Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

12 päivänä heinäkuuta 2012*

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen — EY 18, EY 39 ja EY 43 artikla — ETA-sopimuksen 28 ja 31 artikla — Verolainsäädäntö — Verovelvollisen asuinpaikan siirtäminen ulkomaille — Velvollisuus sisällyttää kaikki vielä verottamatta olevat tulot viimeisen verokauden veron määräytymisperusteeseen — Verovelan maksun lykkäämisestä muodostuvan mahdollisen edun menettäminen

Asiassa C-269/09,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 15.7.2009,

Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja F. Jimeno Fernández, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Espanjan kuningaskunta, asiamiehenään M. Muñoz Pérez, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

jota tukevat

Saksan liittotasavalta, asiamiehinään M. Lumma, C. Blaschke ja K. Petersen, prosessiosoite Luxemburgissa,

Alankomaiden kuningaskunta, asiamiehinään C. Wissels ja M. de Ree, ja

Portugalin tasavalta, asiamiehenään L. Inez Fernandes,

väliintulijoina,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits ja M. Berger (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 29.6.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan sekä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pysyttänyt voimassa luonnollisten henkilöiden tuloverosta sekä yhteisöveroa, ulkomailla asuvien tuloveroa ja varallisuusveroa koskevien lakien osittaisesta muuttamisesta 28.11.2006 annetun lain nro 35/2006 (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio) (BOE nro 285, 29.11.2006, s. 41734, ja oikaisu BOE nro 57, 7.3.2007, s. 9634) 14 §:n, jossa velvoitetaan asuinpaikkansa ulkomaille siirtävät verovelvolliset sisällyttämään kaikki vielä verottamatta olevat tulot sen verokauden veron määräytymisperusteeseen, jona kyseiset henkilöt katsottiin viimeksi maassa asuviksi verovelvollisiksi.

Asiaa koskevat Espanjan oikeussäännöt

2 Lain nro 35/2006 14 §:n 1 momentissa, joka koskee verotettavien tulojen ajallista huomioon ottamista, säädetään seuraavasta perussäännöstä:

”Tuloja ja menoja, jotka määrittävät veron perusteeseen sisällytettävät tulot, verotetaan niitä vastaavana verokautena seuraavien perusteiden mukaisesti:

a) ansiotuloja ja pääomatuloja verotetaan verokautena, jonka kuluessa ne on maksettava niiden saajille

b) elinkeinotuloja verotetaan yhteisöverosta annettujen säännösten mukaisesti, jollei laissa ole toisin säädetty

c) omaisuuden arvonnousuja ja -laskuja verotetaan verovuonna, jonka kuluessa kyseinen muutos on tapahtunut.”

3 Mainitun lain 14 §:n 2 momentissa säädetään erityyppisten tulojen ajallista verotusta koskevista erityissäännöksistä.

4 Mainitun lain 14 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Mikäli henkilö lakkaa olemasta verovelvollinen asuinpaikkansa vaihtumisen vuoksi, hänen kaikki vielä verottamatta olevat tulonsa on sisällytettävä sen viimeisen verokauden, jolta oli tehtävä tuloveroilmoitus, veron määräytymisperusteeseen, siten kuin asetuksella tarkemmin säädetään; kyseiset tulot ilmoitetaan täydentävässä veroilmoituksessa, ilman mitään seuraamuksia, viivästyskorkoa tai lisämaksua.”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

5 Komissio katsoi, että asuinpaikkansa Espanjan ulkopuolelle siirtävien luonnollisten henkilöiden verokohtelusta annetulla kansallisella lainsäädännöllä rikottiin EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklaa sekä ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklaa, ja se lähetti Espanjan kuningaskunnalle 29.2.2008 virallisen

huomautuksen, jossa se totesi erityisesti, että kyseisellä syrjivällä kohtelulla rangaistaan henkilöitä, jotka haluavat muuttaa pois tästä jäsenvaltiosta, verrattuna henkilöihin, jotka haluavat asua siellä, koska ensin mainittujen on maksettava vero siirtohetkellä ilman mahdollisuutta lykätä sen maksamista.

6 Espanjan kuningaskunta esitti 7.5.2008 päivätyssä vastauksessaan syyt, joiden perusteella kyseinen järjestelmä ei sen mukaan merkitse EY:n perustamissopimuksen eikä myöskään ETA-sopimuksen rikkomista.

7 Komissio ei ollut vakuuttunut Espanjan kuningaskunnan väitteistä, joten se lähetti 17.10.2008 päivätyllä kirjeellä kyseiselle jäsenvaltiolle perustellun lausunnon, jossa se kehotti tätä toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa.

8 Espanjan kuningaskunta toisti 18.12.2008 päivätyssä kirjeessä pääasiallisesti jo aiemmassa yhteydenpidossaan esittämänsä väitteet.

9 Komissio ei ollut tyytyväinen tähän vastaukseen, joten se nosti käsiteltävänä olevan kanteen.

10 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentti hyväksyi 25.11.2009 tekemällään päätöksellä Saksan liittotasavallan, Alankomaiden kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan väliintulijoiksi tukemaan Espanjan kuningaskunnan vaatimuksia.

Kanne

Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat

11 Komissio katsoo, että kyseisellä Espanjan lainsäädännöllä kohdellaan verotuksellisesti epäedullisemmin luonnollisia henkilöitä, jotka siirtävät asuinpaikkansa ulkomaille, koska sen nojalla kaikkia vielä verottamatta olevia tuloja verotetaan sen verokauden veron määräytymisperusteessa, jona näillä henkilöillä oli viimeksi asuinpaikka tuossa maassa. Heidän on näin ollen maksettava vero asuinpaikkansa siirtohetkellä, vaikka verovelvollisilla, joiden asuinpaikka säilyy Espanjassa, ei ole tällaista velvollisuutta. Näin ollen tässä lainsäädännössä sallitaan syrjivä kohtelu, vaikka luonnollisiin henkilöihin pitäisi soveltaa samaa sääntöä siitä riippumatta, säilyykö heidän asuinpaikkansa kyseisessä maassa vaiko ei.

12 Komissio perustaa väitteensä pääasiallisesti asiassa C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, 11.3.2004 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-2409) ilmaistuihin periaatteisiin, vaikka se myöntääkin, että siinä oli kyse eri tosiseikoista kuin nyt käsiteltävässä asiassa.

13 Komissio vastaa aluksi väitteeseen, jonka mukaan rajoitukset, joita mainitusta Espanjan lainsäädännöstä saattaa aiheutua, ovat joka tapauksessa hyvin vähäisiä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikki kansalliset toimenpiteet, jotka ovat omiaan tekemään unionin kansalaisille vaikeammaksi tai vähemmän houkuttelevaksi käyttää perustamissopimuksessa taattua sijoittautumisvapautta, vaikka kyseisiä toimenpiteitä sovellettaisiinkin ilman kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää, ovat rajoituksia.

