Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
28 päivänä kesäkuuta 2012 [1]

Asia C-38/10

Euroopan komissio
vastaan

Portugalin tasavalta

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen — Sijoittautumisvapaus — SEUT 49 artikla — Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen 31 artikla — Verolainsäädäntö — Maastapoistumisvero — Yhtiöiden varojen piilevien arvonnousujen välitön verottaminen yhtiön sääntömääräisen kotipaikan ja tosiasiallisen johdon siirron yhteydessä — Kiinteän toimipaikan liiketoiminnan lopettaminen — Varojen siirto — Osakkaiden verottaminen — Verotusvallan jako — Oikeasuhteisuus

I Johdanto

1. Euroopan komissio moittii nyt käsiteltävällä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevalla kanteella Portugalin tasavaltaa EY 43 artiklassa (josta on tullut SEUT 49 artikla) [2] ja Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen (jäljempänä ETA-sopimus) [3] 31 artiklassa vahvistetun sijoittautumisvapauden loukkaamisesta, koska Portugalin tasavalta on antanut ja pitänyt voimassa kansallisia säännöksiä, joiden nojalla se verottaa välittömästi piilevät eli kertyneet mutta realisoitumattoneet arvonnousut, jotka koskevat

— sellaisten portugalilaisten yhtiöiden varoja, jotka siirtävät sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon tai ETA-sopimuksen sopimusvaltioon

— Portugalin ulkopuolella asuvan yhtiön Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varoja, jos kyseisen toimipaikan toiminta Portugalissa lopetetaan, ja

— Portugalin ulkopuolella asuvan yhtiön Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varoja, jotka siirretään pois Portugalin alueelta.

2. Komissio moittii Portugalin tasavaltaa myös sijoittautumisvapauden loukkaamisesta, koska se verottaa piileviä arvonnousuja, jotka liittyvät sellaisen yhtiön osakkaiden osuuksiin, joka siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon tai ETA-sopimuksen sopimusvaltioon.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Koska komission antaman perustellun lausunnon noudattamista koskeva määräaika päättyi helmikuussa 2009, on syytä viitata EY:n perustamissopimuksen määräyksiin.

3 — 2.5.1992 tehty sopimus (EYVL 1994 L 1, s. 3).

3. Portugalin tasavalta sekä kahdeksan jäsenvaltioita, jotka on hyväksytty väliintulijoiksi [4] tukemaan sen vaatimuksia, riitauttivat väitetyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen.

4. Portugalin tasavalta vastaa, että riidanalaiset säännökset eli oikeushenkilöiden tuloverosta annetun Portugalin lain (Código português do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, jäljempänä CIRC) 76 a § (piilevien arvonnousujen välitön verottaminen, kun yhtiön sääntömääräinen kotipaikka tai tosiasiallinen johto siirretään pois Portugalista), 76 b § (Portugalin ulkopuolella asuvan yhtiön kiinteän toimipaikan varojen välitön verottaminen, kun kyseisen toimipaikan toiminta Portugalissa lopetetaan, ja kyseisen kiinteän toimipaikan Portugalin ulkopuolelle siirrettyjen varojen välitön verottaminen) sekä 76 c § (osakkaiden verottaminen yhtiön sääntömääräisen kotipaikan tai tosiasiallisen johdon siirron yhteydessä) eivät loukkaa millään tavoin EY 43 artiklaa tai ETA-sopimuksen 31 artiklaa.

5. Ennen kanteen tutkittavaksi ottamisen ja asiasisällön arviointia on aiheellista huomauttaa, että käsiteltävä asia on ensimmäinen sellaisista neljästä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta komission nostamasta kanteesta, jotka koskevat lähinnä yhtiöiden varoihin liittyvien piilevien arvonnousujen verottamista siinä yhteydessä, kun yhtiön sääntömääräinen kotipaikka ja tosiasiallinen johto siirretään toiseen jäsenvaltioon. [5]

6. Tätä problematiikkaa on käsitelty myös unionin tuomioistuimen suuren jaoston asiassa National Grid Indus 29.11.2011 antamassa tuomiossa, [6] toisin sanoen nyt käsiteltävässä asiassa käydyn kirjallisen menettelyn päättymisen jälkeen.

7. Tuossa suuren jaoston antamassa tuomiossa, johon palaan vielä perusteellisemmin tässä ratkaisuehdotuksessa, unionin tuomioistuin totesi nimenomaan, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön omaisuuserien piileviin arvonnousuihin kohdistuvan veron välittömästä kantamisesta kyseisen siirron hetkellä. [7]

8. Unionin tuomioistuin kehotti asiassa National Grid Indus annetun tuomion jälkeen asianosaisia lausumaan kirjallisesti tuon tuomion vaikutuksista nyt käsiteltävän asian ratkaisemiseksi.

9. Kaikki asianosaiset vastasivat kehotukseen Suomen hallitusta lukuun ottamatta.

10. Asianosaiset esittivät myös suullisia lausumia 30.4.2012 pidetyssä istunnossa, lukuun ottamatta Alankomaiden, Suomen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksia, jotka eivät olleet edustettuina istunnossa.

II Asian tarkastelu

A *Tiettyjen kanneperusteiden tutkittavaksi ottaminen*

11. Vaikka Portugalin hallitus ei vetoa kirjelmissään yhteenkään perusteeseen kanteen tutkimatta jättämiseksi edes osittain, muistutan, että unionin tuomioistuin voi tutkia viran puolesta, täyttyvätkö EY 226 artiklan mukaiset edellytykset jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen nostamiselle. [8]

4 — Nämä ovat Tanskan kuningaskunta, Saksan liittotasavalta, Espanjan kuningaskunta, Ranskan tasavalta, Alankomaiden kuningaskunta, Suomen tasavalta, Ruotsin kuningaskunta sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta.

5 — Ks. vireillä olevat asiat C-64/11, komissio v. Espanja; C-261/11, komissio v. Tanska ja C-301/11, komissio v. Alankomaat.

6 — Asia C-371/10 (Kok., s. I-12273).

7 — Em. asia National Grid Indus, tuomion 86 kohta ja tuomiolauselman 2 kohdan toinen luetelmakohta.

8 — Ks. mm. asia C-362/90, komissio v. Italia, tuomio 31.3.1992 (Kok., s. I-2353, 8 kohta); asia C-195/04, komissio v. Suomi, tuomio 26.4.2007 (Kok., s. I-3351, 21 kohta); asia C-487/08, komissio v. Espanja, tuomio 3.6.2010 (Kok., s. I-4843, 70 kohta) ja asia C-53/08, komissio v. Itävalta, tuomio 24.5.2011 (Kok., s. I-4309, 128 kohta).

12. Kyseinen tutkinta koskee erityisesti oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn säännönmukaisuutta, sillä vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseisen menettelyn säännönmukaisuus on EY:n perustamissopimuksessa määrätty olennainen tae, jolla pyritään niin kyseisen jäsenvaltion oikeuksien suojelemiseen kuin myös sen varmistamiseen, että mahdollisen riita-asian oikeudenkäynnin kohteena oleva asia on selkeästi määritelty. [9]

13. Unionin tuomioistuin on jo todennut, että komission kyseiselle jäsenvaltiolle esittämässä virallisessa huomautuksessa ja saman toimielimen antamassa perustellussa lausunnossa rajataan riidan kohde, jota ei siis voida myöhemmin enää laajentaa. [10] Unionin tuomioistuin on päätellyt tästä, että perustellun lausunnon ja komission kanteen on nojauduttava oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn aloittavassa virallisessa huomautuksessa esiin tuotuihin perusteisiin. [11] Jos näin ei ole, ei voida katsoa, että säännönvastaisuus olisi poistettu sillä, että vastaajana oleva jäsenvaltio on esittänyt huomautuksia perustellusta lausunnosta. [12]

14. Käsiteltävässä asiassa on yhtäältä selvää, kuten komissiokin myönsi istunnossa, ettei 29.2.2008 lähetetyssä virallisessa huomautuksessa ollut yhtään viittausta ETA-sopimuksen 31 artiklan väitettyyn rikkomiseen.

15. Kanne on näin ollen jätettävä tutkimatta siltä osin kun se liittyy kyseisen artiklan rikkomista koskevaan kanneperusteeseen.

16. Toisaalta on niin, että – kuten myös Portugalin hallitus korosti vastauksessaan perusteltuun lausuntoon [13] – lukuun ottamatta otsikon ”Tosiseikat” alla olevaa mainintaa CIRC:n 76 c §:stä viralliseen huomautukseen ei sisältynyt myöskään itsenäistä perustetta, joka liittyy sellaisen portugalilaisen yhtiön osakkaiden verottamiseen, joka siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon.

17. Kanne on jätettävä tutkimatta myös tämän perusteen osalta.

18. Joka tapauksessa on niin, että vaikka oletettaisiin, ettei tätä perustetta voida jättää tutkimatta tästä syystä, muistuttaisin, että Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 21 artiklan ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 38 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan kannekirjelmässä on mainittava riidan kohde sekä esiteltävä yhteenveto kanneperusteista, joihin vedotaan. Komission on näin ollen kaikissa EY 226 artiklan nojalla nostamissaan kanteissa ilmoitettava ne täsmälliset kanneperusteet, joista unionin tuomioistuinta pyydetään lausumaan, sekä ainakin pääpiirteittäin ne oikeudelliset seikat ja tosiseikat, joihin kanneperusteet perustuvat. [14]

19. Komissio ei kuitenkaan ole käsiteltävässä asiassa esittänyt sen enempää perustellussa lausunnossaan kuin kannekirjelmässäkään edes yhteenvetona yhtään kunnon oikeudellista perustetta tukemaan päätelmäänsä, jonka mukaan sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa pois Portugalista siirtävän yhtiön osakkaiden verottaminen rikkoo EY 43 artiklaa.

9 — Ks. erityisesti asia C-365/97, komissio v. Italia, tuomio 9.11.1999 (Kok., s. I-7773, 35 kohta); asia C-392/99, komissio v. Portugali, tuomio 10.4.2003 (Kok., s. I-3373, 133 kohta) ja asia C-221/03, komissio v. Belgia, tuomio 22.9.2005 (Kok., s. I-8307, 37 kohta).

