N

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

30 päivänä maaliskuuta 2006 [1]

I Johdanto

1. N riitauttaa pääasian oikeudenkäynnissä merkittävistä omistusosuuksista saatavista voitoista kannettavan veron ja veron kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt, joita sovelletaan verovelvollisen siirtäessä kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon. Asiaa käsittelevä Gerechtshof te Arnhem (Alankomaat) on epävarma siitä, ovatko sovellettavat Alankomaiden oikeussäännöt yhteensopivia unionin kansalaisuutta ja sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, ja esittää tästä syystä yhteisöjen tuomioistuimelle viisi ennakkoratkaisukysymystä. [2]

2. Alankomaiden lainsäädännön mukaan muutto Alankomaista rinnastetaan osakkeiden luovutukseen. Osakkeiden arvonnousta kannettava vero vahvistetaan siten maastamuuttohetkellä, mutta maksuvelvoitetta lykätään 10 vuotta tai todelliseen luovutukseen saakka. Verovelvollisella alun perin ollut velvoite vakuuden asettamiseen lykkäyksen ajaksi on myöhemmin poistettu.

3. Yhteisöjen tuomioistuin on jo käsitellyt vastaavanlaista maastamuuton yhteydessä suoritettavaa verotusta koskevaa Ranskan lainsäädäntöä asiassa De Lasteyrie du Saillant. [3] Riippumatta siitä, ovatko sen silloiset toteamukset sovellettavissa yksityiskohdiltaan siitä poikkeavaan Alankomaiden lainsäädäntöön, nyt käsiteltävässä asiassa on selvitettävä, voiko N ylipäänsä vedota sijoittautumisvapauteen. Hän oli tosin Alankomaista muuttaessaan kolmen Curaçaolla (Alankomaiden Antillit) sijaitsevan yhtiön ainoa osakkeenomistaja. N ei kuitenkaan harjoittanut sen lisäksi uudessa asuinpaikassaan Isossa-Britanniassa aluksi useaan vuoteen minkäänlaista taloudellista toimintaa.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Gerechtshof 's-Hertogenbosch totesi samankaltaisessa tapauksessa (asia V-N 2005/47.11, tuomio 15.9.2005), että maastamuuton yhteydessä suoritettavaa verotusta koskevat säännökset olivat ristiriidassa kyseisessä tapauksessa sovelletun Belgian ja Alankomaiden välisen kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyn sopimuksen kanssa, kun sitä luettiin yhdessä valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen kanssa, ja kumosi kyseiset verotuspäätökset jo sillä perusteella, ilman että sen tarvitsi käsitellä yhteisön oikeutta (vrt. tästä Kemmeren, E., Pending Cases Filed by Dutch Courts I, julkaisussa: Lang, M., Schuch, J., Staringer, C., *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Wien, 2006, s. 219, erityisesti s. 230 ja sitä seuraavat sivut).

3 – Asia C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2409).

4. Tästä syystä kansallinen tuomioistuin esittää ensin kysymyksen siitä, ovatko tällaiset säännökset ristiriidassa niiden oikeuksien kanssa, joita N:llä on unionin kansalaisena. Tällä tuodaan implisiittisesti esiin myös unionin kansalaisuutta ja sijoittautumisvapautta koskevien määräysten välinen suhde.

5. Muut kysymykset liittyvät asetettujen vakuuksien palauttamista koskeviin vaatimuksiin sekä siihen, ovatko mahdolliset maastamuuton yhteydessä suoritettavasta verotuksesta johtuvat liikkumisvapauden rajoitukset perusteltavissa.

II Sovellettavat kansalliset säännökset

6. Wet inkomstenbelasting 1964 -nimisen lain (vuoden 1964 tuloverolaki, jäljempänä Wet IB) mukaan kotimaisten verovelvollisten verotettavaan tuloon luetaan myös verovelvollisen merkittävästä omistusosuudesta saama voitto. Wet IB:n 20 a §:n 1 momentissa säädetään tarkemmin siitä, mikä muodostaa merkittävästä omistusosuudesta saatavan voiton, ja siihen kuuluvat mm. edut, joita saadaan osakkeiden luovuttamista vastaan (b kohta). Wet IB:n 20 a §:n 3 momentin mukaan kyseessä on merkittävä omistusosuus, mikäli verovelvollisella on suoraan tai välillisesti hallussaan 5 prosenttia pääomayhtiön pääomasta. Wet IB:n 20 a §:n 6 momentin i kohdan mukaan luovutuksena on pidettävä myös kotimaisen verovelvollisen aseman lakkaamista eli maastamuuttoa.

7. Wet IB:n 20 c §:n 1 momentin mukaan luovutusvoitto koostuu normaalitapauksessa osakkeiden hankintahinnan ja myyntihinnan erotuksesta. Jos vero kannetaan maastamuuton vuoksi, sovelletaan osakkeen senhetkistä markkina-arvoa myyntihinnan sijasta (Wet IB:n 20 c §:n 4 momentti). Maahanmuuton yhteydessä hankintahintana käytetään hankintahinnan sijasta lähtökohtaisesti osakkeiden markkina-arvoa maahanmuuttohetkellä (Wet IB:n 20 c §:n 7 momentti).

8. Wet IB:n 20 c §:n 18 momentissa annetaan mm. ministeriölle toimivalta asetuksen antamiseen, ja tässä asetuksessa säädetään edellytyksistä, joiden täyttyessä veroa alennetaan, mikäli verovelvollinen, jolta on kannettu vero maastamuuton yhteydessä, palaa Alankomaihin kymmenen vuoden kuluessa.

9. Invorderingswet 1990 -nimisen lain (vuoden 1990 laki perinnästä, jäljempänä IW) 25 §:n mukaan merkittävästä omistusosuudesta saatavasta voitosta kannettavan veron maksua lykätään maastamuuton yhteydessä 10 vuodeksi vakuutta vastaan, ja tätä koskevat yksityiskohtaiset säännöt annetaan mi-

nisteriön asetuksella. IW:n 28 §:n mukaan maksusta ei peritä korkoa siltä ajalta, jolle verovelvollinen on saanut maksunlykkäystä.

10. IW:n 26 §:n 2 momentissa annetaan ministeriölle toimivalta sellaisen asetuksen antamiseen, jossa säädetään tarkemmin lykättyjen verovaateiden alentamisesta siltä osin kuin veroja maksetaan jaettavista osingoista Alankomaissa (a kohta), siltä osin kuin voitosta kannetaan veroa ulkomailla (b kohta) ja vielä sen rahamäärän osalta, joka on yhä maksamatta kymmenen vuoden jakson päätyttyä (c kohta). Toimivaltaa käytettiin antamalla vuoden 1990 Invorderingswet -lain täytäntöönpanoasetus.

11. Sen jälkeen kun asiassa De Lasteyrie du Saillant oli annettu tuomio, Staatssecretaris van Financiën ilmoitti 13.4.2004, että vakuuksia ei enää tarvitsisi asettaa, kun kyseessä oli veron maksun lykkääminen Euroopan unionin jäsenvaltioon tapahtuvan maastamuuton yhteydessä. Uudet lain säännökset tulivat voimaan 1.1.2005, ja niillä oikeustilaa mukautettiin taannehtivasti 11.3.2004 alkaen.[4]

12. Lisäksi IW:n 26 §:n 5 momentissa säädetään, luettuna yhdessä niin ikään muutetun täytäntöönpanosäännöksen kanssa, samasta ajankohdasta lähtien veronhuojennuksesta, mikäli osakkeet myydään 10 vuoden kuluessa maastamuutosta ja niiden arvo on sillä välin laskenut, ilman että osakkeenomistajille olisi siirretty taseessa näkymättömiä varoja tai heille olisi korvattu maksusuorituksia ja sijoituksia. Lykättyä verovaadetta alennetaan siinä yhteydessä yhdellä neljänneksellä maastamuuton aikaisen arvon ja senhetkisen arvon erotuksesta. Lisäksi on myönnettävä alennus siltä osin kuin luovutusvoitosta kannetaan vero toisessa valtiossa kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyn sopimuksen perusteella.

4 - 16.12.2004 annettu laki (Staatsblad 2004, s. 654) ja 16.12.2004 annettu ministeriön asetus nro WDB2004/756M (Staatscourant 2004, s. 249).

III Tosiseikasto ja ennakkoratkaisukysymykset

13. N muutti 22.1.1997 Alankomaista pysyvästi Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, jossa hän alkoi vuonna 2002 hoitaa maatilaa, johon kuului omenatarha. Maastamuuton aikaan hän oli ainoa osakkeenomistaja kolmessa Alankomaiden oikeuden mukaan perustetussa rajavastuuyhtiössä (Besloten Vennootschappen), joiden todellinen liikkeenjohto on ollut 22.1.1997 lähtien Curaçaolla (Alankomaiden Antillit).

14. N ilmoitti vuonna 1997 verotettaviksi tuloikseen 15 664 697 Alankomaiden guldenia (NLG). Se käsitti omassa käytössä olleesta asunto-omaisuudesta saadun tulon

(765 NLG) lisäksi erityisesti merkittävistä omistusosuuksista saadun voiton (15 663 932 NLG). Tämän perusteella tehdyssä verotuspäätöksessä veroksi vahvistettiin 3 918 275 NLG, mihin summaan lisättiin 228 429 NLG:n suuruinen korko.

15. Verovaateelle myönnettiin N:n vaatimuksesta lykkäystä vakuutta vastaan. Hän asetti vakuuden panttaamalla yhtiöidensä osakkeita. Sen jälkeen kun Staatssecretaris van Financiën oli ilmoittanut asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion jälkeen, että vakuuden asettamista ei voitaisi enää vaatia, veroviranomaiset ilmoittivat N:lle 7.6.2004, että panttauksen voimassaolon voitiin katsoa lakanneen.

16. N riitautti vuotta 1997 koskeneen verotuspäätöksen sillä perusteella, että veron kantaminen merkittävästä omistusosuudesta saadusta voitosta oli EY 18 ja EY 43 artiklan vastaista. Sillä estettiin hänen vapaata liikkuvuuttaan, eikä tämä johtunut ainoastaan verovaateen lykkäämiseksi vaaditusta vakuudesta. Jo yksinomaan verotuksen liittäminen maastamuuttoon on hänen mielestään kiellettyä. Lisäksi N vastustaa verolle maksettavien korkojen vahvistamista sekä sääntöä, joka koskee oikeudenkäyntikulujen korvaamista yhteisön oikeuden soveltamista koskevissa hallinto-oikeudellisissa oikeudenkäynneissä.

17. Vastaajana olevat veroviranomaiset esittivät lähinnä, että N ei voinut vedota EY:n perustamissopimuksesta johtuviin oikeuksiin, koska rajatylittävä taloudellinen toiminta puuttuu. Rajoitus on joka tapauksessa poistunut sen jälkeen kun vakuus vapautettiin. Säännökset ovat myös johdonmukaisia ja perusteltuja.

18. Asiaa käsittelevä Gerechtshof te Arnhem on esittänyt 27.10.2004 tekemällään välipäätöksellä EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voiko jäsenvaltion asukas, joka muuttaa pois jäsenvaltiosta asuakseen pysyvästi toisessa jäsenvaltiossa, vedota ensin mainittua jäsenvaltiota vastaan käytävässä oikeudenkäynnissä EY 18 artiklan soveltamiseen pelkästään sillä perusteella, että maastamuuton yhteydessä suoritettava verotus rajoittaa tai voi rajoittaa maastamuuttoa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Voiko jäsenvaltion asukas, joka muuttaa pois jäsenvaltiosta asuakseen pysyvästi toisessa jäsenvaltiossa, vedota ensin mainittua jäsenvaltiota vastaan käytävässä oikeudenkäynnissä EY 43 artiklan soveltamiseen silloin, kun ei ole selvää tai todennäköistä, että hän aikoo ryhtyä harjoittamaan ammattia toisessa jäsenvaltiossa

mainitussa artiklassa tarkoitetulla tavalla? Onko tähän kysymykseen vastaamisen kannalta merkitystä sillä, että toimintaa aletaan harjoittaa kohtuullisen ajan kuluessa? Mikäli näin on, miten pitkä tällainen kohtuullinen aika on?

3) Jos ensimmäiseen tai toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Onko EY 18 tai EY 43 artikla esteenä nyt käsiteltävän asian kohteena olevalle Alankomaiden järjestelmälle, jossa tulovero ja sosiaalivakuutusmaksu määrätään suoritettavaksi merkittävästä omistusosuudesta fiktiivisesti saadun voiton perusteella ainoastaan siitä syystä, että Alankomaiden asukasta, jonka asema kotimaisena verovelvollisena lakkaa hänen muuttaessaan asumaan toiseen jäsenvaltioon, kohdellaan verotuksessa siten kuin hän olisi luovuttanut merkittävään omistusosuuteen kuuluvat osakkeet?

4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi sillä perusteella, että lykkäyksen saaminen vahvistetulle verovaateelle edellyttää vakuuden asettamista: voiko asetetun vakuuden vapauttaminen poistaa olemassa olevan rajoituksen taannehtivasti? Vaikuttaako tähän kysymykseen annettavaan vastaukseen myös se, perustuuko vakuuden vapauttaminen lain säännökseen tai mahdollisesti lain täytäntöönpanoon liittyvään hallinnolliseen ohjeeseen? Vaikuttaako tähän kysymykseen annettavaan vastaukseen vielä se, tarjotaanko vakuuksien asettamisesta mahdollisesti aiheutuneesta vahingosta korvausta?

5) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi ja neljännen kysymyksen ensimmäiseen osaan kieltävästi: onko tällainen rajoitus perusteltavissa?"

