YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

11 päivänä maaliskuuta 2004 *

Asiassa C-9/02,

jonka Conseil d'État (Ranska) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Hughes de Lasteyrie du Saillant

vastaan

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: C. W. A. Timmermans (esittelevä tuomari), joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit A. La Pergola ja S. von Bahr,

julkisasiamies: J. Mischo,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Hughes de Lasteyrie du Saillant, edustajanaan avocat E. Ginter,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues, F. Alabrune ja P. Boussaroque,

— Tanskan hallitus, asiamiehenään J. Bering Liisberg,

— Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja M. Lumma,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään H. G. Sevenster,

— Portugalin hallitus, asiamiehenään L. Fernandes ja A. Seiça Neves,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja C. Giolito,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Hughes de Lasteyrie du Saillantin, edustajinaan E. Ginter ja avocat B. Michaud, Ranskan hallituksen, asiamiehinään P. Boussaroque ja J.-L. Gautier, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään S. Terstal, ja komission, asiamiehinään R. Lyal ja C. Giolito, 13.2.2003 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.3.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Conseil d'État on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 14.12.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.1.2002, EY 234 artiklan nojalla EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) tulkintaa koskevan ennakkoratkaisukysymyksen.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Hughes de Lasteyrie du Saillant ja ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (talous- ja teollisuusministeriö) ja jossa on kyse arvopapereiden vielä toteutumatta olevien luovutusvoittojen verottamisesta, joka toimitetaan, jos verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois Ranskasta.

Sovellettavat säännökset

3 Vuoden 1999 verolain nro 98-1266 (loi de finances pour 1999, 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 oli voimassa 6.7.1999 annetun asetuksen 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 a §: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.

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 takaisinostohinnasta 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 määrättäessä 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.'

III 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.

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

4 Ranskan 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 painotettua 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 välillisesti yhteensä yli 25 prosenttia näistä voitoista 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 voidaan vähentää ainoastaan samana vuonna tai viitenä seuraavana vuonna toteutuneesta samanluonteisesta luovutusvoitosta.

— —

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

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

"Verovelvollisten, jotka ovat siirtäneet verotuksellisen kotipaikkansa pois Ranskasta 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 undecies §:ssä tarkoitettu erityinen lomake."

6 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 on toimitettava vastaanottotodistuksin.

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

7 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 säilytystiloihin varastoituina tavaroina, joista on annettu valtiolle siirretty 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."

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

"Jos annettujen vakuuksien arvo alenee tai jos ne osoittautuvat riittämättömiksi, veroviranomainen voi milloin 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."

9 LPF:n R.277-3 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Jos tarjotaan muita kuin R.277-1 §:ssä tarkoitettuja vakuuksia, ne voi veronkannosta vastaavan viranomaisen ehdotuksesta hyväksyä ainoastaan yleinen varainhoitaja tai yleinen kamreeri, Pariisin alueen yleinen varainhoitaja, jos kyse on verotuspäätökseen perustuvasta välittömien verojen kantamisesta, ja verohallinnon johtaja tai tapauskohtaisesti tullien ja välillisten verojen kantamisesta vastaavan paikallisviranomaisen johtaja, jos kyse on muista veroista tai maksuista."

10 LPF:n R.277-4 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Veronkannosta vastaava viranomainen voi milloin tahansa antaa verovelvolliselle luvan vaihtaa asettamansa vakuus johonkin muuhun R.277-3 §:ssä säädettyyn, vähintään samanarvoiseen vakuuteen."

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

"Arvopaperien vakuudeksi asettamista koskevista edellytyksistä ja erityisesti siitä, millaisia arvopapereita voidaan antaa vakuudeksi sekä niiden vakuusarvosta, joka lasketaan vakuuden asettamispäivän viimeisimmän kurssin mukaan, määrätään valtiovarainministeriön päätöksellä."

Pääasian riita ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Hughes de Lasteyrie du Saillant muutti 12.9.1998 Ranskasta Belgiaan. Kyseisenä päivänä hänellä oli 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. Koska näiden arvopapereiden käypä arvo oli niiden hankintahintaa korkeampi, de Lasteyrien oli maksettava piilevää luovutusvoittoveroa CGI:n 167 a §:n ja sen täytäntöönpanosäännösten nojalla.

13 Hughes de Lasteyrie vaati Conseil d'État'ta kumoamaan asetuksen nro 99-590 toimivallan ylittämisen vuoksi väittäen, että CGI:n 167 a § oli yhteisön oikeuden vastaisena lainvastainen.

