Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

26 päivänä toukokuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — Välitön verotus — Pääomien vapaa liikkuvuus — Palvelujen tarjoamisen vapaus — Direktiivi 69/335/ETY — 2, 4, 10 ja 11 artikla — Direktiivi 85/611/ETY — EY 10 ja EY 293 artikla — Yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero — Kaksinkertainen verotus — Ulkomaisiin yhteissijoitusyrityksiin sovellettava seuraamus

Asiassa C-48/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka cour d'appel de Bruxelles (Brysselin ylioikeus, Belgia) on esittänyt 23.10.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.2.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Belgian valtio, SPF Finances

vastaan

NN (L) International SA, aiemmin ING International SA, ING (L) Dynamic SA:n oikeusseuraajana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit C. Toader, A. Rosas, A. Prechal ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Tourrès,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 28.10.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— NN (L) International SA, edustajinaan avocat J. Malherbe ja avocat M. Bertha,

— Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux, avustajanaan avocat A. Gillet,

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja C. Soulay,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.1.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL 1969, L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL 1985, L 156, s. 23) (jäljempänä direktiivi 69/335), 2, 4, 10 ja 11 artiklan, arvopapereihin kohdistuvaa yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavia yrityksiä (yhteissijoitusyritykset) koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta 20.12.1985 annetun neuvoston direktiivin 85/611/ETY (EYVL 1985, L 375, s. 3), luettuna yhdessä EY 10 artiklan ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan kanssa, sekä EY 49–EY 60 artiklan, luettuna yhdessä EY 10 artiklan ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Belgian valtio, SPF Finances (jäljempänä veroviranomaiset) ja NN (L) International SA, aiemmin ING International SA, ING (L) Dynamic SA:n oikeusseuraajana (jäljempänä NN (L)), ja jossa on kyse yhteissijoitusyrityksiltä kannettavan, NN (L):n verovuodelta 2006 maksaman 185 739,34 euron suuruisen vuotuisen veron palauttamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 69/335, joka kumottiin pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/7/EY (EUVL 2008, L 46, s. 11) (jäljempänä direktiivi 69/335), 2 artiklan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Pääoman hankintaveron alaisia toimia verotetaan ainoastaan siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella pääomayhtiön tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsee silloin, kun nämä toimet suoritetaan.”

4 Direktiivin 69/335 4 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Seuraavat toimet ovat pääoman hankintaveron alaisia:

a) pääomayhtiön perustaminen;

b) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, joka ei ole pääomayhtiö, muuttaminen pääomayhtiöksi;

c) pääomayhtiön pääoman korottaminen millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella;

d) pääomayhtiön varojen lisääminen millaisten tahansa omaisuuserien sijoituksella siten, että vastikkeena tästä ei anneta osuuksia yhtiön pääomasta tai varoista vaan osakkailla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia, kuten äänioikeuksia tai oikeuksia osuuteen yhtiön voitosta taikka oikeuksia jako-osaan yhtiötä purettaessa;

e) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, jonka sääntömääräinen kotipaikka sijaitsee kolmannessa maassa, tosiasiallisen liikkeenjohdon siirtäminen kolmannesta maasta jäsenvaltioon, jos sitä pidetään tässä jäsenvaltiossa pääomayhtiönä pääoman hankintaveroa kannettaessa;

f) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, jonka tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsee kolmannessa maassa, sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen kolmannesta maasta jäsenvaltioon, jos sitä pidetään tässä jäsenvaltiossa pääomayhtiönä pääoman hankintaveroa kannettaessa;

g) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, jota siinä jäsenvaltiossa, johon se siirtyy, pidetään pääomayhtiönä pääoman hankintaveroa kannettaessa, mutta jota siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, ei pidetä sellaisena, tosiasiallisen liikkeenjohdon siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen;

h) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, jonka tosiasiallinen johto sijaitsee kolmannessa maassa, sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen, jos sitä siinä jäsenvaltiossa, johon se siirtyy, pidetään pääomayhtiönä pääoman hankintaveroa kannettaessa, mutta ei siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy.

2. Seuraavista toimista voidaan edelleen kantaa pääoman hankintaveroa, mikäli niistä 1 päivänä heinäkuuta 1984 kannettiin yhden prosentin suuruinen vero:

a) pääomayhtiön pääoman korottaminen käyttämällä tähän tämän pääomayhtiön voittoja tai pysyviä taikka väliaikaisia rahastoja;

b) pääomayhtiön varojen sellainen lisääminen jonkin osakkaan tarjoamilla suorituksilla, joka ei johda yhtiön pääoman korottamiseen, mutta joka johtaa oikeuksien muuttumiseen yhtiössä tai joka voi lisätä yhtiön osuuksien arvoa;

c) pääomayhtiön lainanotto, jos velkojalla on oikeus osuuteen yhtiön voitosta;

d) pääomayhtiön lainanotto osakkaalta tai osakkaan puolisolta taikka lapselta sekä osakkaan takaaman lainan otto kolmannelta henkilöltä edellyttäen, että lainalla on sama vaikutus kuin yhtiön pääoman lisäämisellä.

_ _”

5 Kyseisen direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot eivät pääoman hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhteisöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;

b) edellä 4 artiklassa tarkoitettuihin toimiin liittyvistä sijoituksista, lainoista tai suorituksista;

c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamisen edellyttämistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä voidaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi.”

6 Saman direktiivin 11 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Jäsenvaltiot eivät saa kantaa mitään veroa seuraavista:

a) osakkeiden, osuuksien tai muiden samankaltaisten arvopapereiden taikka tällaisia arvopapereita vastaavien todistusten laatiminen, liikkeeseen laskeminen, ottaminen kaupankäynnin kohteeksi arvopaperipörssissä, vaihdantaan saattaminen tai niillä tapahtuva kaupankäynti, niiden liikkeeseenlaskijasta riippumatta;

b) lainat, mukaan lukien valtion joukkovelkakirjalainat, jotka toteutetaan laskemalla liikkeeseen debentuureja tai muita siirtokelpoisia arvopapereita, niiden liikkeeseenlaskijasta riippumatta, tai näihin liittyvät muodollisuudet, tai tällaisten joukkovelkakirjojen tai muiden siirtokelpoisten arvopapereiden laatiminen, liikkeeseen laskeminen, ottaminen kaupankäynnin kohteeksi arvopaperipörssissä, vaihdantaan saattaminen tai niillä tapahtuva kaupankäynti.”