14 Komissio toteaa, että koska kyseinen lainsäädäntö on näin ollen työntekijöiden vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden rajoitus, se voisi periaatteessa olla perusteltu yleiseen etuun liittyvistä syistä, jotka koskevat tarvetta taata tehokas veronkanto ja verotusvallan jako. Se katsoo kuitenkin, että kyseinen lainsäädäntö ei ole suhteellisuusperiaatteen mukainen.

15 Komissio toteaa tämän osalta ensinnäkin, että kansallisen verojärjestelmän tehokkuus ei voi vaarantua, koska on olemassa muita asianmukaisia toimia, joiden avulla tehokkuus voidaan taata; näitä ovat erityisesti keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin

liittyvien saatavien perinnässä 15.3.1976 annettu neuvoston direktiivi 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; jäljempänä direktiivi 76/308), jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi 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; jäljempänä direktiivi 77/799), ja keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 26.5.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/55/EY (EUVL L 150, s. 28).

16 Komissio toteaa Espanjan kuningaskunnan väitteestä, jonka mukaan kyseiset unionin lainsäädäntötoimet ovat riittämättömiä takaamaan verojärjestelmien tehokkuuden, että jäsenvaltioiden tehtävänä on toteuttaa näiden direktiivien täytäntöönpanon takaamiseksi tarpeelliset keinot sekä korjata keskinäistä avunantoa koskevan järjestelmän käytännön soveltamisessa mahdollisesti toteamansa tietyt puutteet. Sitä vastoin jäsenvaltiot eivät voi toteuttaa kyseisen kansallisen lainsäädännön kaltaisia toimia, joista aiheutuu syrjintää.

17 Komissio toteaa vastauksena väitteeseen, jonka mukaan se on itse myöntänyt kyseisten lainsäädäntötoimien tehottomuuden, että Espanjan kuningaskunta on tyytynyt viittaamaan väitteidensä tueksi keskinäisestä avunannosta veroihin, tulleihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annettavaa neuvoston direktiiviä koskevan, 2.2.2009 tehdyn ehdotuksen (KOM(2009) 28 lopullinen) perustelujen yksittäisiin kohtiin. Komissio puolustaa tämän direktiiviehdotuksen perusteluja ja toteaa, että ehdotuksen tavoitteena on saada aikaan parannuksia eikä perustaa uutta avunantojärjestelmää, mikä pätee sen mukaan myös tietojenvaihtoa koskevan lainsäädännön osalta. Lisäksi komissio kiistää Espanjan kuningaskunnan mainittua ehdotusta koskevat väitteet erityisesti sen osalta, kuinka suuri osa vaadituista saatavista on tosiasiallisesti peritty.

18 Komissio katsoo toiseksi, kiistämättä jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa verolainsäädäntöjään niiden alueella saatuihin tuloihin myös silloin, kun verovelvollinen on siirtänyt toimintansa toiseen jäsenvaltioon, että verotusvallan jaon säilyttäminen ei oikeuta sitä, että verovelvollisiin sovellettavia sääntöjä muutettaisiin pelkästään sillä perusteella, että asuinpaikka siirretään ulkomaille.

19 Komissio esittää epäilyjä siitä, onko nyt käsiteltävässä asiassa merkitystä ensinnäkin asiassa C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, 3.10.2006 annetulla tuomiolla (Kok., s. I-9461), koska tuon tuomion taustalla olleessa asiassa ei ollut kyseessä verovelvollisen asuinpaikan siirto toiseen jäsenvaltioon, sekä toisaalta asiassa C-403/03, Schempp, 12.7.2005 annetulla tuomiolla (Kok., s. I-6421), erityisesti siksi, että viimeksi mainitussa asiassa asuinpaikan siirrosta ei aiheutunut verovelvollisten erilaista verokohtelua eikä vapaata liikkuvuutta tai sijoittautumisvapautta loukattu.

20 Lisäksi komissio riitauttaa viittauksen asiassa C-470/04, N, 7.9.2006 annettuun tuomioon (Kok., s. I-7409), koska siinä todettiin, että verovelka voitiin määrittää asuinpaikan siirron hetkellä, mitä komissio pitää oikeutettuna, toisin kuin nyt käsiteltävän asian kohteena olevaa lainsäädäntöä, jossa säädetään myös verovelan maksusta.

21 Komissio kiistää tässä samassa asiayhteydessä myös kaikki väitteet, jotka on esitetty asiassa C-282/07, Truck Center, 22.12.2008 annetun tuomion (Kok., s. I-10767) soveltamiseksi, ja korostaa erityisesti sitä, että tuon asian kohteena oleva verotus oli luonteeltaan erilainen.

22 Komissio toteaa kolmanneksi sen oletuksen osalta, että verovelvollisen ja Espanjan verohallinnon väliset siteet katoavat verovelvollisen asuinpaikan siirtyessä ulkomaille, ettei pidä paikkaansa, että verovelvollinen menettäisi kaikki siteet verohallintoon ja että tämän siirron vuoksi mahdollisen verovelan maksua ei voitaisi enää vaatia ryhtymällä pakkotäytäntöönpanoon tai pakkokeinojen käyttöön.

23 Lisäksi komissio vastaa väitteeseen, jonka mukaan asuinpaikkansa ulkomaille siirtävällä verovelvollisella olisi mahdollisuus lykätä veronmaksua toimittamalla tietyt takeet, jotka eivät kuitenkaan ole rajoittavampia kuin ne, jotka vaaditaan Espanjassa asuvalta verovelvolliselta, että Espanjassa asuvalla verovelvollisella on automaattisesti mahdollisuus lykätä veron maksua, ilman velvollisuutta noudattaa asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävälle verovelvolliselle asetettuja vaatimuksia.

24 Komissio toteaa kyseisen lainsäädännön soveltamisesta ETA-sopimuksen osapuolina oleviin valtioihin, joilla ei ole unionin jäsenvaltioiden asemaa, että vaikka nyt käsiteltävän tuomion 15 kohdassa mainittuja direktiivejä ei voida soveltaa näihin valtioihin, tämä päättely pätee kuitenkin tapauksissa, joissa on tehty kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, johon sisältyy tietojenvaihtoa koskeva lauseke. Lisäksi se muistuttaa, että tapauksissa, joissa näissä direktiiveissä säädettyjä mekanismeja vastaavien toimien puuttuessa ei ole välitöntä keinoa verosaatavan perimiseksi, kyseisellä verovelvollisella saattaa kuitenkin olla Espanjassa omaisuutta, joka voi olla pakkotäytäntöönpanon tai pakkokeinojen kohteena.

25 Espanjan kuningaskunta, jota Portugalin tasavalta tältä osin tukee, kiistää ensinnäkin sen, että kyseisellä lainsäädännöllä rajoitettaisiin komission vetoamia perusvapauksia, ja se katsoo, että edellä mainitussa asiassa Lasteyrie du Saillant annettua tuomiota ei voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa, koska kyseinen lainsäädäntö ei koske piilevien arvonnousujen vaan jo toteutuneiden tulojen verotusta.

