

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

26 päivänä lokakuuta 2004¹

I Johdanto

1. Tulliliiton perustaminen yhteisössä edellytti yhteisten tullien käyttöönottoa yhteisön ulkorajoilla, ja tavaroiden vapaa liikkuvuus pakotti yhdenmukaistamaan välilliset verot. Henkilöiden ja pääomien vapaan liikkuvuuden piti johtaa välittömän verotuksen lähentämiseen siten, että erilaiset verotukselliset paineet eri jäsenvaltioissa eivät vaikuttaisi tämän oikeuden käyttämistä koskeviin päätoksiin.²

2. Jäsenvaltiolla on kuitenkin oikeus päättää tämänkaltaisia taloudellisia rasitteita koskevasta lainsäädännöstä, sillä välitön verotus ei periaatteessa kuulu Euroopan unionin oikeusjärjestykseen.³ Tätä toimivaltaa käytäessään niiden on kuitenkin noudatettava yhteisön oikeussääntöjä⁴ ja erityisesti tämän tapauksen kannalta merkityksellisiä pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia oikeussääntöjä, jotka ovat selvästi vastoin sellaisten toimenpiteiden toteuttamista, jotka tekevät niissä asuvien kannalta vähemmän houkuttelevaksi sijoittamisen muiden jäsenvaltioi-

3 — Ainoa oikeudellinen perusta, joka oikeuttaa yhteisön toimenpiteet tällä alalla, on EY 94 artikla (entinen EY:n perustamissopimuksen 100 artikla), jonka nojalla yhteisö voi antaa säädöksiä yhdenmukaistaakseen suoraan yhteismarkkinoiden toimintaan vaikuttavia säännöksiä. Tästä esimerkkinä on jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15). Toisena esimerkkinä ovat jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä sekä jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetut neuvoston direktiivit 90/434/ETY (EYVL L 225, s. 1) ja 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6). Edellä mainittujen lisäksi voidaan mainita niin ikään neuvoston antamat direktiivit 2003/48/EY, joka koskee säästöjen tuottamien korkotulojen verotusta (EYVL L 57, s. 38), ja 2003/49/EY, joka koskee eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähilyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavaa yhteistä verotusjärjestelmää (EYVL L 57, s. 49).

4 — Yhteisöjen tuomioistuin katsoi näin ensimmäisen kerran asiassa C-279/93, Schumacker, 14.2.1995 antamassaan tuomiossa (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohtaa), jossa se käytti sanamuotoa, joka on saavuttanut menestystä ja toistettu muissa asioissa annetuissa tuomioissa, kuten asiassa C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 19 kohtaa); asiassa C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6161, 58 kohtaa); asiassa C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4071, 32 kohtaa) ja yhdistetyissä asioissa C-397/97 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1727, 37 kohtaa).

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — Ks. tästä Álvarez García, S., ja Arizaga Junquera, M. C., "Libertad de movimientos de capitales y unión monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países comunitarios", *Noticias de la Unión Europea*, nro 144, tammikuu 1997, s. 79–87. Ks. myös Aparicio Pérez, A., "La libre circulación de capitales en la Unión Europea. Especial referencia a la fiscalidad", julkaistu edellä mainitun aikakauskirjan samassa numerossa, s. 59–78.

den alueelle,⁵ ja kääntäen — vaikka kyse onkin epätavallisemmasta vaikutuksesta — kannustavat ulkomaalaisia sijoittamaan varojaan maan alueelle,⁶ ja poistettava siten verosäännökset, joilla on tällaisia vaikutuksia.

vapaa määrä, kun taas muissa jäsenvaltioissa asuvat voivat saada tämän edun vain, jos vähintään 90 prosenttia heidän varallisuudestaan sijaitsee Alankomaiden alueella. *Gerechtshof te 's-Hertogenboschin*⁷ veroasioita käsittelevä neljäs jaosto pohtii tämän lainsäädännön yhteensopivuutta pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa.

3. Esillä olevassa ennakkoratkaisupyyntöissä tuodaan esille periaatteellisia kysymyksiä jäsenvaltioiden verotusvallasta ja yhteisön oikeudessa sille asetetuista rajoituksista. Yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään ensinnäkin tämentämään, sovelletaanko luonnolisten henkilöiden tuloverotusta koskevia periaatteita myös varallisuudesta kannettavaan verotukseen. Toiseksi, sitä pyydetään tarkastelemaan mahdollisuutta, että yhteisön jäsenvaltio syrjii kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella muiden jäsenvaltioiden kansalaisia. Lopuksi on jälleen asetettava vastakkain yhteisön oikeuden tehokkuusperiaate ja kansallinen menettelysäännös.

Lisäksi kyseinen jäsenvaltio on tehnyt Belgian kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sopimuksen, jonka mukaan Belgiassa asuvat henkilöt saavat vähennyksen samoilla edellytyksillä kuin maan alueella asuvat verovelvolliset riippumatta siitä, kuinka suuri osuus henkilön kokonaisvarallisuudesta on Alankomaissa. Kyseinen tuomioistuin epäilee, onko tähän kansainväliseen järjestelyyn perustuva Belgiassa ja Euroopan unionin muissa maissa asuvien kansalaisten erilainen kohtelu lainmukaista.

4. Alankomaissa on voimassa verojärjestelmä, jonka mukaan maan alueella asuvilla on oikeus vähentää veron perusteesta verosta

Kansallinen tuomioistuin pohtii vielä, onko kansallista oikeudenkäyntikuluja koskevaa säännöstä, jonka mukaan asian voittaneen kantajan oikeudenkäyntikuluista korvataan ainoastaan rajoitettu osa, pidettävä yhteensopivana yhteisön oikeusjärjestyksen tehokkuusperiaatteen kanssa.

5 — Ks. vastaavasti asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7587, 18 kohta oikeustapausviittauksineen).

6 — Kuten jäljempänä todetaan, juuri tästä on kyse ennakkoratkaisumenettelyn kohteena olevassa oikeusriidassa.

7 — Antwerpenin lähellä sijaitseva Brabantin kaupunki, jossa vuonna 1450 syntyi Hieronymus Bosch.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön oikeus

5. EY 56 artiklassa (entinen EY:n perustamissopimuksen 73 b artikla) kielletään kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomaliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella (EY 58 artiklan — entinen EY:n perustamissopimuksen 73 d artikla — 1 kohdan a alakohta). Tämä varauma ei kuitenkaan saa olla keino toteuttaa mielivaltaista syrjintää tai edellä tarkoitetun vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista merkitseviä toimenpiteitä (EY 58 artiklan 3 kohta).

6. EY 293 artiklan (entinen EY:n perustamissopimuksen 220 artikla) toisessa luettelamakohdassa puolestaan valtuutetaan jäsenvaltiot neuvottelemaan sen takaamiseksi, että niiden kansalaiset eivät joudu maksamaan yhteisössä kahteen kertaan veroa samasta verotettavasta tapahtumasta.

B Alankomaiden oikeus

1. Varallisuusveroa koskevat säännökset

nökset sisältyivät vuoden 1964 Wet op de vermogensbelastingiin (jäljempänä Wet VB), jonka 1 §:n mukaan varallisuusvero on luonnollisilta henkilöiltä kannettava välitön vero. Kyseisessä säännöksessä kohdellaan eri tavoin maan alueella asuvia verovelvollisia ja muissa jäsenvaltioissa asuvia verovelvollisia, joilla on verotettavaa varallisuutta Alankomaissa (jäljempänä ulkomaiset verovelvolliset).

8. Lain 3 §:n mukaan Alankomaissa asuvilta verovelvollisilta kannetaan veroa kokonaisvarallisuudesta, kun taas 12 §:n mukaan ulkomaisilta verovelvollisilta veroa kannetaan pelkästään Alankomaissa kalenterivuoden alussa olevista varoista, ja molemmissa tapauksissa varallisuudeksi katsotaan varojen määrä vähennettynä velkojen määrällä.

9. Lain 14 §:n 2 momentin mukaan maan alueella asuvien veron perusteena oli edellä mainitulla tavalla laskettu nettovarallisuus vähennettynä seuraavassa momentissa tarkoitettulla verosta vapaalla määrällä, kun taas ulkomaiset verovelvolliset maksoivat veroa ilman minkäänlaista vähennystä. Kyseisen säännöksen 3 momentin mukaan vuonna 1998 verosta vapaa määrä oli 193 000 Alankomaiden guldania (NLG) naimattomien henkilöiden osalta (veroluokka I) ja 241 000 NLG naimisissa olevien henkilöiden osalta (veroluokka II).

10. Staatssecretaris van Financiën totesi 18.4.2003 tekemässään päätöksessä, että Wet VB:n 14 §:n 3 momenttia sovelletaan myös ulkomaisiin verovelvollisiin silloin, jos heidän varoistaan vähintään 90 prosenttia on Alankomaissa.⁸

2. Alankomaiden allekirjoittamat kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevat sopimukset

a) Belgian kanssa

11. Kyseisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 19.10.1970 tehdyn sopimuksen vuoksi veroa maksetaan kiinteästä omaisuudesta valtiossa, jossa omaisuus sijaitsee (23 kappaleen 1 kohta).

12. Sopimuksen 25 kappaleen 3 kohdan mukaan ”jommassakummassa sopimusvaltiossa asuvat luonnolliset henkilöt saavat toisessa valtiossa samat henkilökohtaiset vähennykset, vapautukset ja alennukset, jotka tämä valtio myöntää omassa maassaan asuville tämän tilanteen tai henkilökohtaisten veloitteiden perusteella”.

8 — Ennakkoratkaisupyyntöön esittämistä koskevan päätöksen mukaan kyseisen hallintopäätöksen CPP2003980 (BNB 2003/237) perusteena oli Gerechtshof te s'Gravenhagen 18.7.2000 antama tuomio (BK-99/01421), jonka mukaan Espanjassa asuvan verovelvollisen, jolla ei ole kyseisessä maassa joko ollenkaan tai juurikaan omaisuutta ja jonka koko veronalainen omaisuus on Alankomaissa, ja viimeksi mainitussa valtiossa asuvan verovelvollisen, jonka koko veronalainen omaisuus on Alankomaissa, välillä ei ole objektiivista eroa, jonka perusteella ensin mainitulta voitaisiin evätä oikeus verosta vapaaseen määrään.

13. Tällä tavoin Belgiassa asuvat verovelvolliset saivat Wet VB:ssä Alankomaiden asukkaille myönnettyt etuudet.

14. Tosiseikkojen tapahtuma-aikaan Belgian verojärjestelmässä ei tunnettu varallisuusveroa.

b) Saksan kanssa

15. Alankomaiden ja Saksan välillä Haagissa 16.6.1959 allekirjoitetun sopimuksen mukaan verovelvollisen kiinteästä omaisuudesta voidaan kantaa varallisuusveroa valtiossa, jolla on sopimuksen mukaan oikeus kantaa veroa kyseisestä omaisuudesta saadusta tulosta (19 kappale).

16. Sopimuksen 4 kappaleen 1 kohdan mukaan tuloja, jotka jommassakummassa sopimusvaltiossa asuva henkilö on saanut toisessa valtiossa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, voidaan verottaa tässä jälkimmäisessä valtiossa.

17. Varallisuusvero lakkautettiin Saksassa 1.1.1997. Bundesverfassungsgericht (liittovaltion perustuslakituomioistuin) katsoi

22.6.1995 antamassaan tuomiossa, että sitä koskeva laki on perustuslain vastainen, koska se on ristiriidassa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kanssa, ja että sen voimassaolo voi jatkua 31.12.1996 asti.

vahvistetaan 2 §:n nojalla asetuksen liitteenä⁹ olevan (oikeudenkäynnin luonteesta ja monimutkaisuudesta riippuvan) pistejärjestelmän mukaisesti.

3. Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen

18. Alankomaiden verotusmenettelystä säädetään Algemene wet bestuursrechtissä (yleinen hallintolainkäyttölaki; jäljempänä Awb), jonka mukaan verovelvollinen voi edustaa oikeudessa itse itseään eikä hänellä tarvitse olla oikeusavustajaa. Lain 8:73 §:n perusteella asian ratkaiseva tuomioistuim voi määrätä verohallinnon korvaamaan kantajalle virheellisen verotuspäätöksen johdosta aiheutuneen vahingon, jolloin vahinko korvataan oikaisuvaatimusvaiheeseen mennessä aiheutuneiden todellisten kustannusten määrään asti.

19. Oikeudenkäyntikuluista säädetään Awb:n 8:75 §:ssä, jossa viitataan Besluit van 22 december 1993, houdende nadere regels betreffende de proceskostenveroordeling in bestuursrechtelijke procedures -nimiseen asetukseen, jonka 1 §:n mukaan oikeudenkäyntikuluina korvataan muun muassa ammattimaisena oikeusavustajana toimivan henkilön kustannukset (a momentti), jotka

20. Kyseisen asetuksen 2 §:n 3 momentin mukaan tästä edellä kuvatusta sääntelystä voidaan poiketa erityistilanteissa. Gerechthof te 's-Hertogenboschin mukaan pelkätään sitä, että vero on määrätty yhteisön oikeuden vastaisesti, ei ole katsottava tässä tarkoitetuksi erityistilanteeksi.

III Pääasian tosiseikat

21. D. on naimisissa oleva Saksan kansalainen, ja hän asuu Saksassa. Kymmenen prosenttia hänen omaisuudestaan 1.1.1998 koostui Alankomaissa sijaitsevista kiinteistöistä, kun taas loppuosa sijaitsi Saksassa, minkä vuoksi häneen sovellettiin Wet BV:tä ulkomaisena verovelvollisena.

9 — Tässä liitteessä annetaan piste kanteen nostamisesta; sama pistemäärä annetaan oikeudessa esiintymisestä; vastineen laatisesta annetaan puoli pistettä; sekä kirjallisten huomautusten laatisesta että ennakkoratkaisumenettelyn oikeudenkäynnissä avustamisesta saadaan kaksi pistettä. Jokainen piste on määrältään 322 euroa. Lopuksi määrää painotetaan asian vaikeusasteen perusteella siten, että kerroin vaihtelee 0,25:stä helpoissa tapauksissa kahteen monimutkaisten menettelyjen osalta.

22. Verojen kantamisen jälkeen D. vaati Alankomaissa yhteisön oikeuteen vedoten, että häneen sovellettaisiin alankomaalaisten osalta säädettyjä vähennyksiä.

23. Veroviranomaiset hylkäsivät oikaisuvaatimuksen, minkä vuoksi D. nosti kanteen *Gerechthof te 's-Hertogenboschissa*, joka on asian ratkaisemiseksi päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle jäljempänä mainittavat kysymykset.

24. D. on käyttänyt vaatimustaan ajaessaan 20 000 euroa. Tästä 10 000 euroa on käytetty hallinnollisessa oikaisumenettelyssä ja loput ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa käytävässä oikeudenkäynnissä. Summaan on vielä lisättävä 2 500 euroa yhteisöjen tuomioistuimessa käytävästä oikeudenkäynnistä aiheutuvina kustannuksina. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen mukaan oikeudenkäyntikuluista määrättävä korvaus ei voi olla paljon 2 000:ta euroa suurempi; hallinnollisesta menettelystä aiheutuneet kulut voidaan saada korvatuiksi nostamalla vahingonkorvauskanne.

IV Ennakkoratkaisukysymykset

25. *Gerechthof te 's-Hertogenboschin* esittämät ennakkoratkaisukysymykset kuuluvat seuraavasti:

"1) Onko yhteisön oikeuden ja erityisesti EY 56 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen

vastaisena pidettävä kansallisessa tuomioistuimessa kysymyksessä olevan kaltaista kansallista sääntelyä, jonka nojalla kyseisessä valtiossa asuvalla verovelvollisella on aina oikeus verosta vapaata määrää koskevaan vähennykseen varallisuusveron yhteydessä kun taas ulkomaisella verovelvollisella ei ole sellaista oikeutta, jos hänen varansa ovat pääasiallisesti verovelvollisen asuinvaltiossa (jossa ei kanneta varallisuusveroa)?

2) Jos näin ei ole, muuttuuko arviointi nyt esillä olevassa asiassa sen vuoksi, että Alankomaat on myöntänyt Belgiassa (jossa ei myöskään kanneta varallisuusveroa) asuville henkilöille, jotka ovat lisäksi tähän rinnastettavassa tilanteessa, bilateraalisen sopimuksen perusteella oikeuden verosta vapaaseen määrään?

3) Jos edellä olevaan kahteen kysymykseen on vastattava myöntävästi: Onko yhteisön oikeuden vastaisena pidettävä tässä asiassa kysymyksessä olevan kaltaista oikeudenkäyntikulusääntelyä, jonka mukaan oikeudenkäyntikuluista korvataan periaatteessa ainoastaan rajoitettu osa siinä tapauksessa, että kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva asia on ratkaistava kansalaisen eduksi siksi, että jäsenvaltio on rikkonut yhteisön oikeutta?"

D.

V Asian käsittely yhteisöjen tuomioistuinmessä

26. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa asetetussa määräajassa D., komissio sekä Saksan, Belgian, Suomen, Ranskan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset. Lisäksi pääasiassa vastaajana oleva hallintoviranomainen on yhtynyt Alankomaiden hallituksen huomautuksiin.

27. Asiassa pidettiin 14.9.2004 istunto, jossa suullisia huomautuksiaan esittivät D:n, Saksan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten sekä komission edustajat.

”yhteisön oikeuteen”; tämän jälkeen se viittaa täsmällisemmin ”EY 56 artiklaan ja sitä seuraaviin artikloihin”.

29. On selvää, ettei ennakkoratkaisupyyntössä tehtyä pelkkää viittausta koko yhteisön oikeusjärjestykseen voitaisi ottaa tutkittavaksi sen epämääräisyyden ja perustelujen puuttumisen vuoksi. Yhteisöjen tuomioistuimen tarkastelussa on siten keskityttävä siinä täsmennettyyn rajattuun aiheeseen, eli pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, josta ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen (4.2 kohta) mukaan D. on katsonut pääasian oikeudenkäynnissä olevan kysymys.

B Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

VI Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

A Kyseessä olevien yhteisön oikeussääntöjen alustava tarkastelu

28. Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin viittaa kysymyksissään yleisesti

30. Tällä kysymyksellään *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* haluaa selvittää, onko pääomien vapaa liikkuvuus unionin alueella esteenä Alankomaissa voimassa olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jossa annetaan oikeus varallisuusverosta vapaaseen määrään ainoastaan Alankomaissa asuville verovelvollisille ja niille, jotka eivät asu kyseisen maan alueella mutta joiden omaisuudesta vähintään 90 prosenttia on Alankomaissa. Komissio ja tähän ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet hallitukset katsovat, ettei tässä ole mitään ristiriitaa, kun taas D. väittää päinvastaista.

31. Asian käsittelyn kannalta on paikallaan luoda silmäys yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, joka koskee jäsenvaltioiden oikeutta kantaa välittömiä veroja suhteessa vapaaseen liikkuvuuteen ja sijoittautumisvapauteen. Koska pääasian oikeudenkäynti koskee kuitenkin luonnolliselta henkilöltä kannettavaa veroa, kokonaiskuvan luomiseksi on syytä tarkastella tuomioita, joissa tämänkaltaista verotusta on käsitelty luonnollisten henkilöiden osalta, ja sivuutettava yhtiöitä koskevat tuomiot, sillä vaikka molempiin sovelletaan samoja periaatteita, luonnollisten henkilöiden ja yhtiöiden tilanteet eivät ole täysin verrannollisia toisiinsa.

1. Perusvapauksia ja yksityishenkilöiden välitöntä verotusta koskeva yhteisön oikeuskäytäntö

32. Tämä ei ole ensimmäinen kerta, kun yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi on saatettu Alankomaiden varallisuusverolainsäädäntöä koskeva kysymys. Asiassa C-251/98, Baars, se tarkasteli säännöksiä, joiden mukaan luonnollisen henkilön osuus yrityksestä on vapautettu verosta tiettyyn määrään asti, jos yrityksen kotipaikka on Alankomaissa, vaikka tuomiossa¹⁰ asiaa tarkasteltiinkin pelkästään EY 43 artiklan ja sijoittautumisvapauden kannalta ja niiden katsottiin olevan esteenä kyseessä olevan kaltaiselle verolainsäädännölle.

33. Käsittääkseni yhteisöjen tuomioistuin ei ole muussa yhteydessä ottanut kantaa perustamissopimuksen perusvapauksiin ja erityisesti pääomien vapaaseen liikkuvuuteen¹¹ kyseessä olevan veron osalta, vaikka se onkin useissa eri yhteyksissä lausunut niistä tulo-veron osalta.

34. Lähtökohtana oli asiassa Biehl annettu tuomio,¹² jonka mukaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta sisämarkkinoilla koskevassa ja kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävässä EY:n perustamissopimuksen 48 artiklassa (nykyinen EY 39 artikla) ei sallittu tuolloin Luxemburgissa voimassa olleen kaltaista verojärjestelmää, jossa maan ulkopuolella asuvalle verovelvolliselle ei palautettu liikaa kannettua veroa. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi peitellyn syrjinnän muotoihin, joissa päädytään samaan tulokseen kuin näkyvästi kansalaisuuteen perustuvassa syrjinnässä (13 ja 14 kohta). Tämä periaate toistettiin vuosia myöhemmin asiassa komisio vastaan Luxemburg 26.10.1995 annetussa tuomiossa.¹³

11 — Ennen Euroopan unionista tehdyn sopimuksen, jolla EY:n perustamissopimukseen lisättiin 73 b artikla ja sitä seuraavat artikkelit (nykyisin EY 56 artikla ja sitä seuraavat artikkelit), voimaantuloa perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) liitteessä I pidettiin pääomanliikkeenä ulkomailla asuvan kiinteistösjoiutuksia jäsenvaltioihin. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kyseisellä liitteellä on edelleen pääomanliikkeiden käsitteen määrittämisen kannalta ohjeellista arvoa (asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999, Kok. 1999, s. I-1661, 21 kohta ja asia C-452/01, Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomio 23.9.2003, Kok. 2003, s. I-9743, 7 kohta).

12 — Asia C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1779, Kok. Ep. X, s. 417).

13 — Asia 151/94, komissio v. Luxemburg, tuomio 26.10.1995 (Kok. 1995, s. I-3685).

10 — Asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787).

35. Asiassa Werner 26.1.1993 annetussa tuomiossa¹⁴ tapahtuneen lähentämisen jälkeen yhteisöjen tuomioistuin käsitteli suoraan tätä kysymystä edellä mainitussa asiassa Schumacker, joka on asian perustana oleva tuomio ja jossa on kyse seuraavista periaatteista:

1) EY:n perustamissopimuksen 48 artiklalla voidaan rajoittaa jäsenvaltioiden verotusvaltaa sikäli kuin tässä artiklassa kielletään jäsenvaltioita kohtelemasta huonommin sellaista toisen jäsenvaltion kansalaista, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, kuin samassa asemassa olevaa kansalaistaan (24 kohta).