10 — Ks. asia C-191/95, komissio v. Saksa, tuomio 29.9.1998 (Kok., s. I-5449, 55 kohta), asia C-422/05, komissio v. Belgia, tuomio 14.6.2007 (Kok., s. I-4749, 25 kohta); asia C-186/06, komissio v. Espanja, tuomio 18.12.2007 (Kok., s. I-12093,15 kohta); asia C-457/07, komissio v. Portugali, tuomio 10.9.2009 (Kok., s. I-8091, 55 kohta) ja asia C-535/07, komissio v. Itävalta, tuomio 14.10.2010 (Kok., s. I-9483, 41 kohta).

11 — Ibid.

12 — Ks. asia 51/83, komissio v. Italia, tuomio 11.7.1984 (Kok., s. 2793, 6 ja 7 kohta); em. asia komissio v. Espanja, tuomio 18.12.2007, 15 kohta ja em. asia komissio v. Itävalta, tuomio 14.10.2010, 41 kohta.

13 — Ks. kannekirjelmän liitteenä olevan 6.4.2009 päivätyn vastauksen 2 kohta.

14 — Ks. asia C-390/07, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 10.12.2009, 339 kohta ja em. asia komissio v. Espanja, tuomio 3.6.2010, 71 kohta.

20. Perusteiden esittäminen olisi kuitenkin mielestäni ollut erityisen tärkeää siksi, että yhtiön tai kiinteän toimipaikan verottaminen ja yhtiön osakkaiden verottaminen ovat kaksi eri asiaa ja että EY 43 artiklan mahdollisen rikkomisen laajuus yhtiössä, joka siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon osakkaidensa verotuksen vuoksi, riippuu mahdollisesti osakkaiden asuinpaikasta sen mukaan, asuvatko he unionin vai kolmannen valtion alueella.

21. Totean lisäksi, ettei yksikään Portugalin vaatimuksia väliintulijana tukevista jäsenvaltioista ottanut kantaa CIRC:n 76 c §:stä johtuvaan väitettyyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämiseen, ja Alankomaiden hallitus oli erityisesti maininnut vastauksessaan unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen, ettei se voinut ottaa kantaa osakkaiden asemaan asiassa National Grid Indus annetun tuomion valossa käsiteltävän asian oikeudenkäyntiasiakirjoihin sisältyvien ylimalkaisten tietojen vuoksi.

22. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin lausuu kanteen asiasisällöstä ainoastaan siltä osin kuin sillä pyritään saamaan unionin tuomioistuin toteamaan EY 43 artiklan noudattamatta jättäminen sillä perusteella, että Portugalin tasavalta verottaa välittömästi piileviä arvonnousuja, jotka koskevat ensinnäkin sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävän portugalilaisen yhtiön varoja ja toiseksi varoja, jotka liittyvät Portugalin ulkopuolella asuvan yhtiön Portugalissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, kun näitä varoja siirretään pois Portugalin alueelta tai kun kiinteän toimipaikan toiminta lopetetaan.

B *Asiakysymys*

1. Sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävän portugalilaisen yhtiön varojen piilevien arvonnousujen välitön verotus (CIRC:n 76 a §)

a) Tiivistelmä asianosaisten ja väliintulijoiden lausumista

23. Komissio katsoo, että CIRC:n 76 a § rajoittaa sijoittautumisvapautta, koska se asettaa tätä vapautta käyttävät yhtiöt likviditeettitilanteen kannalta selvästi epäedullisempaan asemaan kuin yhtiöt, jotka siirtävät kotipaikkaansa Portugalin alueen sisällä. Portugalin lainsäädännön mukaan yhtiön kotipaikan siirtäminen toiseen jäsenvaltioon nimittäin johtaa siihen, että piilevät arvonnousut verotetaan välittömästi.

24. Komissio katsoo, että ellei suhteellisuusperiaatetta noudateta, erilaista kohtelua ei voida perustella tarpeella turvata tiettyjen tahojen, kuten velkojien, oikeuksien erityinen suojelu eikä myöskään niin ikään oikeutetulla tavoitteella varmistaa tehokas verovalvonta ja estää veronkierto. Tässä suhteessa komissio tunnustaa jäsenvaltioiden laillisen oikeuden verottaa arvonnousuja, jotka ovat syntyneet ajankohtana, jolloin asianomainen verovelvollinen kuului kyseisen jäsenvaltion verotusvaltaan, mutta komission mukaan veronkannon lykkääminen arvonnousujen realisoitumisajankohtaan olisi sijoittautumisvapautta vähemmän rajoittava toimenpide. Jäsenvaltioilla on nimittäin unionin oikeuden nojalla käytössään riittävästi keskinäisen avunannon mekanismeja, joiden avulla ne voivat saada verotustietoja ja periä verosaatavia yhtiöiltä, joiden kotipaikka sijaitsee toisissa jäsenvaltioissa.

25. Komissio väittää vastauksessaan unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen lisäksi, että edellä mainitussa asiassa National Grid Indus annetun tuomion perusteella CIRC:n 76 a § on selvästi ristiriidassa EY 43 artiklan kanssa.

26. Kun Portugalin hallitus toteaa, että edellä mainitussa asiassa National Grid Indus annettu tuomio vaikuttaa suoraan sellaisen Portugalin oikeuden mukaan perustetun yhtiön asemaan, joka oikeushenkilöllisyytensä säilyttäen siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon säilyttämättä kiinteää toimipaikkaa Portugalissa, se myöntää mainitun tuomion perusteella ja toisin kuin se oli tähän asti väittänyt vastauskirjelmissään, että tällaisen yhtiön asemaan sovelletaan sijoittautumisvapautta.

27. Portugalin hallitus kiistää sitä vastoin sijoittautumisvapauden rajoituksen.

28. Samaa sääntöä ja samoja verovelvollisuuksien määräytymisperusteita sovelletaan näet Portugalin tasavallan mukaan riippumatta siitä, siirretäänkö yhtiön sääntömääräinen kotipaikka ja tosiasiallinen johto Portugaliin vai toiseen jäsenvaltioon. CIRC:n 43 §:n 2 ja 3 momentista seuraa siten, että yhtiön varojen piilevistä arvonnousuista kannetaan vero ottamalla huomioon näiden omaisuuserien markkina-arvo aina, kun verovelvollinen ”liittää pysyvästi näitä omaisuuseriä harjoittamansa toiminnan ulkopuolisiin tarkoituksiin”, toisin sanoen silloin, kun yhtiön varat on erotettu yhtiön siihenastisesta liiketoiminnasta, joka synnyttää verotettavia tuloja. Arvonnousuista kannetaan siten vero paitsi arvonnousujen tosiasiallisena realisoitumisajankohtana vastikkeellisesti tapahtuvan omaisuuden siirron yhteydessä myös piilevien arvonnousujen yhteydessä aina, kun ilman minkäänlaista luovutustoimea ja siten ilman vastasuoritusta varat lakkaavat syystä tai toisesta liittymästä yrityksen toiminnan harjoittamiseen.

29. Portugalin hallitus korostaa myös sitä, että kansallisessa lainsäädännössä edellytetään, myös kun on kyse täysin valtionsisäisistä tapauksista, kyseisiä omaisuuseriä koskevien piilevien arvonnousujen ja arvonalennusten verotuksellista rekisteröintiä sen tilikauden kuluessa, jolloin kyseiset tosiseikat tapahtuvat, vaikkei yhtiö saa kummassakaan tapauksessa likviditeettiä, joka perustuu luovutuksen muodossa tehtävään varojen realisointiin. Piilevät arvonnousut rekisteröidään siten aina, kun kyseinen omaisuus lakkaa liittymästä yritykseen tai siihen liiketoimintaan, joka synnyttää kansallisen verotuksen piiriin kuuluvia tuloja. Sijoittautumisvapauttaan käyttäviin yhtiöihin ei siten kohdistu minkäänlaista aiempaa tai suurempaa verorasitusta verrattuna yhtiöihin, jotka jäävät Portugaliin.

30. Vaikka oletettaisiin, että CIRC:n 76 a § rajoittaa sijoittautumisvapautta, Portugalin hallitus toteaa, että kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön piilevien arvonnousujen välitön verotus on välttämätöntä niiden tavoitteiden saavuttamisen kannalta, jotka koskevat verotusvallan jakautumisen varmistamista jäsenvaltioiden välillä, verovalvonnan tehokkuutta sekä veropetosten ja veronkierron estämistä.

31. Kun tarkastellaan kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön piilevien arvonnousujen välittömän verotuksen oikeasuhteisuutta, Portugalin hallitus myöntää kuitenkin vastauksessaan unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen, että jos unionin tuomioistuin toteaisi käsiteltävässä asiassa sijoittautumisvapauden rajoituksen, Portugalin tasavallan olisi muutettava CIRC:n 76 a §:ää siten, että asianomaiset yhtiöt voivat valita joko kyseessä olevien verojen välittömän maksamisen tai veronkannon lykkäämisen edellä mainitussa asiassa National Grid Indus annetun tuomion mukaisesti.

32. Vaikka suurin osa väliintulijoista riitautti väliintulokirjelmissään EY 43 artiklan sovellettavuuden, ne myöntävät vastedes Portugalin hallituksen tavoin, että asiassa National Grid Indus annetun tuomion jälkeen sijoittautumisvapautta sovelletaan CIRC:n 76 a §:ssä säänneltyihin tilanteisiin. Saksan hallitus haluaa muistuttaa, ettei mainitussa tuomiossa ratkaistu sijoittautumisvapauden sovellettavuuskysymystä tilanteissa, joissa yhtiö on sijoittautunut jäsenvaltioon, joka soveltaa niin sanottua todellisen kotipaikan teoriaa ja asettaa tosiasiallisen johdon siirtämisen ehdoksi yhtiön purkamisen.