14 Conseil d'État katsoi ensinnäkin, että toisin kuin de Lasteyrie väitti, näiden säännösten tarkoituksena ei ollut asettaa minkäänlaisia rajoituksia tai edellytyksiä

siinä tarkoitettujen henkilöiden vapaudelle tosiasiallisesti saapua ja lähteä eikä niillä ole tällaista tarkoitusta tai vaikutusta. Toiseksi se huomautti olevan perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista, että jäsenvaltio ottaa käyttöön sääntöjä, joilla rajoitetaan tiettyjen sen kansalaisten sijoittautumista toiseen jäsenvaltioon.

15 Tämän jälkeen Conseil d'État katsoi, että CGI:n 167 a §:n mukaan henkilöt, jotka aikovat siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois Ranskasta, ovat siinä asetetuin edellytyksin välittömästi verovelvollisia vielä toteutumattomista luovutusvoitoista (jäljempänä piilevät luovutusvoittoverot), joita ei verotettaisi, jos kyseiset verovelvolliset pitäisivät kotipaikkansa Ranskassa.

16 Se toi esille kuitenkin myös sen, että CGI:n 167 a § sisältää säännöksiä, joilla voidaan estää se, että maksulykkäyksen saatuaan nämä verovelvolliset eivät lopulta joutuisi 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 että asianomaisilla on oikeus hakea siihen asti maksunlykkäystä.

17 Conseil d'État korosti lopuksi sitä, että tämän maksunlykkäyksen saaminen edellyttää, että verovelvolliset asettavat vakuuksia, joilla varmistetaan veron periminen. Kun kuitenkin otetaan huomioon, millaista rasitusta tällaisten vakuuksien antaminen voi merkitä, Conseil d'État pohtii, onko yhteisön oikeus esteenä käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle.

18 Koska Conseil d'État katsoi, että sen käsiteltävänä olevassa riidassa tuli esille sovellettavien yhteisön sääntöjen soveltamisalaa koskeva vakava ongelma, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle 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[?]"

Ennakkoratkaisukysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

19 Saksan ja Alankomaiden hallitukset ovat korostaneet sitä, ettei ennakkoratkaisupyynnössä ole esitetty sellaisia seikkoja, joiden nojalla voitaisiin todeta, että de Lasteyrie olisi käyttänyt perustamissopimuksen 52 artiklassa taattua sijoittautumisvapautta, eikä siis sitä, että hän kuuluisi tämän määräyksen soveltamisalaan.

20 Hughes de Lasteyrie puolestaan on yhteisöjen tuomioistuimelle jättämissään huomautuksissa kertonut siirtäneensä verotuksellisen kotipaikkansa Belgiaan harjoittaakseen siellä ammattitoimintaansa.

21 Tanskan ja Saksan hallitukset väittävät, että CGI:n 167 a §:llä ei rajoiteta sijoittautumisvapautta. Ne korostavat sitä, ettei kyseinen määräys ole syrjivä. Sillä ei myöskään suoraan tai välillisesti estetä Ranskan kansalaisia asettautumasta toiseen jäsenvaltioon. Tanskan hallituksen mukaan olemassa ei ole mitään sellaista seikkaa, jonka nojalla voitaisiin katsoa, että pääasiassa kyseessä olevien luovutusvoittojen verottamisella rajoitetaan Ranskan kansalaisten mahdollisuuksia asettua toiseen jäsenvaltioon. Myöskään sitä seikkaa, että veron maksunlykkäyksen edellytyksenä on vakuuden asettaminen, ei voida pitää sellaisena edellytyksenä, jolla jo sinänsä vaikutettaisiin huomattavasti Ranskan verovelvollisten mahdollisuuteen asettautua toiseen jäsenvaltioon.

22 Hughes de Lasteyrie, Portugalin hallitus ja komissio katsovat, että CGI:n 167 a §:n rajoittavilla vaikutuksilla rajoitetaan vapaata sijoittautumisoikeutta. Toisin kuin Ranskassa asuvia verovelvollisia, joiden saamia luovutusvoittoja verotetaan vasta näiden voittojen tosiasiallisen toteutumisen jälkeen, niitä henkilöitä, jotka siirtyvät asumaan ulkomaille, verotetaan piilevistä luovutusvoitoista. Viimeksi mainittujen osalta verotettavana tapahtumana pidetään heidän verotuksellisen asuinpaikkansa siirtämistä pois Ranskasta eikä kyseisten arvopapereiden luovuttamista. Nyt esillä olevassa asiassa on siis kyse tyypillisestä "maan alueelta lähtemistä" koskevasta rajoituksesta. Tällainen järjestelmä rankaisee verovelvollisia, jotka lähtevät Ranskasta, suhteessa sinne jääviin, ja näin ollen sillä kohdellaan verovelvollisia eri tavoin, syrjivästi. Tätä rajoittavaa vaikutusta ei voida sulkea pois sillä, että vero on väliaikainen ja että sen maksamista voidaan lykätä, sillä kyseistä lykkäystä ei myönnetä automaattisesti ja sen myöntämisedellytyksenä on Ranskaan sijoittautuneen veroedustajan määrääminen. Vakuuden asettamisvelvollisuudesta aiheutuu rahoituskustannusten lisäksi myös ja erityisesti se, että vakuudeksi annetusta omaisuudesta ei voida määrätä. Hughes

de Lasteyrien mukaan tällaisella velvollisuudella rajoitetaan jo sinänsä sijoittautumisvapautta.

