UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

1 päivänä heinäkuuta 2010 *

Asiassa C-233/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hof van Beroep te Antwerpen (Belgia) on esittänyt 16.6.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.6.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Gerhard Dijkman ja

Maria Dijkman-Lavaleije

vastaan

Belgian valtio,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit E. Levits (esittelevä tuomari), M. Ilešič, M. Safjan ja M. Berger,

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Gerhard Dijkman ja Maria Dijkman-Lavaleije,

– Belgian hallitus, asiamiehenään J.-C. Halleux,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Roels,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 56 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Gerhard Dijkman ja Maria Dijkman-Lavaleije sekä Belgian valtio ja jossa on kyse siitä, että Belgian verohallinto kieltäytyi palauttamasta mainituille henkilöille muun muassa luonnollisten henkilöiden tuloveroon liittyvää ylimääräistä kunnallisveroa (aanvullende gemeentebelasting, jäljempänä ylimääräinen kunnallisvero), jota oli kannettu verovuosilta 2004 ja 2005 prosenttiosuutena luonnollisten henkilöiden tuloverosta (personenbelasting, jäljempänä PB), jota oli kannettu eräistä irtaimen omaisuuden tuotoista, joita mainitut henkilöt olivat saaneet Alankomaihin tekemistään sijoituksista.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3 Vuoden 1992 tuloverolain (Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992, jäljempänä WIB 1992) 261 §:n nojalla irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävän pidätyksen

(roerende voorheffing, jäljempänä RV) osalta maksuvelvollisia ovat muun muassa Belgian kuningaskunnan asukkaat, tässä maassa asuvat yhtiöt, yhdistykset, elimet, toimipaikat ja laitokset sekä sellaiset oikeushenkilöt, jotka ovat oikeushenkilöiltä kannettavan veron osalta verovelvollisia ja jotka ovat velvollisia maksamaan pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saatavia tuloja, sekä Belgiaan sijoittautuneet välikädet, jotka osallistuvat missä tahansa muodossa ulkomaista alkuperää olevien pääomasta tai irtaimesta omaisuudesta saatavien tulojen maksamiseen, paitsi jos ne osoittavat, että pidätyksen on jo suorittanut aiempi välikäsi.

4 WIB 1992:n 313 §:n mukaan PB:n osalta verovelvollisten henkilöiden ei tarvitse mainita tätä veroa koskevassa vuosittaisessa veroilmoituksessaan pääomasta ja irtaimesta omaisuudesta saamiaan tuloja, joista on jo pidätetty RV, eikä tuloja, jotka on vapautettu RV:n pidätyksestä lain tai asetusten nojalla, lukuun ottamatta eräitä tuloja, joita pääasian oikeudenkäynti ei koske. Tällaisista ilmoittamattomista tuloista pidätettyä RV:tä ei voida vähentää PB:stä, eikä sitä voida palauttaa.

5 WIB 1992:n 465 §:ssä säädetään, että seudut (agglomeratie) ja kunnat voivat ottaa käyttöön PB:hen nähden ylimääräisen veron.

6 WIB 1992:n 466 §:ssä säädetään seuraavaa:

”[PB:n] lisäksi kannettava ylimääräinen kunnallisvero – – ja ylimääräinen seutuvero lasketaan [PB:stä], sellaisena kuin viimeksi mainittu on

– ennen 157–168 ja 175–177 §:ssä tarkoitettujen etukäteissuoritusten sekä 134 sekä 277–296 §:ssä tarkoitettujen ennakollisten pidätysten, ulkomaisen veron kiinteämääräisen osuuden ja veronhyvitysten vähentämistä ja

– ennen 157–168 §:ssä säädettyjen korotusten, 175–177 §:ssä säädetyn hyvityksen ja 444 §:ssä säädetyn veronlisäyksen soveltamista.”

