



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
2 päivänä lokakuuta 2014¹

Asia C-133/13

**Staatssecretaris van Economische Zaken ja
Staatssecretaris van Financiën
vastaan
Q**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Raad van State (Alankomaat))

Verolainsäädäntö — Pääomien vapaa liikkuvuus (SEUT 63 artiklan 1 kohta) — Kansallinen lahjavero — Jäsenvaltion alueella sijaitseviin suojelualueisiin sovellettava verohelpotus — Kansallisen luonnon- ja kulttuuriperinnön säilyttäminen — Verovalvonnan tehokkuus — Jäsenvaltioiden keskinäinen avunanto verotusasioissa — Direktiivien 2010/24/EU ja 2011/16/EU soveltamisala — Direktiivin 2010/24/EU 5 artiklan 1 kohdan toiseen alakohtaan ja direktiivin 2011/16/EU 3 artiklan 7 alakohtaan sisältyvä ”hallinnollisten tutkimusten” käsite — Tutkintavelvoitteen rajat

I Johdanto

1. Kun jäsenvaltiot verottavat perinnön tai lahjoituksen muodossa tehtävää varainsiirtoa, verorasite voi olla niin suuri, että varallisuuden saajan on myytävä osa varallisuudesta pystyäkseen maksamaan hänelle määrätyn veron. Tiettyjen varallisuuslajien kohdalla jäsenvaltiot kuitenkin kavahtavat tällaisia seurauksia ja myöntävät verohelpotuksia, jotta siirretty varallisuus voidaan säilyttää kokonaisena.
2. Tästä on kyse käsiteltävässä asiassa, jossa Alankomaiden kuningaskunta haluaa säilyttää tiettyjen kiinteistöläjien yhtenäisyyden myös niiden veronalaisen siirtämisen jälkeen. Jos kiinteistö on osa ”luonnonperintöä”, vero voidaan tämän perusteella puolittaa tai jopa jättää kokonaan kantamatta, sikäli kuin uusi omistaja säilyttää luonnonperinnön pitkällä aikavälillä. Alankomaiden kuningaskunta on kuitenkin kiinnostunut ainoastaan omasta luonnonperinnöstään. Jos Alankomaiden kansalainen siirtää lahjaveron alaisena ulkomailla sijaitsevan kiinteistön, hänelle ei myönnetä verohelpotusta.
3. Unionin tuomioistuimen on nyt selvitettävä, onko tällainen lainsäädäntö yhteensopiva perusvapauksien kanssa. Tässä yhteydessä ei voida tutkia ainoastaan sellaisen verohelpotuksen hyväksyttävyyttä, jonka tavoitteet ovat pelkästään kansallisia. Tältä osin käsiteltävällä asialla on tiettyjä yhtäläisyyksiä vireillä olevaan asiaan C-87/13, jossa olen äskettäin esittänyt ratkaisuehdotukseni.² Käsiteltävässä asiassa nousee lisäksi esille kysymyksiä, jotka liittyvät jäsenvaltioiden välisen hallinnollisen yhteistyön rajoihin, jos verohelpotus on myönnettävä myös ulkomailla sijaitsevalle kiinteistölle. Verohelpotuksen yhteydessä luonnonperinnön säilyttämistä kiinteistöllä on nimittäin valvottava pitkällä aikavälillä.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Ks. ratkaisuehdotukseni X (C-87/13, EU:C:2014:2164).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 16.3.2010 annetun neuvoston direktiivin 2010/24/EU³ (jäljempänä perintädirektiivi 2010/24) 2 artiklan 1 kohdassa määritellään direktiivin soveltamisala seuraavasti:

”Tätä direktiiviä sovelletaan saataviin, jotka liittyvät:

a) kaikenlaisiin jäsenvaltion – – kantamiin – – veroihin ja maksuihin;

– –”

5. Perintädirektiivin 2010/24 5 artiklan 1 kohdassa säädetään ”tietojen pyytämisen” mahdollisuudesta seuraavaa:

”Avunantoa pyytävän viranomaisen pyynnöstä pyynnön vastaanottavan viranomaisen on annettava kaikki tiedot, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia avunantoa pyytävälle viranomaiselle sen 2 artiklassa tarkoitettujen saatavien perinnässä.

Näiden tietojen antamiseksi pyynnön vastaanottavan viranomaisen on huolehdittava niiden hankkimiseksi tarvittavien hallinnollisten tutkimusten suorittamisesta.”

6. Perintädirektiivin 2010/24 ohella verotusasioissa annettavasta jäsenvaltioiden keskinäisestä avunannosta säädetään myös hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetussa neuvoston direktiivissä 2011/16/EU⁴ (jäljempänä yhteistyödirektiivi 2011/16). Sen 1 artiklan 1 kohdassa määritellään direktiivin ”kohde” seuraavasti:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan säännöt ja menettelyt, joiden mukaan jäsenvaltiot tekevät toistensa kanssa yhteistyötä vaihtaakseen tietoja, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia 2 artiklassa tarkoitettuja veroja koskevien jäsenvaltioiden kansallisten lakien hallinnoimiseksi ja täytäntöönpanemiseksi.”

7. Yhteistyödirektiivin 2011/16 ”soveltamisalasta” säädetään sen 2 artiklassa seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä sovelletaan kaikenlaisiin jäsenvaltion – – kantamiin tai niiden puolesta kannettuihin veroihin.

2. Sen estämättä, mitä 1 kohdassa säädetään, tätä direktiiviä ei sovelleta arvonlisäveroon ja tulleihin eikä valmisteveroihin, jotka kuuluvat jäsenvaltioiden välistä hallinnollista yhteistyötä koskevan muun unionin lainsäädännön soveltamisalaan. Tätä direktiiviä ei myöskään sovelleta – – maksettaviin pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin.

– –”

3 – EUVL L 84, s. 1.

4 – EUVL L 64, s. 1.

8. Yhteistyödirektiivin 2011/16 5 artiklassa säädetään jäsenvaltioiden keskinäisen avunannon mahdollisuudesta seuraavaa:

”Pyynnön vastaanottavan viranomaisen on pyynnön esittävän viranomaisen pyynnöstä ilmoitettava pyynnön esittäville viranomaiselle kaikki 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettut tiedot, jotka ovat sen hallussa tai jotka se saa hallinnollisten tutkimusten tuloksena.”

9. Yhteistyödirektiivin 2011/16 3 artiklan 7 alakohdan määritelmän mukaan ”hallinnollisella tutkimuksella” tarkoitetaan kyseisessä direktiivissä ”kaikkia tarkastuksia, tarkistuksia ja muita toimia, joita jäsenvaltiot suorittavat hoitaessaan tehtäviään verolainsäädännön moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi”.

B *Kansallinen oikeus*

10. Vuoden 1956 perintö- ja lahjaverolain (Successiewet 1956) 1 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan ”Alankomaissa lahjoitushetkellä asuneelta lahjanantajalta saadusta lahjoituksesta peritään lahjaveron koko lahjoituksen arvosta”.