23 Alankomaiden hallitus katsoo, että CGI:n 167 a §:llä aiheutettu sijoittautumisvapauden rajoittaminen on varsin rajoitettua ja että joka tapauksessa se on liian sattumanvaraista ja välillistä, jotta sillä voitaisiin katsoa tosiasiallisesti rajoitettavan tätä vapautta.

24 Ranskan hallitus puolestaan on keskittänyt analyysinsa tällaisen rajoituksen mahdollisiin perusteluihin. Se väittää tältä osin ensinnäkin, että CGI:n 167 a § ei ole ristiriidassa perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa, kun otetaan huomioon tällä kansallisella säännöksellä käyttöön otetun säännöksen tavoite, eli veronkierron vaaran torjuminen. Asiassa C-264/96, ICI, 16.7.1998 annetun tuomion (Kok. 1998, s. I-4695) 26 kohdasta ilmenee sen mukaan, että sellainen lainsäädäntö, jonka erityisenä tavoitteena on sulkea veroetuuden ulkopuolelle sellaiset puhtaasti keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään verolain kiertämiseen, voi olla perusteltavissa yleisen edun mukaisella pakottavalla syyllä. Näin ollen sellaisesta sijoittautumisvapauden rajoituksesta, joka aiheutuu säännöksestä, jolla pyritään estämään varsinaiset veropetokset, voidaan määrätä tätä vapautta kunnioittaen. Tällöin on kysymys siitä, että vero-oikeuden alalla sovelletaan menettelyä, jota yhteisöjen tuomioistuin on pitänyt yhteisön oikeudessa annetun oikeuden "väärinkäyttönä" (asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992, Kok. 1992, s. I-4265, Kok. Ep. XIII, s. I-19).

25 Ranskan hallitus toteaa myös, että CGI:n 167 a §:ää annettaessa on otettu huomioon myös se, että eräät verovelvolliset ovat siirtäneet verotuksellisen kotipaikkansa väliaikaisesti ennen arvopapereiden luovuttamista, vain välttääkseen Ranskassa kannettavan luovutusvoittoveron maksamisen. Koska verotarkastusten tosiasiallisuus on yleisen edun mukainen pakottava syy (asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997, Kok. 1997, s. I-2471, 31 kohta), kyseinen hallitus katsoo, että pakottavana syynä olisi pidettävä myös sitä, että maksettavaksi erääntynyt vero saadaan tosiasiallisesti kannettua, mikä on myöhempi vaihe suhteessa verotusmenettelyssä tehtyihin tarkastuksiin.

26 Lisäksi Ranskan hallitus väittää, että se, ettei olemassa ole kansainvälisiä kahden- tai monenvälisiä tehokkaita välineitä, jotka mahdollistaisivat kotimaan alueella käytettyä perintätapaa vastaavan tavan käyttämisen, tekee veron kantamisen entistäkin ongelmallisemmaksi silloin kun verovelvollinen asuu toisessa jäsenvaltiossa, ja sillä voidaan perustella CGI:n 167 a §:n antamista. Samoista syistä on tarpeen edellyttää, että maksunlykkäyksen myöntämisedellytyksenä on vakuuden asettaminen.

27 Tämän jälkeen Ranskan hallitus väittää, että CGI:n 167 a §:n soveltaminen on oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden, sillä verovelvolliselle aiheutuvia rasituksia on rajoitettu ajallisesti. Verotus käy tosiasialliseksi vasta maastamuuttoa seuraavan viiden vuoden pituisen määräajan kuluessa. Jos asianomainen ei tämän määräajan päätyttyä ole luovuttanut arvopapereitaan, hän vapautuu verovelvoitteistaan Ranskan viranomaisille. Viiden vuoden pituisen määräajan säätämisellä varmistetaan järjestelmän tehokkuus ja estetään sellainen vilpillinen menettely, jolla ulkomaille asetutaan lyhyeksi ajaksi.

28 Verotusta koskevat yksityiskohtaiset säännökset eivät Ranskan hallituksen mukaan ole millään tavoin suhteettomia. Jos lykkäämisestä kieltäydytään, se on verovelvollisen omaa syytä, sillä tällöin hän ei esimerkiksi ole laatinut ilmoitusta asianmukaisesti. Jos lykkäämiseen suostutaan, verovelvolliselle aiheutuu rasitus siitä, että hänellä on velvollisuus asettaa maksulle vakuus. Asianomaiselle verovelvolliselle myönnetään suurimmassa osassa tapauksia maksunlykkäys. Verovelvollisen ei siis käytännössä tarvitse maksaa minkäänlaista veroa ajankohtana, jona hän siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois Ranskasta.