19. Lisäksi kansallinen tuomioistuin toteaa seuraavaa: "Siltä osin, onko Alankomaiden oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskeva järjestelmä (joka perustuu kiinteämääräisiin korvauksiin) yhteisön oikeuden vastainen, mikäli verovelvollisen katsotaan voivan vedota yhteisön oikeuden rikkomiseen, Gerechtshof yhtyy Gerechtshof te 's-Hertogenboschin yhteisöjen tuomioistuimelle asiassa C-376/03 esittämään kysymykseen."

20. Sen jälkeen kun yhteisöjen tuomioistuin oli antanut tuomion asiassa C-376/03, D.,[5] N huomautti kansalliselle tuomioistuimelle 12.7.2005 päivätyssä kirjeessä, josta yhteisöjen tuomioistuimelle on toimitettu jäljennös, että yhteisöjen tuomioistuin oli jättänyt vastaamatta oikeudenkäyntikuluja koskevien säännösten laillisuuteen liittyneeseen kysymykseen. Koska tässä oikeudenkäynnissä ei

5 - Asia C-376/03, D., tuomio 5.7.2005 (Kok. 2005, s. I-5821).

ole nimenomaisesti esitetty tätä koskevaa kysymystä, on hänen mukaansa mahdollista, että yhteisöjen tuomioistuin ei käsittele sitä tälläkään kertaa. Tästä syystä N tiedusteli, pitäisikö Gerechtshof te Arnhemin täydentää ennakkoratkaisupyyntöään. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei ole kuitenkaan tähän mennessä käyttänyt tätä mahdollisuutta.

21. Kirjallisia lausumiaan ennakkoratkaisupyynnöstä ovat esittäneet N, Tanskan, Alankomaiden, Saksan ja Italian hallitukset sekä komissio. Suullista käsittelyä ei järjestetty.

IV Oikeudellinen arviointi

A *Alustava huomautus*

22. Kansallinen tuomioistuin esittää tietoisesti ensin kysymyksen EY 18 artiklan tulkinnasta. Se haluaa tällä tavoin selvittää unionin kansalaisten yleisen liikkumisvapauden ja erityisten perusvapauksien, erityisesti sijoittautumisvapauden välistä suhdetta. Tämän taustalla on pelko siitä, että henkilöiden liikkumisvapauteen liittyvät erityisoikeudet eli työntekijöiden vapaa liikkuvuus, sijoittautumisvapaus ja palvelujen tarjoamisen vapaus menettäisivät suureksi osaksi merkityksensä, mikäli unionin kansalaisuus saisi samanlaajuisen suojan ja se voitaisiin tutkia ensin.

23. Komissio ei selvästikään yhdy näihin ajatuksiin. Se esittää kannanotossaan, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi vastata ainoastaan ensimmäiseen kysymykseen ja jättää sijoittautumisvapaus tutkimatta.

24. Yhteisöjen tuomioistuin on jo kehittänyt oikeuskäytännössään selkeän linjan nyt käsiteltävän asian kohteena olevien oikeuksien osalta. Sen mukaan EY 18 artiklaa, jossa ilmaistaan oikeus vapaaseen liikkuvuuteen yleisellä tasolla, täsmennetään EY 39, EY 43 ja EY 49 artiklassa.[6] Tästä syystä yhteisöjen tuomioistuin tutkii aluksi nämä erityiset oikeudet ja pitää aiheellisena tarkastella unionin kansalaisten yleistä liikkumisvapautta ainoastaan siinä tapauksessa, että erityismääräyksiä ei voida soveltaa.[7] Yhteisöjen tuomioistuin noudattaa tätä tutkimusjärjestystä siinäkin tapauksessa, että kysymys koskee ensisijaisesti nimenomaan unionin kansalaisuutta.[8]

6 – Asia C-193/94, Skanavi ja Chryssanthakopoulos, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-929, 22 kohta); asia C-100/01, Olazabal, tuomio 26.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10981, 26 kohta); asia C-92/01, Stylianakis, tuomio 6.2.2003 (Kok. 2003, s. I-1291, 18 kohta) ja asia C-293/03, My, tuomio 16.12.2004 (Kok. 2004, s. I-12013, 33 kohta).

7 – Vrt. alaviitteessä 6 mainitut tuomiot. Mikäli erityinen perusvapaus on sovellettavissa, mutta puuttuminen siihen on perusteltavissa, yleisen liikkumisvapauden soveltaminen jälkikäteen ei ole tarpeen, koska perusteltavuutta arvioitaessa sovelletaan tässä tapauksessa samoja perusteita.

8 – Asia C-258/04, Ioannidis, tuomio 15.9.2005 (Kok. 2005, s. I-8275, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

25. Yleisten johdonmukaisuuteen liittyvien syiden lisäksi erityisten perusvapauksien tutkiminen ensin vaikuttaa asianmukaiselta senkin vuoksi, että oikeus vapaaseen liikkuvuuteen on voimassa EY:n perustamissopimuksessa ja sen täytäntöönpanosäännöksissä asetetuin rajoituksin ja edellytyksin. Tästä syystä toinen kysymys on tutkittava ensin. Ainoastaan siinä tapauksessa, että sijoittautumisvapaus ei ole sovellettavissa nyt käsiteltävään asiaan, on tarpeen käsitellä EY 18 artiklan tulkintaa koskeva ensimmäinen kysymys.

26. Riippumatta siitä, mitä määräystä on sovellettava, on aluksi muistutettava siitä, että jäsenvaltioiden on antaessaan säännöksiä välittömien verojen alalla noudatettava yhteisön oikeutta siinäkin tapauksessa, että tämä ala kuuluu yhteisön oikeuden nykytilassa jäsenvaltioiden toimivaltaan. [9]

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

27. EY 43 artiklan 2 kohdan mukaan sijoittautumisvapauteen kuuluu jäsenvaltion kansalaisille annettu oikeus ryhtyä harjoittamaan toisen jäsenvaltion alueella itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti EY 48 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä.

28. Gerechtshof te Arnhem tiedustelee toisella ennakkoratkaisukysymyksellä, onko vetoaminen sijoittautumisvapauteen mahdollista, kun asianomaisen kotipaikan siirtymisen yhteydessä ei ole vielä todennäköistä, että hän aikoo ryhtyä harjoittamaan itsenäistä ammattia toisessa jäsenvaltiossa. Lisäksi kysytään, miltä osin myöhempi ammatinharjoittamiseen ryhtyminen on vielä otettava huomioon. Tällä kansallinen tuomioistuin viittaa maatalouden harjoittamiseen, jonka N aloitti vasta noin viisi vuotta sen jälkeen kun oli muuttanut Alankomaista Isoon-Britanniaan.

29. N ei pidä kuitenkaan ammatinharjoittamisena pelkästään tätä toimintaa. Hänen mielestään myös hänen asemansa kolmen yrityksen ainoana osakkeenomistajana kuuluu EY 43 artiklassa tarkoitetun ammatinharjoittamisen piiriin. Tämä väite on tutkittava ensin, ja siinä yhteydessä voidaan aluksi jättää sivuun myöhemmin aloitetun maataloustoiminnan merkitys.

1. Yrityksen osakkeiden omistaminen EY 43 artiklassa tarkoitettuna ammatinharjoittamisena

30. N tukee väitettään, jonka mukaan jo yrityksen osakkeiden omistaminen merkitsee

9 – Vrt. sijoittautumisvapauden osalta asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (29 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa) ja edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 44 kohta sekä unionin kansalaisten vapaan liikkuvuuden osalta asia C-403/03, Schempp, tuomio 12.7.2005 (Kok. 2005, s. I-6421, 19 kohta).

sijoittautumisvapauden kannalta merkityksellistä ammatinharjoittamista, viittaamalla asiassa Baars annettuun tuomioon,[10] jossa yhteisöjen tuomioistuin määritteli sijoittautumisvapauden seuraavalla tavalla:

"Perustamissopimuksen 52 artiklan [josta on tullut EY 43 artikla] toisesta kohdasta nimittäin ilmenee, että sijoittautumisvapauteen kuuluu jäsenvaltion kansalaisen oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä ja erityisesti yhtiöitä jossakin toisessa jäsenvaltiossa. Jäsenvaltion kansalainen käyttää sijoittautumisoikeuttaan, kun hän omistaa yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antaa hänelle selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta."

31. Tästä ilmenee kuitenkin ainoastaan vapaus perustaa yritys toiseen jäsenvaltioon tai ostaa sellainen yhtiö ja johtaa yritystä *sen kotipaikassa*. Tätä oikeutta loukataan, mikäli yritykselle itselleen – esimerkiksi sen kotipaikan siirtämisen yhteydessä – asetetaan rajoituksia tai mikäli johtotehtävien hoitamista vaikeutetaan. Tähän kuuluvat myös rajoitukset, joilla hankaloitetaan sijoittajan mahdollisuuksia hankkia merkittävä omistusosuus yrityksestä, jolla on kotipaikka toisessa jäsenvaltiossa, ja harjoittaa sillä tavoin ammattia tämän yrityksen välityksellä.

32. Tällaisia rajoituksia ei kuitenkaan ole nyt käsiteltävässä asiassa. Riidanalaisen toimenpiteen ja N:n Alankomaiden Antilleilla sijaitsevien yritystensä välityksellä harjoittaman toiminnan välillä ei ole yhteyttä. Vero on vahvistettu sen vuoksi, että N:n (oma) kotipaikka on muuttunut. Edellä mainitusta yhteisöjen tuomioistuimen esittämästä määritelmästä ei voida kuitenkaan päätellä, että tämä toimenpide kuuluisi sijoittautumisvapauden soveltamisalaan.

33. Yrityksen osakkeiden omistusta voitaisiin tosin pitää erillisenä taloudellisena toimintana, joka on eri asia kuin yritystoiminta. Tätä toimintaa N harjoittaisi mahdollisesti kotipaikastaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

34. Yhteisöjen tuomioistuin on jo tutkinut kilpailuoikeuden yhteydessä ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisen yhteydessä sitä, onko pelkkä yhtiön osakkeiden omistaminen liiketoimintaa. Se katsoi äskettäin asiassa Cassa di Risparmio di Firenze ym. antamassaan tuomiossa,[11] ettei pelkkä osuuksien omistaminen, johon liittyy

10 – Asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787, 22 kohta). Ks. lisäksi asia C-208/00, Überseering, tuomio 5.11.2002 (Kok. 2002, s. I-9919, 77 kohta) ja asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10829, 37 kohta).

11 – Asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze ym., tuomio 10.1.2006 (Kok. 2006, s. I-289, 111 kohta).

yhtiöoikeuksien käyttöä ja oikeus osinkoihin, ole taloudellista toimintaa, joka tekisi yhtiön osakkaasta itsestään EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun yrityksen. Kysymykseen pitäisi vastata eri tavalla siinä tapauksessa, että osakkeiden omistaja osallistuisi suoraan tai välillisesti liikkeenjohtoon. Yhteisöjen tuomioistuin oli samoin jo aikaisemmin katsonut, että osakkeiden omistaminen ei ollut taloudellista toimintaa, josta pitäisi kantaa arvonlisävero. [12]

35. Näiden perusteiden mukaisesti sijoittautumisvapautta voitaisiin siis mahdollisesti soveltaa, mikäli N käyttäisi Isossa-Britanniassa sijaitsevasta kotipaikastaan pelkän yhtiömiesaseman lisäksi vaikutusvaltaa yritysten liikkeenjohtoon. Tästä ei kansallisen tuomioistuimen ja asianosaisten antamien tietojen perusteella kyetä tekemään päätelmiä. Tätä vastaan puhuu tosin se, että ennakkoratkaisupyynnön mukaan yhtiöitä johdetaan todellisuudessa Alankomaiden Antilleilta eikä Isosta-Britanniasta. N:llä ei näytä myöskään olevan tehtäviä yhtiöiden johtoelimissä.

36. Vaikka katsottaisiin, että pelkkää yrityksen osakkeiden omistamista pitäisi pitää ammatin harjoittamisena, muutto merkitsee samalla yksityisen kotipaikan siirtämistä. Sijoittautumisvapauden ja unionin kansalaisten yleisen liikkumisvapauden (EY 18 artiklan 1 kohta) soveltamisalojen rajaamiseksi on näin ollen selvitettävä, onko N siirtänyt kotipaikkansa harjoittaakseen Yhdistyneessä kuningaskunnassa taloudellista toimintaa, vai onko hän käyttänyt liikkumisvapauttaan taloudellisesta toiminnasta riippumatta. [13] Vaikka sijoittautumisvapaus on lähtökohtaisesti tutkittava ensin, se jää taka-alalle, mikäli taloudellinen toiminta on ainoastaan seuraus kotipaikan siirtämisestä.

37. Luonnollinen henkilö, jonka asuinpaikka siirtyy toiseen jäsenvaltioon, vie lähtökohtaisesti irtainta omaisuutta mukanaan. Vapaata liikkuvuutta rajoittavat säännökset estävät siten välillisesti näiden omaisuuserien siirtämistä. Näitä tilanteita ei kuitenkaan pidä ensisijaisesti arvioida tavaroiden vapaan liikkuvuuden perusteella, koska painopiste on henkilöiden liikkumisvapauden käyttämisessä. [14]

12 – Vrt. asia C-60/90, Polysar Investments Netherlands, tuomio 20.6.1991 (Kok. 1991, s. I-3111, Kok. Ep. XI, s. I-239, 13 kohta); asia C-80/95, Harnas & Helm, tuomio 6.2.1997 (Kok. 1997, s. I-745, 13 ja 14 kohta); asia C-442/01, KapHag, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6851, 38 kohta) ja asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4357, 19 ja 20 kohta). Julkisasiamies Jacobs on viitannut alaviitteessä 11 mainitussa asiassa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze ym., 27.10.2005 antamassaan ratkaisuehdotuksessa (88 kohta) komission lausuman osalta kilpailuoikeuden ja arvonlisäverolainsäädännön samankaltaisuuteen.

