DE LASTEYRIE DU SAILLANT

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JEAN MISCHO
13 päivänä maaliskuuta 2003 [1]

1. Conseil d'État (Ranska) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) sisältyvää sijoittautumisvapauden periaatetta koskevan ennakkoratkaisukysymyksen asiassa, joka koskee Ranskan lainsäädäntöä tiettyjen luovutusvoittojen verottamisesta niissä tilanteissa, joissa verotuksellinen kotipaikka siirretään pois Ranskasta.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

2. Loi de finances pour 1999:n (30.12.1998 annettu vuoden 1999 verolaki nro 98/1266) (JORF nro 303, 31.12.1998; jäljempänä vuoden 1999 verolaki) 24 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna 6.7.1999 annetulla asetuksella nro 99-590, jolla pannaan täytäntöön vuoden 1999 verolain 24 §, joka koskee arvopaperien tiettyjen luovutusvoittojen verottamista niissä tilanteissa, joissa verotuksellinen kotipaikka siirretään pois Ranskasta (JORF nro 160, 13.7.1999; jäljempänä asetus nro 99-590), säädetään seuraavaa:

"I — —

II Code général des impôts'hon lisätään 167 a §, joka kuuluu seuraavasti:

'167 a §

I-1. Verovelvolliset, joiden verotuksellinen kotipaikka on ollut Ranskassa ainakin kuuden vuoden ajan välittömästi edeltäneiden kymmenen vuoden kuluessa, ovat verovelvollisia 160 §:ssä mainittujen yhtiöosuuksien vahvistetuista luovutusvoitoista, kun verovelvolliset siirtävät verotuksellisen kotipaikkansa pois Ranskasta.

2. Vahvistettu luovutusvoitto lasketaan erotuksesta, joka saadaan vähentämällä 758 ja 885 T §:n mukaisesti vahvistetusta yhtiöosuuksien arvosta sinä päivänä, jona kotipaikka siirretään Ranskasta pois, verovelvollisen suorittama hankintahinta tai jos saanto on vastikkeeton, perintö- tai lahjaveron määräämisessä vahvistettu arvo.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

Vahvistettuja tappioita ei voida vähentää muista tosiasiallisesti toteutuneista samanluonteisista luovutusvoitoista.

3. Vahvistettu luovutusvoitto ilmoitetaan 167 §:n 2 momentissa säädetyin edellytyksin.

II-1. Vahvistetuista luovutusvoitoista suoritettavan veron maksamista voidaan lykätä siihen asti, kun kyseiset yhtiöosuudet siirretään, ostetaan takaisin, maksetaan takaisin tai mitätöidään.

Maksulykkäyksen edellytyksenä on se, että verovelvollinen ilmoittaa I momentissa asetetuilla edellytyksillä vahvistetun luovutusvoiton suuruuden ja hakee lykkäystä sekä ilmoittaa Ranskassa sijaitsevan asiamiehen, jolla on oikeus vastaanottaa veron perusteeseen, veronkantoon ja vero-oikeudellisiin riitoihin liittyviä tiedoksiantoja, ja antaa ennen maastalähtöä veronkannosta vastaavalle viranomaiselle asianmukaisen vakuuden verovelan maksamisesta.

Tässä pykälässä säädetyllä maksulykkäyksellä on se vaikutus, että veronkanto-oikeutta koskevat vanhentumisajat ovat keskeytyneenä maksulykkäyksen päättymisen aikaansaavaan tapahtumaan asti. Maksulykkäys rinnastetaan siihen maksulykkäykseen, josta säädetään livre des procédures fiscalesin L.277 §:ssä saman lain L.208, L.255 ja L.279 §:n soveltamiseksi.

Yhtiöveron hyvityksen, verohelpotusten ja muiden kuin lopullisten maksujen tai pidätysten veloittamisessa ja korvaamisessa ei oteta huomioon veroa, jonka maksamiseen on haettu tämän pykälän mukaisesti lykkäystä.

2. Verovelvolliset, jotka ovat saaneet lykkäyksen veron maksamiseen tämän pykälän mukaisesti, ovat velvollisia tekemään 170 §:n I momentissa säädetyn ilmoituksen. Maksulykkäyksen kohteena olevien verojen yhteenlaskettu määrä todetaan tässä ilmoituksessa, johon on liitettävä verohallinnon antamalle lomakkeelle laadittu selvitys, josta ilmenee maksettavan veron määrä niistä arvopapereista, joiden osalta maksulykkäys ei ole päättynyt, ja mahdollisen maksulykkäyksen päättävän tapahtuman luonne ja päivämäärä.

3. Jollei 4 kohdasta muuta johdu, kun verovelvolliselle myönnetään lykkäystä veron maksamiseen, tämän pykälän mukaisesti maksettava vero on suoritettava ennen maksulykkäyksen päättymistä seuraavan vuoden 1 päivää maaliskuuta.

Kuitenkin veroa, jonka maksamista on lykätty, voidaan vaatia maksettavaksi vain sen määrän osalta, joka on laskettu erotuksesta, joka saadaan vähentämällä arvopapereiden luovutus- tai takaisinosto- hinnasta ja muissa tapauksissa arvosta sen tapahtuman tapahtuma-aikana, joka päätti maksulykkäyksen, niiden hankintahinta tai I momentin 2 kohdan mukaisesti vahvistettu hankinta-arvo. Loppuosa jätetään viran puolesta verotuksen ulkopuolelle. Tässä tapauksessa verovelvollisen on toimitettava 2 kohdassa mainitun ilmoituksen tueksi vahvistetut laskelman perusteet.

Vero, jonka verovelvollinen on maksanut paikallisesti ja joka liittyy Ranskan ulkopuolella todellisuudessa toteutuneeseen luovutusvoittoon, otetaan huomioon mää- rättäessä Ranskassa tuloveroa, jos nämä verot ovat toisiinsa verrattavissa.

4. Ilmoituksen ja 2 kohdassa mainitun selvityksen toimittamatta jättäminen tai niissä annettavien tietojen ilmoittamatta jättäminen kokonaan tai osittain johtaa siihen, että maksulykkäystä saanut vero voidaan vaatia välittömästi maksettavaksi.

III Viiden vuoden kuluttua siitä päivästä, jolloin verovelvollinen muutti Ranskasta, tai silloin, kun verovelvollinen on siirtänyt uudelleen kotipaikkansa Ranskaan, jos tämä päivä on edellä mainittua aikaisempi, I momentin mukaisesti määrätty vero palautetaan viran puolesta, jos vero on kannettu luovutusvoitoista, jotka liittyvät yhtiöosuuksiin, jotka kyseisenä ajankohtana edelleen pysyvät verovelvollisen omistuksessa.

IV Conseil d'État'n asetuksella vahvistetaan tämän pykälän soveltamisedellytykset ja erityisesti ne yksityiskohtaiset säännöt, joilla voidaan estää vahvistettujen luovutusvoittojen kaksinkertainen verottaminen, sekä verovelvollisten ilmoitusvelvollisuuden laajuus ja maksulykkäystä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.'

