Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
26 päivänä heinäkuuta 2017 [1]

Asia C-355/16

Christian Picart
vastaan
Ministre des Finances et des Comptes publics

(Ennakkoratkaisupyyntö – Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska))

Ennakkoratkaisupyyntö – Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton sopimus henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta – Sijoittautumisoikeus – Itsenäinen ammatinharjoittaja – Sopimuksen liitteessä I olevat 12 ja 15 artikla – Verolainsäädäntö – Arvopaperien realisoitumattomien arvonnousujen verotus – Verotuksellisen kotipaikan siirtäminen asianomaisen jäsenvaltion ulkopuolelle

I Johdanto

1. Conseil d'État'n (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) esittämässä ennakkoratkaisupyynnössä pyydetään tulkitsemaan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton sopimusta, joka allekirjoitettiin Luxemburgissa 21.6.1999 [2] (jäljempänä liikkuvuussopimus) ja tuli voimaan 1.6.2002.

2. Pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Ranskan kansalainen Christian Picart ja Ranskan verohallinto ja jossa on kyse verohallinnon päätöksestä korottaa hänen omistamiensa arvopapereiden realisoitumattoman arvonnousun määrää, jonka hän oli ilmoittanut verohallinnolle siirtäessään verotuksellisen kotipaikkansa Ranskasta Sveitsiin, ja vaatia häneltä tuloveroon ja sosiaaliturvamaksuihin liittyneitä lisäveroja sekä niihin liittyviä seuraamusmaksuja.

3. Nyt käsiteltävä asia tarjoaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden täsmentää pääasiallisesti, ulottuvatko sijoittautumisoikeutta ja syrjintäkiellon periaatetta koskevat liikkuvuussopimuksen määräykset – samaan tapaan kuin unionin tuomioistuin on katsonut sijoittautumisvapautta koskevien SEUT-sopimuksen määräysten yhteydessä – verotukselliseen toimenpiteeseen, jolla realisoitumattomista arvonnousuista kannetaan vero kansalliselta alueelta poistuttaessa ja jonka jäsenvaltion kansalaisen lähtövaltio vahvistaa hänen siirtäessään verotuksellisen kotipaikkansa Sveitsiin.

1 Alkuperäinen kieli: ranska.

2 EYVL 2002, L 114, s. 6.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Liikkuvuussopimus

4. Liikkuvuussopimuksen johdanto-osan mukaan sopimuspuolet ovat ”päättäneet toteuttaa henkilöiden vapaan liikkuvuuden välillään Euroopan yhteisössä sovellettavien säännösten perusteella”.

5. Liikkuvuussopimuksen 1 artiklan a alakohdan mukaan sopimuksen tavoitteena on myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille maahantulo- ja oleskeluoikeus sekä oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä, toimia itsenäisenä ammatinharjoittajana ja jäädä sopimuspuolten alueelle.

6. Liikkuvuussopimuksen 2 artiklassa, jonka otsikko on ”Syrjimättömyys”, määrätään, että sopimuspuolen alueella laillisesti oleskelevien toisen sopimuspuolen kansalaisten syrjintä kansalaisuuden perusteella kielletään kyseisen sopimuksen liitteiden I, II ja III määräyksiä soveltaen ja niiden mukaisesti.

7. Liikkuvuussopimuksen 4 artiklassa, jonka otsikko on ”Oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa”, määrätään, että oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa taataan liitteen I määräysten mukaisesti.

8. Liikkuvuussopimuksen 16 artiklan, jonka otsikko on ”Viittaukset yhteisön oikeuteen”, 2 kohdassa määrätään, että siinä määrin kuin yhteisön oikeuden käsitteet liittyvät liikkuvuussopimuksen soveltamiseen, huomioon otetaan asiaa koskeva Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka edeltää tämän sopimuksen allekirjoittamista. Liikkuvuussopimuksen allekirjoittamisen jälkeinen oikeuskäytäntö annetaan tiedoksi Sveitsille. Sekakomitea määrittää sopimuspuolen pyynnöstä kyseisen oikeuskäytännön seuraukset sopimuksen moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi.

9. Liikkuvuussopimuksen liite I koskee henkilöiden vapaata liikkuvuutta. Kyseisen liitteen 9 artiklassa, joka koskee yhdenvertaista kohtelua, määrätään seuraavaa:

”1. Sopimuspuolen kansalaista ei palkkatyöntekijänä saa kansalaisuutensa vuoksi saattaa toisen sopimuspuolen alueella kotimaisiin työntekijöihin verrattuna eri asemaan työ- ja palvelussuhteen ehtojen suhteen erityisesti palkkauksen, irtisanomisen ja työttömyyden sattuessa saman alan työhön paluun tai uudelleen työllistämisen osalta.

2. Palkkatyöntekijä ja tämän liitteen 3 artiklassa tarkoitetut hänen perheensä jäsenet saavat samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset työntekijät ja heidän perheenjäsenensä.”

_ _ ”

10. Kyseisen liitteen III luku sisältää itsenäisiä ammatinharjoittajia koskevat määräykset. Sen 12 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

”1. Sopimuspuolen kansalaiselle, joka haluaa sijoittautua toisen sopimuspuolen alueelle harjoittaakseen siellä itsenäistä ammattia (jäljempänä ’itsenäinen ammatinharjoittaja’), myönnetään oleskelulupa, joka on voimassa vähintään viisi vuotta sen myöntämisestä, jos hän esittää kansallisille toimivaltaisille viranomaisille todisteen siitä, että hän on sijoittautunut tai sijoittautuu tätä tarkoitusta varten.

2. Oleskelulupaa jatketaan ilman eri toimenpiteitä vähintään viidellä vuodella, jos itsenäinen ammatinharjoittaja esittää kansallisille toimivaltaisille viranomaisille todisteen sellaisen taloudellisen toiminnan harjoittamisesta, joka ei ole palkkatyötä.”

11. Saman liitteen 15 artiklan, jonka otsikko on ”Yhdenvertainen kohtelu”, 1 ja 2 kohdassa määrätään seuraavaa:

”1. Itsenäiseksi ammatinharjoittajaksi ryhtymisen ja itsenäisenä ammatinharjoittajana toimimisen osalta itsenäiselle ammatinharjoittajalle myönnetään vastaanottavassa valtiossa yhtä edullinen kohtelu kuin sen omille kansalaisille myönnetty kohtelu.