7 WIB 1992:n 467 §:n mukaan PB:n lisäksi kannettavan ylimääräisen veron määrittää joko kunta tai seutu Belgian kuningaskunnan asukkaille, jotka ovat verovelvollisia joko kyseisessä kunnassa tai jossain kyseiseen seutuun kuuluvista kunnista.

8 WIB 1992:n 468 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Ylimääräinen vero määritetään kaikille saman seudun tai kunnan verovelvollisille samana prosenttiosuutena valtiolle maksettavasta verosta.

_ _”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Belgiassa asuvat pääasian valittajat ilmoittivat verovuoden 2004 PB-ilmoituksessaan ulkomailta – esillä olevassa asiassa Alankomaista – saatuja irtaimen omaisuuden tuottoja seuraavasti: talletuskorkoja 33 780 euroa ja osinkoja 90 030,52 euroa, joista kummastakaan ei ollut pidätetty RV:tä.

10 Tätä verovuotta koskevassa verotuspäätöksessä näitä korkoja ja osinkoja verotettiin erikseen siten, että korkojen veroprosentti oli 15 ja osinkojen 25. Lisäksi näin määritettyä veroa korotettiin ylimääräisellä kunnallisverolla, jonka valittajien kotikunta oli määrittänyt 8 prosentiksi valtiolle maksettavasta verosta.

11 Pääasian valittajat tekivät oikaisuvaatimuksen tästä verotuspäätöksestä ja vastustivat ensinnäkin 25 prosentin veron kantamista osingoista sillä perusteella, että Alankomaiden kuningaskunta oli jo pidättänyt kyseisestä valtiosta peräisin olevista osingoista veron, ja toiseksi ylimääräisen kunnallisveron kantamista.

12 Verovuodelta 2005 pääasian valittajat jättivät PB-ilmoituksen, jossa ne muun muassa ilmoittivat ulkomailta saatuja irtaimen omaisuuden tuottoja seuraavasti: 14 551,23 euroa osinkoja Dijkmanin osalta ja 15 359,53 euroa osinkoja Dijkman-Lavaleijen osalta, joista kummastakaan ei ollut pidätetty RV:tä.

13 Koska näitä määriä verotettiin verovuotta 2005 koskevassa verotuspäätöksessä niitä vastaavan ylimääräisen kunnallisveron lisäksi erikseen 25 prosentin verokannan mukaan, pääasian valittajat tekivät oikaisuvaatimuksen tästä päätöksestä ja esittivät samat väitteet kuin verovuoden 2004 verotuspäätöksestä tekemässään oikaisuvaatimuksessa.

14 Näiden oikaisuvaatimusten tultua hylätyiksi pääasian valittajat saattoivat asian Rechtbank van eerste aanleg van Antwerpenin (Antwerpenin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin) käsiteltäväksi, ja tämä hylkäsi nämä kanteet.

15 Pääasian valittajat vaativat Hof van Beroep te Antwerpenissa (Antwerpenin toisen oikeusasteen tuomioistuin) yhtäältä, että verovuosina 2004 ja 2005 ilmoitetuista osingoista Alankomaissa suoritettu pidätys vähennetään Belgiassa maksettavasta PB:stä ja että näin ollen Belgian valtio velvoitetaan palauttamaan heille 11 906 ja 3 479 euroa, jotka vastaavat näistä osingoista kannettua valtionveroa. Toisaalta he vaativat palautettavaksi 2 206 ja 800 euron suuruisia määriä, jotka vastaavat ylimääräistä kunnallisveroa.

16 Hof van Beroep te Antwerpen katsoi, että pääasian valittajien vaatimukset siitä, että Alankomaissa suoritettu pidätys vähennetään Belgiassa maksettavasta verosta, eivät olleet perusteltuja.