29 Ranskan hallitus korostaa lopuksi, että arvopapereita luovutettaessa Ranskassa kannettavan veron määrä lasketaan siten, että liiallinen verottaminen estetään. Luovutusvoittovero, jonka asianomainen on mahdollisesti maksanut vastaanottavan valtion verolainsäädännön nojalla, vähennetään Ranskassa maksettavan luovutusvoittoveron määrästä. Lisäksi luovutustappiot, jotka todetaan verovel-

vollisen lähdettyä Ranskasta, palautetaan täysimääräisinä. Samalla tavoin lähdön jälkeen toteutuneita luovutusvoittoja ei veroteta Ranskassa.

30 Tanskan, Saksan ja Alankomaiden hallitukset katsovat myös, että CGI:n 167 a §:ää voidaan perustella yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä ja että se on oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuun päämäärään nähden.

31 Tanskan hallitus viittaa tältä osin muun muassa asiaan C-118/96, Safir, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1897, 25 ja 33 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin sen mukaan piti veroperusteen murentumisen estämistä sellaisena pakottavana syynä, jonka nojalla voitiin rajoittaa palvelujen tarjoamisen vapautta.

32 Saksan hallitus väittää, että CGI perustuu "lähtövaltion" ja "määränpäävaltion" väliseen verotustoimivallan jakoon. "Lähtövaltion" oikeus verottaa pääomayhtiöiden osuuksista saatuja luovutusvoittoja perustuu siihen, että ne syntyvät säännönmukaisesti yhtiön toiminnasta lähtövaltiossa. Näin ollen ne kuuluvat verovelvollisen varallisuuteen, jota verovelvollisen lähtöön saakka verotetaan tässä valtiossa. Toiseksi Saksan hallitus viittaa edellä mainitussa asiassa ICI annetun tuomion 26 kohtaan, jossa yhteisöjen tuomioistuin sen mukaan on yleisesti hyväksynyt sen, että veronkierron vaaraan nojautuvan perustelun esittäminen on mahdollista.

33 Alankomaiden hallitus toteaa, että verotustoimivallan rajoittaminen verovelvollisen asuinvaltiossa toteutuneisiin luovutusvoittoihin ja tässä valtiossa kertyneiden luovutusvoittojen huomioonottaminen arvopapereiden tultua myydyiksi tai

asuinpaikan muuttuessa on verotuksen alueperiaatteen mukaista. Se katsoo, että se yhteisvaikutus, joka verovelvollisen maastamuuton yhteydessä tapahtuvalla verottamisella ja maksun lykkäyksen myöntämisedellytyksenä olevalla vakuuden asettamisella on, on tarpeen kansallisen verojärjestelmän yhdenmukaisuuden takaamiseksi. Tällaisella syyllä voidaan perustella säännöstä, jolla rajoitetaan perusvapauksia (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1), sillä tässä tapauksessa yhtäältä arvopapereihin liittyvän pääoman kasvun vuosittaisen verottamisen siirtäminen ja toisaalta veron tosiasiallinen kantaminen siirrettäessä asuinpaikka ulkomaille ovat suoraan sidoksissa toisiinsa. Lisäksi Alankomaiden hallitus katsoo, että CGI:n 167 a §:llä taistellaan veronkiertoa vastaan, koska sillä pyritään estämään se, että verovelvolliset siirtäisivät väliaikaisesti kotipaikkansa pois Ranskasta myydäkseen arvopaperinsa ilman, että niistä saatavia luovutusvoittoja juurikaan verotettaisiin.

34 Hughes de Lasteyrie, Portugalin hallitus ja komissio sitä vastoin väittävät, että CGI:n 167 a §:ään sisältyvä veronkiertoa koskeva yleinen ja automaattinen presumtio, joka aiheuttaa piilevien luovutusvoittojen verottamisen välittömästi, aiheuttaa seurauksia, jotka menevät paljon pidemmälle kuin tehokas taistelu vilpillistä menettelyä tai veronkiertoa vastaan edellyttäisi, ja että sillä rajoitetaan näin ollen suhteettomasti sijoittautumisvapautta.

35 Hughes de Lasteyrie huomauttaa, että Ranskan tasavallan solmimat kahdenkertaisen verotuksen estämiseen pyrkivät sopimukset sisältävät yleensä niin kutsutun "kantamisapu"-lausekkeen, joka mahdollistaa sen, että Ranskan veroviranomaiset voivat perustaa toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon asuinpaikkansa siirtäneiden verovelvollisten erääntyneiden verojen perimisen näihin määräyksiin. Portugalin hallitus katsoo, että kun verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, toimivaltaisilla viranomaisilla on velvollisuus tehdä yhteistyötä ja ottaa käyttöön sellaisia tietojenvaihtomenetelmiä, jotka takaavat sen, että pääasiassa esillä olevan kaltaiset verovelat tulevat maksetuiksi.