11. Vuoden 1928 luonnonperintölain (Natuurschoonwet 1928) 7 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavasta verohelpotuksesta:

”Jos vuoden 1956 perintö- ja lahjaverolaissa tarkoitettuun saantoon sisältyy suojelualueeksi luokiteltu kiinteistö – –, verotuspäätöksen mukaisen lahjaveron tai perintöveron ja veron, joka olisi maksettava, jos kyseinen kiinteistö arvostetaan puoleen siitä käyvästä arvosta, joka sillä olisi saantohetkellä siinä tapauksessa, että sitä rasittaa 25 vuoden ajan velvollisuus säilyttää kiinteistö ja olla kaatamatta puita muutoin kuin yleisten metsänhoitosääntöjen mukaisesti on välttämätöntä tai tavanomaista, erotusta ei peritä.”

12. Saman säännöksen toisen virkkeen mukaan ensimmäisen virkkeen kannalta merkityksellinen käypä arvo on nolla, jos suojelualue on yleisön käytettävissä. Lahjaveroa ei näin ollen kanneta lainkaan.

13. Vuoden 1928 luonnonperintölain 1 §:n 1 momentin a kohdan määritelmän mukaan ”suojelualueella” tarkoitetaan ”Alankomaissa sijaitsevaa kokonaan tai osittain luontoalueista, metsäalueista tai muista puualueista koostuvaa kiinteistöä – mukaan luettuina sellaiset kiinteistöt, joilla on maalaistalo tai muita suojelualueen luonteeseen sopivia rakennuksia – sikäli kuin tällaisen kiinteistön säilymisellä sen ominaisuudessa on merkitystä luonnonperinnön säilymisen kannalta”.

14. Vuoden 1928 luonnonperintölain 1 §:n 2 momentin mukaan asetuksella määritetään tarkemmin, milloin kiinteistöä on pidettävä suojelualueena. Kyseisen asetuksen (Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928) 2 §:n 1 momentin mukaan tämä edellyttää seuraavien neljän edellytyksen täyttymistä: kiinteistön on oltava kooltaan vähintään 5 hehtaaria, kiinteistön maa- ja vesialueiden on muodostettava yhtenäinen alue, vähintään 30 prosenttia kiinteistön pinta-alasta on oltava metsää tai muita luontoalueita eikä kiinteistön käyttö saa vaikuttaa kielteisesti luonnonperintöön. Asetuksen 1 §:n 1 kohdassa määritellään muun muassa erikseen suojeltavat metsäalueet ja muut luontoalueet.

15. Vuoden 1928 luonnonperintölain 2 §:n mukaan omistaja voi pyytää toimivaltaisia ministereitä toteamaan, että hänen kiinteistönsä muodostaa tässä tarkoitettun suojelualueen.

III Pääasia

16. Pääasia koskee Q:n pyyntöä hänen omistamansa ja Englannissa sijaitsevan kiinteistön luokittelemisesta vuoden 1928 luonnonperintölaissa tarkoitetuksi suojelualueeksi. Pyyntöön taustalla on Q:n aikomus lahjoittaa kiinteistö pojalleen, joka asuu Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Koska Q sitä vastoin asuu Alankomaissa, lahjoituksesta kannetaan Alankomaissa lahjaveroa.

17. Alankomaiden hallintoviranomainen hylkäsi pyynnön pelkästään sillä perusteella, ettei kiinteistö sijaitse Alankomaissa, toisin kuin vuoden 1928 luonnonperintölain 1 §:n 1 momentin a kohdassa edellytetään. Q on hakenut tähän päätökseen muutosta oikeusteitse.

IV Menettely unionin tuomioistuimessa

18. Oikeusriitaa nyt käsittelevä Raad van State on esittänyt 13.3.2013 unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko tarve säilyttää kotimainen luonnonperintö ja kulttuurihistoriallinen perintö, mistä on kyse vuoden 1928 luonnonperintölaissa, sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, jolla voidaan oikeuttaa lainsäädäntö, jolla rajoitetaan lahjaverovapauden (verohelpotuksen) soveltaminen Alankomaissa sijaitseviin suojelualueisiin?
- 2 a) Kun kyse on sen tutkimisesta, voidaanko toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteistö luokitella vuoden 1928 luonnonperintölaissa tarkoitetuksi suojelualueeksi, voivatko jäsenvaltion viranomaiset vedota perintädirektiiviin 2010/24 virka-avun saamiseksi sen jäsenvaltion viranomaisilta, jossa kiinteistö sijaitsee, kun kiinteistön luokitukselta kyseisen lain perusteella suojelualueeksi seuraa vapautus sellaisen lahjaveron kantamisesta, joka kiinteistöstä on lahjoittamishetkellä maksettava?
- 2 b) Jos toisen kysymyksen a kohtaan vastataan myöntävästi, tulkitaanko yhteistyödirektiivin 2011/16 3 artiklan 7 alakohdan käsitettä ’hallinnollinen tutkimus’ niin, että siihen sisältyy myös paikalla tehtävä tutkimus?
- 2 c) Jos toisen kysymyksen b kohtaan vastataan myöntävästi, voidaanko perintädirektiivin 2010/24 5 artiklan 1 kohdassa käytetyn käsitteen ’hallinnolliset tutkimukset’ määrittelyssä nojautua yhteistyödirektiivin 2011/16 3 artiklan 7 alakohdan sisältyvään käsitteen ’hallinnollinen tutkimus’ määritelmään?
- 3) Jos toisen kysymyksen a, b tai c kohtaan vastataan kieltävästi, tulkitaanko SEU 4 artiklan 3 kohdassa määrätyn vilpittömän yhteistyön periaatteen, luettuna yhdessä SEUT 167 artiklan 2 kohdan kanssa, merkitsevän sitä, että kun yksi jäsenvaltio pyytää toiselta jäsenvaltiolta avunantoa sen tutkimiseen, voidaanko kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteistö luokitella sellaisessa laissa, jolla tavoitellaan kotimaisen luonnonperinnön ja kulttuurihistoriallisen perinnön säilyttämistä ja suojelemista, tarkoitetuksi suojelualueeksi, pyynnön vastaanottanut jäsenvaltio on velvollinen tällaiseen avunantoon?
- 4) Voidaanko pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus oikeuttaa tarpeella taata tehokkaat verotarkastukset, jos verotarkastusten tehokkuus voi vaarantua pelkästään sen johdosta, että kansallisten viranomaisten on matkustettava vuoden 1928 luonnonperintölain 7 §:n 1 momentissa säädetyn 25 vuoden ajan toiseen jäsenvaltioon tarvittavien tarkastusten tekemiseksi?”

19. Käsiteltävä asia yhdistettiin aluksi kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten asian C-87/13 kanssa. Kirjallisia huomautuksia yhdistetyistä asioista esittivät heinäkuussa 2013 Q, X (pääasian asianosainen asiassa C-87/13), Saksan liittotasavalta, Espanjan kuningaskunta, Ranskan tasavalta, Italian tasavalta, Alankomaiden kuningaskunta, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta sekä Euroopan komissio. Tämän jälkeen asiat erotettiin käsiteltäviksi erikseen.

20. Q, Saksan liittotasavalta, Espanjan kuningaskunta, Alankomaiden kuningaskunta ja komissio osallistuivat 21.5.2014 pidettyyn istuntoon asianosaisten kuulemiseksi.