13 – Vrt. vastaavasta rajauksesta tavaroiden vapaan liikkuvuuden ja palvelujen tarjoamisen vapauden välillä toiminnan painopisteen mukaan: asia C-275/92, Schindler, tuomio 24.3.1994 (Kok. 1994, s. I-1039, Kok. Ep. XV, s. I-79, 22 kohta); asia C-36/02, Omega Spielhallen, tuomio 14.10.2004 (Kok. 2004, s. I-9609, 26 kohta) ja asia C-20/03, Burmanjer, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4133, 35 kohta).

14 – Yhteisöjen tuomioistuin on todennut esimerkiksi työntekijän muuttonsa yhteydessä mukanaan viemien moottoriajoneuvojen osalta, että ne kuuluvat työntekijöiden vapaan liikkuvuuden tai unionin kansalaisten vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan eivätkä tavaroiden vapaan liikkuvuuden alaan. (Vrt. EY 39 artiklan osalta asia C-387/01, Weigel ja Weigel, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4981, 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja EY 18 artiklan osalta asia C-365/02, Lindfors, tuomio 15.7.2004, Kok. 2004, s. I-7183, 33 ja sitä seuraavat kohdat).

38. Kansallinen tuomioistuin on lisäksi menetellyt perustellusti, kun se ei ole harkinnut sitä, että maastamuuton yhteydessä suoritettavaa verotusta koskevaa lainsäädäntöä pitäisi tutkia pääomien vapaan liikkuvuuden perusteella. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on näet äskettäin todennut, pelkkä kotipaikan siirtäminen ei sellaisenaan merkitse pääomansiirtoa.[15] Mahdollinen pääomansiirto on joka tapauksessa taka-alalla henkilöiden liikkumisvapauden käyttämiseen nähden.

39. Sama pätee sijoittautumisvapauden ja yleisen liikkumisvapauden väliseen suhteeseen. Mikäli luonnollinen henkilö siirtää kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon ja vie siinä yhteydessä mukanaan yhtiöosuuksista koostuvan omaisuutensa, hän käyttää ensisijaisesti EY 18 artiklaan perustuvaa yleistä liikkumisvapauttaan. Mahdollinen taloudellinen toiminta, joka perustuu yhtiöiden omistamiseen, on seurausta tästä.

40. Ansiotoiminta, jota N harjoittaa yhtiöosuuksillaan, keskittyy sitä vastoin hänen yritystensä sijoittautumispaikkaan. N:n esittämä näkemys johtaisi keinotekoiseen sijoittautumispaikkojen moninkertaistamiseen, koska yrityksen kotipaikan lisäksi myös osakkaiden yksityisiä kotipaikkoja pitäisi pitää sijoittautumispaikkoina. Lisäksi N:llä voisi olla kotipaikkoja useissa jäsenvaltioissa. Nämä voisivat silloin myös olla sijoittautumispaikkoja yrityksellä Antilleilla olevan kotipaikan lisäksi.

41. Nämä näkemykset eivät ole ristiriidassa N:n mainitsemien asioissa Daily Mail,[16] ICI[17] sekä X ja Y[18] annettujen tuomioiden kanssa. Näissä tapauksissa asianosaisina eivät näet olleet luonnolliset henkilöt vaan pääomayhtiöt. Koska pääomayhtiöt pyrkivät yleensä yksinomaan taloudellisiin päämääriin, niiden tilanne poikkeaa luonnollisten henkilöiden tilanteesta, koska luonnollisten henkilöiden kotipaikka palvelee lähinnä yksityisiä tarkoituksia. Toisin kuin luonnolliset henkilöt, pääomayhtiöt eivät voi myöskään vedota unionin kansalaisuuteen. Kun pääomayhtiön kotipaikka siirtyy, taloudellinen toiminta ja siten sijoittautumisvapauden käyttäminen ovat siis ainoita lähtökohtia.

42. Tässä esitetty lopputulos ei ole ristiriidassa myöskään niiden toteamusten kanssa,

15 – Asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1957, 49 kohta). Ks. myös julkisasiamies Légerin kyseisessä asiassa 30.6.2005 antama ratkaisuehdotus (57, 58 ja 68 kohta). Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) liitteessä I olevan nimikkeistön ensimmäisen luetelmakohdan mukaan pääomanliikkeillä tarkoitetaan tosin tietyin edellytyksin myös yhden henkilön omaan lukuunsa suorittamia pääomansiirtoja (esimerkiksi maastamuuttajan varojen siirtäminen). Vrt. riidan kohteen osalta oikeuskirjallisuus: Hohenwarter, D./Plansky, P., "Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht – Schlussanträge des GA Léger in der Rs. van Hilten-van der Heijden", *Steuer und Wirtschaft International (SWI)* 2005, s. 471, erityisesti s. 420 ja sitä seuraavat sivut).

16 – Asia 81/87, Daily Mail and General Trust, tuomio 27.9.1988 (Kok. 1988, s. 5483, Kok. Ep. IX, s. 713).

17 – Asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695).

18 – Asia C-200/98, X ja Y, tuomio 18.11.1999 (Kok. 1999, s. I-8261).

joita yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt asiassa De Lasteyrie du Saillant antamassaan tuomiossa. Yhteisöjen tuomioistuimella ei ollut käytettävissään yksityiskohtaisempia tietoja asianomaisen harjoittamasta taloudellisesta toiminnasta, joten se nojautui kyseisessä tuomiossa yksinomaan siihen, että kansallinen tuomioistuin katsoi, että sijoittautumisvapaus oli sovellettavissa sen ratkaistavana olleeseen riitaan. [19] Näin ollen jäi avoimeksi, missä muodossa asianomainen tuolloin harjoitti ammattia. Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuimen ei tarvinnut ottaa kantaa myöskään siihen, onko sellaisen luonnollisen henkilön maastamuuttoa, joka ei harjoita taloudellista toimintaa muutoin kuin että hän omistaa yritysten osakkeita, arvioitava ensisijaisesti sijoittautumisvapauden vai yleisen liikkumisvapauden kannalta.

2. Vetoaminen sijoittautumisvapauteen maastamuuttovaltiota vastaan silloin kun maastamuutosta ammatinharjoittamisen aloittamiseen kuluu kauan aikaa

43. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee lähinnä sitä, voidaanko sijoittautumisvapauteen vedota siinä tapauksessa, että taloudellisen toiminnan aloittaminen vastaanottavassa valtiossa ei ollut muuton yhteydessä todennäköistä ja se myös tosiasiallisesti aloitettiin vasta hyvin paljon myöhemmin.

44. EY 43 artikla on esteenä sellaisille kansallisille toimenpiteille, jotka ovat omiaan tekemään yhteisön kansalaisille vaikeammaksi tai vähemmän houkuttelevaksi käyttää perustamissopimuksessa taattua sijoittautumisvapautta, vaikka kyseisiä toimenpiteitä sovellettaisiinkin ilman kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää. [20]

45. Sijoittautumisvapaudella on siinä yhteydessä vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaksi tavoitetta: ensinnäkin varmistaa, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuvia henkilöitä kohdellaan vastaanottavassa valtiossa samoin kuin tämän valtion omia kansalaisia, ja kieltää vastaanottavaa valtiota asettamasta rajoituksia toisten jäsenvaltioiden kansalaisten itsenäiselle ammatinharjoittamiselle; toiseksi siinä kielletään lähtöjäsenvaltiota estämästä kansalaistensa sijoittautumista toiseen jäsenvaltioon. [21]

46. Ensin mainitussa tilanteessa vastaanottavan jäsenvaltion velvoitteet tulevat ajankohtaisiksi viimeistään silloin, kun toisen jäsenvaltion kansalainen tosiasiallisesti aloittaa siellä itsenäisen ammatinharjoittamisen. On merkityksetöntä, miten pitkään asianomainen on tähän ajankohtaan mennessä jo oleskellut vastaanottavassa jäsenvaltiossa.

19 - Edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 41 kohta; ks. tästä myös julkisasiamies Mischon kyseisessä asiassa 13.3.2003 antamassaan ratkaisuehdotuksessa esittämät näkemykset (15–20 kohta). Hän jättää loppujen lopuksi avoimeksi, mikä perusvapaus on sovellettavissa kyseiseen tapaukseen.

20 - Asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1663, Kok. Ep. XIV, s. I 177, 32 kohta); asia C-299/02, komissio v. Alankomaat, tuomio 14.10.2004 (Kok. 2004, s. I-9761, 15 kohta) ja asia C-140/03, komissio v. Kreikka, tuomio 21.4.2005 (Kok. 2005, s. I-3177, 27 kohta).

21 - Vrt. vastaavasti edellä alaviitteessä 16 mainitussa asiassa Daily Mail and General Trust annetun tuomion 16 kohta, alaviitteessä 10 mainitussa asiassa Baars annetun tuomion 28 kohta ja alaviitteessä 3 mainitussa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 42 kohta.

47. Pääasian riidassa on kuitenkin kyseessä jälkimmäinen tilanne. Tässä yhteydessä kansallinen tuomioistuin kysyy ensin, onko vetoaminen sijoittautumisvapauteen mahdollista ainoastaan silloin, jos itsenäisen ammatinharjoittamisen aloittaminen on selvää tai jo todennäköistä.

48. Aluksi on huomautettava, että maastamuuton ajankohta yleensä edeltää sijoittautumista vastaanottavaan jäsenvaltioon. Mikäli EY 43 artiklasta ei johtuisi ennen sijoittautumista vielä mitään oikeuksia, sijoittautumisvapauteen vetoaminen rajoituksia vastaan olisi maastamuuton yhteydessä suureksi osaksi mahdotonta, kuten Saksan ja Alankomaiden hallitukset esittävät. Tämä olisi kuitenkin yksiselitteisesti edellä mainitun oikeuskäytännön vastaista. [22]

49. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että EY 43 artikla samoin kuin EY 39 artikla ovat sovellettavissa jo ennen ammatinharjoittamiseen ryhtymistä; näin ollen näillä määräyksillä mahdollistetaan jäsenvaltion kansalaisten oikeus saapua toisen jäsenvaltion alueelle ja oleskella siellä tarkoituksessa hakea tai tehdä työtä taikka toimia itsenäisenä ammatinharjoittajana. [23]

50. Näin ollen mahdollisuus vedota sijoittautumisvapauteen lähtövaltiota vastaan maastamuuton yhteydessä ei voi edellyttää sitä, että vastaanottavaan jäsenvaltioon on jo sijoittauduttu. Tässä tilanteessa on pikemminkin otettava lähtökohtaisesti myös tuleva kehitys huomioon.

51. Jotta sijoittautumisvapauden soveltamisala ei olisi täysin rajaton, tällaisessa ennusteeseen perustuvassa tilanteessa on kuitenkin oltava objektiivisin perustein havaittavissa konkreettinen yhteys riidanalaisen toimenpiteen ja itsenäisen ammatinharjoittamisen aloittamisen välillä. Tällainen yhteys voi perustua jo siihen, että kansallisessa säännöksessä itsessään säädetään ammatinharjoittamisesta. [24]

52. Mikäli kyseessä ovat sitä vastoin nyt käsiteltävien Alankomaiden verosäännösten kaltaiset yleiset säännökset, joiden kohteena ei ole itsenäiseen ammatinharjoittamiseen ryhtyminen tai ammatinharjoittaminen, yhteys sijoittautumisvapauteen on luotava muulla tavoin. Siinä yhteydessä on ratkaisevaa, että sinä ajankohtana, jona asianomainen vetoaa sijoittautumisvapauteen, on olemassa konkreettisia seikkoja, jotka viittaavat

22 – Ks. edellä alaviite 21.

23 – Asia 48/75, Royer, tuomio 8.4.1976 (Kok. 1976, s. 497, Kok. Ep. III, s. 79, 31–33 kohta).

24 – Yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä alaviitteessä 20 mainitussa asiassa Kraus antamassaan tuomiossa (18 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ainoastaan, että ulkomailla suoritettu yliopistollinen tutkintotodistus on eduksi ammatissa menestymisen kannalta sekä työntekijälle että itsenäiselle ammatinharjoittajalle. Tämä riitti yhteisöjen tuomioistuimelle työntekijöiden vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden soveltamiseksi.

itsenäiseen ammatinharjoittamiseen ryhtymiseen toisessa jäsenvaltiossa, kuten Saksan ja Alankomaiden hallitukset perustellusti esittävät. Pelkkä hypoteettinen mahdollisuus siihen, että näin saattaa joskus tapahtua, ei riitä siihen, että sijoittautumisvapautta voitaisiin soveltaa.

53. Sitä, mitkä konkreettiset seikat ovat omiaan osoittamaan, että asianomainen on ryhtymässä harjoittamaan itsenäistä ammattia, ja miten ajallista etäisyyttä on siinä yhteydessä arvioitava, ei voida todeta yleisesti, vaan se riippuu yksittäistapaukseen liittyvistä olosuhteista. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee kuitenkin joka tapauksessa, että tällaisia seikkoja ei ollut N:n vuonna 1997 tapahtuneen maastamuuton yhteydessä.

