N

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

7 päivänä syyskuuta 2006 *

Asiassa C-470/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Gerechtshof te Arnhem (Alankomaat) on esittänyt 27.10.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.11.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

N

vastaan

Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja J. Klučka (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– N, edustajanaan advocaat P. L. M. van Gorkom,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja C. A. H. M. ten Dam,

– Tanskan hallitus, asiamiehenään J. Molde,

– Saksan hallitus, asiamiehenään W.-D. Plessing,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. Albenzio,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.3.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisukysymys koskee EY 18 ja EY 43 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on N ja vastaajana Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo (jäljempänä Inspecteur) ja jossa on kyse jälkimmäisen tekemästä päätöksestä, jolla N:n tekemä oikaisuvaatimus vuoden 1997 tuloveroa ja sosiaalivakuutusmaksuja koskevasta verotuspäätöksestä jätettiin tutkimatta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Tuloverolaki

3 Vuoden 1964 tuloverolain (Wet op de inkomstenbelasting, jäljempänä WIB) 3 §:n mukaan kotimaisen verovelvollisen tulovero lasketaan verotettavasta tulosta, johon luetaan myös tämän lain 4 §:n mukaisesti merkittävästä omistusosuudesta saatu voitto.

4 WIB:n 20 a §:n 1 momentin b kohdan mukaan merkittävästä omistusosuudesta saatu voitto on sen voiton kokonaissumma, joka syntyy merkittävään omistusosuuteen kuuluvien osakkeiden tai osuuksien luovuttamisesta. Saman pykälän 3 momentin mukaan kyseessä on merkittävä omistusosuus, mikäli verovelvollisella on suoraan tai välillisesti hallussaan 5 prosenttia pääomayhtiön osakkeista tai osuuksista.

5 WIB:n 20 a §:n 6 momentin i kohdassa säädetään, että kotimaisen verovelvollisen aseman lakkaaminen muuten kuin kuoleman vuoksi katsotaan osakkeiden tai osuuksien luovutukseksi.

6 Oletetun luovutusvoiton laskutavat on määritetty WIB:n 20 c §:ssä. Tämän pykälän 1 momentin mukaan luovutusvoitto koostuu normaalitapauksessa luovutushinnan ja hankintahinnan erotuksesta. Kyseisen pykälän 4 momentin mukaan silloin, kun luovutus tai hankinta tapahtuu vastikkeetta, vastikkeeksi oletetaan se arvo, joka osakkeilla tai osuuksilla voidaan arvioida olevan niiden vaihdannassa luovutusajankohtana. Jos verovelvollinen asettuu asumaan pysyvästi Alankomaihin, saman pykälän 7 momentissa säädetään, että hankintahinnaksi katsotaan todellisen hankintahinnan sijasta osakkeiden tai osuuksien markkina-arvo sinä päivänä, kun mainittu verovelvollinen asettuu kyseiseen jäsenvaltioon.

7 WIB:n 20 c §:n 18 momentissa säädetään seuraavaa:

"Ministeriön asetuksella annetaan määräykset hankintahinnan määrittämisestä silloin, kun verovelvollisen omaisuuteen kuuluu – – sellaisen yhtiön osakkeita tai osuuksia, johon on edeltävän vuoden aikana verovelvollisen osalta sovellettu 20 a §:n 6 momentin i kohtaa. Ministeriön asetuksella voidaan myös antaa määräykset veron pienentämisestä niissä tilanteissa, joissa vero on määrätty 20 a §:n 6 momentin i kohtaa tai 49 §:n 4 momentin toista virkettä soveltaen, jos verovelvollinen palaa Alankomaihin kymmenen vuoden kuluessa siitä, kun hän on pysyvästi muuttanut pois Alankomaista."

Verotusmenettelystä annettu laki

8 Veronmaksun lykkäyksestä niissä tilanteissa, joissa kotimaisen verovelvollisen asema lakkaa muuten kuin kuoleman vuoksi, säädettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä verotusmenettelystä annetun vuoden 1990 lain (Invorderingswet, jäljempänä IW) 25 §:n 6 momentissa. Tässä säännöksessä viitattiin ministeriön asetukseen, jolla annettiin määräykset veronmaksun lykkäämisestä kymmenen vuoden ajaksi sillä edellytyksellä, että maksulle asetettiin riittävä vakuus. Tällainen lykkäys voitiin lopettaa, mikäli muun muassa ne osakkeet, joihin lykkäys perustui, luovutettiin WIB:n 20 a §:n 1 momentissa tai 6 momentin a–h kohdassa tarkoitetulla tavalla.

9 IW:n 26 §:n 2 momentissa säädettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä seuraavaa:

"Ministeriön asetuksella annetaan määräykset, joiden perusteella verovelvolliselle voidaan myöntää vapautus verosta, jonka maksamiselle on myönnetty lykkäystä 25 §:n 6 momentin nojalla:

– –

b) sellaiseen rahamäärään asti, joka vastaa näiden osakkeiden tai osuuksien luovutuksen yhteydessä saadusta 25 §:n 8 momentissa tarkoitetusta luovutusvoitosta ulkomailla tosiasiallisesti kannettua veroa, kun verosta vapautuksen määrä ei ylitä sen veron määrää, jota maksunlykkäys yhä koskee,

c) enintään siihen rahamäärään asti, joka maksusta on yhä maksamatta kymmenen vuoden jakson päätyttyä."