2) Yhdenvertaista kohtelua koskevilla säännöillä ei kielletä ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää vaan myös kaikki sellaiset peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotte-luperusteita käyttämällä tosiasiallinen lopputulos on sama. Tästä on kyse verosäännöksissä, joita sovelletaan verovelvollisen kansalaisuudesta riippumatta ja joissa käytetään asuinpaikkaa koskevaa kriteeriä siten, että ulkomailla asuville evätään kotimaassa asuville myönnetty veroedut, sillä ulkomailla asuvat ovat useimmiten henkilöitä, jotka eivät ole sen valtion kansalaisia (26—28 kohta).

3) Maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät yleisesti ottaen ole samankaltaisia välittömien verojen alalla. Ulkomailla asuvan henkilön verotusvaltion alueelta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kaikista tuloistaan, jotka hän hankkii yleensä asuinpaikaltaan, jossa henkilön veronmaksukykyä voidaan arvioida helpommin, sillä kyseessä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus. Näin ollen se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle tiettyjä sellaisia etuja, jotka se myöntää maassa asuvalle, ei yleensä ottaen ole syrjivää (31—34 kohta).

36. Asiassa Schumacker annetusta tuomiosta lähtien yhteisöjen tuomioistuimen käsittelemät asiat voidaan jakaa kahteen luokkaan. Ensimmäinen käsittää asiat, joissa verovelvollisiin sovelletaan valtionverotuksessa erilaista järjestelmää asuinpaikan mukaan. Toinen kattaa tapaukset, joissa tarkasteltavana olevassa lainsäädännössä verovelvollisiin sovelletaan erilaista kriteeriä verotettavan tulon tai varallisuuden alkupe-rän perusteella. Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva tapaus kuuluu ensin mainit-tuun ryhmään, minkä vuoksi on tarkasteltava ensin sitä koskevaa oikeuskäytäntöä sivuut-tamatta kuitenkin toista luokkaa koskevaa oikeuskäytäntöä, sillä kuten jäljempänä tode-taan, siitä on hyötyä ennakkoratkaisukysy-mykseen vastaamiseksi.

14 — Asia C-112/91, Werner, tuomio 26.1.1993 (Kok. 1993, s. I-429, Kok. Ep. XIV, s. I-7). Kyseisessä tapauksessa Finanzgericht Kölnin (Kölnin verotuomioistuin) epäilykset siitä, oliko tuolloin voimassa ollut Saksan tuloverolainsäädäntö yhteen-sopiva mainitun työntekijöiden vapaan liikkuvuuden kanssa, jäivät vastausta vaille, koska kysymyksessä oli yksinomaan jäsenvaltion sisäinen asia.

a) Verovelvollisen asuinpaikkaan perustuvat erot

37. Asiassa Wielockx annetussa tuomiossa,¹⁵ joka annettiin muutamia kuukausia asiassa Schumacker annetun tuomion jälkeen, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että EY:n perustamissopimuksen 52 artikla (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan ainoastaan maassa asuvat verovelvolliset voivat vähentää verotettavista tuloistaan eläkevaraukseen sijoitetut tulot ja tämä etu evätään ulkomailla asuivilta, vaikka nämä saavat lähes kaikki tulonsa kyseisessä valtiossa. Kymmenen kuukautta myöhemmin asiassa Asscher annetussa tuomiossa¹⁶ katsottiin kyseiseen määräykseen sisältyvää yhdenvertaisen kohtelun periaatetta loukattavan kansalaisuuden perusteella, kun verojärjestelmässä sovelletaan korkeampaa tuloverokantaa verovelvollisiin, jotka eivät asu maan alueella, vaikka tapaukset ovat objektiivisesti samanlaisia.

38. Asiassa Gschwind 14.9.1999 annetussa tuomiossa¹⁷ todettiin samoilla perusteilla, että työntekijöiden vapaa liikkuvuus ei ollut esteenä verojärjestelmälle, jossa samanaikaisesti annetaan tuossa jäsenvaltiossa asuville aviopuolisille splitting-järjestelmän soveltamiseen perustuva veroetu ja jossa saman veroedun myöntämiseksi ulkomailla asuville aviopuolisille edellytetään, että vähintään 90 prosenttia heidän yhteenlasketuista

tuloistaan on veronalaista tuossa jäsenvaltiossa, tai jos tämä prosenttimäärä ei täyty, että heidän ulkomailta saamansa tulot eivät ylitä tiettyä enimmäismäärää.¹⁸

39. EY:n perustamissopimuksen 48 artiklaa unohtamatta asiassa Zurstrassen annetussa tuomiossa¹⁹ toistettiin, että kyseisen määräyksen mukaisen perusvapauden nojalla ei voida hyväksyä kansallista lainsäädäntöä, kyseisessä tapauksessa jälleen Luxemburgin lainsäädäntöä, jonka mukaan tuloverotuksessa aviopuolisoiden, jotka eivät ole päättäneet yhteiselämäänsä, yhteisverotus edellyttää kummankin puolisoista asuvan Luxemburgin suurherttuakunnassa ja jonka mukaan tämä veroetu evätään maassa asuvalta työntekijältä, joka saa tästä valtiosta lähes kaikki kotitaloutensa tulot ja jonka puoliso asuu toisessa jäsenvaltiossa. Tässä ratkaisussa on jälleen kyse peitellystä syrjinnästä ja tarpeesta kieltää se, sillä Zurstrassenin aviopuolisoiden tilanteen katsottiin olevan rinnastettavissa minkä tahansa muun sellaisen avioparin tilanteeseen, jonka molemmat puoliset asuvat Luxemburgissa (18 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

40. Asiassa Gerritse 12.6.2003 annettu tuomio²⁰ on hyvin havainnollinen, sillä asiassa Schumacker annetusta tuomiosta lähtien vahvistettuja periaatteita soveltaen (43–

15 — Asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493).

16 — Asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089).

17 — Asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5451).

18 — Kyseessä oli Saksan järjestelmä, jota muutettiin vuonna 1996 asiassa Schumacker annetussa tuomiossa asetettujen vaatimusten täyttämiseksi.

19 — Asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000 (Kok. 2000, s. I-3337).

20 — Asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5933).

45 kohta) siinä todetaan, että palvelujen tarjoamisen vapaus (EY:n perustamissopimuksen 59 artikla, josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan ulkomailla asuvia henkilöitä verotetaan pääsääntöisesti bruttotulojen perusteella vähentämättä tuloista elinkeinokuluja, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia verotetaan nettotulojen perusteella eli niin, että nämä kulut vähennetään ensin.

41. Viime aikoina annetuissa tuomiossa on seurattu aikaisempaa oikeuskäytännön linjaa ja sovellettu samoja periaatteita. Asiassa Schilling ja Fleck-Schilling 13.11.2003 annettussa tuomiossa²¹ työntekijöiden vapaan liikkuvuuden katsottiin olevan esteenä lainsäädännölle, jonka mukaan Saksasta lähtöisin olevat yhteisöjen virkamiehet, jotka asuvat tehtävänsä vuoksi Luxemburgissa, eivät saa vähentää ensin mainitussa maassa verotettavasta tulostaan kotiapulaisen palkkaamisesta jälkimmäisessä maassa aiheutuvia menoja.

42. Myös asiassa Wallentin vastaan Riksskatteverket 1.7.2004 annettussa tuomiossa²² päädyttiin samansuuntaiseen ratkaisuun, kun työntekijöiden vapaan liikkuvuuden vastaisena pidettiin Ruotsin lainsäädäntöä, jossa verovelvollisilta, joilla ei ollut verotuksellista

kotipaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa, evättiin maassa asuville henkilöille myönnettäviä verotuksellisia etuja. Tämä tuore ratkaisu on erityisen merkityksellinen esillä olevan ennakkoratkaisukysymyksen kannalta, sillä se koskee tapausta, jossa Saksassa asuva henkilö, joka oli saanut lähtövaltiossaan tuloverosta vapaita tuloja, vaati saamiensa tulojen osalta samankaltaista verotuskohtelua Ruotsissa kuin maassa asuviin sovellettiin.

43. Edellä kuvatut tulkintatapaukset, joissa seurataan asiassa Schumacker annettussa tuomiossa vahvistettuja periaatteita, rakentuvat seuraavien ajatusten varaan: 1) jäsenvaltioilla on velvollisuus käyttää toimivaltansa välittömän verotuksen alalla yhteisön oikeutta ja näin ollen vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta noudattaen; 2) näillä sisämarkkinoiden järjestämistä koskevilla perustavanlaatuisilla säännöillä kielletään kaikki kansalaisuuteen perustuva ilmeinen tai peitelty syrjintä, jossa sovelletaan ilman erityistä perustetta eri sääntöjä samanlaisiin tilanteisiin tai samoja kriteerejä erilaisiin tapauksiin; 3) välittömän verotuksen alalla tietyssä jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden tilanne ei ole yleisesti ottaen verrannollinen maassa asuvien henkilöiden tilanteeseen, sillä niissä on objektiivisia eroja sekä tulonlähteiden että veronmaksukyyn tai henkilökohdallisen ja perhetilanteen kannalta; ja 4) useissa tilanteissa (kuten joissakin mainituissa tuomioissa kyseessä olleissa tilanteissa) näiden henkilöiden tilanteet ovat kuitenkin rinnastettavissa siten, että erilainen kohtelu voi olla mainittujen vapauksien vastaista.

21 — Asia C-209/01, Schilling ja Fleck-Schilling, tuomio 13.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13389).

22 — Asia C-169/03, Wallentin v. Riksskatteverket, tuomio, 1.7.2004 (Kok. 2004, s. I-6443).

b) Tulojen alkuperään perustuvat erot

44. Jos asiassa Baars annettua tuomiota ei oteta huomioon, ensimmäinen luonnollisten henkilöiden verotusta koskeva ratkaisu, joka koski verotettavien tulojen alkuperän perusteella tehtävää eroa, oli asiassa Verkooijen 6.6.2000 annettu tuomio, jossa lisäksi pääomien vapaa liikkuvuus muodosti ”yhteisön normin”. Yhteisöjen tuomioistuin otti kantaa seikkaan, jonka arvioiminen oli lykkääntynyt asiassa Baars,²³ ja piti tuolloin voimassa olleen EY:n perustamissopimuksen 67 artiklan vastaisena jäsenvaltion lainsäädäntöä, jonka mukaan edellytyksenä sille, että osakkeenomistajille maksettavat osingot vapautetaan tuloverosta, on se, että osingot maksaa yhtiö, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa.²⁴

45. Asiassa Skandia ja Ramstedt 26.6.2003 antamassaan tuomiossa²⁵ yhteisöjen tuomioistuin puolusti niin ikään palvelujen tarjoamisen vapautta tarkastellessaan Ruotsin lainsäädäntöä, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneista vakuutusyhtiöistä otettuja vakuutuksia kohdellaan tuloverotuksessa epäedullisesti.

46. Asiassa Lindman 13.11.2003 annetussa tuomiossa²⁶ pidettiin niin ikään palvelujen tarjoamisen vapauden vastaisena Suomen lainsäädäntöä, jonka mukaan toisessa jäsenvaltiossa toimeenpannuissa arpajaisissa saaduista voitoista on maksettava tuloveroa, vaikka omassa maassa saadut voitot ovat verovapaita.