54. Riidanalaisiin Alankomaiden verosäännöksiin liittyy kuitenkin se erityispiirre, että niillä ei rasiteta N:n kaltaisia henkilöitä vain kerran vahvistamalla vero maastamuuton yhteydessä. Niiden vaikutukset kestävät kymmenenkin vuoden ajan. Lykätty verovaade säilyy tämän ajanjakson ajan toteutumattomana, ja tätä varten oli annettava vakuus uuden säännöksen antamiseen saakka. Vero voi tulla maksettavaksi myös silloin, jos yrityksen osakkeet myydään kymmenen vuoden kuluessa maastamuutosta.

55. Edellä kuvatut maastamuuttoon sidotun verotuksen vaikutukset vaikeuttivat N:n mahdollisuuksia ryhtyä itsenäiseen ammatinharjoittamiseen. Hänellä ei esimerkiksi ollut osaa omaisuudestaan käytettävissään, koska se oli annettu vakuudeksi. Näin ollen N saattoi vedota lähtövaltiotaan vastaan myös sijoittautumisvapauteen, koska hän aloitti itsenäisen ammatinharjoittamisen Yhdistyneessä kuningaskunnassa vuonna 2002.

56. Alankomaiden veroviranomaiset eivät kuitenkaan voineet vielä veroa vahvistaessaan ottaa sijoittautumisvapauden myöhempää käyttämistä huomioon. Niillä olisi kuitenkin ollut mahdollisuus kumota rasitteiden vaikutukset siitä ajankohdasta, josta lähtien sijoittautumisvapautta tosiasiallisesti käytettiin. Niillä olisi ollut siihen velvollisuus siltä osin kuin toimenpiteitä olisi pitänyt pitää sijoittautumisvapauden rajoituksena, joka ei ollut perusteltavissa.

57. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava seuraavasti: EY 43 artiklassa vahvistettua sijoittautumisvapautta ei sovelleta yksinomaan sillä perusteella, että luonnollinen henkilö, joka on pääomayhtiön ainoa omistaja, siirtää yksityisen kotipaikkansa jäsenvaltiosta toiseen. Jäsenvaltion kansalainen voi kuitenkin vedota lähtöjäsenvaltiotaan vastaan EY 43 artiklaan, mikäli hän muuttaa tästä maasta ja tähän perusvapauteen vedottaessa on konkreettisten seikkojen perusteella todennäköistä, että hän ryhtyy harjoittamaan

itsenäistä ammattia toisessa jäsenvaltiossa. Vetoaminen EY 43 artiklaan lähtöjäsenvaltiota vastaan on mahdollista niin kauan kuin tämän valtion toteuttama maastamuuttoon liittyvä rasite vaikuttaa ja edelleen vaikeuttaa sijoittautumista vastaanottavaan jäsenvaltioon.

60. EY 18 artiklan 1 kohdassa annetaan jokaiselle unionin kansalaiselle oikeus "vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, jollei [perustamissopimuksessa] määrätyistä tai sen soveltamisesta annetuissa säännöksissä säädetyistä rajoituksista ja ehdoista muuta johdu".

C *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

61. Kansallisen tuomioistuimen mielestä nyt käsiteltävä tapaus poikkeaa yhteisöjen tuomioistuimen tähän mennessä tutkimista tapauksista siinä, että mahdolliset oleskelulle asetetut asteet eivät johtuneet vastaanottavasta jäsenvaltiosta, kuten asioissa D'Hoop [25] ja Lindfors. [26] N:n muuton jälkeen ei ole myöskään enää olemassa taloudellista yhteyttä lähtövaltioon, kuten asiassa Pusa [27] oli.

58. Gerechtshof te Arnhem tiedustelee tällä kysymyksellä, voiko jäsenvaltion kansalainen, joka siirtää kotipaikkansa kotivaltiostaan toiseen jäsenvaltioon, vedota kotivaltiotaan vastaan EY 18 artiklaan, koska verovaade, joka esitetään hänen maastamuuttonsa yhteydessä, merkitsee tai saattaa merkitä muuton estettä.

62. N ja komissio katsovat, että EY 18 artiklassa annetaan yleinen oikeus vapaaseen liikkuvuuteen ja että unionin kansalaiset voivat vedota siihen myös lähtövaltion asettamia rajoituksia vastaan. Tätä näkemystä vastustaa ennen kaikkea Saksan hallitus. Sen mielestä EY 18 artiklaan sisältyy ainoastaan liikkumis- ja oleskeluoikeus suppeassa merkityksessä, ei sen sijaan yleinen rajoituksia koskeva kielto.

59. Kun otetaan toiseen kysymykseen ehdotettu vastaus huomioon, tällä kysymyksellä on edelleen merkitystä. Sijoittautumisvapaus, joka on otettava huomioon ensin, on näet sovellettavissa vasta sitten, kun taloudellinen toiminta alkaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Sitä ennen on sitä vastoin mahdollista vedota ainoastaan unionin kansalaisten yleiseen liikkumisvapauteen.

25 – Asia C-224/98, D'Hoop, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6191).

26 – Mainittu alaviitteessä 14.

27 – Asia C-224/02, Pusa, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5763).

63. Yhteisöjen tuomioistuin korostaa vakiintuneessa oikeuskäytännössään, että unionin kansalaisuus on tarkoituksensa puolesta jäsenvaltioiden kansalaisten perustavaa laatua oleva asema, jonka nojalla samassa tilanteessa olevat henkilöt voivat saada osakseen saman oikeudellisen kohtelun kansalaisuudestaan riippumatta, jollei tätä koskevista nimenomaisesti määrätyistä poikkeuksista muuta johdu. [28]

64. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Pusa antamassaan tuomiossa, että unionin kansalaista, joka on käyttänyt EY 18 artiklaan perustuvaa oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, ei saa kohdella siinä jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän on, epäedullisemmin kuin häntä kohdeltaisiin siinä tapauksessa, että hän ei olisi käyttänyt perustamissopimuksessa annettuja liikkumisvapautta koskevia mahdollisuuksia. Muussa tapauksessa EY 18 artiklassa taatun oleskeluoikeuden käyttäminen saatettaisiin tehdä jäsenvaltion kansalaiselle vähemmän houkuttelevaksi. [29] Tällaiset kansalliset säännökset ovat ristiriidassa niiden periaatteiden kanssa, joihin unionin kansalaisten asema perustuu, eli saman oikeudellisen kohtelun takaamiseen unionin kansalaisen käyttäessä liikkumisvapauttaan. [30]

65. Yhteisöjen tuomioistuin on pitänyt tällaista epäyhdenvertaista kohtelua rajatylittävissä tilanteissa ja täysin kotimaisissa tilanteissa perinteisten perusvapauksien yhteydessä yleensä rajoituksena. [31] Moni seikka puoltaa sitä, että tällaisia toimenpiteitä pitäisi pitää myös kiellettynä rajoituksena, mikäli ne kuuluvat EY 18 artiklan soveltamisalaan. [32] EY 18 artiklan 1 kohdan perusteella on siten arvioitava kaikkia toimenpiteitä, jotka heikentävät unionin kansalaisen oikeutta liikkua ja oleskella vapaasti toisissa jäsenvaltioissa [33] tai muodostavat muutoin esteen, jonka vuoksi unionin kansalainen saattaisi pidättäytyä käyttämästä tätä yleistä oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen. [34]

66. On joka tapauksessa selvää, että jäsenvaltiot eivät saa estää omia kansalaisiaan käyttämästä EY 18 artiklassa taattua liikkumisvapautta sillä tavoin, että ne liittävät siihen epäedullisia seurauksia, joita ei aiheutuisi, mikäli he pysyisivät kotimaassa. [35]

28 - Vrt. mm. asia C-184/99, Grzelczyk, tuomio 20.9.2001 (Kok. 2001, s. I-6193, 31 kohta); edellä alaviitteessä 25 mainitussa asiassa D'Hoop annetun tuomion 28 kohta ja alaviitteessä 27 mainitussa asiassa Pusa annetun tuomion 16 kohta.

29 - Edellä alaviitteessä 27 mainitussa asiassa Pusa annetun tuomion 18 ja 19 kohta, joissa viitataan alaviitteessä 25 mainitussa asiassa D'Hoop annettuun tuomioon (30 ja 31 kohta).

30 - Edellä alaviitteessa 27 mainitussa asiassa Pusa annetun tuomion 20 kohta, joissa viitataan alaviitteessä 25 mainitussa asiassa D'Hoop annettuun tuomioon (34 ja 35 kohta).

31 - Vrt. erityisesti edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 45 kohta. Vastaavasti myös asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7477, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 34 kohta.

32 - Julkisasiamies Jacobs on todennut samansuuntaista asiassa C-224/02, Pusa, 20.11.2003 antamassaan ratkaisuehdotuksessa (Kok. 2004, s. I-5763, 18-20 kohta ja 22 kohta) ja asiassa C-96/04, Standesamt Stadt Niebüll,tuomio 27.4.2006, 30.6.2005 antamassaan ratkaisuehdotuksessa (Kok. 2006, s. I-3561, s. I-3563, 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat) sekä julkisasiamies Geelhoed asiassa C-406/04, De Cuyper, tuomio 7.7.2006, 2.2.2006 antamassaan ratkaisuehdotuksessa (Kok. 2006, s. I-6947, s. I-6949, 104-108 kohta). Ks. myös asiassa C-192/05, Tas-Hagen ja Tas, tänään antamani ratkaisuehdotus (47 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

33 - Vastaavasti myös edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Schempp annetun tuomion 43 kohta.

34 - Vastaavasti jo edellä alaviitteessä 27 mainitussa asiassa Pusa annetun tuomion 19 kohta.

35 - Vrt. julkisasiamies Jacobsin edellä alaviitteessä 32 mainitussa asiassa Pusa antaman ratkaisuehdotuksen 22 kohta ja edellä alaviitteessä 32 mainitussa asiassa Tas-Hagen ja Tas antamani ratkaisuehdotuksen 48 kohta.

67. Edellä mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että EY 18 artikla ei käsitä ainoastaan maasta poistumiselle tai maahantulolle ja oleskelulle asetettavia rajoituksia suppeassa merkityksessä, kuten Saksan hallitus väittää.[36] Unionin kansalaisten vapaa liikkuvuus on näet perusvapaus, jota on tulkittava laajasti.[37] EY 18 artiklalla ei olisi käytännön merkitystä, mikäli sen soveltamisala olisi näin suppea eikä se koskisi muita säännöksiä, jotka saattaisivat haitata vapaata liikkuvuutta.[38]

68. On vielä selvitettävä, edellyttääkö EY 18 artiklan soveltaminen lähtövaltion osalta sitä, että taloudellinen yhteys kyseiseen valtioon jatkuu.

69. Asiassa Pusa asianomainen sai edelleen eläkettä kotivaltiostaan Suomesta sen jälkeen kun hän oli muuttanut Espanjaan. Suomessa tietty osuus tästä tulosta oli suojaosuutta, jota ei saanut ulosmitata. Suojatun vähimmäistulon määrää laskettaessa otettiin huomioon kotimaassa suoritettava tulovero mutta ei Espanjassa suoritettavaa tuloveroa. Kansallinen säännös liittyi siten kotimaiseen tilanteeseen eli Suomessa maksettavien eläkkeiden ulosmittaamiseen. Tässäkään tapauksessa ei kuitenkaan ollut enää olemassa aktiivista työsuhdetta lähtövaltiossa.

70. EY 18 artiklassa annetaan nimenomaisesti oikeus vapaaseen liikkuvuuteen unionin kansalaisille, jotka eivät ole taloudellisesti aktiivisia.[39] Tämä puhuu sitä vastaan, että vetoaminen vapaaseen liikkuvuuteen lähtövaltiota vastaan voisi välttämättä edellyttää olemassa olevaa *taloudellista* yhteyttä tähän valtioon.

71. Toimenpiteen täytyy kuitenkin edelleen rasittaa unionin kansalaista, kun hän vetoaa EY 18 artiklaan lähtövaltiota vastaan. Tämä rasite voi olla taloudellinen, mutta siihen voi liittyä muitakin haittoja, jotka estävät maastamuuton.

72. Nyt käsiteltävä verotustapaus liittyy sellaiseen seikkaan, joka tapahtui sinä aikana, kun N oleskeli Alankomaissa, eli merkittävistä omistusosuuksista saatuun voittoon. Veron vahvistaminen liittyy välittömästi maastamuuttoa edeltävään ajankohtaan. Veron vahvistamisen vaikutukset kestävät kuitenkin jopa kymmenen vuotta muuton jälkeen.[40] Riidanalainen kansallinen toimenpide, joka toteutettiin yksinomaan liikkumisvapauden käyttämisen vuoksi, vaikuttaa siis edelleen N:ään.

36 – Vrt. julkisasiamies Jacobsin edellä alaviitteessä 32 mainitussa asiassa Pusa antaman ratkaisuehdotuksen 21 kohta.

37 – Asia C-200/02, Zhu ja Chen, tuomio 19.10.2004 (Kok. 2004, s. I-9925, 31 kohta).

38 – Edellä alaviitteessä 27 mainitussa asiassa Pusa annetun tuomion 19 kohta.

39 – Vrt. asia C-456/02, Trojani, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7573, 40 kohta) ja asia C-209/03, Bidar, tuomio 15.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2119, 37 kohta).

40 – Ks. tästä myös edellä 54 ja 55 kohta.

73. Tästä syystä ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että jäsenvaltion kansalainen, joka siirtää kotipaikkansa kotivaltiosta toiseen jäsenvaltioon, voi vedota kotivaltiotaan vastaan EY 18 artiklan 1 kohdassa taattuun liikkumisvapauteen, mikäli hänet asetetaan verotustoimenpiteellä, joka toteutetaan hänen muuttonsa yhteydessä, heikompaan asemaan kuin kotimaassa olevat verovelvolliset, jotka eivät ole käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen.