V Tämän pykälän säännöksiä sovelletaan verovelvollisiin, jotka siirtävät verotuksellisen kotipaikkansa Ranskasta 9.9.1998 tai sen jälkeen."

3. Code général des impôts'n (jäljempänä CGI), sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella nro 99-590, 160 §:n I momentti kuuluu seuraavasti:

"Kun osakas, osakkeenomistaja, yhtiömies tai osingonsaaja luovuttaa yhtiön olemassaolon aikana kokonaan tai osittain yhtiöosuutensa, määrä, jolla luovutushinta ylittää hankintahinnan — tai arvon 1.1.1949, jos se on korkeampi — on yksinomaan tuloverotuksen alaista, ja siihen sovelletaan 16 prosentin verokantaa. Jos eri hintaan hankituista samanluonteisista saman sarjan arvopapereista luovutetaan yksi tai useampi arvopaperi, hankintahintana pidetään näiden arvopapereiden hankintahinnan paino-

tettua keskiarvoa. Jos arvopaperit luovutetaan 163 d §:n D momentissa määritellyn osakesäästämisjärjestelmän voimassaolon päätyttyä tai jos ne peruutetaan kahdeksannen vuoden jälkeen, hankintahintana pidetään näiden arvopapereiden arvoa päivänä, jona luovuttaja lakkasi saamasta niiden osalta 157 §:n 5 a ja 5 b momentissa ja 163 d §:n D momentin IV kohdassa tarkoitettuja etuja.

Näin toteutuneen luovutusvoiton verotus edellyttää ainoastaan sitä, että luovuttajan tai tämän aviopuolison taikka suoraan alenevassa tai ylenevässä polvessa olevien osuudet yhtiön voitosta ovat suoraan tai välittömästi yhteensä yli 25 prosenttia minä tahansa ajankohtana viiden viimeisen vuoden kuluessa. Kuitenkin silloin, kun yhtiöosuudet luovutetaan jollekin tässä kohdassa tarkoitetuista henkilöistä, luovutusvoitto vapautetaan verosta, jos näitä yhtiöosuuksia ei kokonaan tai osittain myydä edelleen kolmannelle henkilölle viiden vuoden kuluessa. Muussa tapauksessa luovutusvoittoverosta vastaa ensimmäinen luovuttaja sinä vuonna, jona osuudet on myyty edelleen kolmannelle henkilölle.

— —

Vuoden kuluessa toteutunut luovutustappio otetaan huomioon ainoastaan samana vuonna tai viitenä seuraavana vuonna toteutuneen samanluonteisen luovutusvoiton osalta.

— —

Tämän pykälän nojalla verotettavat luovutusvoitot sekä luovutustappiot on ilmoitettava 170 §:n 1 momentissa säädetyin edellytyksin asetuksessa täsmennettävällä tavalla."

4. Asetuksen nro 99-590 3 §:n ensimmäisessä momentissa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisten, jotka ovat siirtäneet verotuksellisen kotipaikkansa Ranskasta pois 9.9. ja 31.12.1998 välisenä aikana, on toimitettava ennen 30.9.1999 code général des impôts'n 167 §:n 2 momentissa tarkoitettu oikaisuilmoitus saman lain 167 §:n 1 a momentin ja 167 a §:n I momentin nojalla verotettavista luovutusvoitoista sekä code général des impôts'n liitteessä II olevassa 91 j §:ssä tarkoitettu erityinen lomake."

5. Livre des procédures fiscalesin (verotusmenettelystä annettu laki, jäljempänä LPF) R.280-1 §:ssä, joka on lisätty lakiin asetuksella nro 99-590, säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisten, jotka haluavat saada code général des impôts'n 167 a §:n II momentissa tarkoitetun maksulykkäyksen, on kahdeksan päivän kuluessa ennen verotuksellisen kotipaikan siirtämistä pois Ranskasta annettava R.277-1 §:n toisessa momentissa säädettyjä muotovaatimuksia noudattaen maan ulkopuolella asuvien veronkannosta vastaavalle viranomaiselle ehdotus vakuudesta. Se toimitetaan vastaanottotodistuksin.

R. 277-1 §:n kolmannen momentin, R.277-2–R.277-4 §:n ja R.277-6 §:n säännöksiä ei sovelleta."

6. LPF:n R.277-1 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Toimivaltaisen veronkannosta vastaavan viranomaisen on kehotettava veron maksamiseen lykkäystä hakenutta verovelvollista antamaan L. 277 §:ssä tarkoitetut vakuudet. Verovelvollisen on ilmoitettava 15 päivän kuluessa viranomaisen kehotuksen vastaanottamisesta vakuudet, jotka hän sitoutuu antamaan.

Vakuudet voidaan antaa verohallinnon siirtymätilille talletettavana käteissummana, velkakirjana verottajalta, takauksena, arvopapereina, valtion hyväksymiin liikkeisiin varastoituina tavaroina, joista on annettu valtiolle varrantti, kiinnityksinä tai liikepääoman panttaamisella.

Jos toimivaltainen viranomainen katsoo, ettei se voi hyväksyä verovelvollisen tarjoamia vakuuksia, koska ne eivät täytä toisessa momentissa asetettuja edellytyksiä, se ilmoittaa tälle päätöksestään kirjatulla kirjeellä."

7. LPF:n R.277-2 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Jos annettujen vakuuksien arvo alenee tai jos ne osoittautuvat riittämättömiksi, veroviranomainen voi koska tahansa L.277 ja L.279 §:ssä asetetuin edellytyksin vaatia verovelvollista vastaanottotodistuksin lähetetyllä kirjatulla kirjeellä antamaan lisävakuuden riitautetun summan perimisen varmistamiseksi. Jos verovelvollinen ei noudata kehotusta kuukauden kuluessa, asia saatetaan tuomioistuimen käsiteltäväksi."

II Pääasian oikeudenkäynti

8. Hughes de Lasteyrie du Saillant (jäljempänä de Lasteyrie) muutti Ranskasta 12.9.1998 asettuakseen Belgiaan. Hänellä oli kyseisenä päivänä tai oli ollut jonakin ajankohtana viiden viimeisen vuoden aikana ennen lähtöä Ranskasta suoraan tai välillisesti yhdessä perheenjäsentensä kanssa arvopapereita, jotka antoivat oikeuden yli 25 prosenttiin sellaisen yhtiön yhtiöosuuksista, joka kuului yhtiöverotuksen piiriin ja jolla oli kotipaikka Ranskassa. Näiden arvopapereiden käypä arvo oli niiden hankintahintaa korkeampi, minkä vuoksi de Lasteyrien oli maksettava piilevää luovutusvoittoveroa CGI:n 167 a §:n ja sen täytäntöönpanosäännösten nojalla.