17 Ylimääräisen kunnallisveron osalta kyseinen tuomioistuin toteaa, että kun verovelvolliset saavat ulkomaisia irtaimen omaisuuden tuottoja, joista ei ole vielä pidätetty RV:tä, he eivät voi vedota WIB 1992:n 313 §:ssä mainittuun sääntöön, jonka mukaan RV:n pidättäminen vapauttaa verovelvollisen ilmoitusvelvollisuudesta, ja heidän on ilmoitettava nämä tulot. Jos verovelvollinen ilmoittaa irtaimen omaisuuden tuottoja, ylimääräinen kunnallisvero on WIB 1992:n 465 ja 466 §:n mukaisesti aina maksettava. Sitä vastoin, kun verovelvolliset saavat tuottoja belgialaisesta irtaimesta omaisuudesta, näistä tuloista pidätetään RV lopullisena verona ilman ilmoitusvelvollisuutta. Tämän pidätyksen mukaisessa järjestelmässä irtaimen omaisuuden tuottoa, josta on täten pidätetty vero tuottojen lähteellä, ei ilmoiteta verotuksessa eikä siitä näin ollen kanneta ylimääräistä kunnallisveroa. Ainoa keino, jonka avulla verovelvolliset voivat hyötyä WIB 1992:n 313 §:ssä olevasta säännöstä ja välttyä näin ylimääräiseltä kunnallisverolta ulkomaisen irtaimen omaisuutensa tuoton osalta, on se, että he maksattavat nämä tulonsa käyttämällä belgialaista välikättä, joka pidättää RV:n.

18 Tässä tilanteessa Hof van Beroep te Antwerpen päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 56 artiklan 1 kohdan vastaista se, että Belgiassa asuvien henkilöiden, jotka tekevät sijoituksia ulkomaille, esimerkiksi Alankomaihin, ja jotka haluavat välttää [WIB 1992:n] 456 §:ssä tarkoitetun ylimääräisen kunnallisveron, on käytettävä belgialaista välikättä irtaimen omaisuuden tuottojen maksamiseksi, kun taas sellaiset [Belgiassa] asuvat henkilöt, jotka tekevät sijoituksia Belgiaan, vapautuvat aina ilmoitusvelvollisuudesta [WIB 1992:n] 313 §:ssä tarkoitetulla tavalla [RV:n] pidätystä koskevan järjestelmän perusteella ja voivat näin välttyä [WIB 1992:n] 465 §:ssä tarkoitetusta ylimääräisestä kunnallisverosta, koska [RV] on jo pidätetty lähdeverona?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko EY 56 artikla esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat verovelvolliset, jotka saavat korkoja tai osinkoja toiseen jäsenvaltioon tekemistään sijoituksista, kuuluvat ylimääräisen kunnallisveron piiriin, jos he eivät ole valinneet, että nämä irtaimen omaisuuden tuotot maksaa heille heidän asuinjäsenvaltioonsa sijoittautunut välikäsi, kun taas samanlajiset tulot, jotka ovat peräisin näiden verovelvollisten asuinjäsenvaltioonsa tekemistä sijoituksista, voidaan jättää verotuksessa ilmoittamatta eivätkä ne näin ollen kuulu mainitun veron piiriin, koska niistä kannetaan lähdevero.

EY:n perustamissopimuksessa taattujen vapauksien rajoituksen olemassaolo

20 On muistutettava, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kuitenkin tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11673, 36 kohta; asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007, Kok., s. I-9569, 16 kohta ja asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-10983, 28 kohta).

21 Aluksi on todettava, että Belgian hallitus katsoo, että esillä olevaa asia on tutkittava EY 49 artiklaan eikä EY 56 artiklaan nähden. Se toteaa, että koska vain belgialaiset välikädet voivat pidättää RV:n vapautukseen johtavalla tavalla, Belgiassa asuvan verovelvollisen, joka sijoittaa pääomaa toiseen jäsenvaltioon, mahdollisuus päästä tämän pidätyksen mukaisen järjestelmän piiriin riippuu paikasta, josta hän lopulta saa irtaimen omaisuuden tuottonsa, eikä paikasta, johon hän sijoittaa pääomansa.