D *Kolmas ja viides ennakkoratkaisukysymys*

74. Kolmannella ja viidennellä ennakkoratkaisukysymyksellä pitäisi kaiken kaikkiaan selvittää, ovatko nyt käsiteltävän kaltaiset toimenpiteet, joilla vahvistetaan vero merkittävistä omistusosuuksista saataville vielä toteutumattomille voitoille maastamuuton yhteydessä, EY 43 artiklan ja EY 18 artiklan vastaisia. Näin olisi, mikäli niillä rajoitettaisiin liikkumisvapauden käyttämistä ja rajoitus ei olisi perusteltavissa.

1. Rajoitus

75. Arvioitaessa Alankomaiden riidanalaisten säännösten vaikutuksia on erotettava toisistaan oikeustila vuoden 2004 loppuun saakka ja vuodesta 2005 voimassa ollut oikeustila. Aluksi on tutkittava vaikutukset, jotka aiheutuvat siitä, että vero vahvistetaan maastamuuton yhteydessä nyt voimassa olevien edellytysten mukaisesti. Toisessa vaiheessa on sitten käsiteltävä muita seikkoja, jotka lisäsivät veron vahvistamisesta aiheutunutta rasitetta ennen lainmuutosta, erityisesti vakuuden asettamista koskenutta velvoitetta.

76. Yhteisöjen tuomioistuin totesi jo asiassa De Lasteyrie du Saillant antamassaan tuomiossa, että säännös, jossa säädetään piilevän arvonnousun verottamisesta yksistään sillä perusteella, että verovelvollisen kotipaikka siirtyy ulkomaille, on omiaan rajoittamaan sijoittautumisvapauden käyttämistä.[41] Se johtaa näet siihen, että liikkumisvapauttaan käyttänyttä henkilöä kohdellaan huonommin kuin verovelvollista, jonka kotipaikka on kotimaassa. Kun viimeksi mainitulle vahvistetaan vero merkittävästä omistusosuudesta saadusta voitosta vasta silloin, kun hän luovuttaa osakkeet ja voitto on tosiasiallisesti syntynyt, N:n tapauksessa vero vahvistetaan jo maastamuuton yhteydessä.

77. Liikkumisvapauttaan käyttäneiden henkilöiden erilainen kohtelu on kuitenkin myös EY 18 artiklan vastaista.[42]

41 - Edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 45 ja 46 kohta.

42 - Ks. edellä 65 kohta.

78. N:n ei kylläkään tarvitse suorittaa vahvistettua veroa heti vaan vasta sitten, jos hän todellakin luovuttaa osakkeet kymmenen vuoden kuluessa maastamuutosta.[43] Pidempää määräaikaa lukuun ottamatta Alankomaiden säännös ei kuitenkaan eroa oleellisesti Ranskan säännöksestä. Vaikka veroa tarkasteltaisiin erikseen, se on maastamuuton yhteydessä rasite, joka koskee ainoastaan niitä, jotka käyttävät liikkumisvapauttaan.

79. Siinä yhteydessä edellytetty veroilmoituksen antaminen on lisämuodollisuus, joka saattaa estää maastamuuton.[44] Myös kotimaassa asuvan verovelvollisen on mahdollisesti jossain vaiheessa tehtävä veroilmoitus merkittävistä omistusosuuksista saadusta voitosta, kuten Alankomaiden hallitus esittää. Tämä velvollisuus koskee kuitenkin kotimaassa asuvaa verovelvollista – ilmeisesti – ainoastaan, mikäli hän todellisuudessa luovuttaa osakkeensa. Mikäli hän pitää osakkeensa, hänen ei tarvitse antaa veroilmoitusta piilevästä (vielä toteutumattomasta) voitosta.

80. Ennen vuonna 2004 toteutettua lainsäädäntömuutosta oli joka tapauksessa kaksi muutakin huomioon otettavaa seikkaa. Ensinnäkin maastamuuton yhteydessä vahvistetun veron maksua lykättiin ainoastaan vakuutta vastaan. Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että tällaisella toimenpiteellä lisätään edelleen veron rajoittavia vaikutuksia.[45]

81. Toiseksi maastamuuton jälkeen tapahtuneita osakkeiden arvonalentumisia ei alun perin otettu huomioon veroa pienentävinä seikkoina. Tästä saattoi seurata, että vero, joka vahvistettiin muuton yhteydessä fiktiivisestä voitosta, joka jäi saamatta, kun osakkeet myöhemmin luovutettiin, oli suurempi kuin vero, joka olisi tullut maksettavaksi kotimaassa, mikäli osakkeet olisi luovutettu samaan aikaan. Kotimaassa vero olisi näet kannettu todellisen luovutuksessa saadun (mahdollisesti alhaisemman) voiton perusteella.

82. Vuonna 2004 annetuilla uusilla säännöksillä tehtiin parannuksia näiden molempien seikkojen osalta. Sitä, onko sen perusteella tapahtunut vakuuden palauttaminen johtanut siihen, että este olisi kokonaan poistunut, on tutkittava vastattaessa neljänteen kysymykseen.

83. Sitä, onko IW:n 26 §:n 5 momentin muuttaminen johtanut siihen, että maastamuuton jälkeisiä arvonalennuksia käsitellään

43 – Lähtökohtana on pidettävä sitä, että verovaade lakkaa kymmenen vuoden kuluessa muutosta (vrt. edellä 10 kohdassa siteerattu IW:n 26 §).

44 – Vrt. selvitysvelvoitteiden ja muiden muodollisuuksien rajoittavuudesta asia C-118/96, Safir, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1897, 26 ja 28 kohta).

45 – Vrt. edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 47 kohta.

täysin samalla tavoin, ei voida arvioida tyhjentävästi. Tämän säännöksen mukaan lykättyä verovaadetta voidaan alentaa yhdellä neljänneksellä maastamuuton aikaisen arvon ja luovutushetken todellisen arvon erotuksesta. Kotimaassa ja ulkomailla tapahtuvista luovutuksista kannettava vero olisi sen mukaan yhtä suuri ainoastaan siinä tapauksessa, että verokanta olisi 25 prosenttia. Asiakirjoista ei ilmene, onko tämä todellisuudessa kaikissa tapauksissa sovellettava verokanta. Epäilyksiä saattaisi herättää myös se, mikäli veronhuojennus kuuluisi viranomaisten harkintavaltaan. [46]

84. Kansallisen lainsäädännön tulkinnasta yksin vastaavan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, johtavatko voimassa olevat säännökset siihen, että kun kyseessä on muutto toiseen jäsenvaltioon ja todellisuudessa toteutunut voitto on yhtä suuri kuin vastaavassa täysin kotimaisessa tilanteessa, myös vero on tällöin yhtä suuri. [47]

85. N pitää lopuksi epäedullisena seikkana myös sitä, että riidanalaisessa päätöksessä vahvistettiin verolle korot. Verolle peritään korkoa, mikäli verokauden päättymisen ja veron vahvistamisen välillä kuluu enemmän kuin 15 kuukautta. Ne on erotettava viivästyskoroista, jotka juoksevat verotuspäätöksen ja veron maksamisen väliseltä ajalta. Viivästyskorot eivät juokse nyt käsiteltävässä asiassa niin kauan kuin verovaade on lykättynä.

86. Verolle suoritettavien korkojen vahvistaminen on verotuspäätöksen normaali seuraus. Sen liikkumisvapauden käyttämisen esteen lisäksi, joka liittyy veron vahvistamiseen muuton yhteydessä, verolle suoritettavien korkojen määrääminen ei ole erillinen lisärasite, kuten kansallinen tuomioistuin perustellusti huomauttaa. Verolle maksettava korko, samalla tavoin kuin muukin verovelka, pitäisi siis suorittaa ainoastaan siinä tapauksessa, että osakkeet luovutetaan kymmenen vuoden kuluessa muutosta. Myös kotimaassa tapahtuvan luovutuksen yhteydessä tehtäisiin verotuspäätös ja vahvistettaisiin verolle suoritettavat korot samojen sääntöjen mukaisesti.

87. Edellytyksenä sille, että korkojen periminen verolle ei merkitse rasitetta maastamuuttajalle, on kuitenkin ensinnäkin se, että korkovaadetta alennetaan samalla tavoin kuin itse verovaadetta osittain alennetaan IW:n 26 §:n mukaisesti. Toiseksi maksuunpanomenettelyjen kestossa ei saa olla merkittävää eroa sen mukaan, onko kyseessä veron vahvistaminen maastamuuton yhteydessä vai osuuksien luovutuksen yhteydessä kotimaassa. Muussa tapauksessa rajatylittävissä tapauksissa syntyisi yleensä suuremmat korkovaateet.

46 - Yhteisöjen tuomioistuin ei pitänyt asiassa C-175/88, Biehl, 8.5.1990 antamassaan tuomiossa (Kok. 1990, s. I-1779, Kok. Ep. X, s. 417, 18 kohta) rajoituksen poissulkemiseksi riittävänä sitä, että yhteisön oikeuden mukaisen tilanteen aikaansaaminen kuuluu verohallinnon harkintavaltaan.

47 - Silloin kun kyseessä on arvonmuutos muuton jälkeen, ei sitä vastoin ole mitään syytä nostaa veroa, koska uuden kotipaikan valtiolla on verotusoikeus siltä osin.

2. Perusteltavuus

88. Kansallinen säännös, jolla rajoitetaan sijoittautumisvapautta, on sallittu vain, jos tällä toimenpiteellä pyritään EY:n perustamissopimuksen kanssa yhteensoveltuvaan lailliseen tavoitteeseen ja jos se voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. Tämän lisäksi säännöksen soveltamisella on voitava taata näin halutun tavoitteen toteutuminen eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi. [48] Unionin kansalaisten liikkumisvapauden rajoittamisen perusteltavuuteen sovelletaan samoja perusteita. [49]

a) Yleistä etua koskevat pakottavat syyt

89. Ensimmäisessä vaiheessa on tutkittava, ovatko riidanalaisilla säännöksillä tavoitellut päämäärät perusteltavissa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. Kansallinen tuomioistuin esittää, että lainsäädäntöasiakirjojen perusteella maastamuuton yhteydessä suoritettavaa verotusta koskevilla Alankomaiden säännöksillä on kaksi tavoitetta. Ensinnäkin säännöksillä pyritään varmistamaan johdonmukainen alueperiaatteeseen perustuva merkittävien omistusosuuksien kotimaassa oleskelun aikana syntyneen arvonnousun verottaminen. Toisaalta toimenpiteellä pyritään estämään yksinomaan verotuksesta johtuvat kotipaikan vaihdokset.

90. Tähän oikeudenkäyntiin osallistuneet hallitukset korostavat ennen kaikkea, että maastamuuton yhteydessä suoritettavalla verotuksella varmistetaan oikeudenmukainen ja alueperiaatetta vastaava verotulojen jakautuminen. Sen lisäksi ne vetoavat muina perusteluina verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseen ja tehokkaaseen verovalvontaan.

– Verotusvallan jako alueperiaatteen mukaan

91. Kuten edellä todettiin, välittömien verojen kantaminen kuuluu yhteisön oikeuden nykytilassa jäsenvaltioille. [50] Ne voivat erityisesti päättää, mistä toimista ne kantavat veroa. Yhteisön tason yhdenmukaistamistoimien puuttuessa on niin ikään jäsenvaltioiden tehtävänä päättää verotusvaltansa jakoperusteista tekemällä kaksinkertaisen verotuksen estäviä sopimuksia tai toteuttamalla yksipuolisia toimenpiteitä. [51] EY 293 artiklan toisessa luetelmakohdassa edellytetään nimenomaisesti, että ne päättävät kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta yhteisön alueella.

48 – Asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 26 kohta); edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 49 kohta ja alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 35 kohta.

49 – Vrt. edellä alaviitteessä 25 mainitussa asiassa D'Hoop annetun tuomion 36 kohta ja alaviitteessä 27 mainitussa asiassa Pusa annetun tuomion 16 kohta.

50 – Ks. edellä 26 kohta.

51 – –Vrt. asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2793, 24 ja 30 kohta); asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11819, 93 kohta); edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa C-376/03, D, annetun tuomion 50 ja 51 kohta ja alaviitteessä 15 mainitussa asiassa van Hiltenvan der Heijden annetun tuomion 47 kohta.

92. Yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut asiassa Marks & Spencer antamassaan tuomiossa, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on hyväksyttävä tavoite, jolla sijoittautumisvapauden rajoitus saattaa olla perusteltavissa.[52] Siinä yhteydessä kansainvälisessä vero-oikeudessa vahvistettu ja yhteisön oikeudessa tunnustettu alueperiaate[53] voi olla määräävä periaate, johon jäsenvaltiot nojautuvat verotusvallan jaon yhteydessä.

93. Alueperiaatteen täsmällistä määritelmää ei kuitenkaan ole olemassa. Tämän periaatteen käytännön ilmentymä on se, että valtiot voivat lukea yleisen verovelvollisuuden piiriin yleensä vain kotimaassa olevia henkilöitä ja kantaa sen lisäksi rajoitetun verovelvollisuuden perusteella veroa muualla olevilta henkilöiltä tuloista, jotka ovat peräisin kotimaisista lähteistä.

