

Asia C-384/09

Prunus SARL ja Polonium SA

vastaan

Directeur des services fiscaux

(Tribunal de grande instance de Paris'n esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Välitön verotus – Pääomien vapaa liikkuvuus – SEUT 64 artikla – Kolmansiin valtioihin sijoittautuneet oikeushenkilöt – Jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen omistaminen – Näiden kiinteistöjen myyntiarvosta kannettava vero – Verovapautuksen epääminen – Arviointi suhteessa merentakaisiin maihin ja alueisiin – Veropetosten estäminen – Solidaarinen vastuu

Tuomion tiivistelmä

1. *Pääomien vapaa liikkuvuus – EUT-sopimuksen määräykset – Alueellinen soveltamisala – Merentakaisien maiden ja alueiden kuulumisen soveltamisalaan niiden kolmannen valtion aseman vuoksi*

(SEUT 63 artikla)

2. *Pääomien vapaa liikkuvuus – Kolmansista valtioista peräisin olevien tai sinne suuntautuvien pääomanliikkeiden rajoitukset – Rajoitukset, jotka olivat voimassa 31.12.1993 – Kiinteistöjen myyntiarvosta kannettava vero*

(SEUT 63 artikla ja SEUT 64 artiklan 1 kohta)

1. Kun otetaan huomioon SEUT 63 artiklan rajoitukseton alueellinen soveltamisala, sitä on katsottava väistämättä sovellettavan pääomanliikkeisiin, jotka suuntautuvat merentakaisiin maihin tai merentakaisille alueille (MMA) tai jotka ovat niistä peräisin.

MMA:ita koskee kuitenkin EUT-sopimuksen neljännessä osassa määritelty erityinen assosiointijärjestelmä, joten perussopimuksen, jonka alueellinen soveltamisala lähtökohtaisesti rajoittuu jäsenvaltioihin, yleisiä määräyksiä ei sovelleta niihin ilman nimenomaista viittausta. MMA:isiin sovelletaan täten unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä samalla tavoin kuin jäsenvaltioihin vain silloin, kun unionin oikeudessa nimenomaisesti säädetään tällaisesta MMA:iden rinnastamisesta jäsenvaltioihin.

EU- tai EUT-sopimuksessa ei kuitenkaan ole mitään nimenomaista mainintaa pääomanliikkeistä jäsenvaltioiden ja MMA:iden välillä. Tästä syystä MMA:isiin sovelletaan SEUT 63 artiklassa määrättyä pääomanliikkeiden vapautusta niiden kolmannen valtion aseman vuoksi.

(ks. 20 ja 29–31 kohta)

2. SEUT 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei SEUT 63 artikla ole esteenä sellaisen 31.12.1993 voimassa olleen kansallisen lainsäädännön soveltamiselle, jossa vapautetaan Euroopan unionin jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettavasta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on kyseisen valtion alueella, ja jossa asetetaan sellaisille yhtiöille, joiden kotipaikka on merentakaisien maiden tai alueiden alueella, tämän vapautuksen

edellytykseksi se, että kyseisen jäsenvaltion ja tämän alueen välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, mukaan kyseisiä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin oikeushenkilöitä, jotka ovat sijoittautuneet mainitun jäsenvaltion alueelle.

(ks. 38 kohta ja tuomiolauselma)

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

5 päivänä toukokuuta 2011 (\*)

Välitön verotus – Pääomien vapaa liikkuvuus – SEUT 64 artikla – Kolmansiiin valtioihin sijoittautuneet oikeushenkilöt – Jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen omistaminen – Näiden kiinteistöjen myyntiarvosta kannettava vero – Verovapautuksen epääminen – Arviointi suhteessa merentakaisiin maihin ja alueisiin – Veropetosten estäminen – Solidaarinen vastuu

Asiassa C-384/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka tribunal de grande instance de Paris (Ranska) on esittänyt 9.9.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.9.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Prunus SARL** ja