9. Hughes de Lasteyrie vaati Conseil d'État'ta kumoamaan asetuksen nro 99-590 toimivallan ylittämisen vuoksi, vedoten CGI:n 167 a §:n lainvastaisuuteen sillä perusteella, että kyseinen säännös oli yhteisön oikeuden vastainen.

10. Conseil d'État katsoo ensinnäkin, että toisin kuin de Lasteyrie väittää, näiden säännösten tarkoituksena ei ole asettaa minkäänlaisia rajoituksia tai edellytyksiä siinä tarkoitettujen henkilöiden vapaudelle tosiasiallisesti tulla ja lähteä eikä niiden seurauksena myöskään ole tällaisten rajoitusten tai edellytysten asettaminen. Toiseksi se huomauttaa, että on perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista, että jäsenvaltio ottaa käyttöön sääntöjä, joiden seurauksena rajoitetaan sen tiettyjen kansalaisten sijoittautumista toiseen jäsenvaltioon.

11. Conseil d'État toteaa tämän jälkeen, että CGI:n 167 a §:n mukaan henkilöt, jotka aikovat siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois Ranskasta, ovat siinä asetetuin edellytyksin välittömästi verovelvollisia vielä toteutumattomista luovutusvoitoista, joita ei verotettaisi, jos kyseiset verovelvolliset pitäisivät kotipaikkansa Ranskassa.

12. Se tuo esille kuitenkin myös sen, että CGI:n 167 a § sisältää säännöksiä, joiden avulla estetään se, että maksulykkäyksen saatuaan nämä verovelvolliset eivät lopulta joudu vastaamaan verosta, jota heille ei olisi määrätty, tai ankarammasta verosta kuin se, joka heille olisi määrätty, jos he olisivat pitäneet kotipaikkansa Ranskassa, ja joissa heille myönnetään lisäksi viiden vuoden kuluttua verohuojennus, mikäli luovutusvoittoa tuottaneet yhtiöosuudet kuuluvat edelleen heidän varallisuuteensa, ja asianomaisilla on oikeus hakea siihen asti maksulykkäystä.

13. Conseil d'État korostaa niin ikään, että tämän maksulykkäyksen saaminen edellyttää sitä, että verovelvolliset antavat vakuuksia, joilla varmistetaan veron periminen. Kun otetaan huomioon, millaista rasitusta tällaisten vakuuksien antaminen voi merkitä, Conseil d'État pohtii, onko yhteisön oikeus esteenä kyseiselle lainsäädännölle.

III Ennakkoratkaisukysymys

14. Conseil D'État katsoo, että sen käsiteltävänä olevassa asiassa yhteisön oikeussääntöjen sisältö on epäselvä ja että asian ratkaiseminen edellyttää siitä tehtävää päätöstä, minkä vuoksi se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle EY 234 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko sijoittautumisvapauden periaate, josta määrätään EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla), esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa veronkierron välttämiseksi käyttöön edellä kuvatun kaltaisen järjestelmän, jonka mukaisesti luovutusvoittoja verotetaan siirrettäessä verotuksellinen kotipaikka[?]"

IV Asian tarkastelu

A *Perustamissopimuksen 52 artiklan sovellettavuus*

15. Saksan ja Alankomaiden hallitukset väittävät, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen perusteella ei ole mahdollista ratkaista, kuuluuko de Lasteyrie perustamissopimuksen 52 artiklan soveltamisalaan. Ne huomauttavat kyseisen määräyksen koskevan oikeutta ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia ja väittävät, ettei ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä voida päätellä, että pääasia koskisi tällaista ammatinharjoittamista.

16. Alankomaiden hallitus korostaa, että tiedossa ei ole, onko pääasian valittajalla jossakin yhtiössä sellainen asema, että hänellä voidaan katsoa olevan siinä määräysvalta, tai harjoittaako hän jotakin muuta toimintaa, esimerkiksi tällaisen yhtiön toimitusjohtajana. Saksan hallituksen mukaan pelkkä yhtiöosuuksien ja arvopapereiden omistaminen ei merkitse oikeutta ryhtyä harjoittamaan tai harjoittaa itsenäistä ammattia "määränpäävaltiossa".

17. Näiden kahden hallituksen mukaan ei myöskään tiedetä, harjoitetaanko de Lasteyrien mahdollista ammattitoimintaa Ranskassa vai uudessa asuinvaltiossa. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä kos-

kevassa päätöksessä ei liioin täsmennetä, onko pääasian valittaja muuttanut yksityisistä vai ammatillisista syistä. Jos hän olisi vain siirtänyt kotipaikkansa, asiassa Werner annetun tuomion [2] perusteella pääasian valittaja ei kuuluisi perustamissopimuksen soveltamisalaan pelkän kotipaikan siirron vuoksi.

20. Joka tapauksessa on korostettava komission tavoin, että EY 43 artiklan osalta esitettyjä päätelmiä voidaan soveltaa myös EY 39 artiklan osalta.

B *Sijoittautumisvapaudelle asetetun rajoituksen olemassaolo*

18. On kuitenkin todettava, että yhteisöjen tuomioistuimelle toimittamissaan huomautuksissa, joita ei ole istunnossa kiistetty, de Lasteyrie selittää siirtäneensä verotuksellisen kotipaikkansa Belgiaan 12.9.1998 harjoittaakseen siellä ammattitoimintaa. Kysymykseen siitä, kuuluiko pääasiassa kyseessä olevan verotettavan tapahtuman muodostava siirtyminen perustamissopimuksen soveltamisalaan, on siis vastattava myöntävästi.

21. Ranskan hallitus ei kiistä sitä, että kyseessä on rajoitus, ja se keskittyy huomautuksissaan sen mahdollisiin oikeuttamisperusteisiin. Tanskan ja Alankomaiden hallitukset katsovat puolestaan, että kyseessä ei ole sijoittautumisvapauden rajoitus. Esitetyt perustelut selostetaan jäljempänä.

19. Komissio huomauttaa kuitenkin perustellusti, että asiakirja-aineistosta ei käy ilmi, oliko de Lasteyrien Belgiassa harjoittama toiminta ansiotyötä, joka kuuluu EY 39 artiklan soveltamisalaan, vai ei, jolloin on sovellettava EY 43 artiklaa. Koska kansallinen tuomioistuin, jonka tehtävänä on vakiintuneen oikeuskäytännön [3] mukaan arvioida esitetyn kysymyksen merkitystä, viittaa sijoittautumisvapauteen, ongelmaa on mielestäni analysoitava tältä kannalta.

22. Ranskan hallitus korostaa tältä osin, että kyseessä olevat Ranskan säännökset eivät estä suoraan eivätkä välillisesti Ranskan kansalaisia sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon ja että ei ole mitään seikkaa, joka osoittaisi kyseisten luovutusvoittojen verottamisen rajoittavan näiden kansalaisten mahdollisuuksia asettua toiseen jäsenvaltioon.

