo, että sen olisi pystyttävä valvomaan näiden edellytysten täyttymistä silloin, kun osinkoa jakava yhtiö asuu ulkomailla; siksi se on säätänyt, että kyseinen verovapautus voidaan myöntää vain, jos yhtiö asuu Euroopan talousalueeseen (ETA) kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa Ruotsin kuningaskunta on tehnyt verosopimuksen, johon sisältyy määräys tietojenvaihdosta.

4. Näin ollen on selvitettävä, onko tällaista lainsäädäntöä pidettävä EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna pääomanliikkeiden rajoituksena, ja jos on, onko tällainen rajoitus perusteltu.

5. Osoitan tässä ratkaisuehdotuksessa, että EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuilla "pääomanliikkeen" ja "rajoituksen" käsitteillä on oltava jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä liiketoimissa sama ulottuvuus kuin jäsenvaltioiden keskinäisissä suhteissa. Tästä teen sen johtopäätöksen, että nyt riitautettu kansallinen lainsäädäntö merkitsee tässä perustamissopimuksen määräyksessä tarkoitettua pääomanliikkeiden rajoitusta.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

6. Tarkastelen tämän jälkeen, missä olosuhteissa tällainen rajoitus voi olla perusteltu.

7. Palautan mieleen, että pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista voidaan perustella tarpeella taata verovalvonnan tehokkuus, kunhan kyseinen toimenpide on sovelias tavoitellun päämäärään saavuttamiseksi eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi. Samalla osoitan, että jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa tällainen rajoittamisperuste voi oikeuttaa sen, että veroetu myönnetään vain siinä tapauksessa, että maiden välillä on tehty sopimus, johon sisältyy määräys tietojenvaihdosta, jos kyseiselle veroedulle on kansallisessa oikeudessa asetettu edellytyksiä, joiden täyttymistä asianomaisen jäsenvaltion veroviranomaiset eivät pysty omin avuin valvomaan.

8. Tällä perusteella päättelen, että kyseinen rajoitus on EY 56 ja EY 58 artiklan mukainen, jos kansallinen tuomioistuin toteaa, että kansalliset veroviranomaiset tarvitsevat tytäryhtiön osakkeiden muodossa jaettujen osinkojen vapautukselle tuloverosta asetettujen edellytysten täyttymisen valvomiseksi tietoja, jotka ainoastaan sen maan toimivaltaiset viranomaiset, jossa osinkoja jakava emoyhtiö asuu, voivat hankkia.

I Kansalliset oikeussäännöt

9. Vuonna 1999 annetun ruotsalaisen lain nro 1229 [2] mukaan luonnollisen henkilön, joka saa osinkoa osakeyhtiöstä, on lähtökohtaisesti maksettava tästä osingosta tuloveroa.

10. Ruotsin tuloverolain 42 luvun 16 §:n mukaan osingoista, joita saadaan ruotsalaisesta osakeyhtiöstä (emoyhtiö) tytäryhtiön osuuksien muodossa, ei kanneta veroa, jos

1) osinkoa jaetaan suhteessa omistettuihin emoyhtiön osakkeisiin,

2) emoyhtiön osakkeet ovat julkisesti noteerattuja,

3) kaikki emoyhtiön osuudet tytäryhtiössä jaetaan,

2 – Inkomstskattelagen (1999:1229), jäljempänä Ruotsin tuloverolaki.

4) osingonjaon jälkeen mikään emoyhtiön kanssa samaan konserniin kuuluva yritys ei omista osuuksia tytäryhtiöstä,

5) tytäryhtiö on ruotsalainen osakeyhtiö tai ulkomainen yhtiö ja

6) tytäryhtiön elinkeinotoiminta koostuu pääasiallisesti liiketoiminnasta tai suoraan taikka välillisesti osuuksien omistamisesta sellaisissa yrityksissä, jotka harjoittavat liiketoimintaa pääasiallisesti ja joista tämä tytäryhtiö omistaa suoraan tai välillisesti osuuksia, joiden tuottama yhteenlaskettu äänimäärä on yli puolet yrityksen kaikkien osuuksien tuottamasta yhteenlasketusta äänimäärästä.

11. Edellä mainitut säännökset tulivat ensimmäisen kerran voimaan vuonna 1992, ja tuolloin niitä sovellettiin ainoastaan ruotsalaisten osakeyhtiöiden jakamiin osinkoihin. Kyseiset säännökset kumottiin vuonna 1994 mutta otettiin uudelleen käyttöön vuodesta 1995 alkaen.

12. Ruotsin hallitus selittää, että tämä lainsäädäntö annettiin yritysten rakenneuudistusten ja jakamisten helpottamiseksi. Kyseinen lainsäädäntö mahdollistaa sen, että osakkeenomistaja, jolle emoyhtiö on jakanut osinkoja tytäryhtiönsä osakkeiden muodossa, voi lykätä näin jaettujen osinkojen verotusta osakkeiden myyntihetkeen asti.

13. Ruotsin hallituksen mukaan osingonjakoa ei veroteta, koska emoyhtiössä omistettujen osakkeiden katsotaan menettäneen arvostaan tytäryhtiössä omistettuja osakkeita vastaavan määrän. Todellisuudessa kyseisen osingonjaon ainoa vaikutus on, että tytäryhtiön välillisistä omistajista tulee sen välittömiä omistajia ilman, että omistettujen osakkeiden arvo muuttuu. Osingonjaossa emoyhtiön osakkeiden hankinta-arvo jaetaan viimeksi mainittujen osakkeiden ja tytäryhtiöiden osakkeiden kesken. Luovutuksen yhteydessä pääomavoitto tai -tappio lasketaan siis tämän osakkeiden hankinta-arvon suhteen perusteella.

14. Ruotsin tuloverolain 42 lukuun vuonna 2001 lisätyn 16 a §:n mukaan kyseisen luvun 16 §:ssä säädettyä verovapautusta sovelletaan myös silloin, kun osakkeita jakava yhtiö on ruotsalaista osakeyhtiötä vastaava ulkomai-

nen yhtiö, joka asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa Ruotsi on tehnyt verosopimuksen, johon sisältyy määräys tietojenvaihdosta.

15. Sveitsin valaliitto ja Ruotsin kuningaskunta tekivät 7.5.1965 sopimuksen tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. [3] Osinkojen osalta verotusvallan jakautumisesta näiden valtioiden välillä määrätään kyseisen verosopimuksen 10 §:ssä. [4]

16. Kyseiseen verosopimukseen ei sisälly määräyksiä tietojenvaihdosta näiden kahden sopimusvaltion toimivaltaisten viranomaisten kesken. Verosopimuksen 27 §:ssä määrätään keskinäisestä sopimusmenettelystä, jonka avulla viranomaiset pyrkivät välttämään verosopimuksen vastaista verotusta ja selvittämään verosopimuksen tulkinnassa tai soveltamisessa ilmenevät vaikeudet tai epätietoisuudet. [5]

17. Verosopimuksen tekemisen yhteydessä laaditun neuvottelu- ja parafointipöytäkirjan 5 kohdan mukaan Sveitsin valtuuskunta katsoi, että tietoja voidaan vaihtaa ainoastaan seikoista, jotka ovat tarpeen verosopimuksen moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi ja verosopimuksen väärinkäytön välttämiseksi. Samassa pöytäkirjan kohdassa mainitaan Ruotsin kuningaskunnan merkinneen tämän kannanoton tiedoksi ja luopuneen nimenomaisen tietojenvaihtoa koskevan määräyksen sisällyttämisestä verosopimukseen.

18. Lisäksi Sveitsin valaliiton ja Ruotsin kuningaskunnan välillä tehtiin 17.8.1993

3 – Jäljempänä verosopimus.

4 – Verosopimuksen 10 §:n 1 momentin mukaan sopimusvaltiossa asuvan yhtiön toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle jakamia osinkoja verotetaan tässä toisessa valtiossa. Sen 10 §:n 2 momentissa kuitenkin määrätään, että näitä osinkoja voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa osinkoa jakava yhtiö asuu, siten, että veron määrä ei saa olla suurempi kuin 15 prosenttia osingon kokonaismäärästä. Jos tämä johtaa siihen, että molemmissa sopimusvaltioissa kannetaan veroa samoista osingoista, kaksinkertaiseen verotukseen sovelletaan verosopimuksen 25 §:ää. Ruotsissa asuvalla luonnollisella henkilöllä, joka saa osinkoa Sveitsissä asuvalta yhtiöltä, on siten oikeus Ruotsissa vähentää tuloverotuksessaan Sveitsissä maksamansa tulovero.

5 – Kyseisessä 27 §:ssä määrätään seuraavaa:
"1. Jos sopimusvaltiossa asuva henkilö katsoo, että toisen tai kummankin sopimusvaltion toteuttamat toimenpiteet johtavat tai voivat johtaa hänen osaltaan verotukseen, joka on tämän sopimuksen vastainen, hän voi saattaa asiansa sen sopimusvaltion toimivaltaisten viranomaisten käsiteltäväksi, jossa hän asuu, ilman, että tämä vaikuttaa hänen oikeuteensa käyttää näiden valtioiden sisäisessä oikeusjärjestyksessä olevia oikeussuojakeinoja.
2. Jos toimivaltainen viranomainen havaitsee huomautuksen perustelluksi, mutta ei itse voi saada aikaan tyydyttävää ratkaisua, viranomaisen on pyrittävä toisen sopimusvaltion toimivaltaisen viranomaisen kanssa keskinäisin sopimuksin ratkaisemaan kysymys verosopimuksen vastaisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.
3. Sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on keskenään neuvotellen pyrittävä ratkaisemaan vaikeudet ja poistamaan epätietoisuudet sopimuksen tulkinnassa tai soveltamisessa. Viranomaiset voivat myös neuvotella keskenään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sellaisissa tapauksissa, joita verosopimus ei kata.
4. Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat olla suoraan yhteydessä toisiinsa päästäkseen yhteisymmärrykseen edellisissä kappaleissa mainituista kysymyksistä. Jos näiden suullisten neuvottelujen todetaan helpottavan yhteisymmärrykseen pääsemistä, niitä varten voidaan perustaa kummankin sopimusvaltion toimivaltaisten viranomaisten edustajista koostuva valtuuskunta."

sopimus verosopimuksen 10 ja 11 §:n panemiseksi täytäntöön (jäljempänä täytäntöönpanosopimus).[6] Siinä määrätään tarkemmin menettelystä, jota verovelvollisen on noudatettava hakiessaan 10 ja 11 §:n mukaista verohyvitystä, sekä tällaisten hakemusten käsittelystä sopimusvaltioiden veroviranomaisissa.

II Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

19. A, joka on Ruotsissa asuva luonnollinen henkilö, omistaa osakkeita yhtiössä X, jonka kotipaikka on Sveitsissä. X harkitsee jakavansa osinkoina erään tytäryhtiönsä osakkeita. A pyysi Skatterättsnämndeniltä (keskusverolautakunta) ennakkotietoa siitä, onko osinko verovapaata. A:n mukaan X on ruotsalaista osakeyhtiötä vastaava ulkomainen yhtiö ja Ruotsin tuloverolaissa verovapautuksen saamiselle asetetut edellytykset täyttyvät yhtiön kotipaikkaa koskevaa edellytystä lukuun ottamatta.