**Polonium SA**

vastaan

**Directeur des services fiscaux,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja G. Arestis (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: hallintovirkamies R. ?ere?,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.9.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Prunus SARL ja Polonium SA, edustajinaan avocat P. Guillet ja avocat E. Clément,
- Ranskan hallitus, asiamiehinnään G. de Bergues, A. Adam ja J.-S. Pilczer,

- Belgian hallitus, asiamiehinään J.-C. Halleux ja M. Jacobs,
- Tanskan hallitus, asiamiehenään B. Weis Fogh,
- Viron hallitus, asiamiehenään L. Uibo,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään M. Muños Pérez,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja B. Koopman,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk ja C. Meyer-Seitz,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään H. Walker, avustajanaan barrister S. Ford,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

kuultuaan julkisasiamiehen 9.12.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen, on antanut seuraavan

## **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 63 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen tulkintaa. Asiassa esitetyillä kysymyksillä pyritään selvittämään yhtäältä, sovelletaanko ranskalaista veroa, jota kannetaan jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön Ranskassa omistamien kiinteistöjen myyntiarvosta, myös silloin, kun yhtiö on sijoittautunut merentakaiseen maahan ja merentakaiselle alueelle (jäljempänä MMA), käsiteltävässä asiassa Brittiläisille Neitsytsaarille, ja toisaalta, muodostaako solidaarinen vastuu kyseisen veron maksamisesta, jota sovelletaan kaikkiin oikeushenkilöihin, jotka ovat välihenkilöinä tästä verosta maksuvelallisen ja Ranskassa sijaitsevien kiinteistöjen välissä, pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtäältä Prunus SARL (jäljempänä Prunus) ja Polonium SA (jäljempänä Polonium) ja toisaalta directeur général des impôts ja directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (jäljempänä yhdessä Ranskan verohallinto) ja joka koskee maksua, joka Prunusin oli yhteisvastuullisesti maksettava siitä syystä, että kaksi Prunusin yhtiöpääomasta osuuksia omistavaa yhtiötä kuuluivat oikeushenkilöiden Ranskassa omistamien kiinteistöjen myyntiarvoon perustuvan veron (jäljempänä 3 prosentoinen vero) piiriin.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### *Unionin oikeus*

3 Neuvosto teki merentakaisten maiden ja alueiden assosioinnista Euroopan talousyhteisöön 25.7.1991 päätöksen 91/482/ETY (EYVL L 263, s. 1; jäljempänä kuudes MMA-päätös), jota sovellettiin 1.12.2001 asti.

4 Kuudennen MMA-päätöksen 180 artiklan 1 kohdassa säädetään pääomienliikkeistä seuraavaa:

”Sijoitukseen liittyvien pääomanliikkeiden sekä juoksevien maksujen osalta MMA:iden ja jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset pidättäytyvät valuuttatoimien alalla toimenpiteistä, jotka

olisivat ristiriidassa niiden velvoitteiden kanssa, jotka johtuvat tämän päätöksen tavaroiden ja palvelujen kauppaa, sijoittautumista ja teollista yhteistyötä koskevien määräysten soveltamisesta. Nämä velvoitteet eivät kuitenkaan estä toteuttamasta tarvittavia suojatoimenpiteitä sellaisista syistä, joihin liittyy vakavia taloudellisia vaikeuksia tai merkittäviä maksutaseongelmia.”

5 Neuvosto teki 27.11.2001 merentakaisten maiden ja alueiden assosiaatiosta Euroopan yhteisöön päätöksen 2001/822/EY (päätös merentakaisten alueiden assosiaatiosta) (EYVL L 314, s. 1; jäljempänä seitsemäs MMA-päätös), joka tuli voimaan 2.12.2001.