22 Niinpä aluksi on tutkittava, voiko – ja jos voi, niin missä määrin – pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö vaikuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden käyttämiseen ja pääomien vapaaseen liikkuvuuteen.

23 On syytä muistuttaa yhtäältä, että EY 49 artiklassa velvoitetaan poistamaan kaikki palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitukset, vaikka näitä rajoituksia sovellettaisiin erotuksetta sekä kotimaisiin palvelujen tarjoajiin että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palvelujen tarjoajiin, jos näillä rajoituksilla estetään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, siellä vastaavanlaisia palveluja lainmukaisesti tarjoavan henkilön toiminta, haitataan tätä toimintaa tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (asia C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin

International, tuomio 8.9.2009, Kok., s. I-7633, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 49 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi myös näiden palvelujen vastaanottajalle (ks. vastaavasti asia C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9461, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Toisaalta EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja pääomaliikkeiden rajoituksia ovat muun muassa jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joiden vuoksi sen alueella asuvat henkilöt voivat olla vähemmän halukkaita ottamaan lainaa tai tekemään sijoituksia toisissa jäsenvaltioissa (ks. mm. asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, Kok., s. I-7587, 18 kohta sekä yhdistetyt asiat C-155/08 ja C-157/08, X ja Passenheim-van Schoot, tuomio 11.6.2009, Kok., s. I-5093, 33 kohta).

26 Täysin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että sen määrittämiseksi, kumman perussopimuksessa taatun perusvapauden soveltamisalaan kansallinen lainsäädäntö kuuluu, huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. vastaavasti asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok., s. I-4051, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella lainsäädännöllä luodaan erilaista kohtelua sekä sen mukaan, mistä maassa asuvien verovelvollisten irtaimen omaisuuden tuotot ovat peräisin, että sen mukaan, kuka on näitä tuloja maksava palveluntarjoaja.

28 Erityisesti on katsottava yhtäältä, että – kuten kansallinen tuomioistuin on todennut – pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä kohdellaan Belgiassa asuvien henkilöiden irtaimen omaisuuden tuottoja, jotka ovat peräisin toiseen jäsenvaltioon tehdyistä sijoituksista, eri tavoin kuin Belgiaan tehdyistä sijoituksista saatuja tuottoja, sillä ensin mainitut on ilmoittava verotuksessa ja tämän johdosta niihin kohdistuu lisäverotus, eli ylimääräinen kunnallisvero, kun taas viimeksi mainitut ovat tästä verosta vapaita vapautukseen johtavan RV-järjestelmän ansiosta.

29 Toisaalta on todettava, että – kuten Belgian hallitus väittää – Belgiassa asuva henkilö, joka on tehnyt sijoituksen toiseen jäsenvaltioon, voi valita, että Belgiaan sijoittautunut välikäsi maksaa hänelle näihin sijoituksiin liittyvät irtaimen omaisuuden tuotot, ja tässä tapauksessa näihin tuloihin voidaan soveltaa vapautukseen johtavaa RV-järjestelmää, ja verovelvolliset voivat täten välttyä ylimääräiseltä kunnallisverolta. Toiseen jäsenvaltioon tehdyistä sijoituksista peräisin olevien tulojen maksaminen muodostaa tässä tapauksessa EY 49 artiklassa tarkoitetun palvelun.

30 Tällainen lainsäädäntö voi näin ollen vaikuttaa sekä pääomien vapaan liikkuvuuden että palvelujen tarjoamisen vapauden käyttöön.

31 Niinpä jäsenvaltion käyttöön ottama erilainen kohtelu pääomien sijoituspaikan perusteella merkitsee sitä, että kyseisen jäsenvaltion asukkaat mahdollisesti saadaan luopumaan sijoittamasta pääomiaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneeseen yhtiöön, ja siitä aiheutuu myös rajoittava vaikutus muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin nähden, sillä se muodostaa näille esteen pääoman keräämiselle ensin mainitusta jäsenvaltiosta (ks. vastaavasti asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11753, 166 kohta ja asia C-436/06, Grønfeldt, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-12357, 14 kohta).