Verotusmenettelystä annetun lain täytäntöönpanoasetus

10 Erityisesti IW:n 25 ja 26 §:ssä viitataan saman lain täytäntöönpanoasetukseen (Uitvoeringsregeling invorderingswet, jäljempänä URIW). Tämän asetuksen 2 ja 4 §:ssä määrätään seuraavaa:

”2 §

1. Veronsaaja myöntää [IW:n] 25 §:n 6 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa verovelvollisen pyynnöstä päätöksellä, johon on mahdollista hakea muutosta, maksunlykkäystä ilman, että lykkäyksen aikana peritään korkoa, mikäli maksulle asetetaan riittävä vakuus ja veronsaajan tarkemmin määrittämät edellytykset täyttyvät.

2. Lykkäystä myönnetään [WIB:n] 20 a §:n 6 momentin i kohdan mukaisesti huomioon otettavasta voitosta johtuvan veron määrälle – – ja siitä perittävälle korolle – – .

3. Silloin kun ne osakkeet, osuudet, tuotto-oikeustodistukset tai saatavat, joita lykkäys koskee, on luovutettu [WIB:n] 20 a §:n 1 momentin tai 6 momentin a–h kohdassa tarkoitetulla tavalla, veronsaaja lopettaa muutoksenhakukelpoisella päätöksellä näitä osakkeita – – koskevan lykkäyksen.

– –

4 §

1. Veronsaaja antaa [IW:n] 26 §:n 2 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa verovelvollisen pyynnöstä mainitussa momentissa tarkoitettua rahamäärää koskevan muutoksenhakukelpoisen päätöksen tuloverosta vapauttamisesta, jolloin osaketta – – kohden vapautuksen määrä ei voi olla enemmän kuin alin seuraavista määristä:

1. kyseisen osakkeen – – osalta sen veron määrä, jota maksunlykkäys koskee,

2. sen veron määrä, joka ulkomailla on tosiasiallisesti kannettu tämän osakkeen – – luovutuksen yhteydessä saadusta luovutusvoitosta ja jota maksunlykkäys koskee 25 §:n 6 momentin mukaisesti – –."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 N muutti 22.1.1997 kotipaikkansa Alankomaista Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Alankomaista muuton hetkellä hän omisti yksin kolme Alankomaiden oikeuden mukaan perustettua rajavastuuyhtiötä (besloten vennootschap), joiden todellinen liikkeenjohto on ollut tästä samasta päivästä lähtien Curaçaolla (Alankomaiden Antillit).

12 N ilmoitti vuoden 1997 osalta verotettaviksi tuloikseen 15 664 697 Alankomaiden guldenia (NLG), joista 765 NLG oli hänen henkilökohtaisesta asunto-omaisuudestaan saatua tuloa ja 15 663 932 NLG merkittävistä omistusosuuksista saatua voittoa. Tämän ilmoituksen perusteella tehdyssä verotuspäätöksessä veroksi määrättiin 3 918 275 NLG, johon lisättiin 228 429 NLG:n suuruinen korko.

13 N sai pyynnöstään lykkäyksen näiden summien maksamiselle. Pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä voimassa olleen kansallisen lainsäädännön mukaan lykkäys edellytti kuitenkin vakuuksien asettamista. N antoi näin ollen pantiksi yhden yhtiönsä omistusosuudet.

14 Asiassa C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, 11.3.2004 annetun tuomion (Kok. 2004, s. I-2409) seurauksena valtiovarainministeriön valtiosihteeri esitti 13.4.2004 päivätyssä kirjeessään vastauksena Alankomaiden parlamentin alahuoneen jäsenen esittämiin kysymyksiin kantanaan, että vaatimusta vakuuksien asettamisesta maksunlykkäyksen edellytyksenä ei enää voida pitää voimassa. Tämän johdosta veronsaaja ilmoitti N:lle, että tämän asettaman vakuuden voitiin katsoa rauenneen.

15 N:llä on ollut vuodesta 2002 lähtien Isossa-Britanniassa maatila, johon kuuluu omenatarha.

16 Gerechtshof te Arnhemin käsiteltävänä olevan pääasian oikeusriidassa on olennaisesti kysymys siitä, onko sellainen verotusjärjestelmä itsessään, joka perustuu WIB:n,

IW:n ja URIW:n säännöksiin ja jossa verotettavana tapahtumana on sellaisen Alankomaissa asuvan henkilön, joka on merkittävän omistusosuuden haltija WIB:n 20 a §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla, kotipaikan siirto toiseen jäsenvaltioon, yhteisön oikeuden mukainen.

17 Toissijaisesti N kiistää tavan, jolla kyseinen verotusjärjestelmä on pantu täytäntöön. Hän katsoo erityisesti, että vakuuksien asettamisvelvollisuus, jonka täyttäminen oli edellytyksenä sille, että hän sai lykkäyksen WIB:n mukaisen veron maksamiseen, rajoittaa yhteisön oikeuden nojalla hänelle kuuluvista oikeuksista nauttimista. Lisäksi hän katsoo, että tätä rajoitusta ei voida poistaa taannehtivasti vain valtiovarainministeriön valtiosihteerin määräämällä mainittujen vakuuksien vapautuksella.