2 — Asia C-112/91, tuomio 26.1.1993 (Kok. 1993, s. I-429, Kok. Ep. XIV, s. I-7).

3 — Ks. esim. asia C-304/96, Hera, tuomio 16.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5685).

23. Tanskan ja Alankomaiden hallitukset lisäävät, että veronkantoa ei välttämättä tapahdu kotipaikan siirtämisen ajankoh-

tana. Verovelvollinen voi välttyä tältä antamalla vakuuden, eikä tämän edellytyksen voida katsoa sinänsä estävän Ranskan kansalaisia asettumasta ulkomaille.

24. Alankomaiden hallitus täsmentää vielä, että viran puolesta verotusta alennetaan tai jopa jätetään verottamatta, mikäli viiden vuoden kuluttua kyseisiä arvopapereita ei ole luovutettu. Se päättelee tästä, että mahdollinen rajoitus olisi liian satunnainen ja välillinen, jotta sen voitaisiin katsoa todellisuudessa rajoittavan sijoittautumisvapautta. [4]

25. Nämä eri perustelut liittyvät siis kahdenlaisiin päätelmiin: kyseisellä toimenpiteellä ei kielletä Ranskan kansalaista käyttämästä sijoittautumisvapauttaan, ja se vaikuttaa tähän vapauteen ainoastaan merkityksettömällä tavalla.

26. On kuitenkin korostettava, että esillä olevassa asiassa sillä, että riidanalaisten säännösten tarkoituksena ei ole kieltää henkilöä asettumasta toiseen jäsenvaltioon tai että sen vaikutuksena ei ole tällainen kielto, ei ole ratkaisevaa merkitystä. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että sijoittautumisvapautta voidaan rajoittaa kansallisella toimenpiteellä, joka ei sisällä kieltoa mutta joka voi vähentää taloudellisen toimijan kiinnostusta tämän vapauden käyttämiseen. [5]

27. Tämä periaate soveltuu luonnollisesti myös verosäännöksiin. Lienee tarpeetonta muistuttaa, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan niiden on käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen. [6]

28. Kuten kaikki osapuolet ovat todenneet, edellä esitetyt perustelut pätevät myös silloin, kun kyseinen kansallinen toimenpide johtuu lähtövaltiosta eikä määränpäävaltiosta, jossa toimija haluaa käyttää yhteisön oikeudessa taattua sijoittautumisvapautta. Yhteisön oikeuden vastaista on nimittäin se, että jäsenvaltio estää omaa kansalaistaan sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon. [7]

29. On näin ollen selvitettävä, voivatko ennakkoratkaisupyynnön esittämistä kos-

4 — Ks. asia C-266/96, Corsica Ferries France, tuomio 18.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3949, 31 kohta).

5 — Ks. esimerkkinä vakiintuneesta oikeuskäytännöstä asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787).

6 — Ks. esimerkkinä vakiintuneesta oikeuskäytännöstä asia C-55/00, Gottardo, tuomio 15.1.2002 (Kok. 2002, s. I-413).

7 — Asia 81/87, Daily Mail, tuomio 27.9.1988 (Kok. 1988, s. 5483, Kok. Ep. IX, s. 713).

kevassa päätöksessä tarkoitetut verosäännökset, joissa tosin ei kielletä taloudellista toimijaa käyttämästä sijoittautumisvapauttaan, kuitenkin rajoittaa tätä vapautta vähentämällä kyseisen toimijan kiinnostusta asettua toiseen jäsenvaltioon.

30. Kuten sekä pääasian valittaja että komissio esittävät, on todettava, että kyseiset säännökset aiheuttavat verovelvolliselle, joka haluaa lähteä Ranskan alueelta, huomattavia epäedullisia seurauksia verrattuna henkilöön, joka jatkaa asumistaan Ranskassa.

31. Verovelvollisen, joka haluaa siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois Ranskasta, on siten heti alkuun tehtävä ilmoitus piilevistä luovutusvoitoista, jotka liittyvät hänen hallussaan oleviin arvopapereihin, kun taas verovelvollisen, joka ei käytä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, ei tarvitse tehdä mitään ilmoitusta ennen luovutusvoiton toteutumista. Tämä ilmoitus on tehtävä 30 päivän kuluessa ennen kotipaikan siirtoa pois Ranskasta.

32. Verovelvollinen, joka haluaa lähteä maan alueelta, on välittömästi verovelvollinen kyseisistä luovutusvoitoista. Hänellä on siis velvollisuus pelkästään sillä perusteella, että hän siirtää verotuksellisen kotipaikan pois Ranskasta, maksaa vero vielä toteutumattomasta voitosta, kun taas siinä tapauksessa, että hän jäisi Ranskaan, kyseisiä luovutusvoittoja verotettaisiin vasta niiden toteutumisen jälkeen.

33. Vaikuttaa siis kiistattomalta, että tällainen järjestelmä rankaisee verovelvollisia, jotka lähtevät Ranskasta, suhteessa sinne jääviin, ja merkitsee selvästi erilaista kohtelua. Kuten komissio perustellusti huomauttaa, kyse on tyypillisestä maan alueelta "lähtemistä" koskevasta rajoituksesta.

34. Verotusta koskevat yksityiskohtaiset säännökset eivät muuta tätä johtopäätöstä, toisin kuin Tanskan ja Alankomaiden hallitukset väittävät.

35. Ainoa keino välttää veron välitön maksaminen ja saada siis osakseen ilmoitusvelvollisuutta lukuun ottamatta yhdenvertainen kohtelu niiden verovelvollisten kanssa, jotka eivät lähde Ranskan alueelta, on maksulykkäys. Tämä ei kuitenkaan ole automaattista, vaan päinvastoin edellyttää toimenpiteitä ja kuluja verovelvolliselta, joka haluaa asettua toiseen jäsenvaltioon.

36. Tällaisen verovelvollisen on toimitettava erityinen lykkäystä koskeva hakemus sinä ajankohtana, jona hän tekee ilmoituksen piilevistä luovutusvoitosta. Pääasian valittaja täsmentää tältä osin, että tämän määräajan ylittäminen merkitsee sitä, että lykkäystä on mahdoton saada. Verovelvollisen on lisäksi ilmoitettava asiamies, jolla on oikeus edustaa häntä veroviranomaisiin nähden. Hänellä on myös velvollisuus

esittää veroviranomaisille vuosittain selvitys kyseisistä luovutusvoitoista, jotka eivät oletuksen mukaan ole toteutuneet, kuten muistetaan. Viivytys kyseisen velvollisuuden täyttämisessä voi niin ikään johtaa maksulykkäystä koskevan oikeuden menettämiseen.