47. Asiassa komissio vastaan Ranska 4.3.2004 annetussa tuomiossa²⁷ yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei EY 49 ja EY 56 artiklan mukaisia velvoitteita ollut noudatettu, koska kyseinen jäsenvaltio oli poistanut ehdottomalla tavalla mahdollisuuden valita tuloveron maksamisen ja tuloverosta vapauttavan veronpidätyksen välillä henkilöiltä, jotka saavat tietyistä sijoituksista tuloja muissa jäsenvaltioissa olevilta henkilöiltä tai yhteisöiltä. Vastaavat ratkaisut on tehty

23 — Vaikka kyse oli eri veroista, riidanalainen Alankomaiden säännös oli molemmissa tapauksissa olennaisilta osiltaan sama. Asiassa Baars annetussa tuomiossa oli kyse säännöksestä, jossa asetettiin pääomaosuuksien varallisuusverosta vapauttamisen edellytykseksi se, että yhtiöllä on kotipaikka Alankomaissa. Asiassa Verkooijen kyseessä olleen lainsäädännön mukaan luonnollisten henkilöiden tuloverosta myönnettiin vapautus riippuen siitä, missä tuloja tuottavalla yhtiöllä oli kotipaikka.

24 — Jäsenvaltioille tunnustettu toimivalta välittömän verotuksen alalla, yhteisön oikeuden noudattamisesta tämän toimivallan käyttämiselle aiheutuvat rajoitukset ja sellaisen lainsäädännön kieltäminen, jossa muiden jäsenvaltioiden kansalaiset asetetaan huonompaan asemaan kuin maan omat kansalaiset, ovat esillä asiassa C-431/01, Martens, 12.9.2002 annetussa määräyksessä (Kok. 2002, s. I-7073), jossa käsiteltiin Belgian lainsäädäntöä, jonka mukaan ainoastaan verovelvollinen, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa ja joka tekee sen alueella ansiotyötä itsenäisenä ammatinharjoittajana, voi vähentää tietyt verovuoden voitosta aikaisempana vuonna aiheutuneen tappion sillä edellytyksellä, että kyseistä tappiota ei ole voitu vähentää jäsenvaltiossa työntekijänä samana vuonna saaduista palkkatuloista. Kyseisen tuomio perustuu siihen, että näin huomioon otettua tappiota ei voida vähentää verotettavasta tulosta kummassakaan kyseisistä jäsenvaltioista, vaikka tappio olisi vähennyskelpoinen, jos mainittu verovelvollinen olisi toiminut itsenäisenä ammatinharjoittajana ja työntekijänä yksinomaan siinä jäsenvaltiossa, jossa hänellä on kotipaikka.

25 — Asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6817).

26 — Asia C-42/02, Lindman, tuomio 13.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13519).

27 — Asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2229).

asioissa Lenz ja Weidert-Paulus 15.7.2004 annetuissa tuomioissa,²⁸ joissa EY 56 artiklan ja EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkittiin olevan esteenä (Itävallan ja Luxemburgin) kansallisille säännöksille, joiden mukaan muista jäsenvaltioista saatavaa pääomatuloa kohdellaan epäedullisemmin kuin omasta maasta peräisin olevaa pääomatuloa. Aikaisemmin asiassa X ja Y 21.11.2001 annetussa tuomiossa on kielletty ulkomailla sijaitseviin yhtiöihin liittyvän arvonnousun epäedullisempi kohtelu.²⁹

tutkittava mainitun veron luonnetta sekä tarkasteltava EY 56 ja EY 58 artiklaa.

2. Aikaisemman oikeuskäytännön sovellettavuus pääasiassa kyseessä olevaan tapaukseen

a) Varallisuusveron luonne

48. Tähän sovellettavuuteen liittyy kaksi epäselvyyttä: Ensinnäkin se, voidaanko luonnollisten henkilöiden tuloveroa koskevia tuomioistuimen ratkaisuja soveltaa varallisuusveroa koskevissa asioissa. Toiseksi se, voidaanko henkilöiden (työntekijöiden ja itsenäisten ammatinharjoittajien) vapaata liikkuvuutta ja palvelujen tarjoamisen vapautta koskevia määräyksiä tulkitaessa vahvistettua oikeuskäytäntöä soveltaa sellaisenaan myös pääomien vapaaseen liikkuvuuteen. Näiden kysymysten selvittämiseksi on

49. Varallisuusvero, kuten myös tulovero, rasittaa suoraan yksityisiä kansalaisia; kyse on toisin sanoen verovelvollisen veronmaksukykyyn perustuvasta ja näin ollen henkilökohtaisesta verosta. Veron määrä määritetään niiden varojen perusteella, jotka henkilöllä on verovelvollisuuden syntyessä, sivuuttamatta Wet BV:n tavoin muita tekijöitä, kuten esimerkiksi siviilisäätä.³⁰

50. Näiden kahden veron välillä on kuitenkin erottava tekijä, jolla on — kuten jäljempänä todetaan — merkitystä esillä olevaa ennakkoratkaisukysymystä ratkaistaessa: tulovero tunnetaan kaikkien jäsenvaltioiden verojärjestelmissä, kun taas varallisuusverosta on säädetty vain joissakin niistä.³¹ Jos

28 — Asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004, ja asia C-242/03, Weidert-Paulus, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7379).

29 — Asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2001 (Kok. 2001, s. I-10829). Myös asiassa C-268/03, De Baecq, määräys 8.6.2004 (Kok. 2004, s. I-5961), on pidetty yhteisön oikeuden vastaisena Belgian lainsäädäntöä, jonka mukaan verosta on vapautettu ainoastaan arvonnousu, joka realisoituu luovutettaessa muuten kuin elinkeinotoimintaa harjoitettaessa vastikkeellisesti osakkeita tai osuuksia, jos osakkeet tai osuudet luovutetaan belgialaiselle yhtiölle, yhdistykselle tai laitokselle.

30 — Jäsenvaltiot, joissa kannetaan varallisuusveroa ja jotka luettelaa seuraavassa alaviitteessä, ottavat huomioon verovelvollisen siviilisäädyn ja joissakin tapauksissa myös tämän huollettavana olevat henkilöt.

31 — Vain kuusi (Espanja, Suomi, Ranska, Luxemburg, Alankomaat ja Ruotsi) viidestätoista Euroopan unionin jäsenvaltiosta tämän ennakkoratkaisupyynnön lähettämisaikakohtana on säätänyt oikeusjärjestyksissään luonnollisten henkilöiden varallisuusverosta.

luonnollisen henkilön omaisuus sijaitsee kahdessa eri maassa, joista toisessa ei kanneta varallisuusveroa, toisessa maassa oleva osa muodostaa verotuksen kannalta hänen koko verotettavan varallisuutensa.

b) EY 56 ja EY 58 artiklan tulkinta

51. Ennen asiassa Manninen 7.9.2004 annettua äskettäistä tuomiota³² yhteisön oikeuskäytännössä ei ollut nimenomaisesti käsitelty näiden määräysten kannalta jäsenvaltioiden toimivaltaa säätää luonnollisilta henkilöiltä kannettavia välittömiä veroja. Edellä mainitussa asiassa Verkooijen annetussa tuomiossa käsiteltiin entistä EY:n perustamissopimuksen 67 artiklaa, niiden välitöntä ajallista edeltäjää,³³ joskin tuomion 43–45 kohdassa esitettiin joitakin näiden kahden määräyksen kannalta merkityksellisiä perusteluja. Edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska annettu tuomio samoin kuin edellä mainitussa asiassa Weidert-Paulus annettu tuomio ovat puolestaan tässä suhteessa niin lyhytsanaisia, ettei niissä tarkastella kyseisten määräysten ulottuvuutta.

52. Ensimmäinen viite tässä suhteessa on se, että toisin kuin henkilöiden vapaan liikkuvuuden ja palvelujen tarjoamisen vapauden osalta on määrätty, sen jälkeen kun perustamissopimuksessa kielletään kaikki pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset (EY 56 artikla), siinä täsmennetään, ettei kyseinen kielto rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella (EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohta); nämä ovat juuri ne yhteisön oikeuskäytännössä käsitellyt kaksi tapusta, kuten olen todennut.

53. On väitetty, että EY 58 artiklan 1 kohdalla ei ole muuta tarkoitusta kuin rajoittaa valtioiden toimivaltaa pääomien vapaan liikkuvuuden osalta erityisesti verotuksen alalla,³⁴ mikä vaikuttaa ilmeiseltä määräyksen sanamuodon ja rakenteen perusteella.³⁵ Halutaanko tällä väitteellä siis sanoa, että jäsenvaltiot voivat ulottaa tämän vapauden soveltamisalan pidemmälle kuin sisämarkkinoiden toimintaa koskevien muiden perussääntöjen osalta on sallittua sen vuoksi, ettei yhteisöjen tuomioistuin tältä osin antama oikeuskäytäntöä voida soveltaa?

32 — Asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7477).

33 — EY:n perustamissopimuksen 67 artiklassa säädettiin, että "siltä osin kuin yhteisemarkkinoiden moitteettoman toiminnan kannalta on tarpeen, jäsenvaltiot poistavat asteittain siirtymäkauden aikana välittään kaikki jäsenvaltiossa asuville kuuluvien pääomien liikkeiden rajoitukset", kun taas EY 56 artiklassa todetaan vaikuttavammin, että "kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä".

34 — García-Moncó, A. M., *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Editorial Civitas, Madrid, 1999, s. 141.

35 — Määräyksen b alakohdassa esitetään sama varaus seuraamusten määräämistä koskevan vallan osalta erityisesti verotuksen alalla, yleisen järjestyksen ja turvallisuuden takaamisen välttämättömyyden osalta ja pääomanliikkeitä koskevan tiedonsaannin tärkeyden osalta.

54. Tähän kysymykseen on lähtökohtaisesti vastattava kieltävästi.

lainsäädännössä mitä tahansa verovelvollisten erilaista kohtelua pääoman sijoituspaikan perusteella” (36 kohta).³⁸

55. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Manninen antamassaan tuomiossa, EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on poikkeuksena pääomien vapaan liikkuvuuden peruseriaatteesta tulkittava suppeasti (28 kohta). Tähän on lisättävä, että EY 58 artiklan 3 kohdassa määrätään, että Euroopan unionin jäsenvaltioiden säätämät erot verovelvollisten välillä heidän asuinpaikansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista, kuten yhteisöjen tuomioistuin katsoi edellä mainitussa asiassa Verkooijen antamansa tuomion 44 kohdassa entiseen EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohtaan viitaten. Erot siis hyväksytään,³⁶ mutta vain silloin, kun ne ovat perusteltuja joko sen vuoksi, että tosiasialliset tilanteet eivät ole samanlaisia, tai yleistä etua koskevista pakottavista syistä.³⁷ Kollegani Kokottin asiassa Manninen 18.3.2004 antamassaan ratkaisuehdotuksessa käyttämin sanoin: edellä mainitussa asiassa annetun tuomion jälkeen on selvää, että ”tällä määräyksellä ei anneta jäsenvaltiolle vapautta toteuttaa kansallisessa vero-

56. EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohta on tosiasiallisesti normatiivinen muoto oikeuskäytännössä vahvistetulle periaatteelle, kuten tämän ratkaisuehdotuksen VI.B.1 luvun perusteella voidaan todeta ja kuten edellä mainitussa asiassa Verkooijen annetun tuomion 43 kohdassa huomautetaan. Vaikka mainitulla määräyksellä julkisasiamies Kokottin ilmaisua käyttäen ”kodifoidaan”³⁹ yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee henkilöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta, mikään ei estä ulottamasta sitä vapauteen, jolla turvataan pääomien rajoittamaton liikkuvuus sisämarkkinoilla. Toisin sanoen, kyseiset vapaudet aiheuttavat verotuksen alalla tiettyjä yhteisiä ongelmia.⁴⁰

57. Näin ollen asiassa Schumacker annetun tuomion mukainen oikeuskäytäntö asettaa rajat EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan

36 — Viitataan kielteisiin eroihin kohtelussa, sillä myönteiset erot, joita sovelletaan muissa jäsenvaltioissa asuviin ja joilla kannustetaan pääomanliikkeitä unionin eri jäsenvaltioiden välillä, ovat paitsi hyväksyttäviä myös toivottavia. García-Moncó, A. M., em. teoksen s. 146 ja 147, katsoo, että 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan hyväksymiseen Maastrichtissa vaikuttivat enemmän verokilpailun ylläpitämiseen positiivisen syrjinnän avulla tähtäävät poliittikat kuin kielteistä syrjintää koskevan sääntelyn mahdollisuus.