6 Pääomanliikkeistä säädetään seitsemännen MMA-päätöksen 47 artiklan 1 kohdan b alakohdassa, jossa todetaan, että rajoittamatta mainitun artiklan 2 kohdan soveltamista ”jäsenvaltiot ja MMA:iden viranomaiset eivät rajoita millään tavalla maksutaseen pääomaa koskevien suoritusten osalta pääoman vapaata liikkuvuutta sellaisten yhtiöiden suorissa investoinneissa, jotka on perustettu vastaanottavan jäsenvaltion, maan tai alueen lainsäädännön mukaisesti, ja investoinneissa, jotka on tehty tämän päätöksen säännösten mukaisesti, sekä näiden investointien ja niistä saatujen voittojen rahaksi muuttamista ja kotiuttamista”. Kyseisen artiklan 2 kohdassa säädetään, että Euroopan unionilla, jäsenvaltioilla ja MMA:illa on oikeus muun muassa toteuttaa SEUT 64 artiklassa soveltuvin osin tarkoitettuja toimenpiteitä jälkimmäisessä artiklassa määriteltyjen edellytysten mukaisesti.

#### *Kansallinen lainsäädäntö*

7 Ranskan yleisen verolain (code général des impôts, jäljempänä CGI) 990 D § ja sitä seuraavat pykälät kuuluvat niihin Ranskan lainsäätäjän toimenpiteisiin, joilla se pyrkii estämään tietyt veronkierron muodot.

8 CGI:n 990 D §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, säädetään seuraavaa:

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

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

9 CGI:n 990 E §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, säädetään seuraavaa:

”Edellä 990 D §:ssä säädettyä veroa ei sovelleta

1. oikeushenkilöihin, joiden 990 D §:ssä tarkoitettu Ranskassa sijaitseva kiinteä omaisuus on alle 50 prosenttia niillä Ranskassa olevasta omaisuudesta. Tätä säännöstä sovellettaessa kiinteäksi omaisuudeksi ei katsota omaisuutta, jota 990 D §:ssä tarkoitettut oikeushenkilöt tai välihenkilöt käyttävät sellaisessa omassa ammattitoiminnassaan, joka ei ole kiinteistötoimintaa;

2. oikeushenkilöihin, joiden kotipaikka on maassa tai alueella, joka on tehnyt Ranskan kanssa sopimuksen hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, ja jotka

tekevät viimeistään 15.5. kunakin vuonna 990 F §:ssä tarkoitetulla päätöksellä vahvistettuun paikkaan ilmoituksen tammikuun ensimmäisenä päivänä omistuksessaan olleiden kiinteistöjen sijainnista, tilasta ja arvosta, osakkaidensa henkilöllisyydestä ja osoitteesta kyseisenä päivänä sekä kunkin osakkaan omistamien osakkeiden tai osuuksien lukumäärästä;

3. oikeushenkilöihin, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa, eikä myöskään muihin oikeushenkilöihin, joita ei sopimuksen perusteella saa verottaa ankarammin, jos ne ilmoittavat vuosittain tai sitoutuvat ilmoittamaan ja noudattavat sitoumustaan ilmoittaa verohallinnolle tämän pyynnöstä tammikuun ensimmäisenä päivänä omistuksessaan olleiden kiinteistöjen sijainnin ja tilan, osakkeenomistajiensa, osakkaidensa tai muiden jäsentensä henkilöllisyyden ja osoitteen, näistä kunkin omistamien osakkeiden, osuuksien tai muiden oikeuksien lukumäärän sekä selvityksen osakkeenomistajiensa, osakkaidensa tai muiden jäsentensä verotuksellisesta kotipaikasta. Ilmoittamista koskeva sitoumus on tehtävä päivänä, jona oikeushenkilö hankkii 990 D §:ssä tarkoitetun kiinteistön, oikeudet tai osuuden, tai 1.1.1993 jo omistuksessaan olleiden kiinteistöjen, oikeuksien tai osuuksien osalta viimeistään 15.5.1993;

– –”

