JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIILO JÄÄSKINEN
29 päivänä huhtikuuta 2010[1]

I Johdanto

1. Cour de cassationin (Ranska) kauppa-, rahoitus- ja talousjaosto on esittänyt nyt esillä olevan ennakkoratkaisupyynnön. Ennakkoratkaisupyyntö koskee lähinnä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (jäljempänä ETA-sopimus)[2] 40 artiklan tulkintaa sovellettaessa jäsenvaltion verolainsäädäntöä yhtiöön, joka on sijoittautunut Liechtensteinin ruhtinaskuntaan, joka on ETA-sopimuksen sopimuspuoli muttei Euroopan unionin jäsenvaltio (jäljempänä ETA-valtio). Kysymys on herättänyt selvää kiinnostusta jäsenvaltioissa, joista yhdeksän on esittänyt kirjallisia huomautuksia.

2. Nyt esillä olevan asian ansiosta unionin tuomioistuin voi täydentää asioissa ELISA[3] ja A[4] annettuihin tuomioihin perustuvaa oikeuskäytäntöä, joka liittyy pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusten perusteluihin välittömän verotuksen alalla, ja täsmentää sellaisiin tilanteisiin sovellettavia oikeussääntöjä, joissa on kyse ETA-valtioista.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

3. EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään 4 luvun määräysten mukaisesti kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä ja maksuja jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.[5]

4. EY 57 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”1. Mitä 56 artiklassa määrätään, ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.
2 – EYVL 1994, L 1, s. 3.
3 – Asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007 (Kok., s. I-8251).
4 – Asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007 (Kok., s. I-11531).
5 – Ennakkoratkaisupyyntö on päivätty 10.2.2009, joten viittauksissa EY:n perustamissopimuksen määräyksiin noudatetaan numerointia, jota sovellettiin ennen Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen voimaantuloa.

rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai yhteisön oikeuden mukaan voimassa 31 päivänä joulukuuta 1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille."

yleisen järjestyksen ja turvallisuuden kannalta.

– –

5. EY 58 artiklassa määrätään seuraavaa:

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."

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

6. ETA-sopimuksen 4 artiklassa määrätään seuraavaa:

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

"Kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä tämän sopimuksen soveltamisalalla, sanotun kuitenkaan rajoittamatta tämän sopimuksen erityismääräysten soveltamista."

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

7. ETA-sopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan 4 luvun teksti vastaa ETY:n perustamissopimuksen määräyksiä ja perustamissopimuksen 67 artiklan [tämä artikla on kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY [6] säännöksiä, sellaisena kuin ne olivat voimassa ennen

6 – EYVL L 178, s. 5.

Euroopan unionista tehdyllä sopimuksella niihin tehtyjä muutoksia. ETA-sopimuksen 40 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Tämän sopimuksen määräysten mukaisesti sopimuspuolten välillä ei ole EY:n jäsenvaltiossa tai EFTA-valtiossa asuville kuuluvien pääomien liikkuvuuden rajoituksia eikä osapuolten kansalaisuuteen tai asuinpaikkaan taikka pääoman sijoituspaikkaan perustuvaa syrjintää. Tarvittavat määräykset tämän artiklan täytäntöönpanosta ovat liitteessä XII.”

8. Edellä mainitussa ETA-sopimuksen liitteessä XII todetaan, että direktiiviä 88/361 sovelletaan Euroopan talousalueeseen. Tämän direktiivin liitteenä I olevalla pääomanliikkeiden nimikkeistöllä on edelleen pääomanliikkeiden käsitteen määrittämisen kannalta ohjeellista arvoa,[7] ja siinä täsmennetään, että tämä käsite kattaa toimenpiteet, joilla ulkomailla asuvat tekevät kiinteistösijoituksia jäsenvaltioon.

9. Jäsenvaltio voi vedota jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annettuun neuvoston direktiiviin 77/799/ETY[8] saadakseen toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta kaikki tiedot, joita jäsenvaltio tarvitsee voidakseen määrittää asianmukaisesti kyseessä olevan direktiivin kattamien verojen määrän.

B *Kansallinen oikeus*

10. Ranskan yleisen verolain (code général des impôts, jäljempänä CGI) 990 D § ja sitä seuraavat pykälät kuuluvat Ranskan lainsäätäjän toimenpiteisiin, joilla estetään tiettyjä veron kiertämisen muotoja.

11. CGI:n 990 D §:ssä säädetään seuraavaa:[9]

”Oikeushenkilöt, jotka suoraan tai toisen henkilön välityksellä omistavat yhden tai useamman Ranskassa sijaitsevan kiinteistön tai ovat kyseiseen omaisuuteen liittyvien esineoikeuksien haltijoita, ovat velvollisia maksamaan vuosittain veron, jonka määrä on kolme prosenttia kyseisten kiinteistöjen tai oikeuksien myyntiarvosta.

7 – Ks. asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999 (Kok., s. I-1661, 21 kohta).

8 – EYVL L 336, s. 15, sellaisena kuin direktiivi on muutettuna 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1).

9 – Sellaisena kuin se ilmenee 30.12.1992 annetulla lailla nro 92-1376 (JORF 31.12.1992, s. 18058) säädetystä vuoden 1993 vero- ja talousarviolaista (loi de finances).

Kiinteistöjen tai niihin liittyvien oikeuksien omistajaksi Ranskassa toisen henkilön välityksellä katsotaan oikeushenkilö, jolla on osakkuus, osakkuuden muodosta ja määrästä riippumatta, oikeushenkilössä, joka omistaa kyseiset kiinteistöt tai oikeudet tai jolla on osakkuus kolmannessa oikeushenkilössä, joka itse on kiinteistöjen tai oikeuksien omistaja tai välihenkilö osakkuuksien ketjussa. Tätä säännöstä sovelletaan välihenkilöinä olevien oikeushenkilöiden lukumäärästä riippumatta.”