36 Komission mukaan CGI:n 167 a § on yleiseltä luonteeltaan sellainen, ettei sen nojalla voida tapauskohtaisesti ratkaista, onko asuinpaikka siirretty tosiasiallisesti veron kiertämistarkoituksessa. Tämän säännöksen erityisenä tarkoituksena ei nimittäin ole sulkea veroetuuden ulkopuolelle niitä puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään verolain kiertämiseen, koska se koskee yleisesti kaikkia niitä tilanteita, joissa verovelvollinen, joka omistaa huomattavia osuuksia yhtiöveron alaisuuteen kuuluvassa yhtiössä, "mistä syystä tahansa" siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois Ranskasta. Asiassa C-212/97, Centros, 9.3.1999 annetun tuomion (Kok. 1999, s. I-1459) 38 kohdasta ilmenee tältä osin, että toimivaltaisten viranomaisten on todistettava tapauskohtaisesti vilpillisen menettelyn olemassaolo.

37 Hughes de Lasteyrie ja komissio väittävät, ettei maksunlykkäystä myönnetä ilman eri toimenpiteitä ja että verovelvollisen on joka tapauksessa kyettävä asettamaan sellaiset vakuudet, joilla veron maksaminen voidaan varmistaa. Nämä toimenpiteet eivät selvästikään ole oikeassa suhteessa tavoiteltavaan päämäärään nähden. Muiden jäsenvaltioiden, kuten Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan ja Ruotsin kuningaskunnan, lainsäädännöt osoittavat, että sijoittautumisvapautta vähemmän rajoittavat ratkaisut ovat mahdollisia. Komissio huomauttaa myös, että vakuusjärjestelmä on syrjivä, kun otetaan huomioon, että vakuudeksi ei voida antaa sellaisia arvopapereita, joita ei ole noteerattu Ranskan pörssissä, jollei samalla anneta pankkitakausta, jolla taataan kaikkien erääntyneiden verojen maksaminen.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

38 CGI:n 167 a §:ssä säädetään periaatteesta, jonka mukaan yhtiöosuuksien luovutusvoittoja verotetaan sinä ajankohtana, jona verovelvollinen siirtää kotipaikkansa pois Ranskasta, ja nämä luovutusvoitot määritetään näillä

yhtiöosuuksilla tuona siirtymisajankohtana olleen arvon ja niiden hankintahinnan erotuksen perustella. Tätä veroa sovelletaan ainoastaan sellaiseen verovelvolliseen, joka suoraan tai välillisesti perheenjäsentensä kanssa on saanut yli 25 prosenttia jonkin yhtiön yhtiöosuuksista minä tahansa ajankohtana siirtymisajankohtaa edeltäneiden viiden viimeisen vuoden aikana. Tämä veron erityispiirre on se, että sillä verotetaan piileviä luovutusvoittoja.

39 Aluksi on tutkittava, rajoitetaanko CGI:n 167 a §:llä, jonka mukaan piileviä luovutusvoittoja verotetaan silloin, kun verovelvollinen siirtää kotipaikkansa pois Ranskasta, EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) määrättyä sijoittautumisvapautta.

40 Tältä osin on syytä korostaa, että perustamissopimuksen 52 artikla on yksi yhteisön oikeuden perusmääräyksistä ja sitä on sovellettava sellaisenaan jäsenvaltioissa siirtymäkauden päätyttyä. Tämän määräyksen mukaan jäsenvaltion kansalaisten vapauteen sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä niiden edellytysten mukaisesti, jotka sijoittautumismaan lainsäädännössä on määritelty sen omille kansalaisille (asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 13 kohta; asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2651, 22 kohta ja asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2787, 27 kohta).

41 Vastauksena tiettyjen hallitusten esittämiin epäilyihin siitä, voidaanko tätä määräystä soveltaa pääasiassa vireillä olevassa asiassa, ja koska yhteisöjen tuomioistuimelle jätetyissä asiakirjoissa ei tältä osin ole riittäviä täsmennyksiä, on syytä muistuttaa, että EY 234 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan (ks. mm. asia C-326/00, IKA, tuomio 25.2.2003, Kok. 2003, s. I-1703, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja todeta, että kansallinen tuomioistuin näyttää nyt esillä olevassa asiassa katsovan, että perustamissopimuksen 52 artiklaa on sovellettava siinä vireillä olevassa asiassa.