18 Lisäksi pääasian kantaja väittää, että se Alankomaiden järjestelmä, jolla myönnetään kiinteämääräinen oikeudenkäyntikulujen korvaus sille, joka voittaa asiansa tuomioistuimessa, on yhteisön oikeuden vastainen, koska se rajoittaa hollantilaisten oikeussubjektien mahdollisuuksia vedota tehokkaasti yhteisön oikeuteen.

19 Gerechtshof te Arnhem, joka käsittelee kysymystä WIB:n, IW:n ja URIW:n mukaisen verotusjärjestelmän yhteensopivuudesta EY 18 ja EY 43 artiklan kanssa, on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voiko jäsenvaltion asukas, joka muuttaa pois jäsenvaltiosta asuakseen pysyvästi toisessa jäsenvaltiossa, vedota ensin mainittua jäsenvaltiota vastaan käytävässä

oikeudenkäynnissä EY 18 artiklan soveltamiseen pelkästään sillä perusteella, että maastamuuton yhteydessä suoritettava verotus rajoittaa tai voi rajoittaa maastamuuttoa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Voiko jäsenvaltion asukas, joka muuttaa pois jäsenvaltiosta asuakseen pysyvästi toisessa jäsenvaltiossa, vedota ensin mainittua jäsenvaltiota vastaan käytävässä oikeudenkäynnissä EY 43 artiklan soveltamiseen silloin, kun ei ole selvää tai todennäköistä, että hän aikoo ryhtyä harjoittamaan ammattia toisessa jäsenvaltiossa mainitussa artiklassa tarkoitetulla tavalla? Onko tähän kysymykseen vastaamisen kannalta merkitystä sillä, että toimintaa aletaan harjoittaa kohtuullisen ajan kuluessa? Mikäli näin on, miten pitkä tällainen kohtuullinen aika on?

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

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

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

20 Lisäksi Gerechtshof te Arnhem toteaa, että "siltä osin, onko Alankomaiden oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskeva järjestelmä (joka perustuu kiinteämääräisiin korvauksiin) yhteisön oikeuden vastainen, mikäli verovelvollisen katsotaan voivan vedota yhteisön oikeuden rikkomiseen, Gerechtshof yhtyy Gerechtshof te 's-Hertogenboschin yhteisöjen tuomioistuimelle tältä osin esittämään kysymykseen, joka on johtanut asiassa C-376/03, D, 5.7.2005 annettuun tuomioon (Kok. 2005, s. I-5821)".

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

21 Kahdella ensimmäisellä kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää vastausta siihen, mitkä EY:n perustamissopimuksen määräykset ovat sovellettavissa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen asiaan. Kyseinen tuomioistuin haluaa erityisesti saada selvennyksen Euroopan unionin kansalaisten liikkumis- ja oleskeluvapauden ja sijoittautumisvapauden välisistä yhtymäkohdista ja suhteista.

22 Tältä osin on syytä todeta, että EY 18 artiklasta, jossa ilmaistaan yleisesti jokaisella unionin kansalaisella olevan oikeus vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, on erityismääräys EY 43 artiklassa (asia C-193/94, Skanavi ja Chryssanthakopoulos, tuomio 29.2.1996, Kok. 1996, s. I-929, 22 kohta).

23 Näin ollen ainoastaan siinä tapauksessa, että EY 43 artiklaa ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaikkiin osatekijöihin, niitä osatekijöitä, joita EY 43 artikla ei kata, on arvioitava EY 18 artiklan pohjalta.

EY 43 artiklan sovellettavuus

24 On tutkittava, voiko N vedota EY 43 artiklaan vain siksi, että hän on yhtiöidensä ainoa osakas.

25 Alankomaiden hallitus katsoo, että kyse ei ole sijoittautumisvapaudesta eikä tämän vapauden rajoituksesta, koska se, joka siihen vetoaa, ei harjoita tosiasiallisesti taloudellista toimintaa.

26 Tältä osin on todettava, että hyvin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 43 artiklassa tarkoitettu sijoittautumisen käsite on varsin laaja ja se merkitsee yhteisön jäsenvaltion kansalaisen mahdollisuutta osallistua pysyvästi ja jatkuvasti muun kuin sen jäsenvaltion taloudelliseen elämään, josta hän on peräisin (asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995, Kok. 1995, s. I-4165, 25 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on tarkemmin todennut, että kun verovelvollinen omistaa sellaisen yhtiön osakkeita, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa kuin siellä,

missä näiden osakkeiden omistajan asuinpaikka sijaitsee, määrän, joka vastaa 100:aa prosenttia tämän yhtiön pääomasta, verovelvolliseen sovelletaan epäilemättä sijoittautumisoikeutta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä (asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2787, 21 kohta).

27 Voi siis olla kyse sijoittautumisvapaudesta, kun yhteisön jäsenvaltion kansalainen, joka asuu jossakin jäsenvaltiossa, omistaa yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, mistä on aina kyse silloin, kun hän omistaa 100 prosenttia yhtiöosuuksista (ks. vastaavasti em. asia Baars, tuomion 22 ja 26 kohta).