V Oikeudellinen arviointi

21. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään lähinnä, onko nyt tarkasteltava verohelpotuksesta annettu sääntely yhteensopiva SEUT 63 artiklan 1 kohdassa määrätyn pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa. Kyseisen perusvapauden rikkomista tutkittaessa voidaan myös selvittää ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksiä, jotka koskevat jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyöstä annettujen direktiivien tulkintaa.

A Rajoitus

22. Nyt tarkasteltavalla lahjaveroon liittyvällä verohelpotuksella rajoitetaan SEUT 63 artiklan 1 kohdassa määrättyä pääomien vapaata liikkuvuutta.

23. Lahjojen verotuksellinen kohtelu kuuluu ensinnäkin pääomanliikkeitä koskevien EUT-sopimuksen määräysten soveltamisalaan, sikäli kuin kaikki osatekijät eivät rajoitu yhden ainoan jäsenvaltion sisälle.⁵ Näin on käsiteltävässä asiassa, koska lahjoitettava kiinteistö ei sijaitse Alankomaissa vaan toisessa jäsenvaltiossa.

24. Kyse on toiseksi pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksesta, jos ulkomailla sijaitsevan kiinteistön lahjoituksesta määräytyy suurempi vero kuin kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön lahjoituksesta. Unionin tuomioistuin on todennut näin perinnön yhteydessä,⁶ ja tätä oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa elävien kesken tehtäviin lahjoituksiin.⁷ Käsiteltävässä asiassa Q:n kiinteistön luokittelu suojelualueeksi ja siten lahjaveroon liittyvä verohelpotus evätään pelkästään sen vuoksi, ettei omaisuus sijaitse Alankomaissa.

25. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällainen rajoitus on – kansallista verolainsäädäntöä koskevasta SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan poikkeusmääräyksestä huolimatta – yhteensopiva pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa vain, jos erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa (jäljempänä B kohta), tai jos se on oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä⁸ (jäljempänä C kohta).

5 – Tuomio Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, 20 kohta).

6 – Ks. tuomio Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, 35 kohta).

7 – Ks. vastaavasti tuomio Mattner (EU:C:2010:216, 25 ja 26 kohta).

8 – Ks. tuomio Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

B Tilanteiden objektiivinen rinnastettavuus

26. Esille nousee siten ensinnäkin kysymys, ovatko objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa sellaisen verovelvollisen tilanne, joka lahjoittaa Alankomaissa sijaitsevan suojelualueen lahjaveron alaisena, ja sellaisen verovelvollisen tilanne, joka lahjoittaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan mutta muutoin suojelualueen edellytykset täyttävän kiinteistön lahjaveron alaisena.

27. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilanteiden objektiivista rinnastettavuutta on tutkittava siten, että otetaan huomioon kyseessä olevilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä.⁹ Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvauksen mukaan nyt tarkasteltavan verohelpotuksesta annetun sääntelyn tavoitteena on Alankomaiden luonnonympäristön ja kulttuurihistoriallisen perinnön säilyttäminen.

28. Tästä jäsenvaltion alueeseen rajoittuvasta tavoitteesta ei kuitenkaan seuraa, etteivät käsiteltävässä asiassa tarkasteltavat tilanteet ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa. Kuten olen nimittäin toisessa asiassa jo selventänyt, objektiivisen rinnastettavuuden tutkimiseksi kansallisen verokannustinsääntelyn tavoitetta ei voida määritellä puhtaasti kansallisesti.¹⁰

29. Mainitut tilanteet ovat siksi objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, jos toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteistö täyttää Alankomaiden sääntelyyn sisältyvät luonnonperinnöksi ja kulttuurihistorialliseksi perinnöksi luokittelun edellytykset, lukuun ottamatta sijaintia Alankomaissa koskevaa edellytystä. Näin on käsiteltävässä asiassa, koska suojelualueeksi luokittelu evättiin Q:lta pelkästään sen perusteella, ettei hänen kiinteistönsä sijaitse Alankomaissa.

C Oikeutettavuus

30. Seuraavaksi on tutkittava, onko Alankomaissa verohelpotuksesta annetun kaltainen sääntely oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

1. Kansallisen luonnon- ja kulttuuriperinnön säilyttäminen

31. Menettelyssä esitettiin, että kansallisen luonnon- ja kulttuuriperinnön säilyttäminen on tällainen oikeuttamisperuste.

32. Ensinnäkin on selvää, että Alankomaiden kuningaskunta saa edistää luonnon- ja kulttuuriperintöään. Kyseinen tavoite saavutettaisiin kuitenkin myös silloin, jos verohelpotus ulotettaisiin koskemaan ulkomailla sijaitsevia kiinteistöjä. Tätä verohelpotuksen laajentamista vastaan Alankomaiden kuningaskunta ei voisi vedota menestyksekkäästi siihen, että se johtaisi verotulojen vähentymiseen. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tarve estää verotulojen vähentyminen ei näet kuulu yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, joilla voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa vahvistetun vapauden rajoittaminen.¹¹

33. Alankomaiden sääntely voi siten olla oikeutettu vain, jos nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa jäsenvaltiot voivat *rajata* verohelpotusten myöntämisen koskemaan alueellaan sijaitsevaa kiinteistöä.

9 — Ks. tuomio X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, 22 kohta) ja tuomio SCA Group Holding ym. (C-39/13, C-40/13 ja C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 kohta).

10 — Ks. ratkaisuehdotukseni X (EU:C:2014:2164, 31 kohta).

11 — Tuomio komissio v. Itävalta (C-10/10, EU:C:2011:399, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

– Sääntelyn tavoitteen määrittelyn rajat

34. Oikeuskäytännössä ei ole vielä selvennetty sitä, millä edellytyksin jäsenvaltiot voivat vahvistaa verotuksellisen edun yhteydessä tavoitteen, joka koskee pelkästään kyseisen jäsenvaltion aluetta.

35. Unionin tuomioistuin on jo antanut useita tuomioita eri jäsenvaltioiden verosääntelystä, jossa verotuksellinen etu rajattiin koskemaan kotimaista toimintaa tai kotimaisia kohteita. Useimmissa näistä tapauksista sääntelyn *taustalla* oleva tavoite ei kuitenkaan rajoittunut pelkästään kyseisen jäsenvaltioon alueeseen. Unionin tuomioistuin ei hyväksynyt näissä tapauksissa verotuksellisten etujen rajaamista kotimaisiin tilanteisiin, koska etujen tavoite voitiin saavuttaa yhtä hyvin myös ulkomaisella avulla. Tuomiossa Petersen unionin tuomioistuin ei siten hyväksynyt sitä, että Saksan kehitysyhteistyöpolitiikkaa voitaisiin edistää ainoastaan Saksaan sijoittautuneiden yritysten avulla.¹² Omaa asuntoa varten Saksassa myönnettävästä avustuksesta tuomioistuin totesi, että tavoite asuntojen kysynnän tyydyttämisestä saavutetaan aivan yhtä hyvin, jos avustus myönnetään myös ulkomailla sijaitsevan oman asunnon rakennuttamista tai hankkimista varten.¹³ Tuomiossa Persche tuomioistuin totesi, ettei jäsenvaltio voi sulkea pois ulkomaisille laitoksille tehtyjen lahjoitusten vähentämistä verotuksessa, jos näiden laitosten tavoitteet ovat samanlaisia kuin kotimaisten laitosten tavoitteet.¹⁴

36. Käsiteltävässä asiassa verotuksellisen edun tavoitteena on kansallisen luonnon- ja kulttuuriperinnön säilyttäminen. Ulkomailla sijaitsevalle kiinteistölle myönnettävä verohelpotus ei palvelisi tätä tavoitetta, koska sillä edistettäisiin toisen jäsenvaltion kulttuuri- ja luonnonperintöä. Unionin tuomioistuimen on näin ollen ratkaistava käsiteltävässä asiassa, muodostaako verohelpotuksen taustalla oleva tavoite, joka koskee pelkästään kyseisen jäsenvaltion aluetta, mainitun kaltaisen oikeuttamisperusteen.