94. Alueperiaate on otettu myös OECD:n mallisopimuksiin, joiden mukaan jäsenvaltiot voivat jakaa verotusvaltansa järkevämmin.[54] Esimerkiksi omaisuuserien luovutuksesta saaduista voitoista – tiettyjä nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksettömiä poikkeuksia lukuun ottamatta – kannetaan OECD:n malliverosopimuksen 13 artiklan 5 kappaleen mukaan tulo- ja varallisuusverot maassa, jossa luovuttaja asuu. Verotusvalta jakautuu vastaavalla tavalla vuonna 1980 tehdyn Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan välisen kaksinkertaisen verotuksen estävän sopimuksen[55] 13 artiklan 4 kappaleen mukaan.

95. Tästä poiketen Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan välisen kaksinkertaisen verotuksen estävän sopimuksen 13 artiklan 5 kappaleessa[56] myönnetään sopimusvaltiolle oikeus kantaa verosäännöstensä mukaisesti veroa luovutusvoitoista henkilöltä, joka asuu toisessa valtiossa mutta joka on asunut ensimmäisessä valtiossa viiden luovutusta edeltäneen vuoden ajan.

96. Kaksinkertaisen verotuksen estävä sopimus näyttäisi ensi arviolta mahdollistavan alueperiaatteesta poikkeamisen. Sen sanamuodon mukaan Alankomaat voisi kantaa veron luovutuksen yhteydessä syntyvästä voitosta kokonaan vielä viiden vuoden ajan maastamuuton jälkeen. Riippumatta siitä, onko sopimusta todellisuudessa tulkittava tällä tavoin, riidanalaisissa Alankomaiden

52 – Edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 45 kohta.

53 – Edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 39 kohta. Ks. myös jo asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 22 kohta).

54 – Vrt. edellä alaviitteessä 15 mainitussa asiassa van Hilten-van der Heijden annetun tuomion 48 kohta.

55 – SI 1980/1961

56 – Säännöksen sanamuoto on seuraava: "The provisions of paragraph (4) shall not affect the right of either of the States to levy according to its own law a tax on gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property."

säännöksissä ei kuitenkaan mennä näin pitkälle. Niissä säädetään pikemminkin luovutustapausten osalta ainoastaan maastamuuton yhteydessä vahvistetun ja maksun osalta lykätyn kotimaassa tapahtuneista arvonnousuista kannettavan veron perimisestä.

97. Alankomaiden säännöksissä liitetään verotus siis nimenomaan alueelliseen osatekijään ja yhdistetään tämä ajallisiin osatekijöihin eli oleskeluun kotimaassa sen ajanjakson aikana, jona veronalainen voitto on syntynyt. Myös siinä tapauksessa, että vero erääntyy maksettavaksi vasta sitten, kun verovelvollinen ei enää asu Alankomaissa, maastamuuton yhteydessä suoritettavaa verotusta koskevat säännöt ovat siis edelleen yhteensopivia alueperiaatteen kanssa.

98. Tässä yhteydessä on muistettava myös, että jäsenvaltioiden tehtäväksi on jätetty se, miten ne ottavat alueelliset ja ajalliset osatekijät tarkemmin huomioon verotusvallan jaon yhteydessä, kunhan verotuksen johdonmukaisuus säilyy eikä samasta voitosta kanneta veroa useaan kertaan kiellon vastaisesti.

99. Mahdollinen ristiriita kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevan sopimuksen viiden vuoden mukaisen määräajan ja kansallisen oikeuden mukaisen 10 vuoden määräajan välillä ei muuta millään tavoin sitä, miten lain säännöksiä on arvioitava yhteisön oikeuden kannalta.[57] Tämä ristiriita on tarvittaessa ratkaistava kansallisen oikeuden perusteella.[58]

100. Tässä esitetty arviointi maastamuuton yhteydessä suoritettavasta verotuksesta ei ensi arviolta näytä olevan ristiriidassa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion kanssa. Yhteisöjen tuomioistuin ei hyväksynyt kyseisessä tuomiossa verotusvallan jaon säilyttämiseen liittyneitä perusteluja.[59] Ranskan hallituksen mukaan kyseisessä asiassa riidanalaisten säännösten tarkoituksena oli yksinomaan veronkierron estäminen, eikä niiden tarkoituksena ollut "arvopapereiden luovutusvoittojen verottamisen yleinen varmistaminen silloin kun verovelvollinen siirtää kotipaikkansa pois Ranskasta, ainakaan silloin, kun kyse on luovutusvoitoista, jotka viimeksi mainittu on saanut oleskellessaan Ranskan alueella".[60]

57 – On epäselvää, onko tässä todellisuudessa ristiriitaa. Verohan vahvistetaan välillisesti jo ennen maastamuuttoa, ja se ainoastaan kannetaan, kun lykkäys päättyy tosiasiallisen luovutuksen seurauksena. Tästä syystä voitaisiin katsoa, että kyseessä ei ole lainkaan kaksinkertaisen verotuksen estävän sopimuksen 13 artiklan 5 kappaleen soveltamistapaus, koska vero vahvistetaan muodollisesti ennen maastamuuttoa ja vero kannetaan siten alueella vielä asuvalta.

58 – Gerechtshof 's-Hertogenbosch (asia V-N 2005/47.11, tuomio 15.9.2005) pitää ilmeisen samankaltaisen Alankomaiden ja Belgian välisen kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyn sopimuksen rikkomisena sitä, että verotusmahdollisuutta pidennettiin yksipuolisesti viidestä kymmeneen vuoteen Wet IB:n muutoksella sopimuksen tekemisen jälkeen (ks. tästä edellä alaviite 2). Alankomaiden hallitus esittää tästä, että Alankomaat pyrki pidentämään kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyssä sopimuksessa olevan määräajan niin ikään kymmeneen vuoteen, kuten Belgian ja Portugalin välisessä sopimuksessa oli sillä välin tehty.

59 – Vrt. edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 68 kohta.

60 – Edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 65 kohta.

101. Alankomaiden säännöksillä ei sen sijaan pyritä yksinomaan veronkierron estämiseen. Niillä pyritään lisäksi mahdollistamaan Alankomaille kuuluvien verojen tosiasiallinen kantaminen Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan välillä sovitun sallitun verotusvallan jaon mukaisesti. Mikäli veroa ei vahvistettaisi ennen maastamuuttoa, Alankomaissa oleskelun aikana saatu voitto pitäisi näet selvittää jälkikäteen. Luovutusajankohdan mukaan tämä voiton selvittäminen saattaisi olla tarpeen vielä useita vuosia myöhemmin, mikä – kuten Saksan hallitus perustellusti esittää – aiheuttaisi huomattavia käytännön vaikeuksia.

103. Alankomaiden ja Saksan hallitukset esittävät tästä, että veron vahvistamisella maastamuuton yhteydessä estetään muutoin uhkaava epäoikeutetun edun saaminen. Tämä saattaisi – ilman riidanalaisia säännöksiä – seurata siitä, että lähtövaltio ei myöhemmän luovutuksen yhteydessä enää kykenisi puuttumaan voittoihin, joita on kertynyt maastamuuttoon saakka kyseisessä valtiossa. Samaan aikaan myöskään vastaanottava valtio ei saa kantaa veroa ennen muuttoa kertyneistä voitoista.

104. Alankomaiden lainsäätäjä olisi teoriassa voinut tehdä verosta myös sellaisen, että toteutumattomista voitoista kannettaisiin vero säännöllisesti verovuoden lopussa. Se on kuitenkin päättänyt lykätä veron kantamista siihen ajankohtaan, jona voitot toteutuvat osakkeiden luovutuksen yhteydessä. Lykkääminen edellyttää kuitenkin sitä, että veron kantaminen luovutushetkellä on todellisuudessa mahdollista.

– Verojärjestelmän johdonmukaisuus

102. Verojärjestelmän johdonmukaisuuteen liittyvät syyt perusteluina edellyttävät oikeuskäytännön mukaan sitä, että veroedun myöntäminen ja tätä etua vastaava verorasite ovat välittömässä yhteydessä toisiinsa.[61] Tämän vuoksi sallittuja ovat erityisesti säännöt, joilla estetään se, että tuloista kannetaan vero useaan kertaan tai sitä ei kanneta lainkaan.[62]

105. Arvioitaessa johdonmukaisuuteen liittyviä perusteluja on aluksi muistutettava asiassa X ja Y annetusta tuomiosta,[63] joka koski säännöstä, jolla oli samankaltaiset tavoitteet kuin nyt käsiteltävillä maastamuuton yhteydessä suoritettavaa veroa koskevilla säännöillä. Kyseisessä asiassa riidanalaisten säännösten mukaan osakkeiden arvonnoususta kannettiin vero, kun kotimaisen yhtiön osakkeita luovutettiin samojen osakkaiden määräysvallassa olevalle yhtiölle, jonka kotipaikka oli ulkomailla. Veron kantamisella

61 – Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 21–23 kohta); asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955, 18 kohta) ja asia C-168/01, Bosal Holding, tuomio 18.9.2003 (Kok. 2003, s. I-9409, 29 ja 30 kohta).

62 – Vrt. asiassa C-319/02, Manninen, 18.3.2004 antamani ratkaisuehdotus (Kok. 2004, s. I-7477, 51 kohta).

63 – Mainittu alaviitteessä 10.

pyrittiin varmistamaan, että osakkeita ei siirretä ulkomaille ilman että piilevästä arvonnoususta kannetaan vero kotimaassa. Yhteisöjen tuomioistuin tutki kyseisessä asiassa perusteellisesti sitä, olisiko tämä ollut perusteltavissa verotuksen johdonmukaisuuteen liittyvillä syillä, ja hylkäsi sen lopulta yksinomaan siitä syystä, että välittömästi suoritettava verotus ei ollut lievin keino. [64]

106. Todellisuudessa nyt käsiteltävässä asiassa ei enää saavutettaisi johdonmukaista verotusta, mikäli veron kantaminen lähtövaltiossa oleskelun ajalta kertyneistä voitoista ei olisi mahdollista maastamuuton yhteydessä. Tältä osin verotuksen johdonmukaisuus ja alueperiaatteen mukainen verotusvallan jako kattavat toinen toisensa.

107. Alankomaiden verojärjestelmä perustuu lisäksi myös tästä syystä johdonmukaiseen lähtökohtaan, koska maahanmuuttavan verovelvollisen osalta merkittävistä omistusosuuksista saatavasta luovutusvoitosta kannettavan veron perusteena on osakkeiden arvo maahanmuuttohetkellä (*step-up*). Tämä menetelmä sopii yhteen alueperiaatteen kanssa, koska siinä otetaan huomioon ainoastaan kotimaassa oleskelun aikana kertynyt voitto.

64 – Edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa X ja Y annetun tuomion 58 ja 59 kohta.

108. Alankomaiden säännöksiä ei voida väittää epäjohdonmukaisiksi yksinomaan sillä perusteella, että niissä säädetään ulkomailla maksettujen verojen [65] vähentämisestä. [66] Siltä osin kuin yhteisön oikeudessa asetettuja rajoituksia ei rikota, jäsenvaltiot voivat näet vapaasti luopua verovaateestaan tietyissä tilanteissa, erityisesti kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyllä sopimuksella säännellyssä vastavuoroisuussuhteessa. Tällaisilla osittaisilla poikkeuksilla pyritään välttämään kaksinkertainen verotus ja siten edistämään johdonmukaisuutta. Niillä ei missään tapauksessa kyseenalaisteta yleisesti oikeutta veronkantoon ja sen yleistä täytäntöönpanoa.

– Veronkierron välttäminen ja tehokas verovalvonta

109. Maastamuuton yhteydessä suoritettavaa verotusta koskevilla Alankomaiden säännöksillä pyritään samalla estämään se, että verovelvollinen kykenisi kiertämään veron siirtämällä väliaikaisesti asuinpaikkansa. Lähtökohtaisesti myös tämä on hyväksyttävä tavoite [67] samoin kuin tehokas verovalvontakin. [68]

65 – IW:n 26 §:n 2 momentti ennen vuotta 2005 voimassa olleessa muodossa tai IW:n 26 §:n 5 momentti muutetussa muodossa.

66 – Näin kuitenkin edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 68 kohta, tosin sillä perusteella, että Ranskan säännöksellä pyritään yksinomaan väärinkäytösten estämiseen.

67 – Vrt. viimeksi edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 49–51 kohta.

68 – Edellä alaviitteessä 48 mainitussa asiassa Futura Participations ja Singer annetun tuomion 31 kohta ja asia C-411/03, Sevic Systems, tuomio 13.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10805, 28 kohta).

b) Oikeasuhteisuus

110. Toimenpiteiden on lisäksi oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia, eli niillä on voitava saavuttaa niillä tavoitellut päämäärät eikä niillä saa ylittää sitä, mikä on tarpeen niiden saavuttamiseksi. [69]

– Ennen muutosta vallinnut oikeustila

111. Aluksi on tutkittava säännöksiä niiden alkuperäisessä muodossa, jolloin veron lykkääminen edellytti vielä vakuuden asettamista. Ne olivat siinä muodossa edellä mainittujen tavoitteiden saavuttamiseen soveltuva keino, mutta eivät välttämätön keino.

112. Vakuus helpottaa varmasti veron kantamista ulkomailla asuvalta. Mikäli vero erääntyy maksettavaksi maastamuuton jälkeen osakkeiden myynnin seurauksena, verottaja voi hätätilassa muuttaa vakuuden rahaksi. Tällöin veronkierron vaara on poissuljettu ja tehokas verovalvonta varmistetaan. Verovelvollinen on myös sen jälkeen, kun hänen kotipaikkansa on siirtynyt toiseen jäsenvaltioon, jo senkin vuoksi edelleen yhteydessä lähtövaltion veroviranomaisiin, että hän haluaa vakuutensa takaisin sovittuna ajankohtana.