2. Tämän liitteen 9 artiklan määräyksiä sovelletaan soveltuvin osin tässä luvussa tarkoitettuihin itsenäisiin ammatinharjoittajiin.”

12. Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan, jonka otsikko on ”Suhde kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin”, 3 kohdassa määrätään, että ”sopimuksen määräykset eivät estä sopimuspuolia hyväksymästä tai soveltamasta toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on verojen tosiasiallisen kantamisen, maksamisen ja perimisen varmistaminen tai veronkierron estäminen sopimuspuolen kansallisen verotuslainsäädännön taikka Sveitsin ja yhden tai useamman Euroopan yhteisön jäsenvaltion välisten kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehtyjen sopimusten taikka muiden verotukseen liittyvien järjestelyjen mukaisesti”.

13. Liitteessä I oleva V luku koskee henkilöitä, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa. Liitteessä I olevan 24 artiklan 1 kohdassa määrätään muun muassa, että sopimuspuolen kansalaiselle, joka ei harjoita taloudellista toimintaa asuinvaltiossa ja jolla ei ole oleskeluoikeutta tämän sopimuksen muiden määräysten perusteella, myönnetään vähintään viisi vuotta voimassa oleva oleskelulupa, jos hän esittää toimivaltaisille kansallisille viranomaisille todisteen siitä, että hänellä ja hänen perheenjäsenillään on riittävästi tuloja ja varoja, niin että he eivät oleskeluaikanaan joudu turvautumaan sosiaalietuusjärjestelmään, sekä kaikki riskit kattava sairausvakuutus.

B Ranskan verolainsäädäntö

14. Ranskan yleisen verolain (code général des impôts, jäljempänä CGI) 167 bis §:ssä, siinä muodossa kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen ajankohtana, säädettiin seuraavaa:

”I. – 1. Verovelvollisilta, joilla on ollut verotuksellinen kotipaikka Ranskassa vähintään kuuden vuoden ajan viimeisten kymmenen vuoden aikana, kannetaan vero päivänä, jona he siirtävät kotipaikkansa Ranskan ulkopuolelle, arvonnoususta, joka todetaan – – yhtiöoikeuksien osalta [joiden osuus yhtiön pääomasta on yli 25 prosenttia].

– –

II. – 1. Todettuun arvonnousuun liittyvän veron maksamista voidaan lykätä siihen saakka, kunnes kyseiset yhtiöoikeudet siirretään, ostetaan takaisin, lunastetaan tai mitätöidään.

Maksunlykkäyksen edellytyksenä on, että verovelvollinen ilmoittaa I momentissa asetetuilla edellytyksillä vahvistetun arvonnousun suuruuden ja hakee lykkäystä sekä ilmoittaa Ranskaan sijoittautuneen edustajan, jolla on oikeus vastaanottaa veron perusteeseen, veron perimiseen ja vero-oikeudellisiin riitoihin liittyviä tiedoksiantoja, ja asettaa ennen maastalähtöä veron perinnästä vastaavalle kirjanpitäjälle vakuuksia valtiolle maksettavan verovelan perinnän varmistamiseksi.

– –

2. Verovelvolliset, jotka ovat saaneet lykkäyksen veron maksamiseen tämän pykälän mukaisesti, ovat velvollisia tekemään [CGI:n] 170 §:n 1 momentissa säädetyn ilmoituksen. Maksunlykkäyksen kohteena olevien verojen yhteenlaskettu määrä todetaan tässä ilmoituksessa, johon on liitettävä verohallinnon antamalle lomakkeelle laadittu selvitys, josta ilmenee niistä arvopapereista, joiden osalta maksunlykkäys ei ole päättynyt, maksettavan veron määrä ja mahdollisen maksunlykkäyksen päättävän tapahtuman luonne ja päivämäärä.

– –

Vero, jonka verovelvollinen on suorittanut paikallisesti ja joka liittyy Ranskan ulkopuolella tosiasiallisesti realisoituneeseen arvonnousuun, voidaan vähentää Ranskassa vahvistetusta tuloverosta sillä edellytyksellä, että kyseinen vero on rinnastettavissa jälkimmäiseen veroon.

4. Ilmoituksen ja selvityksen, jotka on mainittu 2 momentissa, toimittamatta jättäminen tai niissä annettavien tietojen ilmoittamatta jättäminen kokonaan tai osittain johtaa siihen, että vero, jonka maksamista on lykätty, erääntyy välittömästi maksettavaksi.”

III Pääasian tosiseikat, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

15. Picart siirsi verotuksellisen kotipaikkansa Ranskasta Sveitsiin 7.6.2002. Hän omisti tuolloin huomattavia osuuksia useiden ranskalaisten yhtiöiden osakepääomasta.

16. Kotipaikkansa siirtämisen yhteydessä Picart ilmoitti CGI:n 167 bis §:n mukaisesti omistuksiinsa sisältyvien osakkeiden realisoitumattoman arvonnousun ja saadakseen lykkäystä siihen liittyvän veron maksuun hän nimesi Ranskassa veroedustajan ja asetti vakuudeksi pankkitakauksen Ranskan valtiolle kuuluvan verosaatavan perinnän varmistamiseksi.

17. Picart luopui osakkeistaan vuonna 2005, ja veron maksulle annettu lykkäys siis päättyi. Kun hänen henkilökohtainen verotuksellinen tilanteensa tutkittiin ajalta 1.1.2002–31.12.2004, Ranskan verohallinto korotti kyseisen arvonnousun määrää ja määräsi hänelle maksettavaksi lisää tuloveroa.