37. Oikeuskäytännössä on tältä osin toistuvasti vahvistettu, että jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti itse päättää niistä yleisistä eduista, joita ne haluavat edistää verotuksellisesti.¹⁵

38. Unionin tuomioistuin on lisäksi lähtökohtaisesti todennut, että jäsenvaltion tukitoimella voi olla kansallinen tavoite, sikäli kuin tuen käsittämää alaa ei ole yhdenmukaistettu unionin oikeudessa.¹⁶ Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan näet halu taata se, että asianomaisen jäsenvaltion yhteiskunnan ja edun saajan välillä on jokin sidos, voi olla objektiivinen, yleistä etua koskeva syy.¹⁷ Unionin tuomioistuin on näin lisäksi todennut, että edun saajien ryhmän laajentamisesta voi koitua kohtuuton kustannus edun myöntävälle jäsenvaltiolle ja että sillä saattaa siten olla vaikutusta tukien kokonaismäärään.¹⁸ Saman on pädetävä, jos edun kohteena ei ole tietty henkilö, jolla on sidos jäsenvaltion yhteiskuntaan, vaan tämän yhteiskunnan konkreettinen osa, kuten käsiteltävässä asiassa kansallinen luonnon- ja kulttuuriperintö. Merkityksellistä ei ole myöskään se, maksaako jäsenvaltio edun suoraan vai myöntääkö jäsenvaltio edun käsiteltävän asian tapaan verohelpotuksen eli verotuloista luopumisen muodossa.

39. Jäsenvaltiot eivät silti voi määrittellä verotuksellisten etujen tavoitetta unionin oikeuden nojalla täysin vapaasti, kuten olen jo todennut asiassa C-87/13.¹⁹ Tavoite voitaisiin nimittäin määrittellä myös ilmeisen protektionistisesti, esimerkiksi jos verotuksellisen edun on tarkoitus hyödyttää ainoastaan omia kansalaisia, ja se voisi siten vahingoittaa merkittävästi sisämarkkinoita.

12 — Tuomio Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, 61 kohta).

13 — Ks. tuomio komissio v. Saksa (C-152/05, EU:C:2008:17, 28 kohta).

14 — Ks. tuomio Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, 47–49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 — Ks. tuomio Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, 39 kohta); tuomio Persche (EU:C:2009:33, 48 kohta) ja tuomio Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, 30 kohta).

16 — Ks. vastaavasti tuomio Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, 94 kohta).

17 — Ks. mm. tuomio Tas-Hagen ja Tas (C-192/05, EU:C:2006:676, 34 kohta); tuomio Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, 32 kohta) ja tuomio Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 — Ks. tuomio Thiele Meneses (EU:C:2013:683, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 — Ks. ratkaisuehdotukseni X (EU:C:2014:2164, 43 kohta).

40. Edellä esitetyn perusteella on tarpeen erottaa unionin oikeuden mukaan hyväksyttävät ja ei-hyväksyttävät kansalliset sääntelytavoitteet. Unionin tuomioistuin on viitoittanut tältä osin tietä tuomiossa *Tankreederei I* käyttämällä erotteluperusteena sitä, onko verotuksellisella edulla liittymäkohtaa ”yhteiskunnallisiin tavoitteisiin”.²⁰ Tuomiossa *Laboratoires Fournier* tuomioistuin ei pitänyt hyväksyttävänä puhtaasti kansallisesti määriteltyä sääntelytavoitetta, koska se oli suoraan vastaavan yhteisön politiikan EUT-sopimukseen kirjattujen tavoitteiden vastainen.²¹

41. Kussakin yksittäistapauksessa on nähdäkseen punnittava jäsenvaltion verotuksellisesta edusta annetulle sääntelylle asettamaa kansallisesti suuntautunutta tavoitetta ja sääntelyn vaikutuksia EUT-sopimuksissa vahvistettuihin unionin tavoitteisiin, etenkin rajoitettuun perusvapauteen. Näin on tehtävä joka tapauksessa silloin, jos jäsenvaltion asettama tavoite kuuluu ainakin yleisessä muodossa myös unionin tavoitteisiin. Jos tavoitteella ei haitata suhteettomasti perusvapauden käyttämistä, jäsenvaltiolla on mahdollisuus edistää käytettävissään olevilla keinoilla tavoitetta, jolla on sidos sen yhteiskuntaan, josta myös edistämiseen käytettävät varat ovat peräisin. Näin torjutaan myös vaara siitä, ettei jäsenvaltio jätä käyttämättä varojaan unionin tavoitteen edistämiseen vain siksi, että se voi unionin oikeuden mukaan edistää sitä ainoastaan unionin laajuisesti.

– Sääntelyn tavoitteen merkitys

42. Tällaisen punninnan lopputulos on yleensä yksiselitteinen, jos perussopimuksissa kunnioitetaan jäsenvaltion asettamaa tavoitetta nimenomaisesti sen kansallisesti rajatussa muodossa, kuten kansallisen kulttuuriperinnön säilyttämisen tapauksessa. Asiassa *C-87/13* olenkin jo esittänyt, että kansallisen kulttuuriperinnön suojeleminen on yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan oikeuttaa sijoittautumisvapauden rajoittaminen.²² En näe mitään syytä päätyä toisenlaiseen käsitykseen käsiteltävässä asiassa rajoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalalla. Nyt tarkasteltava verohelpotus on siten oikeutettu, sikäli kuin sen tavoitteena on kansallisen kulttuuriperinnön säilyttäminen.

43. Sama pätee luonnonperinnön säilyttämiseen, sikäli kuin se on luettava kulttuuriperintöön rakennukseen liittyvänä osana tai rakennuksen kaltaisena. Näin on silloin, jos kansalliseen kulttuuriperintöön kuuluvat rakennukset ja niitä ympäröivä luonto muodostavat kokonaisuuden tai muovattua luontoa – esimerkiksi barokkipuutarhaa – on pidettävä rakennuksen kaltaisena.