26 Espanjan kuningaskunta ja Portugalin tasavalta väittävät tässä yhteydessä lisäksi yhtäältä, että kyseisen lainsäädännön nojalla verovelvollisella, joka siirtää verotuksellisen kotipaikkansa, ei ole velvollisuutta maksaa veroja tulosta, joka ei ole vielä toteutunut ja jota hänellä ei näin ollen vielä ole.

27 Koska toisaalta kyseisen lainsäädännön nojalla otetaan ennakolta huomioon ainoastaan Espanjassa jo saadut tulot mutta ei tulevista tuloista kannettavaa veroa, se ei voi missään tapauksessa johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Tästä syystä tällaisella lainsäädännöllä ei voi olla kielteistä vaikutusta henkilön päättäessä, aikooko hän käyttää liikkumis-, oleskelu- tai sijoittautumisvapauttaan.

28 Espanjan kuningaskunta, jota kaikki väliintulijoina olevat jäsenvaltiot tukevat tältä osin, toteaa toiseksi, että vaikka oletettaisiinkin, että kyseisellä lainsäädännöllä rajoitetaan komission mainitsemia vapauksia, se on perusteltu yleiseen etuun liittyvistä syistä, joilla pyritään takaamaan jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon tasapaino, tehokas veronkanto ja Espanjan verotusjärjestelmän johdonmukaisuus.

29 Espanjan kuningaskunta katsoo verotusvallan jaon tasapainon säilyttämisen osalta, että edellä mainitussa asiassa N annettu tuomio on merkityksellinen nyt käsiteltävää lainsäädäntöä arvioitaessa, koska sillä tavoitellaan samaa päämäärää kuin mainitun tuomion kohteena olleella Alankomaiden lainsäädännöllä.

30 Espanjan kuningaskunta toteaa veronkannon takaamisen osalta, että nyt käsiteltävällä lainsäädännöllä pyritään välttämään se, että sellaisten verovelvollisten, joilla ei ole enää asuinpaikkaa Espanjassa ja jotka menettävät siten kaikki siteet Espanjan verohallintoon, jo saamat tulot otetaan vasta myöhemmin huomioon.

31 Espanjan kuningaskunta muistuttaa tämän osalta, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan maassa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteet eivät yleisesti ottaen ole toisiinsa rinnastettavia välittömien verojen alalla. Toisaalta se korostaa sitä, että maassa asuvat verovelvolliset kuuluvat välittömästi kyseisen jäsenvaltion verohallinnon valvontaan ja tämä voi määrätä veronmaksun pakkotäytäntöönpanosta. Sitä vastoin ulkomailla asuvien verovelvollisten osalta verojen periminen edellyttää heidän asuinvaltionsa verohallinnon avunantoa.

32 Näissä olosuhteissa on ilmeistä, että kun verovelvollisen asuinpaikka lakkaa olemasta Espanjassa, tästä aiheutuu Espanjan viranomaisille oikeudellisia ja tosiasiallisia rajoituksia, jotka vaikeuttavat tai estävät verovelkojen perimistä ja näillä viranomaisilla veronkannon osalta olevan toimivallan käyttöä.

33 Espanjan kuningaskunta toteaa tässä asiayhteydessä, että sisäiset mekanismit ja unionin yhteistyömekanismit eivät rinnastu toisiinsa. Tästä syystä ei voida kieltää sitä, että säännös, jolla pyritään nimenomaisesti poistamaan pääasialliset vaikeudet veronkannossa tapauksissa, joissa velallisena on ulkomailla asuva verovelvollinen, voi olla perusteltu, vaikka olisikin mahdollista turvautua yhteistyömekanismiin. Espanjan kuningaskunta esittää erityisesti Saksan liittotasavallan tukemana lisäksi, että yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt tämän kannan edellä mainitussa asiassa Truck Center.

34 Espanjan kuningaskunta, jota tukee tältä osin erityisesti Portugalin tasavalta, toteaa verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseen liittyvää tavoitetta koskevista väitteistä, että se, että verovelvollinen, joka siirtää asuinpaikkansa ulkomaille, menettää siteet kansalliseen veroviranomaiseen, oikeuttaa sen, että tällaisiin verovelvollisiin voidaan soveltaa erilaista lainsäädäntöä ja että he menettävät veron maksun lykkäämisestä muodostuvan edun.

35 Espanjan kuningaskunta toteaa Saksan liittotasavallan ja Portugalin tasavallan tukemana kolmanneksi, että kyseinen lainsäädäntö on oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuihin päämääriin, koska direktiivit 76/308, 77/799 ja 2008/55 ovat osoittautuneet ilmeisen riittämättömiksi takaamaan verojärjestelmien tehokkuuden, kuten sekä komissio, Euroopan talous- ja sosiaalikomitea että Euroopan unionin neuvosto ovat todenneet useaan otteeseen muun muassa lainsäädäntötoimien esitöissä. Sen mukaan nämä toimielimet ovat siten myöntäneet, että olemassa olevat keskinäistä avunantoa koskevat välineet ovat puutteellisia ja edellyttävät perustavaa uudistusta.

36 Espanjan hallitus viittaa 19.12.2006 annettuun komission tiedonantoon neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle, jonka otsikko on ”Maastapoistumisverotus (exit taxation) ja tarve koordinoida jäsenvaltioiden veropolitiikkoja” (KOM(2006) 825 lopullinen), ja maastapoistumisverotuksen koordinoinnista 2.12.2008 annettuun neuvoston päätöslauselmaan (EUVL C 323, s. 1) ja väittää, että koska todennäköisyys onnistua perimään verosaatavat asuinpaikkansa Espanjan ulkopuolelle siirtäneeltä verovelalliselta olemassa olevan keskinäistä avunantoa koskevan järjestelmän avulla on vähäinen tai jopa olematon, tällaisesta perimisestä aiheutuu ilmeisen suhteettomia hallinnollisia kustannuksia.

37 Espanjan kuningaskunta toteaa, ettei ole olemassa kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä toteutettuja toimia vähemmän rajoittavia keinoja. On totta, että komission omaksumassa näkemyksessä myönnetään jäsenvaltiolle, josta verovelvollinen poistuu, verotusoikeus, mutta siltä riistetään tehokkaat mekanismit, joiden avulla vero voidaan periä.

38 Saksan liittotasavalta korostaa ensinnäkin, että kyseinen lainsäädäntö ei liity suoraan eikä välillisesti verovelvollisen kansalaisuuteen. Tässä lainsäädännössä ei näet tehdä eroa kyseisessä maassa ja ulkomailla asuvien verovelvollisten välillä, vaan ainoana erotteluperusteena on asuinpaikan siirto toiseen jäsenvaltioon. Vaikka ei ole mahdotonta, että tällaisella lainsäädännöllä voi olla vaikutusta käsiteltävässä asiassa vedotuista perusvapauksista seuraavien oikeuksien käyttöön, rajoitukset, joihin tämä lainsäädäntö mahdollisesti johtaa, ovat vähäisiä, koska kyseinen lainsäädäntö koskee vain jo toteutuneiden tulojen verotusta ja niistä johtuva verovelka vastaa määrää, jonka velallinen on jo saanut.