113. Käytettävissä on kuitenkin lievempiäkin keinoja, joista aiheutuu vähemmän kustannuksia verovelvollisille ja jotka rajoittavat liikkumisvapauden käyttämistä vähemmän. Direktiivin 77/799 [70] mukaan jäsenvaltio voi pyytää toisen jäsenvaltion viranomaisia toimittamaan sille kaikki tiedot, joiden perusteella se voi vahvistaa oikean tuloveron määrän. [71] Toiseksi jäsenvaltiot ovat direktiivin 76/308/ETY [72] mukaisesti velvoitettuja keskinäiseen avunantoon tulo- ja pääomaverovaateiden perimisessä.

114. Käytännössä nämä yhteistyön keinot eivät aina toimine joutuisasti ja tyydyttävällä tavalla. Jäsenvaltiot eivät voi kuitenkaan

69 – Vrt. alaviitteessä 48 mainittu oikeuskäytäntö.

70 – Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen, tiettyjen valmisteverojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16 päivänä marraskuuta 2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/106/EY (EUVL 2004, L 359, s. 30) (jäljempänä virka-apudirektiivi).

71 – Vrt. asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7641, 26 kohta) ja asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6817, 42 kohta).

72 – Keskinäisestä avunannosta Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston rahoitusjärjestelmään kuuluvista toimista johtuvien saatavien sekä maatalousmaksujen ja tullien perinnässä sekä arvonlisäverosta ja tietyistä valmisteveroista annettu neuvoston direktiivi 76/308/ETY (EYVL I 73, s. 18), sellaisena kuin se on muutettuna 15 päivänä kesäkuuta 2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/44/EY (EYVL L 175, s. 17).

vedota veroviranomaistensa välisen yhteistyön puutteisiin perustellakseen tällä perusvapauksille asetettuja rajoituksia.

115. Myöskään se ei ole perusteltavissa, että säännöksissä ei niiden alkuperäisessä sanamuodossa otettu muuton jälkeen tapahtuvia voiton vähentymisiä asianmukaisesti huomioon.

– Muuttunut oikeustila

116. Maastamuuton yhteydessä suoritettavaa verotusta koskevat Alankomaiden säännökset voimassa olevassa sanamuodossaan täyttävät sitä vastoin suhteellisuusperiaatteen vaatimukset. Esteen muodostaa ainoastaan maastamuuttoon liittyvä veron vahvistaminen. Verovaateen maksamista lykätään tämän jälkeen, ilman että vaadittaisiin vakuutta. Lisäksi nykyään säädetään veronhuojennuksesta, jossa otetaan huomioon myöhemmin tapahtuvat voiton vähentymiset.

117. Olisi suhteetonta, mikäli vero vahvistettaisiin maastamuuton yhteydessä yksinomaan sen vuoksi, että estettäisiin veronkierto. Yleistä veronkierron tai veropetoksen olettamaa ei voida perustaa siihen, että luonnollinen henkilö on siirtänyt kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon.[73]

118. Säännöksillä pyritään kuitenkin tämän lisäksi myös siihen, että toteutettaisiin alueperiaatteeseen perustuva ja johdonmukainen verotus. Veron vahvistaminen ei ole muutetuin edellytyksin enää epäasianmukainen maastamuuton este. Se on tarkoitukseensa soveltuva ja tarpeellinen keino, jotta merkittävistä omistusosuuksista saatavasta voitosta todellisuudessa kyettäisiin myöhemmän luovutuksen yhteydessä kantamaan vero.

119. Ei ole olemassa vähemmän rasittavaa ja sekä oikeudellisesti että tosiasiallisesti toteutettavissa olevaa keinoa kantaa vero maastamuuttoon saakka kertyneestä osakkeiden arvonnoususta. Ei vaikuta varsinkaan mahdolliselta, että lähtövaltio vahvistaisi veron maastamuuton jälkeen todellisen luovutuksen ajankohtana.

120. Vaikka olisi oikeudellisesti mahdollista vahvistaa Alankomaille kuuluva veron osa vasta jälkikäteen luovutushetkellä, tämä ei olisi lievempi eikä verovelvollisen kannalta vähemmän rasittava keino. Verovelvollinen joutuisi näet säilyttämään paitsi todisteet myöhempää arvonselvitystä varten, myös todisteet vähennyskelpoisista kustannuksista, jotka liittyvät maastamuuttoon mennessä

73 – Edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 50 kohta ja alaviitteessä 10 mainitussa asiassa X ja Y annetun tuomion 61 kohta.

kertyneeseen voittoon. Veron suuruuden väliaikainen määrittäminen mahdollisimman pian on näin ollen viime kädessä myös verovelvollisen edun mukaista.

121. Lopuksi on vielä kerran viitattava siihen, että Alankomaiden säännökset poikkeavat tavoitteiltaan ja – vuodesta 2005 lähtien – myös sisällöltään selvästi Ranskan säännöksistä, joista yhteisöjen tuomioistuin antoi ratkaisun asiassa De Lasteyrie du Saillant antamassaan tuomiossa. Niillä pyritään mahdollistamaan johdonmukaisesti alueperiaatteen mukaan jaetun verotusvallan käytännön toteutus eikä ainoastaan estämään veronkiertoa.

122. Sen jälkeen kun vakuuden asettamista koskenut velvoite poistettiin, kyseiset säännökset vaikeuttavat maastamuuttoa ainoastaan hyvin vähän, kun vero vahvistetaan väliaikaisesti. Silloin, kun valtio, johon muutetaan, ei kanna luovutuksen yhteydessä veroa voitoista, jotka ovat kertyneet ennen muuttoa (eli soveltaa myös *Step-up*-menetelmää), veroa ei ainakaan kanneta kahteen kertaan. Myöskään asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion valossa perusvapaudet eivät siten estä merkittävistä omistusosuuksista saadun voiton verottamista siten kuin siitä säädetään Alankomaiden säännöksissä siinä muodossa kuin ne ovat olleet voimassa vuodesta 2005 lähtien.

123. Kolmanteen ja viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava,

että jäsenvaltion säännös, jonka mukaan merkittävistä omistusosuuksista saadusta voitosta kannettava vero vahvistetaan välittömästi ennen kotipaikan siirtämistä toiseen jäsenvaltioon, ei ole ristiriidassa EY 18 artiklan 1 kohdan ja EY 43 artiklan kanssa,

– mikäli vahvistetun veron maksua lykätään ilman muita edellytyksiä siihen saakka, kunnes osakkeet todellisuudessa luovutetaan, ja

– mikäli varmistetaan, että maastamuuton jälkeen tapahtuvan luovutuksen yhteydessä todellisuudessa kannettu vero ei ole suurempi kuin vero, joka olisi kannettu luovutuksesta kotimaassa muutoin samoin edellytyksin.

E *Neljäs ennakkoratkaisukysymys*

124. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee tällä kysymyksellä lähinnä, mitä jäsenvaltion on tehtävä poistaakseen ne seuraukset, joita mahdollisesti aiheutuu siitä, että veronmak-

sua lykättiin yhteisön oikeuden vastaisesti vain vakuuden asettamista vastaan.

125. Neljänteen kysymykseen vastaamisen lähtökohtana on se, että maastamuuttoon liittyvään veron vahvistamiseen sinänsä on perusteet ja että se on – kuten edellä todettiin – myös sallittua. Se, että veron vahvistamiseen liittyi alun perin velvoite vakuuden asettamiseen, ei vaikuta veron vahvistamisen laillisuuteen. Veron vahvistaminen itse ja se, että verovaadetta lykättiin vain vakuuden asettamista vastaan, on erotettava selvästi toisistaan.

126. Yhteisön oikeuden vastaisesti edellytetty vakuus on kansallisen tuomioistuimen mukaan vapautettu. Lisäksi velvoite vakuuden asettamiseen on poistettu lain säännöksistä. N tosin epäilee sitä, onko yhtiön osakkeiden vapauttaminen tapahtunut muotosääntöjä noudattaen. Kansallisen tuomioistuimen on arvioitava tätä kansallisen lainsäädännön perusteella.

127. Näin ollen yhteisöjen tuomioistuimen on selvitettävä ainoastaan, johtaako vakuuden vapauttaminen – kuten kansallinen tuomioistuin esittää – rajoituksen taannehtivaan poistamiseen. Kysymys koskee tämän lisäksi lähinnä sitä, riittääkö pelkkä vakuuden palauttaminen vai edellytetäänkö yhteisön oikeudessa tämän lisäksi kaikkien muiden vakuuden asettamisesta aiheutuneiden haitallisten seurausten poistamista.

128. Tältä osin on huomautettava, että vakuuden asettamisesta saattaa aiheutua kustannuksia. Mikäli vakuudeksi annetaan käteistä rahaa, asianomaiselle aiheutuu korkotappiota. Pankkitakauksista aiheutuu kuluja. Omaisuuden, kuten yhtiön osakkeiden panttaaminen, saattaa vähentää verovelvollisen luottokelpoisuutta ja johtaa siten siihen, että hänelle tarjotaan huonompia luottoehtoja. Tällaisia taloudellisia vahinkoja ei korvata yksin vakuuden palauttamisella.

129. N ei ole kuitenkaan – siltä osin kuin on havaittavissa – vedonnut tällaisiin vahinkoihin. Voitaisiin näin ollen katsoa, että neljännessä ennakkoratkaisukysymyksessä esitetään hypoteettinen ongelma ja että yhteisöjen tuomioistuimen ei siten tarvitse vastata siihen. Käsittelen kuitenkin kysymyksen lyhyesti täydellisyyden vuoksi.

130. Vakuuden palauttamiseen liittyy samankaltaisia piirteitä kuin yhteisön oikeuden vastaisten maksujen palauttamiseen. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tätä koskevat yksityiskohtaiset säännöt annetaan kansallisessa oikeudessa; ne eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia (vas-

taavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate).[74]

131. Vastaavuusperiaatteen mukaan Alankomaiden verottaja olisi vakuuden palauttamisen lisäksi velvollinen korvaamaan vakuuden asettamiseen liittyvät kustannukset, mikäli kansallisessa oikeudessa säädetään tästä vastaavien kansallisten tilanteiden osalta. Vastaavuusperiaatteesta ei voida johtaa pidemmälle meneviä oikeuksia. Etusijalla on näet itse vakuuden palauttaminen, mitä ilmeisesti ei ole vaikeutettu kansallisessa lainsäädännössä. Tehokkuusperiaatteeseen ei liity yleistä oikeutta seurauksien poistamiseen.

132. Yhteisöjen tuomioistuin on esimerkiksi jo todennut, että kaikki perusteettomasti perittyjen maksujen palauttamiseen liittyvät kysymykset, kuten korkojen maksaminen, on määritettävä kansallisten sääntöjen mukaisesti.[75] Mikäli jäsenvaltioilla olisi yhteisön oikeuden tehokkuusperiaatteen perusteella velvollisuus korvata kaikki haitat ja vahingot yhteisön oikeuden rikkomisten yhteydessä, kierrettäisiin lisäksi erityisiä edellytyksiä, jotka yhteisöjen tuomioistuin on asettanut jäsenvaltioiden vastuulle yhteisön oikeuden rikkomisista.

133. Periaatteet, jotka koskevat jäsenvaltioiden vastuuta yhteisön oikeuden rikkomisista,[76] ovat vielä yksi lähtökohta oikeuksille, joita mahdollisesti syntyy itse vakuuden palauttamista koskevan oikeuden lisäksi. Vastuu syntyy, mikäli kolme edellytystä täyttyy: rikotulla oikeusnormilla on oltava tarkoitus antaa oikeuksia yksityisille, rikkomisen on oltava riittävän ilmeistä ja vahingon, joka on aiheutunut henkilöille, joiden oikeuksia on loukattu, on oltava välittömässä syy-yhteydessä valtion velvoitteen rikkomiseen.[77]

134. Koska yhteisön oikeuteen perustuva arviointi maastamuuton yhteydessä suoritettavasta verotuksesta oli suureksi osaksi epäselvä siihen saakka, kunnes asiassa De Lasteyrie du Saillant annettiin tuomio, ei

74 - Vrt. asia 33/76, Rewe, tuomio 16.12.1976 (Kok. 1976, s. 1989, Kok. Ep. III, s. 271, 5 kohta); asia C-312/93, Peterbroeck, tuomio 14.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4599, 12 kohta); asia C-231/96, Edis, tuomio 15.9.1998 (Kok. 1998, s. I-4951, 19 ja 34 kohta) ja yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1727, 85 kohta).

75 - Yhdistetyt asiat C-279/96, C-280/96 ja C-281/96, Ansaldo Energia, tuomio 15.9.1998 (Kok. 1998, s. I-5025, 28 kohta) ja edellä alaviitteessä 74 mainitussa asiassa Metallgesellschaft annetun tuomion 85 kohta. Vrt. lisäksi yhdistetyt asiat C-216/99 ja C-222/99, Prisco ja Caser, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6761, 70 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

76 - Yhdistetyt asiat C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du pêcheur ja Factortame, tuomio 5.3.1996 (Kok. 1996, s. I-1029); asia C-424/97, Haim, tuomio 4.7.2000 (Kok. 2000, s. I-5123, 26 ja 36 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja C-63/01, Evans, tuomio 4.12.2003 (Kok. 2003, s. I-14447, 82 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

77 - Edellä alaviitteessä 76 mainitussa asiassa Haim annetun tuomion 36 kohta ja alaviitteessä 76 mainitussa asiassa Evans annetun tuomion 83 kohta.

voitane olettaa, että kyseessä olisi ollut ennen kyseistä ajankohtaa riittävän ilmeinen rikkominen.