18. Picart teki lisäverosta vapautumiseksi oikaisuvaatimuksen, jonka verohallinto hylkäsi. Sen jälkeen Picart saattoi asiansa tribunal administratif de Montreuil’n (Montreuilin hallintotuomioistuin, Ranska) käsiteltäväksi. Vaatimuksensa tueksi hän väitti, että CGI:n 167 bis § on ristiriidassa liikkuvuussopimuksen kanssa. Hän korosti tältä osin, että sopimuksella taattiin sijoittautumisvapaus ja että hän voi vedota siihen itsenäisenä ammatinharjoittajana, koska hän oli sijoittautunut Sveitsiin harjoittaakseen taloudellista toimintaa, joka koskee hänen erilaisten suorien tai epäsuorien osakkuuksiensa hallintaa useissa hänen määräysvallassaan olevissa yhtiöissä. Hänen vaatimuksensa hylättiin 10.3.2011 annetulla tuomiolla. Cour administrative d’appel de Versailles’n (Versailles’n toisen asteen hallintotuomioistuin, Ranska) hylättyä Picartin tuomiosta tekemän valituksen, hän teki Conseil d’État’han kassaatiovalituksen.

19. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, voidaanko itsenäisellä ammatinharjoittajalla olevan sijoittautumisoikeuden, sellaisena kuin se määritellään liikkuvuussopimuksen määräyksissä, katsoa vastaavan SEUT 49 artiklassa jäsenvaltioiden kansalaisille taattua sijoittautumisvapautta, ja voidaanko liikkuvuussopimukseen soveltaa sen allekirjoittamisen jälkeen eli 7.9.2006 annettua tuomiota N (C-470/04, EU:C:2006:525).

20. Näin ollen Conseil d'État on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko itsenäisellä ammatinharjoittajalla olevan sijoittautumisoikeuden, sellaisena kuin se määritellään [liikkuvuussopimuksen] 1 ja 4 artiklassa ja saman sopimuksen liitteessä I olevassa 12 artiklassa, katsoa vastaavan [SEUT] 49 artiklassa itsenäistä ammattia harjoittaville henkilöille taattua sijoittautumisvapautta?

2) Onko tässä tapauksessa, kun otetaan huomioon [liikkuvuussopimuksen] 16 artiklan määräykset, jäsenvaltion kansalaiseen, joka on siirtänyt kotipaikkansa Sveitsiin ja joka on vain tyytynyt säilyttämään osakkuudet, joita hänellä oli tämän jäsenvaltion oikeuden mukaan perustetuissa yhtiöissä ja jotka antavat hänelle selvän vaikutusvallan näiden yhtiöiden päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä niiden toiminnasta, ilman että hän väittäisi aikovansa harjoittaa Sveitsissä muuta itsenäistä ammattia kuin ammattia, jota hän harjoitti jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän oli, eli näiden osakkuuksien hallinnointia, sovellettava tämän sopimuksen tekemisen jälkeen 7.9.2006 annettuun tuomioon N (C-470/04, EU:C:2006:525) perustuvaa oikeuskäytäntöä?

3) Jos tämä oikeus ei vastaa sijoittautumisvapautta, onko sitä tulkittava samalla tavoin kuin Euroopan unionin tuomioistuin on tulkinnut sitä sijoittautumisvapauden osalta 7.9.2006 antamassaan tuomiossa N (C-470/04, EU:C:2006:525)?”

21. Kirjallisia huomautuksia ennakkoratkaisukysymyksistä ovat esittäneet Picart, Ranskan hallitus ja Euroopan komissio. Nämä samat osapuolet sekä Saksan hallitus esittivät suullisia lausumia 16.2.2017 pidetyssä istunnossa.

IV Asian tarkastelu

A Alustavat huomautukset

22. CGI:n 167 bis §:ssä oli 31.12.2004 saakka säädetty periaatteesta, jonka mukaan eräiden arvopaperien ja yhtiöoikeuksien arvonnousut verotetaan välittömästi verovelvollisen kotipaikan siirtyessä Ranskan ulkopuolelle, kun hänen verotuksellinen kotipaikkansa on ollut Ranskassa vähintään kuuden vuoden ajan siirtoa edeltävien kymmenen vuoden aikana. Veroa sovellettiin ainoastaan verovelvollisiin, joiden osuus yhtiöpääomasta oli yli 25 prosenttia verotuksellisen kotipaikan siirtoa edeltävien viiden vuoden aikana. Täyttämällä tietyt edellytykset, kuten velvollisuuden pankkivakuuden asettamisesta, verovelvollinen, kuten pääasiassa Picart, voi vaatia maksun lykkäystä siihen saakka, kunnes kyseiset arvopaperit tai yhtiöoikeudet luovutetaan.

23. Tämän verovelvollisen verotuksellisen kotipaikan siirtopäivänä todettujen realisoitumattomien arvonnousujen välittömän verotuksen järjestelmän ja siihen sisältyvän maksunlykkäyksen, jolle oli asetettu tiukat edellytykset, katsottiin 11.3.2004 annetussa tuomiossa de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) rajoittavan EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla ja sitten SEUT 49 artikla) määrätyn sijoittautumisvapauden käyttämistä.

24. Kyseisen tuomion 46 ja 47 kohdassa todettiin, että CGI:n 167 bis §:n soveltamisen vuoksi verovelvolliseen, joka haluaa siirtää kotipaikkansa pois Ranskan alueelta, sovelletaan epäedullisempaa kohtelua kuin henkilöön, joka pitää asuinpaikkansa Ranskassa, ja tätä näkemystä vahvisti maksunlykkäyksen saantiedellytysten, kuten pankkivakuuden asettamisen, tutkiminen. Tuomiossa tutkittiin ja hylättiin aluksi vuorollaan yleisen edun mukaiset oikeutetut tavoitteet, joita kyseisessä asiassa huomautuksia esittäneet hallitukset esittivät ja joilla sijoittautumisvapauden estämistä voitiin perustella, eli veronkierron estäminen, kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaaminen ja

verotusvallan jako jäsenvaltioiden kesken;[3] sen jälkeen tuomiossa katsottiin, että EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla ja sittemmin SEUT 49 artikla) asetettu sijoittautumisvapauden periaate on esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa veronkierron riskin välttämiseksi käyttöön CGI:n 167 bis §:ssä säädetyn kaltaisen realisoitumattomien arvonnousujen verotusjärjestelmän, jota sovelletaan silloin, kun verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois kyseisestä jäsenvaltiosta.[4]

25. Kyseisessä tuomiossa annettu ratkaisu realisoitumattomien arvonnousujen verotuksesta ”maasta poistumisen yhteydessä” (ns. maastapoistumisvero), josta säädetään CGI:n 167 bis §:ssä, sellaisena kuin sitä sovellettiin 31.12.2004 saakka, hyväksyttiin myös 7.9.2006 annetussa tuomiossa N (C-470/04, EU:C:2006:525), jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on maininnut ja joka koski Alankomaiden maastapoistumisveron järjestelmää, jossa realisoitumattomista arvonnousuista maksettavan veron välittömän suorituksen lykkäämisen edellytyksenä oli niin ikään verotuksellisen kotipaikkansa jäsenvaltiosta toiseen siirtävän verovelvollisen asettama pankkivakuus.