39 Saksan liittotasavalta katsoo toiseksi, että kyseiset vähäiset perusvapauksien rajoitukset ovat joka tapauksessa oikeutettuja, ja toteaa väitteestä, jonka mukaan on tarpeen taata tehokas veronkanto, että edellä mainitussa asiassa FKP Scorpio Konzertproduktionen annettua tuomiota voidaan soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa.

40 Saksan liittotasavalta katsoo, että vaikka edellä mainitussa asiassa N annetussa tuomiossa todettiinkin, että oli syytä turvautua direktiiveissä 76/308 ja 77/799 säädettyyn keskinäiseen hallinnolliseen avunantoon, keskinäisen avunannon voidaan sen mukaan katsoa olevan ensisijaista vain, jos on olemassa vastaava perimismahdollisuus, jota ei ole nyt käsiteltävässä asiassa, ja tähän järjestelmään ei voida turvautua, jos mahdollisuus toteuttaa avunanto on vain teoreettinen.

41 Saksan liittotasavalta riitauttaa tässä yhteydessä komission väitteen, jonka mukaan olemassa olevat vaikeudet johtuvat jäsenvaltioiden laiminlyönneistä erityisesti direktiivin 76/308 täytäntöönpanossa; sen mukaan komissio kannattaa periaatteessa jäsenvaltioiden ehdotonta velvollisuutta turvautua unionin toimiin. Asiassa C-318/07, Persche, 27.1.2009 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-359) on kuitenkin todettu, että jäsenvaltioiden ei tarvitse turvautua unionin mekanismeihin, jos niistä vaikuttaa siltä, ettei tällainen menettely tule menestymään.

42 Saksan liittotasavalta väittää lisäksi, että kyseisestä kansallisesta lainsäädännöstä luopuminen mahdollistaisi sen, että verovelvolliset voisivat tietyissä tilanteissa välttyä täysin veronmaksulta. Näin saattaisi olla erityisesti silloin, kun verovelvollinen siirtää asuinpaikkansa kolmanteen maahan, koska tällöin ei voida soveltaa unionin lainsäädäntötoimia. Tästä syystä kyseinen lainsäädäntö on sen mukaan pysytettävä voimassa, jotta voidaan taata tehokas veronperintä.

43 Alankomaiden kuningaskunta, joka yhtyy Espanjan kuningaskunnan kaikkiin väitteisiin, katsoo lisäksi, että komissio ei ole osoittanut riittävällä tavalla, että kyseinen lainsäädäntö on ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan vastainen.

44 Alankomaiden kuningaskunta väittää tässä yhteydessä, että kun otetaan huomioon direktiivien 76/308, 77/799 ja 2008/55 keskinäistä avunantoa koskevat säännökset, komission väite, jonka mukaan Espanjan viranomaisilla on käytettävissään vähemmän rajoittavia toimenpiteitä voidakseen taata verojärjestelmän tehokkuuden näihin säännöksiin turvautumalla, on tehoton siltä osin kuin näitä direktiivejä ei voida soveltaa valtioissa, jotka ovat ETA-sopimuksen osapuolia mutta eivät unionin jäsenvaltioita.

45 Koska Espanjan kuningaskunta ei ole tehnyt Norjan kuningaskunnan, Islannin tasavallan eikä Liechtensteinin ruhtinaskunnan kanssa kahdenvälistä sopimusta keskinäisestä avunannosta verojen kannossa tai perinnässä, Espanjan viranomaisilla ei ole silloin, kun verovelvollinen siirtää asuinpaikkansa johonkin näistä valtioista, käytettävissään mitään keinoja voidakseen saada aikaan tehokkaan yhteistyön kyseisten valtioiden viranomaisten kanssa. Koska Espanjan kuningaskunta ei tästä syystä voi toteuttaa verosaatavien perimistä koskevia toimenpiteitä tapauksessa, jossa verovelvollinen ei ole maksanut niitä vapaaehtoisesti, kyseisen verotuksellisen toimenpiteen oikeasuhteisuutta ei voida asettaa kyseenalaiseksi.

46 Portugalin tasavalta toteaa lisäksi, että nyt käsiteltävää asiaa on tarkasteltava edellä mainitussa asiassa N annetusta tuomiosta johtuvien periaatteiden valossa, ja huomauttaa perustelusta, joka koskee tarvetta taata tehokas veronkanto, ettei nyt käsiteltävässä asiassa voida soveltaa oikeuskäytäntöä, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat vaatia verotuksellista etua vaativaa verovelvollista toimittamaan sellaisia asiaa koskevia selvityksiä, joiden perusteella veroviranomaiset voivat suorittaa tarpeelliset tarkastukset, koska siinä ei ole kyse tällaisen edun myöntämisestä.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

47 Aluksi on muistutettava, että vaikka välitön verotus vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuuluu unionin oikeuden tässä kehitysvaiheessa jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. asia C-155/09, komissio v. Kreikka, tuomio 20.1.2011, Kok., s. I-65, 39 kohta; asia C-10/10, komissio v. Itävalta, tuomio 16.6.2011, Kok., s. I-5389, 23 kohta; asia C-250/08, komissio v. Belgia, tuomio 1.12.2011, Kok., s. I-12341, 33 kohta ja asia C-253/09, komissio v. Unkari, tuomio 1.12.2011, Kok., s. I-12391, 42 kohta).

48 Näin ollen on tutkittava, rajoitetaanko kyseisellä luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetulla kansallisella lainsäädännöllä, jossa velvoitetaan asuinpaikkansa ulkomaille siirtävät verovelvolliset sisällyttämään kaikki vielä verottamatta olevat tulot sen verokauden veron määräytymisperusteeseen, jona kyseiset henkilöt katsottiin viimeksi maassa asuviksi verovelvollisiksi, EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklassa sekä ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklassa vahvistettuja henkilöiden liikkumisvapauksia.

Kanneperusteet, jotka koskevat perustamissopimuksen määräysten rikkomista

49 EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan rikkomista koskevista kanneperusteista on todettava, että EY 18 artiklasta, jossa ilmaistaan yleisesti jokaisella unionin kansalaisella oleva oikeus vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, on työntekijöiden vapaan liikkuvuuden osalta erityismääräys EY 39 artiklassa ja sijoittautumisvapauden osalta EY 43 artiklassa (ks. asia C-152/05, komissio v. Saksa, tuomio 17.1.2008, Kok., s. I-39, 18 kohta; em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 41 kohta ja em. asia komissio v. Unkari, tuomion 44 kohta).

50 Näin ollen nyt tarkasteltavaa verojärjestelmää on ensin tutkittava EY 39 ja EY 43 artiklan kannalta ja vasta sen jälkeen suhteessa EY 18 artiklaan sellaisten henkilöiden osalta, jotka siirtyvät jäsenvaltiosta toiseen asettuakseen sinne syistä, jotka eivät liity taloudellisen toiminnan harjoittamiseen.