28 On kuitenkin todettava, että pääasiassa kyseessä olevan oikeusriidan taustalla on tilanne, jossa yhteisön jäsenvaltion kansalainen, joka kotipaikkansa siirron jälkeen asuu jossakin jäsenvaltiossa ja omistaa yhtiöistä, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, kaikki yhtiöosuudet. Tästä seuraa, että mainitun siirron jälkeen N:n tilanne kuuluu EY 43 artiklan soveltamisalaan (ks. vastaavasti asia C-152/03, Ritter-Coulais, tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1711, 32 kohta).

29 Näin ollen ei ole tarpeen tutkia EY 18 artiklan sovellettavuutta.

30 Kahteen ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että sellainen yhteisön jäsenvaltion kansalainen kuin pääasian kantaja, joka kotipaikkansa siirron jälkeen

asuu jossakin jäsenvaltiossa ja omistaa kaikki yhtiöosuudet yhtiöistä, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, voi vedota EY 43 artiklaan.

Kolmas ja viides ennakkoratkaisukysymys

31 Kolmannella ja viidennellä kysymyksellään, joita on myös tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää vastausta siihen, onko EY 43 artiklaa tulkittava siten, että sen vastainen on sellainen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion säätämä järjestelmä, jossa omaisuuden arvonnousua verotetaan siinä tapauksessa, että verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka siirretään pois kyseisestä jäsenvaltiosta.

32 Alankomaiden vero-oikeudessa säädettiin pääasian oikeusriidan tosiseikkojen tapahtumahetkellä yhtiöosuuksien piilevää arvonnousua koskevasta verotusjärjestelmästä, jonka osalta verotettavana tapahtumana oli verovelvollisen, joka omistaa merkittävän osuuden yhtiöstä, kotipaikan siirto pois Alankomaista.

33 Tältä osin on aluksi huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu yhteisön oikeuden tässä kehitysvaiheessa jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta näiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (em. asia de Lasteyrie du Saillant, tuomion 44 kohta ja asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837, 29 kohta).

34 On kuitenkin selvää, että vaikka tällaisella järjestelmällä, josta WIB:llä, IW:llä ja URIW:llä säädettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, ei hollantilaista verovelvollista kielletä käyttämästä sijoittautumisoikeuttaan, siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten johdosta sillä kuitenkin rajoitetaan näiden oikeuksien käyttämistä.

35 Nimittäin analogisesti sen kanssa, mitä yhteisöjen tuomioistuin on jo vastaavan järjestelmän osalta lausunut (em. asia de Lasteyrie du Saillant, tuomion 46 kohta), verovelvolliseen, joka haluaa hänelle EY 43 artiklan mukaan kuuluvia oikeuksia käyttäen siirtää kotipaikkansa pois Alankomaiden alueelta, sovellettiin pääasian oikeusriidan tosiseikkojen tapahtumahetkellä epäedullisempaa kohtelua kuin henkilöön, joka pitää kotipaikkansa Alankomaissa. Tällä verovelvollisella oli velvollisuus pelkästään tämän siirron perusteella maksaa vero vielä toteutumattomasta tulosta, jota hänellä ei ollut käytettävissään, kun taas siinä tilanteessa, että hän olisi jatkanut asumista Alankomaissa, arvonnousua olisi verotettu vasta silloin ja vain siltä osin kuin se tosiasiallisesti olisi realisoitu. Tällä erilaisella kohtelulla saatettiin tehdä verovelvolliselle vähemmän houkuttelevaksi se, että hän siirtää kotipaikkansa pois Alankomaista.

36 Tämä päätelmä vahvistuu tutkittaessa kyseisen yhtiöosuuksien piilevää arvonnousua koskevan verotusjärjestelmän yksityiskohtaisia soveltamissäännöksiä. Ensinnäkin, vaikka maksun lykkäyksen saaminen oli ollut mahdollista, se ei ollut automaattista, vaan sille oli asetettu edellytyksiä, joihin kuului muun muassa vakuuksien asettaminen. Näillä viimeksi mainituilla on jo sinänsä rajoittava vaikutus, koska niillä estetään verovelvollista käyttämästä vakuudeksi annettua omaisuutta (ks. vastaavasti em. asia de Lasteyrie du Saillant, tuomion 47 kohta).

37 Lisäksi kotipaikan siirron jälkeen tapahtuneita osakkeiden arvonalentumisia ei otettu huomioon veroa pienentävinä seikkoina pääasian oikeusriidan tosiseikkojen tapahtumahetkellä. Tästä saattoi seurata, että vero, joka määrättiin mainitun siirron yhteydessä vielä realisoimattomasta arvonnoususta ja jolle oli myönnetty maksunlykkäystä sekä joka sitten tuli maksettavaksi, kun kyseiset osakkeet myöhemmin luovutettiin, olisi voinut olla suurempi kuin vero, joka verovelvollisen olisi tullut maksaa, mikäli osakkeet olisi luovutettu samana luovutusajankohtana ilman verovelvollisen kotipaikan siirtoa pois Alankomaista. Vero olisi näet siellä kannettu todellisen luovutuksessa saadun voiton, mahdollisesti alhaisemman tai jopa olemattoman, perusteella.

38 Lopuksi, kuten julkisasiamies perustellusti tuo esiin ratkaisuehdotuksensa 79 kohdassa, Alankomaista muuttamisen hetkellä edellytetty veroilmoituksen antaminen on lisämuodollisuus, joka saattaa estää asianomaista muuttamasta enempää ja joka koskee niitä verovelvollisia, jotka jatkavat kyseisessä jäsenvaltiossa asumista, vasta sillä hetkellä, kun he todellisuudessa luovuttavat omistusosuutensa.