32 Vastaavasti on niin, että koska ainoastaan Belgiaan sijoittautuneet välikädet voivat pidättää RV:n vapautukseen oikeuttavalla tavalla, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö asettaa mainittuun jäsenvaltioon sijoittautuneet välikädet edullisempaan asemaan kuin toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneet välikädet sellaisten palvelujen tarjoamisessa, jotka liittyvät näihin toisiin jäsenvaltioihin tehdyistä sijoituksista peräisin olevien tulojen maksamiseen Belgiassa asuville henkilöille, ja näin ollen tällä lainsäädännöllä tehdään näiden viimeksi mainittujen välikäsien palvelut vähemmän houkutteleviksi.

33 Oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että unionin tuomioistuin tutkii kyseessä olevaa toimenpidettä pääsääntöisesti suhteessa vain toiseen näistä vapauksista, jos niistä jompikumpi on pääasian olosuhteissa täysin toissijainen toiseen vapauteen nähden ja voidaan liittää siihen (asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9521, 34 kohta; ks. myös analogisesti asia C-182/08, Glaxo Wellcome, tuomio 17.12.2009, Kok., s. I-8591, 37 kohta).

34 Esillä olevassa asiassa pääasian oikeudenkäynnissä on kyse ylimääräisen kunnallisveron kantamisesta toiseen jäsenvaltioon tehdyistä sijoituksista saaduista tuloista, ja se koskee täten niitä seurauksia, joita maassa asuvalle verovelvolliselle aiheutuu pääomien vapaan liikkuvuuden käyttämisestä.

35 Nimenomaan tämän vapauden käyttämisestä aiheutuu maassa asuvalle verovelvolliselle tarve valita välikäsi kyseessä olevista sijoituksista peräisin olevien tulojen maksamiseksi. Tätä välikättä koskeva valinta ja täten palvelujen tarjoamisen vapautta koskevat seikat ovat tällaisessa tilanteessa toissijaisia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen liittyviin seikkoihin nähden.

36 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 31 kohdassa esitetyt huomautukset, on näin ollen todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö muodostaa EY 56 artiklassa lähtökohtaisesti kielletyn pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

37 Tätä toteamusta ei voida horjuttaa Belgian hallituksen esittämillä argumenteilla, joilla se yhtäältä pyrkii vähättelemään pääasiassa kyseessä olevasta kansallisesta lainsäädännöstä aiheutuvan erilaisen kohtelun vaikutuksia ja toisaalta väittää, että Belgiaan sijoittavan verovelvollisen tilanne on vapautukseen johtavan RV-järjestelmän osalta erilainen kuin toiseen jäsenvaltioon sijoittavan verovelvollisen tilanne.

38 Ensimmäisestä kohdasta on heti alkuun huomautettava, että pääasiassa kyseessä olevien korkojen ja osinkojen kohtelun kannalta on merkityksetöntä, että tietyt muuntyyppiset irtaimen omaisuuden tuotot eivät kuulu vapautukseen johtavan RV:n pidätyksen piiriin edes silloin, kun ne on saatu Belgiasta, ja niistä kannetaan näin aina ylimääräinen kunnallisvero, sillä samanlajiset Belgiasta saadut korot ja osingot kuuluvat vapautukseen johtavan RV-järjestelmän piiriin.

39 Belgian hallitus väittää lisäksi, että erilaisesta kohtelusta aiheutuvat vaikutukset eivät välttämättä ole epäedullisia toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevien irtaimen omaisuuden tuottojen saajille, koska veron maksaminen vapautukseen johtavan RV:n pidätyksen välityksellä aiheuttaa kassahaittaa verovelvolliselle, jolta pidätetään tämän veron määrä välittömästi, kun taas tilanteessa, jossa vero maksetaan PB:n tavanomaisessa verotusmenettelyssä, verovelvollinen voi pitää tämän määrän hallussaan keskimäärin kahden vuoden ajan ja täten saada siitä tuloa.