7 Direktiivin 85/611, joka kumottiin siirtokelpoisiin arvopapereihin kohdistuvaa yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavia yrityksiä (yhteissijoitusyritykset) koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta 13.7.2009 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2009/65/EY (EUVL 2009, L 302, s. 32), toisessa, kolmannessa ja neljännessä perustelukappaleessa todettiin seuraavaa:

”yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavia yrityksiä koskevat kansalliset lait olisi sovitettava yhteen, jotta voitaisiin lähentää näiden yritysten välisen kilpailun edellytyksiä yhteisön tasolla ja taata samalla tehokkaampi ja yhdenmukaisempi suoja osuudenhaltijoille; tällainen yhteensovittaminen helpottaa yhdessä jäsenvaltiossa sijaitsevan yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavan yrityksen mahdollisuuksia pitää osuuksiaan kaupan toisissa jäsenvaltioissa,

näiden tavoitteiden saavuttaminen helpottaa sellaisten rajoitusten poistamista, jotka haittaavat yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavien yritysten osuuksien vapaata liikkuvuutta yhteisössä,

nämä tavoitteet huomioon ottaen olisi annettava yhteiset perussäännöt jäsenvaltioissa sijaitsevien yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavien yritysten toimiluvasta, valvonnasta, rakenteesta, toiminnasta ja tiedoista, jotka niiden on julkistettava,

– –”

8 Direktiivin 85/611 44 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. [Siirtokelpoisiin arvopapereihin kohdistuvaa yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavan yrityksen] (yhteissijoitusyritys), joka pitää osuuksiaan kaupan toisessa jäsenvaltiossa, on noudatettava tuon valtion voimassaolevia lakeja, asetuksia ja hallinnollisia määräyksiä, siltä osin kuin ne eivät koske tässä direktiivissä tarkoitettuja kysymyksiä.

– –

3. Edellä 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuja säännöksiä on sovellettava ketään syrjimättä.”

Belgian oikeus

9 Perintöverolaissa, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2003 annetulla ohjelmalailla (Moniteur belge 31.12.2003, s. 62160; jäljempänä perintöverolaki), on II bis osa, jonka otsikko on ”[yhteissijoitusyrityksiltä], luottolaitoksilta ja vakuutusyhtiöiltä kannettava vuotuinen vero” (jäljempänä yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero). Kyseisen veron, jota kannettiin aluksi ainoastaan Belgian oikeuden mukaan perustetuilta yhteissijoitusyrityksiltä, soveltaminen ulotettiin sittemmin kyseisellä 1.1.2004 voimaan tulleella ohjelmalailla Belgiassa osuuksiaan kaupan pitäviin, ulkomaan oikeuden mukaan perustettuihin yhteissijoitusyrityksiin.

10 Perintöverolain 133 ter §:ssä säädetään, että kun kyse on jostakin mainitun lain tietyissä säännöksissä säädetyistä rikkomuksista, tuomioistuin voi kieltää tiettyjä henkilöitä harjoittamasta ammattiaan ajanjaksona, jonka pituus voi olla kolmesta kuukaudesta viiteen vuoteen, minkä lisäksi se voi määrätä suljettavaksi sen yhtiön, yhteenliittymän tai yrityksen toimitilat, jonka johtaja, jäsen tai työntekijä rikkomuksesta tuomittu henkilö on, ajanjaksoksi, jonka pituus on samoin kolmesta kuukaudesta viiteen vuoteen.

11 Perintöverolain 161 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vuotuisen veron ovat velvollisia maksamaan pankki-, rahoitus- ja vakuutustarkastusviranomaisessa suoritettua rekisteröintiä seuraavan tammikuun 1. päivästä lukien:

1° rahoitusliiketoiminnasta ja rahoitusmarkkinoista 4.12.1990 annetun lain 108 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut, sääntöperusteiset [yhteissijoitusyritykset];

2° rahoitusliiketoiminnasta ja rahoitusmarkkinoista 4.12.1990 annetun lain 108 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut, [yhteissijoitusyritysten] hoidosta vastaavat sopimusperusteiset hallinnointiyritykset;

3° rahoitusliiketoiminnasta ja rahoitusmarkkinoista 4.12.1990 annetun lain 137 §:ssä tarkoitetut ulkomaiset [yhteissijoitusyritykset], lainoihin sijoittavia yrityksiä lukuun ottamatta;

_ _”

12 Kyseisen lain 161 bis §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 161 §:n 1 ja 2 kohdassa tarkoitettujen sijoitusyritysten on maksettava vero Belgiassa edellisen vuoden joulukuun 31. päivään mennessä myytyjen osuuksien nettoarvon kokonaissummasta.

Edellä 1 kohtaa sovellettaessa

1° Belgiassa myydyiksi katsotaan osuudet, jotka on ostettu ulkomailta Belgian kuningaskunnan asukkaan lukuun;

2° jos sijoitusyritys ei ole toimittanut viranomaisille veron määrittämiseksi hyödyllisiä ja tarpeellisia tietoja, veron perusteena on hoidossa olevan varallisuuden kokonaisarvo edellisen vuoden 31. päivänä joulukuuta, tämän kuitenkaan rajoittamatta 162 §:n soveltamista. Kuningas voi määrätä veron kantamisen kannalta hyödyllisistä ja tarpeellisista seikoista.

2. Edellä 161 §:n 3 kohdassa tarkoitettujen sijoitusyritysten on maksettava vero Belgiassa edellisen vuoden joulukuun 31. päivään mennessä myytyjen osuuksien nettoarvon kokonaissummasta siitä ajankohdasta lähtien, jona ne on rekisteröity pankki-, rahoitus- ja vakuutustarkastusviranomaisessa.