– EY 39 ja EY 43 artiklaa koskevat rajoitukset

51 Kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa unionin kansalaisten kaikenlaista ammattitoiminnan harjoittamista koko Euroopan unionin alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (ks. em. asia komissio v. Saksa, tuomion 21 kohta; em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 43 kohta ja em. asia komissio v. Unkari, tuomion 46 kohta).

52 Vaikka näiden määräysten tarkoituksena niiden sanamuodon mukaan on varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, on todettava, että tämän osana jäsenvaltioiden kansalaisilla on erityisesti suoraan perustamissopimukseen perustuva oikeus lähteä kotimaastaan, siirtyä toisen jäsenvaltion alueelle ja oleskella siellä taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi (ks. vastaavasti mm. asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok., s. I-4921, 95 kohta ja asia C-212/06, Gouvernement de la Communauté française ja Gouvernement wallon, tuomio 1.4.2008, Kok., s. I-1683, 44 kohta).

53 Säännösten, joilla estetään jäsenvaltion kansalaista lähtemästä kotimaastaan käyttääkseen oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tai tehdään siitä vähemmän houkuttelevaa, on siis katsottava rajoittavan tätä vapautta, vaikka näitä säännöksiä sovellettaisiin riippumatta kyseisten työntekijöiden kansalaisuudesta (ks. mm. asia C-318/05, komissio v. Saksa, tuomio 11.9.2007, Kok., s. I-6957, 115 kohta).

54 Samoin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan henkilöiden sijoittautumisvapauden rajoituksina on myös pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. sijoittautumisvapauden osalta asia C-442/02, CaixaBank France, tuomio 5.10.2004, Kok., s. I-8961, 11 kohta ja asia C-371/10, National Grid Indus, tuomio 29.11.2011, Kok., s. I-12273, 36 kohta).

55 Näin ollen on todettava, että – toisin kuin Saksan liittotasavalta ja Portugalin tasavalta väittävät – EY 39 ja EY 43 artiklalla kielletään sijoittautumisvapauden vähäinenkin tai vähämerkityksinen rajoittaminen (ks. sijoittautumisvapauden osalta asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok., s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 21 kohta; asia C-34/98, komissio v. Ranska, tuomio 15.2.2000, Kok., s. I-995, 49 kohta ja em. asia Lasteyrie du Saillant, tuomion 43 kohta).

56 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että vaikka lain nro 35/2006 14 §:n 3 momentissa ei kielletä Espanjassa asuvaa verovelvollista käyttämästä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, tämä säännös on kuitenkin omiaan rajoittamaan kyseisen oikeuden käyttämistä, koska sillä on vähintäänkin ehkäisevä vaikutus sellaisiin verovelvollisiin, jotka haluavat asettua asumaan toiseen jäsenvaltioon.

57 Kyseisen kansallisen lainsäädännön nojalla käytettäessä EY 39 ja EY 43 artiklassa taattuja oikeuksia kotipaikan siirrosta Espanjan ulkopuolelle seuraa verovelvolliselle velvollisuus maksaa vero sellaisia verovelvollisia aikaisemmin, jotka jatkavat asumistaan Espanjassa. Tällaisella erilaisella kohtelulla kohdellaan verotuksellisesti epäedullisemmin luonnollisia henkilöitä, jotka siirtävät asuinpaikkansa ulkomaille, koska siinä säädetään, että kaikki vielä verottamatta olevat tulot on sisällytettävä sen verokauden veron määräytymisperusteeseen, jona kyseiset henkilöt katsottiin viimeksi maassa asuviksi verovelvollisiksi (ks. analogisesti em. asia de Lasteyrie du Saillant, tuomion 46 kohta ja em. asia N, tuomion 35 kohta).

58 On totta, kuten Espanjan kuningaskunta, Saksan liittotasavalta, Alankomaiden kuningaskunta ja Portugalin tasavalta toteavat, että kyseinen Espanjan lainsäädäntö koskee ainoastaan jo toteutuneiden ja veroviranomaisten tiedossa olevien tulojen verotusta. Tästä syystä verovelan velallinen ei joudu maksamaan ylimääräistä veroa siirtäessään asuinpaikkansa. Hän ainoastaan menettää edun, joka saattaa helpottaa tuon velan maksamista.

59 Ei voida kuitenkaan kieltää sitä, että tämän edun poistaminen aiheuttaa ilmeisen haitan kassatilanteen kannalta. Unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut tässä yhteydessä, että kassatilanteeseen liittyvän etuuden epääminen rajat ylittävissä tilanteissa rajoittaa sijoittautumisvapautta, kun se myönnetään vastaavassa tilanteessa jäsenvaltion alueella (ks. vastaavasti mm. yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok., s. I-1727, 44, 54 ja 76 kohta; asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002, Kok., s. I-10829, 36–38 kohta; asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok., s. I-10837, 32 kohta ja asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok., s. I-2647, 29 kohta).

60 Nyt käsiteltävässä asiassa näin todettu erilainen kohtelu ei selity sillä, että tilanteet ovat objektiivisesti katsoen erilaisia. Kun on kyse sellaisesta jäsenvaltion lainsäädännöstä, jonka tarkoituksena on verottaa jo toteutuneita tuloja, asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän henkilön tilanne vastaa nimittäin asuinpaikkansa ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa säilyttävän henkilön tilannetta siltä osin kuin on kyse jo toteutuneiden tulojen verotuksesta, jotka ovat syntyneet ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa ennen asuinpaikan siirtoa (ks. analogisesti em. asia National Grid Indus, tuomion 38 kohta).

61 Näin ollen on todettava, että pääasian kohteena oleva toimi on omiaan rajoittamaan EY 39 ja EY 43 artiklassa vahvistettujen vapauksien käyttöä.

– Rajoitusten oikeuttaminen

62 Hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että 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, että niillä voidaan taata tämän tavoitteen toteutuminen ja että niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. em. asia komissio v. Saksa, tuomio 17.1.2008, 26 kohta; em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 51 kohta; em. asia komissio v. Unkari, tuomion 69 kohta ja em. asia National Grid Indus, tuomion 42 kohta).

63 Näin ollen on tutkittava, voidaanko kyseisestä lainsäädännöstä johtuva erilainen kohtelu sellaisten henkilöiden, jotka haluavat siirtää asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon, ja toisaalta Espanjassa edelleen asuvien henkilöiden välillä oikeuttaa sellaisilla Espanjan kuningaskunnan ja sen vaatimuksia väliintulossaan tukeneiden jäsenvaltioiden vetoamien syiden kaltaisilla yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, joita ovat verovelkojen tehokas periminen, jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon tasapaino sekä tarve taata verotusjärjestelmän johdonmukaisuus.

64 Perustelusta, joka koskee tarvetta taata verosaatavan tehokas periminen, on todettava aluksi, että oikeuskäytännön mukaan tällä tarpeella voidaan perustella perusvapauksien rajoitus (ks. vastaavasti em. asia FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomion 35 kohta).