37 — Julkisasiamies Tizzanoen asiassa C-516/99, Schmid, tuomio 30.5.2002 (Kok. 2002, s. I-4573), antamansa ratkaisuehdotuksen 44 kohdassa ilmaisema näkemys. Yhteisöjen tuomioistuin on juuri toistanut tämän ajatuksen asiassa Manninen antamansa tuomion 29 kohdassa.

38 — Tämän kysymyksenasettelun perusteella yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Manninen antamansa tuomion 39 kohdassa todennut, että ”alueperiaatteella ei voida — perustella sitä, että Suomeen sijoittautuneiden yhtiöiden jakamia osinkoja kohdellaan eri tavalla kuin sellaisten yhtiöiden jakamia osinkoja, joiden kotipaikka on muissa jäsenvaltioissa, jos ne osinkokorvikat, joita tämä erillinen kohtelu koskee, liittyvät objektiivisesti katsoen samaan tilanteeseen”.

39 — Näin julkisasiamies toteaa asiassa Manninen antamansa ratkaisuehdotuksen 38 kohdassa, jossa hän toistaa edellä alavälitteessä 28 mainitussa asiassa C-242/03, Weidert-Paulus, antamansa ratkaisuehdotuksen 27 kohdan.

40 — Martin, P., ”La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestation de services, capitaux): réflexions au regard du droit interne”, *Revue de droit fiscal*, nro 44, marraskuu 2000, s. 1444–1448 ja erityisesti viimeksi mainittu sivu.

soveltamiselle siten, että vaikka jäsenvaltioilla on edelleen oikeus säätää eroja maassa asuvien ja ulkomailla asuvien välillä, ne eivät saa merkitä kansalaisuuteen perustuvaa välitöntä tai välillistä syrjintää.

tio, jossa verovelvollinen asuu, on parhaassa asemassa arvioimaan tämän veronmaksukykä ja näin ollen vahvistamaan sitä vastaavan täsmällisen veron määrän. Pidän siten maassa asuvien ja ulkomailla asuvien välillä tehtävää abstraktia eroa perusteltuna.

c) Pääasian oikeudenkäynnin kantajan tapaus

58. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee henkilöiden vapaan liikkuvuuden ja palvelujen tarjoamisen vapauden asettamia rajoituksia jäsenvaltioiden verotusvallalle luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen osalta, voidaan soveltaa tämän saman tavoitteen turvaamiseksi pääomien osalta, kun jäsenvaltiot käyttävät toimivaltaansa varallisuuden verottamiseksi.

59. Luonnollisilla henkilöillä on yleensä suurin osa omaisuudestaan siinä maassa, jossa he asuvat, varsinkin jos kyse on kiinteästä omaisuudesta, ja on poikkeuksellista, että luonnollisen henkilön kaikki omaisuus tai suurin osa siitä on toisessa jäsenvaltiossa.⁴¹ Kuten jo asiassa Schumacker annettussa tuomiossa todettiin, yhteisön jäsenval-

60. Jos vastauksesta, jolla yhteisöjen tuomioistuin helpottaa kansallisen tuomioistuimen ratkaisua, on tarkoitus olla hyötyä, siinä on keskityttävä pääasiassa kyseessä olevan oikeusriidan tilanteeseen, jota rajaavat tietyt oikeudelliset seikat ja tosiseikat. Nämä oikeudelliset seikat käsittävät kaksi tekijää: sen, että Alankomaiden varallisuusverolainsäädännössä säädetään erilaisesta kohtelusta sen mukaan, missä verovelvollinen asuu, ja annetaan maassa asuville oikeus verosta vapaaseen määrään, johon ulkomailla asuville on oikeus vain, jos vähintään 90 prosenttia heidän varallisuudestaan sijaitsee Alankomaissa; toinen liittyy siihen, että Saksassa ei kannettu vuonna 1998 mitään tämänkaltaista veroa. Tosiseikat muodostuvat siitä, että vain 10 prosenttia D:n varallisuudesta oli Alankomaissa, kun taas loput sijaitsivat hänen asuinvaltiossaan.

61. Koska syrjintää esiintyy silloin, kun ilman ilmeistä perustetta toisiinsa rinnastettavia tapauksia kohdellaan eri tavoin tai kun samaa sääntöä sovelletaan erilaisiin tilanteisiin, on lähtökohtaisesti ratkaistava, voidaanko D. eri asuinpaikkaa koskevasta teki-

41 — Kun kyse on kiinteästä omaisuudesta, johon välittömän verotuksen toivottava yhdenmukaistaminen ei ulotu, rajoittamattomien yhteismarkkinoiden luomisen kannalta tarkoituksenmukaisin ratkaisu on mielestäni se, että vertailukohtana on sijaintipaikka siten, että verotuksellinen toimivalta kuuluu jäsenvaltiolle, jonka alueella omaisuus sijaitsee, jolloin asuinpaikan huomioon ottamisesta luovutaan, ainakin laskettaessa verovelvollisen kokonaisvarallisuutta verotusta varten. Tämä on perusteena sille, että Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan mallisopimuksen 22 kappaleessa todetaan, että sopimusvaltiossa asuvan henkilön toisessa sopimusvaltiossa olevaa kiinteää omaisuutta verotetaan tässä jälkimmäisessä valtiossa.

jästä huolimatta rinnastaa tässä suhteessa Alankomaissa asuvaan henkilöön, jolla on oikeus verosta vapaaseen määrään.

kaan tuloja, ja katsoi asiassa voitavan soveltaa asiassa Schumacker annetun tuomion mukaista oikeuskäytäntöä.

62. Mielestäni tähän on syytä vastata myöntävästi.

63. Ensinnäkin veron peruste määritetään kummassakin tapauksessa samalla tavoin, kuten D. toteaa kirjallisissa huomautuksissaan: omaisuuden arvo vähennettynä veloilla sillä erotuksella, että ulkomaalaisilta otetaan huomioon ainoastaan Alankomaissa oleva omaisuus ja sen alueella hoidettavana olevat velat.

64. Toiseksi, toisin kuin komissio ja Alankomaiden hallitus väittävät, tässä asiassa on ratkaisevana pidettävä sitä, että Saksassa ei kanneta tämänkaltaista veroa, sillä D. on Alankomaissa sijaitsevan omaisuutensa osalta samassa asemassa kuin maassa asuva henkilö, sillä todellisuudessa 100 prosenttia hänen verotettavasta varallisuudestaan sijaitsee tässä viimeksi mainitussa maassa, kun hänen kotimaassa olevalla omaisuudellaan ei ole verotuksellista merkitystä. Edellä mainitussa asiassa Wallentin vastaan Riksskatteverket annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin vertasi tuloveron osalta sellaisen verovelvollisen asemaa, joka sai lähtöjäsenvaltioissaan vain verovapaata tuloa, sellaisen verovelvollisen asemaan, jolla ei ollut lain-

65. D. on samassa asemassa kuin Alankomaissa asuva henkilö, jolla on samansuuruinen omaisuus, sillä koko hänen verotettava omaisuutensa sijaitsee Alankomaissa. Hänellä ei kuitenkaan ole oikeutta mihinkään verosta vapaaseen määrään, jolloin hän joutuu maksamaan enemmän veroja Alankomaissa olevasta omaisuudestaan kuin tämä toinen henkilö. Objektiivinen samanlaisuus ja erilainen kohtelu ovat ilmeisiä, jos pääasian kantajan tilannetta verrataan Alankomaissa asuvan henkilön tilanteeseen, jolla on samalla tavoin tässä maassa 10 prosenttia omaisuudestaan ja loput Saksassa, sillä jälkimmäinen henkilö ei maksa mitään veroa Saksan liittotasavallassa, ja hänen omaisuutensa Alankomaissa sovellettaisiin vähimmäisvapautusta.

66. Tämä erilainen kohtelu merkitsee kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää, sillä yleensä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat sen maan kansalaisia, ja lisäksi kyseessä on pääomien vapaan liikkuvuuden ilmeinen rajoitus, koska sillä tehdään Saksassa asuville henkilöille vähemmän houkuttelevaksi omaisuuden sijoittaminen naapurimaahan. Todellisuudessa tämä tilanne täydentää asiassa Verkooijen annetussa tuomiossa tutkittua tilannetta, jossa maassa asuville luonnollisille henkilöille tehtiin vähemmän houkuttelevaksi säästöjen sijoittaminen muihin Euroopan unionin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin.

67. Tilanne on syrjivä, sillä erilaiselle kohteelle ei ole minkäänlaista perustetta. Tähän ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet hallitukset ja komissio eivät ole esittäneet perusteita, joilla ne pyrkisivät selittämään tätä Alankomaiden lainsäädäntöön sisältyvää erikoista piirrettä, vaan ne ovat ainoastaan vakuuttaneet asioissa Schumacker, Gschwind ja Verkooijen annettuihin tuomioihin vedoten, ettei se ole yhteisön oikeuden vastainen. Vain Belgian hallitus on perustellut väitteensä selittäen, että D:n tapaus ja Alankomaissa asuvan henkilön tapaus eivät ole niin täsmälleen samanlaisia, että heihin olisi sovellettava samanlaista verotusta.

68. Belgian hallitus lisää, että yhteisön oikeutta ei ole rikottu, sillä D:n henkilökohdattaiset olosuhteet ja perhetilanne voidaan ottaa huomioon Saksassa, jossa on suurin osa hänen omaisuudestaan, toisin kuin Schumackerin tilanteessa ja samalla tavoin kuin Gschwindin avioparin tilanteessa. Tämä väite ei kuitenkaan pidä paikkaansa siitä yksinkertaisesta syystä, että kuten jo olen todennut, Saksan liittotasavallassa ei kanneta välitöntä veroa luonnollisten henkilöiden varallisuudesta, minkä vuoksi D:n maksettavaksi tuleva vero hänen kaikesta ”verotettavasta varallisuudestaan” ei heijasta hänen veronmaksukykyään.

69. Pitää paikkansa, että näin tapahtuu sen vuoksi, että Saksassa ei kanneta varallisuusveroa, jolloin 90 prosenttia D:n ”todellisesta varallisuudesta” jää verotuksen ulkopuolelle, mutta tällä seikalla ei ole merkitystä, sillä

joka tapauksessa Alankomaissa sovellettavalle järjestelmälle, jolla sijoittamisesta tehdään hänelle vähemmän houkuttelevaa, ei ole loogista selitystä.