42 On syytä täsmentää, että vaikka perustamissopimuksen 52 artiklan tarkoituksena on sen sanamuodon mukaan muiden sijoittautumisvapautta koskevien määräysten tavoin varmistaa, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuvia henkilöitä kohdellaan vastaanottavassa valtiossa samoin kuin tämän valtion omia kansalaisia, sen vastaista on myös se, että alkuperäjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (ks. em. asia Baars, tuomion 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Perustamissopimuksen 52 artiklalla kielletään lisäksi sijoittautumisvapauden vähäinenkin tai pienimerkityksinen rajoittaminen (ks. vastaavasti em. asiassa komissio v. Ranska 28.1.1986 annetun tuomion 21 kohta ja asia C-34/98, komissio v. Ranska, tuomio 15.2.2000, Kok. 2000, s. I-995, 49 kohta).

44 Jäsenvaltiot eivät saa rajoittaa sijoittautumisvapautta myöskään verosäännöksillä. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että vaikka välittömät verot eivät sinänsä kuulukaan yhteisöjen toimivallan piiriin yhteisön oikeuden nykytilassa, jäsenvaltioiden on silti käytettävä omaa toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta; em. asia ICI, tuomion 19 kohta ja asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002, Kok. 2002, s. I-10829, 32 kohta).

45 Vaikka tässä tapauksessa CGI:n 167 a §:llä ei kielletäkään Ranskan verovelvollista käyttämästä sijoittautumisoikeuttaan, kyseisellä säännöksellä rajoitetaan tämän oikeuden käyttämistä, koska se vaikuttaa ennaltaehkäisevästi verovelvollisten haluun asettautua toiseen jäsenvaltioon.

46 Verovelvolliseen, joka haluaa hänelle perustamissopimuksen 52 artiklan mukaan kuuluvaa oikeutta käyttäen siirtää kotipaikkansa pois Ranskan alueelta,

sovelletaan epäedullisempaa kohtelua kuin henkilöön, joka pitää kotipaikkansa Ranskassa. Tällä verovelvollisella on velvollisuus pelkästään tämän siirron perusteella maksaa vero vielä toteutumattomasta tulosta, jota hän ei siis ole saanut, kun taas, jos hän asuisi Ranskassa, luovutusvoittoja verotettaisiin vasta silloin ja vain siltä osin kuin ne tosiasiallisesti ovat toteutuneet. Tällä luovutusvoittojen verottamista koskevalla erilaisella kohtelulla, jolla saattaa olla huomattavia vaikutuksia sellaisen verovelvollisen omaisuuteen, joka haluaa siirtää kotipaikkansa pois Ranskasta, vaikutetaan ennaltaehkäisevästi verovelvollisen lähtöhaluun.

47 Tämä päätelmä vahvistuu tutkittaessa kyseisen toimenpiteen yksityiskohtaisia soveltamissäännöksiä. Vaikka maksun lykkäyksen saaminen onkin mahdollista, se ei ole automaattista, ja sille on asetettu julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 36 ja 37 kohdassa kuvaamien kaltaisia ankaria edellytyksiä, joihin kuuluu muun muassa vakuuksien asettaminen. Näillä vakuuksilla jo sinänsä on rajoittava vaikutus, koska niillä estetään verovelvollista käyttämästä vakuudeksi annettua omaisuutta.

48 Edellä esitetyistä seikoista seuraa, että pääasiassa kyseessä olevalla toimenpiteellä saatetaan rajoittaa sijoittautumisvapautta.

49 Toiseksi on tärkeää muistuttaa, että perustamissopimuksen 52 artiklalla määrätyn sijoittautumisvapauden rajoittaminen on sallittua vain, jos tällä toimenpiteellä pyritään perustamissopimuksen kanssa yhteensoveltuvaan lailliseen tavoitteeseen ja jos se voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. Tämän lisäksi tällöin vaaditaan, että sen soveltamisella voidaan taata näin halutun tavoitteen toteutuminen ja ettei sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. em. asia Futura Participations ja Singer, tuomion 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia X ja Y, tuomion 49 kohta).

50 Sen veronkiertoa koskevan perustelun osalta, jonka kansallinen tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnössä esittänyt, on todettava, että CGI:n 167 a §:n erityisenä tarkoituksena ei kuitenkaan ole jättää verotuksellisen edun ulkopuolelle sellaisia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään Ranskan verolakien kiertämiseen, vaan se koskee yleisesti kaikkia tapauksia, joissa yhtiöveron alaisuuteen kuuluvassa yhtiössä huomattavia osuuksia omistava verovelvollinen mistä syystä tahansa siirtää kotipaikkansa pois Ranskasta (ks. vastaavasti em. asiat ICI, tuomion 26 kohta ja X ja Y, tuomion 61 kohta).