37. Verovelvollisella, joka haluaa siirtää verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, on siis ennen kaikkea velvollisuus antaa vakuus, jolla varmistetaan verovelan periminen. Kuten pääasian valittaja korostaa, kyseiset luovutusvoitot eivät oletuksen mukaan ole vielä toteutuneet, minkä vuoksi kyseinen verovelvollinen ei ole saanut häneen kohdistuvaa verotusta vastaavaa tuloa, ja hänen täytyy näin ollen antaa vaaditut vakuudet muita tulonlähteitä käyttäen.

38. Näin ollen verovelvolliselle aiheutuu väistämättä kuluja, esimerkiksi pankkitakauksen antamisesta tai kiinnityksen vahvistamisesta. On totta, että kuten Alankomaiden hallitus väittää, hän voi välttää tämänkaltaiset kulut antamalla vakuudeksi veron perustana olevat arvopaperit. Sekä de Lasteyrie että komissio vetoavat kuitenkin siihen — eikä niiden väitettä ole kiistetty — että tätä mahdollisuutta ei ole muiden kuin pörssinoteerattujen arvopapereiden osalta, eikä tämä tilanne ole mitenkään harvinainen, kun kyse on huomattavista yhtiöosuuksien omistuksista.

39. Komissio on tältä osin korostanut, eikä sen väitteitä ole kiistetty, että arvopaperit hyväksytään vakuudeksi niiden sataprosenttisesta arvosta, jos kyse on arvopapereista, joita vastaan Ranskan pankki myöntää ennakkoa, ja 60 prosentin arvosta, jos kyse on muista Ranskassa pörssinoteeratuista osakkeista. Sitä vastoin osakkeita, joita ei ole pörssinoteerattu Ranskassa, ei hyväksytä ilman pankkitakausta, jolla taataan maksuunpantavien verojen täysimääräinen maksaminen.

40. Olen samaa mieltä komission kanssa siitä, että tällainen erilainen kohtelu on selvästi syrjivä sekä sijoittajien kannalta, joita kannustetaan tällä tavoin pitämään osakkeita Ranskassa pörssinoteeratuissa yhtiöissä, että kyseisten yhtiöiden kannalta, joista tulee näin ollen vähemmän kiinnostavia näiden sijoittajien mielestä.

41. Komissio pitää yllättävänä, että Ranskan tasavalta katsoo veron määräytymisperusteen olevan 100 prosenttia osakkeiden arvosta, kun taas toisaalta vakuuden kannalta määräytymisperuste on ainoastaan 60 prosenttia tai jopa 0 prosenttia tästä samasta arvosta.

42. Korostettakoon kuitenkin, että tässä kyseessä oleva rajoitus liittyy vakuuden

antamista koskevaan velvollisuuteen sinänsä, eikä tämän velvollisuuden olemassaolo riipu vakuuden antamista koskevista yksityiskohtaisista säännöksistä.

43. Näyttää joka tapauksessa siltä, että vaikka lykkäystä onkin pidettävä välitöntä verovelvollisuutta vähemmän epäedullisena vaihtoehtona verovelvollisille, jotka haluavat siirtää verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, tämä mahdollisuus on avoin vain antamalla sitoumuksia, joita ei voida pitää niin satunnaisina tai merkityksettöminä, että niiden ei voitaisi katsoa rajoittavan kyseisten verovelvollisten sijoittautumisvapautta.

44. Edellä esitetystä seuraa, että maksulykkäyksen saadakseen verovelvollisten on suoritettava kulut, jotka liittyvät lykkäyksen myöntämisen edellytyksenä olevien eri vaatimusten täyttämiseen, eli asiamiehen ilmoittamiseen ja piileviä luovutusvoittoja koskevien ilmoitusten laatimiseen, sekä mahdolliset pankkitakausten antamista tai kiinnitysten vahvistamista koskevat kulut. Lisäksi heidän on joka tapauksessa vastattava kuluista, jotka aiheutuvat siitä, että heidän on sidottava mahdollisesti huomattava osa omaisuuttaan veroviranomaisille annettavaksi vakuudeksi.

45. Se, että kyseisissä säännöksissä tarkoitetulla verovelvollisella on viiden vuoden jälkeen oikeus saada viran puolesta verohelpotus ja korvaus vakuuksien antamisesta aiheutuneista kuluista, jos tällä välin verotuksen kohteena olevista arvopapereista ei ole luovuttu, ei mielestäni riitä poistamaan kyseisten säännösten rajoittavaa luonnetta. Verovelvollinen ei ole koko tämän ajanjakson ajan voinut nauttia vakuudeksi annetun omaisuutensa osasta. Tämä pätee myös kyseessä olevien arvopapereiden osalta. Tässä erityisessä tapauksessa vapaan liikkuvuuden rajoitus ei perustu siihen, että arvopapereita ei voida luovuttaa, sillä tätä luovutusta verotettaisiin, vaikka verovelvollinen olisi pysynyt Ranskassa, vaan siihen, että arvopaperit eivät ole käytettävissä muihin tarkoituksiin, joihin omistaja voisi haluta niitä käyttää, kuten esimerkiksi vakuudeksi.

46. Huomattakoon vielä, että komission mukaan — eikä sen näkemystä ole tältä osin kiistetty — CGI:n 167 a §:ssä olevan kaltainen verotusjärjestelmä rajoittaa sijoittautumisvapautta myös sikäli, että se estää yhtiön, jonka osakas ulkomailla asuva verovelvollinen on, rakenneuudistukset, yhdistämisen tai sulautumisen. Tällaiset toimet edellyttävät välttämättä pääomasijoitusta tai arvopapereiden vaihtoa, aikaisempien arvopapereiden mitätöintiä ja uusien osakkeiden liikkeelle laskemista. Verovelvolliset, joilla on kotipaikka Ranskassa, voivat tietyin CGI:n 150-OA §:ssä säädetyin edellytyksin siirtää kyseisten yhtiöosuuksien hankkimisen, takaisin oston, takaisin maksamisen tai mitätöimisen osalta toimitettavaa verotusta. Tällainen siirto ei ole enää mahdollista, jos kotipaikka siirretään ulkomaille. Arvopaperit, joiden verotusta on siirretty kotipaikan siirtämisen ajankohtana, tulevat välit-

tömästi verotettaviksi CGI:n 167 a §:n nojalla. Samassa säännöksessä jätetään osakkeiden luovuttaminen ulkomaille verotuksen siirtomahdollisuuden ulkopuolelle.

47. On kuitenkin huomattava Ranskan hallituksen tavoin, että ennakkoratkaisukysymys ei koske verosäännöksiä, joiden nojalla luovutusvoittojen verotusta voidaan siirtää.

48. Joka tapauksessa on katsottava, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä tarkoitetut säännökset merkitsevät verovelvollisten, joilla on huomattavia yhtiöosuuksia ja jotka haluavat siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois Ranskasta, erilaista kohtelua, joka voi rajoittaa heille perustamissopimuksessa tunnustettua sijoittautumisvapautta. On näin ollen tutkittava, voidaanko kyseiset säännökset oikeuttaa siten, että niihin ei sovellettaisi EY 43 artiklaan perustuvaa kieltoa.