44. Herää kuitenkin kysymys, voiko myös kansallisen luonnonperinnön säilyttäminen olla pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttamisperuste. Tämä koskee tapauksia, joissa verohelpotus myönnetään vuoden 1928 luonnonperintölain 1 §:n 1 momentin a kohdan sääntelyn ensisijaiselle suojelekohteelle, nimittäin ”kokonaan tai osittain luontoalueista, metsäalueista tai muista puualueista koostuvalle kiinteistölle”, ilman että kyseinen kiinteistö kuuluu samanaikaisesti kansalliseen kulttuuriperintöön. Toisin kuin kulttuuriperinnön kohdalla, EUT-sopimuksessa ei ole viitteitä siitä, että sillä pyrittäisiin suojelemaan myös luonnonperintöä erityisesti sen leimallisesti kansallisessa muodossa.

45. Menettelyn eri osapuolet ovat kuitenkin viitanneet perustellusti unionin tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jossa ympäristönsuojelu tunnustetaan yleisesti oikeuttamisperusteeksi.²³ Vaikka kyseinen oikeuskäytäntö onkin toistaiseksi painottunut ympäristön suojelemaan saastumiselta tai huolellisuuteen luonnonvarojen hoidossa, SEUT 191 artiklan 1 kohdan

20 — Ks. tuomio *Tankreederei I* (EU:C:2010:827, 30–33 kohta).

21 — Ks. tuomio *Laboratoires Fournier* (C-39/04, EU:C:2005:161, 23 kohta).

22 — Ks. ratkaisuehdotukseni X (EU:C:2014:2164, 35–46 kohta).

23 — Ks. tuomio *ADBHU* (240/83, EU:C:1985:59, 13 kohta); tuomio komissio v. *Tanska* (302/86, EU:C:1988:421, 9 kohta); tuomio komissio v. *Belgia* (C-2/90, EU:C:1992:310, 32 kohta); tuomio komissio v. *Saksa* (C-463/01, EU:C:2004:797, 75 kohta); tuomio komissio v. *Itävalta* (C-320/03, EU:C:2005:684, 70 kohta); tuomio komissio v. *Itävalta* (C-524/07, EU:C:2008:717, 57 kohta) ja tuomio *Mickelsson ja Roos* (C-142/05, EU:C:2009:336, 32 kohta).

ensimmäisessä luettelakohdassa vahvistetaan aivan yleisesti unionin tavoitteeksi ympäristön laadun säilyttäminen ja suojelu. Siihen kuuluu myös luonnonperinnön suojelu,²⁴ jota myös olemassa olevien, toisiinsa liittyvien luontoalueiden säilyttäminen edistää. Käsiteltävässä asiassa riidanalaisella verohelpotuksella edistetään tiettyjen luontoalueiden säilymistä kokonaisuutena, koska sillä alennetaan perinnön tai lahjoituksen muodossa tapahtuvaan varallisuuden siirtoon liittyvää verorasitetta ja siten pienennetään sen todennäköisyyttä, että omaisuuden saaja joutuu verorasitteen vuoksi myymään osan omaisuudesta.

46. Riidanalaisella sääntelyllä on näin ollen myös luonnonperinnön säilyttämisen osalta perussopimuksissa, joskin ainoastaan yleisessä muodossa, tunnustettu tavoite.

– Sisämarkkinoihin kohdistuvan haitan laajuus

47. Se, onko jäsenvaltio kuitenkin oikeutettu pyrkimään tavoitteeseen, jota edistetään perussopimuksissa ainoastaan yleisessä muodossa, – kuten käsiteltävässä asiassa luonnonperinnön säilyttäminen – myös puhtaasti kansallisesti, määräytyy erityisesti sen perusteella, missä määrin sillä haitataan sisämarkkinoita, tässä pääomien vapaata liikkuvuutta. Tämä haitta ei kuitenkaan nähdäkseni ole käsiteltävässä asiassa painoarvoltaan riittävä, jotta jäsenvaltio ei voisi rajata verotuksellisen edun koskemaan kansallista luonnonperintöä.

48. SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ensinnäkin määrätään, että verovelvollisia voidaan lähtökohtaisesti kohdella eri tavoin heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella. Vaikka tätä poikkeusta lievennetään merkittävästi saman artiklan 3 kohdan määräyksessä ja etenkin oikeuskäytännössä,²⁵ siitä voidaan kuitenkin päätellä, että pääomien vapaalle liikkuvuudelle on annettava vähäisempi painoarvo kuin muille perusvapauksille punnittaessa sitä jäsenvaltion asettaman sääntelyn tavoitteen yhteydessä.

49. Nyt tarkasteltavan verohelpotuksen kohteena on toiseksi kiinteistö. Verotuksellisella edulla pyritään vaikuttamaan sen tilaan. Ulkomailla sijaitseva kiinteistö kuuluu kuitenkin lähtökohtaisesti sen jäsenvaltion toimivaltaan, jonka alueella se sijaitsee. Jos käsiteltävässä asiassa Alankomaissa myönnettävä verohelpotus ulotettaisiin koskemaan Englannissa sijaitsevaa kiinteistöä, voisi jopa syntyä ristiriita Yhdistyneen kuningaskunnan luonnonsuojelupolitiikan tavoitteiden kanssa. Tietyin edellytyksin varustetulla verohelpotuksella voi nimittäin olla samankaltaisia vaikutuksia kuin jäsenvaltion asettamilla velvoitteilla ja kielloilla. Tällaisia valtuuksia Alankomaiden kuningaskunnalla ei kuitenkaan ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteistön suhteen.

50. Komissio on tässä yhteydessä vastaavasti väittänyt, että jo verottamalla ulkomailla sijaitsevan kiinteistön omistusoikeuden siirtymistä Alankomaiden kuningaskunta ylittää maantieteellisen toimivaltansa ja että tästä syystä myös verohelpotus on myönnettävä maantieteellisestä toimivallasta riippumatta. En ole tästä samaa mieltä. Verottamalla kansalaisensa varallisuuden siirtoa jäsenvaltio puuttuu ainoastaan hänen taloudelliseen suoriutuskykyynsä sen yhteiskunnan hyväksi, jossa hän elää, eikä ylitä näin vielä maantieteellistä toimivaltansa, vaikka kansalaisen taloudellinen suoriutuskyky ilmeneekin ulkomailla sijaitsevassa kiinteistössä.

51. Katson lisäksi, että käsiteltävässä asiassa vaikutukset pääomien vapaaseen liikkuvuuteen ovat hyvin rajalliset. Siinä sisämarkkinoihin kohdistuu haittaa siten, että myöntämällä verotuksellinen etu ainoastaan jäsenvaltion alueella sijaitseville kiinteistöille vähennetään ulkomailla sijaitsevien kiinteistöjen houkuttelevuutta kyseisen jäsenvaltion kansalaisten sijoituskohteena. Etu koskee

24 — Ks. luontotyyppien sekä luonnonvaraisen eläimistön ja kasviston suojelusta 21.5.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/43/ETY (EYVL L 206, s. 7) johdanto-osan neljäs perustelukappale ja tuomio komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-6/04, EU:C:2005:626, 25 kohta).