10 CGI:n 990 F §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, säädetään seuraavaa:

”Veronmaksuvelvollisuus syntyy 1 päivänä tammikuuta verovuonna omistetuista kiinteistöistä tai niihin liittyvistä oikeuksista lukuun ottamatta omaisuutta, joka on sääntöjenmukaisesti kirjattu sellaisten oikeushenkilöiden varastoksi, jotka harjoittavat tavaroiden kauppaa tai rakennusurakointia. Jos omistukset on ketjutettu, veronmaksuvelvollinen on oikeushenkilö, joka tässä ketjussa on lähimpänä kiinteistöjä tai niihin liittyviä oikeuksia ja jota ei 990 E §:n 2 tai 3 kohdan nojalla ole vapautettu verosta, tai tällaiset oikeushenkilöt. Kaikki oikeushenkilöt, jotka ovat välihenkilöinä veronmaksuvelvollisen tai -velvollisten ja kiinteistöjen tai niihin liittyvien oikeuksien välissä, ovat solidaarisessa vastuussa kyseisen veron maksamisesta.

Oikeushenkilö, joka siitä syystä, ettei se ole noudattanut 990 E §:n 3 kohdassa säädettyä sitoumusta, on tullut 990 D §:ssä säädetyn veron soveltamisalan piiriin, voi vapautua tästä verosta siitä vuodesta lähtien, jolloin se ilmoittaa verohallinnolle kyseisessä 3 kohdassa mainitut tiedot ja sitoutuu uudestaan toimittamaan nämä tiedot verohallinnolle sen pyynnöstä.

Veronmaksuvelvollisten on ilmoitettava viimeistään kunkin vuoden toukokuun 15 päivänä kyseessä olevien kiinteistöjen sijainti, tila ja arvo. Tämä ilmoitus on jätettävä veron maksun yhteydessä valtiovarainministerin päätöksellä vahvistettavaan paikkaan.

Veron perimisessä noudatetaan rekisteröintimaksuihin sovellettavia sääntöjä, seuraamuksia ja vakuuksia. Lisäksi veroon sovelletaan 223 quinquies A §:n säännöksiä.

Jos kiinteistö luovutetaan, 224 bis A §:n I kohdassa tarkoitettu edustaja on vastuussa luovutuspäivänä maksamatta olevasta verosta.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

11 Ranskassa kotipaikkaansa pitävän Prunusin omistaa 100-prosenttisesti Polonium, joka on Luxemburgin oikeuden mukaan perustettu holdingyhtiö, jonka kotipaikka on Luxemburgissa. Poloniumista puolestaan omistaa 50 prosenttia Lovett Overseas SA ja 50 prosenttia Grebell Investments SA (jäljempänä Lovett ja Grebell), jotka ovat Brittiläisille Neitsytsaarille rekisteröityjä yhtiöitä.

12 Prunus omisti vuosina 1998–2002 välittömästi tai välillisesti useita Ranskan alueella sijaitsevia kiinteistöjä.

13 Prunus ja Polonium noudattivat ilmoitusvelvollisuuksiaan, ja ne vapautettiin CGI:n 990 E §:n mukaisesti 3 prosentin verosta.

14 Omistusketjun viimeiset lenkit Lovett ja Grebbel sen sijaan velvoitettiin kumpikin maksamaan 50 prosenttia kyseisestä verosta, jonka määrä laskettiin Prunusin välittömästi tai välillisesti Ranskassa omistamien kiinteistöjen myyntiarvon perusteella, koska CGI:n 990 E §:n 3 kohdassa säädetty vapautusedellytykset eivät näiden kahden yhtiön osalta täytyneet.

15 Ranskan verohallinto osoitti Prunusille 19.9.2005 ja 24.1.2006 maksuilmoituksen, jossa siltä vaadittiin maksettavaksi määriä, jotka Lovettin ja Grebellin oli suoritettava 7.5.2003 tiedoksiannettujen jälkiveroilmoitusten nojalla ja joita vaadittiin Prunusilta siitä syystä, että se oli solidaarisessa vastuussa mainittujen kahden muun yhtiön 3 prosentin verosta. Prunus teki 30.9.2005 ja 8.2.2006 oikaisuvaatimukset, jotka hylättiin 12.12.2006 tehdyllä päätöksellä, minkä jälkeen Prunus valitti tästä hylkäyspäätöksestä tribunal de grande instance de Paris'hin saadakseen vapautuksen solidaarisesta vastuustaan mainitusta verosta vuosilta 2001 ja 2002.