20. Skatterättsnämnden vastasi 19.2.2003 tiedoksiannetussa ennakkotiedossaan, että suunniteltuun osingonjakoon sovelletaan verovapautusta EY:n perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten mukaisesti.

21. Skatterättsnämnden totesi, että Ruotsin tuloverolain 42 luvun 16 a §:ssä asetettu edellytys verosopimukseen sisältyvästä tietojenvaihtoa koskevasta määräyksestä ei täyty. Kyseinen edellytys liittyy Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) mallisopimuksen 26 artiklassa määrätynkaltaiseen yhteistyöhön, eikä Sveitsin valaliiton kanssa tehdyissä verosopimuksissa ole tämänsisältöistä määräystä.

22. Toiseksi Skatterättsnämnden katsoi, että kyseessä oleva osingonjako muodostaa pääomanliikkeen ja että verovapautuksen soveltamatta jättämistä on pidettävä EY 56 artiklassa tarkoitettuna rajoituksena. Skatterättsnämndenin mukaan rajoitus ei kuulu EY 57 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, koska kyseiseen pääomanliikkeeseen ei liity suoria sijoituksia.

23. Näin ollen Skatterättsnämnden totesi, että koska mainittua rajoitusta perusteltiin

6 – Verosopimuksen 11 §:ssä määrätään verotusvallan jakautumisesta korkojen osalta.

sillä, ettei Skatteverket (Ruotsin verohallitus) pysty valvomaan verovapautuksen myöntämisedellytysten täyttymistä, rajoitusta on pidettävä suhteettomana tähän tavoitteeseen nähden, vaikka neuvoston direktiivin 77/799/ETY[7] määräyksiä ei sovelletakaan suhteissa Sveitsin valaliittoon. Täytäntöönpanosopimuksen nojalla Ruotsin veroviranomaiset näyttäisivät nimittäin voivan saada tietoja, jotka ovat tarpeen Ruotsin sisäisen lainsäädännön soveltamiseksi, ja verovelvolliselle, A:lle, voitaisiin antaa tilaisuus osoittaa itse, että kaikki Ruotsin tuloverolaissa asetetut edellytykset täyttyvät.

24. Skatteverket valitti päätöksestä Regeringsrätteniin (yksi hallintotuomioistuin).

25. Skatteverketin mukaan on epäselvää, kuinka pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä on tulkittava silloin, kun on kyse pääomanliikkeistä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden, etenkin sellaisten maiden välillä, jotka eivät halua vaihtaa tietoja verovalvontaa varten. Silloin, kun tiedonsaantimahdollisuus on hyvin pieni, voidaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaista jäsenvaltion lainsäädännön rajoitusta perustella jäsenvaltion oikeudella taata tehokas verovalvonta. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tehokas verovalvonta on sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan perustella jonkin perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämisen rajoittaminen.

26. A kuitenkin väittää, että kyseinen rajoitus ei ole perusteltu silloin, jos verovelvollista voidaan vaatia itse osoittamaan, että kaikki verovapautuksen myöntämiselle asetetut edellytykset täyttyvät.

27. Näin ollen kansallinen tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Ovatko määräykset, jotka koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta jäsenvaltioiden ja kolmannen maan välillä, esteenä sille, että edellä esitetyn kaltaisessa tilanteessa A:lta peritään veroa X:ltä saadusta osingosta sen vuoksi, että X:n kotipaikka ei ole ETA:han kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa [Ruotsin kuningaskunnalla] on verosopimus, joka sisältää määräyksen tietojenvaihdosta?"

7 – Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettu direktiivi (EYVL L 336, s. 15).

III Asian tarkastelu

28. Aluksi on syytä palauttaa mieleen, että välitön verotus, kuten osinkoverotus, kuuluu edelleenkin jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta ja erityisesti perustamissopimuksessa määrättyjä liikkumisvapauksia. [8]

29. On myös huomattava, että kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön mukaan sitä, onko riidanalainen lainsäädäntö yhteisön oikeuden mukainen, on arvioitava nimenomaan perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten perusteella.

30. Oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että sellainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan saaduista osingoista kannetaan veroa, jonka verokanta riippuu siitä, ovatko kyseiset osingot kotimaisia vai eivät, huolimatta siitä, kuinka suuren osuuden osakkeenomistaja omistaa osinkoa jakavasta yhtiöstä, voi kuulua sekä sijoittautumisvapauteen liittyvän EY 43 artiklan että pääomien vapaaseen liikkuvuuteen liittyvän EY 56 artiklan soveltamisalaan. [9]

31. On myös kiistatonta, että perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevassa luvussa ei ole yhtään määräystä, jolla sen soveltamisala laajennettaisiin koskemaan tilanteita, joissa on kyse jäsenvaltion kansalaisten tai jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetun yhtiön sijoittautumisesta kolmanteen maahan. [10]

32. Koska pääasiassa on kyseessä tilanne, jossa jäsenvaltiossa asuva osakkeenomistaja saa osinkoja kolmannessa maassa asuvalta yhtiöltä, ainoastaan EY:n perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä voidaan soveltaa.

33. Kansallinen tuomioistuin haluaa ennakkoratkaisukysymyksellään pääasiassa tietää, onko EY 56 ja EY 58 artiklaa tulkittava siten, että sellainen lainsäädäntö, jonka mukaan tytäryhtiön osakkeina jaettujen osinkojen vapauttaminen tuloverosta, jolle on asetettu useita edellytyksiä, voidaan myöntää vain, jos osinkoa jakava yhtiö asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa kyseinen jäsenvaltio on tehnyt verosopimuksen, johon sisältyy määräys tie-

8 – Asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007 (Kok. 2007, s. I-4051, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

9 – Ibidem (24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 – Ibidem (28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

tojenvaihdosta, on katsottava pääomanliikkeiden rajoitukseksi, ja jos näin on, onko tällainen rajoitus perusteltu.

34. Kysymys on siis kaksitahoinen. Ensinnäkin yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään ratkaisemaan, onko kyseistä lainsäädäntöä pidettävä EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna pääomanliikkeiden rajoituksena. Jos vastaus on myönteinen, siltä tiedustellaan, onko tällainen rajoitus perusteltu.

35. Ennen näiden kahden näkökohdan arviointia on kuitenkin hyödyllistä palauttaa mieleen perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten sisältö ja niiden antamiseen johtaneet keskeiset tapahtumat ja kuvailla lyhyesti välitöntä verotusta koskevaan tietojenvaihtoon sovellettavien säännösten tilaa sekä yhteisön sisäisissä että jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa.

A *Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat EY:n perustamissopimuksen määräykset*

36. Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat EY:n perustamissopimuksen määräykset käsittävät periaatteen, josta määrätään EY 56 artiklassa, sekä kyseistä periaatetta koskevat rajoitukset, jotka esitetään EY 57–EY 60 artiklassa.

1. Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan periaatteen tunnustaminen

37. Pääomanliikkeet yhteisön jäsenvaltioiden välillä ja jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä on vapautettu asteittain.

38. Euroopan talousyhteisön perustamisesta tehtyyn Rooman sopimukseen sisältyneet yhteisön sisäisiä ja ulkoisia pääomanliikkeitä koskevat määräykset olivat erillisiä eivätkä järin velvoittavia. Yhteisön sisäisissä suhteissa jäsenvaltioiden piti ETY:n perustamissopimuksen 67 artiklan (josta on tullut EY 67 artikla, joka on sittemmin kumottu Amsterdamin sopimuksella) nojalla poistaa asteittain siirtymäkauden aikana kaikki pääomanliikkeiden rajoitukset ainoastaan "siltä osin kuin yhteismarkkinoiden moitteettoman toiminnan kannalta on tarpeen". Yhteisön ulkoisissa suhteissa ETY:n perustamissopimuksen 70 artiklassa (josta on tullut EY 70 artikla, joka on sittemmin kumottu Amsterdamin sopimuksella) määrättiin ainoastaan kauppapolitiikkojen asteittaisesta yhteensovittamisesta suhteessa kolmansiin maihin.

39. Koska perustamissopimuksen 67 artiklassa ei asetettu kovin tiukkoja velvoitteita, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kyseisellä määräyksellä – päinvastoin kuin perustamissopimuksen muilla liikkumisvapauksia koskevilla määräyksillä – ei siirtymäkauden loputtua ollut välitöntä oikeusvaikutusta, mutta tunnusti samalla myös pääomien vapaan liikkuvuuden yhdeksi yhteisön "perusvapauksista". [11]

40. Yksi tärkeä välivaihe oli neuvoston direktiivi 88/361/ETY. [12] Tässä direktiivissä säädettiin pääomanliikkeiden välittömässä ja täydellisessä vapauttamisessa jäsenvaltioiden välillä, sillä sen 1 artiklassa säädettiin, että jäsenvaltioiden oli poistettava jäsenvaltioissa asuvien henkilöiden välisiä pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset. Jäsenvaltioiden tuli saattaa tämän velvollisuuden noudattamisen edellyttämät toimenpiteet voimaan viimeistään 1.7.1990. Yhdistetyissä asioissa Bordessa ym. 23.2.1995 antamassaan tuomiossa [13] yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että direktiivin 88/361 1 artiklalla oli välitön oikeusvaikutus.

41. Sen sijaan yhteisön ulkoisissa suhteissa direktiivin 88/361 säännökset eivät olleet yhtä velvoittavia, sillä sen 7 artiklan mukaan jäsenvaltioiden oli vain pyrittävä vapauttamaan pääomanliikkeisiin liittyvät valuutansiirrot kolmansiin maihin ja kolmansista maista yhtä laajalti kuin ne vapautetaan yhteisön sisällä.

42. Toinen tärkeä välivaihe vapauttamisprosessissa oli sopimus Euroopan unionista. Kyseisellä sopimuksella määrättiin ETY:n perustamissopimuksen 67–73 artiklan (josta on tullut EY 73 artikla, joka puolestaan on sittemmin kumottu Amsterdamin sopimuksella) korvaamisesta muodollisesti EY:n perustamissopimuksen 73 b–73 g artiklalla (joista on tullut EY 56–EY 60 artikla) 1.1.1994 alkaen.

43. EU:n sopimuksella pääomien vapaasta liikkuvuudesta tuli aineellisesti yksi perustamissopimuksessa taatuista perusvapauksista, mutta ei ainoastaan jäsenvaltioiden välisissä vaan myös jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä pääomanliikkeissä. EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) mukaan "tämän luvun määräysten mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä".

11 – Asia 203/80, Casati, tuomio 11.11.1981 (Kok. 1981, s. 2595, Kok. Ep. VI, s. 217, 8 kohta).

12 – Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annettu direktiivi (EYVL L 178, s. 5).

13 – Yhdistetyt asiat C-358/93 ja C-416/93 (Kok. 1995, s. I-361, 34 kohta).