39 Näin ollen pääasiassa kyseessä oleva verotusjärjestelmä on omiaan rajoittamaan sijoittautumisvapauden käyttämistä.

40 Kuitenkin hyvin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansalliset toimenpiteet, jotka voivat haitata perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä tai tehdä näiden vapauksien käyttämisestä vähemmän houkuttelevaa, voidaan silti hyväksyä edellyttäen, että niillä on yleisen edun mukainen tavoite, niillä voidaan taata tämän tavoitteen saavuttaminen eikä niillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen niillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi (ks. vastaavasti em. asia de Lasteyrie du Saillant, tuomion 49 kohta).

41 Sen edellytyksen osalta, että kyseisellä verojärjestelmällä on oltava yleisen edun mukainen tavoite, joka on myös oltava mahdollista saavuttaa tällä järjestelmällä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kun otetaan huomioon pääasiassa kyseessä olevien kansallisten säännösten antamisen syntyhistoria, niiden tarkoituksena on etenkin jakaa alueperiaatteen perusteella yhtiöosuuksien arvonnousua koskeva verotusvalta jäsenvaltioiden välillä. Alankomaiden hallituksen mukaan tämän sääntelyn tarkoituksena on myös estää kaksinkertainen verotus.

42 On yhtäältä muistettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on yhteisöjen tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 45 kohta). Toisaalta EY 293 artiklan mukaan jäsenvaltiot ryhtyvät keskenään tarvittaessa neuvotteluihin taatakseen kansalaistensa hyväksi kaksinkertaisen verotuksen poistamisen yhteisön alueella.

43 Kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehtyä yleissopimusta 90/436/ETY (EYVL 1990, L 225, s. 10) lukuun ottamatta yhteisön tasolla ei kuitenkaan ole ryhdytty minkäänlaisiin yhtenäistäviin tai yhdenmukaistaviin toimenpiteisiin, eivätkä jäsenvaltiot ole tehneet EY 293 artiklan nojalla tätä koskevia monenvälisiä sopimuksia (ks. vastaavasti asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2793, 23 kohta ja em. asia D, tuomion 50 kohta).

44 Tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin on jo lausunut, että yhteisön tason yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (em. asia Gilly, tuomion 24 ja 30 kohta; asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 57 kohta; asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11819, 93 kohta ja asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-1957, 47 ja 48 kohta).

45 Tältä osin on järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälistä käytäntöä ja varsinkin niitä mallisopimuksia, jotka Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö

(OECD) on laatinut (ks. em. asia Gilly, tuomion 31 kohta ja em. asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 48 kohta).

46 Omaisuuserien luovutuksesta saaduista voitoista kannetaan täten tulo- ja varallisuusveroja koskevan OECD:n malliverosopimuksen – erityisesti sen vuoden 2005 toisinnossa – 13 artiklan 5 kappaleen mukaan verot maassa, jossa luovuttaja asuu. Kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 96 ja 97 kohdassa, on tämän verotuksen alueperiaatteen mukaista, yhdistettynä ajalliseen osatekijään eli oleskeluun Alankomaissa sen ajanjakson aikana, jona veronalainen voitto on syntynyt, että kyseessä olevissa kansallisissa säännöksissä säädetään Alankomaissa syntyneestä arvonnoususta kannettavan sellaisen veron perimisestä, joka on määrätty kyseisen verovelvollisen maastamuuton yhteydessä ja jonka maksua on lykätty siihen, kunnes osakkeet luovutetaan tosiasiallisesti.

47 Tästä seuraa yhtäältä, että pääasiassa kyseessä olevalla toimenpiteellä on yleisen edun mukainen tavoite, ja toisaalta, että sillä voidaan taata mainitun tavoitteen saavuttaminen.

48 Lopuksi on tutkittava, ylittääkö pääasian oikeusriidassa kyseessä olevan kaltainen toimenpide sen, mikä on tarpeen sillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi.

49 Käsillä olevan tuomion 38 kohdassa on tosin todettu, että kotipaikan siirron hetkellä edellytetty veroilmoituksen antaminen, joka on välttämätöntä tuloveron laskemiseksi, on kyllä hallinnollinen muodollisuus, joka voi haitata asianomaista verovelvollista perusvapauksien käytössä tai tehdä näiden vapauksien käyttämisestä

tälle vähemmän houkuttelevaa, mutta sitä ei voida pitää suhteettomana sen oikeutetun tavoitteen kannalta, joka koskee verotusvallan jakoa etenkin jäsenvaltioiden välisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

50 Vaikka olisi ollut mahdollista määrittää sille jäsenvaltiolle, josta verovelvollinen on lähtöisin, kuuluva veron osa vasta jälkikäteen osakkeiden tosiasiallisen luovutuksen hetkellä, tämä ei olisi vähentänyt tällaiselle verovelvolliselle lankeavia velvollisuuksia. Sen veroilmoituksen lisäksi, joka tämän olisi pitänyt antaa Alankomaiden veroviranomaisille omistusosuuksiensa luovutuksen hetkellä, hänen olisi pitänyt säilyttää kaikki tositteet, joilla määritettäisiin osakkeiden markkina-arvo hänen kotipaikkansa siirron hetkellä sekä mahdolliset vähennyskelpoiset kulut.