16 Tribunal de grande instance de Paris hyväksyi Poloniumin väliintulijaksi asiassa tukemaan Prunusin vaatimuksia, koska se omisti kaikki Prunusin yhtiöosuudet.

17 Tässä tilanteessa tribunal de grande instance de Paris päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko EY 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat esteenä senkaltaiselle lainsäädännölle, josta on kyse [CGI:n] 990 D §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä ja jossa myönnetään oikeushenkilöille, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa tai 1.1.2008 lähtien toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa, mahdollisuus vapautukseen riidanalaisesta verosta ja jossa asetetaan tämän mahdollisuuden edellytykseksi sellaisten oikeushenkilöiden osalta, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee kolmannen valtion alueella, joko se, että Ranskan ja kyseisen valtion välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, mukaan kyseisiä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin oikeushenkilöitä, joiden tosiasiallinen johto sijaitsee Ranskassa?

2) Ovatko EY 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat esteenä senkaltaiselle lainsäädännölle, josta on kyse [CGI:n] 990 F §:ssä ja jossa sallitaan se, että veroviranomaiset saattavat yhteisvastuuseen [CGI:n] 990 D §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetyn veron maksamisesta kaikki oikeushenkilöt, jotka ovat välihenkilöinä verovelallisen tai -velallisten ja kiinteistöjen tai kiinteistöihin kohdistuvien oikeuksien välissä?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### *Ensimmäinen kysymys*

18 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko pääomien vapaan liikkuvuuden periaatetta tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa vapautetaan unionin jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettavasta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on kyseisen valtion alueella, ja jossa asetetaan sellaisille yhtiöille, joiden kotipaikka on MMA:n alueella, tämän vapautuksen edellytykseksi se, että kyseisen jäsenvaltion ja tämän MMA:n välillä on tehty sopimus

hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen, johon sisältyy sijoittautumispaikkaan perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, mukaan kyseisiä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin oikeushenkilöitä, jotka ovat sijoittautuneet jäsenvaltion alueelle.

19 Koska Brittiläiset Neitsytsaaret, jossa Lovett ja Grebell on rekisteröity, mainitaan EUT-sopimuksen liitteessä II olevassa MMA:iden luettelossa, asiassa on selvítettävä, sovelletaanko SEUT 63 artiklaa pääomanliikkeisiin jäsenvaltioiden ja MMA:iden välillä.

20 SEUT 63 artiklassa kielletään ”kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä”. Koska mainitun määräyksen alueellinen soveltamisala on rajoitukseton, sitä on katsottava väistämättä sovellettavan pääomanliikkeisiin, jotka suuntautuvat MMA:ille tai jotka ovat niistä peräisin.

21 Tässä tilanteessa on tutkittava, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella säännöstöllä loukata pääomien vapaata liikkuvuutta.

22 On muistutettava, että unionin tuomioistuin on jo tutkinut pääasiassa kyseessä olevaa kansallista säännöstöä SEUT 63 artiklan kannalta asiassa C-451/05, ELISA, 11.10.2007 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-8251) ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3) 40 artiklan kannalta asiassa C-72/09, Établissements Rimbaud, 28.10.2010 antamassaan tuomiossa (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Edellä mainitussa asiassa ELISA annetusta tuomiosta (60 kohta) ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen rajat ylittävä kiinteistösijoitus on SEUT 63 artiklassa tarkoitettu pääomanliike.

23 Edellä mainitussa asiassa ELISA ja edellä mainitussa asiassa Établissements Rimbaud annetuissa tuomioissa on jo todettu, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen säännöstö muodostaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, koska oikeushenkilöt, joiden johto ei sijaitse Ranskassa, voivat – toisin kuin muut verovelvolliset – CGI:n 990 E §:n 2 ja 3 kohdan nojalla hyötyä etuudesta vain sen lisäedellytyksen täytyessä, että Ranskan tasavallan ja kyseisen valtion välillä on tehty sopimus. Tällaisen sopimuksen puuttuessa oikeushenkilöllä, jonka johto ei sijaitse Ranskassa, ei ole mahdollisuutta vaatia tehokkaasti vapautusta 3 prosentin verosta CGI:n 990 D §:n ja 990 E §:n 2 ja 3 kohdan nojalla. Tämä lisäedellytys on omiaan aiheuttamaan käytännössä sen, ettei kyseinen oikeushenkilöiden ryhmä saa koskaan vapautusta riidanalaisesta verosta, millä tehdään kiinteistösijoituksesta Ranskaan vähemmän houkutteleva ulkomailta asuville yhtiöille.