33. Tanskan, Saksan, Espanjan, Ranskan ja Ruotsin hallitukset katsovat joka tapauksessa, että piilevien arvonnousujen välitön verottaminen CIRC:n 76 a §:ssä tarkoitetussa tilanteessa on vielä asiassa National Grid Indus annetun tuomion jälkeenkin perusteltavissa yhdellä tai useammalla Portugalin tasavallan esittämällä yleisen edun mukaisella tavoitteella. Nämä väliintulijat huomauttavat, että asian National Grid Indus taustalla oli kyse epätyypillisestä tilanteesta, jossa tosiasiallisen johtonsa siirtänyttä yhtiötä verotettiin vain yhteen rahoitusomaisuuserään liittyvästä piilevästä arvonnoususta. Unionin tuomioistuimen arvioinnit tällaiseen arvonnousuun kohdistuneen välittömän verotuksen, joka toteutettiin National Grid Indus BV:n (jäljempänä National Grid Indus) siirtäessä tosiasiallisen johtonsa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, suhteettomuudesta, eivät siten ulotu niihin

tavanomaisempiin tilanteisiin, joissa yhtiön kotipaikan siirto toiseen jäsenvaltioon koskee muuta kuin rahoitusomaisuutta, kuten laitteita tai aineetonta omaisuutta, joita ei ole tarkoitus luovuttaa. Espanjan hallitus lisää tähän, että se, että yhtiöille annettaisiin mahdollisuus valita veronkannon lykkääminen riittävää pankkitakausta vastaan, ei välttämättä rajoita sijoittautumisvapautta vähemmän kuin se, että maastapoistumisvero maksetaan välittömästi, kuten unionin tuomioistuin on katsonut asiassa National Grid Indus antamassaan tuomiossa. Saksan hallitus täsmentää, että kansallisen lainsäätäjän tehtävänä on päättää itse sopivasta ratkaisusta, eikä sitä voida pakottaa myöntämään verovelvolliselle valintaoikeutta. Saksan hallituksen mukaan vähemmän rajoittava ja tehokkaampi vaihtoehto olisi myöntää verovelvolliselle oikeus maksettavan veron porrastamiseen sen sijaan, että maksamista lykätään varojen tosiasialliseen realisoitumiseen asti.

34. Alankomaiden hallitus sitä vastoin toteaa vastauksessaan unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen, että asiassa National Grid Indus annetusta tuomiosta seuraa, että jäsenvaltioiden on aina annettava kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtäville yhtiöille mahdollisuus valita, maksavatko ne piileviä arvonnousuja koskevat verot välittömästi maasta poistumisen yhteydessä vai lykkäävätkö ne maksua varojen realisoitumiseen asti.

b) Asian tarkastelu

35. Kuten nyt käsiteltävän asian kaikki asianosaiset ovat todenneet, edellä mainitussa asiassa National Grid Indus annettu tuomio mahdollistaa väitettyä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan ensimmäisen kanneperusteen ratkaisun lähes kokonaan.

36. Muistuttaisin, että kyseisessä asiassa National Grid Indusilla, joka on Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö, oli Englannin punnan (GBP) määräinen saatava samaan konserniin kuuluvalta Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelta yhtiöltä. Tälle saatavalle syntyi realisoitumaton valuuttakurssivoitto, koska GBP:n kurssi vahvistui Alankomaiden guldeniin (NLG) nähden. National Grid Indus siirsi joulukuussa 2000 tosiasiallisen johtonsa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan säilyttämällä sääntömääräisen kotipaikkansa ja oikeushenkilöllisyytensä Alankomaissa, jonka yhtiöoikeudessa sovelletaan niin sanottua perustamisteoriaa. Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen sekä Alankomaiden verolainsäädännön mukaan oli niin, että koska National Grid Indus lakkasi saamasta Alankomaissa veronalaista voittoa, Alankomaiden veroviranomaisten oli tehtävä lopullinen tilitys yhtiön tosiasiallisen johdon siirtohetkellä valuuttakurssivoiton synnyttämistä piilevistä arvonnousuista, jotka oli verotettava välittömästi Alankomaiden alueelta poistumisen yhteydessä.

37. Unionin tuomioistuimen, jolle esitettiin ennakkoratkaisupyyntö, oli ratkaistava, oliko National Grid Indusilla oikeus vedota sijoittautumisvapauteen, sekä tarvittaessa se, oliko SEUT 49 artikla esteenä kansalliselle verotukselliselle toimenpiteelle, jolla tosiasiallisen johtonsa (ja verotuksellisen asuinpaikkansa) toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön varojen piileviä arvonnousuja verotettiin välittömästi.

38. Unionin tuomioistuin tarkisti ensimmäiseksi SEUT 49 artiklan sovellettavuuden yhteydessä, saattoiko yhtiö, joka oli sellaisessa asemassa kuin National Grid Indus, vedota sijoittautumisvapauteen kansallisen verolainsäädännön soveltamista vastaan, kun unionin oikeudesta puuttuu yhdenmukainen määritelmä yhtiöistä, jotka voivat käyttää sijoittautumisoikeutta,[15] ja kun otetaan huomioon jäsenvaltioille annettu mahdollisuus määritellä se liityntä, jota yhtiöltä vaaditaan, jotta sitä voidaan pitää jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaan perustettuna yhtiönä, joka voi siten käyttää sijoittautumisoikeutta.[16]

15 — Tuomion 26 kohta.

16 — Tuomion 27 kohta.

39. Todettuaan, että National Grid Indusin tosiasiallisen johdon siirto Yhdistyneeseen kuningaskuntaan ei kyseisessä pääasiassa vaikuttanut yhtiön asemaan Alankomaiden oikeuden soveltamisalaan kuuluvana yhtiönä, koska Alankomaissa yhtiöihin sovelletaan perustamisteoriaa, ja että näin ollen kansallisessa lainsäädännössä rajoitutaan liittämään jäsenvaltiosta toiseen tapahtuvaan kotipaikan siirtoon veroseuraamuksia kansallisen oikeuden mukaan perustetuille yhtiöille,[17] unionin tuomioistuin päätteli tästä, ettei kyseinen siirto vaikuttanut millään tavoin yhtiön mahdollisuuteen vedota SEUT 49 artiklaan.[18]

40. Seuraavaksi unionin tuomioistuin totesi, että sijoittautumisvapautta on rajoitettu. Unionin tuomioistuimen mukaan Alankomaiden oikeuden soveltamisalaan kuuluvalle yhtiölle, joka haluaa siirtää tosiasiallisen johtonsa pois Alankomaista, aiheutuu kassatilanteeseen vaikuttava haitta verrattuna vastaavaan yhtiöön, joka säilyttää tosiasiallisen johtonsa Alankomaissa, koska ensiksi mainitun yhtiön arvonnousut verotetaan välittömästi, mikä on omiaan tekemään tälle yhtiölle vähemmän houkuttelevaksi sen kotipaikan siirron toiseen jäsenvaltioon.[19]

41. Tällaista erilaista kohtelua ei voida selittää sillä, että tilanteet ovat objektiivisesti katsottuna erilaisia. Unionin tuomioistuin katsoo näet yleisesti, että kun on kyse jäsenvaltion lainsäädännöstä, jolla pyritään verottamaan tämän jäsenvaltion alueella syntyneitä arvonnousuja, mainitun jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustetun, kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön tilanne vastaa niin ikään ensiksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustetun, kotipaikkansa kyseisessä jäsenvaltiossa säilyttävän yhtiön tilannetta siltä osin kuin on kyse ennen kotipaikan siirtoa syntyneiden yhtiön varoja koskevien arvonnousujen verotuksesta.[20]

42. Tutkittuaan seikkaperäisesti kirjallisia huomautuksia asiassa National Grid Indus esittäneiden hallitusten pääasiallisen perustelun, joka koski jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakautumista, ja katsottuaan, että Alankomaiden lainsäädäntö on omiaan takaamaan tällaisen yleisen edun mukaisen tavoitteen,[21] sekä myönnettyään, että veron määrän lopullinen vahvistaminen yhtiön siirtäessä tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon on oikeasuhteinen tähän tavoitteeseen nähden,[22] unionin tuomioistuin totesi kuitenkin, että välitön veronkanto on suhteetonta mainittuun tavoitteeseen nähden.

43. Komissio ja National Grid Indus kannattivat tältä osin ajatusta verovelan perimisen lykkäämisestä varojen realisoitumisajankohtaan asti (tässä tapauksessa luovutushetkeen), jolloin tähän liitetään asianomaisen yhtiön allekirjoittamat ilmoitukset,[23] mutta jäsenvaltiot puolestaan tähdensivät, että ne saattoivat säilyttää verotusvaltansa ilman liiallista hallinnollista rasitusta ainoastaan kantamalla veron välittömästi yhtiön tosiasiallisen johdon siirtohetkellä.[24]

44. Unionin tuomioistuin valitsi tasapainoisen ratkaisun. Tietoisena vaikeuksista ja hallinnollisista rasitteista, joita varojen rajatylittävä seuranta aiheuttaa asianomaiselle yhtiölle, kun yhtiön varallisuustilanne on monimutkainen, unionin tuomioistuin hylkäsi lykätyn veronkannon systemaattisen soveltamisen, johon liittyy erilaisten ilmoitusten tekoa, siinä muodossa kun komissio esitti sen. Unionin tuomioistuimen mukaan tällainen ratkaisu ei nimittäin välttämättä rajoittaisi sijoittautumisvapautta vähempää kuin realisoitunutta arvonnousua vastaavan verovelan välitön periminen.[25]

17 — Tuomion 28 ja 31 kohta.
18 — Tuomion 32 kohta.
19 — Ks. tuomion 37 kohta.
20 — Tuomion 38 kohta.
21 — Tuomion 48 kohta.
22 — Ks. mm. tuomion 56 ja 64 kohta.
23 — Ks. tuomion 65 ja 66 kohta.
24 — Tuomion 67 kohta.
25 — Ks. tuomion 70 ja 71 kohta.