51 Sitä vastoin velvollisuudesta asettaa vakuus, joka vaaditaan normaalisti erääntyneen veron maksunlykkäyksen saamiseksi, on todettava, että vaikka tällainen velvollisuus epäilemättä helpottaa tämän veron kantamista ulkomailla asuvalta, se ylittää sen, mikä on ehdottomasti tarpeen tällaisen verojärjestelmän, joka perustuu verotuksen alueperiaatteeseen, toimivuuden ja tehokkuuden takaamiseksi. On nimittäin olemassa perusvapauksia vähemmän rajoittavia keinoja.

52 Kuten julkisasiamies on tuonut esiin ratkaisuehdotuksensa 113 kohdassa, yhteisön lainsäätäjä on jo toteuttanut yhdenmukaistamistoimenpiteitä, joilla tavoitellaan olennaisilta osin samaa päämäärää. Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen, tiettyjen valmisteverojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/106/EY (EUVL L 359, s. 30), mukaan jäsenvaltio voi pyytää toisen jäsenvaltion viranomaisia toimittamaan sille kaikki tiedot, joiden perusteella se voi vahvistaa oikean tuloveron määrän (asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999, Kok. 1999, s. I-7641, 26 kohta ja asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6817, 42 kohta).

53 Lisäksi keskinäisestä avunannosta Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston rahoitusjärjestelmään kuuluvista toimista aiheutuvien saatavien sekä maatalousmaksujen ja tullien perinnässä 15 päivänä maaliskuuta 1976 annetussa neuvoston direktiivissä 76/308/ETY (EYVL L 73, s. 18), sellaisena kuin se on muutettuna 15.6.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/44/EY (EYVL L 175, s. 17), säädetään, että jäsenvaltio voi pyytää apua toiselta jäsenvaltiolta tiettyjä veroja, joihin kuuluvat tulo- ja varallisuusverot, koskevien saatavien perinnässä.

54 Lopuksi tässä yhteydessä voidaan katsoa tavoitellun päämäärän kannalta oikeasuhteiseksi ainoastaan sellainen arvopaperituloja koskeva verotusjärjestelmä, jossa otetaan täysin huomioon arvonalennukset, jotka saattavat aiheutua kyseisen verovelvollisen kotipaikan siirron jälkeen, ellei näitä arvonalennuksia sitten ole otettu huomioon jo vastaanottavassa jäsenvaltiossa.

55 Näin ollen kolmanteen ja viidenteen kysymykseen on vastattava, että EY 43 artiklaa on tulkittava siten, että sen vastainen on sellainen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion säätämä järjestelmä, jossa omaisuuden arvonnousua verotetaan siinä tapauksessa, että verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka siirretään pois kyseisestä jäsenvaltiosta, sikäli kuin tämän veron maksunlykkäyksen myöntäminen edellyttää vakuuksien asettamista ja sikäli kuin järjestelmässä ei täysin oteta huomioon arvonalennuksia, jotka aiheutuvat asianomaisen kotipaikan siirron jälkeen ja joita ei ole otettu huomioon vastaanottavassa jäsenvaltiossa.

Neljäs ennakkoratkaisukysymys

56 Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää vastausta siihen, poistaako sen vakuuden vapauttaminen, joka on asetettu arvopape-

reiden arvonnoususta kannettavan veron maksunlykkäyksen saamiseksi, olemassa olevan rajoituksen taannehtivasti pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa. Tuomioistuin kysyy lisäksi, vaikuttaako sen säädöksen muoto, jonka nojalla vakuus on vapautettu, jollakin tavalla tähän arviointiin. Tuomioistuin haluaa lopuksi tietää, onko näin mahdollisesti aiheutuneesta vahingosta maksettava korvausta.

57 Kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 128 kohdassa, vakuuden asettamisesta aiheutuu pääsääntöisesti kustannuksia. Erityisesti yhtiön osakkeiden panttaaminen saattaa vähentää niiden haltijan luottokelpoisuutta ja johtaa mahdollisesti siihen, että hänelle tarjotaan huonompia luottoehtoja. Tällaisia seurauksia ei täten poisteta taannehtivasti yksin vakuuden vapauttamisella.

58 Lisäksi on todettava, että vakuuden vapauttamisessa sovelletun säädöksen muotoa koskevalla kysymyksellä ei tältä osin ole merkitystä.

59 Siltä osin kuin on kyse mahdollisuudesta saada korvausta siitä vahingosta, joka on aiheutunut velvollisuudesta asettaa vakuus kyseisen veron maksunlykkäyksen saamiseksi, on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden tuomioistuinten on EY 10 artiklassa vahvistetun yhteistyöperiaatteen mukaisesti varmistettava yhteisön oikeuden välittömän oikeusvaikutuksen perusteella oikeussubjekteille syntyvän oikeussuojan toteutuminen. Koska kyseisellä alalla ei ole annettu yhteisön säännöksiä, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuden välittömään oikeusvaikutukseen perustuvat oikeussubjektien oikeudet. Nämä menettelysäännöt eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että yhteisön oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (ks. vastaavasti asia 33/76, Rewe, tuomio 16.12.1976, Kok. 1976, s. 1989, Kok. Ep. III, s. 271, 5 kohta; asia C-312/93, Peterbroeck, tuomio 14.12.1995, Kok. 1995, s. I-4599, 12 kohta ja yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1727, 85 kohta).