Edellä 1 kohtaa sovellettaessa

1° rahoituksenvälittäjän välityksellä ulkomailla myytyjen osuuksien arvoa ei voida vähentää Belgiassa myytyjen osuuksien bruttoarvosta, jos kyse on rahoituksenvälittäjän välityksellä Belgiassa toteutetusta ostosta;

2° jos sijoitusyritys ei ole toimittanut viranomaisille veron kantamisen kannalta hyödyllisiä ja tarpeellisia tietoja, veron perusteena on Belgiassa myytyjen osuuksien kokonaisbruttoarvo edellisen vuoden 31. päivänä joulukuuta, tämän kuitenkaan rajoittamatta 162 §:n soveltamista. Kuningas voi määrätä veron kantamisen kannalta hyödyllisistä ja tarpeellisista seikoista.

_ _”

13 Perintöverolain 162 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädettiin seuraavaa:

”Edellä 161 §:ssä vahvistettuun veroon sovelletaan omaisuuden ilmoittamatta jättämistä koskeviin todistuskeinoihin, vanhentumiseen, palauttamiseen, seuraamuksiin ja kurinpitorangaistuksiin liittyviä I osan säännöksiä.

Jos edellä 161 §:n 3 kohdassa tarkoitetut sijoitusyritykset eivät noudata tämän osan säännöksiä, tuomioistuin voi kieltää niitä enää vastedes myymästä osuuksia Belgiassa. Tämä kielto annetaan tiedoksi kyseiselle sijoitusyritykselle, pankki-, rahoitus- ja vakuutustarkastusviranomaiselle ja laitokselle, jonka sijoitusyritys on nimennyt huolehtimaan osakkaille Belgiassa suoritettavista maksuista, osuuksien myynnistä tai ostosta sekä tietojen antamisesta vähintään yhdellä maan kielistä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 NN (L), joka on Luxemburgiin sijoittautunut yhtiö, antoi verovuodelta 2006 yhteissijoitusyrityksiin sovellettavaa vuotuista veroa koskevan veroilmoituksen Belgiassa 31.12.2005 mennessä myydyistä nettomääristä, ja se maksoi kyseisen 185 739,34 euron suuruisen veron laissa asetetussa määräajassa. Tämän jälkeen se riitautti kyseisen veron laillisuuden tribunal de première instance de Bruxellesissa (Brysselin ensimmäisen asteen tuomioistuin, Belgia) direktiiviin 69/335, EY 56–EY 60 artiklaan, direktiiviin 85/611 ja EY 10 artiklaan sekä, toissijaisesti, Belgian kuningaskunnan ja Luxemburgin suurherttuakunnan kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä ja tietyistä muista tuloveroa ja varallisuusveroa koskevista seikoista Luxemburgissa 17.9.1970 tekemän sopimuksen (jäljempänä Belgian ja Luxemburgin välinen sopimus) 22 artiklaan vedoten.

15 Mainittu tuomioistuin hylkäsi 23.11.2011 antamallaan ratkaisulla direktiivin 69/335 rikkomista koskevan väitteen, mutta se hyväksyi NN (L):n valituksessaan toissijaisesti esittämän viimeisen väitteen, joka perustui Belgian ja Luxemburgin välisen sopimuksen rikkomiseen.

16 Belgian valtio, SPF Finances teki tästä ratkaisusta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen valituksen, jossa se vaatii todettavaksi, ettei yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero kuulu Belgian ja Luxemburgin välisen sopimuksen soveltamisalaan, että perintöverolain 160 § ja sitä seuraavat pykälät soveltuvat yhteen unionin oikeuden kanssa ja ettei kyseistä sääntöjen mukaisesti kannettua veroa ole palautettava.

17 NN (L) on vaatinut kyseisen ratkaisun pysyttämistä. Toissijaisesti se on on tehnyt vastavalituksen, koska ensimmäisen asteen tuomioistuin oli hylännyt direktiivin 69/335 rikkomista koskevan väitteen eikä ollut ottanut kantaa unionin oikeuden muiden säännösten rikkomista koskeviin muihin väitteisiin. NN (L) on kehottanut ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta esittämään tältä osin ennakkoratkaisupyynnön unionin tuomioistuimelle.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, että luonnehdittiinpa yhteissijoitusyrityksiltä kannettavaa vuotuista veroa miten tahansa määritettäessä, kuuluuko se Belgian ja Luxemburgin välisen sopimuksen soveltamisalaan, kyseinen vero ei välty liikkumisvapauksien estämistä koskevalta yleiseltä kiellolta eikä a priori voida pitää mahdottomana, että siihen sovelletaan direktiivin 69/335 säännöksiä.

19 Cour d’appel de Bruxelles (Brysselin ylioikeus) on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – direktiiviä 69/335 – – ja tarkemmin sanoen sen 2, 4, 10 ja 11 artiklaa yhdessä luettuina tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansallisten oikeussääntöjen, esimerkiksi 22.12.2003 annetulla ohjelmalailla muutetun Belgian perintöverolain yhteissijoitusyrityksiltä kannettavaa veroa koskevien 161 §:n ja 162 §:n, soveltamiselle, koska toisessa jäsenvaltiossa pääomayhtiön muodossa

perustetuilta ja Belgiassa osuuksiaan kaupan pitäviltä yhteissijoitusyrityksiltä kannetaan vuosittain kyseistä veroa Belgiassa merkittyjen yhteissijoitusyrityksen osuuksien kokonaismäärän ja kyseisten osuuksien takaisinosto- tai lunastusmäärän erotuksesta sillä seurauksella, että tällaisten yhteissijoitusyritysten Belgiassa keräämät varat kuuluvat edellä mainitun veron piiriin niin kauan kuin niiden hallinta säilyy kyseisillä yhteissijoitusyrityksillä?