45. Unionin tuomioistuin totesi, että muissa tilanteissa sitä vastoin yhtiön varallisuus voi olla laadultaan ja laajuudeltaan sellaista, että kyseiseen varallisuuteen kuuluvien omaisuuserien, joiden arvonnousu on todettu yhtiön siirtäessä tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon, rajatylittävä seuranta voidaan toteuttaa helposti. [26]

46. Unionin tuomioistuin totesi näin ollen asiassa National Grid Indus annetun tuomion 73 kohdassa seuraavaa: ”Kansallinen lainsäädäntö, jossa tarjotaan tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävälle yhtiölle mahdollisuus valita yhtäältä veron määrän välittömän maksamisen, joka aiheuttaa kyseiselle yhtiölle kassatilanteeseen vaikuttavaa haittaa mutta vapauttaa sen myöhemmästä hallinnollisesta rasituksesta, ja toisaalta kyseisen veron määrän ja sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvien korkojen lykätyn maksamisen välillä, josta seuraa kyseiselle yhtiölle välttämättä siirrettyjen varojen seurantaan liittyvä hallinnollinen rasitus, muodostaa toimenpiteen, joka – samalla kun sillä voidaan taata verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä – rajoittaa sijoittautumisvapautta vähemmän kuin pääasiassa kyseessä oleva toimenpide. Jos yhtiö nimittäin arvioi lykättyyn veron kantamiseen liittyvän hallinnollisen rasituksen liialliseksi, se voi valita välittömän veronmaksun.”

47. Unionin tuomioistuin lisäsi mainitun tuomion 74 kohdassa, että huomioon on otettava myös riski veron kantamatta jäämisestä, joka kasvaa ajan kuluessa. Unionin tuomioistuimen mukaan lähtöjäsenvaltio voi ottaa huomioon tämän riskin verovelkojen lykättyyn maksamiseen sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössään pankkitakauksen asettamisen kaltaisilla toimenpiteillä.

48. Kun tarkastellaan nyt käsiteltävän kanteen ensimmäistä kanneperustetta, edellä mainitussa asiassa National Grid Indus annetusta tuomiosta saatavat opetukset sisältyvät unionin tuomioistuimen mainitussa tuomiossa esittämään tarkasteluun, joka jakautuu kolmeen eri vaiheeseen eli sijoittautumisvapauden sovellettavuuteen, kyseisen vapauden rajoitukseen sekä CIRC 76 a §:n oikeuttamiseen.

49. Ensimmäisen kysymyksen osalta on varmasti selvää, että asian National Grid Indus taustalla olleen tilanteen ja Portugalin riidanalaisen lainsäädännön oikeudelliset asiayhteydet eroavat toisistaan. Alankomaissa nimittäin sovelletaan perustamisteoriaa, joten – kuten käy ilmi asian National Grid Indus taustalla olevista tosiseikoista – Alankomaiden oikeudessa tunnustetaan varauksetta alankomaalaisen yhtiön mahdollisuus tosiasiallisen johtonsa siirtoon niin, ettei sen oikeushenkilöllisyys muutu, koska se säilyttää sääntömääräisen kotipaikkansa Alankomaissa, kun taas Portugalissa perustamisteoriaa ei sovelleta.

50. Toisin kuin Saksan hallitus näyttää katsovan vastauksessaan unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen, Portugalin oikeudessa ei kuitenkaan vaadita yhtiön purkamista tai asettamista selvitystilaan ennen yhtiön kotipaikan siirtoa toiseen jäsenvaltioon, joten kysymyksellä tämän vaatimuksen vaikutuksesta sijoittautumisvapauden sovellettavuuteen ei ole merkitystä käsiteltävässä asiassa. On näet selvää, että kaupallisista yhtiöistä annetun Portugalin lain (código das sociedades comercias) 3 §:n 4 momentilla annetaan Portugalin oikeuden soveltamisalaan kuuluville yhtiöille oikeus siirtää tosiasiallinen johtonsa toiseen maahan oikeushenkilöllisyytensä säilyttäen edellyttäen kuitenkin, että siirto sallitaan tämän toisen maan lainsäädännössä.

51. Kaupallisista yhtiöistä annetun Portugalin lain 3 §:n 4 momentissa asetettu edellytys ei mielestäni vaikuta sellaiselta, että se veisi tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävältä portugalilaiselta yhtiöltä oikeuden vedota sijoittautumisvapauteen lähtöjäsenvaltiota vastaan; tähän on kolme syytä, jotka esitän seuraavassa.

26 — Tuomion 72 kohta.

52. Ensimmäinen on se, että Portugalin lainsäädännössä säädetyllä muuttavan yhtiön oikeushenkilöllisyyden säilyttämisellä pyritään juuri siihen, että kyseinen yhtiö voi muuntautua vastaanottavan jäsenvaltion kansallisen oikeuden soveltamisalaan kuuluvaksi yhtiöksi ja siten vedota sijoittautumisvapauteen lähtöjäsenvaltiota (eli perustamisjäsenvaltiota) vastaan. Unionin tuomioistuin täsmensikin asiassa Cartesio annetun tuomion 112 kohdassa,[27] johon edellä mainitussa asiassa National Grid Indus annetun tuomion 30 kohdassa nimenomaisesti viitataan, että jäsenvaltioiden mahdollisuus evätä kansallisen oikeutensa soveltamisalaan kuuluvalta yhtiöltä mahdollisuus oikeudellisen asemansa säilyttämiseen yhtiön aikoessa organisoitua uudelleen toisessa jäsenvaltiossa ”ei merkitse minkäänlaista yhtiöiden perustamista ja purkamista sääntelevän kansallisen lainsäädännön immuniteettia EY:n perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskeviin sääntöihin nähden eikä se voi erityisesti oikeuttaa sitä, että – – perustamisjäsenvaltio – – estää sitä muuntautumasta tämän toisen jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaan perustetuksi yhtiöksi sikäli kuin tällainen muuntautuminen on [tämän] oikeuden mukaan sallittua”.

53. Toinen syy, kuten huomautin jo asianosaisten ja väliintulijoiden lausumia koskevassa yhteenvedossa, on se, että Portugalin hallitus myöntää vastauksessaan unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen, että EY 43 artiklaa todella sovelletaan CIRC:n 76 a §:n soveltamisalaan kuuluvan yhtiön asemaan, sillä tällainen yhtiö on Portugalin yhtiöoikeuden nojalla oikeutettu oikeushenkilöllisyytensä säilyttämiseen.

54. Kolmas ja viimeinen syy on se, että koska kysymys – joka on muuten esillä unionin tuomioistuimessa parhaillaan vireillä olevassa asiassa VALE[28] – siitä, voiko vastaanottava jäsenvaltio mahdollisesti rajoittaa yhtiön rajatylittävää uudelleenperustamista, on ratkaistava vastaanottavan jäsenvaltion lainsäädännön perusteella, lähtöjäsenvaltio ei mielestäni voi vedota siihen evätäkseen yhtiöltä mahdollisuuden vedota sijoittautumisvapauteen sitä vastaan.

55. Toisen kysymyksen osalta, joka koskee kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän portugalilaisen yhtiön piilevien arvonnousujen välittömän verotuksen rajoittavuutta, Portugalin hallitus tai myöskään sitä tukevat väliintulijat eivät enää käsittääkseni lähtökohtaisesti kiistä asiassa National Grid Indus annetun tuomion valossa sitä, että kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustettu yhtiö on lähtöjäsenvaltion lainsäädäntöön nähden objektiivisesti katsottuna vastaavassa asemassa kuin yhtiö, joka on niin ikään perustettu ensiksi mainitun valtion lainsäädännön mukaan mutta jonka kotipaikka pysyy tuossa jäsenvaltiossa, siltä osin kuin on kyse ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa ennen kotipaikan siirtoa syntyneiden yhtiön varoja koskevien arvonnousujen verotuksesta.

56. Portugalin hallitus väittää kuitenkin lähinnä, että molempiin yhtiöihin sovelletaan Portugalin oikeuden soveltamisalaan kuuluvina samaa verojärjestelmää ja että näin ollen portugalilainen yhtiö, joka haluaa vedota EY 43 artiklaan, ei ole kassatilanteensa puolesta yhtään huonommassa asemassa kuin yhtiö, joka säilyttää kotipaikkansa Portugalissa, toisin kuin asian National Grid Indus taustalla olleessa tilanteessa.

57. Tämä argumentti ei vakuuta minua siitä yksinkertaisesta syystä, että Portugalin hallitus vertaa toisiinsa erilaisia tilanteita kiistääkseen erilaisen kohtelun, kuten käy ilmi edellä tämän ratkaisuehdotuksen 28 kohdassa esitetystä Portugalin hallituksen väitteiden yhteenvedosta. Kun tarkastellaan riidanalaista verotusta, minusta ei näet voida ajatella, että yhtiön, joka siirtää

27 — Asia C-210/06, tuomio 16.12.2008 (Kok., s. I-9641).

28 — Vireillä oleva asia C-378/10. Tässä yhteydessä haluan painottaa, että yhdyn julkisasiamies Jääskisen tuossa asiassa 15.12.2011 esittämän ratkaisuehdotuksen 70–73 kohdassa esiin tuomaan näkemykseen, jonka mukaan syrjintäkiellon periaatteesta, sellaisena kuin unionin tuomioistuin soveltaa sitä oikeuskäytännössään, johtuu, että vastaanottava jäsenvaltio ei voi myöskään mielivaltaisesti joko kieltää tai estää yhtiön rajatylittävää uudelleenperustamista vain siksi, ettei sen kansallisessa yhtiöoikeudessa ole otettu huomioon tällaista toimenpidettä.

kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon mutta jatkaa täysin liiketoimintaansa tähän toimintaan liittyvien varojen turvin, asema olisi objektiivisesti katsottuna samankaltainen kuin yhtiön, joka säilyttää kotipaikkansa Portugalissa mutta jonka varat lakkaavat liittymästä verotettavaan liiketoimintaan. Näissä tapauksissa verotusperusteet määräytyvät eri tavoin.

58. Kun sitä vastoin on kyse valtionsisäisestä tilanteesta, jossa varat liittyvät siirron jälkeenkin kotipaikkaansa maan sisällä siirtävän portugalilaisen yhtiön liiketoimintaan, Portugalin hallitus ei ole kumonnut komission väitettä, jonka mukaan näihin varoihin liittyvistä arvonnousuista kannetaan vero ainoastaan silloin, kun ne ovat tosiasiallisesti realisoituneet.

59. En ole vakuuttunut myöskään Portugalin hallituksen argumentista, jonka se esitti pääasiallisesti istunnossa ja jonka mukaan se, että Portugalin lainsäädännössä otetaan huomioon Portugalin alueella siirtoajankohtaan mennessä syntyneet arvonalennukset, oikeuttaa niin ikään toteamaan, ettei sijoittautumisvapautta ole rajoitettu.