60 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on jo lausunut, että kansallisessa oikeudessa on säänneltävä edellä mainittuja periaatteita noudattaen kaikki perusteettomasti kannettujen verojen palauttamiseen liittyvät liitännäiskysymykset, kuten mahdollinen koron maksu, mukaan lukien päivä, josta lukien korko on laskettava, sekä koron suuruus (asia 26/74, Roquette frères v. komissio, tuomio 21.5.1976, Kok. 1976, s. 677, 11 ja 12 kohta; asia 130/79, Express Dairy Foods, tuomio 12.6.1980, Kok. 1980, s. 1887, Kok. Ep. V, s. 235, 16 ja 17 kohta sekä em. asia Metallgesellschaft ym., tuomion 86 kohta).

61 Asian laita ei ole eri tavoin silloin, kun kyse on vaatimuksesta maksaa viivästyskorkoa, jonka tarkoituksena on korvata vakuuksien asettamisesta aiheutuneet mahdolliset kulut, kun otetaan huomioon ne samankaltaisuudet, jotka ovat olemassa perusteettomasti kannettujen verojen palautuksen ja yhteisön oikeuden vastaisesti vaadittujen vakuuksien vapauttamisen välillä.

62 Lisäksi on huomattava, että yhteisön oikeuden vastaisesti vaaditun vakuuden asettamisen aiheuttama vahinko voi synnyttää vahingonkorvausvastuun riidanalaisen toimenpiteen tekijänä olevalle jäsenvaltiolle.

63 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta jäsenvaltiolla olisi velvollisuus korvata yksityisille sen syyksi luettavalla yhteisön oikeuden rikkomisella aiheutetut vahingot, seuraavan kolmen edellytyksen on täytyttävä: rikotulla oikeusnormilla on oltava tarkoitus antaa oikeuksia yksityisille, rikkomisen on oltava riittävän ilmeistä ja vahingon, joka on aiheutunut henkilöille, joiden oikeuksia on loukattu, on oltava välittömässä syy-yhteydessä valtion velvoitteen laiminlyöntiin. Näitä edellytyksiä on arvioitava tilanteen mukaan (yhdistetyt asiat C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du pêcheur ja Factortame, tuomio 5.3.1996, Kok. 1996, s. I-1029, 51 kohta; yhdistetyt asiat C-178/94, C-179/94 ja C-188/94–C-190/94, Dillenkofer ym., tuomio 8.10.1996, Kok. 1996, s. I-4845, 21 kohta sekä asia C-424/97, Haim, tuomio 4.7.2000, Kok. 2000, s. I-5123, 36 kohta).

64 Erityisesti toisen edellytyksen osalta yhteisöjen tuomioistuin on jo lausunut, että yhtäältä yhteisön oikeuden rikkominen on riittävän ilmeistä silloin, kun jäsenvaltio on lainsäädäntövaltaansa käyttäessään ylittänyt selvällä ja vakavalla tavalla sen toimivallan käytölle asetetut rajat (ks. em. yhdistetyt asiat Brasserie du pêcheur ja Factortame, tuomion 55 kohta sekä em. yhdistetyt asiat Dillenkofer ym., tuomion 25 kohta), ja toisaalta silloin, kun kyseisellä jäsenvaltiolla oli yhteisön oikeutta rikkoessaan oleellisesti vähentynyt tai jopa olematon harkintavalta, pelkän yhteisön oikeuden rikkomisen voidaan katsoa olevan riittävän ilmeinen rikkominen (asia C-5/94, Hedley Lomas, tuomio 23.5.1996, Kok. 1996, s. I-2553, 28 kohta).

65 Sen arvioimiseksi, onko yhteisön oikeuden rikkominen riittävän ilmeistä rikkomista, korvausvaadetta käsittelevän kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon kaikki sen käsiteltävänä olevaa tilannetta koskevat seikat. Näistä seikoista on mainittava rikotun oikeusnormin selkeys ja täsmällisyys, laiminlyönnin tai vahinkoa aiheuttaneen teon tahallisuus tai tahattomuus, mahdollisen oikeudellisen erehdyksen anteeksiannettavuus tai anteeksiantamattomuus ja se seikka, onko yhteisön toimielimen toiminta voinut myötävaikuttaa yhteisön oikeuden vastaisten kansallisten toimenpiteiden tai menettelyiden toteuttamiseen tai ylläpitämiseen (ks. em. yhdistetyt asiat Brasserie du pêcheur ja Factortame, tuomion 56 kohta ja em. asia Haim, tuomion 43 kohta).

66 Tältä osin on tuotava esiin, että kyseessä olevat yhteisön oikeuden oikeussäännöt ovat perustamissopimuksen määräyksiä, jotka olivat voimassa ja suoraan sovellettavissa jo ennen pääasian tosiseikkoja. Sinä ajankohtana, jolloin kyseinen verojärjestelmä tuli voimaan, eli 1.1.1997, yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan ollut vielä antanut edellä mainittua de Lasteyrie du Saillant -tuomiota, jossa se lausui ensimmäistä kertaa, että velvollisuus asettaa vakuus arvopapereiden arvonnoususta kannettavan veron maksunlykkäyksen saamiseksi, eli velvollisuus, joka on monessa suhteessa analoginen pääasiassa kyseessä olevan velvollisuuden kanssa, on sijoittautumisvapauden vastainen.