12. CGI:n 990 E §:n[10] mukaan 990 D §:ssä säädettyä veroa ei sovelleta

”– –

2) oikeushenkilöihin, joiden kotipaikka on maassa tai alueella, joka on tehnyt Ranskan kanssa sopimuksen hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, ja jotka tekevät joka vuosi viimeistään 15 päivänä toukokuuta 990 F §:ssä tarkoitetulla päätöksellä vahvistettuun paikkaan ilmoituksen tammikuun ensimmäisenä päivänä omistuksessaan olleiden kiinteistöjen sijainnista, tilasta ja arvosta, osakkaidensa henkilöllisyydestä ja osoitteesta kyseisenä päivänä sekä kunkin osakkaan omistamien osakkeiden tai osuuksien lukumäärästä;

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

4) yhtiöihin, joiden osakkeet on listattu pörssissä tai sopimusmarkkinoilla Ranskan pörssissä tai ulkomaisessa pörssissä, johon sovelletaan vastaavia sääntöjä;

– – ”

10 – Sellaisena kuin se ilmenee 30.12.1992 annetulla lailla nro 92-1376 (JORF nro 304, 31.12.1992) säädetystä vuoden 1993 vero- ja talousarviolaista (loi de finances).

13. Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan Ranskan tasavallan ja Liechtensteinin ruhtinaskunnan välillä ei ollut tehty CGI:n 990 E §:n 2 momentissa tarkoitetun kaltaista sopimusta. [11]

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

14. Établissements Rimbaud SA -yhtiö (jäljempänä Établissements Rimbaud), jonka kotipaikka on Liechtensteinin ruhtinaskunnassa, omistaa Ranskassa sijaitsevan kiinteistön. Siltä kannetaan näin ollen lähtökohtaisesti CGI:n 990 D §:ssä tarkoitettua 3 prosentin suuruista veroa.

15. Ranskan verohallinto kantoi Établissements Rimbaud'lta kyseessä olevan veron ensiksi vuosilta 1988–1997 ja tämän jälkeen vuosilta 1998–2000.

16. Établissements Rimbaud nosti kanteen päätöksistä, joilla hylättiin sen vaatimukset saada vapautus riidanalaisista veloista. Tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence hylkäsi kanteen, ja tämän jälkeen cour d'appel d'Aix-en-Provence hylkäsi sen tästä tekemän valituksen, minkä jälkeen Établissements Rimbaud valitti asiasta Cour de cassationiin.

17. Cour de cassation esitti tässä valitusmenettelyssä unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko yleisen verolain 990 D §:n ja sitä seuraavien pykälien kaltainen lainsäädäntö, sellaisena kuin se oli tuolloin voimassa, ristiriidassa [ETA-]sopimuksen 40 artiklan kanssa, kun tässä lainsäädännössä vapautetaan Ranskassa sijaitsevien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettavasta 3 prosentin suuruisesta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on Ranskassa, ja edellytetään tämän verovapauden saamiseksi yhtiöltä, jonka kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa maassa, joka ei ole Euroopan unionin jäsenvaltio, että Ranskan [tasavallan] ja kyseisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi tai että kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävän sopimusmääräyksen mukaan näitä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin Ranskaan sijoittautuneita yhtiöitä?"

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

18. Ennakkoratkaisupyyntö kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimen kirjaamoon 18.2.2009.

11 – Ranskan hallituksen ja Liechtensteinin hallituksen välillä tietojenvaihdosta verotusalalla 22.9.2009 allekirjoitetulla sopimuksella ei ole merkitystä pääasian kannalta, koska se tehtiin tosiseikkojen tapahtuma-ajan jälkeen.

19. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Établissements Rimbaud, Alankomaiden, Espanjan, Italian, Kreikan, Ranskan, Ruotsin, Saksan, Viron ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio, Liechtensteinin hallitus ja EFTAn valvontaviranomainen.

20. Suullisia huomautuksia esittivät 3.2.2010 pidetyssä istunnossa Établissements Rimbaud'n edustaja, Espanjan, Kreikan, Ranskan, Ruotsin, Viron ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten asiamiehet sekä komission ja EFTAn valvontaviranomaisen asiamiehet. [12]

V Asianosaisten lausumat

21. Établissements Rimbaud katsoo, että ETA-sopimuksen 40 artikla on esteenä CGI:n 990 D §:n ja sitä seuraavien pykälien kaltaiselle lainsäädännölle, jossa vapautetaan Ranskassa sijaitsevien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettavasta 3 prosentin suuruisesta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on Ranskassa, ja jossa asetetaan tämän verovapauden saamiseksi syrjiviä ehtoja yhtiöille, joiden kotipaikka on ETA-valtiossa.

22. EFTAn valvontaviranomainen, komissio ja Liechtensteinin hallitus katsovat samalla tavoin, että ETA-sopimuksen 40 artikla on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, koska siinä ei sallita ETA-valtioon sijoittautuneen yhtiön esittää selvityksiä voidakseen osoittaa luonnollisia henkilöitä olevien osakkaidensa henkilöllisyyden.

23. Sitä vastoin kaikki kirjallisia huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot katsovat, että ETA-sopimuksen 40 artikla ei ole esteenä tällaiselle lainsäädännölle.

VI Asian tarkastelu

A *Alustavat huomautukset*

24. Aluksi on muistettava, että unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus tarkastella nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevia CGI:n säännöksiä. Ranskan Cour de cassation on nimittäin esittänyt tuomioistuimelle

12 – Liechtensteinin hallituksen asiamies, joka oli ilmoittanut osallistuvansa istuntoon, ei päässyt paikalle sääesteen takia.

ennakkoratkaisukysymyksen, jonka johdosta tämä on todennut edellä mainitussa asiassa ELISA antamassaan tuomiossa, että kun on kyse jäsenvaltioiden välisistä suhteista, yhteisön oikeus on esteenä kyseessä olevan kaltaiselle Ranskan lainsäädännölle. Näin ollen unionin tuomioistuimen on nyt esillä olevassa asiassa, joka sekin on Cour de cassationin vireille panema, lausuttava ainoastaan siitä, voiko kyseessä olevista kansallisista säännöksistä mahdollisesti johtuva rajoitus olla perusteltu ETA-sopimuksen yhteydessä eli tapauksessa, joka sijoittuu unionin jäsenvaltioiden välisiin ja unionin jäsenvaltioiden ja muiden kuin ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien maiden välisiin suhteisiin liittyvien tapausten välimaastoon.