70. Lisäksi EY 56 ja EY 58 artiklassa kielletään erilainen kohtelu, jota ei voida pitää perusteltuna, mutta ei mitä tahansa erilaista kohtelua vaan sen kielteiset muodot, joista aiheutuu kyseessä olevalle henkilölle vahinkoa. Positiivinen erilainen kohtelu, jolla kannustetaan sijoittamaan muihin maihin ja pääomanliikkeisiin, ansaitsee kaiken tunnustuksen ja kannustuksen. Näin ollen sillä, että D. ei maksa veroa Saksassa olevasta omaisuudestaan, ei ole merkitystä, sillä niin eivät tee myöskään muissa jäsenvaltioissa asuvat henkilöt, varsinkaan Alankomaissa asuvat, joilla on kiinteää omaisuutta Saksan liittotasavallassa.

71. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että pääomien vapaa liikkuvuus Euroopan unionin alueella on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan varallisuusverotuksessa annetaan maassa asuville verovelvollisille oikeus verosta vapaaseen määrään, joka evätään ulkomailla asuville (paitsi jos 90 prosenttia näiden varallisuudesta on kyseisessä jäsenvaltiossa), kun viimeksi mainituilla henkilöillä ei ole muuta ”verotettavaa varallisuutta” kuin kyseisessä maassa sijaitseva omaisuus, sillä heidän omaisuudestaan muissa valtioissa ei kanneta tämänkaltaista veroa.

C Toinen ennakkoratkaisukysymys

1. Retorinen kysymys

72. Ehdottamani vastaus *Gerechtshof te 's-Hertogenboschin* ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen tekee tarpeettomaksi minkä tahansa selityksen toiseen kysymykseen vastaamiseksi. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin päätty toisenlaiseen ratkaisuun, esitän kuitenkin toissijaisesti joitakin täsmennyksiä.

73. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii sitä, voiko sen jälkeen, kun *Wet BV:n* on todettu olevan yhteensopiva EY 56 artiklan kanssa, tilannetta muuttaa Alankomaiden ja Belgian välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus, jossa ulotetaan Belgiassa asuviin ja Alankomaissa kiinteää omaisuutta omistaviin henkilöihin verotukselliset edut, jotka Alankomaiden lainsäädännössä myönnetään siellä asuville, siten, että he saavat hyväkseen viimeksi mainituille säädetyn verosta vapaan määrän.

74. Kysymys perustuu olettamukseen, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattu kieltävästi siten, että arvioidessaan yhdenvertaisuutta pääomien vapaan

liikkuvuuden kannalta yhteisöjen tuomioistuin olisi katsonut Alankomaiden varallisuusveron osalta, ettei Saksassa asuvan henkilön tilanne ole rinnastettavissa Alankomaissa asuvan henkilön tilanteeseen silloinka, kun kummallakin on kyseisessä jäsenvaltiossa tiettyä samanarvoista omaisuutta, joka muodostaa henkilön koko verotettavan varallisuuden. Tästä lähtökohdasta toinen ennakkoratkaisukysymys olisi tarpeeton, sillä rinnastusta ei voitaisi tehdä myöskään silloin, jos näiden samojen varojen omistajista toinen asuisi Saksassa ja toinen Belgiassa.

75. Jos pääasiassa kyseessä olevia tilanteita (D:n ja Alankomaissa asuvan verovelvollisen tilanteita) katsotaan voitavan verrata toisiinsa, myös tässä toisessa kysymyksessä tarkoitettuja tilanteita (D:n ja Alankomaissa verovelvollisen Belgiassa asuvan henkilön tilanteita) on verrattava toisiinsa, jolloin tarkastelun on oltava täysin hypoteettista ja toissijaista siten, ettei sillä ole vaikutusta ennakkoratkaisun tuomiolauseluasuuteen.

76. Vuonna 1998 mainitun kahdenvälisen sopimuksen seurauksena Belgiassa asuva henkilö, jolla oli kiinteää omaisuutta Alankomaissa, sai tässä jälkimmäisessä jäsenvaltiossa edullisemman verokohtelun kuin Saksassa asuva henkilö, jolla oli samanarvoista kiinteää omaisuutta kyseisessä maassa, sillä ensin mainitulla oli oikeus verosta vapaaseen määrään, mitä jälkimmäisellä henkilöllä ei ollut, kun kumpikaan ei maksanut mitään veroa lähtömaissaan omistamistaan varoista.

Tämän kansainvälisen sopimuksen seurauksena Alankomaiden oikeusjärjestelmä teki saksalaisille vähemmän houkuttelevaksi säästöjen sijoittamisen Alankomaihin, jos heitä verrataan Belgiassa asuviin henkilöihin.

77. Ratkaistaessa, onko tämä tilanne yhteisön oikeuden mukainen, on yritettävä ymmärtää EY 293 artiklan merkitystä.

2. Jäsenvaltioiden oikeus poistaa kaksinkertainen verotus yhteisössä kahdenvälisillä sopimuksilla

78. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on yksi perustamissopimuksen tavoitteista,⁴² joka liittyy kiinteästi sisämarkkinoiden luomiseen.⁴³

42 — Asiassa 137/84, Mutsch, 11.7.1985 annetun tuomion (Kok. 1985, s. 2681, Kok. Ep. VIII, s. 319) 11 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että silloisessa EY:n perustamissopimuksen 220 artiklassa veloitettiin jäsenvaltiot ulottamaan omille kansalaisilleen suomansa takeet koskemaan myös muiden jäsenvaltioiden kansalaisia. Asiassa C-336/96, Gilly, 12.5.1998 antamansa tuomion (Kok. 1998, s. I-2793) 16 kohdassa se totesi nimenomaisesti, että "yhteisön sisäisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on — — — yksi perustamissopimuksen tavoitteista".

43 — Näin totesi yhteisöjen tuomioistuimen entinen tuomari Melchior Wathelet hänelle ominaisella selkeällä ja iskevällä tavallaan kirjoituksessaan "Les conventions de double imposition dans la jurisprudence de notre Cour" Gil Carlos Rodríguez Iglesiasin kunniaksi julkaistussa teoksessa *Une communauté de droit*, Berliner Wissenschafts-Verlag, 2003, s. 445.

79. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on katsonut asiassa Gilly antamassaan tuomiossa, kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 23.7.1990 tehtyä yleissopimusta⁴⁴ lukuun ottamatta tähän mennessä unionissa ei ole toteutettu yhtään yhtenäistävää tai yhdenmukaistavaa toimenpidettä sen poistamiseksi.

80. Tässä tarkoituksessa EY 293 artiklassa annetaan jäsenvaltioille oikeus ryhtyä neuvotteluihin.⁴⁵ Kun yhteisön kaikkien jäsenvaltioiden välillä ei ole allekirjoitettu monenvälistä sopimusta, on tehty kahdenvälisiä sopimuksia, joilla sovitaan verotustoimivallan rajoittamisesta ja luovutaan osasta sen sisältöä. Toisin sanoen, näillä sopimuksilla vahvistetaan jakoperusteet, joilla verotettavista tapahtumista kannetaan veroa.

81. Tämän toimivallan käyttäminen voi johtaa joihinkin eroihin, kun otetaan huomioon, ettei kansallisia verosäännöksiä ole yhdenmukaistettu.⁴⁶

44 — EYVL L 225, s. 10.

45 — Asiassa Gilly 20.11.1997 antamassani ratkaisuehdotuksessa huomautin, että määräyksessä jätetään jäsenvaltioille laaja harkintavalta päättää, onko neuvottelujen aloittaminen tarpeen (35 kohta).

46 — Yhteisöjen tuomioistuin katsoi näin nimenomaisesti asiassa Gilly antamansa tuomion 30 kohdassa.

82. Toimivallan käytön oikeutus riippuu kuitenkin siitä, että sitä käytetään annettujen rajojen puitteissa, eikä nämä rajat ylittävää käyttöä suojata. Kuten olen todennut, jäsenvaltioiden toimivallalla tehdä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia kahdenvälisiä sopimuksia pyritään verotusvallan jakamiseen, joten silloin, kun ei ole mitään jaettavaa, sopimus menettää merkityksensä. Koska kyseessä olevaan aikaan Belgiassa ei kannettu varallisuusveroa, Alankomaiden kanssa tehdyn sopimuksen 25 kappaleen 3 kohta,⁴⁷ jonka mukaan Belgiassa asuvat henkilöt saavat hyväkseen alankomaalaisille myönnetyn verosta vapaan määrän, on täysin puhtaasti etu, jolle ei ole olemassa vastasuoritusta tai vastavuoroista etua, minkä vuoksi sen yhteisön oikeuden mukaisuutta koskevan testin täytyy olla paljon vaativampi. Asian käsittelyyn osallistuneiden hallitusten jossain määrin huolestuneina esittämät syyt ja seuraukset, joihin viitataan lyhyesti jäljempänä, menettävät merkityksensä, sillä riidanalaisella lainsäädännöllä ei ole mitään tekemistä kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen järjestelyjen erityisen sisällön kanssa.

vaikeuttaa pääomien vapaata siirtämistä Saksan ja Alankomaiden välillä.

84. Vaikka katsottaisiin, että tarkasteltavana olevan kaltainen kansallinen verojärjestelmä perustuu tinkimättömään verotusvallan vähentämiseen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, sen yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa ei olisi vielä varmistettu. Tässä tarkoituksessa on jälleen luotava katsoaus oikeustapauskokoelmaan.

3. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö EY 293 artiklan mukaisen jäsenvaltioiden toimivallan käyttämisestä

85. Kuten olen todennut, jäsenvaltiot voivat vapaasti päättää verotusvaltansa käyttämisestä, mutta käyttävipä ne sitä yksin tai yhdessä, niiden on noudatettava yhteisön oikeutta.⁴⁸ Kyseisessä perustamissopimuksen määräyksessä esitetty kehutus ei johda päinvastaiseen tulokseen kuin on toivottu: tavoitteena on sisämarkkinoiden luominen toteuttamalla liikkuvuutta koskevat perus-

83. Näin ollen Alankomaiden verojärjestelmällä, johon edellä mainittu sopimus kuuluu, käyttöön otettu erilainen kohtelu Belgiassa ja Saksassa asuvien verovelvollisten välillä ei ole EY 56 ja EY 58 artiklan mukaista, koska se

48 — Yhteisöjen tuomioistuin on ollut tällä kannalla asiassa 270/83, komissio v. Ranska, 28.1.1986 antamastaan tuomiosta lähtien (Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 26 kohta).

47 — OECD:n mallisopimuksessa ei ole vastaavaa kohtaa.

vapaudet, sillä se, että verotettavasta tapah-
tumasta voidaan kantaa veroa kahteen ker-
taan, on vakavin este sille, että oikeussubjek-
tit ja heidän pääomansa ylittävät yhteisön
sisärajat.

86. Niissä tapauksissa, joissa yhteisöjen tuo-
mioistuvin on tarkastellut tämänkaltaisia kah-
denvälisiä järjestelyjä, vertailukohtana on
ollut aina toisessa kyseessä olevista jäsenval-
tiosta asuva henkilö, jonka mukaan sopi-
muksen soveltamisella syrjitään häntä toi-
sessa jäsenvaltiossa. Asiassa Gilly oli kysy-
myksessä Ranskassa asuvan avioparin Sak-
sassa maksettavan luonnollisten henkilöiden
tuloveron laskeminen näiden kahden valtion
välillä 21.7.1959 allekirjoitetun sopimuksen
määräysten mukaisesti. Asiassa De Groot
12.12.2002 annetussa tuomiossa⁴⁹ käsiteltiin
puolestaan sellaisen Alankomaissa asuvan
henkilön tilannetta, joka työskenteli vuonna
1994 samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden
palveluksessa Alankomaissa ja kolmessa
muussa jäsenvaltiossa (Saksassa, Ranskassa
ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa), joista
kunkin kanssa oli tehty verosopimus.

veron hyvityksen toiseen jäsenvaltioon sijoit-
tautuneelta yhtiöltä, vaikka ne myöntävät
kyseisen hyvityksen kotimaisille yhtiöille sekä
sellaisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiö-
ille, joiden kanssa on tehty sopimus
kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.
Todellisuudessa ennakkoratkaisupyyntön
esittänyt tuomioistuvin halusi tietää, voi-
daanko tämänkaltaisella sopimuksella luoda
eroja yhteisön eri jäsenvaltioihin sijoittautu-
neiden yhtiöiden välillä. Yhteisöjen tuomiois-
tuvin ei valitettavasti pitänyt tarpeellisena
tähän kysymykseen vastaamista (97 kohta).