44. Tämän määräyksen täsmällisen ja ehdottoman luonteen huomioon ottaen yhteisöjen tuomioistuin katsoi yhdistetyissä asioissa Sanz de Lera ym. 14.12.1995 antamassaan tuomiossa,[14] että pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteella on välitön oikeusvaikutus sikäli, että sillä kielletään jäsenvaltioiden väliset sekä jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden väliset pääomanliikkeiden rajoitukset.[15]

45. Perustamissopimuksen artiklat numeroitiin uudelleen 1.5.1999 voimaan tulleella Amsterdamin sopimuksella, jonka EY 56 artiklan 1 kohdassa toistetaan perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan määräykset.

14 – Yhdistetyt asiat C-163/94, C-165/94 ja C-250/94 (Kok. 1995, s. I-4821).

15 – Yhteisöjen tuomioistuin katsoi näissä yhdistetyissä asioissa, jotka koskivat valuutan vientiä kolmansiin maihin, että "perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan määräyksissä, joissa vahvistetaan jäsenvaltioiden välinen ja jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välinen vapaan liikkuvuuden periaate, annetaan yksityisille oikeuksia, joihin ne voivat vedota tuomioistuimessa ja joita kansallisten tuomioistuinten on suojattava" (43 kohta). Saksan hallitus väitti nyt käsiteltävänä olevassa asiassa esittämissään kirjallisissa huomautuksissa, että yhteisöjen tuomioistuin olisi em. yhdistetyissä asioissa Sanz de Lera ym. annetun tuomion 46 kohdassa rajoittanut perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan välittömän oikeusvaikutuksen koskemaan ainoastaan sellaisia pääomanliikkeitä, joihin ei liity suoria sijoituksia. Olen eri mieltä. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuin tarkoittaa kyseisen tuomion 46 kohdassa, että perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa ilmaistu kielto koskee muita kuin EY:n perustamissopimuksen 73 c artiklan 1 kohdan (josta on tullut EY 57 artiklan 1 kohta) soveltamisalaan kuuluvia rajoituksia, ja tämä viimeksi mainittu määräys koskee rajoituksia, *jotka olivat voimassa 31.12.1993* (kursivointi tässä) ja jotka koskivat pääomanliikkeitä, joihin liittyy suoria sijoituksia. Yhteisöjen tuomioistuin ei siis vapauttanut perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta kiellosta kaikkia pääomanliikkeitä, joihin liittyy suoria sijoituksia, vaan ainoastaan ne, joita koskevat rajoitukset olivat voimassa 31.12.1993. Sen vuoksi em. yhdistetyissä asioissa Sanz de Lera ym. annettua tuomiota on mielestäni tulkittava siten, että perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteella on välitön oikeusvaikutus jäsenvaltioiden suhteissa kolmansiin maihin, ja se koskee kaikkia tässä määräyksessä tarkoitettuja pääomanliikkeitä.

2. Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukset

46. Pääomien vapaan liikkuvuuden periaatetta on rajattu kahdenlaisilla määräyksillä, nimittäin suojalausekkeilla ja poikkeuksilla.

a) Suojalausekkeet

47. Suojalausekkeet annetaan EY 59 ja EY 60 artiklassa. Ne koskevat vain kolmansia maita. Ne ovat luonteeltaan tilapäisiä, ja ne on tarkoitettu sovellettaviksi ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa.

48. EY 59 artikla mahdollistaa reagoimisen taloudellisiin vaikeuksiin. Artiklan mukaan silloin, jos pääomanliikkeet kolmansiin maihin tai kolmansista maista poikkeuksellisissa olosuhteissa aiheuttavat tai uhkaavat aiheuttaa vakavia vaikeuksia talous- ja rahaliiton toiminnalle, Euroopan unionin neuvosto voi määräenemmistöllä Euroopan yhteisöjen komission ehdotuksesta ja Euroopan keskuspankkia kuultuaan enintään kuuden kuukauden ajan toteuttaa suojatoimenpiteitä suhteessa näihin kolmansiin maihin, jos tällaiset toimenpiteet ovat ehdottomasti tarpeen.

49. EY 60 artikla taas on luonteeltaan poliittinen. Sen nojalla yhteisön lainsäätäjä voi ryhtyä pääomanliikkeitä koskeviin vastatoimiin silloin, jos yhteisö on päättänyt taannuttaa tai katkaista taloussuhteensa yhteen tai useampaan kolmanteen maahan perustamissopimuksen ulkopolitiikkaa ja yhteistä turvallisuutta koskevien määräysten nojalla toteutetun yhteisen toiminnan puitteissa.

b) Poikkeukset

50. Poikkeuksista määrätään EY 57 ja EY 58 artiklassa.

51. Myös EY 57 artikla koskee ainoastaan suhteita kolmansiin maihin, ja siinä määrätään erityisen arkaluonteisina pidetyistä pääomanliikkeistä. Sellaisia ovat pääomanliikkeet, joihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille. EY 57 artiklan 1 kohdan mukaan tällaisia pääomanliikkeitä koskevia rajoituksia, jotka olivat kansallisen lainsäädännön tai yhteisön oikeuden mukaan voimassa 31.12.1993, voidaan edelleen soveltaa.

52. EY 57 artiklan 2 kohdassa annetaan neuvostolle mahdollisuus toteuttaa näitä samoja pääomanliikkeitä koskevia uusia toimenpiteitä. Sen mukaan neuvosto voi määräenemmistöllä päättää toteuttaa toimenpiteitä mainittujen pääomanliikkeiden vapauden laajentamiseksi; jos toimenpiteet merkitsevät pääomanliikkeiden rajoittamista, on neuvoston päätöksen oltava yksimielinen.

53. EY 58 artiklassa puolestaan määrätään jäsenvaltioiden itselleen pidättämistä toimivaltuuksista, joiden nojalla ne voivat rajoittaa pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai muihin jäsenvaltioihin tai kolmansista maista tai muista jäsenvaltioista. Siinä määrätään seuraavaa:

"1. Mitä 56 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta:

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

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.

2. Tämän luvun määräykset eivät rajoita sellaisten sijoittautumisoikeuden rajoitusten soveltamista, jotka ovat sopusoinnussa tämän sopimuksen kanssa.

3. Edellä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet ja menettelyt eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista."

54. Oikeuskäytännön mukaan välttämättömiä toimenpiteitä jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkomisen estämiseksi ovat erityisesti tehokkaan verovalvonnan takaamiseen tarkoitetut toimenpiteet. [16]

55. Lisäksi on todettava, että EY 58 artiklan 1 kohdan b alakohdassa esitetty perusteltujen toimenpiteiden luettelo ei ole tyhjentävä. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että pääomien vapaata liikkuvuutta, kuten muitakin liikkuvuutta koskevia vapauksia, voidaan rajoittaa muistakin syistä, jos se on perusteltua yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä tai vaatimuksilla. [17] Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut toistuvasti, että myös verovalvonnan tehokkuuden takaamisen tarve on yksi sellaisista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joilla voidaan perustella pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittaminen. [18]

56. Esitetystä syystä riippumatta on kuitenkin olennaista, että kyseinen toimenpide on sopiva tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi.

57. Asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation 12.12.2006 antamassaan tuomiossa [19] yhteisöjen tuomioistuin myös katsoi, että on mahdollista, että jäsenvaltio voi osoittaa pääomanliikkeitä kolmansiin maihin ja kolmansista maista koskevan rajoituksen

16 – Asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7587, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen sekä 39 kohta).

17 – Ks. erityisesti asia C-302/97, Konle, tuomio 1.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3099, 40 kohta).

18 – Ks. erityisesti asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8203, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja asia C-150/04, komissio v. Tanska, tuomio 30.1.2007 (Kok. 2007, s. I-1163, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 – Asia C-446/04 (Kok. 2004, s. I-11753, 171 kohta).

olevan tietystä syystä perusteltu tilanteessa, jossa tätä syytä ei pidettäisi pätevänä perusteluna jäsenvaltioiden välisten pääomanliikkeiden rajoitukselle.

B *Säännökset tietojenvaihdosta verotusta varten*

1. Jäsenvaltioiden välinen tietojenvaihto verotusta varten

58. Verotusta koskevaa jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa säännellään pääasiassa direktiivillä 77/799.

59. Tämä direktiivi annettiin kahdesta syystä. Ensinnäkin jäsenvaltioiden rajojen yli ulottuvat veropetokset ja veron kiertäminen aiheuttavat taloudellisia menetyksiä ja asianmukaisen verotuksen periaatteen rikkomisia ja voivat siten haitata yhteismarkkinoiden toimintaa. Toiseksi tämän ongelman kansainvälisen luonteen huomioon ottaen kansalliset toimenpiteet, joiden vaikutukset eivät ulotu jäsenvaltion rajojen ulkopuolelle, ovat riittämättömiä, samoin kuin viranomaisten kahdenvälisiin sopimuksiin perustuva yhteistyö. [20]

60. Direktiivin 77/799 mukaan jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on siinä annettujen säännösten mukaisesti vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen. Tämän direktiivin nojalla ja oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio voi siis pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia toimittamaan sille kaikki sellaiset tiedot, joita se pitää tarpeellisina verovelvolliselta kannettavan tuloveron tarkan määrän määrittämiseksi soveltamansa lainsäädännön mukaisesti. [21]

61. Tällä velvollisuudella on kuitenkin rajansa. Direktiivissä nimittäin annetaan jäsenvaltiolle, jolta tietoja pyydetään, oikeus kieltäytyä tekemästä selvityksiä tai antamasta tietoja, jos kyseisen jäsenvaltion lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan viranomaiset eivät voi tehdä näitä selvityksiä eivätkä koota tai käyttää näitä tietoja kyseisen valtion omiin tarpeisiin.

62. Neuvoston direktiivillä 2003/48/EY [22] otettiin käyttöön vastaava automaattinen tietojenvaihtojärjestelmä tiettyjen korkotuloja koskevien tietojen luovuttamiseksi.

20 – Direktiivin 77/799 johdanto-osan ensimmäinen ja kolmas perustelukappale.

21 – Asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002 (Kok. 2002, s. I-8147, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 – Säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta 3.6.2003 annettu direktiivi (EUVL L 157, s. 38).

2. Kolmansien maiden ja jäsenvaltioiden välinen tietojenvaihto verotusta varten

63. Jotta kolmannet maat ja jäsenvaltiot voisivat vaihtaa tietoja verotusta varten, Euroopan yhteisö on tehnyt direktiivissä 2003/48 säädettyjä kyseisen direktiivin kattamaa erityisalaa koskevia tietojenvaihtotoimenpiteitä vastaavista toimenpiteistä verosopimukset Sveitsin valaliiton, Andorran ruhtinaskunnan, Liechtensteinin ruhtinaskunnan, Monacon ruhtinaskunnan ja San Marinon tasavallan kanssa. [23]

64. Näiden erillissopimusten lisäksi kolmansien maiden ja jäsenvaltioiden verotusta varten käymästä tietojenvaihdosta on yhä voimassa kahden- ja monenvälisiä sopimuksia. Niitä on tehty erityisesti tietojenvaihdosta jäsenvaltioiden ja ETA-maiden eli Islannin tasavallan, Liechtensteinin ruhtinaskunnan ja Norjan kuningaskunnan välillä. Näillä mailla ei Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen [24] mukaan ole velvollisuutta panna verotukseen liittyvää tietojenvaihtoa koskevaa EU:n johdettua oikeutta – kuten direktiiviä 77/799 – täytäntöön kansallisessa oikeudessaan.