25. Nyt esillä olevan asian ajallisesta yhteydestä on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on pyytänyt ETA-sopimuksen 40 artiklan tulkintaa. Kun otetaan huomioon, että Liechtensteinin ruhtinaskunta on ollut ETA-sopimuksen sopimuspuoli 1.5.1995 alkaen, unionin tuomioistuimen on siis tulkittava kyseisestä päivämäärästä alkaen voimassa ollutta lainsäädäntöä. [13]

26. Kuten julkisasiamies Bot totesi edellä mainitussa asiassa A esittämässään ratkaisuehdotuksessa, [14] pääomanliikkeet jäsenvaltioiden välillä ja jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä on vapautettu asteittain. Euroopan talousyhteisön perustamisesta tehtyyn sopimukseen sisältyneet yhteisön sisäisiä ja ulkoisia pääomanliikkeitä koskevat määräykset olivat erillisiä eivätkä jäsenvaltioiden kannalta kovinkaan velvoittavia. Yksi tärkeä välivaihe oli neuvoston direktiivi 88/361, jossa säädettiin pääomanliikkeiden kattavasta ja ehdottomasta vapauttamisesta jäsenvaltioiden välillä. Yhteisön ulkoisissa suhteissa direktiivin 88/361 säännökset eivät olleet yhtä velvoittavia, sillä jäsenvaltioiden oli ainoastaan pyrittävä yhtä laajaan pääomanliikkeiden vapauttamiseen kolmansien maiden kanssa kuin yhteisön sisälläkin.

27. Maastrichtissa 7.2.1992 allekirjoitetussa Euroopan unionista tehdyssä sopimuksessa pääomien vapaa liikkuminen tunnustettiin yhdeksi EY:n perustamissopimuksessa taatuksi perusvapaudeksi paitsi jäsenvaltioiden välillä myös jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. 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”. Uutta artiklaa sovellettiin 1.1.1994 alkaen.

28. ETA-sopimus ei kuitenkaan sisällä EY 57 ja EY 58 artiklaa täysin vastaavia määräyksiä.

13 – Liechtensteinin ruhtinaskunta oli ennen tätä päivämäärää kolmas maa, johon ei sovellettu mitään erityistä oikeussäännöstöä. Tämän päivämäärän jälkeen sovellettiin joitakin direktiivien täytäntöönpanoa koskevia siirtymäsäännöksiä (tiettyjen yhteisön direktiivien täytäntöönpanolle säädetty määräaika).

14 – Ratkaisuehdotus 11.9.2007 (38–45 kohta).

Mielestäni on silti täysin selvää, että ETA-sopimuksen 40 artiklaan perustuvat jäsenvaltioiden velvoitteet ETA-valtioita kohtaan eivät ole sitovampia kuin EY 58 artiklan määräyksistä johtuvat velvoitteet. Tämän lisäksi lex posterior derogat legi priori- ja lex specialis derogat legi generali -periaatteet näyttävät estävän EY 57 artiklan 1 kohdan soveltamisen jäsenvaltioiden ja Liechtensteinin ruhtinaskunnan välisiin suhteisiin.

29. Näin ollen vaikuttaa siltä, ettei EY 57 artiklan 1 kohtaa voida soveltaa kyseessä olevaan kolmanteen maahan ETA-sopimuksen voimaantulopäivän jälkeen.

30. Huomioon on otettava toinenkin ajallinen näkökohta. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasiassa kyseessä oleva pääomansiirto eli kiinteistösijoitus on tapahtunut ennen pääomien vapaan liikkuvuuden käyttöönottoa yhtä lailla Euroopan unionin sisällä kuin jäsenvaltioiden ja ETA-valtioiden välisissä suhteissakin. Kun otetaan siis huomioon, että Établissements Rimbaud teki sijoituksensa selvästi ennen relevantteja päivämääriä, se ei tarkkaan ottaen käyttänyt kyseessä olevaa perusvapautta. Tällä seikalla ei nähdäkseni kuitenkaan ole merkitystä sen vastauksen kannalta, jonka unionin tuomioistuin antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle ETA-sopimuksen voimaantulopäivän jälkeen Liechtensteinin ruhtinaskuntaan sovellettavista oikeussäännöistä.[15] Verokohtelun kannalta pääomien vapaan liikkuvuuden vaikutusten pitäisi olla samat niin olemassa olevien kuin uusienkin sijoitusten kohdalla.

31. Tarkastelen aluksi lyhyesti asiassa ELISA ja asiassa Ospelt ja Schlössle Weissenberg[16] annettuihin tuomioihin perustuvaa oikeuskäytäntöä, joka koskee pääomien vapaata liikkuvuutta välittömän verotuksen alalla yhtäältä jäsenvaltioiden välisissä suhteissa ja toisaalta jäsenvaltioiden ja ETA-valtioiden välisissä suhteissa, minkä jälkeen vertailen näitä kahta järjestelmää. Lopuksi tarkastelen perusteluja, jotka on esitetty erilaisen kohtelun puolesta.

B *Pääomien vapaata liikkuvuutta välittömän verotuksen alalla koskeva oikeuskäytäntö*

32. Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut edellä mainitussa asiassa ELISA antamassaan tuomiossa jäsenvaltioiden välisistä suhteista, että EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet

15 – On huomattava, että ETA-sopimuksen liitteessä XII ei tehdä yleistä eroa uusien ja olemassa olevien sijoitusten välillä. Ne erotetaan toisistaan ainoastaan erityistapauksissa; ks. mm. em. liitteessä olevan 1 kohdan e alakohta ja asia C-300/01, Salzmann, tuomio 15.5.2003 (Kok., s. I-4899, 4 kohta).