26. Voidaanko kyseisten tuomioiden toteamuksia, jotka liittyvät jäsenvaltiosta toiseen verotuksellisen kotipaikkansa siirtävien kansalaisten sijoittautumisvapauden ulottuvuuteen ja tulkintaan, soveltaa tulkittaessa unionin ja Sveitsin valaliiton välisen liikkuvuussopimuksen määräyksiä?[5]

27. Kuten ennakkoratkaisupyynnön perusteluista käy ilmi, Picart oli jo esittänyt tähän kysymykseen myöntävää vastausta Ranskan hallintotuomioistuimissa niiden käsitellessä kyseiseen ajanjaksoon liittyvien realisoitumattomien arvonnousujen perusteella vahvistetusta alkuperäisestä (ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimien mukaan ”ensimmäisestä”) verosta tehtyjä valituksia. Conseil d’État kuitenkin hylkäsi nämä perustelut 29.4.2013 antamassaan tuomiossa pääasiallisesti siitä syystä, ettei asianosainen ollut väittänyt siirtäneensä verotuksellista kotipaikkaansa Sveitsiin ammatin harjoittamiseksi eikä etenkään esittänyt siirtämiselle perusteluja.[6]

28. Picart on siis väittänyt Conseil d’État’n tuomion perusteella ja Ranskan verohallinnon korotettua vuonna 2005 veronalaisten arvonnousujen määrää hänen luopuessaan osakkeistaan, että hänen Ranskaan sijoittautuneista yhtiöistä hankkimiensa huomattavien osakkuuksien hallinnointi Sveitsistä käsin on liikkuvuussopimuksen määräyksissä tarkoitettua itsenäistä ammatinharjoittamista, että niissä vahvistettu sijoittautumisoikeus vastaa SEUT 49 artiklassa vahvistettua sijoittautumisvapautta ja että kyseinen artikla estää soveltamasta CGI:n 167 bis §:n (sellaisena kuin sitä sovellettiin 31.12.2004 saakka) kaltaista toimenpidettä.

29. Komissio yhtyy huomautuksissaan olennaisilta osin Picartin perusteluihin. Komissio katsoo, että sijoittautumisoikeuden, joka luonnollisille henkilöille taataan liikkuvuussopimuksella, voidaan katsoa vastaavan SEUT 49 artiklassa vahvistettua sijoittautumisvapautta, joka koskee itsenäistä ammattia harjoittavia henkilöitä. Tämä oikeus on komission mielestä esteenä CGI:n 167 bis §:n nojalla käyttöön otetun kaltaiselle järjestelmälle erityisesti sijoittautumisvapauden tulkintaa koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan.

3 Tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, 50–68 kohta). Huomionarvoista on, ettei yleisen edun mukaiseksi pakottavaksi syyksi hyväksytty Alankomaiden hallituksen esiin tuomaa tavoitetta, joka koskee kyseisen jäsenvaltion veroperusteen murentumisen estämistä.

4 Tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, 69 kohta ja tuomiolauselma).

5 On selvää, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuinkin implisiittisesti katsoo, ettei EY 43 artiklaa (josta on tullut SEUT 49 artikla) voida soveltaa suoraan ja sellaisenaan unionin jäsenvaltion ja Sveitsin valaliiton kaltaisen kolmannen valtion välisiin suhteisiin: ks. vastaavasti 15.7.2010 annettu tuomio Hengartner ja Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, 25 ja 26 kohta).

6 Ks. Conseil d’État, tuomio 29.4.2013, M. Picart, nro 357576. Tuomiota on kommentoitu muun muassa artikkelissa Le Mentec, F., ”Exit tax (rég.anc.) et transfert du domicile fiscal en Suisse”, *Revue de droit fiscal*, nro 27, 4.7.2013, comm. 361.

30. Ranskan ja Saksan hallitukset ovat toista mieltä. Ne korostavat pääasiallisesti, ettei liikkuvuussopimusta sovelleta sellaisen kansalaisen lähtövaltion asettamiin verotuksellisiin rajoituksiin, joka haluaa vedota liikkuvuussopimuksen määräyksiin. Saksan hallitus täsmentää, että liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 3 kohdan mukaan verotukselliset toimenpiteet eivät kuulu sopimuksen soveltamisalaan. Molempien maiden hallitusten mielestä Picart ei harjoita itsenäisen ammatinharjoittamisen käsitteen piiriin kuuluvaa toimintaa. Niiden mielestä hän ei siis voi vedota sijoittautumisoikeuteen.

31. Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei pyydä unionin tuomioistuinta tulkitsemaan liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 3 kohtaa, on mahdollista tai jopa todennäköistä, että jos kyseistä määräystä tulkittaisiin Saksan hallituksen ehdotuksen mukaisesti, esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin ei edes tarvitsisi vastata. Tällöin CGI:n 167 bis § eli toimenpide, jonka tarkoituksena on varmistaa verojen tosiasiallinen kantaminen, maksaminen ja periminen tai estää veronkiertoa, jäisi henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien liikkuvuussopimuksen perusmääräysten soveltamisalan ulkopuolelle. Aluksi on siis tutkittava liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 3 kohdan ulottuvuus. Sen jälkeen tarkastelen liikkuvuussopimuksella taatun sijoittautumisoikeuden ulottuvuutta.

B Liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 3 kohdan ulottuvuus

32. Liikkuvuussopimuksen 21 artikla, joka sijaitsee sopimuksen luvussa ”Yleiset määräykset ja loppumääräykset”, on ulottuvuudeltaan laajempi kuin annetaan ymmärtää artiklan otsikossa, jossa mainitaan ainoastaan ”[liikkuvuussopimuksen] suhde kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin”. Kyseisessä artiklassa on nimittäin kolme kohtaa, ja niissä käsitellään erilaisia tilanteita ja toimenpiteitä, jotka eivät koske pelkästään liikkuvuussopimuksen suhteita kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin.

33. Liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 1 kohdassa tosin määrätään, etteivät sopimuksen määräykset vaikuta Sveitsin ja jäsenvaltioiden kaksinkertaisesta verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräyksiin.

34. Kyseisen artiklan 2 kohdassa asetetaan kuitenkin yleinen tulkintasääntö, jonka mukaan liikkuvuussopimuksen määräyksiä ei voida tulkita siten, että ne estäisivät sopimuspuolia kohtelemasta eri tavalla verovelvollisia, joita koskevat olosuhteet eivät ole keskenään verrattavissa, kansallisen *verolainsäädäntönsä* asianmukaisia säännöksiä sovellettaessa. Tämä kohta ei siis rajoitu liikkuvuussopimuksen ja kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten välisiin suhteisiin.

35. Liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 3 kohdassa täsmennetään vielä laajemmin, että ”[liikkuvuus]sopimuksen määräykset eivät estä sopimuspuolia *hyväksymästä* tai *soveltamasta toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on verojen tosiasiallisen kantamisen, maksamisen ja perimisen varmistaminen tai veronkierron estäminen* sopimuspuolen *kansallisen verotuslainsäädännön* – – mukaisesti”.[7]

36. Edellyttääkö liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 3 kohta näin ollen sanamuotonsa perusteella, että kaikki sopimuspuolten hyväksymät ja soveltamat verotukselliset toimenpiteet jäävät sopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle, kuten Saksan hallitus antoi unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa ymmärtää?

37. Mielestäni ei.

7 Kursivointi tässä.

38. Liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 3 kohtaa, kuten kaikkia muitakin unionia sitovien kansainvälisten sopimusten määräyksiä, on tulkittava 23.5.1969 tehdyn valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen [8] 31 artiklan mukaisesti antamalla siinä käytetyille sanonnoille niille kuuluvassa yhteydessä niiden tavallinen merkitys sekä kyseisen sopimuksen tarkoituksen ja päämäärän valossa. [9]

39. Unionin tuomioistuin on tältä osin katsonut liikkuvuussopimuksen johdanto-osasta, 1 artiklan d alakohdasta ja 16 artiklan 2 kohdasta käyvän ilmi, että sopimuksen tarkoituksena on toteuttaa unionin ja Sveitsin valaliiton kansalaisten hyväksi henkilöiden vapaa liikkuvuus sopimuspuolten alueella tukeutumalla unionissa sovellettaviin säännöksiin, joissa käytettyjä käsitteitä on tulkittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti. [10]

40. Sekä 28.2.2013 annetusta tuomiosta Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 44 ja 45 kohta) että 19.11.2015 annetusta tuomiosta Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, 41 kohta) käy myös ilmi, että kumpaakaan liikkuvuussopimuksen 21 artiklan *kahdesta ensimmäisestä kohdasta* ei ole tulkittu siten, että ne jättäisivät lähtökohtaisesti sopimuspuolten hyväksymät verotukselliset toimenpiteet niiden sopimuksen perusmääräysten soveltamisalan ulkopuolelle, jotka koskevat sopimuksen tavoitteen mukaisesti henkilöiden vapaata liikkuvuutta. [11]

41. Unionin tuomioistuin katsoi varsinkin 19.11.2015 annetussa tuomiossa Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, 41 kohta), joka koski erityisesti liikkuvuussopimuksen 21 artiklan *1 kohdan* niveltymistä sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohtaan, jossa määrätään sosiaalisia ja verotuksellisia etuja koskevasta palkkatyöntekijöiden yhdenvertaisesta kohtelusta, ettei liikkuvuussopimuksen 21 artikla voi olla ulottuvuudeltaan ristiriidassa sen sopimuksen taustalla olevien periaatteiden kanssa, jonka osa se on. Unionin tuomioistuin päätteli tästä, ettei kyseistä artiklaa ”voida näin ollen ymmärtää siten, että siinä sallittaisiin unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton haitata henkilöiden vapaan liikkuvuuden toteuttamista siten, että ne vievät edellä mainitun sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdalta tehokkaan vaikutuksen käyttäessään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyissä kahdenvälisissä sopimuksissa niille jaettuja verotusvaltoja”.

42. Liikkuvuussopimuksen 21 artiklan *1 ja 2 kohdan* ulottuvuus on siis suhteellinen.

43. En ymmärrä – eikä Saksan hallitus ole myöskään esittänyt syitä siihen – miksi tilanne olisi erilainen liikkuvuussopimuksen 21 artiklan *3 kohdan* osalta.

44. Jos liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 3 kohtaa tulkittaisiin siten, että kaikki verotukselliset toimenpiteet jäävät sopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle, artiklan kahden edellisen kohdan liittäminen sopimukseen olisi ollut tarpeetonta. Vielä tärkeämpää on, että jos tällainen 3 kohdan tulkinta hyväksyttäisiin, tehokkaan vaikutuksensa menettäisivät myös liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohta ja 15 artiklan 2 kohta, joissa määrätään erityisesti, että palkkatyöntekijät ja itsenäiset ammatinharjoittajat, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen liikkuvuussopimuksen nojalla, saavat vastaanottavassa valtiossa samat verotukselliset edut kuin kotimaiset palkkatyöntekijät ja itsenäiset ammatinharjoittajat. Verotuksellisen edun myöntämisen edellytyksenä nimittäin on, että kyseisen palkkatyöntekijän tai itsenäisen ammatinharjoittajan tuloista kannetaan vaikka vain pienikin vero sopimuspuolen alueella kyseisen valtion käyttäessä verotusvaltaansa. [12]

8 Yhdistyneiden kansakuntien sopimussarja, nide 1155, s. 331.

9 Ks. vastaavasti mm. tuomio 15.7.2010, Hengartner ja Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, 36 kohta) ja tuomio 24.11.2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, 94 kohta).