65. OECD:n laatiman tulo- ja varallisuusveroja koskevan malliverosopimuksen 26 artikla on yleisin tämäntyyppisissä sopimuksissa käytetty lauseke. [25] Sen 29.4.2000 voimaan tulleen version sanamuoto on seuraava:

"1. Sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään sellaisia tietoja, jotka ovat välttämättömiä tämän sopimuksen määräysten tai sopimusvaltioiden, niiden valtiollisten osien tai paikallisviranomaisten lukuun määrättyjä kaikenlaatuisia veroja koskevan sisäisen lainsäädännön määräysten soveltamiseksi, mikäli tämän lainsäädännön perusteella tapahtuva verotus ei ole sopimuksenvastainen. – –

2. Tämän artiklan 1 kappaleen määräysten ei missään tapauksessa katsota velvoittavan sopimusvaltiota:

a) ryhtymään hallintotoimiin, jotka poikkeavat sen tai toisen sopimusvaltion lainsäädännöstä ja hallintokäytännöstä;

23 – Sveitsin valaliiton osalta ks. Euroopan yhteisön ja Sveitsin valaliiton välinen sopimus säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta annetussa neuvoston direktiivissä 2003/48/EY säädettyjä toimenpiteitä vastaavista toimenpiteistä (EUVL L 385, s. 30).

24 – EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus.

25 – OECD:n Internet-sivuston tietojen mukaan OECD:n mallisopimuksen perusteella on laadittu yli 2 000 verosopimusta.

b) antamaan tietoja, joita sen tai toisen sopimusvaltion lainsäädännön mukaan tai säännönmukaisen hallintomenettelyn puitteissa ei voida hankkia;

c) antamaan tietoja, jotka paljastaisivat liikesalaisuuden taikka teollisen, kaupallisen ja ammatillisen salaisuuden tai elinkeinotoiminnassa käytetyn menettelytavan, taikka tietoja, joiden ilmaiseminen olisi vastoin yleistä järjestystä (ordre public)."

66. Edellä esitetyn pohjalta siirryn seuraavaksi arvioimaan, voidaanko kyseistä Ruotsin tuloverolakia pitää pääomanliikkeen rajoituksena, ja jos voidaan, onko tällainen rajoitus perusteltu.

C Pääomanliikkeen rajoituksen olemassaolo

67. Ensimmäinen kysymys, johon on vastattava, koskee sitä, onko sellainen lainsäädäntö, jonka mukaan tytäryhtiön osakkeina jaettaviin osinkoihin voidaan soveltaa vapautusta tuloverosta vain, jos osinkoa jakava yhtiö asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa kyseinen jäsenvaltio on tehnyt verosopimuksen, johon sisältyy määräys tietojenvaihdosta, katsottava pääomanliikkeiden rajoitukseksi.

68. Skatteverketin ja Ruotsin, Saksan, Ranskan ja Alankomaiden hallitusten mukaan tähän kysymykseen on vastattava kieltävästi. Näiden hallitusten mukaan EY 56 artiklan 1 kohdalla ei voi olla jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa samaa ulottuvuutta kuin yhteisön jäsenvaltioiden välisissä suhteissa. Väitteensä tueksi ne esittävät useita perusteita, jotka voidaan tiivistää seuraavasti.

69. Ensinnäkään pääomanliikkeiden vapauttamisella jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä ei niiden mukaan ole samaa päämäärää kuin pääomanliikkeiden vapauttamisella jäsenvaltioiden välillä. Kun kyse on suhteista kolmansiin maihin, vapauttamisen tarkoituksena ei ole sisämarkkinoiden toteuttaminen vaan unionin yhteisen rahan uskottavuuden varmistaminen maailmanlaajuisilla rahoitusmarkkinoilla ja jäsenvaltioissa olevien maailmanlaajuisten rahoituskeskusten säilyttäminen.

70. Toiseksi pääomanliikkeiden vapauttaminen jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä on yhteisön yksipuolinen toimenpide, johon nämä maat eivät välttämättä vastaa. Jos EY 56 artiklan 1 kohdalle annettaisiin jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä pääomanliikkeissä sama ulottuvuus

kuin sillä on yhteisön jäsenvaltioiden välisissä suhteissa, yhteisön asema näiden kolmannen maiden kanssa käytävissä neuvotteluissa heikkenisi selvästi. Näin väljä tulkinta olisi lisäksi ristiriidassa assosiaatiosopimusten kanssa, sillä niiden sisältämien pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisala on suppeampi kuin kyseisen artiklan.

71. Kun kyse on suhteista kolmansiin maihin, EY 56 artiklan 1 kohdan tulkinnassa on otettava huomioon, että yhteisön lainsäädäntö ja erityisesti direktiivi 77/799 eivät velvoita niitä. Samalla on huomattava, että pääomien vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden soveltamisalat saattavat olla osittain limittäiset. Siksi on tärkeää estää se, että EY 56 artiklan 1 kohdan tulkinta suhteissa kolmansiin maihin johtaisi siihen, että sellaiset taloudelliset toimijat, jotka eivät täytä edellytyksiä, joiden on täytyttävä, jotta voidaan vedota oikeuteen sijoittautua johonkin jäsenvaltioon, voisivat kiertää nämä edellytykset.

72. Tällä perusteella Ruotsin, Saksan, Ranskan ja Alankomaiden hallitukset väittävät, ettei EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu "pääomanliikkeiden" käsite koske kolmannessa maassa asuvan yhtiön jakamia osinkoja ja ettei nyt kyseessä olevaa Ruotsin tuloverolakia siten voida pitää tässä artiklassa tarkoitettuna rajoituksena.

73. Olen eri mieltä asiasta. Katson A:n ja komission tapaan, että EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuilla "pääomanliikkeen" ja "rajoituksen" käsitteillä on oltava jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa sama ulottuvuus kuin yhteisön jäsenvaltioiden välisissä suhteissa. Perustelen kantaani seuraavasti.

74. Ensinnäkin viittaan EY 56 artiklan 1 kohdan sisältöön. Kyseisessä kohdassa pääomien vapaan liikkuvuuden periaate jäsenvaltioiden välillä ja jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä vahvistetaan samoin sanankäänteín. Kun otetaan huomioon kyseisen määräyksen syntyhistoria, sen sisällöllä voidaan mielestäni katsoa olevan ratkaiseva merkitys EY 56 artiklan 1 kohdan soveltamisalan tulkinnassa sikäli kuin kyse on yhteisön ja sen ulkopuolisten valtioiden välisistä pääomanliikkeistä.

75. Kuten edellä muistutin, ennen EU:n sopimusta pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä ja jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä säänneltiin erillisillä määräyksillä, joilla oli eri sisältö. Lisäksi pääomien vapaan liikkuvuuden periaate jäsenvaltioiden välillä oli jo tuolloin vahvistettu täsmällisesti ja ehdottomasti direktiivissä 88/361. Näin ollen se, että jäsenvaltiot samassa EU:n sopimuksen artiklassa ja samoin sanankäänteín sopivat soveltavansa tätä periaatetta sekä

yhteisön sisällä että jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa, osoittaa, että ne halusivat antaa tälle liikkuvuutta koskevalle vapaudelle saman ulottuvuuden sekä yhteisön sisällä että yhteisön ja sen ulkopuolisten valtioiden välillä.

76. Tässä oikeudenkäynnissä lausumiaan esittäneiden hallitusten väite, jonka mukaan pääomanliikkeiden vapauttamisella jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä ei ole samaa päämäärää kuin unionin sisäisellä pääomien vapaalla liikkuvuudella, ei mielestäni voi kumota tätä johtopäätöstä.

77. 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.

78. Toiseksi tämä päätelmä saa vahvistusta pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan luvun muista artikloista.

79. Yhteisön lainsäätäjä on nimittäin EY 57, EY 59 ja EY 60 artiklassa määrännyt nimenomaisia taloudellisia ja poliittisia suojalausekkeita ja poikkeuksia, joita sovelletaan erityisesti pääomien vapaaseen liikkuvuuteen jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Jäsenvaltioiden välisen ja jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisen pääomien vapaan liikkuvuuden tavoitteiden ja oikeudellisten asiayhteyksien eroavaisuudet on pyritty huomioimaan juuri näiden artiklojen määräyksissä ja EY 58 artiklassa, ei EY 56 artiklan 1 kohdassa. Toisin sanoen yhteisön ulkoisia suhteita koskevia suojalausekkeita ja poikkeuksia tarvittiin nimenomaan siksi, että viimeksi mainitun artiklan soveltamisala on jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden suhteissa sama kuin yhteisön jäsenvaltioiden välisissä suhteissa.

80. Siltä osin kuin on kyse EY 57 artiklan 2 kohdan ensimmäisestä virkkeestä, jonka mukaan neuvosto voi määräenemmistöllä toteuttaa toimenpiteitä, jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, "pyrkien mahdollisimman laajalti toteuttamaan jäsenvaltioiden ja kolman-

sien maiden välisen pääomien vapaan liikkuvuuden tavoitteen – – edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta tämän sopimuksen muiden lukujen soveltamista",[26] kyseiset toimenpiteet eivät mielestäni osoita – toisin kuin Saksan hallitus väittää –, että EY 56 artiklan 1 kohdan soveltamisala olisi suppeampi silloin, kun sitä sovelletaan suhteissa yhteisön ulkopuolisiin maihin.

81. EY 57 artiklan 2 kohdan ensimmäistä virkettä on tulkittava yhdessä EY 57 artiklan 1 kohdan kanssa, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai yhteisön oikeuden mukaan voimassa 31.12.1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos niihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille.

82. Tässä viimeksi mainitussa määräyksessä siis sallitaan kyseisten rajoitusten pitäminen voimassa määräämättömän ajan. EY 57 artiklan 2 kohdan ensimmäinen virke on mielestäni ymmärrettävä niin, että siinä sallitaan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden tehdä jonkin kolmannen maan kanssa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä sisältäviä sopimuksia, joiden lausekkeita sovelletaan yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa, ilman että niitä vastaan voitaisiin vedota EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin rajoituksiin. EY 57 artiklan 2 kohdan ensimmäinen virke muodostaa toisin sanoen oikeudellisen perustan, jonka nojalla yhteisön lainsäätäjä voi olla soveltamatta näitä kansallisia tai yhteisön rajoituksia kolmannen maan kanssa tehdyn sopimuksen rajoissa.[27]

83. EY 57 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen nojalla neuvosto voi kuitenkin tarvittaessa määrätä toimenpiteitä yhden tai useamman kolmannen maan kanssa tehtävien pääomanliikkeiden rajoittamiseksi, mikä antaa siten yhteisölle painostuskeinon neuvotteluissa kyseisen maan tai maiden kanssa.

84. Kolmanneksi katson, etteivät Skatteverketin ja Ruotsin, Saksan, Ranskan ja Alankomaiden hallitusten esittämät vastalauseet kumoa tätä tulkintaa.

26 – EY 57 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä määrätään seuraavaa:
"Pyrkien mahdollisimman laajalti toteuttamaan jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisen pääomien vapaan liikkuvuuden tavoitteen neuvosto voi määräenemmistöllä komission ehdotuksesta toteuttaa toimenpiteitä, jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta tämän sopimuksen muiden lukujen soveltamista."