16 – Asia C-452/01, Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomio 23.9.2003 (Kok., s. I-9743).

yhtiöt vapautetaan verosta, joka kannetaan oikeushenkilöiden tässä jäsenvaltiossa omistamien kiinteistöjen myyntiarvosta, kun siinä asetetaan tämän vapautuksen edellytykseksi toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osalta joko se, että kyseisen jäsenvaltion ja tämän toisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen, johon sisältyy kansallisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, mukaan kyseisiä yhtiöitä ei saa verottaa ankarammin kuin ensinnä mainittuun jäsenvaltioon sijoittautuneita yhtiöitä, ja kun kyseisen lainsäädännön mukaan ei ole mahdollista, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö esittää selvityksiä voidakseen osoittaa luonnollisia henkilöitä olevien osakkaidensa henkilöllisyyden. [17]

33. Asiassa ELISA antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevaa periaatetta oli rajoitettu. Tämän jälkeen se tutki, oliko tämä rajoitus perusteltu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä. Todettuaan, että riidanalaisen veron avulla voitiin estää käytännöt, joiden ainoana tarkoituksena on se, että luonnolliset henkilöt välttyisivät maksamasta Ranskassa varallisuusveroa, yhteisöjen tuomioistuin selvitti toimenpiteen oikeasuhteisuuden. Se totesi, että riidanalainen vero kuuluu direktiivissä 77/799 tarkoitetun yhteistyön soveltamisalaan ja että edeltä käsin ei voitu sulkea pois mahdollisuutta, että verovelvollinen esittää itse asian kannalta merkitykselliset selvitykset. Yhteisöjen tuomioistuin päätteli tästä, että Ranskan tasavalta olisi voinut toteuttaa jäsenvaltioiden välisissä suhteissa vähemmän rajoittavia toimia veropetosten estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.

34. Établissements Rimbaud ei kuitenkaan ole sijoittautunut jäsenvaltioon vaan Liechtensteinin ruhtinaskuntaan, joka on ollut ETA-valtio 1.5.1995 alkaen.

35. Tässä yhteydessä on muistettava, että yksi ETA-sopimuksen päätavoitteista on tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaan liikkuvuuden mahdollisimman täydellinen toteutuminen koko ETA:ssa siten, että yhteisön alueella saavutetut sisämarkkinat laajennetaan koskemaan EFTA-valtioita. Tätä tarkoitusta varten useilla tämän sopimuksen määräyksillä pyritään takaamaan sen tulkinnan mahdollisimman suuri yhdenmukaisuus

17 – Ks. em. asia ELISA, tuomion 102 kohta. Huomautan, että em. asiassa ELISA annetun tuomion jälkeen CGI:n 990 E §:ää on muutettu 25.12.2007 annetulla lailla nro 2007–1824 (JORF 28.12.2007, s. 21482). CGI:n 990 E §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan muutettuna, säädetään nimittäin, että 990 D §:ssä säädettyä veroa ei sovelleta ”3. oikeudellisiin yksiköihin: oikeushenkilöihin, järjestöihin, fiducie’hin tai vastaaviin yksiköihin, joiden kotipaikka sijaitsee Ranskassa, Euroopan unionin jäsenvaltiossa taikka maassa tai alueella, joka on tehnyt Ranskan kanssa sopimuksen hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai valtiossa, joka on tehnyt Ranskan kanssa sopimuksen siitä, että näitä oikeudellisia yksiköitä kohdellaan samalla tavoin kuin yksiköitä, joiden kotipaikka sijaitsee Ranskassa ––”.

koko ETA:ssa.[18] Tällöin unionin tuomioistuimen asiana on valvoa, että perustamissopimuksen kanssa keskeisiltä osin identtisiä ETA-sopimuksen sääntöjä tulkitaan jäsenvaltioissa yhdenmukaisesti.[19]

36. Tästä seuraa, että vaikka ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaisten välisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksia on arvioitava kyseisen sopimuksen 40 artiklan ja liitteen XII perusteella, näillä määräyksillä on sama oikeudellinen ulottuvuus kuin EY 56 artiklan keskeisiltä osin identtisillä määräyksillä[20] näiden määräysten sanamuodossa mahdollisesti olevista eroista huolimatta.

37. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi katsonut, että pääomien liikkuvuuden rajoitusten käsitettä on tulkittava jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa samalla tavoin kuin jäsenvaltioiden välisissä suhteissa.[21]

38. Nähdäkseni on selvää, että pääasiassa pääoman vapaaseen liikkuvuuteen liittyvä kohtelu eroaa sen mukaan, onko yhtiön kotipaikka Ranskassa vai Liechtensteinissa.

39. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on erilaisten sääntöjen soveltaminen toisiinsa rinnastettavissa tapauksissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tapauksissa.[22]

40. Maassa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteet eivät kuitenkaan yleisesti ottaen ole rinnastettavissa välittömien verojen alalla.[23] Maassa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten erilaista kohtelua ei täten itsessään voida pitää perustamissopimuksessa tarkoitettuna syrjintänä.[24]

41. Kuten julkisasiamies Mazák totesi edellä mainitussa asiassa ELISA esittämässään ratkaisuehdotuksessa,[25] yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan asiassa ELISA kyseessä olleen lainsäädännön kaltaisen kansallisen verolainsäädännön voidaan katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, jos erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa. Asiassa ELISA kyseessä olleessa tilanteessa, jossa syntyy velvollisuus maksaa vero eli jossa oikeushenkilö omistaa suoraan tai välillisesti

18 – Ks. lausunto 1/92, 10.4.1992 (Kok., s. I-2821, Kok. Ep. XII, s. I-71).

19 – Em. asia Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomion 29 kohta.

20 – Ks. asia C-521/07, komissio v. Alankomaat, tuomio 11.6.2009 (Kok., s. I-4873, 33 kohta) ja asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009 (Kok., s. I-10983, 66 kohta).

21 – Ks. em. asia A, tuomion 31 kohta ja julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus, 73 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

22 – Ks. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok., s. I-225, 30 kohta); asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok., s. I-2493, 17 kohta); asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11673, 46 kohta) ja asia C-282/07, Truck Center, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10767, 37 kohta).