60. Tästä onkin riittävää todeta, että tämä pätee myös Alankomaiden verojärjestelmään, jossa yhtiön siirtäessä tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon vaaditaan ”lopullista tilitystä”, jonka laskeminen perustuu yhtiön verotettavaan voittoon Alankomaissa.[29] Se, ettei unionin tuomioistuin ole käsitellyt Alankomaiden alueella syntyneitä piileviä arvonalennuksia asian National Grid Indus olosuhteisiin varsinaisesti liittyvien syiden vuoksi, ei tarkoita sitä, ettei Portugalin lainsäädäntö voisi rajoittaa sijoittautumisvapautta. Portugalin lainsäädäntöä sovelletaan myös olosuhteissa, joissa asian National Grid Indus taustalla olevien olosuhteiden tavoin portugalilainen yhtiö, joka haluaa siirtää kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, on kerryttänyt Portugalin alueella ainoastaan varojensa piileviä arvonnousuja.

61. Näin ollen katson, että CIRC:n 76 a § merkitsee EY 43 artiklassa lähtökohtaisesti kiellettyä sijoittautumisvapauden rajoitusta.

62. Kolmannesta kysymyksestä, joka koskee tämän rajoituksen oikeuttamista, saanen muistuttaa, että Portugalin hallitus myöntää vastauksessaan kirjalliseen kysymykseen, jonka unionin tuomioistuin esitti asiassa National Grid Indus antamansa tuomion julistamisen jälkeen, että jos unionin tuomioistuin toteaa ehdotukseni mukaisesti, että CIRC:n 76 a § rajoittaa tosiasiallisesti sijoittautumisvapauden käyttöä, sen olisi sisällytettävä kansalliseen oikeuteensa mahdollisuus, jonka mukaan yhtiöt, jotka haluavat siirtää kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, voivat valita, maksavatko ne välittömästi Portugalin alueella syntyneiden piilevien arvonnousujen aiheuttamat verot vai lykkäävätkö ne veronkantoa.

63. Koska CIRC:n 76 a § siis estää mainitun valintaoikeuden käytön, se, että Portugalin hallitus on myöntänyt tarpeen sisällyttää valintaoikeus kansalliseen oikeuteensa, näyttäisi riittävän siihen, että voidaan hyväksyä komission kanneperuste kyseiseen pykälään sisältyvän vaatimuksen suhteettomuudesta, kun otetaan huomioon yleisen edun mukainen tavoite säilyttää verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä.

64. Ennen tällaisen päätelmän esittämistä on kuitenkin vastattava joidenkin väliintulijoina olevien hallitusten argumentaatioon, jonka mukaan unionin tuomioistuimen asiassa National Grid Indus esittämät arvioinnit tarpeesta myöntää tällainen valintaoikeus olivat tapauskohtaisia asian taustalla olevan epätyypillisen tilanteen vuoksi eivätkä siten velvoita mitenkään jäsenvaltioiden lainsäätäjiä sisällyttämään kyseistä mahdollisuutta sisäiseen oikeusjärjestykseensä.

65. On totta, että asian National Grid Indus taustalla oli varmasti kyse epätyypillisestä tilanteesta, koska asianomainen yhtiö omisti vain yhden rahoitusomaisuuserän. Yleisesti voidaan sanoa, että tämäntyyppisen omaisuuden rajatylittävä seuranta, jota edellytetään, kun ennen kotipaikan siirtoa syntynyttä ja kotipaikan siirtohetkellä todettua arvonnousua koskevan verovelan perimistä on mahdollista lykätä, on varsin helposti toteutettavissa.

29 — Ks. mm. Alankomaiden hallituksen em. asiassa National Grid Indus esittämien huomautusten 22 kohta.

66. CIRC:n 76 a § ei kuitenkaan nykymuodossaan tee mahdolliseksi mainitun tuomion 73 kohdassa tarkoitetun, edellä tämän ratkaisuehdotuksen 46 kohdassa mainitun valinnanmahdollisuuden käyttöä edes tilanteessa, joka on identtinen asian National Grid Indus taustalla olevan tilanteen kanssa tai vastaa sitä. Portugalilainen yhtiö, joka on tilanteessa, joka on identtinen asian National Grid Indus taustalla olevan tilanteen kanssa tai vastaa sitä, on siten nykyisin pakotettu riitauttamaan tuomioistuimessa yhteen tai useampaan rahoitusomaisuuserään liittyvien piilevien arvonnousujen välittömän verotuksen soveltamisen.

67. Toisin kuin jotkin väliintulijoina olevat hallitukset väittävät, en näin ollen näe syytä sille, että Portugalin tasavalta voisi pitää voimassa CIRC:n 76 a §.n sellaisenaan.

68. Tämä ei tarkoita sitä, että valitessaan toimenpidettä, joka rajoittaisi sijoittautumisvapautta vähemmän kuin riidanalaisen veron välitön maksaminen, Portugalin tasavalta joutuisi tyytymään pelkästään asianomaiselle yhtiölle tarjottavaan mahdollisuuteen valita kotipaikan siirron yhteydessä todetun verovelan lykätty maksaminen. On varsin mahdollista, kuten Saksan hallitus esittää vastauksessaan unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen, että se, että yhtiöille annetaan myös mahdollisuus kotipaikan siirron yhteydessä todetun verovelan porrastettuun maksamiseen esimerkiksi vuosittain erääntyvinä erinä tai arvonnousujen realisoitumisen mukaisesti, voisi olla tarkoituksenmukainen toimenpide ja oikeassa suhteessa siihen tavoitteeseen nähden, joka koskee verotusvallan tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden välillä.

69. Sen lisäksi, että todetaan, ettei komissio ole kuitenkaan tehnyt tällaista ehdotusta kanteessaan ja että valinta, joka koskee vaihtoehtoisia toimenpiteitä EY:n perustamissopimuksessa vahvistettua liikkumisvapautta rajoittavalle lainsäädännölle, kuuluu asianomaiselle jäsenvaltiolle, komission ensimmäisen kanneperusteen hyväksymiseksi lienee riittävää todeta, ettei CIRC:n 76 a § tarjoa yhtään vaihtoehtoa vaatimukselle maksaa välittömästi kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön yhteen tai useampaan omaisuuserään liittyviä arvonnousuja koskevat verot myöskään tilanteissa, joissa yhtiön varallisuus on laadultaan ja laajuudeltaan sellaista, että varallisuuteen kuuluvien omaisuuserien, joiden arvonnousu on todettu yhtiön siirtäessä sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon, rajatylittävä seuranta voidaan toteuttaa helposti. [30]

70. Edellä esitetyn perusteella ei ole myöskään ehdottoman välttämätöntä, että unionin tuomioistuin ottaa osaa sinänsä varsin vilkkaaseen keskusteluun, jota asianosaiset ovat käyneet istunnossa niistä kahdesta seikasta, jotka on esitetty asiassa National Grid Indus annetussa tuomiossa veron lykätystä maksamisesta.

71. Jos unionin tuomioistuin kuitenkin päättää ratkaista nämä näkökohdat, haluan esittää seuraavat huomautukset.

72. Muistutan, että unionin tuomioistuin hyväksyi asiassa National Grid Indus antamansa tuomion 73 ja 74 kohdassa yhtäältä, että veron lykättyyn maksamiseen voidaan liittää ”kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvät korot”, ja toisaalta, että on otettava huomioon ”riski veron kantamatta jäämisestä [joka johtaa sen lykättyyn maksamiseen], joka kasvaa ajan kuluessa. Kyseinen [lähtö]jäsenvaltio voi ottaa huomioon tämän riskin verovelkojen lykättyyn maksamiseen sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössään pankkitakauksen asettamisen kaltaisilla toimenpiteillä”.

73. Portugalin hallitus ja suurin osa väliintulijoina olevista hallituksista toteavat lähinnä, että nämä vaatimukset olisi asetettava aina, kun sovelletaan lykätyn maksun vaihtoehtoa, kun taas komissio puolestaan katsoo, että viivästyskorkojen periminen on luonnostaan syrjivää, jos Portugalissa asuvilta verovelvollisilta vaaditaan korotonta verojen maksua vasta jälkikäteen, ja pankkitakauksen asettamisesta komissio on Tanskan hallituksen tavoin sitä mieltä, että sitä voidaan vaatia ainoastaan, jos riski veron kantamatta jäämisestä on todellinen ja se voidaan osoittaa.

30 — Ks. vastaavasti em. asia National Grid Indus, tuomion 72 kohta.

74. Koroista puhuttaessa haluan tuoda esiin, että – riippumatta erityisesti Saksan hallituksen ja komission istunnossa käymästä semanttisesta keskustelusta, jossa ensiksi mainittu otti esille lykkäykseen tai perintään liittyvät korot ja kiisti jälkimmäisen valitseman tulkinnan – jotkin jäsenvaltiot soveltavat toisinaan ”viivästyskoroksi” kutsutta korkoa verovelvollistensa maksettavana oleviin verosaataviin myös tilanteessa, jossa verovelan maksun lykkääminen on lain mukaan sallittua. [31] Tällainen on mielestäni tilanne, jota unionin tuomioistuin selventää asiassa National Grid Indus antamansa tuomion 73 kohdassa, tosin täyttä varmuutta minulla ei tästä ole.

75. Komission esittämä kritiikki tällaisen vaatimuksen syrjivyydestä ei ole minusta perusteltu.

76. Se, ettei viivästyskorkoja vaadita yhtiön siirtäessä kotipaikkaansa maansa sisällä, johtuu nimittäin yksinkertaisesti siitä, että verovelan määrä todetaan vasta arvonnousujen tosiasiallisen realisoitumisen hetkellä, jolloin velasta tulee myös perintäkelpoinen. Tämä on se ajankohta, jolloin verovelka olisi maksettava ilman, että lähtökohtaisesti myönnetään maksamisen lykkäystä. [32] Jos taas jäsenvaltiot voivat rajatylittävässä tilanteessa, kuten todetaan asiassa National Grid Indus annetussa tuomiossa, vahvistaa kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön varojen piileviä arvonnousuja koskevan perintäkelpoisen verovelan määrän kotipaikan siirtohetkellä, mutta velan tosiasiallista maksua lykätään, kyseisen velan korot voidaan rinnastaa tälle yhtiölle myönnetyn luoton korkoihin.