C *Rajoituksen oikeuttamisperuste*

49. Asiassa ei ole kiistetty sitä, että EY 46 artiklaa ei ole sovellettava. Sitä vastoin eri osapuolet ovat vedonneet neljään perusteluun, jotka koskevat mahdollisuutta oikeuttaa sijoittautumisvapaudelle asetettu rajoitus yhteisöjen tuomioistuimen verotuksen alalla jo hyväksymän kaltaisen, yleistä etua koskevan pakottavan syyn vuoksi.

50. Tanskan hallitus korostaa ensinnäkin, että kyseisen kansallisen säännöksen tavoitteena on estää kyseisen jäsenvaltion verotulojen lasku ja että yhteisöjen tuomioistuin on pitänyt tätä tavoitetta pakottavana syynä asiassa Safir antamassaan tuomiossa. [8] Tarkoituksena on estää se, että Ranskan verovelvolliset hyötyisivät muiden jäsenvaltioiden ja Ranskan tasavallan verojärjestelmien välisistä eroista.

51. On syytä muistaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotulojen vähenemisen ei voida katsoa olevan sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, johon voidaan vedota EY 43 artiklan vastaisen eriarvoisen kohtelun perustelemiseksi. [9] Tällainen tavoite on puhtaasti taloudellinen, eikä sitä näin ollen voida pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä. [10] Tästä seuraa, että kuten Ranskan

8 — Asia C-118/96, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1897).

9 — Ks. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 28 kohta); asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6161, 51 kohta) ja yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1727, 59 kohta).

10 — Ks. mm. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4071, 48 kohta).

hallitus huomauttaa, pelkällä verottajan saamatta jääneellä voitolla verotuksellisen kotipaikan siirtämisen vuoksi ei voida perustella minkäänlaista verovelvollisen sijoittautumisvapaudelle asetettua rajoitusta.

52. Toiseksi osapuolet ovat vedonneet veron kiertämisen vastaisiin toimenpiteisiin ja verovalvonnan tehokkuuteen. Kaikki asiassa huomautuksia esittäneet hallitukset Portugalin hallitusta lukuun ottamatta pitävät kumpaa tahansa niistä yleistä etua koskevana pakottavana syynä, jolla kyseinen rajoitus voidaan perustella.

53. Ranskan hallitus, joka on tältä osin esittänyt kaikkein yksityiskohtaisimmat perustelut, selittää, että riidanalaisella säännöksellä pyritään estämään oikeuden väärinkäyttö eli se, että verovelvollinen käyttäisi yhteisön oikeuteen perustuvia vapauksiaan vilpillisesti. Ranskan hallitus muistuttaa, että jäsenvaltio voi vapaasti määritellä luovutusvoittojen verotusta koskevat yksityiskohtaiset säännökset haluamallaan tavalla, etenkin verokannan osalta. Sen mielestä on siis täysin perusteltua, että kukin jäsenvaltio toteuttaa asianmukaiset toimenpiteet estääkseen sen, että luovutusvoittojen verotus menettäisi väärinkäytösten vuoksi merkityksensä.

54. Esillä olevassa asiassa tällaisena menettelynä on Ranskan hallituksen mielestä pidettävä sitä, että verovelvollinen siirtää väliaikaisesti verotuksellisen kotipaikkansa pois Ranskasta ennen arvopapereiden luovuttamista ainoana tarkoituksenaan välttää luovutusvoittoveron maksaminen Ranskassa. Kyse ei ole tällöin tavanomaisesta sijoittautumisvapauden käyttämisestä vaan tämän vapauden väärinkäytöstä verosäännösten kiertämiseksi.

55. Ranskan hallituksen mukaan riidanalainen säännös on kahdella tapaa perusteltu tarpeella taata verovalvonnan tehokkuus. Sillä pyritään ensinnäkin vastustamaan edellä kuvattuja vilpillisiä menettelyjä ja toiseksi takaamaan veronkannon tehokkuus. Veronkanto on nimittäin paljon kalliimpaa ja epävarmempaa, jos verovelvollinen asuu Ranskan ulkopuolella.

56. Mitä näistä perusteluista on ajateltava?

57. On kiistatonta, että verovalvonnan tehokkuuden turvaamista on oikeuskäytännössä pidetty sellaisena pakottavana vaatimuksena, jolla voidaan perustella tällainen rajoitus.[11] Sama pätee myös veron kiertämiseen.[12] Tämän jälkimmäisen seikan osalta on kuitenkin korostettava, että kuten Ranskan hallitus itsekin toteaa, kyseisestä

11 — Ks. mm. asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 31 kohta).

12 — Ks. em. asioissa ICI ja Metallgesellschaft annetut tuomiot ja vastaavasti asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10829, 61 kohta) ja asia C-324/00, Lankhorst, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11779, 37 kohta).

oikeuskäytännöstä seuraa, että perusteltuna voidaan pitää vain sellaista lainsäädäntöä, jonka nimenomaisena tarkoituksena on jättää verotuksellisen edun ulkopuolelle täysin keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään verosäännösten kiertämiseen.

58. Ei kuitenkaan voida kiistää, että riidanalainen säännös ylittää hyvin selvästi tämän rajan. Kuten komissio perustellusti huomauttaa, viitaten tältä osin asioissa Leur-Bloem [13] ja Centros [14] annettuihin tuomioihin, kyseinen kansallinen säännös koskee yleisesti kaikkia niitä tilanteita, joissa verovelvollinen, jolla on huomattavia osuuksia Ranskan yhtiöverotuksen alaisessa yhtiössä, syystä tai toisesta siirtää verotuksellisen kotipaikkansa Ranskan ulkopuolelle.

59. Tällä tavoin luodaan, kuten pääasian valittaja esittää, tällaisen verovelvollisen "veropetosta koskeva ehdoton presumptio". Se, että verovelvollinen asettuu ulkomaille, ei kuitenkaan sinänsä merkitse veropetosta, [15] ja on asianomaisen jäsenvaltion veroviranomaisten asiana näyttää kussakin tapauksessa veron kiertämistä koskevan riskin olemassaolo toteen.

60. Tästä seuraa, että jotta kansallinen toimenpide olisi suhteellisuusperiaatteen mukainen, siinä ei pitäisi, kuten esillä olevassa asiassa, olettaa yhteisön oikeuteen perustuvaa sijoittautumisvapautta käytettävän vilpillisesti, vaan sitä vastoin siinä voitaisiin säätää veroviranomaisten mahdollisuudesta osoittaa kussakin tapauksessa, että kyse on todellisesta veropetoksesta tai veron kiertämisestä.