23 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 31 kohta; asia Wielockx, tuomion 18 kohta ja asia Truck Center, tuomion 38 kohta.

24 – Ks. em. asia Wielockx, tuomion 19 kohta; asia C-170/05, Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomio 14.12.2006 (Kok., s. I-11949, 24 kohta) ja em. asia Truck Center, tuomion 39 kohta.

25 – Ratkaisuehdotuksen 86–92 kohta.

1. tammikuuta tiettynä vuonna Ranskassa sijaitsevia kiinteistöjä tai on tällaisiin kiinteistöihin liittyvien esineoikeuksien haltija, oikeushenkilö, jonka tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa, ja oikeushenkilö, jonka tosiasiallinen johto ei sijaitse Ranskassa, ovat samassa asemassa kiinteistöjen verotuksen suhteen. Näissä säännöissä ei voida syrjintää aiheuttamatta kohdella kyseisiä henkilöitä eri tavalla myönnettäessä samaan veroon liittyviä etuja, kuten verosta vapauttaminen. Kun Ranskan lainsäätäjä on kohdellut näitä kahta oikeushenkilöä niiden kiinteistöverotuksen osalta samalla tavalla, se on itse asiassa myöntänyt, ettei niiden tilanteissa ole tämän verotuksen yksityiskohtaisten sääntöjen ja edellytysten osalta mitään sellaista objektiivista eroa, jolla erilainen kohtelu voitaisiin perustella. Näin ollen asian ELISA olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa tarkasteltavana olleesta kansallisesta lainsäädännöstä seuraa, että objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevia oikeushenkilöitä kohdellaan eri tavoin.

42. Mielestäni julkisasiamies Mazákin päättelyä voidaan soveltaa suoraan nyt esillä olevaan asiaan.

43. Näin ollen seuraavaksi on selvitettävä, voiko tällainen erilainen kohtelu olla perusteltua, kun otetaan huomioon asian kannalta merkitykselliset oikeussäännöt.

C ETA-sopimuksen 40 artiklan yhteydessä sallitut rajoitukset

44. Mielestäni ETA-sopimuksen 40 artiklan tulkinnassa ja soveltamisessa välittömän verotuksen alalla on välttämättä otettava huomioon käsiteltävänä olevassa tapauksessa sovellettavien oikeussääntöjen erityispiirteet, nimittäin yhtäältä se, että ETA-sopimus ei sisällä määräyksiä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla, ja toisaalta se, että jäsenvaltion ja kyseessä olevan ETA-valtion välillä ei ole tehty verotusta koskevaa sopimusta.

45. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin todennut, että pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittaminen kyseessä olevan jäsenvaltion ja ETA-valtioiden välillä on oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä, joka koskee veropetosten estämistä. [26]

46. Näin ollen oikeuskäytäntöä, joka koskee liikkumisvapauksien unionissa tapahtuvan käytön rajoituksia, ei voida täysimääräisesti soveltaa jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin pääomanliikkeisiin, sillä tällaiset pääomanliikkeet kuuluvat erilaiseen oikeudelliseen asiayhteyteen. [27]

26 – Ks. em. asia komissio v. Italia, tuomion 68 kohta.

27 – Ks. vastaavasti em. asia A, tuomion 60 kohta.

47. Nyt esillä olevassa asiassa on aivan aluksi todettava, että jäsenvaltion ja kolmannen maan – vaikka se olisi ETA-sopimuksen sopimuspuoli – toimivaltaisten viranomaisten välillä ei ole olemassa direktiivillä 77/799 jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välille luotuihin puitteisiin rinnastettavia puitteita, kun kyseessä oleva ETA-valtio ei ole tehnyt mitään keskinäistä avunantoa koskevaa sitoumusta.

48. On kiistatonta, että Ranskan tasavallan ja Liechtensteinin ruhtinaskunnan välillä ei ollut tarkasteltavana ajanjaksona voimassa mitään tietojenvaihtoa koskevaa täydentävää sopimusmääräystä.

49. EFTAn valvontaviranomainen totesi istunnossa, että sen mielestä on erotettava toisistaan yhtäältä osinkoverotus, joka muodostaa ”liikkuvan” veropohjan, ja toisaalta kyseessä olevan yhtiön Ranskassa nyt ja jatkossa sijaitsevan kiinteistön verotus.

50. Vaikka vaikuttaa kiistattomalta, että kiinteistöverotuksessa veropohjan muuttumattomuudella on veropoliittista merkitystä, on todettava, että kiinteistövero on vero, joka kannetaan varallisuuden osista. [28] Maksamalla tämän veron kiinteistön omistaja osallistuu nimenomaan hänen omaksi hyödykseen toimivaan fyysiseen ja yhteiskunnalliseen infrastruktuuriin liittyvien kustannusten rahoittamiseen. Yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Italia esittämän tulkinnan soveltaminen nyt esillä olevassa asiassa ei siis mielestäni ole suljettu pois syistä, jotka liittyvät osinkojen verotuksen ja kiinteistöveron välisiin eroihin.

51. Nyt esillä olevan asian pääasiallinen kysymys on se, voidaanko muiden unionin jäsenvaltioiden ja ETA-valtioiden verovelvollisten erilainen kohtelu perustella unionin jäsenvaltioiden ja ETA-valtioiden välisellä erolla. Asiassa ELISA annettu tuomio koskee ainoastaan jäsenvaltioiden välisiä suhteita, [29] joten on selvitettävä, voidaanko kyseisessä tuomiossa tehtyä ratkaisua soveltaa myös jäsenvaltioiden ja ETA-valtioiden välisissä suhteissa vai onko ETA-valtiot rinnastettava muihin kolmansiin maihin.