51 Luonnollinen henkilö ei kierrä veroa pelkästään sillä, että hän siirtää asuinpaikkansa pois jonkin jäsenvaltion alueelta. Yleistä veronkierron tai veropetoksen olettamaa ei voida perustaa siihen, että luonnollisen henkilön kotipaikka on siirretty toiseen jäsenvaltioon, eikä sillä voida perustella verotoimenpidettä, jolla vaarannetaan perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttäminen (ks. vastaavasti asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7587, 45 kohta ja em. asia X ja Y, tuomion 62 kohta).

52 CGI:n 167 a §:ssä ei voida olettaa, että kaikki ne verovelvolliset, jotka siirtävät kotipaikkansa pois Ranskasta, aikovat kiertää Ranskan verolakia, ylittämättä laajasti sitä, mikä on tarpeen sillä olevan tavoitteen saavuttamiseksi.

53 CGI:n 167 a §:n nojalla veroa joutuu maksamaan myös sellainen verovelvollinen, joka luovuttaa arvopaperinsa ennen Ranskasta lähtöään seuranneen viiden vuoden pituisen määräajan päättymistä, vaikka hänellä ei olisi minkäänlaista aikomusta palata tähän jäsenvaltioon ja vaikka hän tämän ajanjakson kuluttua edelleen asuisi ulkomailla.

54 Haluttu tavoite, eli sen estäminen, että verovelvollinen ennen arvopapereiden luovuttamista siirtäisi väliaikaisesti verotuksellisen kotipaikkansa vain kiertääkseen Ranskassa kannettavan luovutusvoittoveron, voidaan saavuttaa vähemmän pakottavilla tai sijoittautumisvapautta vähemmän rajoittavilla, nimenomaan tällaisesta väliaikaisesta siirrosta aiheutuvaa vaaraa koskevilla toimenpiteillä. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 64 kohdassa todennut, Ranskan viranomaiset voisivat muun muassa säätää verottavansa verovelvollista, joka oleskeltuaan suhteellisen lyhyen ajan toisessa jäsenvaltiossa palaa Ranskaan, sen jälkeen kun hänen luovutusvoittonsa ovat toteutuneet, millä oltaisiin vaikuttamatta niiden verovelvollisten asemaan, joilla ei ole muuta tarkoitusta kuin täysin vilpittömässä mielessä käyttää sijoittautumisvapauttaan toisessa jäsenvaltiossa.

55 Mitään muuta päätelmää ei voida tehdä CGI:n 167 a §:ää koskevien yksityiskohtaisten soveltamissäännöstenkään nojalla.

56 Kuten tämän tuomion 47 kohdassa on todettu, maksun lykkääminen ei ole automaattista, vaan sille on asetettu ankaria edellytyksiä kuten velvollisuus laatia ilmoitus säädetyssä määräajassa, velvollisuus nimetä Ranskassa asuva edustaja ja velvollisuus asettaa vakuus, jolla veron maksaminen voidaan varmistaa.

57 Koska näiden edellytysten soveltamisella aiheutetaan sijoittautumisoikeuden käyttämisen rajoittuminen, varsinkaan veronkierron estämistä koskevalla tavoitteella, jolla ei voida perustella CGI:n 167 a §:ssä säädettyä järjestelmää, ei voida tehokkaasti puolustaa näitä edellytyksiä, joilla pyritään toimeenpanemaan tämä järjestelmä.

58 Näin ollen perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista on se, että jäsenvaltio ottaa veronkierron vaaran estämiseksi käyttöön CGI:n 167 a §:ssä säädetyn kaltaisen piilevien luovutusvoittojen verotusjärjestelmän tilanteessa, jossa verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois tästä valtiosta.

59 Tanskan hallitus väittää kuitenkin, että CGI:n 167 a §:n tavoitteena on kyseisen jäsenvaltion veroperusteen murentumisen estäminen estämällä se, että verovelvolliset hyötyisivät jäsenvaltioiden verojärjestelmien välisistä eroista.

60 Tältä osin riittää kun todetaan vakiintuneessa oikeuskäytännössä katsotun, ettei tällaisen verotulojen vähenemisen voida katsoa olevan sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, johon voidaan vedota lähtökohtaisesti perustavanlaatuisen vapauden vastaisen toimenpiteen perustelemiseksi (em. asia ICI, tuomion 28 kohta ja yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1727, 59 kohta). Kun verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, jossa verojärjestelmä on erilainen ja mahdollisesti verovelvolliselle edullisempi, sijoittautumisoikeuden rajoittamista ei voida perustella pelkästään sillä, että jäsenvaltion verotulot vähentyvät.

61 Alankomaiden hallitus puolestaan väittää, että maastamuuton yhteydessä tapahtuvan verottamisen ja veron tosiasiallisen maksamisen lykkäämisen myöntämisedellytykseksi asetetun vakuusvaatimuksen yhteisvaikutus on tarpeen Ranskan verojärjestelmän koherenssin takaamiseksi, sillä yhtäältä arvopapereita vastaavan pääoman lisääntymisen vuosittaisen verottamisen siirtäminen ja toisaalta kotipaikkaa ulkomaille siirrettäessä tapahtuvan veron tosiasiallinen kantaminen ovat välittömästi yhteydessä toisiinsa.