27 – Ks. esim. Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Meksikon yhdysvaltojen taloudellista kumppanuutta, poliittista yhteensovittamista sekä yhteistyötä koskevan sopimuksen tekemisestä 28.9.2000 tehty neuvoston päätös 2000/658/EY (EYVL L 276, s. 44).

85. En toisin sanoen usko, että tulkintani olisi omiaan heikentämään yhteisön neuvotteluasemaa tiettyyn kolmanteen maahan nähden tai että se olisi ristiriidassa sellaisten assosiaatiosopimukseen sisältyvien lausekkeiden kanssa, jotka koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta yhteisön ja sopimuspuolena olevan kolmannen maan välillä.

86. Kuten nimittäin edellä havaittiin, EY 56 artiklassa määrätyllä pääomien vapaalla liikkuvuudella jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä on useita rajoja, jotka ilmenevät EY 57–EY 60 artiklasta. Erityisesti sellaisia tiettyihin pääomanliikkeisiin kohdistuvia kansallisia tai yhteisön rajoituksia, jotka olivat voimassa 31.12.1993, voidaan edelleen soveltaa. On myös aiheellista mainita pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukset, joita aiheutuu EY 58 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista jäsenvaltioiden toimenpiteistä, joilla pyritään estämään erityisesti verotusta koskevien lakien rikkominen. Kyse voi olla myös kansallisista toimenpiteistä, jotka ovat perusteltuja yleistä etua koskevista pakottavista syistä.

87. Kuten selvitän tarkemmin analyysini toisessa osassa ja kuten edellä mainitusta asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetusta tuomiosta käy ilmi, tehokkaan verovalvonnan takaaminen on sellainen syy, johon perustuvilla rajoituksilla on oltava laajempi ulottuvuus pääomanliikkeissä kolmansiin maihin tai kolmansista maista kuin pääomanliikkeissä yhteisön jäsenvaltioiden välillä, kun otetaan huomioon erityisesti se, että näitä maita eivät sido tietojenvaihtoa koskevat velvoitteet, joita jäsenvaltioille on asetettu yhteisön johdetun oikeuden säädöksissä.

88. Kaikki nämä EY 56 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kohdistuvat rajoitukset huomioon ottaen yhteisön neuvotteluasema kolmansiin maihin nähden ei mielestäni ole heikentynyt, koska kolmansilta mailta vaaditaan vielä tiettyjä sitoumuksia edellytyksenä kyseisten rajoitusten poistamiseksi yhteisön kanssa tehtyjen verosopimusten tai assosiaatiosopimusten puitteissa.

89. En liioin usko EY 56 artiklan 1 kohdasta esittämäni tulkinnan johtavan siihen, että sellaiset luonnolliset henkilöt tai oikeushenkilöt, jotka eivät täytä niitä edellytyksiä, joiden on täytyttävä, jotta voidaan vedota sijoittautumisvapautta koskeviin perustamissopimuksen määräyksiin, pystyvät kiertämään näitä edellytyksiä.

90. Ensinnäkin on huomattava, että tällaista kiertämisen riskiä ei pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa ole olemassa. Kyseessähän on pääomanliike, jossa kolmannessa maassa asuva emoyhtiö jakaa osinkona myös kolmannessa maassa asuvan tytäryhtiönsä osakkeita osakkeenomistajalle, joka asuu jäsenvaltiossa. Tällainen pääomanliike saattaa kerryttää osakkeenomistajalle osinkoa jakavan yhtiön ulkomaisesta tytäryhtiöstä sellaisen omistusosuuden, joka antaa hänelle

selvän vaikutusvallan tytäryhtiön päätöksiin. Sitä vastoin kolmannessa maassa asuva osakkeenomistaja ei voi tällaisella pääomanliikkeellä saada määräysvaltaa jäsenvaltiossa asuvassa tytäryhtiössä.

91. Yhteisöjen tuomioistuin on viimeaikaisessa oikeuskäytännössään tarkentanut sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalojen rajoja.

92. Kyseisen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun kyse on jäsenvaltion lainsäädännöstä, joka kohteensa takia koskee tilanteita, joissa osakkeenomistaja omistaa yhtiöstä sellaisen osuuden, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta – tällaisia ovat esimerkiksi ulkomaisia välivhtiöitä koskeva kansallinen lainsäädäntö [28] tai lainsäädäntö, jolla pyritään estämään alikapitalisointia [29] –, kyseistä lainsäädäntöä on arvioitava vain ja ainoastaan sijoittautumisvapautta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten perusteella. [30]

93. Vaikka kyseisellä lainsäädännöllä voisi tällaisessa tapauksessa olla rajoittavia vaikutuksia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, tällaiset vaikutukset olisivat väistämätön seuraus mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne olisi peruste sille, että kyseistä lainsäädäntöä tutkittaisiin EY 56–EY 60 artiklan kannalta. Toisin sanoen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä ei tällaisessa tapauksessa pidä soveltaa, eikä Euroopan unionin ulkopuolella asuva kolmannen maan kansalainen näin ollen voi vedota niihin, jotta hän voisi kiertää sen, ettei hän voi vedota sijoittautumisvapautta koskeviin perustamissopimuksen määräyksiin.

94. Sen sijaan on totta, että kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan saaduista osingoista kannetaan veroa, jonka verokanta riippuu siitä, ovatko kyseiset osingot kotimaisia vai eivät, huolimatta siitä, kuinka suuren osuuden osakkeenomistaja omistaa osinkoa jakavasta yhtiöstä, voi kuulua pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan. Näin ollen on mahdollista, että osakkeenomistaja, joka on kolmannen maan kansalainen ja joka asuu Euroopan unionin ulkopuolella ja joka omistaa merkittävän osuuden jäsenvaltiossa asuvasta yhtiöstä, voi vedota EY 56 artiklan 1 kohdan määräyksiin kyseisen lainsäädännön riitauttamiseksi.

95. Se, että osakkeenomistajan osuus jäsenvaltiossa asuvasta yhtiöstä on niin suuri, että se antaa hänelle selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen

28 – Ks. tältä osin asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7995, 31–33 kohta).

29 – Ks. asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007 (Kok. 2007, s. I-2107, 26–34 kohta) ja asia C-492/04, Lasertec, määräys 10.5.2007 (Kok. 2007, s. I-3775, 18–26 kohta).

30 – Ks. saman periaatteen soveltaminen pääomien vapaan liikkuvuuden ja palvelujen tarjoamisen vapauden soveltamisalojen rajoittamisessa asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006 (Kok. 2006, s. I-9521, 34, 48 ja 49 kohta).

toiminnasta, ei sinänsä ole riittävä peruste olla soveltamatta EY 56 artiklan 1 kohtaa, kun otetaan huomioon EY 57 artiklan 1 kohdan sisältö. Kuten edellä todettiin, jälkimmäisen määräyksen mukaan jäsenvaltioilla on edelleen mahdollisuus soveltaa rajoituksia, jotka olivat voimassa 31.12.1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy "sijoittautumista". Edellä mainitusta määräyksestä voidaan siis päätellä, että jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin pääomanliikkeisiin voi hyvinkin liittyä sijoittautumista.

96. Mutta vaikka osakkeenomistaja, joka on kolmannen maan kansalainen ja joka asuu Euroopan unionin ulkopuolella ja joka omistaa tällaisen osuuden jäsenvaltiossa asuvasta yhtiöstä, voikin vedota EY 56 artiklaan, sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten kiertämisen riski pystytään tässä tapauksessa välttämään myös EY 58 artiklan 2 kohdan avulla. Käsittääkseni tässä määräyksessä sallitaan jäsenvaltioiden toteuttaa toimenpiteitä tällaisille osakkeenomistajille suoritettavien osingonjakojen rajoittamiseksi.

97. Edellä esitetyn perusteella katson, että EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja "pääomanliikkeiden" ja "rajoitusten" käsitteitä on tulkittava jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa samalla tavalla kuin niitä tulkitaan yhteisön sisäisissä suhteissa.

98. Jos lähtökohta on tämä, ei ensinnäkään voida vakavasti kyseenalaistaa sitä, etteikö osinkojen jakaminen tytäryhtiön osakkeina olisi nimenomaan tässä perustamissopimuksen määräyksessä tarkoitettu pääomanliike.

99. Asiassa Verkooijen 6.6.2000 antamassaan tuomiossa [31] yhteisöjen tuomioistuin nimittäin katsoi, että se, että tietyssä jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka on tämän jäsenvaltion kansalainen, saa osakeomistuksen perusteella osinkoja yhtiöltä, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, on direktiivin 88/361 1 artiklassa tarkoitettu pääomanliike. Tämä johtopäätös perustui siihen, että osinkojen saamisen välttämättömänä edellytyksenä on kyseisen direktiivin liitteenä olevan nimikkeistön I kohdan 2 alakohdassa tarkoitettu osallistuminen uuteen tai olemassa olevaan yritykseen.

100. Samaa periaatetta voidaan soveltaa tilanteeseen, jossa osinko muodostuu tytäryhtiön osakkeista, koska – kuten komissiokin huomauttaa – tällaisen voitonjaon edellytyksenä on, että osingonsaaja omistaa osakkeita osinkoa jakavassa yhtiössä. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on lisäksi katsottu, että koska EY 56 artiklassa toistetaan asiallisesti direktiivin 88/361 1 artiklan sisältö, direktiivin liitteenä olevalla pääomanliikkeiden

31 – Asia C-35/98 (Kok. 2000, s. I-4071).

nimikkeistöllä on edelleen pääomanliikkeiden käsitteen määrittämisen kannalta sama ohjeellinen arvo. [32]

101. Toiseksi Ruotsin tuloverolaki muodostaa kiistatta rajoituksen tälle pääomanliikkeelle. Kyseisellä lainsäädännöllä, jonka mukaan verovapautus ei koske sellaisten yhtiöiden jakamia osinkoja, jotka asuvat Euroopan talousalueeseen (ETA) kuulumattomissa valtioissa, jotka eivät ole tehneet Ruotsin kuningaskunnan kanssa verosopimusta, johon sisältyy määräys tietojenvaihdosta, saadaan kyseisen jäsenvaltion verovelvolliset luopumaan pääomien sijoittamisesta ulkomaille sijoittautuneisiin näissä kolmansissa maissa asuviin yhtiöihin.

102. Kyseinen laki myös estää viimeksi mainittuja yhtiöitä keräämästä pääomaa Ruotsissa. Se siis muodostuu myös tässä suhteessa pääomien liikkuvuuden rajoitukseksi, sillä kyseisillä yhtiöillä on oikeus vedota pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin perustamissopimuksen määräyksiin, kuten oikeuskäytännöstä ilmenee. [33]

103. Lainsäädäntö, jonka mukaan tytäryhtiön osakkeina jaetuille osingoille voidaan myöntää vapautus tuloverosta vain, jos osinkoa jakava emoyhtiö asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa Ruotsilla on verosopimus, joka sisältää määräyksen tietojenvaihdosta, on näin ollen katsottava EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi pääomanliikkeiden rajoitukseksi.