77. Näin ollen vastaavuusperiaatteen mukaisesti on todettava, että jos verosaatavien perintään yleisesti sovellettavassa jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä säädetään siitä, että velanmaksun lykkäämismahdollisuuteen liitetään korkoja, ei ole olemassa objektiivista perustetta sille, ettei korkoja voitaisi periä tilanteessa, jossa kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtäneen yhtiön verovelka lähtöjäsenvaltiossa on todettu kotipaikan siirtohetkellä.

78. Pankkitakauksen asettamista koskeva kysymys on sen sijaan minusta hankalammin ratkaistavissa. Vaikka unionin tuomioistuin näyttää pitävän asiassa National Grid Indus antamansa tuomion 74 kohdassa pankkitakauksen asettamista vain yhtenä toimenpiteenä muiden joukossa, tällaisen vaatimuksen systemaattinen soveltaminen verojen perinnän varmistamiseksi silloin, kun niiden maksamista on lykätty, saattaisi kuitenkin olla vaikutukseltaan yhtä rajoittava toimenpide kuin se, että verot maksettaisiin välittömästi yhtiön siirtäessä kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, sillä pankkitakaus voi estää verovelvollista käyttämästä vakuudeksi annettua omaisuutta.

79. Muistuttaisin myös, että asiassa de Lasteyrie du Saillant [33] ja asiassa N [34] annetuissa tuomioissa pidettiin jäsenvaltioiden ajamiin yleisen edun mukaisiin tavoitteisiin nähden suhteettomana vakuuksien asettamista, jota vaadittiin verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtäviltä luonnollisilta henkilöiltä, jotka halusivat maksulykkäystä arvopaperien piileviä arvonnousuja koskeviin veroihin. [35] Asiassa N annetussa tuomiossa täsmennettiin, että perusvapauksia vähemmän rajoittavia keinoja olivat muun muassa unionissa etenkin verosaatavien perinnässä käyttöön otetut keskinäisen avunannon mekanismit. [36]

31 — Ks. mm. Ranskan yleisen verokoodeksin (code général des impôts) 1727 §:n IV momentti; tuloverolain 155 ja 178 §:n toimeenpanosta 28.12.1968 annetun Luxemburgin suurherttuakunnan asetuksen 6 §. Ks. myös tuloverosta annetun Belgian lain (code de l’impôt sur le revenu) 414 §, jota sovelletaan verojen lykättyyn maksamiseen, sekä yleisistä verosäännöksistä 1.10.2002 annetun Saksan lain (Abgabenordnung) 234 §.

32 — Jos jäsenvaltio antaa kuitenkin asianomaiselle yhtiölle mahdollisuuden lykätä verojen maksua ja jos sen kansallisessa verosaatavien perintää koskevassa lainsäädännössä säädetään korkojen maksusta, korot on perittävä.

33 — Asia C-9/02, tuomio 11.3.2004 (Kok., s. I-2409, 47, 56 ja 57 kohta).

34 — Asia C-470/04, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7409, 51 kohta).

35 — Ranskan veroviranomaisten asiassa de Lasteyrie du Saillant vaatimat vakuudet voitiin antaa verohallinnolle talletettavana käteissummana, saatavina verottajalta, takauksena, arvopapereina, valtion hyväksymiin säilytystiloihin varastoituina tavaroina, joista on annettu valtiolle siirretty varrantti, kiinnityksinä tai liikepääoman panttaamisella. Asiassa N vakuutena toimi verovelvollisen yhdessä yhtiössään omistamien osuuksien panttaaminen.

36 — Em. asia N, tuomion 51–53 kohta.

80. Vaikka unionin tuomioistuin ei maininnut näitä mekanismeja asiassa National Grid Indus annetun tuomion 74 kohdassa, se ei tarkoita mielestäni sitä, että sen tarkoituksena oli antaa jäsenvaltioille vapaat kädet ottaa käyttöön toimenpide (maksulykkäys pankkitakausta vastaan), joka voi olla vaikutuksiltaan yhtä rajoittava kuin toimenpide (verovelan välitön maksaminen), jota unionin tuomioistuin piti mainitun tuomion aiemmissa kohdissa sijoittautumisvapautta suhteettomasti rajoittavana.

81. Pankkitakauksen asettamista koskevaa vaatimusta, joka voidaan liittää verovelan lykätyn perinnän mahdollisuuteen, on näin ollen mielestäni tulkittava suppeasti, jotta voidaan turvata sekä asiassa National Grid Indus annetussa tuomiossa esitetyn päättelyn sisäinen johdonmukaisuus että sen ulkoinen johdonmukaisuus asiassa de Lasteyrie du Saillant ja asiassa N annettujen tuomioiden kanssa.

82. Yhdyn olennaisilta osin komission ja Tanskan hallituksen kantaan, jonka mukaan tällaista vakuutta voidaan vaatia ainoastaan, jos riski verosaatavan kantamatta jäämisestä on todellinen ja merkittävä. Lisäksi olen sitä mieltä, että – toisin kuin Ranskan hallitus esitti vastauksessaan unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen sekä istunnossa – vaaditun pankkitakauksen määrä ei voi olla sama kuin sen verovelan määrä, jota koskevaa maksua on lykätty, sillä tämä olisi käytännössä yhtä rajoittava toimenpide kuin veron maksaminen välittömästi yhtiön kotipaikan siirtohetkellä. Vakuuden on kuitenkin oltava riittävä kunkin yksittäistapauksen olosuhteiden mukaan.

83. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, kuten olen tehnyt jo edellä, komission kanteessaan esittämän ensimmäisen kanneperusteen hyväksymistä.

2. Portugalin ulkopuolelle sijoittautuneen yhtiön Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varojen piilevien arvonnousujen välitön verottaminen, kun kiinteän toimipaikan toiminta lopetetaan tai sen varat siirretään pois Portugalin alueelta (CIRC:n 76 b §)

a) Portugalin ulkopuolelle sijoittautuneen yhtiön Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varojen piilevien arvonnousujen välitön verottaminen, kun kiinteän toimipaikan toiminta lopetetaan (CIRC:n 76 b §:n a kohta)

i) Yhteenveto asianosaisten ja väliintulijoiden lausumista

84. Komissio katsoo, että CIRC:n 76 a §:n säännösten rajoittavuudesta esitetyt toteamukset pätevät myös CIRC:n 76 b §:n a kohdassa tarkoitettuun tilanteeseen. Portugalin ulkopuolella asuvan yhtiön Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varojen piilevien arvonnousujen välitön verottaminen poikkeuksetta silloin, kun kiinteän toimipaikan toiminta lopetetaan, ei siten ole millään lailla perusteltavissa.

85. Myös Portugalin hallitus viittaa vastauskirjelmässään esittämäänsä argumentaatioon, joka koskee CIRC:n 76 a §:ää. Se lisää vastauksessaan unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen, että vaikka asiassa National Grid Indus annettu tuomio ei kata suoranaisesti CIRC:n 76 b §:n a kohdassa tarkoitettua tilannetta, mainitun tuomion 57 kohta on merkityksellinen. Mikäli unionin tuomioistuin toteaa, että sijoittautumisvapautta on rajoitettu, olisi oikeutettua, että Portugalin tasavalta voisi veron välittömän perinnän vaatimisen asemesta vaatia edes sen lykättyä maksamista mahdollisesti korollisena tai pankkitakausta vastaan, koska on olemassa vaara, että verot jäävät perimättä.

86. Väliintulijoina olevat hallitukset suhtautuvat eri tavoin asiassa National Grid Indus annetun tuomion merkitykseen CIRC:n 76 b §:n a kohdassa tarkoitetulle tilanteelle. Alankomaiden ja Espanjan hallitusten mielestä mainittu tuomio pätee sellaisenaan kyseiseen tilanteeseen, ja ensiksi mainittu lisää, että verovelvolliselle on annettava mahdollisuus valita veron välittömän ja lykätyn maksamisen väliltä, kun taas Saksan ja Ruotsin hallituksen katsovat, ettei tuomio vaikuta kyseiseen tilanteeseen, koska ainoastaan veron välitön periminen on tarkoituksenmukainen toimenpide, kun kiinteän toimipaikan toiminta jäsenvaltiossa lopetetaan.

ii) Asian tarkastelu

87. Unionin tuomioistuin on todennut useaan otteeseen, että sijoittautumisvapaus sisältää jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa toisissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä. [37]

88. Edelleen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapautta rajoittavia vaikutuksia voi syntyä etenkin silloin, kun yhtiö voi joutua verolainsäädännön takia luopumaan alisteisten yksiköiden, kuten kiinteiden toimipaikkojen, perustamisesta muihin jäsenvaltioihin ja liiketoiminnan harjoittamisesta tällaisten yksiköiden välityksellä. [38]

89. On syytä huomata, että tämä arviointi on esitetty yhtiön kotijäsenvaltion, ei yhtiön kiinteän kotipaikan vastaanottajavaltion, verolainsäädännöstä.

90. Toisin kuin edellä tarkastelemassani tilanteessa, jossa portugalilainen yhtiö siirtää kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon ja jossa Portugalin tasavalta käyttää verotusvaltaansa tätä yhtiötä kohtaan kotijäsenvaltiona, nyt käsiteltävässä asiassa CIRC:n 76 b §:n a kohdassa tarkoitettu piilevien arvonnousujen verottaminen kuuluu kuitenkin tämän toisen, vastaanottavana jäsenvaltiona olevan valtion verotusvaltaan silloin, kun Portugalin ulkopuolella asuvan yhtiön kiinteän toimipaikan toiminta Portugalissa lopetetaan.

91. EY 43 artiklan sanamuodon mukaan vastaanottavan jäsenvaltion velvollisuutena on varmistaa, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia. [39]

92. Näin ollen on tutkittava valtionsisäistä tilannetta, joka voidaan rinnastaa sellaisen Portugalin ulkopuolella asuvan yhtiön tilanteeseen, jonka kiinteä toimipaikka lopettaa toimintansa Portugalissa ja jota voidaan tarvittaessa osoittaa kohdellun eriarvoisesti ja syrjivästi.