10 Ks. tuomio 19.11.2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, 40 kohta) ja tuomio 21.9.2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, 36 kohta).

11 Ks. liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 2 kohdasta myös tuomio 21.9.2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, 45 ja 48 kohta).

12 Ks. vastaavasti tuomio 28.2.2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 33 kohta); tuomio 19.11.2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, 36 kohta) ja tuomio 21.9.2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, 40 kohta).

45. Toisin kuin Saksan hallitus on väittänyt, liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 3 kohtaa ei siis voida tulkita siten, että se vapauttaisi – edes veroasioissa – sopimuspuolet noudattamasta sopimuksen perusmääräyksiä, joilla varmistetaan sopimuksen tavoitteen mukaisesti henkilöiden vapaa liikkuvuus sopimuspuolten välillä.

46. Liikkuvuussopimuksen 21 artiklan *3 kohtaa* on siis tulkittava siten, että se oikeuttaa sopimuspuolet hyväksymään kaikki toimenpiteet, joiden tarkoituksena on verojen tosiasiallisen kantamisen, maksamisen ja perimisen varmistaminen tai veronkierron estäminen, ja soveltamaan niitä *edellyttäen*, että näin saatua verotusvaltaa käytettäessä noudatetaan liikkuvuussopimuksen tavoitetta ja sopimuksen määräyksiä, jotka sopimuksen tavoitteen mukaisesti koskevat henkilöiden vapaata liikkuvuutta. Tällainen liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 3 kohdan ulottuvuuden tulkinta vastaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka on muotoutunut ennen liikkuvuussopimuksen allekirjoituspäivää eli 21.6.1999 ja jossa katsotaan, että vaikka välittömät verot eivät sinänsä kuulu unionin toimivallan piiriin unionin oikeuden nykytilassa, jäsenvaltioiden on silti käytettävä niiden omaa toimivaltaa unionin oikeutta noudattaen.[13]

47. Korostan lisäksi Ranskan hallituksen itse myöntäneen unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa, että liikkuvuussopimuksen 21 artiklan 3 kohta oikeuttaa sopimuspuolet hyväksymään yksinomaan sellaisia verotuksellisia toimenpiteitä, jotka ovat suhteellisuusperiaatteen[14] ja liikkuvuussopimuksen tavoitteen mukaisia.

48. Tästä seuraa, ettei CGI:n 167 bis §:n kaltainen toimenpide jää liikkuvuussopimuksen perusmääräysten soveltamisalan ulkopuolelle pelkästään siitä syystä, että kyse on verotuksellisesta toimenpiteestä, jonka tavoitteena on verojen tosiasiallinen maksaminen ja periminen tai veronkierron estäminen.

C Liikkuvuussopimuksella taatun sijoittautumisoikeuden ulottuvuus

49. Oikeuskäytännössä katsotaan, että koska Sveitsin valaliitto ei ole liittynyt unionin sisämarkkinoihin, sisämarkkinoita koskeville unionin oikeuden oikeussäännöille annettua tulkintaa ei voida automaattisesti soveltaa liikkuvuussopimuksen tulkintaan, *paitsi jos sopimuksessa nimenomaisesti määrätään tällaisesta soveltamisesta*.[15]

50. Liikkuvuussopimuksen 1 artiklan mukaan sopimuksen tavoitteena on muun muassa myöntää jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille ”oikeus toimia itsenäisenä ammatinharjoittajana” sopimuspuolten alueella.

51. Liikkuvuussopimuksen 4 artiklassa taataan oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa sopimuksen liitteen I mukaisesti.

13 Ks. mm. vastaavasti tuomio 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 21 kohta), tuomio 11.8.1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, 16 kohta) ja tuomio 16.7.1998, ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, 19 kohta).

14 Suuri osa oikeuskirjallisuudesta vaikuttaa myös olevan tällä kannalla: ks. mm. Hinny, P., *Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht*, IFF Forum für Steuerrecht, 2004, s. 185, Cadosch, R.M., ”Switzerland: Taxation of Employment Income – Compliance of Swiss Tax Law with EC-Swiss Sectoral Agreement on Free Movement of Persons”, *Intertax*, 2004, s. 599, Borghi, A., *La libre circulation des personnes entre la Suisse et l'UE, Commentaire article par article de l'accord du 21 juin 1999*, Edis, Genève, 2010, s. 373 ja Moshek V., ”L'impact de l'ALCP sur l'impôt à la source – Analyse à la lumière de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010”, A*rchiv für schweizerisches Abgaberecht*, 79, 2010–2011, s. 324.

15 Ks. vastaavasti tuomio 12.11.2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, 27 ja 29 kohta) ja tuomio 11.2.2010, Fokus Invest (C-541/08, EU:C:2010:74, 28 kohta).

52. Liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdan mukaan itsenäisen ammatinharjoittajan käsitteellä tarkoitetaan sitä, että sopimuspuolen kansalainen, joka haluaa sijoittautua toisen sopimuspuolen alueelle, harjoittaa siellä itsenäistä ammattia. Mainitun artiklan mukaan tällaiselle kansalaiselle myönnetään juuri tähän tarkoitukseen oleskelulupa, joka on voimassa vähintään viisi vuotta.

53. Näillä määräyksillä taattu sijoittautumisoikeus on siis varattu luonnollisille henkilöille, jotka ovat sopimuspuolen kansalaisia, jotta he voivat harjoittaa itsenäistä ammattia *toisen* sopimuspuolen alueella. [16]

54. Kiistatonta on, ettei Ranskan kansalainen Picart halua pääasiassa harjoittaa itsenäistä ammattia Sveitsin valaliiton alueella, vaan hän haluaa harjoittaa edelleen toimintaa, jonka taloudellinen luonne on – ainakin implisiittisesti – ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän toisen kysymyksen kohteena ja joka perustuu niiden huomattavien osuuksien hallinnointiin, joita hän omistaa Ranskaan sijoittautuneiden yhtiöiden osakepääomasta.