52. Asiassa ELISA annettu tuomio sisältää nähdäkseni kaksi seikkaa, joilla voi olla merkitystä nyt esillä olevassa asiassa ja joista osapuolet ovat tehneet eriäviä päätelmiä. Ensimmäinen seikka liittyy siihen, että verovelvollinen voi suhteellisuusperiaatteen perusteella paikata sen, että veroviranomaisten välillä ei ole virallisia yhteistyöpuitteita – tai sen, että yhteistyöpuitteita ei voida soveltaa kyseessä olevaan yksittäistapaukseen –, toimittamalla tiedot suoraan veroviranomaisille. Toinen seikka on tällaisen virallisen

28 – Em. asia ELISA, tuomion 35–37 kohta.

29 – Em. asia ELISA, tuomion 10 kohta.

yhteistyön olemassaololle unionin lainsäädännössä annettu merkitys.

53. Suhtaudun jossain määrin epäröiden asiassa ELISA annetussa tuomiossa lausutun laajentamiseen koskemaan nyt esillä olevaa asiaa siltä osin kuin siinä annetaan mahdollisuus korvata eri valtioiden veroviranomaisten yhteistyöjärjestelyt verovelvollisen esittämillä selvityksillä. [30]

54. Tehokas ja oikeudenmukainen välittömän verotuksen järjestelmä voi toimia ainoastaan sillä edellytyksellä, että verovelvollisen ilmoittamiin tietoihin voidaan luottaa. Tämä ei kuitenkaan ole mahdollista ilman asianmukaisia keinoja, joilla viranomaiset voivat varmistaa verovelvollisten toimittamien tietojen paikkansapitävyyden hyödyntämällä muita tietolähteitä, kuten viranomaisrekistereitä ja verovelvollisen kirjanpitoon kohdistuvia verotarkastuksia, tai tarvittaessa ulkomaisten veroviranomaisten toimittamia tietoja. Jotta verovelvollisten toimittamat tiedot olisivat luotettavia, niiden on myös oltava viranomaisten todennettavissa. [31] Nähdäkseni ei ole yleisesti ottaen suhteellisuusperiaatteen vastaista vaatia, että verovelvollisen toimittamat tiedot ovat todennettavissa.

55. Laillisuusperiaatteeseen perustuvassa verotusjärjestelmässä veroviranomaiset eivät myöskään voi jättää ottamatta huomioon verovelvollisen toimittamia tietoja ilman, että ne esittävät perusteet kieltäytymiselleen. Vaikuttaa siltä, ettei yhteisöjen tuomioistuimen tarkoituksena ole ollut tällaisen harkintavallan antaminen veroviranomaisille, joten herää kysymys, millä perusteilla ne voisivat todeta tietojen puutteellisuuden eli tarpeen esittää asiassa ELISA annetun tuomion 99 kohdassa tarkoitettuja lisäselvityksiä, jos oletetaan, etteivät ne pysty tarkistamaan kyseessä olevien tietojen paikkansapitävyyttä sen vuoksi, että kyseisen valtion viranomaisten kanssa ei ole sovittu veroalan yhteistyötä koskevasta määräyksestä.

56. Todistustaakan jako vero-oikeudessa on monitahoinen kysymys. Euroopan unionin oikeutta koskeva oikeuskäytäntö voidaan tiivistää seuraavasti: veroviranomaisilla on todistustaakka siitä, että verotuksellisella järjestelyllä ei pyritä oikeutettuun päämäärään, mutta ne voivat tukeutua tiettyihin olettamiin keinotekoisten järjestelyjen olemassaolosta. [32] Verovelvollisten on aina voitava kiistää nämä olettamat osoittamalla, että kyseessä olevalla järjestelyllä pyritään tosiasiassa liiketaloudellisiin tavoitteisiin. Viranomaisia

30 – Em. asia ELISA, tuomion 93–96 kohta.

31 – Ks. em. asia A, tuomion 61 ja 62 kohta, jossa yhteisöjen tuomioistuin korosti luotettavien ja todennettavissa olevien tietojen merkitystä.

32 – Ks. oikeuskäytännöstä Weber, D., *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Kluwer Law International, 2005, s. 161 ja sitä seuraavat sivut sekä komission tiedonanto ”Väärinkäytön vastaisten toimenpiteiden soveltaminen välittömässä verotuksessa EU:ssa sekä kolmansien maiden osalta”, KOM(2007) 785 lopullinen, s. 3.

ei kuitenkaan sido sellainen selvitys, jota ei voida todentaa.

57. Verovapautusten ja muiden verotukselllisten etujen osalta on tavallista, että verovelvollisen kuuluu osoittaa oikeudellisesti riittävällä tavalla, että tällaisen edun saamiseksi edellytetyt vaatimukset täyttyvät. Nähdäkseni CGI:n 990 E § vastaa tätä lähestymistapaa. Verovapautus myönnetään oikeushenkilölle, joka toimittaa täsmälliset tiedot, kunhan veroviranomaiset voivat todentaa nämä tiedot joko suoraan itse tai yhteistyössä muiden kyseessä olevien valtioiden viranomaisten kanssa.

58. Aikomuksenani ei ole kyseenalaistaa asiassa ELISA annettua tuomiota siltä osin kuin on kyse jäsenvaltioiden välisistä suhteista. En kuitenkaan voi ehdottaa yhteisöjen tuomioistuimen kyseisessä tuomiossaan hyväksymän tulkinnan ulottamista jäsenvaltioiden ja ETA-valtioiden tai muiden kolmansien maiden välisiin suhteisiin, koska nähdäkseni ETA-valtioissa ja muissa kolmansissa maissa asuvien verovelvollisten tilanteessa ei ole suhteellisuusperiaatteen näkökulmasta katsottuna mitään merkittävää eroa. Komissio vaikuttaa nimittäin ehdottavan, että oikeasuhteisuuden selvittämistä ei sovelleta ETA-valtioihin, kun kyseessä olevan valtion kanssa ei ole tehty asianmukaista sopimusta tietojenvaihdosta. [33]