88. Vastaava tilanne oli kyseessä asiassa
Saint-Gobain ZN, johon olen niin ikään jo
viitannut, kun yritys, jonka kotipaikka oli
toisessa jäsenvaltiossa, halusi kiinteään toi-
mipaikkaansa Saksassa sovellettavan koti-
maisille yrityksille myönnettäviä veroetuja
yhteisön ulkopuolisiin kolmansiin valtioihin
(Sveitsin valaliitto ja Amerikan yhdysvallat)
sijoittautuneilta yhtiöiltä saatujen osinkojen
verotuksessa kaksinkertaisen verotuksen
välttämiseksi viimeksi mainittujen kanssa
tehtyjen sopimusten nojalla.

87. Tilanne kuitenkin muuttuu, kun kyse on
oikeushenkilöistä. Edellä mainitussa asiassa
Metallgesellschaft ym. pohdittiin sitä, voi-
vatko jäsenvaltion viranomaiset evätä yhtiö-

89. Kuten voidaan todeta, nämä kaksi
tapausta muistuttavat D:n tapausta, kun
tämä vaatii Alankomaissa samanlaista kohte-
lua kuin kahdenvälisen sopimuksen perus-
teella myönnetään Belgiassa asuville henki-
löille. Kun kyse on kolmenvälisestä suhteesta,
jossa on vertailtava ulkomaisia tekijöitä

⁴⁹ — Asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11819).

(Saksan ja Belgian), yhteisöjen tuomioistuinten on annettava tyydyttävä vastaus yhteisön oikeudessa asetettujen vaatimusten mukaisesti.

4. Syrjintäkiellon periaate ja suosituimmuuskohtelulauseke

90. Tähän ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet hallitukset ja komissio ovat yksimielisesti vastustaneet mahdollisuutta, että yhteisöjen tuomioistuin tulkitsisi EY 56 artiklaa kyseessä olevan sopimuksen nojalla siten, että se edellyttäisi Saksassa asuvien henkilöiden saavan Alankomaissa samanlaista kohtelua kuin Belgiassa asuvat henkilöt.

91. Etenkin Alankomaiden hallitus on käyttänyt paljon aikaa selittäessään esillä olevan asian eroavuuksia edellä mainitussa asiassa Saint-Gobain ZN ja asiassa Gottardo⁵⁰ annettuihin tuomioihin, joissa jäsenvaltion tuomiovallan alaisuudessa oli toisen jäsen-

valtion kansalaisia ja joissa oli kyse siitä, pitikö heihin soveltaa etuja, jotka oli myönnetty oman maan kansalaisille kolmansien maiden kanssa allekirjoitettujen kansainvälisten sopimusten nojalla. Todellisuudessa viimeksi mainittu seikka on ainoa ero, sillä esillä olevassa asiassa on kyse toisen jäsenvaltion kanssa tehdystä kahdenvälisestä sopimuksesta. Muilta osin tilanteet ovat samantaiset.

92. Gottardo, joka on syntyperältään italialainen mutta avioliittonsa vuoksi Ranskan kansalainen, halusi, että vahvistettaessa hänen vanhuuseläkkeensä määrää hänen synnyinmaassaan otettaisiin huomioon paitsi näissä kahdessa valtiossa täytetyt vakuutuskaudet, myös Sveitsissä täytetyt vakuutuskaudet Italian ja Sveitsin välisen sosiaaliturvasopimuksen mukaisesti, jonka mukaan italialaisten eläkkeen määrässä otetaan huomioon myös Sveitsissä työskennelty aika. Saint-Gobain ZN:n tapaus koski Ranskaan sijoittautunutta yhtiötä, joka oli maksanut Saksassa veroa sen alueella sijaitsevan tytäryhtiön tuloista ja varallisuudesta ja joka halusi saada veroedut, jotka myönnetään yrityksille, joiden kotipaikka on Saksassa, Sveitsin ja Yhdysvaltojen kanssa allekirjoitettujen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten mukaisesti. D. on Saksassa asuva henkilö, joka on verovelvollinen Alankomaissa siellä omistamansa kiinteän omaisuuden osalta; hän haluaa saada edun, joka myönnetään kyseisen jäsenvaltion oikeusjärjestyksessä Belgian kanssa tehdyn sopimuksen mukaisesti Belgiassa asuville ja Alankomaissa kiinteää omaisuutta omistaville. Ainoa ero näiden tapausten ja esillä olevan tapauksen välillä on se erikoisuus, että kahdessa ensin mainitussa tilanteessa on kyse maasta, jonka kanssa sopimus on tehty.

50 — Asia C-55/00, Gottardo, tuomio 15.1.2002 (Kok. 2002, s. I-413), jossa oli kyse kolmannen maan kanssa sosiaaliturvan alalla tehdystä kahdenvälisestä sopimuksesta. Kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuin seurasi 5.4.2001 antamassani ratkaisuehdotuksessa tekemiäni ehdotuksia.

93. Tämä ero ei kuitenkaan ole riittävä erilaisen ratkaisun antamiseksi.

95. Katsottaessa, että D. ja Belgiassa asuva verovelvollinen ovat samassa asemassa Alan-komaissa kiinteästä omaisuudesta maksettavan veron osalta, ensin mainitulla on näin ollen oikeus etuihin, joita näiden kahden valtion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella myönnetään jälkimmäiselle, mikäli sen soveltamatta jättäminen merkitsee pääomien vapaan liikkuvuuden perusteetonta estettä.

94. Pääasiassa kyseessä oleva sopimus poikkeaa ensinnäkin asioissa Saint-Gobain ZN ja Gottardo kyseessä olleista sopimuksista, sillä se kuuluu täysin perustamissopimuksen (EY 293 artikla) soveltamisalaan, joten jos on olemassa vaara, että sen sanamuodon mukainen tulkinta estää soveltamasta yhteisön oikeussääntöä, jäsenvaltioiden on mainittuja tapauksia suuremmalla syyllä tehtävä kaikki tarvittava tällaisen lopputuloksen välttämiseksi. Tämä voi vaikuttaa turhalta, mutta asian käsittelyyn osallistuneiden hallitusten lähestymistavan vuoksi minun on vielä muistutettava, että kun jäsenvaltiot harjoittavat verotusvaltaansa, niiden on noudatettava yhteisön oikeutta, jolloin sovelletulla normilla ei ole merkitystä: se voi olla laki, määräys tai kansainvälinen, yhteisön sisäinen tai kolmannen maan kanssa tehty sopimus. Näissä olosuhteissa yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Gottardo antamassaan tuomiossa, että ”jäsenvaltioiden on kansainvälisissä sopimuksissa — riippumatta siitä, onko kyse jäsenvaltioiden välisestä sopimuksesta vai yhden jäsenvaltion ja yhden tai useamman kolmannen maan välisestä sopimuksesta”⁵¹ — antamiensa sitoumusten täytäntöönpanossa noudatettava yhteisön oikeuden mukaisia velvoitteitaan, jollei EY 307 artiklan määräyksistä muuta johdu” (33 kohta).

96. Olen samaa mieltä tähän ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden hallitusten kanssa siitä, että suosituimmuuskohtelulausekkeen ei voida automaattisesti katsoa soveltuvan kysymyksessä olevaan tapaukseen, tai toisin sanoen siitä, että kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltö, joka koskee vapaata liikkuvuutta, ei edellytä jäsenvaltion kansalaisen saavan toisessa jäsenvaltiossa parasta mahdollista kohtelua, riippumatta siitä, onko se tarpeen yhteismarkkinoiden perustamiseksi. Tämä lähestymistapa on asiassa Gilly antamani ratkaisuehdotuksen 66 ja 67 kohdassa esittämäni perustelujen taustalla, kun totesin luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen osalta, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kahden välisen sopimuksen tarkoituksena on estää se, että yhden jäsenvaltion jo verottamaa tuloa verotetaan uudelleen toisessa jäsenvaltiossa, eikä se, että verovelvolliselle annettaisiin verotuksessa kussakin tapauksessa tälle edullisin asema.

⁵¹ — Kursivointi tässä.

97. Mikään ei kuitenkaan estä sitä, että jos jäsenvaltion soveltama sopimusmääräys estää pääomien vapaata liikkuvuutta siten, että muissa jäsenvaltioissa asuvia henkilöitä (joilla on Euroopan unionin kansalaisina oikeus olla tulematta syrjityksi kansalaisuutensa perusteella EY 12 artiklan ensimmäisen kohdan mukaisesti) kohdellaan perusteettomasti eri tavalla, tilanne on korjattava yhteisön oikeudessa lopettamalla epäyhdenvertaisuus.⁵² Toisin sanoen, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa on kyse kolmesta eri valtiosta, verotusvaltion verovelvollisen asema voi rakentua suositummuuskohtelulausekkeelle, mutta myös vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaololle. Verovelvollinen pyrkii D:n tavoin siihen, että Belgiassa asuvia henkilöitä koskevan sopimuksen soveltaminen ulotetaan koskemaan häntä, ja tämä vaatimus voidaan puolestaan jäsentää pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan kaavion avulla, jos suurimman verorasituksen ja kielteisten vaikutusten katsotaan olevan yhteisön oikeuden vastaisia. On siis yhteisön oikeuden vastaista hyväksyä toisen jäsenvaltion kanssa vasta-uuoroisia velvollisuuksia, jotka rajoittavat

kolmansien eurooppalaisten valtioiden kansalaisten vapaata liikkuvuutta.⁵³ Ei pidä unohtaa, että kansallisilla säännöksillä, joihin pätevästi tehdyt ja ratifioidut kansainväliset sopimukset sisältyvät, ei voida loukata eurooppalaisen oikeusjärjestyksen perusvapauksia.

98. Tässä ennakkoratkaisumenettelyssä huomautuksiaan esittäneet hallitukset vastustavat jyrkästi edellä olevaa kantaa esittämälleen eri perusteilla.

99. Ne väittävät, että D:n ja Belgiassa asuvan verovelvollisen tilanteita on mahdotonta vertailla toisiinsa. EY 293 artiklan soveltamisalaan kuuluvat yhdenmukaistetut sopimukset ovat seurausta neuvotteluista, joissa arvioidaan eri verojärjestelmien rakenteita ja sisältöä, minkä vuoksi konkreettista tilannetta koskevassa yhdenvertaisuuden arvioinnissa ei voida ottaa huomioon yksittäistä määräystä eikä edes sopimusta kokonaisuudessaan, vaan on arvioitava koko kansallista verojärjestelmää. Kuten komissio toteaa erittäin havainnollisesti, tietyt erilaiset sopimusperusteiset järjestelmät johtavat erilaisiin tilanteisiin, jotka eivät ole keskenään vertailukelpoisia.