135. Neljänteen kysymykseen on siis vastattava seuraavasti: Mikäli jäsenvaltio on asettanut verovaateen lykkäämisen edellytykseksi yhteisön oikeuden vastaisesti vakuuden asettamisen, se saattaa olla vakuuden palauttamisen lisäksi velvollinen korvaamaan verovelvolliselle taloudellisen vahingon, joka tälle on syntynyt vakuuden asettamisesta, siltä osin kuin tällaisista oikeuksista säädetään kansallisessa oikeudessa samankaltaisten tapausten varalta. Oikeus vahingonkorvaukseen voi lisäksi lähtökohtaisesti syntyä jäsenvaltioiden vastuuta yhteisön oikeuden rikkomisesta koskevien periaatteiden mukaisesti.

F *Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevaan säännökseen liittyvän kysymyksen käsittely*

136. Ennakkoratkaisupyyntöön kuuluvat ainoastaan edellä mainitut viisi kysymystä, jotka koskevat maastamuuton yhteydessä suoritettavasta verotuksesta annettuja säännöksiä. Ei ole täysin selvää, miten on tulkittava välipäätöksen perusteluihin sisältyvää viittausta asiassa D. esitettyyn kysymykseen, joka koski kiinteämääräistä oikeudenkäyntikulujen korvaamista.

137. Sanamuoto ("– – yhtyy – – kysymykseen") voitaisiin ymmärtää siten, että kansallinen tuomioistuin haluaisi esittää myös tämän kysymyksen ainakin siltä osin kuin sitä ei ole jo selvitetty asiassa D. annetussa tuomiossa. Toisaalta tämä kohta voitaisiin kuitenkin ymmärtää kaiken kaikkiaan myös siten, että tuomioistuin luopuu esittämästä yhteisöjen tuomioistuimelle samaa kysymystä uudelleen, kun otetaan huomioon asiassa D. esitetty kysymys. Kaikki oikeudenkäyntiin osallistuneet osapuolet ovat ilmeisesti tulkinneet asiaa jälkimmäisen vaihtoehdon mukaan, koska yksikään niistä ei ole käsitellyt tätä seikkaa.

138. Minäkin katson, että kansallinen tuomioistuin ei ole halunnut esittää tätä kysymystä uudelleen. Tämä ilmenee siitä, että se ei esitä tältä osin lähempiä tietoja eikä perusteluja, vaikka sen ennakkoratkaisupyyntö on muutoin esitetty yksityiskohtaisesti. Se ei ole myöskään täydentänyt pyyntöään sen jälkeen, kun asiassa D. annettiin tuomio, vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei ottanut siinä kantaa oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevaan kysymykseen.

139. Vaikka katsottaisiin, että kysymys on esitetty, katson kuitenkin, että se pitäisi joka tapauksessa jättää tässä muodossa tutkimatta.

140. EY 234 artiklassa sen enempää kuin muussakaan prosessilainsäädännössä ei ole konkreettisia määräyksiä ennakkoratkaisupyynnön muodosta. On ehdottomasti suositeltavaa, joskaan ei pakollista, että kysymykset esitetään ennakkoratkaisupyynnössä yhteenvedonomaisesti erikseen. [78] Jos kysymykset on muotoiltu epätarkasti, mikään ei myöskään estä yhteisöjen tuomioistuinta erottelemasta niitä yhteisön oikeutta koskevia seikkoja, jotka oikeudenkäynnin kohteen vuoksi edellyttävät tulkintaa. [79]

141. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin välttämätöntä, että kansallinen tuomioistuin määrittelee esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostaa ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat. [80] Sen lisäksi, että yhteisöjen tuomioistuin voi näiden tietojen perusteella antaa soveltamiskelpoisen vastauksen, myös jäsenvaltioiden hallituksilla ja tietyillä muilla osapuolilla on niiden perusteella mahdollisuus esittää huomautuksensa yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. [81]

142. Ennakkoratkaisupyyntöön ei sisälly tietoja Alankomaiden oikeustilasta eikä myöskään todellisten oikeudenkäyntikulujen suuruudesta taikka mahdollisen korvauksen suuruudesta.

143. Yhteisöjen tuomioistuin on yksittäistapauksissa täydentänyt epätäydellisiä tietoja muista ennakkoratkaisumenettelyistä saaduilla tiedoilla. Tässä tapauksessa se voisi käyttää Gerechtshof te 's-Hertogenboschin asiassa D. esittämää pyyntöä.

144. Näihin tapauksiin liittyivät tosin eri tilanteet. Yhteisöjen tuomioistuin kykeni asiassa Crispoltoni antamassaan tuomiossa viittaamaan oikeudenkäyntiin, jossa asianosaiset olivat samat. [82] Asioissa Albany [83] ja Brentjens' [84] annetuissa tuomioissa oli kyse lain säännöksestä, joka oli useiden ennakkoratkaisupyyntöjen kohteena. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi siihen, että puuttuvat tiedot, jotka olivat yhteisöjen tuomioistuimen tiedossa rinnakkaisissa asioissa, oli saatettu

78 – Vrt. muistio kansallisten tuomioistuinten ennakkoratkaisupyyntöjen tekemisestä, 24 kohta (EUVL 2005, C 143, s. 1).

79 – Asia 83/78, Pigs Marketing Board, tuomio 29.11.1978 (Kok. 1978, s. 2347, Kok. Ep. IV, s. 265, 26 kohta) ja yhdistetyt asiat C-307/00–C-311/00, Oliehandel Koeweit BV ym., määräys 27.2.2003 (Kok. 2003, s. 1821, 105 kohta).

80 – Yhdistetyt asiat C-320/90–C-322/90, Telemarsicabruzzo ym., tuomio 26.1.1993 (Kok. 1993, s. I-393, Kok. Ep. XIV, s. 1-1, 6 kohta); asia C-176/96, Lehtonen ja Castors Braine, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2681, 22 kohta) ja edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa My annetun tuomion 17 kohta sekä asia C-157/92, Banchero, määräys 19.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1085, 4 kohta); asia C-66/97, Banco de Fomento e Exterior, määräys 30.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3757, 7 kohta) ja yhdistetyt asiat C-438/03, C-439/03, C-509/03 ja C-2/04, Cannito ym., tuomio 11.2.2004 (Kok. 2004, s. I-1605, 6 kohta).

81 – Edellä alaviitteessä 80 mainitussa asiassa Lehtonen ja Castors Braine annetun tuomion 23 kohta; edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa My annetun tuomion 17 kohta sekä edellä alaviitteessä 80 mainitussa asiassa Banchero annetun määräyksen 5 kohta ja alaviitteessä 80 mainitussa asiassa Cannito annetun määräyksen 8 kohta.

82 – Yhdistetyt asiat C-133/93, C-300/93 ja C-362/93, Crispoltoni ym., tuomio 5.10.1994 (Kok. 1994, s. I-4863, 18 kohta).

83 – Asia C-67/96, Albany, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5751, 42 kohta).

84 – Yhdistetyt asiat C-115/97–C-117/97, Brentjens', tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6025, 41 kohta).

osapuolten tietoon suullisesta käsittelystä laaditussa kertomuksessa.[85] Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kuitenkaan laadittu kertomusta suullisesta käsittelystä, koska suullista käsittelyä ei järjestetty.

145. Sikäli kuin on havaittavissa, yhteisöjen tuomioistuin on ainoastaan asiassa Europièces[86] viitannut siihen, että tietty kansallinen säännös oli jo sille tuttu toisesta asiasta, ilman että se olisi ottanut huomioon, oliko myös osapuolilla vastaavat tiedot. Kun otetaan huomioon myöhemmät tuomiot, joissa on asetettu etusijalle osapuolten tiedonsaantimahdollisuus, tätä tuomiota ei kuitenkaan voida pitää ratkaisevan merkitsevänä.

146. Kysymyksenasettelun muodon vuoksi osapuolilla ei myöskään joko ole ollut selvyyttä siitä, että oikeuskäyntikuluja koskevaan säännökseen liittynyt kysymys oli ylipäänsä ennakkoratkaisupyynnön kohteena, tai niillä ei ole ollut kannanoton esittämiseen tarvittavia tietoja. Vastaavien oikeudenkäyntikuluja koskevien säännösten hyväksyttävyydellä saattaisi kuitenkin olla merkitystä useille jäsenvaltioille. Tästä syystä yhteisöjen tuomioistuimen ei pitäisi vastata tähän kysymykseen, koska jäsenvaltioilla ei ole ollut todellista mahdollisuutta ottaa siihen kantaa.

147. Gerechtshof te Arnhem voi halutessaan esittää yhteisöjen tuomioistuimelle oikeudenkäyntikuluja koskevasta säännöksestä uuden ennakkoratkaisupyynnön, jossa se antaa tarvittavat tiedot. Mikäli se on oikeudenkäyntikuluja koskevan ratkaisun osalta ylin tuomioistuin esimerkiksi sen vuoksi, että yksinomaan oikeudenkäyntikuluja koskevaan ratkaisuun kohdistuva valitus ei ole mahdollinen, se on tilanteen mukaan jopa velvollinen esittämään uuden ennakkoratkaisupyynnön.

148. Mikäli yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin haluaisi käsitellä oikeudenkäyntikuluja koskevan säännöksen sisältöä, julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer on mielestäni asiassa D. antamassaan ratkaisuehdotuksessa[87] jo esittänyt asianmukaisia näkemyksiä, joihin yhdyn. Hän on erityisesti viitannut siihen, että kiinteämääräinen oikeudenkäyntikulujen korvaaminen saattaisi olla ristiriidassa yhteisön oikeuden tehokkuusperiaatteen kanssa, mikäli sillä käytännössä vaikeutetaan huomattavasti yhteisön lainsäädäntöön perustuvan oikeuden käyttämistä. Ainoastaan Gerechtshof te Arnhem voi nyt käsiteltävässä asiassa arvioida, päteekö tämä Alankomaiden säännökseen, jo sen vuoksi, että yhteisöjen tuomioistuimella ei ole mitään tietoa korvausta koskevan oikeuden ja todellisuudessa aiheutuneiden kulujen suuruuden mahdollisesta erosta.

85 – Edellä alaviitteessä 84 mainitussa asiassa Brentjens' annetun tuomion 42 kohta ja alaviitteessä 83 mainitussa asiassa Albany annetun tuomion 43 kohta. Vastaavasti myös yhdistetyt asiat C-51/96 ja C-191/97, Deliège, tuomio 11.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2549, 38 kohta).

86 – Asia C-399/96, Europièces, tuomio 12.11.1998 (Kok. 1998, s. I-6965, 24 kohta).

87 – Asia C-376/03, D., ratkaisuehdotus 26.10.2004 (Kok. 2005, s. I-5221, 107–112 kohta).

V Ratkaisuehdotus

149. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Gerechtshof te Arnhemin ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaisiin seuraavasti.

1) EY 43 artiklassa vahvistettua sijoittautumisvapautta ei sovelleta yksinomaan sillä perusteella, että luonnollinen henkilö, joka on pääomayhtiön ainoa omistaja, siirtää yksityisen kotipaikkansa jäsenvaltiosta toiseen. Jäsenvaltion kansalainen voi kuitenkin vedota lähtöjäsenvaltiotaan vastaan EY 43 artiklaan, mikäli hän muuttaa tästä maasta ja tähän perusvapauteen vedottaessa on konkreettisten seikkojen perusteella todennäköistä, että hän ryhtyy harjoittamaan itsenäistä ammattia toisessa jäsenvaltiossa. Vetoaminen EY 43 artiklaan lähtöjäsenvaltiota vastaan on mahdollista niin kauan kuin tämän valtion toteuttama maastamuuttoon liittyvä rasite vaikuttaa ja edelleen vaikeuttaa sijoittautumista vastaanottavaan jäsenvaltioon.

2) Jäsenvaltion kansalainen, joka siirtää kotipaikkansa kotivaltiosta toiseen jäsenvaltioon, voi vedota kotivaltiotaan vastaan EY 18 artiklan 1 kohdassa taattuun liikkumisvapauteen, mikäli hänet asetetaan verotustoimenpiteellä, joka toteutetaan hänen muuttonsa yhteydessä, heikompaan asemaan kuin kotimaassa olevat verovelvolliset, jotka eivät ole käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen.

3) Jäsenvaltion säännös, jonka mukaan merkittävistä omistusosuuksista saadusta voitosta kannettava vero vahvistetaan välittömästi ennen kotipaikan siirtämistä

toiseen jäsenvaltioon, ei ole ristiriidassa EY 18 artiklan 1 kohdan ja EY 43 artiklan kanssa,

– mikäli vahvistetun veron maksua lykätään ilman muita edellytyksiä siihen saakka, kunnes osakkeet todellisuudessa luovutetaan, ja

– mikäli varmistetaan, että maastamuuton jälkeen tapahtuvan luovutuksen yhteydessä todellisuudessa kannettu vero ei ole suurempi kuin vero, joka olisi kannettu luovutuksesta kotimaassa muutoin samoin edellytyksin.

4) Mikäli jäsenvaltio on asettanut verovaateen lykkäämisen edellytykseksi yhteisön oikeuden vastaisesti vakuuden asettamisen, se saattaa olla vakuuden palauttamisen lisäksi velvollinen korvaamaan verovelvolliselle taloudellisen vahingon, joka tälle on syntynyt vakuuden asettamisesta, siltä osin kuin tällaisista oikeuksista säädetään kansallisessa oikeudessa samankaltaisten tapausten varalta. Oikeus vahingonkorvaukseen voi lisäksi lähtökohtaisesti syntyä jäsenvaltioiden vastuuta yhteisön oikeuden rikkomisesta koskevien periaatteiden mukaisesti.