61. Kansallisen toimenpiteen suhteettomuus ilmenee myös tutkittaessa, miten eri tavalla kohdellaan verovelvollista, joka jää ulkomaille yli viideksi vuodeksi Ranskasta lähdettyään ja joka ei myy arvopapereitaan, ja samaksi ajaksi ulkomaille jäävää verovelvollista, joka myy arvopaperinsa ennen viiden vuoden määräajan päättymistä. Kun molemmat lähtevät Ranskasta yhtä pitkäksi ajaksi, mikä osoittaa, ettei heidän toimintansa perusteena ole välttämättä halu välttää verojen maksamista, ensiksi mainittu ei joudu maksamaan lainkaan veroja, toisin kuin jälkimmäinen. Kuten komissio huomauttaa, keinotekoisten ja siis väliaikaisten siirtymisten estämistä koskevan tavoitteen kannalta on yhdentekevää, myykö henkilö arvopaperinsa viiden vuoden jälkeen vai luovuttaako hän ne neljän vuoden tai jopa vuoden kuluttua.

62. Ranskan hallitus vetoaa kuitenkin siihen, että arvopapereiden luovutus pian sen jälkeen, kun henkilö on lähtenyt Ranskasta, on selvä osoitus halusta välttää verojen maksaminen. En ole samaa mieltä. Lähtö toiseen jäsenvaltioon uuden ammattitoiminnan harjoittamiseksi voi aiheuttaa huomattavia kuluja, jotka saattavat liittyä

13 — Asia C-28/95, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4161).

14 — Asia C-212/97, tuomio 9.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1459).

15 — Ks. em. asia Lankhorst-Hohorst, tuomion 37 kohta; em. asia ICI, tuomion 26 kohta ja em. asia Metallgesellschaft, tuomion 57 kohta.

tähän uuteen toimintaan tai voivat johtua esimerkiksi asunnon hankkimisen tarpeesta. Ei siis voida katsoa, että pelkästään osuuksien luovuttaminen pian kotipaikan siirtämisen jälkeen riittäisi osoittamaan vilpillisen tarkoituksen. Sitä vastoin pikaista paluuta Ranskaan koskeva kriteeri liittyisi ensi arviolta enemmän tavoitteeseen estää se, että verovelvollinen välttää veron pelkällä keinottelulla siten, että hän luovuttaa arvopaperit toisessa jäsenvaltiossa kestävän lyhytaikaisen oleskelunsa aikana.

63. Tämä perustelu on selityksenä toiselle syylle, jonka vuoksi katson, että kyseiset säännökset ovat suhteettomia, eli sille, että sijoittautumisvapaudelle on olemassa vähemmän rajoittavia toimenpiteitä, joilla voidaan saavuttaa esitetty tavoite rajoittaa väliaikaisia siirtymisiä muualle.

64. Mistä toimenpiteistä voisi olla kyse? Mielestäni riittäisi, että kansalliset viranomaiset säätäisivät verovelvollisen toteuttamien luovutusvoittojen verotuksesta, kun tämä oleskeltuaan suhteellisen lyhyen aikaa toisessa jäsenvaltiossa palaa Ranskaan sen jälkeen, kun hän on luovuttanut arvopaperit. Paluu lyhyen ajan kuluttua osoittaisi, että tämä oleskelu on väliaikaista, ja tällainen sääntely mahdollistaisi juuri sen, ettei Ranskan viranomaisten esiin tuoma menettely voisi onnistua, vaikuttamatta niiden verovelvollisten asemaan, joilla ei ole muuta tarkoitusta kuin täysin vilpittömässä mielessä käyttää sijoittautumisvapauttaan toisessa jäsenvaltiossa. Jos jäsenvaltio kantaisi veron paluuajankohtana, jonka oletetaan tapahtuvan pian sen jälkeen, kun arvopaperit on luovutettu toisessa jäsenvaltiossa lyhyen aikaa kestäneen oleskelun kuluessa, se tietyllä tavalla tekisi johtopäätökset siitä, että luovutusvoitto toteutuu fiktiivisesti toisessa jäsenvaltiossa, kohtelemalla tätä luovutusvoittoa niin kuin se olisi todellisuudessa toteutunut Ranskassa. Näin toimiessaan jäsenvaltio voisi lisäksi välttää kaikki veronkantoon liittyvät vaikeudet.

65. Ranskan ja Alankomaiden hallitukset ovat kuitenkin istunnossa vedonneet siihen, että yhteisöjen tuomioistuin piti edellä mainitussa asiassa X ja Y antamassaan tuomiossa vakuusjärjestelmää yhteisön oikeudessa asetettujen edellytysten mukaisena. On kuitenkin syytä muistaa, että yhteisöjen tuomioistuin viittasi kyseisessä asiassa tällaiseen järjestelmään muussa yhteydessä, jossa ei ollut kyse tarpeesta toteuttaa toimenpide, joka olisi oikeassa suhteessa tilanteeseen, jossa verovelvollinen oleskelee lyhyen aikaa toisessa maassa ja palaa sen jälkeen.

66. Tästä seuraa, että on olemassa yhteisön oikeuden perusvapauksia vähemmän rajoittavia toimenpiteitä, joiden avulla voidaan sekä vähentää veron kiertämistä että säilyttää verovalvonnan tehokkuus.

67. Tämän jälkimmäisen tavoitteen osalta on täydellisyyden nimissä lisättävä seuraavaa. Kuten edellä on todettu, vakuuksien antamista koskevat yksityiskohtaiset sään-

nökset syrjivät osakkeita, joita ei ole noteerattu ranskalaisessa pörssissä, mille on vaikea nähdä oikeutusta verovalvonnan tehokkuutta koskevaan tavoitteeseen nähden. Kyseisessä kansallisessa säännöksessä ei myöskään oteta mitenkään huomioon eri keinoja, joilla voidaan helpottaa verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtäneen verovelvollisen maksettavana olevan veron kantamista.

68. Pääasian valittaja korostaa, että Ranskan tasavalta on tehnyt useiden jäsenvaltioiden kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sopimuksia, joihin sisältyy pääsääntöisesti verojen perimistä koskeva ns. avunantolauseke, jolla jäsenvaltiot sitoutuvat antamaan keskinäistä apua sopimuksessa tarkoitettujen verojen perimisessä.

69. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useita kertoja katsonut ja kuten komissio muistuttaa, "jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetulla neuvoston direktiivillä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) luodaan — — mahdollisuudet saada tarvittavia tietoja; ne ovat verrattavissa veroviranomaisten vastaaviin mahdollisuuksiin valtion sisällä". [16]

70. Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että kyseistä kansallista säännöstä ei voida perustella veron kiertämisen vastaisilla toimenpiteillä tai tarpeella turvata verovalvonnan tehokkuus.

71. Kolmanneksi Alankomaiden hallitus väittää, että riidanalaista säännöstä voidaan pitää perusteltuna Ranskan verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskevien vaatimusten vuoksi.