65 Espanjan kuningaskunta väittää tämän osalta erityisesti, että nyt käsiteltävässä lainsäädännössä pyritään välttämään se, että sellaisten verovelvollisten, jotka muuttavat Espanjasta ja jotka menettävät siten kaikki siteet Espanjan verohallintoon, mikä vaikeuttaa sekä oikeudellisesti että tosiasiallisesti veronkantoa tai estää sen, jo saamat tulot otettaisiin huomioon eri tavalla. Lukuisissa tapauksissa olisi hyvin vaikeaa löytää verovelvollista. Lisäksi Espanjan kuningaskunta riitauttaa komission väitteen, jonka mukaan verovelvolliset, jotka eivät asu Espanjassa, saavat usein sieltä tuloja tai omistavat siellä huomattavan osan omaisuudestaan.

66 Espanjan kuningaskunta väittää näin ollen, että kyseinen lainsäädäntö on oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuun päämäärään, koska unionin jäsenvaltioiden väliset hallinnollista yhteistyötä ja keskinäistä avunantoa koskevat välineet ovat osoittautuneet ilmeisen riittämättömiksi takaamaan verojärjestelmän tehokkuuden.

67 Komissio myöntää, että verovelan välitön periminen hetkellä, jolloin verovelvollinen muuttaa asumaan toiseen jäsenvaltioon, voi pääsääntöisesti olla oikeutettua yleisen edun mukaisella syyllä, joka koskee tarvetta taata verosaatavien tehokas periminen. Se katsoo kuitenkin, että tällä toimella ylitetään se, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen toteuttamiseksi, ja että sen on näin ollen katsottava olevan suhteeton, koska jäsenvaltiot voivat turvautua direktiiveissä 76/308, 77/799 ja 2008/55 säädettyihin mekanismeihin.

68 Tästä on todettava, että – toisin kuin Espanjan kuningaskunta, Saksan liittotasavalta, Alankomaiden kuningaskunta ja Portugalin tasavalta väittävät – jäsenvaltioiden viranomaisten välillä unionin tasolla olevat yhteistyömekanismit ovat riittäviä, jotta verovelvollisen lähtöjäsenvaltio voi periä verosaatavan toisessa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti em. asia National Grid Indus, tuomion 78 kohta).

69 Koska verovelka määritetään lopullisesti hetkellä, jolloin verovelvollinen muuttaa asumaan toiseen jäsenvaltioon, vastaanottavalta jäsenvaltiolta pyydettävä avunanto koskee ainoastaan tämän velan perimistä eikä veron määrän lopullista vahvistamista.

70 Direktiivin 2008/55 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”viranomaisen, jolle pyyntö osoitetaan, on toimitettava avunantoa pyytävälle viranomaiselle tämän pyynnöstä saatavan perintään tarvittavat tiedot”. Tässä direktiivissä mahdollistetaan siten se, että lähtöjäsenvaltio voi saada vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta tietoja, jotka liittyvät luonnollisen henkilön asuinpaikan siirtoon viimeksi mainittuun jäsenvaltioon, jos ne ovat tarpeen sitä varten, että lähtöjäsenvaltio voi periä jo kyseisellä siirtohetkellä olemassa olleen verovelan.

71 Lisäksi kyseisessä direktiivissä ja erityisesti sen 5–9 artiklassa tarjotaan lähtöjäsenvaltion viranomaisille yhteistyön ja avunannon puitteet ja säädetään myös asiakirjojen tunnustamisesta ja turvaamistoimien toteuttamisesta, joilla mahdollistetaan verovelan tehokas periminen vastaanottavassa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti em. asia National Grid Indus, tuomion 78 kohta).

72 Lisäksi on mahdollista, että edellä mainitut yhteistyökeinot eivät aina toimi tehokkaasti ja tyydyttävällä tavalla käytännössä. Jäsenvaltiot eivät voi kuitenkaan vedota mahdollisiin vaikeuksiin tarvittavien tietojen hankinnassa tai puutteisiin veroviranomaistensa välisessä yhteistyössä perustellakseen perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien rajoittamista (ks. vastaavasti asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok., s. I-2229, 33 kohta).

73 Tässä yhteydessä jäsenvaltiot, jotka ovat tukeneet väliintulossaan Espanjan kuningaskunnan vaatimuksia, viittaavat edellä mainitussa asiassa Truck Center annettuun tuomioon, jossa muun muassa hyväksyttiin veronmaksun pakkotäytäntöönpanoa koskevan mahdollisuuden perusteella se, että ulkomailla asuviin verovelvollisiin voitiin soveltaa muuta verotustekniikkaa eli lähdeveroa kuin maassa asuviin verovelvollisiin.

74 Vaikka myönnettäisiinkin, että verovelan rajat ylittävä periminen on yleensä vaikeampaa kuin veronmaksun pakkotäytäntöönpano kotimaassa, on todettava, että nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyseessä pelkkä veronkantotekniikka vaan se, ylitetäänkö sellaiselle verovelvolliselle, joka haluaa muuttaa asumaan toiseen jäsenvaltioon, asetetulla velvollisuudella maksaa heti ja lopullisesti pelkästään tämän asuinpaikan siirron perusteella vero jo toteutuneista tuloista, joiden määrä on vahvistettu, se, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi, kun kotimaassa asuville verovelvollisille ei ole asetettu tällaista velvollisuutta.

75 Edellä esitetystä seuraa näin ollen, että lain nro 35/2006 14 §:n 3 momentti, jossa velvoitetaan asuinpaikkansa ulkomaille siirtävät verovelvolliset sisällyttämään kaikki vielä verottamatta olevat tulot sen verokauden veron määräytymisperusteeseen, jona kyseiset henkilöt katsottiin viimeksi maassa asuviksi verovelvollisiksi, on suhteeton.

76 Väitteestä, jonka mukaan kyseinen lainsäädäntö on perusteltu yleiseen etuun liittyvistä syistä, joilla pyritään takaamaan jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon tasapaino, on muistutettava, että oikeuskäytännön mukaan tämä on oikeutettu tavoite (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 45 kohta; em. asia N, tuomion 42 kohta; asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6373, 51 kohta; asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008, Kok., s. I-3601, 31 kohta ja em. asia National Grid Indus, tuomion 45 kohta).

77 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että unionin yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-10983, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia National Grid Indus, tuomion 45 kohta). Tällainen oikeuttamisperuste voidaan hyväksyä erityisesti, jos kyseisellä järjestelmällä pyritään estämään toimintatapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan lähtöjäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 46 kohta; em. asia Rewe Zentralfinanz, tuomion 42 kohta ja em. asia National Grid Indus, tuomion 46 kohta).