55. Picartin tilanne ei siis mielestäni kuulu liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

56. Unionin tuomioistuin on tosin katsonut niin 28.2.2013 antamassaan tuomiossa Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121) kuin 21.9.2016 antamassaan tuomiossa Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705), että sopimuspuolen kansalaiset voivat vedota liikkuvuussopimukseen perustuviin oikeuksiin myös omaan valtioonsa nähden.

57. Tämä toteamus on kuitenkin esitetty nyt käsiteltävästä asiasta poikkeavissa olosuhteissa.

58. Mainitussa 28.2.2013 annetussa tuomiossa Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121) kyseessä oli itsenäistä ammattia harjoittavien rajatyöntekijöiden tilanne, ja unionin tuomioistuin halusi heidän osaltaan täsmentää, että tähän ryhmään kuuluviin henkilöihin sovellettavat määräykset poikkeavat liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdassa määriteltyyn itsenäiseen ammatinharjoittajaan sovellettavista määräyksistä. [17] Kuten unionin tuomioistuin totesi saman tuomion 34 kohdassa, liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohdasta käy etenkin ilmi, että itsenäistä ammattia harjoittavalla rajatyöntekijällä tarkoitetaan ”sopimuspuolen kansalaista, joka asuu yhden sopimuspuolen alueella ja harjoittaa itsenäistä ammattia toisen sopimuspuolen alueella palaten kotipaikkaansa säännönmukaisesti päivittäin tai vähintään kerran viikossa”.

59. Unionin tuomioistuin katsoikin samassa 28.2.2013 antamassaan tuomiossa Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 34 ja 35 kohta) juuri liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohdan sanamuodon perusteella, että Saksan kansalaiset, jotka asuvat Sveitsin valaliiton alueella ja harjoittavat itsenäistä ammattia Saksan liittotasavallan alueella, voivat kyseisessä artiklassa asianomaisten henkilöiden asuinpaikan ja heidän itsenäisen ammattinsa harjoittamispaikan välillä tehdyn eron perusteella vedota kyseiseen määräykseen vaatiakseen verotuksellista etua lähtöjäsenvaltioonsa nähden. Liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohdassa nimittäin ”erotetaan toisistaan sopimuspuolen alueella sijaitseva asuinpaikka ja paikka, jossa itsenäistä ammattia harjoitetaan ja jonka on oltava toisen sopimuspuolen alueella, *ilman, että asianomaisten henkilöiden kansalaisuutta otetaan huomioon*”. [18]

16 Ks. vastaavasti tuomio 12.11.2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, 36 kohta) ja tuomio 11.2.2010, Fokus Invest (C-541/08, EU:C:2010:74, 31 kohta). Oikeushenkilöiden sulkeminen pois liikkuvuussopimuksella taatun sijoittautumisoikeuden soveltamisalasta on vahvistettu tuomion Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697) 37 ja 39 kohdassa.

17 Nyt käsiteltävän asian asiakirja-aineistossa mikään ei viittaa siihen, että Picartin voitaisiin katsoa olevan liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu itsenäistä ammattia harjoittava rajatyöntekijä.

18 Tuomio 28.2.2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 35 kohta). Kursivointi tässä.

60. Liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdan sanamuoto kuitenkin eroaa samassa liitteessä olevan 13 artiklan 1 kohdan sanamuodosta, sillä 12 artiklan 1 kohdassa vaaditaan, että itsenäistä ammattia harjoitetaan *muun* kuin sen sopimuspuolen alueella, jonka *kansalainen henkilö on*, (ja kyseinen henkilö saa luvan oleskella kyseisen toisen sopimuspuolen alueella vähintään viideksi vuodeksi). Tämä edellytys ei Picartin tapauksessa täyty, sillä hän harjoittaa edelleen ammattiaan sen jäsenvaltion alueella, jonka kansalainen hän on.

61. Myös 21.9.2016 annetussa tuomiossa Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705) olosuhteet poikkeavat nyt käsiteltävästä asiasta, koska Saksan kansalainen Radgen oli vedonnut vapaata liikkuvuutta koskevaan oikeuteensa voidakseen tehdä palkkatyötä Sveitsin valaliiton alueella.

62. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Picart ovat korostaneet, unionin tuomioistuin tosin hyväksyi 7.9.2006 antamansa tuomion N (C-470/04, EU:C:2006:525) 27 ja 28 kohdassa EY 43 artiklassa (josta on tullut SEUT 49 artikla) määrätyn sijoittautumisvapauden tulkinnan osalta, että sijoittautumisvapauden soveltamisalaan kuului Alankomaiden kansalainen, joka omisti Alankomaiden oikeuden mukaan perustetusta yhtiöstä sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antoi hänelle selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin, kun hän oli siirtänyt kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon eli Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. On myös totta, ettei tuomiossa mainita lainkaan, että siirrettyään kotipaikkansa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan N harjoitti muuta toimintaa kuin kyseisten Alankomaiden oikeuden mukaan perustettujen yhtiöiden osakepääomasta omistamiensa huomattavien osuuksien hallinnointia, mikä kiistatta lähentää kyseistä tilannetta Picartin tilanteeseen.

63. Tämä viimeksi mainittu tuomio osoittaa, että sijoittautumisvapautta voidaan soveltaa EUT-sopimuksen soveltamisen yhteydessä tilanteeseen, jossa sijoittautumisvapauteen vetoava luonnollinen henkilö ei hallinnoi enemmistöosuuksia tietyn yhtiön osakepääomasta sen jäsenvaltion alueella, johon hän on muuttanut, vaan lähtövaltionsa alueella.

64. Tämä oikeuskäytäntö perustuu kuitenkin kahteen seikkaan, jotka ovat ominaisia unionissa taatulle sijoittautumisvapaudelle mutta joita ei mainita sijoittautumisoikeutta koskevissa liikkuvuussopimuksen määräyksissä.

65. *Ensinnäkin* on niin, että – toisin kuin EY 43 artiklan toisessa kohdassa ja SEUT 49 artiklan toisessa kohdassa – liikkuvuussopimuksen 1 artiklan a alakohdassa ja sopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdassa ainoastaan varataan sijoittautumisoikeus itsenäisille ammatinharjoittajille mainitsematta lainkaan yritysten perustamista ja johtamista ja jopa rajataan kyseinen oikeus yksinomaan luonnollisille henkilöille.