59. Lisäksi on selvennettävä yhteisöjen tuomioistuimen kantaa edellä mainitussa asiassa A annetussa tuomiossa siltä osin kuin se liittyy yhtiöiden laskentatoimeen sovellettaviin yhteisön yhdenmukaistamistoimenpiteisiin. Yhteisöjen tuomioistuimen tarkastelu on mielestäni sijoitettava asiayhteyteensä. [34] Nähdäkseni yhteisöjen tuomioistuimen toteamukset tästä asiasta liittyvät tilanteeseen, jossa verovelvollinen esittää veroviranomaiselle selvityksiä, joita nämä eivät pysty todentamaan ulkomaisten veroviranomaisten avustuksella. Yhteisöjen tuomioistuin ei millään tavoin luonnehtinut tätä tilannetta tavanomaiseksi tai toivottavaksi: se ainoastaan

33 – Ks. edellä alaviitteessä 32 mainittu komission tiedonanto, s. 6: "Sen vuoksi väärinkäytön vastaiset toimenpiteet on kohdennettava asianmukaisesti täysin keinotekoisiin järjestelyihin, joiden tarkoituksena on kiertää kansallista lainsäädäntöä (tai yhteisön sääntöjä, jotka on siirretty osaksi kansallista lainsäädäntöä). Tämä koskee myös väärinkäytön vastaisten sääntöjen soveltamista ETA-valtioihin (lukuun ottamatta tilanteita, joissa kyseisen ETA-valtion kanssa ei vaihdeta riittävästi tietoja). Sen varmistamiseksi, etteivät säännöt ole tavoitteeseensa eli väärinkäytön estämiseen nähden suhteettomia, käyttöön on otettava asianmukaiset suojatoimenpiteet, jotta verovelvollisilla olisi mahdollisuus esittää näyttöä liiketaloudellisista syistä, joiden takia ne ovat tehneet järjestelynsä."

34 – Em. asia A, tuomion 62 kohta: "Toiseksi, kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 141–143 kohdassa, siltä osin kuin kyse on selvityksistä, joita verovelvollinen voi esittää, jotta veroviranomaiset voivat tarkistaa, täyttyvätkö kansallisessa lainsäädännössä asetetut edellytykset, jäsenvaltioissa yhtiöiden laskentatoimeen sovellettavat yhteisön yhdenmukaistamistoimenpiteet tarjoavat verovelvolliselle mahdollisuuden esittää sellaisen yhtiön, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, rakennetta tai toimintaa koskevia luotettavia ja todennettavissa olevia tietoja, mutta tällaista mahdollisuutta ei taata verovelvolliselle, kun kyse on yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossain kolmannessa maassa, jonka ei ole sovellettava näitä yhteisön toimenpiteitä."

korosti, että tällaisessa tilanteessa ETA-valtioon sijoittautuneen yhtiön toimittamat kirjanpitotositteet ovat luotettavampia kuin sellaiseen kolmanteen maahan sijoittautuneen yhtiön toimittamat todisteet, jossa ei sovelleta samoja sääntöjä. Yhteisöjen tuomioistuin teki siis vertailevan arvioinnin. On korostettava, että jäsenvaltioiden verovelvolliset eivät voi vaatia, että yrityksen verotus perustuisi ainoastaan sen omaan kirjanpitoon, vaikka se onkin keskeinen lähtökohta edellyttäen, että kirjanpitosäännöksiä noudatetaan.

60. Osakkeenomistajien henkilöllisyyden osoittamisesta on huomattava, että laskentatoimen alalla annetut direktiivit eivät koske osakkeenomistajien henkilöllisyyttä. Tätä kysymystä käsitellään direktiivissä 2004/109/EY mutta ainoastaan siltä osin kuin kyse on ilmoituksista, jotka koskevat huomattavien omistusosuuksien hankintaa tai luovutusta säännellyillä markkinoilla.[35] Osakkeenomistajien henkilöllisyyden osoittaminen on joka tapauksessa monitahoinen kysymys, ja eri jäsenvaltioissa käyttöön otetut ratkaisut vaihtelevat huomattavasti aina osakkeiden pakollisesta rekisteröinnistä mahdollisuuteen laskea liikkeeseen haltijaosakkeita.

61. Lisäksi on korostettava ETA-sopimuksen perustana olevien kahden periaatteen eli syrjimättömyyden periaatteen ja yhdenmukaisen tulkinnan periaatteen vaikutuksia.

62. Perustamissopimus ja ETA-sopimus kattavat luonnollisesti pääomien vapaan liikkuvuuden.[36] Nämä kaksi järjestelmää eroavat toisistaan kuitenkin verotuksen osalta. Unionin oikeuden osalta jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia välittömän verotuksen alalla, mutta niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta.[37] Unionilla on kuitenkin aina ollut tietty toimivalta hyväksyä toimenpiteitä, joilla lähennetään jäsenvaltioiden verolainsäädäntöä, myös välittömän verotuksen alalla. Euroopan unioni on käyttänyt tätä toimivaltaa jo pitkään.[38]

35 – Säännellyillä markkinoilla kaupankäynnin kohteeksi otettavien arvopaperien liikkeeseenlaskijoita koskeviin tietoihin liittyvien avoimuusvaatimusten yhdenmukaistamisesta ja direktiivin 2001/34/EY muuttamisesta 15.12.2004 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2004/109/EY (EUVL L 390, s. 38, 9–16 artikla).

36 – Ks. mm. em. asia Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomion 31 kohta.

37 – Ks. mm. asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok., s. I-10837, 29 kohta) ja em. asia komissio v. Italia, tuomion 28 kohta.

38 – Ks. mm. eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettu neuvoston direktiivi 90/434/ETY (EYVL L 225, s. 1), joka on kumottu 19.10.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/133/EY (EUVL L 310, s. 34); eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettu neuvoston direktiivi 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6); kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehty yleissopimus (90/436/ETY) (EYVL L 225, s. 10); säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta 3.6.2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/48/EY (EUVL L 157, s. 38) ja eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/49/EY (EUVL L 157, s. 49).