40 Tästä on todettava, että se seikka, että jäsenvaltio kantaa toiseen jäsenvaltioon tehdyistä sijoituksista peräisin olevista irtaimen omaisuuden tuotoista veron mutta ei kanna sitä tuotoista, joita saadaan ensin mainittuun jäsenvaltioon tehdyistä sijoituksista, muodostaa itsessään pääomien vapaan liikkuvuuden vastaisen epäedullisen verokohtelun.

41 Oikeuskäytännön mukaan perusvapauden vastaista epäedullista verokohtelua ei kuitenkaan voida pitää unionin oikeuden mukaisena muiden veroetujen olemassaolon perusteella, vaikka tällaisia etuja olisikin olemassa (ks. vastaavasti asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok., s. I-4071, 61 kohta ja em. asia Amurta, tuomion 75 kohta).

42 Lisäksi perustamissopimuksessa kielletään perusvapauden ulottuvuudeltaan vähäinenkin tai vähämerkityksinen rajoittaminen (ks. vastaavasti asia C-34/98, komissio v. Ranska, tuomio 15.2.2000, Kok., s. I-995, 49 kohta; asia C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004, Kok., s. I-2409, 43 kohta ja asia C-170/05, Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomio 14.12.2006, Kok., s. I-11949, 50 kohta).

43 Belgian hallitus ei näin ollen voi pätevästi väittää, että ylimääräisen kunnallisveron kantaminen toiseen jäsenvaltioon tehdyistä sijoituksista saaduista tuloista voidaan kompensoida sillä kassaedulla, joka tällaisia tuloja saavalle maassa asuvalle verovelvolliselle tällöin syntyy ja jota ei synny silloin, kun maassa asuva verovelvollinen saa asuinjäsenvaltiostaan sijoitustuloja, joista pidätetään RV.

44 Toisesta kohdasta Belgian hallitus väittää, että Belgiaan sijoituksia tehneen verovelvollisen tilanne eroaa toiseen jäsenvaltioon sijoituksia tehneen verovelvollisen tilanteesta. Viimeksi mainitussa tilanteessa vapautukseen johtavan RV:n pidätyksen hallinnointia ja kantamista ei voida uskoa ulkomailla asuvalle irtaimen omaisuuden

tulojen maksamiseen velvolliselle taholle luomatta vaaraa vaikeuksista veron perimisessä siinä tilanteessa, että veroa on pidätetty liian vähän. Asiassa C-282/07, Truck Center, 22.12.2008 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-10767) on Belgian hallituksen mukaan implisiittisesti todettu, että tällaisia vaikeuksia ei voida tyydyttävästi ratkaista verojen perimistä koskevilla kansainvälisillä avunantokeinoilla ja että ulkomaille sijoittautuneet verovelvolliset ovat näin ollen veron perimisen osalta erilaisessa tilanteessa kuin maassa asuvat verovelvolliset.

45 Tästä on riittävää todeta, että sovellettaessa pääasiassa kyseessä olevan kaltaista lainsäädäntöä maassa asuva verovelvollinen, joka on saanut tuloja toiseen jäsenvaltioon tekemistään sijoituksista, on asuinjäsenvaltiossaan verovelvollinen näiden tulojen osalta aivan yhtä lailla kuin maassa asuva verovelvollinen, joka on saanut tuloja asuinjäsenvaltioonsa tekemistään sijoituksista.

46 Näin ollen tällaisessa tilanteessa nimenomaan se seikka, että näihin tuloihin sovelletaan erilaista verotustekniikkaa, on syynä erilaiseen kohteluun, joka johtaa siihen, että ainoastaan toiseen jäsenvaltioon tehdyistä sijoituksista saaduista tuloista kannetaan väistämättä ylimääräinen kunnallisvero, mutta se ei ole osoitus siitä, että kyseisten verovelvollisten tilanne olisi erilainen tämän veron kannalta.