72. Alankomaiden hallituksen mukaan esillä oleva asia ei perustavanlaatuisesti poikkea asian Bachmann [17] kysymyksenasettelusta. Sen mukaan kyseinen asia koski "verovapautusta" vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden muodossa, minkä vastikkeena myöhemmin verotettaisiin vakuutuksenantajien maksamia määriä. Kun suoritusten myöhempää verotusta ei ollut taattu, "verovapautusta" vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden muodossa ei pitänyt myöntää. Vastaavasti esillä olevassa asiassa on todellisuudessa kyse väliaikaisesta vapautuksesta, joka kohdistuu luovutusvoiton muodostamasta omaisuuden lisäyksestä maksettavaan veroon, koska se on maksettava vasta luovutusvoiton toteutuessa. Tällä myöhemmin tapahtuvalla verotuksella kompensoidaan siis väliaikainen verovapautus. Alankomaiden hallituksen mukaan väliaikaista verovapautusta ei tämän vuoksi pitäisi myöntää silloin, kun myöhempää verotusta ei ole taattu verovelvollisen siirtäessä verotuksellisen kotipaikkansa ulkomaille.

16 — Ks. esim. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 45 kohta).

17 — Asia C-204/90, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1).

73. En ole monestakaan syystä samaa mieltä.

74. Ensinnäkin siinä ei oteta huomioon sitä, kuten edellä on todettu, että verovelvollisen verotuksellisen kotipaikan siirto toiseen jäsenvaltioon ei välttämättä merkitse sitä, että veron periminen vaarantuisi.

75. Lisäksi maassa asuvien ja (tulevaisuudessa) maan ulkopuolella asuvien erilainen kohtelu ei näyttäisi rajoittuvan pelkästään siihen, että vero, joka tulisi joka tapauksessa maksettavaksi, on suoritettava aikaisempana ajankohtana. Verovelvollinen, joka lähtee maan alueelta yli viiden vuoden ajaksi, jää joka tapauksessa verotuksen ulkopuolelle, minkä vuoksi kyseessä ei voida katsoa olevan pelkkä etukäteen verottaminen.

76. Mahdollisten tappioiden vähennyskelpoisuutta koskevien, edellä mainittujen CGI:n 167 a §:n I momentin 2 kohdan toisen alakohdan epäedullisempien säännösten sovellettavuus osoittaa niin ikään, että kyseessä ei ole pelkästään veron maksaminen etukäteen.

77. On myös todettava, että vaikka näin olisi, tästä ei vielä seuraisi, että veron maksaminen etukäteen olisi perusteltua verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamista koskevan vaatimuksen vuoksi. Edellä mainitussa asiassa Metallgesellschaft antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi perustamissopimuksen vastaisiksi säännökset, joissa ainoastaan sellaisten yhtiöiden, joiden kotipaikka ei ollut asianomaisen valtion alueella, oli maksettava vero etukäteen.

78. Komissio on lisäksi istunnossa todennut, eikä sen väitettä ole tältä osin kiistetty, että kyseiset säännökset, joiden mukaan verovelvollisten, jotka eivät enää asu maassa, on maksettava luovutusvoittoveroa, ovat ristiriidassa verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskevan vaatimuksen kanssa, koska tämän muun muassa Ranskan ja Belgian välisessä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa sovelletun vaatimuksen mukaan lähtökohtana on se, että verovelvollisen asuinvaltio kantaa luovutusvoittoveron.

79. On vielä korostettava, että Ranskan luovutusvoittoveroa koskevien säännösten tarkoituksena ei ole omaisuuden lisäyksen verottaminen ennemmin tai myöhemmin. Varallisuusverosta on nimittäin annettu erityiset säännökset. Kuten pääasian valittaja korostaa, Ranskan verojärjestelmässä luovutusvoittojen verottamisen lähtökohtana on toteutuneiden luovutusvoittojen verottaminen, toisin sanoen tulon verottaminen, eikä omaisuuden mahdollisen arvonnousun säännöllinen verottaminen. Näin ollen riidanalainen säännös, jossa säädetään (tulevaisuudessa) maan ulkopuolella asuvien osalta piilevien eikä toteutuneiden luovutusvoittojen verottamisesta, on

poikkeus kyseisen verojärjestelmän johdonmukaisuudesta, eikä sitä voida näin ollen pitää tämän johdonmukaisuuden kannalta tarpeellisena.

80. Neljänneksi on tutkittava Saksan hallituksen esittämää väitettä, jonka mukaan on otettava huomioon, että kyseinen verojärjestelmä on samanaikaisesti lähtövaltion ja määränpäävaltion verotustoimivallan jakoa koskeva järjestelmä. Kyseisen säännöksen tarkoituksena on taata veron maksaminen verovelvollisen lähtöajankohtaan mennessä muodostuneista luovutusvoitoista. Lähtövaltion oikeus verottaa näitä luovutusvoittoja perustuu siihen, että, ne syntyvät säännönmukaisesti yhtiön toiminnasta lähtövaltiossa.

81. Oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että vaikka jäsenvaltiot voivat vapaasti päättää verotustoimivallan jakautumisen perusteista, näin jaettua verotustoimivaltaa käyttäessään ne eivät voi jättää noudattamatta yhteisön sääntöjä. [18]

82. On vielä huomattava, että esillä olevassa asiassa ei ole kyse jäsenvaltioiden välisen verotustoimivallan jaosta. Asia ei nimittäin koske Ranskan viranomaisten oikeutta turvata luovutusvoittojen verottamista rajoittamalla yritysten kotipaikan siirtämistä puhtaasti veronkiertotarkoituksessa, vaan sitä, ovatko tässä tarkoituksessa toteutetut toimenpiteet sijoittautumisvapautta koskevien vaatimusten mukaisia.

83. Tilanne poikkeaa siis asiassa Gilly [19] kyseessä olleesta tilanteesta, johon Saksan hallitus on viitannut. Tässä asiassa oli kysymys verotustoimivallan jakoa koskevasta kriteeristä, joka saattoi olla asianomaisille verovelvollisille niiden tilanteen mukaan joko edullinen tai epäedullinen. Sen sijaan nyt esillä oleva asia koskee kansallisia säännöksiä, jotka eivät välttämättä perustu jäsenvaltioiden verotustoimivallan jakoon ja jotka ovat sitä paitsi systemaattisesti epäedullisia niille verovelvollisille, jotka haluavat käyttää yhteisön oikeuteen perustuvia oikeuksiaan.

84. Edellä esitetystä seuraa, että riidanalainen säännös merkitsee EY 43 artiklan vastaista rajoitusta, jota ei voida perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä.

18 — Ks. em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 57 ja 58 kohta.

19 — Asia C-336/96, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2793).

V Ratkaisuehdotus

85. Edellä esitetyillä perusteilla ehdotan, että Conseil d'État'lle vastataan seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 52 artikla (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetyn järjestelmän mukaan kaikkien toiseen jäsenvaltioon verotuksellisen kotipaikkansa siirtävien verovelvollisten on maksettava välittömästi veroa vielä toteutumattomista luovutusvoitoista.