25 — Ks. tuomio komissio v. Saksa (C-211/13, EU:C:2014:2148, 45–47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

ensinnäkin ainoastaan verrattain vähäistä määrää kiinteistöjä eli niitä, jotka voivat täyttää suojelualueen edellytykset. Toiseksi niiden lukuisten näkökohtien joukossa, jotka sijoittaja ottaa huomioon kiinteistöön sijoittamisen yhteydessä, mahdollisesti syntyvän lahjaveron määrällä lienee yleensä ainoastaan toissijainen merkitys.

– Päätelmä

52. Käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva, lahjaveroon liittyvästä verohelpotuksesta aiheutuva pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittaminen on näin ollen oikeutettua sekä kansallisen luonnon- että kulttuuriperinnön säilyttämistä koskevien sääntely tavoitteiden perusteella.

2. Verovalvonnan tehokkuus

53. Lisäksi tutkin, voidaanko nyt tarkasteltava rajoitus oikeuttaa myös verovalvonnan tarpeilla. Tätä käsitellään etenkin neljännessä ennakkoratkaisukysymyksessä. Siihen liittyvät kuitenkin myös toisen ennakkoratkaisukysymyksen a, b ja c kohta sekä kolmas ennakkoratkaisukysymys, jotka koskevat jäsenvaltioiden keskinäisen avunannon mahdollisuuksia. Kaikkien niiden taustalla on kysymys siitä, taattaisiinko nyt tarkasteltavan verohelpotuksen edellytysten noudattamiseen kohdistuva viranomaisvalvonta riittävästi ulkomailla sijaitsevan kiinteistön kohdalla.

54. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusvapauksien käyttämistä voidaan rajoittaa ”verovalvonnan tehokkuuden” vuoksi.²⁶ Jäsenvaltion on nimittäin lähtökohtaisesti pystyttävä tarkistamaan täsmällisesti se määrä, joka verovelvollisen on maksettava.²⁷ Tämä voi olla ongelmallista tilanteissa, joissa selvityksiä on tehtävä toisessa jäsenvaltiossa.

55. Samoin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tätä oikeuttamisperustetta ei kuitenkaan voida hyväksyä silloin, jos jäsenvaltio voi tehdä tarvittavat tarkastukset ulkomailla joko toisten jäsenvaltioiden avunantoa käyttäen²⁸ tai verovelvollisen esittämien tietojen ja selvitysten avulla.²⁹ Tällöin on myös kohtuullista, että jäsenvaltion on vaikeampaa harjoittaa valvontaa toisessa jäsenvaltiossa kuin omalla alueellaan.³⁰ Jäsenvaltio voi siksi vedota ”verovalvonnan tehokkuuden” oikeuttamisperusteeseen vain, jos mainitut tietolähteet ovat riittämättömiä ulkomaisten tapahtumien valvomiseen.³¹

56. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan viranomaispäätös siitä, täyttääkö kiinteistö vuoden 1928 luonnonperintölain 1 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitettujen suojelualueen edellytykset, edellyttää paikalla tehtäviä tarkastuksia. Sama pätee myöhemmin 25 vuoden ajan tehtäviin tarkastuksiin sen toteamiseksi, täyttääkö kiinteistö edelleen verohelpotuksen edellytykset.

57. Näin ollen verovelvollisen omat selvitykset verovalvonnan välineenä eivät tule kyseeseen käsiteltävässä asiassa. Herää kuitenkin kysymys, voitaisiinko kiinteistön sijaintipaikassa tarvittavat tarkastukset toteuttaa hyödyntämällä toisten jäsenvaltioiden viranomaisten avunantoa.

26 — Ks. tuomio Rewe (120/78, EU:C:1979:42, jäljempänä Cassis de Dijon -tapaus, 8 kohta); tuomio A (C-101/05, EU:C:2007:804, 55 kohta) ja tuomio Strojírny Prostějov ja ACO Industries Tábor (C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, 55 kohta).

27 — Ks. vastaavasti tuomio Futura Participations ja Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, 31 kohta); tuomio Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, 35 kohta) ja tuomio SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, 44 kohta).

28 — Ks. jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetusta neuvoston direktiivistä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) mm. tuomio Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, 18 kohta); tuomio Centro di Musicologia Walter Stauffer (EU:C:2006:568, 50 kohta) ja tuomio komissio v. Belgia (C-296/12, EU:C:2014:24, 43 kohta).

29 — Ks. mm. tuomio Bachmann (EU:C:1992:35, 20 kohta); tuomio Danner (C-136/00, EU:C:2002:558, 50 kohta); tuomio Persche (EU:C:2009:33, 53 kohta) ja tuomio Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, 81 kohta).

30 — Ks. vastaavasti tuomio Centro di Musicologia Walter Stauffer (EU:C:2006:568, 48 kohta) ja tuomio komissio v. Belgia (C-383/10, EU:C:2013:364, 53 kohta).

31 — Ks. vastaavasti tuomio Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, 67 kohta) ja tuomio komissio v. Belgia (EU:C:2013:364, 55–60 kohta).

a) Sovellettava direktiivi

58. Edellä esitetty huomioon ottaen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa toisen ennakkoratkaisukysymyksensä a kohdalla ensinnäkin selvittää, voivatko Alankomaiden viranomaiset saada perintädirektiivin 2010/24 nojalla avunantoa sen jäsenvaltion viranomaisilta, jossa kiinteistö sijaitsee.

59. Perintädirektiivi 2010/24 ei kuitenkaan tarjoa mahdollisuuksia vedota keskinäiseen avunantoon sitä pääasiassa riidanalaista päätöstä varten, täyttääkö kiinteistö vuoden 1928 luonnonperintölain 1 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitetun suojelualueen edellytykset. Sen 2 artiklan 1 kohdan mukaan direktiiviä nimittäin sovelletaan ainoastaan jo syntyneisiin saataviin. Käsiteltävässä asiassa lahjaveroa ei ole kuitenkaan vielä syntynyt.

60. Alankomaiden viranomaiset voivat lähtökohtaisesti turvautua tässä yhteydessä yhteistyödirektiiviin 2011/16.

61. Kyseistä direktiiviä sovelletaan sen 2 artiklan 1 kohdan mukaan kaikenlaisiin veroihin. Lahjavero ei kuulu saman artiklan 2 kohdassa lueteltuihin veroihin, joihin direktiiviä ei sovelleta.

62. En voi yhtyä Saksan liittotasavallan näkemykseen, jonka mukaan yhteistyödirektiiviä 2011/16 ei kuitenkaan sovelleta verotusta edeltäviin hallintomenettelyihin. Pääasiassa riidanalaisessa toteamuksessa siitä, voidaanko kiinteistö luokitella vuoden 1928 luonnonperintölaissa tarkoitetuksi suojelualueeksi, on tosin ilmeisesti kyse yleisestä hallintotoimesta, johon liittyy erilaisia oikeusvaikutuksia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan toteamuksesta kuitenkin myös seuraa, että lahjoituksen yhteydessä lahjaverosta myönnetään verohelpotus. Yhteistyödirektiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdan mukaan direktiivin soveltamisala on kuitenkin laaja ja käsittää kaikki tiedot, jotka ovat ”ennalta arvioiden olennaisia” veroja koskevien jäsenvaltioiden kansallisten lakien hallinnoimiseksi ja täytäntöönpanemiseksi. Jos sitovalla toteamuksella voi siis kansallisen oikeusjärjestyksen mukaan olla vaikutuksia yhteistyödirektiivin 2011/16 soveltamisalaan kuuluvan veron määrittämiseen, myös tähän määrittämiseen liittyvät tiedot ovat ennalta arvioiden olennaisia verotuksen kannalta.