24 Pääasiassa on selvää, ettei Ranskan tasavallan ja Brittiläisten Neitsytsaarten välillä ole allekirjoitettu mitään sopimuksia hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi eikä myöskään sopimuksia, joiden mukaan oikeushenkilöitä, joiden kotipaikka ei ole Ranskassa, ei saa verottaa ankarammin kuin oikeushenkilöitä, joiden kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa.

25 Tämän vuoksi oikeushenkilöt, joiden kotipaikka on Brittiläisillä Neitsytsaarilla, eivät voi saada edukseen vapautusta 3 prosentin verosta. Näin ollen tällä järjestelmällä tehdään kiinteistösijoitukset Ranskaan vähemmän houkutteleviksi tällaisille ulkomailta asuville yhtiöille. Tästä syystä pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö muodostaa mainituille yhtiöille pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 63 artiklassa.

- 26 On kuitenkin vielä varmistuttava siitä, voidaanko – kuten Ranskan hallitus ja Euroopan komissio väittävät – pääasiassa kyseessä olevan kaltaista rajoitusta pitää 31.12.1993 voimassa olleena rajoituksena SEUT 64 artiklan 1 kohdan mukaisesti.
- 27 SEUT 64 artiklan 1 kohdan mukaan SEUT 63 artiklassa tarkoitettu pääomanliikkeitä koskevien rajoitusten kielto ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka olivat kansallisen lainsäädännön tai unionin oikeuden mukaan voimassa 31.12.1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina.
- 28 Tätä varten on ensin määritettävä, onko MMA:ita pidettävä jäsenvaltioina vai kolmansina maina sovellettaessa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia EUT-sopimuksen määräyksiä.
- 29 Oikeuskäytännön mukaan MMA:ita koskee EUT-sopimuksen neljännessä osassa määritelty erityinen assosiointijärjestelmä, joten EUT-sopimuksen, jonka alueellinen soveltamisala lähtökohtaisesti rajoittuu jäsenvaltioihin, yleisiä määräyksiä ei sovelleta niihin ilman nimenomaista viittausta (ks. asia C-260/90, Leplat, tuomio 12.2.1992, Kok., s. I-643, 10 kohta; asia C-181/97, van der Kooy, tuomio 28.1.1999, Kok., s. I-483, 37 kohta; asia C-110/97, Alankomaat v. neuvosto, tuomio 22.11.2001, Kok., s. I-8763, 49 kohta ja asia C-300/04, Eman ja Sevinger, tuomio 12.9.2006, Kok., s. I-8055, 46 kohta). MMA:isiin sovelletaan täten unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä samalla tavoin kuin jäsenvaltioihin vain silloin, kun unionin oikeudessa nimenomaisesti säädetään tällaisesta MMA:iden rinnastamisesta jäsenvaltioihin.
- 30 EU- tai EUT-sopimuksessa ei kuitenkaan ole mitään nimenomaista mainintaa pääomanliikkeistä jäsenvaltioiden ja MMA:iden välillä.
- 31 Tästä syystä MMA:isiin sovelletaan SEUT 63 artiklassa määrättyä pääomanliikkeiden vapautusta niiden kolmannen valtion aseman vuoksi.
- 32 Tällaista tulkintaa tukevat säännökset, joista säädetään seitsemännessä MMA-päätöksessä, jonka tekohetkellä pääomanliikkeiden vapauttaminen kolmansiin valtioihin nähden oli toteutettu. Mainitun päätöksen 47 artiklan 2 kohdassa todetaan, että SEUT 64 artiklaa sovelletaan soveltuvin osin MMA:isiin.
- 33 Seuraavaksi on tutkittava, voidaanko pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä aiheutuvan kaltaista kiinteistösijoituksiin kohdistuvaa rajoitusta pitää 31.12.1993 voimassa olleena rajoituksena.
- 34 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan 31.12.1993 voimassa olleiden rajoitusten käsite edellyttää sitä, että oikeussäännöt, joihin kyseinen rajoitus sisältyy, ovat kuuluneet asianomaisen jäsenvaltion oikeusjärjestykseen keskeytyksettä tästä päivämäärästä lähtien. Jos asia olisi toisin, jäsenvaltio nimittäin voisi koska tahansa ottaa uudelleen käyttöön sellaisia pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista koskevia rajoituksia, jotka olivat voimassa kansallisessa oikeusjärjestyksessä 31.12.1993 mutta joita ei ole pysytetty voimassa (asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11531, 48 kohta).
- 35 Unionin tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva säännöstö toteutettiin vuoden 1993 talousarviosta 30.12.1992 annetulla lailla nro 92-1376 (JORF nro 304, 31.12.1992), joka tuli voimaan 1.1.1993. Tästä lainsäädännöstä aiheutuva MMA:ista peräisin olevien pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus oli siis voimassa ennen SEUT 64 artiklan 1 kohdassa määrättyä päivämäärää 31.12.1993.