47 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen sellaisen veron suhteen, jonka seudut ja kunnat ovat ottaneet käyttöön kaikille saman seudun tai kunnan verovelvollisille ja jonka perusteena on PB, maassa asuvan verovelvollisen, joka saa tuloja toiseen jäsenvaltioon tekemistään sijoituksista, tilanne ei ole objektiivisesti erilainen kuin sellaisen

maassa asuvan verovelvollisen tilanne, joka saa tuloja asuinjäsenvaltioonsa tekemistään sijoituksista.

48 Näissä olosuhteissa on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö muodostaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttaminen

49 Kuten erittäin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavat kansalliset toimenpiteet voivat olla oikeutettuja EY 58 artiklassa mainituista syistä tai yleistä etua koskevista pakottavista syistä edellyttäen, että toimenpiteet ovat omiaan takaamaan niillä tavoiteltavan päämäärän toteutumisen ja että niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi (ks. vastaavasti asia C-112/05, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2007, Kok., s. I-8995, 72 ja 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Belgian hallituksen mukaan pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö on oikeutettu Belgian verojärjestelmän johdonmukaisuuteen ja erityispiirteisiin liittyvistä syistä sekä verovalvonnan tehokkuuden takaamiseen liittyvistä syistä.

51 Täten Belgiaan sijoittautuneille välikäsille myönnetty yksinoikeus laatia erityiset ilmoitukset RV:n pidätyksestä ja tilittää veronsaajalle tämä pidätys, ovat erottamaton osa Belgian verojärjestelmää ja muodostavat menettelytavan veron kantamiseksi verovelvollisten kannalta helpolla ja valtion kannalta halvalla tavalla, sillä RV:n

pidättämiseen velvolliset välikädet vastaavat veron keräämiseen ja maksamiseen liittyvästä hallinnollisesta taakasta.

52 Belgian hallitus toteaa, että keskittämällä ulkomailta saaduista irtaimen omaisuuden tuotoista kannettavan veron kantaminen belgialaisille välikäsille Belgian verojärjestelmän valvontatoimenpiteet on rationalisoitu siten, että ne rajoittuvat muutamaan sataan toimijaan, mikä puolestaan takaa verovalvonnan tehokkuuden mahdollistamalla rahavirtojen seurannan globaalisti kaikkien RV:n pidättämiseen velvollisten välikäsien osalta. Jos Belgiassa asuvan verovelvollisen, joka on luonnollinen henkilö, annettaisiin suorittaa RV:n pidätys ulkomailta saamistaan irtaimen omaisuutensa tuotoista, tällä tehtäisiin näiden rahavirtojen tällainen valvonta lähes mahdottomaksi, sillä rahavirtoja olisi tarkasteltava miljoonien toimijoiden tekemien RV-ilmoitusten kautta.

53 Vastaavasti myöskään se, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden irtaimen omaisuuden tuottojen maksajien tai taloudellisten välikäsien sallittaisiin pidättää RV vapautukseen johtavalla tavalla Belgiassa asuvan henkilön lukuun, ei Belgian hallituksen mukaan mahdollistaisi Belgian verohallinnon suorittaman verovalvonnan tehokkuuden takaamista, sillä veron määräämistä koskevat kansainväliset avunantokeinot eivät voi taata täysimääräisesti verovalvonnan tehokkuutta muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin toimijoihin nähden.

54 Näiden oikeuttamisperusteiden osalta on muistutettava, että oikeuskäytännössä on jo hyväksytty se, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok., s. I-249, 28 kohta; asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 42 kohta ja asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008, Kok., s. I-8947, 43 kohta).