104. Seuraavaksi on tutkittava, onko tällainen rajoitus perusteltavissa.

D *Rajoituksen perustelut*

105. Skatteverket ja Ruotsin hallitus sekä useat muut hallitukset väittävät, että kyseistä rajoitusta voidaan perustella tarpeella taata verovalvonnan tehokkuus. Italian hallitus puolestaan katsoo rajoituksen kuuluvan EY 57 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

106. Tutkin aluksi, johtuuko mainittu rajoitus EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuista voimassa olevista toimenpiteistä, sillä jos näin on, ei ole enää tarpeen selvittää, onko se perusteltavissa EY 58 artiklalla.

32 – Em. asia Fidium Finanz (tuomion 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 – Em. asia Fidium Finanz (tuomion 25 kohta) ja em. asia Holböck (tuomion 30 kohta).

1. EY 57 artiklan 1 kohdan soveltaminen

107. EY 57 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa pääomanliikkeitä koskevia rajoituksia, jotka olivat voimassa 31.12.1993, jos näihin pääomanliikkeisiin liittyy suoria sijoituksia. Päinvastoin kuin Italian hallitus, en katso, että tämä määräys on sovellettavissa Ruotsin tuloverolakiin.

108. Kansallisen tuomioistuimen esittämistä tiedoista tosin käy ilmi, että kansallinen lainsäädäntö, jossa säädettiin osinkojen vapauttamisesta verosta, oli voimassa 31.12.1993 ja että sitä sovellettiin yksinomaan ruotsalaisten yhtiöiden jakamiin osinkoihin niin, että kolmansissa maissa asuvat yhtiöt jäivät verovapautuksen ulkopuolelle. Tässä mielessä voitaisiin väittää, että kansallisessa lainsäädännössä oli jo tuolloin evätty verovapautus siinä tapauksessa, että osinkoa jakavat yhtiöt asuivat sellaisissa kolmansissa maissa, joiden kanssa Ruotsin kuningaskunnalla ei ole verosopimusta, joka sisältää määräyksen tietojenvaihdosta.

109. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kuitenkin tarkentaa, että kyseinen lainsäädäntö kumottiin vuonna 1994 mutta otettiin uudelleen käyttöön vuodesta 1995 alkaen. Tämän kumoamisen huomioon ottaen Ruotsin tuloverolakia ei mielestäni voida rinnastaa EY 57 artiklan 1 kohdassa mainittuihin 31.12.1993 voimassa olleisiin rajoituksiin, ja tähän ei vaikuta se, liittyykö kyseiseen pääomanliikkeeseen tässä samassa määräyksessä tarkoitettuja suoria sijoituksia vai ei.

110. Kyseistä määräystä on nimittäin tulkittava siinä asiayhteydessä, johon se kuuluu. EY 57 artiklan 1 kohta muodostaa poikkeuksen EY 56 artiklan 1 kohdassa määrättyyn periaatteeseen. Sitä on siten tulkittava suppeasti. Lisäksi EY 57 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen määräyksistä ilmenee, että kaikkiin uusiin pääomanliikkeiden rajoituksiin vaaditaan aina neuvoston yksimielinen päätös.

111. Tällä perusteella 31.12.1993 voimassa olleiden rajoitusten käsite tarkoittaa mielestäni sitä, että oikeussäännöt, joihin kyseinen rajoitus sisältyy, ovat kuuluneet kansalliseen oikeusjärjestykseen keskeytyksettä 31.12.1993 lähtien. EY 57 artiklan 1 kohdan perusteella jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa siinä tarkoitettuja rajoituksia määräämättömän ajan mutta eivät voi ottaa uudelleen käyttöön kertaalleen kumottuja rajoituksia.

112. Kumotessaan tämän rajoituksen kyseinen jäsenvaltio itse asiassa ilmaisi, ettei se ollut enää tarpeen sen suhteissa kolmansiin maihin. Se, että kyseisen jäsenvaltion sallit-

taisiin milloin tahansa ottaa uudelleen käyttöön tällainen rajoitus, olisi vastoin periaatetta, joka vahvistetaan EY 56 artiklassa, sekä EY 57 artiklan 2 kohtaa sekä EY 58–EY 60 artiklaa, joiden mukaan taloudellisten tai poliittisten suojatoimenpiteiden hyväksymiselle on asetettu erittäin tiukat edellytykset ja joiden mukaan mitään uusia toimenpiteitä, jotka merkitsevät taantumista kolmansiin maihin tai kolmansista maista suuntautuvien pääomanliikkeiden vapauttamisessa, ei voida toteuttaa ilman neuvoston yksimielistä päätöstä.

113. Tämä päätelmä näyttää olevan oikeuskäytännön mukainen. Edellä mainitussa asiassa Konle annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuimen oli tulkittava "voimassa olevan lainsäädännön" käsitettä, joka sisältyy Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu,[34] tehdyn asiakirjan 70 artiklaan, jonka nojalla Itävallan tasavallan oli mahdollista jatkaa väliaikaisesti vapaa-ajan asuntoja koskevan voimassa olevan lainsäädäntönsä soveltamista. Sittemmin edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation[35] ja asiassa Holböck[36] antamissaan tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin sovelsi tätä tulkintaa osinkoverotusta koskevaan lainsäädäntöön.

114. Kyseisen oikeuskäytännön mukaan jokaista kansallista säännöstä, joka on annettu 31.12.1993 jälkeen, ei ole pelkästään antamispäivänsä vuoksi ilman muuta suljettu pois EY 57 artiklan 1 kohdassa vahvistetusta poikkeusjärjestelystä. Yhteisöjen tuomioistuin on myöntänyt, että tämä artikla koskee myös säännöksiä, jotka sisällöltään vastaavat identtisesti niitä edeltänyttä lainsäädäntöä tai joilla vain väljennetään tai poistetaan aiempaan lainsäädäntöön sisältyneitä rajoituksia, jotka kohdistuvat yhteisön oikeuden mukaisten vapauksien ja oikeuksien käyttämiseen.

115. Edellä mainittujen tuomioiden perusteluista tai asiayhteydestä, jossa ne annettiin, ei kuitenkaan ilmene, että 31.12.1993 voimassa olleiden rajoitusten käsitettä pitäisi soveltaa myös silloin, kun asianomaisena päivänä voimassa ollut lainsäädäntö on kertaalleen kumottu ja tietyn ajan kuluttua saatettu uudelleen osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Edellä mainittuihin asiassa Konle, asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation ja asiassa Holböck annettuihin tuomioihin johtaneissa oikeudenkäynneissä riitautetut säädökset olivat kaikki muutoksia kyseisenä päivänä voimassa olleisiin lainsäädäntöihin. Toisin kuin pääasiassa kyseessä olevassa asiassa, näissä oikeustapauksissa ei alkuperäistä rajoitusta missään vaiheessa poistettu tietyksi ajaksi kansallisesta oikeusjärjestyksestä, vaan niissä oli kysymys siitä, ettei riitautettu lainsäädäntö ollut kyseisenä päivänä vielä tullut voimaan.

116. Myöskään sellaisista yhteisöjen tuomioistuimen tuomioista, joissa "voimassa olevan lainsäädännön" käsitettä tulkitaan muussa kuin välittömään verotukseen liittyvässä oikeudellisessa asiayhteydessä, ei löytynyt ainuttakaan esimerkkiä, joka olisi ristiriidassa nyt esittämäni päätelmän kanssa.

34 – EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1.
35 – Tuomion 189–195 kohta.
36 – Tuomion 40–43 kohta.

117. Näin ollen katson, ettei pääasiassa kyseessä olevaa rajoitusta voida perustella EY 57 artiklan 1 kohdalla.

2. Rajoituksen perusteleminen EY 58 artiklalla

118. Skatteverket ja Ruotsin hallitus väittävät Tanskan, Espanjan, Ranskan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten tukemina, että kyseinen rajoitus on oikeutettu, koska Ruotsin veroviranomaiset eivät ilman sitä pysty tarkistamaan kolmannelta maalta, tässä tapauksessa Sveitsin valaliitolta, että kaikki verovapautuksen edellytykset täyttyvät.

119. Ruotsin hallituksen mukaan riita koskee ensimmäistä, kolmatta, neljättä ja viimeistä Ruotsin tuloverolaissa asetettua edellytystä, joiden mukaan osinkoa jaetaan suhteessa omistettuihin emoyhtiön osakkeisiin; kaikki emoyhtiön osuudet tytäryhtiössä on jaettava; osingonjaon jälkeen mikään emoyhtiön kanssa samaan konserniin kuuluva yritys ei saa omistaa osuuksia tytäryhtiöstä; ja tytäryhtiön pääasiallisen toiminnan on koostuttava liiketoiminnasta tai suoraan taikka välillisesti osuuksien omistamisesta sellaisissa yhtiöissä, jotka harjoittavat tällaista toimintaa. Ruotsin hallituksen mukaan silloin, kun osinkoa jakava emoyhtiö asuu ulkomailla, asuinmaan viranomainen on ainoa, joka pystyy hankkimaan näiden edellytysten täyttymisen valvomiseen tarvittavat tiedot.

120. Kyseiset oikeudenkäyntiin osallistuneet osapuolet selittävät, että kansallisten veroviranomaisten pitäisi pystyä tarkistamaan verovelvollisten toimittamat selvitykset. Jollei voimassa ole mitään järjestelyä, joka mahdollistaa tietojenvaihdon toimivaltaisten kansallisten viranomaisten välillä, on olemassa vaara, että verolainsäädäntöä rikotaan. Näin ollen ei voida pitää suhteettomana verovapautuksen soveltamatta jättämistä silloin, kun osinkoa jakavan yhtiön kotipaikka on sellaisessa kolmannessa maassa, joka ei ole halunnut tehdä tietojenvaihtoa koskevaa sopimusta.

121. A kiistää tämän päätelmän ja väittää, ettei pääasiassa kyseessä oleva rajoitus ole oikeasuhteinen tehokkaan verovalvonnan takaamista koskevaan tavoitteeseen nähden, koska verovelvollinen pystyy tarvittaessa itse osoittamaan, että kaikki Ruotsin tuloverolaissa määritellyt verovapautuksen edellytykset täyttyvät.

122. A viittaa tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Baxter ym. 8.7.1999 antamas-

saan tuomiossa [37] ja asiassa Danner 3.10.2002 antamassaan tuomiossa [38] omaksumaan kantaan, jonka mukaan jäsenvaltio ei voi kieltää verovelvolliselta veroetua sillä perusteella, että kyseisellä valtiolla pitäisi olla mahdollisuus tarkistaa verovelvollisen ulkomailla tehdyistä liiketoimista toimittamat tiedot.

123. Myös komissio epäilee, onko pääasiassa kyseessä oleva rajoitus suhteellisuusperiaatteen mukainen. Se katsoo, että verovelvollinen pystyy itse toimittamaan näyttöä Ruotsin tuloverolaissa asetettujen eri edellytysten täyttymisestä ja että on kansallisen tuomioistuimen asia arvioida, onko toimivaltaisen veroviranomaisen suorittama tietojen tarkistaminen välttämätöntä vai ei.