63. Vuoden 1928 luonnonperintölain 7 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetyn verohelpotuksen edellytysten noudattamisen myöhemmässä valvonnassa ei kuitenkaan voida turvautua yhteistyödirektiiviin 2011/16. Alankomaiden kuningaskunta on perustellusti huomauttanut, että tältä osin sovelletaan perintädirektiiviä 2010/24. Alankomaiden sääntelyn mukaan nimittäin ainoastaan osa täysimääräisenä määritetystä verosta jätetään tiettyjen edellytysten täytyessä kantamatta. Kuten myös unionin tuomioistuimen asiassa National Grid Indus antamasta tuomiosta ilmenee, perintädirektiivi 2010/24 muodostaa oikeusperustan keskinäiselle avunannolle jo määritettyjen verojen osalta, joiden kantaminen määräytyy myös muiden edellytysten perusteella.³²

64. Alankomaiden viranomaiset voivat näin ollen soveltaa käsiteltävässä asiassa lähtökohtaisesti verovalvontaa varten ensin yhteistyödirektiiviä 2011/16 ja myöhemmin perintädirektiiviä 2010/24.

32 — Ks. keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 26.5.2008 annetusta neuvoston direktiivistä 2008/55/EY (EUVL L 150, s. 28), joka kumottiin perintädirektiivillä 2010/24, tuomio National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 78 kohta).

b) Pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion hallinnollisen tutkimuksen laajuus

65. Toisen kysymyksen b ja c kohdalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lisäksi, olisivatko pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion viranomaiset velvollisia tekemään tarvittavia kiinteistöön liittyviä tarkastuksia paikalla. Koska käsiteltävässä asiassa sovellettaisiin sekä yhteistyödirektiiviä 2011/16 että myöhemmin perintädirektiiviä 2010/24, niistä pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle aiheutuvia velvoitteita on tutkittava erikseen.

i) Yhteistyödirektiivi 2011/16

66. Yhteistyödirektiivin 2011/16 5 artiklan mukaan pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion viranomaisen on ilmoitettava tiedot, jotka ovat sen hallussa tai ”jotka se saa hallinnollisten tutkimusten tuloksena”. Hallinnollisen tutkimuksen käsite määritellään direktiivin 3 artiklan 7 alakohdassa. Sen mukaan hallinnollisella tutkimuksella tarkoitetaan ”kaikkia tarkastuksia, tarkistuksia ja muita toimia, joita jäsenvaltiot suorittavat hoitaessaan tehtäviään verolainsäädännön moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi”.

67. Edellä esitetty laaja määritelmä käsittää ehdottomasti myös paikalla tehtävät tarkastukset. Tätä tukee yhteistyödirektiivin 2011/16 6 artiklan 1 kohta, jonka mukaan pyynnön vastaanottavan viranomaisen on huolehdittava ”sellaisten – – tutkimusten” suorittamisesta, jotka ”ovat tarpeen – – tietojen saamiseksi”. Komissio on lisäksi viitannut perustellusti direktiivin 11 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan a ja b alakohtaan, joista ilmenee, että hallinnollisia tutkimuksia voidaan suorittaa virastojen ulkopuolella koko pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion alueella. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen b kohtaan on näin ollen vastattu.

68. Alankomaiden kuningaskunta on kuitenkin väittänyt, että kiinteistöön liittyviä tarkastuksia olisi tehtävä paikalla myös ilmoittamatta niistä ennalta, jotta voidaan valvoa sitä, onko suojelualue yleisön käytettävissä vuoden 1928 luonnonperintölain 7 §:n 1 momentin toisen virkkeen mukaisesti. Yhdistynyt kuningaskunta puolestaan katsoo, etteivät sen viranomaiset ole käsiteltävässä asiassa velvollisia tekemään yhteistyödirektiivin 2011/16 17 artiklan 2 kohdan ja 6 artiklan 3 kohdan nojalla tällaisia yllätystarkastuksia. Yhdistyneen kuningaskunnan prosessioikeuden mukaan kiinteistöön liittyvistä paikalla tehtävistä tarkastuksista on nimittäin ilmoitettava ennalta omistajalle.

69. Yhteistyödirektiivin 2011/16 17 artiklan 2 kohdan mukaan pyynnön vastaanottava jäsenvaltio ei ole velvollinen ”suorittamaan tutkimuksia – –, jos tällaisten tutkimusten tekeminen – – sen omiin tarkoituksiin olisi sen lainsäädännön vastaista”. Saman direktiivin 6 artiklan 3 kohdassa säädetään lisäksi, että pyynnön vastaanottavan viranomaisen on pyydetyn hallinnollisen tutkimuksen tekemiseksi ”noudatettava samoja menettelyjä, joita se noudattaisi toimiessaan omasta aloitteestaan – –”.

70. Yhteistyödirektiivin 2011/16 17 artiklan 2 kohtaa edeltäneestä säännöksestä unionin tuomioistuin on jo todennut, että sitä on poikkeussäännöksenä tulkittava suppeasti ja että jäsenvaltioilla on vilpittömän yhteistyön periaatteen (nykyisin: SEU 4 artiklan 3 kohta) nojalla velvollisuus tosiasiallisesti harjoittaa direktiivillä käyttöön otettua tietojenvaihtoa.³³ Tällä oikeuskäytännöllä on kaksi seurausta käsiteltävän asian kannalta. Ensinnäkin yhdyen sen perusteella Saksan liittotasavallan ja Yhdistyneen kuningaskunnan väitteeseen, jonka mukaan vilpittömän yhteistyön periaatetta konkretisoidaan nyt tarkasteltavilla jäsenvaltioiden keskinäisestä avunannosta annetuilla direktiiveillä ja se on otettava huomioon niitä sovellettaessa, mutta kyseisistä säännöksistä poiketen siinä ei aseteta keskinäistä avunantoa koskevia velvoitteita sinänsä. Näin on vastattu kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen.

33 — Tuomion *Établissements Rimbaud* (EU:C:2010:645) 48 kohta, joka koskee jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) 8 artiklaa.

71. Toiseksi yhteistyödirektiivin 2011/16 17 artiklan 2 kohdan suppea tulkinta ei nähdäkseni oikeuta Yhdistynyttä kuningaskuntaa kieltäytymään tekemästä yllätystarkastuksia, joissa tutkitaan, onko kiinteistö yleisön käytettävissä. Kyse on yleisesti saatavilla olevasta tiedosta, jonka hankkiminen ei vaadi julkisen vallan käyttöä. Yhdistyneen kuningaskunnan menettelyssä esittämät menettelysäännökset näyttävät sitä vastoin koskevan sellaisen kiinteistön tarkastamista, joka ei ole yleisön käytettävissä.