93. Käsiteltävän asian asianosaiset ovat puineet tätä kysymystä varsin vähän.

94. CIRC:n 76 b §:n a kohdassa tarkoitettu kiinteän toimipaikan asema voidaan kuitenkin minusta objektiivisesti katsottuna rinnastaa sellaisen kiinteän toimipaikan asemaan, joka sijaitsee Portugalissa ja joka kuuluu tähän samaan jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle.

95. Tiedän varsin hyvin, kuten Saksan hallitus on korostanut kiistäessään kyseisten tilanteiden rinnastettavuuden, että selkeästi valtionsisäisessä tilanteessa toimipaikka ja yhtiö, jolle se kuuluu, muodostavat verotuksellisen kokonaisuuden, kun taas toisessa jäsenvaltiossa asuvaan yhtiöön kuuluvaa kiinteää toimipaikkaa pidetään kansainvälisen verokäytännön, sellaisena kuin se ilmenee Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatiman tuloa ja varallisuutta koskevan

37 — Ks. mm. asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999 (Kok., s. I-6161, 35 kohta); asia C-141/99, AMID, tuomio 14.12.2000 (Kok., s. I-11619, 20 kohta); asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008 (Kok., s. I-3601, 18 kohta); asia C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomio 23.10.2008 (Kok., s. I-8061, 28 kohta) ja asia C-337/08, X Holding, tuomio 25.2.2010 (Kok., s. I-1215, 17 kohta).

38 — Ks. asia C-293/06, Deutsche Shell, tuomio 28.2.2008 (Kok., s. I-1129, 29 kohta). Ks. vastaavasti myös em. asia Lidl Belgium, tuomion 19, 20 ja 25 kohta.

39 — Ks. mm. em. asia Lidl Belgium, tuomion 19 kohta.

malliverosopimuksen 5 ja 7 artiklasta, mukaan itsenäisenä verotuksellisena yksikkönä.[40] Siten Portugalin hallitus myöntää malliverosopimuksen 7 artiklassa mainitun toimivallan jaon perusteella myös sen, että Portugali käyttää lähtökohtaisesti verotusvaltaansa ainoastaan voittoihin, jotka luetaan kuuluviksi toisessa jäsenvaltiossa asuvan yhtiön kiinteään toimipaikkaan. Unionin oikeus ei ole esteenä näille jäsenvaltioiden välistä verotusvallan jakautumista koskeville yksityiskohtaisille säännöille eikä sille, että tässä tarkoituksessa kiinteää toimipaikkaa pidetään itsenäisenä verotuksellisena yksikkönä[41] ja se rinnastetaan yritykseen, joka päättää itsenäisesti liiketoimista sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka se on.

96. Tämä ei kuitenkaan tarkoita mielestäni sitä, ettei näiden kahden kiinteän toimipaikan, joista toinen liittyy rajatylittävään ja toinen täysin valtionsisäiseen yhteyteen, tilannetta voitaisi objektiivisesti rinnastaa toisiinsa sillä perusteella, että Portugalin tasavalta menettää verotusvaltansa ainoastaan ensimmäisessä tapauksessa, jos yhtiön varat siirretään toiseen jäsenvaltioon.

97. Mikäli näin olisi, myös unionin tuomioistuimen olisi pitänyt asiassa National Grid Indus antamassaan tuomiossa tehdä tällainen päätelmä tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön tilanteesta, jolloin lähtöjäsenvaltio menettää tämän siirron seurauksena verotusvaltansa tähän yhtiöön nähden, verrattuna sellaisen yhtiön tilanteeseen, joka siirtää kotipaikkansa ensimmäisen jäsenvaltion sisällä, jolloin verotusvalta pysyy tässä samassa jäsenvaltiossa. Unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo, kuten olen edellä jo todennut, että nämä kaksi tilannetta voidaan objektiivisesti rinnastaa toisiinsa.

98. Lisäksi edellä mainitussa asiassa Lidl Belgium annetussa tuomiossa ei ole todettu, että pyrittäessä tunnistamaan sijoittautumisvapauden rajoittaminen OECD:n malliverosopimuksen määräykset estäisivät vertaamasta toisiinsa sellaisten kiinteiden toimipaikkojen tilanteita, joista toinen sijaitsee samassa ja toinen eri jäsenvaltiossa kuin yhtiö, joihin ne kuuluvat.[42] Toisaalta on kiistatonta, että itsenäisen verotuksellisen yksikön aseman myöntäminen ulkomaille sijoittautuneen yhtiön kiinteälle kotipaikalle on fiktio, jolla pyritään vain helpottamaan asianomaisten jäsenvaltioiden jakaman verotusvallan käyttöä.[43]

99. Käsiteltävässä asiassa omaksutun vertailuperusteen perusteella voidaan siten todeta, että sijoittautumisvapautta on rajoitettu, sillä – toisin kuin rajatylittävässä tilanteessa – portugalilaisen yhtiön kansallisen kiinteän toimipaikan toiminnan lopettaminen ei johda tälle yhtiölle siirrettyjen varojen piilevien arvonnousujen välittömään verottamiseen.

100. Portugalin hallitus puoltaa edelleen näkemystä, jonka mukaan kiinteän toimipaikan toiminnan lopettamista ja sen varojen siirtämistä toiseen jäsenvaltioon vastaa täysin valtionsisäisessä tilanteessa se, että varat lakkaavat liittymästä yhtiön liiketoimintaan. Koska piilevistä arvonnousuista peritään vero molemmissa tilanteissa, erilaista kohtelua ei synny.

40 — Malliverosopimuksen (heinäkuussa 2008 tehdyssä versiossaan, jota sovelletaan perustellussa lausunnossa ilmoitettuna määräaikana) 5 artiklan 1 kappaleen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, jossa yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain. Saman 5 artiklan 2 kappaleen mukaan kiinteä toimipaikka käsittää erityisesti sivuliikkeen, toimiston ja tehtaan. Mallisopimuksen 7 artiklan 1 kappaleessa määrätään, että jos sopimusvaltion yritys harjoittaa liiketoimintaansa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta käsin, yrityksen saamaa tulosta voidaan verottaa toisessa valtiossa, mutta vain sen tulon osan osalta, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi. Saman artiklan 2 kappaleessa puolestaan todetaan, että mainittuun kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luetaan se tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanlaista toimintaa samojen tai samanlaisten edellytysten vallitessa ja itsenäisesti päättää liiketoimista sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka se on.

41 — Ks. em. asia Lidl Belgium, tuomion 22 kohta.

42 — Em. asia Lidl Belgium, tuomion 23–25 kohta.

43 — Kyseinen määritelmä ei muuten päde yhtiön ja sen kiinteän toimipaikan välisiin liiketoimiin sovellettavaan arvonlisäveroon; ks. asia C-210/04, FCE Bank, tuomio 23.3.2006 (Kok., s. I-2803, 35–41 kohta).

101. Tämä argumentti ei vakuuta minua samoista syistä, jotka esitin edellä kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön tapauksessa: varat, jotka katsotaan kuuluviksi Portugalin alueelta poistuvaan kiinteään toimipaikkaan, liittyvät edelleen tämän toimipaikan liiketoimintaan, vaikka liiketoimintaa harjoitetaan toisessa jäsenvaltiossa. EY:n perustamissopimuksella turvatun sijoittautumisvapauden soveltamiseksi ei siten minusta voida ajatella, että liiketoiminnan kokonaan loppumista voitaisiin verrata yhdessä jäsenvaltiossa harjoitetun liiketoiminnan loppumiseen.

102. Toisin kuin Portugalin hallitus esitti istunnossa, en usko, että asiassa National Grid Indus annetun tuomion 57 kohdassa esitetty väite voisi kumota tämän päätelmän. Vaikka unionin tuomioistuin muistuttikin tuossa kohdassa, että ”yhtiön varoja käytetään suoraan voittoa kerryttävään taloudelliseen toimintaan”, tätä arviota ei kuitenkaan tehty Alankomaiden lainsäädännön rajoittavuutta tarkasteltaessa vaan arvioitaessa sen oikeasuhteisuutta siltä osin kuin siinä ei oteta huomioon arvonalennuksia, jotka ovat tapahtuneet vasta sen jälkeen, kun yhtiö on siirtänyt tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon. Asiassa National Grid Indus annetun tuomion 57 kohdasta ei siten voida päätellä, että tilanne, jossa kiinteän toimipaikan varat lakkaavat liittymästä kaikkeen liiketoimintaan yhdessä jäsenvaltiossa, voitaisiin rinnastaa tilanteeseen, jossa nämä varat siirretään toiseen jäsenvaltioon kyseisen kiinteän toimipaikan toiminnan loppuessa ensimmäisessä jäsenvaltiossa.

103. Kuten komissio ja Alankomaiden hallitus vastauksessaan unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen ovat todenneet, vastaavanlaisia toteamuksia, joita tehtiin toiseen jäsenvaltioon kotipaikkansa siirtävistä yhtiöistä, voidaan tehdä, kun on kyse kiinteän toimipaikan varojen synnyttämien piilevien arvonnousujen välittömästä verottamisesta sen toiminnan loppuessa Portugalin alueella.

104. Erityisesti kansallisen toimenpiteen oikeasuhteisuudesta on syytä todeta, että kiinteän toimipaikan toiminnan loppuminen Portugalissa johtaa toimipaikan varallisuuden luonteesta tai laajuudesta riippumatta aina tähän toimipaikkaan liittyvien varojen piilevien arvonnousujen välittömään verottamiseen.

105. Tämä toteamus riittää mielestäni siihen, että CIRC:n 76 b §:n a kohtaa koskeva komission toinen kanneperuste voidaan hyväksyä.

b) Portugalin ulkopuolella asuvan yhtiön Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varojen piilevien arvonnousujen välitön verottaminen, kun varat siirretään pois Portugalin alueelta (CIRC:n 76 b §:n b kohta)

i) Yhteenveto asianosaisten ja väliintulijoiden lausumista

106. Komission mukaan tämä tilanne ei pohjimmiltaan eroa muista jo tarkastelluista tilanteista. Jos Portugalin ulkopuolella asuva yhtiö pitää kiinteän toimipaikan Portugalissa ja varat pidetään kotipaikassa tai muussa unionin alueella sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa, veron välittömään perimiseen ei ole mitään perustetta. Portugalin tasavallan oikeus verottaa alueellaan kertyneistä varojen arvonnousuista turvataan riittävästi toimenpiteellä, jolla varmistetaan veron määrän laskeminen varojen siirtohetkellä, kun vero maksetaan arvonnousujen tosiasiallisena realisoitumisajankohtana.