55 Oikeuskäytännössä edellytetään kuitenkin tällaiseen oikeuttamisperusteeseen nojautuvan argumentin hyväksymiseksi sitä, että kyseinen verotuksellinen etu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden (em. asia Papillon, tuomion 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Kuten tämän tuomion 46 kohdassa on jo todettu, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen erilainen kohtelu ei rajoitu ainoastaan erilaisten verotustekniikoiden soveltamiseen sen mukaan, ovatko kyseessä olevat tulot peräisin toiseen jäsenvaltioon vai asuinjäsenvaltioon tehdyistä sijoituksista. Kyseessä olevat erilaiset verotustekniikat johtavat siihen, että irtaimen omaisuuden tuottoihin, jotka ovat peräisin toiseen jäsenvaltioon tehdyistä sijoituksista ja joista ei pidätetä RV:tä, kohdistuu ylimääräinen verotus ylimääräisen kunnallisveron muodossa, kun taas Belgiaan tehdyistä sijoituksista peräisin olevat tulot voivat olla tästä verosta vapaita siitä syystä, että niitä ei tarvitse ilmoittaa verotuksessa, jos niistä on pidätetty RV.

57 Belgian hallitus ei kuitenkaan ole esittänyt mitään tiettyä veroa, joka kantamalla kompensoidaan etu, joka tästä vapautuksesta aiheutuu.

58 Toisaalta oikeuskäytännössä on myönnetty, että tarve taata verovalvonnan tehokkuus on yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittaminen (ks. vastaavasti em. asia X ja Passenheim-van Schoot, tuomion 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 On kuitenkin todettava, että vaikka tarve säilyttää verovalvonnan tehokkuus on omiaan vahvistamaan Belgian hallituksen näkemystä siitä, että vapautukseen johtavan RV:n pidätyksen voivat suorittaa ainoastaan Belgiaan sijoittautuneet välikädet,

tällä tarpeella ei voida perustella sitä, että mainitun pidätyksen piiriin kuuluvia tuloja ja sen piiriin kuulumattomia tuloja kohdellaan eri tavalla ylimääräisen kunnallisveron osalta.

60 Oikeuskäytännössä on lisäksi jo todettu, että käytännön ongelmat eivät yksin voi oikeuttaa sitä, että perustamissopimuksessa taattua vapautta loukataan (ks. em. asia Papillon, tuomion 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Näin ollen on katsottava, että Belgian hallituksen esittämillä perusteilla ei voida oikeuttaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta lainsäädännöstä aiheutuvaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta.

62 Edellä esitetyillä perusteilla ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava siten, että EY 56 artikla on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat verovelvolliset, jotka saavat korkoja tai osinkoja toiseen jäsenvaltioon tekemistään sijoituksista, kuuluvat ylimääräisen kunnallisveron piiriin, jos he eivät ole valinneet, että nämä irtaimen omaisuuden tuotot maksaa heille heidän asuinjäsenvaltioonsa sijoittautunut välikäsi, kun taas samanlajiset tulot, jotka ovat peräisin näiden verovelvollisten asuinjäsenvaltioonsa tekemistä sijoituksista, voidaan jättää verotuksessa ilmoittamatta eivätkä ne näin ollen kuulu mainitun veron piiriin, koska niistä kannetaan lähdevero.

Oikeudenkäyntikulut

63 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 56 artikla on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat verovelvolliset, jotka saavat korkoja tai osinkoja toiseen jäsenvaltioon tekemistään sijoituksista, kuuluvat ylimääräisen kunnallisveron piiriin, jos he eivät ole valinneet, että nämä irtaimen omaisuuden tuotot maksaa heille heidän asuinjäsenvaltioonsa sijoittautunut välikäsi, kun taas samanlajiset tulot, jotka ovat peräisin näiden verovelvollisten asuinjäsenvaltioonsa tekemistä sijoituksista, voidaan jättää verotuksessa ilmoittamatta eivätkä ne näin ollen kuulu mainitun veron piiriin, koska niistä kannetaan lähdevero.

Allekirjoitukset