78 Oikeuskäytännössä on katsottu tapauksessa, jossa yhtiön tosiasiallinen johto siirrettiin toiseen jäsenvaltioon, että tämä ei voi merkitä sitä, että lähtöjäsenvaltion olisi luovuttava oikeudestaan kantaa veroa arvonnoususta, joka on syntynyt lähtöjäsenvaltion verotusvallan piirissä ennen kyseistä siirtoa (ks. mm. asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11673, 59 kohta ja em. asia National Grid Indus, tuomion 46 kohta). Oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiolla on verotuksen alueperiaatteen mukaisesti, yhdistettynä ajalliseen osatekijään eli verovelvollisen verotukselliseen asuinpaikkaan kotimaassa sen ajanjakson aikana, jona piilevät arvonnousut ovat syntyneet, oikeus verottaa siellä kyseisiä arvonnousuja verovelvollisen maastamuuttohetkellä (ks. em. asia N, tuomion 46 kohta ja em. asia National Grid Indus, tuomion 46 kohta).

79 Näitä samoja toteamuksia voidaan sitä suuremmalla syyllä soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa, koska kyseinen lainsäädäntö koskee jo toteutuneiden tulojen eikä piilevien arvonnousujen verotusta. Espanjan kuningaskunta ei menetä hetkellä, jolloin verovelvollinen muuttaa asumaan toiseen jäsenvaltioon, oikeutta verottaa alueellaan jo toteutettuja toimintoja, eikä sen näin ollen tarvitse luopua oikeudestaan määrittää vastaavan veron määrää.

80 Tässä yhteydessä on muistutettava, että kyseisessä lainsäädännössä pyritään verottamaan lähtöjäsenvaltiossa toteutuneita tuloja, jotka kuuluvat lähtöjäsenvaltion verotusvaltaan, ennen kyseistä asuinpaikan siirtoa. Siten näitä tuloja verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa ne on toteutettu, ja verovelvollisen asuinpaikan siirron jälkeen saatuja tuloja verotetaan pääasiallisesti yksinomaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa, jossa ne ovat toteutuneet.

81 Koska nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyseessä verovelan määrittäminen asuinpaikan siirtohetkellä vaan sen välitön periminen, Espanjan kuningaskunta ei ole osoittanut, että verotusvaltaa koskevan ristiriidan puuttuessa lähtöjäsenvaltion ja vastaanottavan jäsenvaltion väliltä Espanjassa syntyisi kaksinkertaista verotusta koskeva ongelma tai tilanne, jossa kyseiset verovelvolliset vapautuisivat täysin verosta, mikä saattaisi oikeuttaa nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisen toimenpiteen, jolla tavoitellaan jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon tasapainon takaamista koskevaa päämäärää.

82 Näissä olosuhteissa kyseisen lainsäädännön oikeuttamista tarpeella säilyttää jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon tasapaino ei voida hyväksyä.

83 Espanjan kuningaskunta toteaa tämän lainsäädännön oikeuttamisesta tarpeella säilyttää kansallisen verotusjärjestelmän johdonmukaisuus, että kyseinen lainsäädäntö on välttämätön tämän johdonmukaisuuden takaamiseksi, koska mahdollisuus lykätä jo saatuja tuloja vastaavan veron maksamista myönnetään sen veronmaksua koskevan takeen perusteella, joka verohallinnolla on siksi, että verovelvollinen asuu Espanjassa ja on tämän seurauksena suoraan ja tosiasiallisesti kyseisen viranomaisen verotusvallan alainen. Tällaisen suoran ja tosiasiallisen verotusvallan alaisuuden lakkaaminen oikeuttaa veronmaksun lykkäämisestä muodostuvan verotuksellisen edun menetyksen.

84 On totta, että oikeuskäytännössä on jo todettu, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa säännöstö, jolla voidaan rajoittaa perustamissopimuksessa taattuja perusvapauksia (ks. vastaavasti mm. asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok., s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 21 kohta; asia C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomio 23.10.2008, Kok., s. I-8061, 43 kohta ja em. asia komissio v. Unkari, tuomion 70 kohta).

85 Jotta tähän tarpeeseen pohjautuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on kuitenkin selvitettävä, että kyseinen veroetu on suorassa yhteydessä siihen ja että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. mm. asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 42 kohta; asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok., s. I-2107, 68 kohta ja em. asia komissio v. Unkari, tuomion 72 kohta), ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden (ks. mm. em. asia Manninen, tuomion 43 kohta).

86 Tästä on todettava ensinnäkin, että koska verotusjärjestelmän johdonmukaisuuteen ja verotusvallan jaon tasapainoon liittyvät vaatimukset ovat yhteydessä toisiinsa, edellä tuomion 81 kohdassa selostetut näkemykset, jotka koskevat sitä, että käsiteltävässä asiassa yksikään toinen jäsenvaltio ei vaadi oikeutta verottaa Espanjassa toteutuneita tuloja, ovat merkityksellisiä myös verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen kannalta, joten kyseistä tarvetta koskeva väite on tehoton.

87 Toiseksi on todettava, että Espanjan kuningaskunta tyytyy vetoamaan tarpeeseen säilyttää verotusjärjestelmän johdonmukaisuus osoittamatta, että kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä olisi suora yhteys yhtäältä sen verotuksellisen edun, joka muodostuu mahdollisuudesta siirtää tuloja useammalle verokaudelle, ja toisaalta sen seikan välillä, että tämä etu kompensoidaan jollakin verolla.

88 Näissä olosuhteissa ei voida hyväksyä kyseisen lainsäädännön oikeuttamista tarpeella säilyttää kansallisen verotusjärjestelmän johdonmukaisuus.

89 Lisäksi Espanjan kuningaskunta ja jäsenvaltiot, jotka ovat tukeneet väliintulossaan sen vaatimuksia, vetoavat pääasiallisesti samoihin väitteisiin, joiden mukaan kyseinen lainsäädäntö on oikeasuhteinen, kun otetaan huomioon verotusjärjestelmän johdonmukaisuuteen ja verotusvallan jaon tasapainoon liittyvät tavoitteet, koska näiden jäsenvaltioiden mukaan unionin oikeudessa perustetut yhteistyökeinot ovat riittämättömiä.

90 Vaikka siis katsottaisiinkin, että kyseisellä kansallisella lainsäädännöllä voitaisiin saavuttaa nämä tavoitteet, tämän lainsäädännön oikeasuhteisuudesta on todettava, että edellä tuomion 68–74 kohdassa selostetut näkemykset, jotka koskevat oikeuttamisperustetta, jonka mukaan on tarpeen taata tehokas veronperintä, ovat merkityksellisiä myös siltä osin kuin on väitetty, että on tarpeen taata verotusjärjestelmän johdonmukaisuus ja verotusvallan jaon tasapaino, joten kyseisellä lainsäädännöllä ylitetään joka tapauksessa se, mikä on tarpeen kyseisten tavoitteiden saavuttamiseksi.

– EY 18 artiklaa koskeva rajoitus

91 EY 18 artiklan väitetystä rajoituksesta on todettava, että käsiteltävässä asiassa ei voida pätevästi kiistää sitä, että kyseisen kassatilanteeseen liittyvän etuuden epääminen henkilöiltä, jotka muuttavat unionin alueella muista kuin taloudellisen toiminnan harjoittamiseen liittyvistä syistä, voi eräissä tapauksissa saada kyseiset henkilöt luopumaan EY 18 artiklassa taattujen perusvapauksien käyttämisestä.