107. Portugalin hallitus toistaa argumenttinsa, joihin se vetosi jo edellä tarkasteltujen tilanteiden yhteydessä, ja täsmentää, että edellä mainitussa asiassa National Grid Indus annettu tuomio ei kata tilanteita, joissa piileviä arvonnousuja verotetaan, kun varoja siirretään Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja Portugalin ulkopuolella asuvan yhtiön, johon tämä toimipaikka kuuluu, tai Portugalin ulkopuolella asuvan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välillä.

108. Väliintulijoina olevat hallitukset yhtyvät olennaisilta osin Portugalin hallituksen kantaan.

109. Saksan ja Ruotsin hallitukset huomauttavat ennen kaikkea, ettei tilannetta, jossa varoja siirretään Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön, johon tämä toimipaikka kuuluu, välillä, voida verrata tilanteeseen, jossa vastaavanlainen varojen siirto tapahtuu Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja sen omistavan Portugalissa sijaitsevan yhtiön välillä.

110. Etenkin Saksan, Alankomaiden ja Ruotsin hallitusten mielestä välitön veronkanto varojen siirtohetkellä on joka tapauksessa ehdottoman välttämätöntä verotusvallan jakautumisen varmistamiseksi ja Ruotsin hallituksen mukaan myös veronkierron riskin estämiseksi. Tällöin sovellettaisiin voittojen tai tappioiden rajatylittäviä siirtoja koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Alankomaiden ja Ruotsin hallitukset painottavat lisäksi, että – toisin kuin asian National Grid Indus taustalla olleessa tilanteessa, jossa tosiasiallisen johtonsa siirtänyttä yhtiötä verotettiin vain yhteen rahoitusomaisuuserään liittyvästä arvonnoususta – kiinteän toimipaikan varojen siirto toiseen jäsenvaltioon sen sijaan edellyttää jatkuvaa valvontaprosessia, jota on yleensä varsin vaikea toteuttaa paitsi omaisuuserien suuren lukumäärän vuoksi myös siksi, että ne ovat hyvin moninaisia, sillä osasta, kuten laitteista, voidaan tehdä poistoja, kun taas esimerkiksi öljy kuuluu kauppatavaroihin, jotka ovat jalostuksen kohteena. Veronkannon lykkääminen on siten toisinaan mahdotonta tai ainakin hyvin hankalasti toteutettavissa.

ii) Asian tarkastelu

111. Tyydyn viittaamaan edellä tämän ratkaisuehdotuksen 94–99 kohdassa esittämiini huomautuksiin, kun tarkastellaan CIRC:n 76 b §:n b kohdan säännösten rajoittavuutta sekä Saksan ja Ruotsin hallitusten argumentaatiota, joka koski sitä, ettei Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja sen omistavan Portugalin ulkopuolella asuvan yhtiön tai jonkin muun kyseisen yhtiön alaisuudessa toisessa jäsenvaltiossa toimivan kiinteän toimipaikan välillä tehtyä varojen siirtoa voida verrata siirtoon, joka on tehty kiinteän toimipaikan ja sen yhtiön, johon se kuuluu, välillä, kun molemmat sijaitsevat Portugalissa.

112. Lisään kaiken varalta siitä huolimatta, että unionin tuomioistuin on ainakin epäsuorasti osoittanut olevansa haluton rinnastamaan toisiinsa tällaisia tilanteita,[44] että vaikka kahta rajatylittävää tilannetta olisikin syytä verrata toisiinsa, kuten verotukseen liittyvässä kirjallisuudessa toisinaan esitetään,[45] toisin sanoen tilannetta, jossa kiinteä toimipaikka siirtää varansa yhtiöön, johon se kuuluu, tai johonkin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, sekä tilannetta, jossa portugalilainen yhtiö siirtää varansa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, Portugalin hallitus ilmoitti selkeästi vireillä olevassa menettelyssä, että varojen siirto jälkimmäisessä tapauksessa ei johtanut kyseessä olleiden varojen piilevien, Portugalissa syntyneiden arvonnousujen maksamiseen.

113. Huomauttaisin sijoittautumisvapauden rajoittamisen oikeuttamisesta, ettei komissio ole arvostellut millään lailla sitä, että CIRC:n 76 b §:n b kohta soveltuu Portugalin hallituksen ja useimpien väliintulijoina olevien hallitusten esittämän yleisen edun mukaisen tavoitteen ajamisen turvaamiseen, nimittäin varmistamaan jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakautumisen veronkierron ehkäisyn tavoitteesta erillisenä.[46] Komissio myöntää lisäksi varsinkin edellä mainitussa asiassa National Grid Indus annetun tuomion jälkeen, että veron lopullinen määrä voidaan vahvistaa siinä yhteydessä, kun varat siirretään toiseen jäsenvaltioon.

44 — Ks. tästä asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007 (Kok., s. I-10451) ja vrt. samassa asiassa esittämäni ratkaisuehdotus, 109–122 kohta.

45 — Ks. mm. Tenore M., "The Transfer of Assets From a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of European Tax Law", *Intertax*, 2006, 8/9, s. 389.

46 — Viimeksi mainitusta Ruotsin hallituksen esittämästä tavoitteesta on riittävää muistuttaa, että sillä on merkitystä itsenäisenä perusteluna vain, jos sijoittautumisvapauden rajoituksen erityisenä tavoitteena on ehkäistä toimintaa, jolla luodaan ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista, mitä ei ole voitu osoittaa; ks. mm. asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009 (Kok., s. I-5145, 64 kohta) ja asia C-311/08, SGI, tuomio 21.1.2010 (Kok., s. I-487, 65 kohta).

114. Unionin tuomioistuimen olisi mielestäni otettava tämä huomioon.

115. Sitä vastoin komissio riitauttaa, kuten myös edellä tarkastelluissa tilanteissa, CIRC:n 76 b §:n b kohdasta johtuvan sijoittautumisvapauden rajoituksen oikeasuhteisuuden ja esittää, että veronkannon lykkääminen olisi tarkoituksenmukaisempi toimenpide.

116. Portugalin hallitus ja väliintulijoina olevat hallitukset ottivat tässä yhteydessä lähinnä esille ne vaikeudet ja hallinnolliset rasitteet, joita maksettavan veron määrän laskemisesta ja siirrettyjen varojen valvonnasta aiheutuu paitsi asianomaisille toimipaikoille myös jäsenvaltioiden verohallinnolle, kun otetaan huomioon varojen luonne, moninaisuus ja lukumäärä, jos lykättyä veronkantoa sovelletaan.

117. Ymmärrän vallan hyvin nämä näkökohdat, kuten myös unionin tuomioistuin asiassa National Grid Indus antamassaan tuomiossa.[47] Näillä näkökohdilla voidaan nimittäin joissakin tapauksissa, jopa suurimmassa osassa, oikeuttaa varojen välitön verottaminen.

118. Mainitut näkökohdat eivät kuitenkaan ole sen enempää kuin edellä esitetyissä tapauksissakaan esteenä komission kolmannen kanneperusteen hyväksymiselle.

119. CIRC:n 76 b §:n b kohtaa nimittäin sovelletaan yleisesti yhden tai useamman omaisuuserän siirtoon riippumatta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön kiinteän toimipaikan varallisuuden luonteesta tai laajuudesta. Näin ollen piilevien arvonnousujen välitön verottaminen varojen siirtohetkellä koskee myös sitä kiinteän toimipaikan ainoaa rahoitusomaisuuserää, joka siirretään yhtiölle, johon se kuuluu, tai tämän yhtiön toiseen kiinteään toimipaikkaan jossakin toisessa jäsenvaltiossa.

120. Tämä arviointi on minusta riittävä, jotta kanne voidaan hyväksyä myös tältä osin.

121. Toisaalta olen sitä mieltä, että – toisin kuin tapauksissa, joissa yhtiö siirtää kotipaikkansa muualle tai kiinteän toimipaikan toiminta lopetetaan – veronkannon lykkäämismahdollisuuden ehdoksi ei minusta pidä asettaa pankkitakauksen asettamista CIRC:n 76 b §:n b kohdassa tarkoitetussa tilanteessa, koska jäsenvaltio, jonne kiinteä toimipaikka jää, säilyttää verotusvaltansa toimipaikkaan nähden myös varojen siirron jälkeen. Kiinteän toimipaikan pysyminen ”lähtöjäsenvaltion” alueella on siten periaatteessa riittävä tae verovelan perimisille.

122. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hyväksyy komission kanteen osittain ja hylkää sen muilta osin.

III Oikeudenkäyntikulut

123. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut sitä, ehdotan, että Portugalin tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan mukaisesti ehdotan, että asiassa väliintulijoina olevat jäsenvaltiot vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

IV Ratkaisuehdotus

124. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin

47 — Ks. tuomion 70 kohta.

— toteaa, ettei Portugalin tasavalta ole noudattanut EY 43 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa oikeushenkilöiden tuloverosta annetun Portugalin lain (Código português do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) 76 a §:n ja 76 b §:n a ja b kohdan säännökset, joita sovelletaan, jos portugalilainen yhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon, jos kiinteän toimipaikan toiminta Portugalissa lopetetaan tai jos sen varat siirretään Portugalista toiseen jäsenvaltioon, ja joissa edellytetään tällaisten yksiköiden varojen piilevien arvonnousujen välitöntä verottamista aina Portugalin alueelta poistumisen yhteydessä riippumatta kyseisten yhtiöiden ja kiinteiden toimipaikkojen varallisuuden luonteesta tai laajuudesta

— hylkää kanteen muilta osin

— velvoittaa Portugalin tasavallan korvaamaan komission oikeudenkäyntikulut

— päättää Tanskan kuningaskunnan, Saksan liittotasavallan, Espanjan kuningaskunnan, Ranskan tasavallan, Alankomaiden kuningaskunnan, Suomen tasavallan, Ruotsin kuningaskunnan sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan oikeudenkäyntikuluista lain mukaisesti.