72. Jos keskinäisen avunannon toteuttamisen yhteydessä kuitenkin osoittautuisi, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ovat tosiasiallisesti hallintomenettelyoikeuteensa sisältyvän asianomaisen kiellon vuoksi estyneitä suorittamasta yllätystarkastusta, jossa tutkitaan, onko kiinteistö yleisön käytettävissä, Alankomaiden viranomaiset voisivat tutkia tätä seikkaa vielä riittävästi myös ennalta ilmoitettujen, paikalla tehtävien tarkastusten ja niitä täydentävien todisteiden, kuten todistajanlausuntojen, perusteella.

ii) Perintädirektiivi 2010/24

73. Sikäli kuin kiinteistön suojelualueeksi luokittelun ja lahjaveron määrittämisen jälkeen on tarpeen tehdä seuraavien 25 vuoden ajan kiinteistöön kohdistuvia tarkastuksia, Alankomaiden viranomaiset voivat turvautua perintädirektiivin 2010/24 5 artiklassa säädettyyn tietojen pyytämiseen.

74. ”Hallinnolliset tutkimukset”, joita pyynnön vastaanottavan viranomaisen on perintädirektiivin 2010/24 5 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan suoritettava tietojen antamiseksi, käsittävät myös paikalla tehtävät tarkastukset. Direktiivissä ei nimittäin säädetä niiden rajaamisesta tiettyihin tutkimustoimiin. Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan niillä tarkoitetaan pikemminkin kaikkia tietojen antamiseksi ”tarvittavia” tutkimuksia. Perintädirektiivin 2010/24 7 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdasta lisäksi ilmenee, että tutkimuksia voidaan suorittaa sekä virastoissa että niiden ulkopuolella pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion koko alueella. Näin on vastattu myös toisen ennakkoratkaisukysymyksen c kohtaan.

75. Yhdistynyt kuningaskunta ei esittänyt käsiteltävässä asiassa kansalliseen hallintomenettelyoikeuteen perustuvia väitteitä perintädirektiivin 2010/24 5 artiklan 2 kohdan a alakohdasta, jonka mukaan pyynnön vastaanottavan viranomaisen ei tarvitse toimittaa tietoja, ”joita se ei voisi hankkia pyynnön vastaanottavassa jäsenvaltiossa syntyvien samankaltaisten saatavien perimiseksi”. Muilta osin voidaan soveltaa vastaavasti edellä yhteistyödirektiivin 2011/16 yhteydessä tutkintavelvoitteen rajoista esittämiäni toteamuksia.³⁴

76. En voi lopuksi yhtyä Saksan liittotasavallan näkemykseen, jonka mukaan pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion ei voida kohtuudella odottaa suorittavan nyt tarkasteltavan verohelpotuksen edellyttämiä jatkuvia tarkastuksia niihin liittyvän rasituksen vuoksi. Voi tosin olla poikkeustapauksia, joissa tietojen hankkiminen on suhteetonta pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion kannalta. Jäsenvaltioiden voidaan kuitenkin lähtökohtaisesti odottaa tekevän myös laajoja tutkimuksia, koska jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyö perustuu vastavuoroisuuteen. Toisin kuin hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010³⁵ 54 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, perintädirektiivissä 2010/24 ei aseteta avunantovelvoitteelle yleistä rajoitusta, jonka mukaan se ei saa aiheuttaa pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle suhteetonta hallinnollista rasitusta. SEU 4 artiklan 3 kohdassa määrätty vilpittömän yhteistyön periaate huomioon ottaen pyynnön esittävä jäsenvaltio ei kuitenkaan voi edellyttää pyynnön vastaanottavalta jäsenvaltiolta useammin toistuvia tai tiukempia tarkastuksia kuin ne, joita se itse suorittaisi.

34 — Ks. edellä 70–72 kohta.

35 — EUVL L 268, s. 1.

c) Päätelmä

77. Nyt tarkasteltavaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta ei täten voida oikeuttaa verovalvonnan tehokkuuden tarpeella, koska Alankomaiden viranomaiset voivat suorittaa tarvittavat tarkastukset yhteistyödirektiivin 2011/16 tai perintädirektiivin 2010/24 5 artiklassa säädetyn tietojen pyytämisen avulla. Näin ollen ei ole tarpeen vastata neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen, joka koskee Alankomaiden viranomaisten omien tarkastusten suorittamista ulkomailla.

3. Verotuksen johdonmukaisuuden säilyttäminen

78. Lisäksi on tarkasteltava vielä verotuksen johdonmukaisuuden säilyttämisen oikeuttamisperustetta, johon osa menettelyn osapuolista on vedonnut sen yhteydessä, että verohelpotuksella on tarkoitus kompensoida Alankomaissa sijaitsevan kiinteistön säilyttämisvelvoitteesta ja käyttörajoituksista omistajalle aiheutuvia rasitteita.

79. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella perusvapauden käytön rajoitus. Kyseisen veroedun on oltava välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero.³⁶ Yhteyden välittömyyttä on arvioitava verojärjestelmän päämäärään nähden.³⁷

80. Riippumatta siitä, voidaanko tämän oikeuttamisperusteen yhteydessä ottaa huomioon myös verolainsäädännön ulkopuoliset rasitteet, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvauksesta ei nähdäkseen käy ilmi, miksi toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön luokitteluun suojelualueeksi ei liittyisi myös säilyttämisvelvoitteita ja käyttörajoituksia, jotta se voisi hyötyä käsiteltävässä asiassa riidanalaisesta verohelpotuksesta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on lisäksi ilmoittanut verohelpotuksen tavoitteeksi kansallisen luonnon- ja kulttuuriperinnön säilyttämisen eikä niiden omistajalle aiheutuvien rasitteiden kompensoimista, jotka eivät liity suoraan verohelpotuksen saamisen edellytyksiin.

81. Nyt tarkasteltavaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta ei siten voida oikeuttaa verotuksen johdonmukaisuuden säilyttämisellä.

D Päätelmä

82. Näin ollen on todettava, että Alankomaissa sen alueella sijaitseviin suojelualueisiin lahjaveron yhteydessä sovellettavalla verohelpotuksella rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta, mutta rajoitus on oikeutettu kansallisen luonnon- ja kulttuuriperinnön säilyttämiseen liittyvistä syistä.

VI Ratkaisuehdotus

83. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Raad van Staten esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen sääntely, jossa vapautusta lahjaverosta sovelletaan ainoastaan kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitseviin suojelualueisiin, ei ole SEUT 63 artiklan 1 kohdassa määrätyn pääomien vapaan liikkuvuuden vastainen, jos sen tavoitteena on kansallisen luonnon- ja kulttuuriperinnön säilyttäminen.

36 — Ks. tuomio Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, 42 kohta); tuomio Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, 43 ja 44 kohta); tuomio DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, 46 kohta) ja tuomio Welte (EU:C:2013:662, 59 kohta).

37 — Ks. tuomio Papillon (EU:C:2008:659, 44 kohta) ja tuomio Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, 42 kohta).

- 2) Direktiivin 2011/16/EU 3 artiklan 7 alakohdassa ja direktiivin 2010/24/EU 5 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetut ”hallinnolliset tutkimukset” käsittävät kiinteistön sijaintipaikassa tehtävät tarkastukset.