67 Näin ollen neljänteen kysymykseen on vastattava, että yhteisön oikeuden vastaisesti vaaditun vakuuden asettamisesta mahdollisesti aiheutuva rajoitus ei poistu taannehtivasti pelkästään tämän vakuuden vapauttamisella. Sen säädöksen muodolla, jonka nojalla vakuus on vapautettu, ei ole merkitystä tässä arvioinnissa. Silloin kun jäsenvaltiossa on säädetty viivästyskorosta sisäisen oikeuden vastaisesti vaaditun vakuuden palauttamisen yhteydessä, nämä korot tulevat maksettaviksi myös yhteisön oikeuden rikkomistapauksessa. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava yhteisöjen tuomioistuimen antamien suuntaviivojen mukaisesti ja vastaavuusperiaatetta sekä tehokkuusperiaatetta noudattaen, onko kyseisen jäsenvaltion korvattava vahinko, joka on aiheutunut velvollisuudesta asettaa tällainen vakuus.

Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskeva järjestelmä

68 Vaikka ennakkoratkaisupyynnön kysymysosassa ei mainita kuin edellä käsitellyt viisi kysymystä, tässä samassa päätöksessä olevasta viittauksesta edellä mainittuun asiaan D käy ilmi, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toivoo saavansa selvennyksen Alankomaiden oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevan järjestelmän yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden kanssa. Tässä tapauksessa se on yksi niistä kysymyksistä, joita tämä tuomioistuin joutuu käsittelemään pääasiassa kyseessä olevassa oikeusriidassa.

69 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että koska ennakkoratkaisulla on pyrittävä antamaan kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen tulkinta yhteisön oikeudesta, kansallisen tuomioistuimen on määriteltävä esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiasiat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat (ks. mm.

yhdistetyt asiat C-320/90–C-322/90, Telemarsicabruzzo ym., tuomio 26.1.1993, Kok. 1993, s. I-393, Kok. Ep. XIV, s. I-1, 6 ja 7 kohta; asia C-67/96, Albany, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-5751, 39 kohta ja asia C-176/96, Lehtonen ja Castors Braine, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2681, 22 kohta).

70 Ennakkoratkaisupyynnöissä annetut tiedot eivät ole tarpeen ainoastaan sen vuoksi, että yhteisöjen tuomioistuin voi niiden perusteella antaa soveltamiskelpoisen vastauksen, vaan myös siksi, että jäsenvaltioiden hallituksilla ja tietyillä muilla osapuolilla on niiden perusteella mahdollisuus esittää huomautuksensa yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Yhteisöjen tuomioistuimen on huolehdittava siitä, että kyseiset osapuolet voivat käyttää tätä mahdollisuutta, kun otetaan huomioon se, että mainitun määräyksen mukaan ainoastaan ennakkoratkaisupyynnöt annetaan tiedoksi näille osapuolille (ks. mm. asia C-458/93, Saddik, määräys 23.3.1995, Kok. 1995, s. I-511, 13 kohta; em. asia Albany, tuomion 40 kohta sekä em. asia Lehtonen ja Castors Braine, tuomion 23 kohta).

71 On kuitenkin todettava, että mainitut edellytykset eivät täyty oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevan järjestelmän osalta.

72 Näin ollen mainittua järjestelmää koskeva kysymys jätetään tutkimatta.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Sellainen yhteisön jäsenvaltion kansalainen kuin pääasian kantaja, joka kotipaikkansa siirron jälkeen asuu jossakin jäsenvaltiossa ja omistaa kaikki yhtiöosuudet yhtiöistä, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, voi vedota EY 43 artiklaan.**

2) **EY 43 artiklaa on tulkittava siten, että sen vastainen on sellainen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion säätämä järjestelmä, jossa omaisuuden arvonnousua verotetaan siinä tapauksessa, että verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka siirretään pois kyseisestä jäsenvaltiosta, sikäli kuin tämän veron maksunlykkäyksen myöntäminen edellyttää vakuuksien asettamista ja jossa ei täysin oteta huomioon arvonalennuksia, jotka aiheutuvat asianomaisen kotipaikan siirron jälkeen ja joita ei ole otettu huomioon vastaanottavassa jäsenvaltiossa.**

3) **Yhteisön oikeuden vastaisesti vaaditun vakuuden asettamisesta mahdollisesti aiheutuva rajoitus ei poistu taannehtivasti pelkästään tämän vakuuden vapauttamisella. Sen säädöksen muodolla, jonka nojalla vakuus on vapautettu, ei ole merkitystä tässä arvioinnissa. Silloin kun jäsenvaltiossa on säädetty viivästyskorosta sisäisen oikeuden vastaisesti vaaditun vakuuden palauttamisen yhteydessä, nämä korot tulevat maksettaviksi myös yhteisön oikeuden rikkomistapauksessa. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava yhteisöjen tuomioistuimen antamien suuntaviivojen mukaisesti ja vastaavuusperiaatetta sekä tehokkuusperiaatetta noudattaen, onko kyseisen jäsenvaltion korvattava vahinko, joka on aiheutunut velvollisuudesta asettaa tällainen vakuus.**

Allekirjoitukset