124. Olen Skatteverketin ja lausumiaan esittäneiden hallitusten kanssa samaa mieltä siitä, että kyseinen rajoitus on hyväksyttävissä keinona taata verovalvonnan tehokkuus. Perustelen kantaani seuraavilla syillä.

125. On selvää, että verovalvonnan tehokkuuden takaaminen on sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla pääomanliikkeiden rajoitusta voidaan perustella. Tämä syy on liitettävissä myös EY 58 artiklan 1 kohdan b alakohtaan, joka koskee jäsenvaltioiden toteuttamia toimenpiteitä lakien ja asetusten rikkomisen estämiseksi. Jotta rajoitusta voitaisiin pitää perusteltuna, on oikeuskäytännön mukaan kuitenkin ratkaisevaa, että kyseinen kansallinen toimenpide soveltuu sillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi, kuten suhteellisuusperiaate edellyttää. [39]

126. Tätä samaa oikeuskäytäntöä, joka liittyy EY 58 artiklan ulottuvuuteen yhteisön sisäisissä pääomanliikkeissä, voidaan soveltaa myös silloin, kun on arvioitava, ovatko pääomanliikkeille kolmansista maista tai kolmansiin maihin asetetut rajoitukset tämän artiklan mukaisia, sillä kyseisessä artiklassa ei, kuten ei EY 56 artiklassakaan, tehdä mitään eroa näiden kahden pääomanliikkeiden ryhmän välillä.

127. Nyt esillä olevassa tapauksessa vaikuttaa kiistattomalta, että se, että tytäryhtiön osakkeina jaettuihin osinkoihin ei sovelleta vapautusta tuloverosta, jos osinkoa jakava yhtiö asuu sellaisessa kolmannessa maassa, joka ei ole tehnyt Ruotsin kuningaskunnan kanssa verosopimusta, joka sisältää määräyksen tietojenvaihdosta verovalvontaa varten, on hyvinkin sopiva keino sillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi, toisin sanoen

37 – Asia C-254/97 (Kok. 1999, s. I-4809).

38 – Asia C-136/00 (Kok. 2002, s. I-8147).

39 – Ks. erityisesti em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 32 kohta).

sen takaamiseksi, että vapautusta sovelletaan yksinomaan sellaisiin osingonjakoihin, jotka täyttävät Ruotsin tuloverolaissa asetetut edellytykset.

128. Tässä tapauksessa on siis olennaista se, onko pääasiassa kyseessä oleva rajoitus oikeasuhteinen tähän tavoitteeseen nähden.

129. Tarkemmin sanottuna tämä kysymys on aiheellinen, koska se, että verovapautusta ei sovelleta, jos osinkoa jakava yhtiö asuu sellaisessa kolmannessa maassa, joka ei ole tehnyt Ruotsin kuningaskunnan kanssa verosopimusta, johon sisältyy määräys tietojenvaihdosta, estää ehdottomasti tältä yhtiöltä osinkoja saaneita verovelvollisia esittämästä selvitystä siitä, että Ruotsin tuloverolaissa säädetyt edellytykset täyttyvät. Seuraavaksi onkin selvitettävä, voidaanko tällaista verovapautuksen soveltamatta jättämistä, joka perustuu siihen oletukseen, että asuinvaltion toimivaltaiset viranomaiset eivät pysty tarkastamaan verovelvollisen toimittamia selvityksiä, pitää oikeasuhteisena toimenpiteenä.

130. Katson jäljempänä esittämistäni syistä, että kyseinen oletus on tässä tapauksessa aivan oikea. Ruotsin hallituksen toimittamista asiakirjoista ja selvityksistä nimittäin ilmenee, että Sveitsin viranomaisilta voidaan Sveitsin valaliiton kanssa tehtyjen sopimusten nojalla pyytää ainoastaan tietoja, jotka ovat tarpeen verosopimuksen moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi. Kun kuitenkin Skatterättsnämnden on päinvastoin katsonut, että Sveitsin valaliiton kanssa tehdyn täytäntöönpanosopimuksen nojalla voidaan hankkia Ruotsin tuloverolaissa määriteltyjen edellytysten täyttymisen valvomisessa tarvittavat tiedot, tämä peruste on jätettävä kansallisen tuomioistuimen arvioitavaksi.

131. Jos siis oletus, jonka mukaan verovelvollisen toimittamia tietoja ei pystytä tarkistamaan Sveitsin toimivaltaisilta viranomaisilta, pitää paikkansa, katson, että pääasiassa kyseessä olevaa verovapautuksen soveltamatta jättämistä on pidettävä oikeasuhteisena kahdesta syystä.

132. Ensinnäkin se, ettei jäsenvaltio saa yhtiön asuinvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta tietoja, joita se tarvitsee verovelvollisen toimittamien selvitysten tarkistamiseen ja jotka ainoastaan kyseiset viranomaiset pystyvät hankkimaan, heikentää merkittävästi tämän jäsenvaltion mahdollisuutta toteuttaa tosiasiallista valvontaa. Sillä ei tässä tapauksessa ole muuta vaihtoehtoa kuin nojautua verovelvollisen ja tarvittaessa kolmansien osapuolten toimittamiin selvityksiin.

133. Jos kyseinen verovelvollinen kaiken lisäksi tietää, ettei tietoja pystytä tarkistamaan sen maan viranomaisilta, jossa osinkoja jakava yhtiö asuu, riski kyseisen jäsenvaltion lainsäädännön rikkomisesta kasvaa.

134. Näissä olosuhteissa ei mielestäni vaikuta lainkaan kohtuuttomalta, että kyseinen jäsenvaltio jättää myöntämättä kyseisen veroedun tilanteissa, joissa se ei tosiasiallisesti ja tehokkaasti pysty valvomaan, että sen kansallisessa lainsäädännössä asetetut edellytykset etuuden myöntämiselle täyttyvät.

135. A:n mainitsema oikeuskäytäntö, erityisesti edellä mainitussa asiassa Baxter ym. annettu tuomio ja edellä mainitussa asiassa Danner annettu tuomio, ei nähdäkseni ole ristiriidassa tämän päätelmän kanssa.

136. Tämän oikeuskäytännön mukaan se, että jäsenvaltion on yhteisössä mahdotonta tai vaikeaa saada toiselta jäsenvaltiolta tietoja, joita se tarvitsee kansallisessa lainsäädännössään määriteltyjen edellytysten täyttymisen valvomiseksi, ei oikeuta sitä, että verovelvollista ehdottomasti estetään itse esittämästä näyttöä kyseisten edellytysten täyttymisestä.

137. Yhteisössä tällainen mahdoton tai vaikea tilanne ei ole suinkaan tavaton. Vaikka jäsenvaltio voi aina pyytää direktiivin 77/799 perusteella toisen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia toimittamaan sille kaikki sellaiset tiedot, joita se pitää tarpeellisina verovelvolliselta kannettavan tuloveron tarkan määrän määrittämiseksi soveltamansa lainsäädännön mukaisesti, tämä mahdollisuus ei kuitenkaan ole rajoittamaton. Kyseisen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiota, jolta tietoja pyydetään, 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.

138. Tällaisissa tapauksissa jäsenvaltiot eivät vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan saa lähtökohtaisesti evätä pääasiassa kyseessä olevan kaltaista veroetua. Yhteisöjen tuomioistuin muistuttaa, että kansalliset veroviranomaiset voivat vaatia verovelvolliselta viranomaisten tarpeelliseksi arvioiman näytön, ja tarvittaessa evätä veroedun, jos tätä näyttöä ei ole esitetty. [40]

139. Jos näin ollen pidetään suhteettomana sitä, että yhteisön sisällä tällainen veroetu

40 – Ks. viimeksi em. asia komissio v. Tanska (tuomion 54 kohta).

lähtökohtaisesti evätään, jos kansallisessa lainsäädännössä asetettujen edellytysten täyttymistä ei pystytä tarkistamaan toiselta valtiolta, tähän on mielestäni syynä se, että kyseinen tilanne kuuluu direktiivin 77/799 8 artiklassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan. Tätä poikkeusta sovellettaessa kyseisen veroedun lähtökohtaisesta epäämisestä muodostuva liikkumisvapauksien rajoitus vaikuttaa suhteettomalta siksi, että sen jäsenvaltion, jonka alueella liiketoimet tehdään, kieltäytyminen avunannosta ei ylitä direktiivissä 77/799 säädetylle keskinäisen avun velvoitteelle määritettyjä rajoja.

140. Kyseinen oikeuskäytäntö liittyy siis direktiivissä säädettyyn keskinäisen avun velvollisuuteen ja siihen, että tämä velvollisuus ei ole aivan rajoittamaton. Tästä seuraa, ettei kyseistä oikeuskäytäntöä mielestäni voida soveltaa pääomanliikkeisiin kolmansista maista tai kolmansiin maihin silloin, kun kyseinen maa – joka siis lähtökohtaisesti on direktiivin 77/799 soveltamisalan ulkopuolella – ei ole sitoutunut minkäänlaiseen keskinäiseen apuun jäsenvaltioiden kanssa.

141. Oikeuskäytännön, johon A vetoaa, voidaan ajatella perustuvan myös siihen, että verovelvollinen pystyy muiden asiaa koskevien yhteisön oikeuden säännösten nojalla toimittamaan sellaiset selvitykset, joiden voidaan katsoa muodostavan luotettavan ja asiaankuuluvan valvontaperustan.

142. Edellä mainitussa asiassa Baxter ym. annetussa tuomiossa, johon A viittaa, yhteisöjen tuomioistuin otti kantaa Ranskan lainsäädäntöön, jonka nojalla lääkeyhtiöt voivat vähentää niiltä kannetun erityisveron määräytymisperusteesta sellaiset menot, jotka liittyvät Ranskassa tehtyyn tutkimustyöhön. Tämä tutkimusmenojen vähentämisoikeuden rajaaminen esti Ranskassa sivutoimipaikan puitteissa toimivia yhteisön yrityksiä vähentämästä muissa jäsenvaltioissa tehtyyn tutkimustyöhön liittyviä menoja. Yhteisöjen tuomioistuin piti sitä sijoittautumisvapauden rajoittamisena. Tällainen rajaaminen oli Ranskan hallituksen mukaan välttämätöntä, jotta maan veroviranomaiset pystyvät tarkastamaan tutkimusmenojen todenperäisyyden ja laadun.

143. Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoi, ettei tällaista perustelua voida hyväksyä ja ettei verovelvollista voida lähtökohtaisesti estää esittämästä sellaisia asiaa koskevia selvityksiä, joiden perusteella Ranskan veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa muissa jäsenvaltioissa aiheutuneiden tutkimusmenojen todenperäisyys ja laatu. Komission esittämästä näkemyksestä on todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen voidaan varmasti olettaa ottaneen arvioinnissaan huomioon, että kyseinen verovelvollinen pystyi toimittamaan tietoja emoyhtiöiden, joiden kotipaikat olivat muissa jäsenvaltioissa, kirjanpidosta ja että nämä tiedot muodostivat

luotettavan valvontaperustan, koska tiedot oli laadittava neljännen neuvoston direktiivin 78/660/ETY [41] ja seitsemännen neuvoston direktiivin 83/349/ETY [42] mukaisesti.