2) Onko EY 49–EY 55 artiklaa sekä EY 56–EY 60 artiklaa, tarvittaessa luettuina yhdessä EY 10 artiklan ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan kanssa, tulkittava siten, että ne estävät jäsenvaltiota muuttamasta yksipuolisesti Belgian perintöverolain 161 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädettyä veron liittymäperustetta korvaamalla kansainvälisessä vero-oikeudessa vahvistetun, verovelvollisen asuinpaikkaan perustuvan henkilökohtaisen liittymäperusteen väitetyllä esineperusteisella liittymäperusteella, josta ei määrätä kansainvälisessä vero-oikeudessa, kun otetaan huomioon, että jäsenvaltio ottaa verotuksellista itsemääräämisoikeuttaan vahvistaakseen käyttöön erityisen seuraamuksen, joka koskee ainoastaan ulkomaisia toimijoita ja jollaisesta säädetään Belgian perintöverolain 162 §:n 2 momentissa?

3) Onko EY 49 ja EY 56 artiklaa, tarvittaessa luettuina yhdessä EY 10 artiklan ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä edellä kuvatun kaltaisen veron kantamiselle, jos verotuksessa ei oteta huomioon toisessa jäsenvaltiossa perustettujen yhteissijoitusyritysten alkuperävaltioissa kannettuja veroja ja siitä aiheutuu siten näille yhteissijoitusyrityksille ylimääräinen maksurasite, joka voi haitata niiden osuuksien kaupan pitämistä Belgiassa?

4) Onko – – direktiiviä 85/611 – –, tarvittaessa luettuna yhdessä EY 10 artiklan ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä edellä kuvatun kaltaiselle verolle, koska vero loukkaa direktiivin päätavoitetta, joka on yhteissijoitusyritysten osuuksien kaupan pitämisen helpottaminen Euroopan unionin alueella?

5) Onko EY 49 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä edellä kuvatun kaltaisen veron kantamisesta aiheutuvan hallinnollisen rasitteen kohdentamiselle sellaisiin toisessa jäsenvaltiossa perustettuihin yhteissijoitusyrityksiin, jotka pitävät osuuksiaan kaupan Belgiassa?

6) Onko EY 49 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliseen oikeuteen sisältyvän säännöksen, esimerkiksi Belgian perintöverolain 162 §:n 2 momentin, soveltamiselle, koska kyseisessä säännöksessä säädetään toisessa jäsenvaltiossa perustetuille ja Belgiassa osuuksiaan kaupan pitäville yhteissijoitusyrityksille määrättävästä erityisestä seuraamuksesta, jonka mukaan niitä voidaan tuomioistuimen päätöksellä kieltää vastedes myymästä osuuksiaan Belgiassa, jos ne laiminlyövät velvollisuutensa toimittaa veroilmoituksen vuosittain 31.3. mennessä tai jättävät edellä tarkoitetun veron maksamatta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Viidennen kysymyksen tutkittavaksi ottaminen

20 Belgian hallitus katsoo, ettei viidennellä kysymyksellä selvästikään ole merkitystä pääasian ratkaisemisen kannalta katsoen ja ettei sitä tästä syystä voida ottaa tutkittavaksi. Lisäksi se huomauttaa, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole esittänyt täsmällisiä tietoja niistä kansallisen lainsäädännön säännöksistä, joilla asetettaisiin hallinnollisia rasitteita, eikä syrjinnästä, jota tästä aiheutuisi ulkomaisille yhteissijoitusyrityksille, kun niitä verrataan Belgian oikeuden mukaan perustettuihin yhteissijoitusyrityksiin.

21 On syytä muistuttaa, että koska oletetaan, että unionin oikeuteen liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta, unionin tuomioistuin voi kieltäytyä ratkaisemasta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisukysymyksen ainoastaan silloin, kun on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden säännösten ja määräysten tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. tuomio 16.6.2015, Gauweiler ym., C-62/14, EU:C:2015:400, 25 kohta).

22 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa määrätään näistä tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, että ennakkoratkaisupyyntöön on sisällytettävä yhteenveto oikeudenkäynnin kohteesta ja asiaa koskevista tosiseikoista tai ainakin selostus niistä tosiseikoista, joihin kysymykset perustuvat, asiassa mahdollisesti sovellettaviksi tulevien kansallisten säännösten sisältö ja selostus niistä syistä, joiden vuoksi ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on ryhtynyt tarkastelemaan kysymystä unionin oikeuden tiettyjen säännösten tulkinnasta sekä ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen toteama yhteys kyseisten säännösten ja pääasian oikeudenkäynnissä sovellettavien kansallisen oikeuden säännösten välillä.

23 Ennakkoratkaisupyynnössä ei ole tietoja ulkomaisiin yhteissijoitusyrityksiin kohdistuvista hallinnollisista rasituksista, eikä siinä ilmoiteta niitä kansallisen oikeuden säännöksiä, joiden perusteella tai joiden vuoksi näitä rasituksia määrätään, eikä myöskään niitä syitä, joiden vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ryhtynyt tarkastelemaan kysymystä unionin oikeuden tulkinnasta. Unionin tuomioistuimella ei näin ollen ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen viidenteen kysymykseen, joka on tästä syystä jätettävä tutkimatta.

Ensimmäinen kysymys

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 69/335 2, 4, 10 ja 11 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla on otettu käyttöön pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero, jota kannetaan mainitussa jäsenvaltiossa osuuksiaan myyviltä ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä.