36 Asiassa ei myöskään ole kiistetty sitä, että 31.12.1993 voimassa olleen säännösten ja pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan, verovuosiin 2001 ja 2002 sovellettavan säännösten versioiden välillä on ainoastaan joitakin sanamuodon muotoiluun liittyviä eroavaisuuksia, jotka eivät vaikuta mitenkään sen oikeudellisen järjestelmän perusajatuksiin, joka on ollut osa kyseessä olevan jäsenvaltion oikeusjärjestystä keskeytyksettä 31.12.1993 lähtien.

37 Tämän vuoksi pääasiassa kyseessä olevasta kansallisesta säännöstöstä aiheutuvat rajoitukset ovat SEUT 64 artiklan 1 kohdan nojalla sallittuja MMA:isiin nähden.

38 Tässä tilanteessa ensimmäiseen kysymykseen on vastattava niin, että SEUT 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei SEUT 63 artikla ole esteenä sellaisen 31.12.1993 voimassa olleen kansallisen lainsäädännön soveltamiselle, jossa vapautetaan unionin jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettavasta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on kyseisen valtion alueella, ja jossa asetetaan sellaisille yhtiöille, joiden kotipaikka on MMA:n alueella, tämän vapautuksen edellytykseksi se, että kyseisen jäsenvaltion ja tämän MMA:n välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, mukaan kyseisiä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin oikeushenkilöitä, jotka ovat sijoittautuneet mainitun jäsenvaltion alueelle.

#### *Toinen kysymys*

39 Edellä esitetyn johdosta toiseen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarpeen vastata.

#### **Oikeudenkäyntikulut**

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

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

**SEUT 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei SEUT 63 artikla ole esteenä sellaisen 31.12.1993 voimassa olleen kansallisen lainsäädännön soveltamiselle, jossa vapautetaan Euroopan unionin jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen myyntiarvosta kannettavasta verosta yhtiöt, joiden kotipaikka on kyseisen valtion alueella, ja jossa asetetaan sellaisille yhtiöille, joiden kotipaikka on merentakaisen maan tai alueen alueella, tämän vapautuksen edellytykseksi se, että kyseisen jäsenvaltion ja tämän merentakaisen maan tai alueen välillä on tehty sopimus hallinnollisesta avunannosta veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, tai se, että sellaisen sopimuksen, johon sisältyy kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä lauseke, mukaan kyseisiä oikeushenkilöitä ei saa verottaa ankarammin kuin oikeushenkilöitä, jotka ovat sijoittautuneet mainitun jäsenvaltion alueelle.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: ranska.