52 — Oikeuskäytännössä, jonka toistuvuus vapauttaa minut sen siteeraamisesta, on katsottu, että EY 12 artiklaa on tarkoitettu soveltaa itsenäisesti ainoastaan niissä yhteisön oikeudessa säännellyissä tilanteissa, joiden osalta perustamissopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kielttäviä määräyksiä. Työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta (EY 39 artiklan 2 kohta), sijoittautumisvapaudesta (EY 43 artiklan ensimmäinen kohta) ja palvelujen tarjoamisen vapaudesta (EY 49 artiklan ensimmäinen kohta) poiketen pääomien vapaasta liikkuvuudesta määrätään ilman erityisiä tämänkaltaisia määräyksiä (EY 56 artikla), ja ainoana viittauksena syrjintään on EY 58 artiklan 3 kohta, jolla rajoitetaan tiettyjen saman määräjyksen 1 kohdassa tarkoitettujen toimenpiteiden toteuttamista, sillä laajuutensa vuoksi se käsittää kaikenlaisen perusteettoman erilaisen kohtelun, myös EY 12 artiklassa kielletyn.

53 — Ks. García Prats, F. A., "Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint-Gobain)", *Noticias de la Unión Europea*, nro 191, joulukuuta 2000, s. 9–54, erityisesti s. 49.

100. Edellä mainittu lähestymistapa olisi estänyt asioissa Gottardo ja Saint-Gobain ZN annetut tuomiot, kuten myös kaikki yhdenvertaisuuden arvioinnit, sillä jos sen lisäksi, että tosiasiallinen tilanne ja sovellettava normi ovat samanlaiset, samanlaisuutta edellytetään myös syiden, perusteiden, hyväksymismenettelyn ja niiden oikeusjärjestysten välillä, joihin kyseiset normit kuuluvat, tällaista arviointia ei voitaisi koskaan tehdä eikä koskaan tai lähes koskaan olisi toisiinsa rinnastettavia tapauksia. Todellisuudessa yhdenvertaisuuden arviointi on yksinkertaisempaa ja vaatimattomampaa, sillä kyse on sen selvittämisestä, sovelletaanko toisiinsa rinnastettavissa tosiasiallisissa tilanteissa kahteen henkilöön ilman eri perusteita eri sääntöjä, ja näitä kahta vertailtaessa ainoa asian kannalta merkityksellinen tutkimus liittyy siihen, onko näiden sääntöjen soveltamisella erilaiset vaikutukset jommankumman vahingoksi.

101. Olen tietoinen niistä riskeistä, joita edellä mainitut näkemykset saattavat aiheuttaa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtäviä sopimuksia koskevan järjestelmän tasapainolle ja vastavuoroisuudelle, mutta nämä epäkohdat eivät saa olla esteenä yhtenäismarkkinoiden perustamiselle. Vahvistaessaan tällaisissa sopimuksissa perusteita verotustoimivallan jakamiseksi jäsenvaltioiden pitäisi toimia huolellisemmin ja välttää määräyksiä, jotka voivat estää tämän tavoitteen toteutumisen. Toisaalta oikeus yhdenvertaisuuteen on vastavuoroisuuteen nähden erillinen ja itsenäinen oikeus, sillä ristiriitatilanteessa sille on annettava etusija

keskinäisiin sopimuksiin verrattuna. Jos tämänkaltaiseen sopimukseen sisältyvät vastavuoroiset velvoitteet ovat yhtenäisen Euroopan luomiseen tähtäävien perusajatus-ten vastaisia, kyseessä olevien valtioiden on etsittävä tämän tavoitteen toteuttamiseksi muita tapoja, jotka eivät aiheuta vahinkoa muiden jäsenvaltioiden kansalaisille yhteisön oikeusjärjestyksen vastaisesti. Tätä edellyttää suhteellisuusperiaate.

102. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että suosituimmuuskohtelu aiheuttaa vaaran veron kiertämisestä, jos verovelvollinen vetoaa vähiten ankaraan niistä veropetossäännöksistä, jotka jäsenvaltio on sisällyttänyt muiden valtioiden kanssa tekemiinsä sopimuksiin.

103. Tämä väite ei kuitenkaan voi menestyä. Ensinnäkään kyse ei ole suosituimmuuskohtelua koskevan periaatteen soveltamisesta vaan sellaisten yhteisön oikeuden perussääntöjen toimivuudesta, jotka ajoittain johtavat lopputulokseen, joka muistuttaa mainitulla periaatteella saatavaa lopputu-

lost. Toiseksi, todettu riski on pääasian tilanteessa vain hypoteettinen, sillä D. ei vaadi verovalvonnan poistamista vaan konkreettista ja täsmällistä veroetua.

104. Jos veron kiertämisen estäminen olisi nostettu yleistä etua koskevaksi ehdottomaksi perusteeksi, jolla voidaan oikeuttaa vapaan liikkuvuuden esteet, vielä tälläkin hetkellä keskusteltaisiin mahdollisuudesta soveltaa ennakkolupamenettelyä pääomanliikkeisiin yhteisön sisällä. Edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska antamassani ratkaisuehdotuksessa (27 kohta) totesin, että veropetosten ehkäiseminen ei ole jäsenvaltioille perusvapauksien rajoittamiseen annettu avoin valtakirja, vaan sitä on päinvastoin, kuten kaikkia poikkeuksia yhteisön oikeuden perusperiaatteista, tulkittava ja sovellettava suhteellisuusperiaatteen vaatimuksia noudattaen. Näin ollen vaikeudet veron täytäntöönpanossa ja verovalvonnessa eivät ole riittävä peruste näitä perusvapauksia rajoittaville säännöksille, jotka on muotoiltu ehdottomiksi, ilman että olisi otettu huomioon muita vähemmän tehokkaita keinoja saman päämäärän saavuttamiseksi.

105. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettava myöntävä vastaus saattaisi romuttaa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtävien kahdenvälisten sopimusten koko järjestelmän, mutta se ei olisi ensimmäinen kerta, kun yhteisöjen tuomioistuimen tuomiolla muutettaisiin jäsenvaltioiden oikeusjärjestelmää.

106. Näin ollen, kun otetaan huomioon toisen ennakkoratkaisukysymyksen toissijaisuus ja ensimmäiseen kysymykseen esitetty vastaus, ehdotan yhteisöjen tuomioistuinten, ettei se lausu tästä kysymyksestä tai että se vastaa siihen ainakin edellisillä sivuilla esitetyn suuntaisesti.

D Kolmas ennakkoratkaisukysymys

107. Viimeisessä ennakkoratkaisukysymyksessään kansallinen tuomioistuin on edelleen huolestunut Alankomaiden lainsäädännön yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden kanssa, mutta jättää verotusta koskevat kysymykset sivuun syventyäkseen prosessioikeuden saloihin.

108. Se haluaa erityisesti tietää, onko yhteisön oikeuden tehokkuusperiaatteen mukaisena pidettävä sellaista kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan silloin kun verohallinto veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, kantaja voi saada korvauksena vain hyvin pienen osan asian ajamisesta aiheutuneista kustannuksista.

109. Minulla on äskettäin ollut tilaisuus ottaa kantaa edellä mainittuun periaatteen ja rajoihin, jotka on mielestäni asetettava yhteisöjen tuomioistuimen tuomiovalalle sen pyrkiessä takaamaan yhteisön oikeusjärjestykseen sisältyvien normien tehokkuuden. Koska tätä jo riittävän laajaa ratkaisuehdotusta ei ole syytä pitkittää enempää, viittaan asiassa *Grundig Italiana* (26—30 kohta)⁵⁴ 14.3.2002 ja asiassa *Recheio* (23—35 kohta)⁵⁵ 11.12.2003 antamiini ratkaisuehdotuksiin.

110. Tuolloin puoltamani näkemyksen mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi rajoittua vastaamaan viimeiseen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että yhteisön oikeus ja erityisesti sen tehokkuutta edellyttävä periaate ovat esteenä jäsenvaltion säännöksille, joissa vahvistetaan jäsenvaltiota vastaan esitettyjen veronpalautusvaatimusten osalta prosessiekonominen järjestelmä, joka tekee käytännössä palautusta koskevan oikeuden käyttämisen erittäin vaikeaksi. Jos perusteettomasti suoritettun ja kirjatun veron palauttaminen edellyttää verovelvolliselta suuren rahamäärän maksamista, verovelvollinen voi lannistua, ja hänestä voi tuntua siltä, että häntä estetään epäasianmukaisesti käyttämästä oikeuksiaan. Kallis prosessijärjestelmä, yhtä vähän kuin hidas, ei sovi yhteen oikeudenkäytön tehokkuutta koskevan vaatimuksen kanssa.

111. Prosessuaalista järjestelmää itseään koskeva arviointi ja näiden vaatimusten täyttämisen analysointi kuuluvat kansalliselle tuomioistuimelle sekä aineellisista että käytännöllisistä syistä. Kansallisella tuomioistuimella on paitsi paremmat edellytykset arvioida kansallista oikeuttaan ja toimia sen mukaisesti, sillä on myös keinot tämän arvioinnin tekemiseksi kyseessä olevien toiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen perusteella.

112. Aikaisemman perusteella on joka tapauksessa täysin mahdollista, että kuten asiassa *Grundig Italiana* 24.9.2002 ja asiassa *Recheio* 17.6.2004 annetuissa tuomioissa, yhteisöjen tuomioistuin ei noudata antamaani ratkaisuehdotusta ja pyrkii ottamaan kansallisen tuomioistuimen roolin. Siltä varalta katson toissijaisesti, että menettelysäännös, jonka nojalla perusteettomasti maksetun veron palauttamista koskevassa oikeudenkäynnissä aiheutuneista yhteensä 12 500 euron kuluista⁵⁶ on mahdollista saada korvatuksi vain vähän yli 2 000 euroa, voi olla yhteisön oikeuden tehokkuusperiaatteen vastainen, koska se voi tehdä oikeus-suojakeinon käyttämisestä hyödytöntä ja lannistaa yhteisön oikeusjärjestykseen perustuvien oikeuksien haltijoita puolustamasta oikeuksiaan.

54 — Asia C-255/00, tuomio 24.9.2002 (Kok. 2002, s. I-8003).

55 — Asia C-30/02, tuomio 17.6.2004 (Kok. 2004, s. I-6051).

56 — Hallinnollisessa menettelyssä aiheutuneiden 10 000 euron sisällyttäminen summaan riippuu vahingonkorvauskanteen menestymisestä.

VII Ratkaisuehdotus

113. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Pääomien vapaata liikkuvuutta yhteisössä koskevat EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan varallisuusverotuksessa annetaan maassa asuville verovelvollisille oikeus verosta vapaaseen määrään, joka evätään ulkomailla asuvilta (paitsi jos 90 prosenttia näiden varallisuudesta on kyseisessä jäsenvaltiossa), kun viimeksi mainituilla henkilöillä ei ole muuta "verotettavaa varallisuutta" kuin kyseisessä maassa sijaitseva omaisuus, koska heidän omaisuudestaan muissa valtioissa ei kanneta tämänkaltaista veroa.

Yhteisön oikeus, erityisesti sen tehokkuutta edellyttävä periaate, on esteenä jäsenvaltion säännöksille, joissa vahvistetaan jäsenvaltiota vastaan esitettyjen veronpalautusvaatimusten osalta prosessiekonominen järjestelmä, joka tekee käytännössä palautuksen erittäin kalliiksi. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asiana on ratkaista kyseessä olevien tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen perusteella, onko pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö kyseisen periaatteen mukainen.