25 Tässä suhteessa on todettava, ettei yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero vastaa yhtäkään niistä liiketoimista, joista on direktiivin 69/335 4 artiklan perusteella kannettava pääoman hankintavero ja joille – kuten 27.10.1998 annetun tuomion Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507) 20 kohdassa on todettu – on ominaista pääomien tai varojen siirto pääomayhtiölle siinä jäsenvaltiossa, joka kantaa veron, tai jotka johtavat yhtiöiden pääoman tai varojen tosiasialliseen lisääntymiseen, mistä ei selvästikään ole kyse niiden ”Belgiassa myytyjen nettomäärien” kohdalla, joihin kyseistä veroa sovelletaan. Kyseinen vero ei myöskään kuulu direktiivin 69/335 10 artiklassa kiellettyihin veroihin, koska yhtäältä se ei vastaa yhtäkään mainitun direktiivin 4 artiklassa, johon saman direktiivin 10 artiklan a ja b alakohdassa viitattiin, luetelluista verotettavista toimista, eikä sillä toisaalta ole minkäänlaista yhteyttä saman direktiivin 10 artiklan c alakohdassa tarkoitettuihin rekisteröintiin tai muihinkaan toiminnan harjoittamisen edellyttämiin muodollisuuksiin. Kyseinen vero ei myöskään vastaa mitään saman direktiivin 11 artiklassa tarkoitettua toimea.

26 Yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero ei näin ollen kuulu direktiivin 69/335 soveltamisalaan. Viimeksi mainittu ei tästä syystä ole esteenä sille, että ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä kannetaan tällainen vero.

27 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava niin, että direktiivin 69/335 2, 4, 10 ja 11 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla on otettu käyttöön pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero ja jonka mukaan kyseistä veroa kannetaan ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä, jotka myyvät osuuksiaan mainitussa jäsenvaltiossa.

Neljäs kysymys

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy neljännellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiiviä 85/611, tarvittaessa luettuna yhdessä EY 10 artiklan ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla on otettu käyttöön pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero ja jonka mukaan kyseistä veroa kannetaan ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä, jotka myyvät osuuksiaan mainitussa jäsenvaltiossa.

29 Belgian hallitus katsoo, ettei tätä kysymystä voida ottaa tutkittavaksi, sillä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ilmoita niitä direktiivin 85/611 artikloita, joiden tulkintaa se pyytää, eikä niitä syitä, joiden vuoksi se on ryhtynyt tarkastelemaan kysymystä kyseisen direktiivin tulkinnasta.

30 Mainitun kysymyksen sanamuodosta kuitenkin ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimen pohtii, onko direktiiviä 85/611, luettuna yhdessä EY 10 artiklan ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä yhteissijoitusyrityksiltä kannettavan veron kaltaiselle verolle sen vuoksi, että tällä loukattaisiin direktiivin päätavoitetta, joka on yhteissijoitusyritysten osuuksien kaupan pitämisen helpottaminen Euroopan unionin alueella. Nämä seikat riittävät siihen, että unionin tuomioistuin voi esittää sille sellaiset tulkintaan liittyvät seikat, joista on hyötyä pääasiaa ratkaistaessa. Kysymys voidaan siis ottaa tutkittavaksi.

31 Direktiivin 85/611 toisesta, kolmannesta ja neljännestä perustelukappaleesta ilmenee, että kyseisellä direktiivillä pyrittiin yhteissijoitusyritysten osuuksien myynnin vapauttamiseksi unionissa sovittamaan yhteen yhteissijoitusyrityksiä koskevia kansallisia lainsäädäntöjä yhtäältä lähentämällä näiden yritysten välisen kilpailun edellytyksiä unionissa ja toisaalta takaamalla tehokkaampi ja yhdenmukaisempi suoja osuudenhaltijoille. Tätä varten kyseisessä direktiivissä säädettiin toimilupaa, valvontaa, rakennetta, toimintaa ja tietoja, jotka yhteissijoitusyritysten on julkistettava, koskevista yhteisistä vähimmäissäännöistä (tuomio 11.9.2014, Gruslin, C-88/13, EU:C:2014:2205, 33 kohta).

32 On todettava, ettei yhteissijoitusyritysten verotus kuulunut direktiivillä 85/611 säänneltyyn alaan ja ettei kyseisessä direktiivissä ollut yhtäkään kyseistä alaa koskevaa säännöstä. Kyseisen direktiivin 44 artiklan 3 kohdassa vaadittiin kuitenkin, että yhteissijoitusyrityksiin jäsenvaltiossa sovellettavia lakeja, asetuksia ja hallinnollisia määräyksiä, jotka eivät kuuluneet siinä säänneltyyn alaan, oli sovellettava ketään syrjimättä.

33 Tästä seuraa, ettei yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero kuulu direktiivillä 85/611 säänneltyyn alaan ja että koska EY 10 artikla ja EY 293 artiklan toinen luetelmakohta eivät vaikuta tähän toteamukseen, kyseinen direktiivi ei ole esteenä myöskään sille, että kyseistä veroa kannetaan ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä, edellyttäen, että sitä koskevia säännöksiä sovelletaan ketään syrjimättä, mitä tarkastellaan toisen, kolmannen ja kuudennen kysymyksen yhteydessä.

34 Näin ollen neljänteen kysymykseen on vastattava niin, että direktiiviä 85/611, tarvittaessa luettuna yhdessä EY 10 artiklan ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan kanssa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla on otettu käyttöön pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero ja jonka mukaan kyseistä veroa kannetaan ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä, jotka myyvät osuuksiaan mainitussa jäsenvaltiossa, edellyttäen, että kyseistä lainsäädäntöä sovelletaan ketään syrjimättä.

Toinen ja kolmas kysymys

35 Toinen ja kolmas kysymys, jotka on tutkittava yhdessä, koskevat yhtäältä EY 49–EY 60 artiklaa, tarvittaessa luettuna yhdessä EY 10 artiklan ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan kanssa, sekä toisaalta EY 49 ja EY 56 artiklaa, tarvittaessa luettuna yhdessä EY 10 artiklan ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan kanssa. On kuitenkin huomautettava, että ainoastaan EY 49 ja EY 56 artiklalla on merkitystä näihin kysymyksiin vastattaessa.

36 Ensiksi on nimittäin todettava, etteivät EY 50–EY 55, EY 57 ja EY 59–EY 60 artikla selvästikään liity ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin, jotka koskevat yhteissijoitusyrityksiltä kannettavan vuotuisen veron yhteensoveltuvuutta palvelujen tarjoamisen vapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa.