92 Oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että tällainen rajoitus voi olla unionin oikeuden kannalta oikeutettu, jos se perustuu objektiivisiin, yleistä etua koskeviin ja kyseessä olevien henkilöiden kansalaisuudesta riippumattomiin syihin ja jos se on oikeassa suhteessa kansallisessa oikeudessa hyväksyttävästi tavoiteltuun päämäärään (ks. yhdistetyt asiat C-11/06 ja C-12/06, Morgan ja Bucher, tuomio 23.10.2007, Kok., s. I-9161, 33 kohta ja em. asia komissio v. Unkari, tuomion 88 kohta).

93 Tässä yhteydessä on todettava, että edellä 51–88 kohdassa esitetty johtopäätös EY 39 ja EY 43 artiklan rajoittamisen oikeuttamisesta pätee samoilla perusteilla (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Saksa, tuomio 17.1.2008, 30 kohta; em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 60 kohta ja em. asia komissio v. Unkari, tuomion 89 kohta).

ETA-sopimuksen määräysten rikkomista koskevat väitteet

94 Komissio väittää myös, että Espanjan kuningaskunta on jättänyt noudattamatta työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevien ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut lain nro 35/2006 14 §:n 3 momentin.

95 Aluksi on todettava, että ETA-sopimuksen kyseiset määräykset vastaavat EY 39 ja EY 43 artiklaa, joten edellä tämän tuomion 51–64 kohdassa näiden artiklojen osalta esitetyt näkemykset pätevät pääasiallisesti myös ETA-sopimuksen vastaavien artiklojen osalta.

96 On kuitenkin todettava, että sen perusteen osalta, joka koskee tarvetta taata verovelan tehokas perintä, direktiiveissä 76/308, 77/799 ja 2008/55 luotuja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten yhteistyön puitteita ei ole olemassa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten ja kolmansien maiden toimivaltaisten viranomaisten välillä silloin, kun kyseinen kolmas maa ei ole antanut mitään keskinäistä apua koskevaa sitoumusta (ks. mm. asia C-267/09, komissio v. Portugali, tuomio 5.5.2011, Kok., s. I-3197, 55 kohta).

97 Espanjan kuningaskunta toteaa, että se ei ole tehnyt Norjan kuningaskunnan, Islannin tasavallan eikä Liechtensteinin ruhtinaskunnan kanssa kahdenvälisiä sopimuksia keskinäisestä avunannosta verojen kannossa tai perimisessä. Jos verovelvollinen siirtää asuinpaikkansa johonkin näistä valtioista, Espanjan viranomaisilla ei ole käytettävissään mitään keinoja voidakseen saada aikaan tehokkaan yhteistyön kyseisten valtioiden viranomaisten kanssa. Tästä syystä vaikuttaa siltä, että tapauksessa, jossa

verovelvollinen muuttaa asumaan johonkin ETA-sopimuksen osapuolena olevaan valtioon, Espanjan viranomaisilla ei ole keinoja voidakseen turvautua tehokkaaseen yhteistyöhön kyseisten valtioiden viranomaisten kanssa.

98 Komissio, joka on vastauksena Saksan liittotasavallan, Alankomaiden kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan väliintulokirjelmiin toimittamissaan huomautuksissa tyytynyt viittaamaan hyvin yleisesti sopimuksiin, jotka sitovat Espanjan kuningaskuntaa ja valtioita, jotka ovat ETA-sopimuksen osapuolia mutta eivät unionin jäsenvaltioita, ei ole osoittanut, että näissä sopimuksissa todella määrätään tietojenvaihtoa koskevista mekanismeista, jotka ovat riittäviä näissä valtioissa asuvien verovelvollisten tekemien veroilmoitusten tarkastamiseen ja valvomiseen.

99 Näissä olosuhteissa on katsottava, että siltä osin kuin asuinpaikkansa ulkomaille siirtäville verovelvollisille asetettu velvollisuus sisällyttää kaikki vielä verottamatta olevat tulot sen verokauden veron määräytymisperusteeseen, jona kyseiset henkilöt katsottiin viimeksi maassa asuviksi verovelvollisiksi, koskee verovelvollisia, jotka asuvat ETA-sopimuksen osapuolena olevissa valtioissa, jotka eivät ole unionin jäsenvaltioita, sillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen verovalvonnan tehokkuuden takaamista ja veronkierron estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.

100 Kanne on näin ollen hylättävä siltä osin kuin se koskee sitä, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

101 Näissä olosuhteissa on todettava, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pysyttänyt voimassa lain nro 35/2006 14 §:n 3 momentin, jossa velvoitetaan asuinpaikkansa ulkomaille siirtävät verovelvolliset sisällyttämään kaikki vielä verottamatta olevat tulot sen verokauden veron määräytymisperusteeseen, jona kyseiset henkilöt katsottiin viimeksi maassa asuviksi verovelvollisiksi.

Oikeudenkäyntikulut

102 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Työjärjestyksen 69 artiklan 3 kohdassa määrätään, että jos asiassa osa vaatimuksista ratkaistaan toisen asianosaisen ja osa toisen asianosaisen hyväksi tai jos siihen on muutoin erityisiä syitä, unionin tuomioistuin voi määrätä oikeudenkäyntikulut jaettaviksi asianosaisten kesken tai määrätä, että kukin vastaa omista kuluistaan.

103 Nyt käsiteltävässä asiassa on otettava huomioon, että niitä komission väitteitä, jotka koskevat ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklasta johtuvien vaatimusten noudattamatta jättämistä, ei ole hyväksytty.

104 Espanjan kuningaskunta velvoitetaan siis korvaamaan kolme neljäsosaa oikeudenkäyntikuluista ja komissio velvoitetaan korvaamaan jäljelle jäävä yksi neljäsosa oikeudenkäyntikuluista.

105 Työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan väliintulijana olevat jäsenvaltiot vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Saksan liittotasavalta, Alankomaiden kuningaskunta ja Portugalin tasavalta vastaavat näin ollen omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pysyttänyt voimassa luonnollisten henkilöiden tuloverosta sekä yhteisöveroa, ulkomailla asuvien tuloveroa ja varallisuusveroa koskevien lakien osittaisesta muuttamisesta 28.11.2006 annetun lain nro 35/2006 (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los**

Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio) 14 §:n 3 momentin, jossa velvoitetaan asuinpaikkansa ulkomaille siirtävät verovelvolliset sisällyttämään kaikki vielä verottamatta olevat tulot sen verokauden veron määräytymisperusteeseen, jona kyseiset henkilöt katsottiin viimeksi maassa asuviksi verovelvollisiksi.

2) **Kanne hylätään muilta osin.**

3) **Espanjan kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan kolme neljäsosaa oikeudenkäyntikuluista. Komissio velvoitetaan korvaamaan jäljelle jäävä yksi neljäsosa oikeudenkäyntikuluista.**

4) **Saksan liittotasavalta, Alankomaiden kuningaskunta ja Portugalin tasavalta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Allekirjoitukset