144. Lyhyesti sanottuna silloin, kun osapuolia sitoo keskinäisen avun velvoite, ja osittain myös siksi, että verovelvollisen esittämät selvitykset kuuluvat yhteisön oikeusjärjestyksen soveltamisalaan, se, että näitä tietoja ei pystytä tarkistamaan toiselta jäsenvaltiolta, ei riitä oikeuttamaan sitä, että verovelvollista ehdottomasti estetään esittämästä näyttöä siitä, että kansallisessa lainsäädännössä kyseisen veroedun myöntämiselle säädetyt edellytykset todella täyttyvät.

145. Tätä oikeuskäytäntöä ei kuitenkaan voida soveltaa pääomanliikkeisiin jäsenvaltioiden ja sellaisten kolmansien maiden välillä, jotka eivät ole sitoutuneet mihinkään keskinäiseen apuun ja joita yhteisön oikeus ei velvoita. [43]

146. Toinen syy, johon perustan kantani, liittyy tarpeeseen painostaa kolmansia maita tekemään yhteisön tai ainakin sen jäsenvaltioiden kanssa sopimuksia, joihin sisältyy määräys tietojenvaihdosta.

147. Yhteisön lainsäätäjä katsoi nimittäin aiheelliseksi antaa direktiivin 77/799 torjuakseen petoksia ja veronkiertoa, jotka olivat vaarassa haitata yhteismarkkinoiden toimintaa. Liikkumisvapauksia on siis yhteisön tasolla täydennetty jäsenvaltioiden toimival-

41 – Yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla 25.7.1978 annettu neljäs neuvoston direktiivi (EYVL L 222, s. 11).

42 – Konsolidoiduista tilinpäätöksistä perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla 13.6.1983 annettu seitsemäs neuvoston direktiivi (EYVL L 193, s. 1).

43 – En liioin usko, että Ruotsin tuloverolakia tulisi A:n kaltaisen verovelvollisen tilanteessa pitää suhteettomana sillä perusteella, että pääasiassa kyseessä olevaa verovapautusta ei evätä silloin, kun osinkoa jakava yhtiö asuu sellaisessa ETA-valtiossa, joka ei ole Euroopan unionin jäsenvaltio ja jolla ei siten ole mitään velvollisuutta saattaa direktiiviä 77/799 osaksi kansallista lainsäädäntöään. Sveitsin valaliiton, joka ei ole ratifioinut ETA-sopimusta, asema ei nimittäin näytä tältä osin vastaavan Islannin tasavallan, Liechtensteinin ruhtinaskunnan ja Norjan kuningaskunnan asemaa. Islannin tasavalta ja Norjan kuningaskunta ovat tehneet Ruotsin kuningaskunnan kanssa hallinnollista apua koskevan monenvälisen sopimuksen, jossa on määräyksiä tietojenvaihdosta sekä muusta verotukseen liittyvästä hallinnollisesta avusta. Liechtensteinin ruhtinaskunnalla ei tietääkseni ole tämäntyyppisiä sopimuksia Ruotsin kuningaskunnan kanssa. Ruotsilla olisi siis mielestäni ollut oikeus evätä verovapautus Liechtensteinissa asuvien yhtiöiden jakamien osinkojen osalta. Se, että verovapautusta siitä huolimatta sovelletaan näihin osinkoihin, ei kuitenkaan vielä sinänsä osoita, että Ruotsin tuloverolaki olisi suhteeton siltä osin kuin on kyse Sveitsissä asuvan yhtiön jakamista osingoista. Sveitsissä asuvan yhtiön asema ei myöskään ole verrattavissa Liechtensteinissa asuvan yhtiön asemaan, koska ETA-sopimus velvoittaa Liechtensteinin – mutta ei Sveitsin valaliittoa – saattamaan liikkumisvapauksien soveltamiseksi annetut säädökset, erityisesti yhtiöoikeuden yhdenmukaistamista koskevat direktiivit ja etenkin yhtiöiden tilinpäätöksiä koskevat direktiivit, osaksi kansallista lainsäädäntöään (ks. ETA-sopimuksen liite XXII).

taisten viranomaisten keskinäisen avun järjestelmällä, jonka tarkoituksena on varmistaa tulo- ja varallisuusverojen asianmukainen määrääminen.

148. Yhtä huolissaan tilanteesta ovat OECD:n sopimusvaltiot, sillä myös ne ovat sisällyttäneet tulo- ja varallisuusverotusta koskevan malliverosopimuksen 26 artiklaan tietojenvaihtoa koskevia velvoitteita, jotka vaikuttavat asianmukaisilta kansallisten verolakien noudattamisen varmistamiseksi.

149. Kaikista näistä järjestelyistä huolimatta veropetokset näyttävät muuttuvan yhä törkeämmiksi, ja niiden torjuminen vaatii tai on vaatinut toimintakeinojen tehostamista sekä yhteisön [44] että kansainvälisellä tasolla. [45]

150. Mikäli yhteisöjen tuomioistuin nyt toteaisi suhteettomaksi sen, että veroetu evätään jäsenvaltion ja sellaisen kolmannen maan välisissä pääomanliikkeissä, jonka kanssa kyseisellä jäsenvaltiolla ei ole verosopimusta, joka sisältää määräyksen tietojenvaihdosta, yhteisö ja jäsenvaltiot menettäisivät väistämättä painostuskeinon, jolla ne voivat saada kolmannet maat antamaan tietojenvaihtoa koskevia sitoumuksia. Tämä vaikeuttaisi entisestään veropetosten torjuntaa ja johtaisi epätasapainoon yhteisön vahingoksi.

151. Pidän tällaista painostuskeinoa välttämättömänä petosten ja veronkierron torjumiseksi, ja mielestäni EY 56 artiklassa määrättyä vapauttamista on tulkittava varauksellisesti silloin, kun kyse on pääomanliikkeistä kolmansiin maihin tai kolmansista maista. Jäsenvaltiolla on mielestäni täysi oikeus asettaa tämän vapauttamisen edellytykseksi se, että kyseiset kolmannet maat sitoutuvat tämän jäsenvaltion kansallisten viranomaisten kanssa yhtä laajaan hallinnolliseen yhteistyöhön ja keskinäiseen avunantoon kuin direktiivissä 77/799 säädetään yhteisön sisäisissä suhteissa.

152. Tämä vaatimus vaikuttaa hyväksyttävältä myös siitä syystä, että tässä direktiivissä jäsenvaltiot velvoitetaan sen 8 artiklassa säädetyissä rajoissa noudattamaan tietynlaista "vastaavuusperiaatetta", jonka mukaan niiden on, tietojen saantia koskevan pyynnön esittäneessä valtiossa suoritettavan verojen asianmukaisen määräämisen mahdollistamiseksi tehtävä pyynnön esittäneen valtion

44 – Ks. tältä osin komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle koordinoidusta strategiasta veropetosten torjunnan tehostamiseksi (KOM(2006) 254 lopullinen).

45 – Ks. OECD:n veroasioiden komitean 1.6.2004 hyväksymät muutokset mallisopimuksen 26 artiklaan.

puolesta samat selvitykset, jotka niillä olisi oikeus tehdä oman lainsäädäntönsä soveltamiseksi, eikä niillä ole velvollisuutta ottaa hoitaakseen sellaisia tehtäviä, joita ne eivät oman lainsäädäntönsä tai hallinnollisen käytäntönsä mukaan saa tehdä. [46]

153. Edellä esitetyn perusteella totean, että sellainen lainsäädäntö, jonka mukaan tytäryhtiön osakkeina jaettujen osinkojen vapauttaminen tuloverosta, jolle on asetettu useita edellytyksiä, voidaan myöntää vain, jos osinkoa jakava yhtiö asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa kyseinen jäsenvaltio on tehnyt verosopimuksen, johon sisältyy määräys tietojenvaihdosta, voidaan perustella tarpeella taata verovalvonnan tehokkuus.

154. Tähän johtopäätökseen liittyy kuitenkin yksi ehto. Tällainen perustelu voidaan nimittäin hyväksyä vain, jos kyseinen jäsenvaltio ei itse pysty valvomaan, että sen kansallisessa lainsäädännössä veroedun myöntämiselle asetetut edellytykset täyttyvät. On selvää, että jos kansalliset veroviranomaiset pystyvät omin avuin harjoittamaan tällaista valvontaa, se, ettei kyseisen kolmannen maan kanssa ole tehty verosopimusta, johon sisältyy määräys tietojenvaihdosta, ei estä jäsenvaltiota valvomasta tosiasiallisesti ja tehokkaasti lainsäädäntönsä noudattamista.

155. Tässä tapauksessa Skatteverket ja Ruotsin hallitus väittävät, etteivät kansalliset veroviranomaiset pystyneet tarkistamaan Ruotsin tuloverolaissa asetetun ensimmäisen, kolmannen, neljännen ja viimeisen edellytyksen täyttymistä. Mielestäni tämä on aineellinen kysymys, jonka arvioiminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle. Kyseinen rajoitus voidaan siis todeta EY 56 ja EY 58 artiklan mukaiseksi vain, jos kansallinen tuomioistuin katsoo, etteivät Ruotsin veroviranomaiset voi omin avuin valvoa näiden edellytysten täyttymistä ja että ne tarvitsevat valvontaa varten tietoja, jotka vain osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltion toimivaltaiset viranomaiset pystyvät hankkimaan.

156. Edellä esitetyn huomioon ottaen ehdotan, että ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava niin, että sellaista lainsäädäntöä, jonka mukaan tytäryhtiön osakkeina jaettuihin osinkoihin voidaan soveltaa vapautusta tuloverosta vain, jos osinkoa jakava yhtiö asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa kyseinen jäsenvaltio on tehnyt verosopimuksen, johon sisältyy määräys tietojenvaihdosta, on pidettävä pääomanliikkeiden rajoituksena. Tällai-

46 – Tämä rajoitus vahvistetaan selkeästi direktiivin 77/799 muuttamisesta 21.4.2004 annetussa neuvoston direktiivissä 2004/56/EY (EUVL L 127, s. 70).

nen rajoitus voidaan perustella tarpeella taata verovalvonnan tehokkuus, jos kansalliset veroviranomaiset eivät voi omin avuin valvoa verovapautuksen soveltamiselle asetettujen edellytysten täyttymistä ja jos ne tarvitsevat valvontaa varten tietoja, jotka vain osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltion toimivaltaiset viranomaiset pystyvät hankkimaan.

IV Ratkaisuehdotus

157. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Regeringsrättenin ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava niin, että sellaista lainsäädäntöä, jonka mukaan tytäryhtiön osakkeiden muodossa jaettuihin osinkoihin voidaan soveltaa vapautusta tuloverosta vain, jos osinkoa jakava yhtiö asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa kyseinen jäsenvaltio on tehnyt verosopimuksen, johon sisältyy määräys tietojenvaihdosta, on pidettävä pääomanliikkeiden rajoituksena.

Tällainen rajoitus voidaan perustella tarpeella taata verovalvonnan tehokkuus, jos kansalliset veroviranomaiset eivät voi omin avuin valvoa verovapautuksen soveltamiselle asetettujen edellytysten täyttymistä ja jos ne tarvitsevat valvontaa varten tietoja, jotka vain osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltion toimivaltaiset viranomaiset pystyvät hankkimaan.