37 Toiseksi EY 58 artiklasta ei saada mitään apua näihin kysymyksiin vastattaessa, koska kyseistä veroa sovelletaan erotuksetta sekä belgialaisiin että ulkomaisiin yhteissijoitusyrityksiin.

38 Kolmanneksi EY 10 artiklaa, jolla jäsenvaltioille asetetaan yleinen velvollisuus, ei voida tulkita siten, että siinä määrättäisiin näille valtioille niille EY 49, EY 56 ja EY 293 artiklassa määrättyjä velvollisuuksia pidemmälle ulottuva itsenäinen velvollisuus. Viimeksi mainitun artiklan tarkoituksena ei ole vahvistaa sellaisenaan sovellettavaa oikeussääntöä vaan ainoastaan määritellä ne puitteet, joissa jäsenvaltiot tarvittaessa ryhtyvät keskenään neuvotteluihin. Vaikka kaksinkertaisen verotuksen poistaminen unionissa näin kuuluukin EY:n perustamissopimuksen tavoitteisiin, mainitun määräyksen teksti osoittaa, ettei sillä voida sellaisenaan suoda yksityishenkilöille oikeuksia, joihin nämä voisivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa (ks. vastaavasti määräys 19.9.2012, Levy ja Sebbag, C-540/11, ei julkaistu, EU:C:2012:581, 26 ja 27 kohta oikeuskäytäntöviitteineen).

39 Lisäksi on syytä muistuttaa, että kun kansallinen toimenpide liittyy samalla sekä palvelujen tarjoamisen vapauteen että pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, unionin tuomioistuin tutkii kyseessä olevaa toimenpidettä pääsääntöisesti vain suhteessa toiseen näistä vapauksista, jos niistä jompikumpi on pääasian olosuhteissa täysin toissijainen toiseen vapauteen nähden ja voidaan liittää siihen (ks. vastaavasti tuomio 3.10.2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, 34 kohta ja tuomio 1.7.2010, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, 33 kohta).

40 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 48 ja 49 kohdassa todennut, yhteissijoitusyrityksiltä kannettava, ulkomaisten yhteissijoitusyritysten nettovarallisuutta rasittava vuotuinen vero liittyy siihen, että Belgiassa asuvat hankkivat ulkomaisten yritysten pörssilistalle otettuja osuuksia ja sellaisia osuuksia, jotka eivät ole kaupankäynnin kohteena arvopaperipörssissä. Tämä liiketoimi kuuluu niihin pääomanliikkeisiin, jotka mainitaan perustamissopimuksen 67 artiklan [kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL 1988, L 178, s. 5) liitteessä I olevan IV otsikon ”Yhteissijoitusyritysten osuuksia koskevat toimet” A osassa, joka koskee ”yhteissijoitusyritysten osuuksilla käytävää kauppaa” ja jolla unionin tuomioistuin on katsonut olevan ohjeellinen arvo (ks. vastaavasti tuomio 7.6.2012, VBV – Vorsorgekasse, C-39/11, EU:C:2012:327, 21 kohta ja tuomio 21.5.2015, Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, 23 ja 24 kohta). Tällainen vero kuuluu siis pääomien vapaan liikkuvuuden alaan.

41 Vaikka yhteissijoitusyrityksiltä kannettavan vuotuisen veron kaltainen vero saattaakin vaikuttaa palvelujen tarjoamisen vapauteen, koska se voi vaikuttaa ulkomaisten yhteissijoitusyritysten Belgiassa tarjoamiin rahoituspalveluihin, kyseinen vapaus vaikuttaa tässä tapauksessa toissijaiselta pääomien vapaaseen liikkuvuuteen nähden, ja se voidaan liittää siihen.

42 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisessa ja kolmannessa kysymyksessään pääasiallisesti, onko EY 56 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla otetaan käyttöön pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero ja jonka mukaan kyseinen vero kannetaan ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä, jotka myyvät osuuksiaan mainitussa jäsenvaltiossa.

43 Tässä suhteessa on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on välitöntä verotusta koskevaa toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta ja erityisesti perustamissopimuksessa taattuja perusvapauksia (ks. mm. tuomio 23.2.2016, komissio v. Unkari, C-179/14, EU:C:2016:108, 171 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee myös pääomien vapaan liikkuvuuden osalta, että EY 56 artiklan 1 kohdassa pääomanliikkeiden rajoituksina kielletään muun muassa toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia kyseisessä jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa (ks. vastaavasti tuomio 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Käsiteltävänä olevassa asiassa NN (L) – joka katsoo Belgian kuningaskunnan käyttävän ekstraterritoriaalista verotusvaltaansa kansainvälisen verotuskäytännön vastaisesti, koska tämä kantaa yhteissijoitusyrityksiin sovellettavan vuotuisen veron ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä – väittää, että kyseinen vero on syrjivä ja että sillä rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta, koska belgialaisia yhteissijoitusyrityksiä ja ulkomaisia yhteissijoitusyrityksiä kohdellaan samalla tavoin, vaikka niiden tilanteita ei voida objektiivisesti rinnastaa toisiinsa. Ulkomaiset yhteissijoitusyritykset – toisin kuin belgialaiset yhteissijoitusyritykset – on nimittäin perustettu ulkomaan oikeuden mukaisesti, niitä ei pidetä verotuksen kannalta Belgiassa asuvina ja sekä niiden varallisuus että niiden pääoman sijoituspaikka on ulkomailla. Toisaalta kyseinen vero on ylimääräinen taloudellinen rasite ulkomaisille yhteissijoitusyrityksille, sillä sitä kannetaan luxemburgilaisilta yhteissijoitusyrityksiltä näiltä kannettavan arvopapereiden rekisteröintiveron lisäksi, mikä vähentää osuuksien kannattavuutta kaikkien niiden sekä belgialaisten että ulkomaalaisten haltijoiden vahingoksi, tekee tällaisten osuuksien merkitsemisestä vähemmän houkuttelevaa ja, näin ollen, aiheuttaa sen, että ulkomaiset yhteissijoitusyritykset ovat belgialaisia yhteissijoitusyrityksiä epäedullisemmassa asemassa.