ETA-sopimus ei kata kaikkia unionin oikeusjärjestyksen osia ja aloja, joten sen vaikutus välittömän verotuksen alalla on sitä suuremmalla syyllä vähäisempi. [39]

63. Se, että ETA-sopimus ei sisällä välitöntä verotusta koskevia määräyksiä ja että siinä ei määrätä verotusta koskevasta hallinnollisesta yhteistyöstä, tarkoittaa nähdäkseni, että kyseessä on erilainen oikeudellinen asiayhteys.

64. Tämän lisäksi lainsäätäjä muuttaa parhaillaan komission tekemien ehdotusten [40] perusteella hallinnollista yhteistyötä verotuksen alalla koskevaa kehystä, joka otettiin käyttöön direktiivillä 77/977 ja jota on tämän jälkeen vahvistettu direktiiviin tehdyillä perättäisillä muutoksilla. Unionin tällä alalla käyttöön ottama kehys on jo ennen tämän ehdotuksen hyväksymistä selvästi erilainen kuin suhteissa kolmansiin maihin, myös ETA-valtioihin, sovellettava kehys. Unionin jäsenvaltioiden välillä ei mielestäni ole liioiteltua puhua verotuksen alalla syntyneestä solidaarisuutta lähentyvästä yhteistyöstä, joka ei toki ole vielä läheskään kattava mutta joka muodostaa kuitenkin ainutlaatuisen ja kehittyvän kehyksen. [41]

65. Mielestäni veroalan yhteistyötä koskevan oikeudellisen kehyksen tasolla havaittavan eron perusteella erilainen kohtelu yhtäältä unionin jäsenvaltioiden välisissä suhteissa ja toisaalta näiden jäsenvaltioiden ja ETA-valtioiden välisissä suhteissa on täysin perusteltavissa.

66. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Cour de cassationin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen, että ETA-sopimuksen 40 artikla ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle.

67. Haluan vielä todeta pääasian oikeudenkäynnistä sen, että istunnossa kävi ilmi, että Établissements Rimbaud on yhtiö, jonka ainoa osakkeenomistaja on Sveitsin kansalainen, joka käyttää kyseessä olevaa kiinteistöä

39 – Laajemmasta tulkinnasta ks. EFTAn tuomioistuimen asiassa E-1/04, Fokus Bank ASA, 23.11.2004 antama tuomio (Report of EFTA Court, s. 15), 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

40 – Ks. hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annettu ehdotus neuvoston direktiiviksi, KOM(2009) 29 lopullinen.

41 – Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut em. asiassa A antamassaan tuomiossa (61 kohta), jäsenvaltioiden väliset suhteet hoidetaan yhteisessä oikeudellisessa kehyksessä, jolle on luonteenomaista se, että on olemassa yhteisön säännöstö, kuten direktiivi 77/799, jolla on otettu käyttöön keskinäistä apua koskevat vastavuoroiset velvollisuudet. Vaikka tämän direktiivin alaisuuteen kuuluvilla aloilla avunantovelvollisuus ei ole rajaton, kyseisessä direktiivissä luodaan kuitenkin jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten yhteistyölle kehykset, joita ei ole olemassa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten ja kolmansien maiden toimivaltaisten viranomaisten välillä, kun kyseinen kolmas maa ei ole antanut mitään keskinäistä apua koskevaa sitoumusta.

vapaa-ajan asuntonaan. Tämä seikka on todennäköisesti Ranskan viranomaisten tiedossa. Voidaan perustellusti pohtia, eikö tässä tilanteessa ole epäoikeudenmukaista ja suhteetonta antaa Ranskan viranomaisille mahdollisuus kieltää kyseessä olevaa yhtiötä esittämästä näyttöä näiden tosiseikkojen paikkansapitävyydestä.

68. En kuitenkaan aio tehdä tällaista päätelmää. Joissakin tapauksissa voi esimerkiksi vaikuttaa epäoikeudenmukaiselta soveltaa verosäännöksiä, joissa asetetaan menettelymääräyksiä. Kuitenkaan ei mielestäni olisi poissuljettua, että tilanteessa, jossa kolmannen maan kansalainen sijoittaa jäsenvaltiossa sijaitsevaan henkilökohtaisessa käytössään olevaan kiinteistöön, Liechtensteiniin sijoittautuneen yhtiön, jonka ainoa osakkeenomistaja hän on, välityksellä, kyse voi olla puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä. [42]

69. Unionin tuomioistuimen asiana ei missään tapauksessa ole ratkaista pääasian valittajan verotusta. Sillä ei myöskään ole tiedossa kaikkia tässä suhteessa merkittäviä tosiseikkoja. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa ETA-sopimuksen 40 artiklasta tulkinta, jota sovelletaan myös tapauksiin, joiden taustalla oleva tilanne on samanlainen tai samankaltainen kuin nyt esillä olevassa asiassa. Unionin tuomioistuimelle ehdottamani ETA-sopimuksen tulkinta ei luonnollisesti ole esteenä sellaisten kansallisten säännösten soveltamiselle, joiden tarkoituksena on korjata yksittäisiä epäoikeudenmukaisia tilanteita verotuksessa, mikäli tällaisia säännöksiä sisältyy kansalliseen oikeusjärjestykseen.

42 – Ks. mm. asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7995, 55 ja 68 kohta) ja asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007 (Kok., s. I-2107, 72 ja 74 kohta).

VII Ratkaisuehdotus

70. Edellä esitetyn perusteella ehdotan siis, että unionin tuomioistuin vastaa Cour de cassationin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 40 artikla ei ole esteenä Ranskan yleisen verolain 990 D §:n ja sitä seuraavien pykälien kaltaiselle lainsäädännölle, sellaisena kuin se oli tuolloin voimassa, kun tässä lainsäädännössä vapautetaan Ranskassa sijaitsevien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettavasta 3 prosentin suuruisesta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on Ranskassa, ja edellytetään tällaisen verovapauden saamiseksi yhteisöltä, jonka kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, joka ei ole Euroopan unionin jäsenvaltio, että Ranskan tasavallan ja kyseisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi tai että sovellettaessa kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää koskevan kiellon sisältävää sopimusta näitä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin Ranskaan sijoittautuneita yhtiöitä.