62 Säilyttääkseen yhteyden vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden ja toisaalta niiden summien verottamisen välillä, jotka vakuutuksenantajan on maksettava vakuutussopimusten nojalla, yhteisöjen tuomioistuin on tosin myöntänyt olevan mahdollista, että vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden edellytykseksi asetetaan se, että ne on maksettu tässä valtiossa (em. asia Bachmann, tuomion 21–23 kohta ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305, 14–20 kohta).

63 Sitä vastoin ei voida väittää, että CGI:n 167 a §:ää voidaan perustella samalla tavoin tarpeella säilyttää Ranskan verojärjestelmän koherenssi.

64 Tältä osin on syytä muistuttaa, että CGI:n 167 a §:ssä säädetyllä verojärjestelmällä pyritään, kuten Ranskan hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan todennut, estämään pelkästään verotuksellisiin syihin perustuvat kotipaikan väliaikaiset siirtämiset pois Ranskasta. CGI:n 167 a §:ää annettaessa on nimittäin otettu huomioon eräiden verovelvollisten menettely heidän siirtäessään verotuksellisen kotipaikkansa väliaikaisesti ennen arvopapereiden luovuttamista, vain välttääkseen Ranskassa kannettavan luovutusvoittoveron maksamisen.

65 CGI:n 167 a §:n tarkoituksena ei näytä siis olevan arvopapereiden luovutusvoittojen verottamisen yleinen varmistaminen silloin kun verovelvollinen siirtää kotipaikkansa pois Ranskasta, ainakaan silloin, kun kyse on luovutusvoitoista, jotka viimeksi mainittu on saanut oleskellessaan Ranskan alueella.

66 Tätä toteamusta tukee se, että pääasiassa kyseessä oleva verojärjestelmä mahdollistaa kaikkien niiden verojen huojentamisen, jotka luovutusvoitoista on

niiden toteutuessa kannettu siinä maassa, johon verovelvollinen on siirtänyt kotipaikkansa. Tällainen verottaminen saattaa nimittäin aiheuttaa sen, että toteutuneita luovutusvoittoja, mukaan lukien ne voitot, jotka on saatu verovelvollisen Ranskassa oleskelun aikana, verotetaan kokonaan kyseisessä maassa.

67 Näin ollen se edellytys, johon Alankomaiden esittämä verotuksen koherenssia koskeva perustelu nojautuu, ei toteudu CGI:n 167 a §:ssä säädetyllä verojärjestelmällä tavoiteltu päämäärä huomioon ottaen. Näin ollen väitettä, jossa tätä järjestelmää perustellaan verotuksellista koherenssia koskevalla tavoitteella, ei voida hyväksyä.

68 Saksan hallituksen väitteestä, jonka mukaan huomioon on otettu lähtövaltion ja määränpäävaltion verotuksellisen toimivallan jakautuminen, riittää kun todetaan, että, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 82 kohdassa todennut, nyt esillä oleva asia ei koske jäsenvaltioiden välisen verotustoimivallan jakoa eikä Ranskan viranomaisten oikeutta verottaa piileviä luovutusvoittoja ryhtymällä toimiin keinotekoisten kotipaikan siirtojen osalta, vaan sitä, ovatko tässä tarkoituksessa toteutetut toimenpiteet sijoittautumisvapautta koskevien vaatimusten mukaisia.

69 Tämän vuoksi esitettyyn kysymykseen on vastattava siten, että perustamissopimuksen 52 artiklassa määrättyä sijoittautumisvapauden periaatetta on tulkittava siten, että sen vastaista on se, että jäsenvaltio ottaa käyttöön veronkiertovaaran estämiseksi CGI:n 167 a §:ssä säädetyn kaltaisen piilevien luovutusvoittojen verotusjärjestelmän tilanteessa, jossa verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois tästä valtiosta.

Oikeudenkäyntikulut

70 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Ranskan, Tanskan, Saksan, Alankomaiden ja Portugalin hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Conseil d'État'n 14.12.2001 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) määrättyä sijoittautumisvapauden periaatetta on tulkittava siten, että sen vastaista on se, että jäsenvaltio ottaa käyttöön veronkiertovaaran estämiseksi Ranskan yleisen verolain 167 a §:ssä säädetyn kaltaisen vielä toteutumattomien luovutusvoittojen verotusjärjestelmän tilanteessa, jossa verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois tästä valtiosta.

Timmermans La Pergola von Bahr

Julistettiin Luxemburgissa 11 päivänä maaliskuuta 2004.

R. Grass

kirjaaja

V. Skouris

presidentti