46 On kuitenkin todettava, että koska yhteissijoitusyrityksiltä kannettavaa vuotuista veroa sovelletaan erotuksetta niin belgialaisiin kuin ulkomaisiinkin yhteissijoitusyrityksiin, ainoa ero näiden kahden yhteissijoitusyritysryhmän objektiivisissa tilanteissa niiden verovelvollisuuden osalta on se, että ulkomaisten yhteissijoitusyritysten osalta kyseinen vero kannetaan niiltä niiden kotijäsenvaltiossa mahdollisesti kannettavien muiden verojen lisäksi.

47 Unionin tuomioistuin on useaan otteeseen todennut yhtäältä, että koska kyseistä alaa ei ole yhdenmukaistettu unionin tasolla, haitat, joita saattaa aiheutua siitä, että eri jäsenvaltiot käyttävät samanaikaisesti verotusvaltaansa, eivät ole liikkumisvapauksien rajoituksia, kunhan tämä verotusvallan käyttö ei ole syrjivää (tuomio 8.12.2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 21.11.2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, 28 kohta), ja toisaalta, ettei jäsenvaltioilla ole velvollisuutta mukauttaa omia verotusjärjestelmiään muiden jäsenvaltioiden eri verotusjärjestelmiin muun muassa estääkseen kaksinkertaisen verotuksen (ks. vastaavasti tuomio 12.2.2009, Block, C-67/08, EU:C:2009:92, 31 kohta).

48 Tästä seuraa, että yhteissijoitusyrityksiltä kannettavaa vuotuista veroa ei voida pitää pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksena.

49 Näin ollen toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava niin, että EY 56 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla otetaan käyttöön pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero ja jonka mukaan kyseinen vero kannetaan ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä, jotka myyvät osuuksiaan mainitussa jäsenvaltiossa.

Kuudes kysymys

50 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kuudennella kysymyksellään pääasiallisesti, onko EY 49 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevalle perintöverolain 162 §:n 2 momentin kaltaiselle jäsenvaltion säännökselle, jolla jäsenvaltio säätää erityisestä seuraamuksesta eli siitä, että ulkomaisia yhteissijoitusyrityksiä voidaan tuomioistuimen määräyksellä kieltää vastedes myymästä osuuksiaan Belgiassa, jolleivät ne noudata velvollisuuttaan antaa yhteissijoitusyrityksiltä kannettavan veron perimiseksi tarpeellista vuosittaista ilmoitusta taikka velvollisuuttaan maksaa kyseinen vero.

51 Belgian hallitus väittää, ettei tätäkään kysymystä voida ottaa tutkittavaksi. Se katsoo, että koska pääasiassa ei ole kyse perintöverolain 162 §:n 2 momentissa säädetystä seuraamuksesta vaan NN (L):n verovuodelta 2006 maksaman, yhteissijoitusyrityksiltä kannettavan vuotuisen veron palauttamisesta, mainitulla kysymyksellä ei ole mitään yhteyttä kyseisen asian kohteeseen, ja että kysymys siitä, sovelletaanko seuraamusta tulevaisuudessa kyseiseen yhtiöön, on hypoteettinen.

52 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee kuitenkin, että NN (L) riitauttaa pääasiassa siihen sovelletun veron väittäen muun muassa, etteivät yhteissijoitusyrityksiltä kannettavaa vuotuista veroa koskevat perintöverolain säännökset – seuraamuksia koskevat säännökset mukaan lukien – ole unionin oikeuden mukaisia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys ei siis ilmeisesti ole sellainen, ettei sillä olisi mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian kohteeseen. Seuraamuksen hypoteettisuudesta on todettava, ettei voida vaatia, että asianosainen rikkoisi kansallista oikeutta, jotta sille langetettaisiin seuraamus, minkä seurauksena se voisi vedota kansallisessa tuomioistuimessa unionin oikeuden rikkomiseen (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, 64 kohta). Kuudes kysymys otetaan näin ollen tutkittavaksi.

53 Perintöverolain 162 §:n 2 momentissa säädettyä seuraamusta koskevaa säännöstä, jonka mukaan ulkomaisia yhteissijoitusyrityksiä voidaan kieltää myymästä osuuksiaan Belgiassa, pitää, kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 65 kohdassa toteaa, tutkia pikemminkin palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien määräysten valossa.

54 Belgian hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan ja unionin tuomioistuimessa toimitetussa istunnossa todennut kyseisestä seuraamuksesta, että tämä vastaa perintöverolain 133 ter §:ssä säädettyä seuraamusta, johon mainitun lain 161 §:n 1 momentissa viitataan ja jota sovelletaan niin belgialaisiin kuin ulkomaisiinkin yhteissijoitusyrityksiin.

55 Perintöverolain 133 ter §:ssä ja 162 §:n 2 momentissa säädettyjen seuraamusten ei kuitenkaan – toisin kuin kyseinen hallitus väittää – voida katsoa vastaavan toisiaan, vaikka ensin mainittu voi aiheuttaa yhteissijoitusyrityksen, jonka kotipaikka on Belgiassa, sulkemisen, kun taas toiseksi mainittu ei estä ulkomaista yhteissijoitusyritystä harjoittamasta toimintaansa muualla kuin Belgiassa. Ensinnäkin, kuten Belgian hallitus on unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa täsmentänyt, näillä seuraamuksilla ei rangaista samoista teoista. Lisäksi ensiksi mainittu seuraamus – toisin kuin toiseksi mainittu – voidaan langettaa vasta sen jälkeen, kun tietyt henkilöt on tuomittu perintöverolain sääntöjen rikkomisesta, kun taas toiseksi mainittu seuraamus voidaan määrätä ulkomaiselle yhteissijoitusyritykselle, joka ei ole antanut vuosittaista ilmoitusta tai joka ei ole maksanut kyseistä veroa. Lopuksi toiseksi mainittu seuraamus, joka ei sulje pois ensiksi mainittua, ei ole – toisin kuin ensiksi mainittu – ajallisesti rajoitettu.

56 Ulkomaisia yhteissijoitusyrityksiä näytetään näin Belgian lainsäädännössä säädetyllä seuraamusjärjestelmällä kohdeltavan ankarammin kuin niitä belgialaisia yhteissijoitusyrityksiä, jotka eivät noudata samoja lakiin perustuvia velvollisuuksia. Tällainen sijoittautumispaikkaan perustuva erilainen kohtelu on omiaan saamaan ulkomaiset yhteissijoitusyritykset luopumaan pitämästä osuuksia kaupan Belgiassa. Näin ollen sillä rajoitetaan palvelujen tarjoamisen vapautta.

57 Tätä erilaista kohtelua perustellakseen Belgian hallitus väittää, että ammattitoiminnan harjoittamiskieltoja tai sellaisen yrityksen sulkemista koskevia päätöksiä, joissa perintöverolain 133 ter §:n ja 162 §:n 1 momentin nojalla tuomittu työntekijä tai johtaja on työskennellyt, on vaikea soveltaa Belgiassa rahoitusvälittäjän välityksellä osuuksiaan myyviin ulkomaisiin yhteissijoitusyrityksiin siitä syystä, että nämä eivät asu Belgiassa ja että muunlaisia seuraamuksia, kuten rahamääräisiä seuraamuksia olisi vaikeaa panna täytäntöön ulkomailla.

58 Tästä perustelusta on syytä todeta, että palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus voidaan sallia vain silloin, kun se voidaan oikeuttaa yleiseen etuun liittyvillä pakottavilla syillä. Lisäksi tällaisessa tapauksessa rajoituksen soveltamisella on voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteuttaminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että tarve taata veronkannon tehokkuus on yleiseen etuun liittyvä pakottava syy, joka voi oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen (tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 39 kohta ja tuomio 19.6.2014, Strojírny Prostějov ja ACO Industries Tábor, C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, 46 kohta). Se on myöskin muistuttanut, että seuraamusten, myös rikosoikeudellisten, määräämistä voidaan pitää tarpeellisena kansallisen lainsäädännön tehokkaan noudattamisen takaamiseksi, edellyttäen kuitenkin, että määrätyn seuraamuksen luonne ja määrä ovat kussakin yksittäistapauksessa oikeassa suhteessa sen rikkomuksen vakavuuteen nähden, josta sillä rangaistaan (tuomio 3.12.2014, De Clercq ym., C-315/13, EU:C:2014:2408, 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Tässä tapauksessa mahdollisuus langettaa seuraamus ulkomaisille yhteissijoitusyrityksille, jotka eivät noudata ilmoitus- ja maksuvelvollisuutta, on ilmeisesti oikeutettavissa tarpeella taata kyseisen vuosittaisen veron kantaminen yhteissijoitusyrityksiltä, ja se on omiaan mahdollistamaan kyseisen tavoitteen toteuttamisen.

61 On kuitenkin todettava, että vaikka perintöverolain 162 §:n 2 momentissa säädetyn kaltaisen seuraamuksen, jolla yhteissijoitusyrityksiä kielletään vastedes sijoittamasta osuuksia Belgiassa, voi määrätä yksinomaan tuomioistuin, se menee pidemmälle kuin kyseisen tavoitteen toteuttamiseksi on tarpeen, koska kyseisessä säännöksessä ei rajoiteta tällaisen kiellon kestoa eikä säädetä sen porrastamismahdollisuudesta tai mahdollisuudesta langettaa rikkomisen vakavuuteen suhteutettuja, vähemmän rajoittavia muita seuraamuksia.

62 Näin ollen kuudenteen kysymykseen on vastattava niin, että EY 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan perintöverolain 162 §:n 2 momentin kaltaiselle jäsenvaltion säännökselle, jolla jäsenvaltio säätää erityisestä seuraamuksesta eli siitä, että ulkomaisia yhteissijoitusyrityksiä voidaan tuomioistuimen määräyksellä kieltää vastedes myymästä osuuksiaan Belgiassa, jolleivät ne noudata velvollisuuttaan antaa yhteissijoitusyrityksiltä kannettavan veron kantamiseksi tarpeellista vuosittaista ilmoitusta taikka velvollisuuttaan maksaa kyseinen vero.

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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 2, 4, 10 ja 11 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla on otettu käyttöön pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero ja jonka mukaan kyseistä veroa kannetaan ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä, jotka myyvät osuuksiaan mainitussa jäsenvaltiossa.**

2) **Arvopapereihin kohdistuvaa yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavia yrityksiä (yhteissijoitusyritykset) koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta 20.12.1985 annettua neuvoston direktiiviä 85/611/ETY, tarvittaessa luettuna yhdessä EY 10 artiklan ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan kanssa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla otetaan käyttöön pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero ja jonka mukaan kyseistä veroa kannetaan ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä, jotka myyvät osuuksiaan mainitussa jäsenvaltiossa, edellyttäen, että kyseistä lainsäädäntöä sovelletaan ketään syrjimättä.**

3) **EY 56 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla otetaan käyttöön pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteissijoitusyrityksiltä kannettava vuotuinen vero ja jonka mukaan kyseinen vero kannetaan ulkomaisilta yhteissijoitusyrityksiltä, jotka myyvät osuuksiaan mainitussa jäsenvaltiossa.**

4) **EY 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan perintöverolain 162 §:n 2 momentin, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2003 annetulla ohjelmalailla, kaltaiselle jäsenvaltion säännökselle, jolla jäsenvaltio säätää erityisestä seuraamuksesta eli siitä, että ulkomaisia yhteissijoitusyrityksiä voidaan tuomioistuimen määräyksellä kieltää vastedes myymästä osuuksiaan Belgiassa, jolleivät ne noudata velvollisuuttaan antaa yhteissijoitusyrityksiltä kannettavan veron kantamiseksi tarpeellista vuosittaista ilmoitusta taikka velvollisuuttaan maksaa kyseinen vero.**

Allekirjoitukset