66. Tältä osin on korostettava, että 7.9.2006 annetun tuomion N (C-470/04, EU:C:2006:525) 27 kohta perustuu nimenomaisesti 13.4.2000 annetun tuomion Baars (C-251/98, EU:C:2000:205) 22 kohtaan. Tässä 22 kohdassa muistutetaan, että jäsenvaltioiden välille taattuun sijoittautumisvapauteen *”kuuluu* jäsenvaltion kansalaisen *oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä* ja erityisesti yhtiöitä jossakin toisessa jäsenvaltiossa. Jäsenvaltion kansalainen käyttää [*siis*] sijoittautumisoikeuttaan, kun hän 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]”. [19]

67. Mainitusta 13.4.2000 annetusta tuomiosta Baars (C-251/98, EU:C:2000:205) ja 7.9.2006 annetusta tuomiosta N (C-470/04, EU:C:2006:525) johtuvan oikeuskäytännön perusteluna on siis sisällyttää EY 43 artiklan toisen kohdan (josta on tullut SEUT 49 artiklan toinen kohta) soveltamisalaan yritysten perustaminen ja johtaminen *samanaikaisesti kuin oikeus ryhtyä harjoittamaan itsenäistä ammattia*.

19 Kursivointi tässä.

68. Se, että jäsenvaltion kansalainen hallinnoi unioniin sijoittautuneen yhtiön osakepääomasta hankkimiaan enemmistöosuuksia, kuuluukin mielestäni EY 43 artiklan toisessa kohdassa taatun sijoittautumisvapauden piiriin sen vuoksi, että kyseinen artikla koskee nimenomaisesti ”yritysten johtamista”.

69. Kuten aiemmin jo totesin, liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdasta käy kuitenkin ilmi, että itsenäisen ammatinharjoittajan käsite vastaa itsenäisen ammatinharjoittamisen käsitettä. Liikkuvuussopimuksen asiayhteydestä ja päämäärästä ei sitä paitsi mitenkään ilmene, että sopimuspuolten tarkoituksena olisi ollut antaa kyseiselle käsitteelle muuta merkitystä kuin sen tavanomainen merkitys eli taloudellinen toiminta,[20] joka ei ole palkkatyötä ja jota henkilö toisin sanoen harjoittaa ilman minkäänlaista työehtoihin ja palkkausta koskeviin edellytyksiin liittyvää alisteisuussuhdetta ja omalla vastuullaan.[21]

70. Unionin sisällä sijoittautumisvapauteen kuuluu siis sekä oikeus ryhtyä harjoittamaan itsenäistä ammattia että oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, mikä oikeuttaa katsomaan, että sijoittautumisvapauden ”käsite on varsin laaja”,[22] kun taas liikkuvuussopimuksen 1 artiklan a alakohdan ja sopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdan mukaiseen sijoittautumisoikeuteen sisältyy yksinomaan oikeus ryhtyä itsenäisenä ammatinharjoittajana harjoittamaan ja harjoittaa taloudellista toimintaa eli itsenäistä ammattia.

71. Katson siis, että vaikka Ranskan kansalainen Picart vain hallinnoi Sveitsistä käsin huomattavia osuuksia, joita hän omistaa Ranskaan sijoittautuneiden yhtiöiden osakepääomasta, tämä toiminta ei kuulu liikkuvuussopimuksen 1 artiklan a kohdassa ja sopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun itsenäisen ammatinharjoittajan käsitteen piiriin.

72. *Toiseksi* on niin, että liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 15 artiklan 1 kohdassa kielletään ainoastaan itsenäisten ammatinharjoittajien kansalaisuuteen perustuva syrjintä, toisin kuin EY 43 artiklassa ja SEUT 49 artiklassa, joissa kielletään jäsenvaltioiden kansalaisten sijoittautumisvapauden ”rajoitukset”.[23]

73. Koska tällaiset sijoittautumisvapauden rajoitukset ovat unionissa kiellettyjä, erityisesti 11.3.2004 annetussa tuomiossa de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, 42 kohta) voitiin vahvistaa, että huolimatta siitä, mitä sanamuotoa käytetään sijoittautumisvapauteen liittyvissä määräyksissä, joiden tarkoituksena on varmistaa, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuvia henkilöitä kohdellaan vastaanottavassa valtiossa samoin kuin tämän valtion omia kansalaisia, nämä määräykset ovat esteenä myös sille, että lähtöjäsenvaltio *estää* omaa kansalaistaan sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon.[24]

20 Ks. mm. tuomio 22.12.2008, Stamm ja Hauser (C-13/08, EU:C:2008:774, 33 kohta) ja tuomio 28.2.2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 36 kohta).

21 Ks. analogisesti tuomio 20.11.2001, Jany ym. (C-268/99, EU:C:2001:616, 34, 37 ja 38 kohta). Siinä viitataan mm. 27.6.1996 annettuun tuomioon Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251, 25 ja 26 kohta).

22 Ks. mm. tuomio 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Muistutan, että sijoittautumisvapauden rajoituksina pidetään kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. mm. tuomio 30.11.1995, Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, 37 kohta) ja tuomio 6.9.2012, komissio v. Portugali (C-38/10, EU:C:2012:521, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen)).

24 Ks. aiemmasta oikeuskäytännöstä mm. tuomio 27.9.1988, Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456, 16 kohta) ja tuomio 16.7.1998, ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, 21 kohta).

74. Analoginen päättely ei saa kuitenkaan tukea liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 15 artiklan 1 kohdan sanamuodosta. Kyseisessä määräyksessä ainoastaan taataan sopimuksen 2 artiklassa asetetun syrjintäkiellon periaatteen soveltaminen itsenäisten ammatinharjoittajien vapaaseen liikkuvuuteen.[25] Tämä periaate tarkoittaa ainoastaan, että itsenäisille ammatinharjoittajille taataan heidät vastaanottavassa valtiossa samanlainen kohtelu kuin kyseisen valtion omille kansalaisille, mihin sisältyy kansalaisuuteen perustuvan avoimen ja peitellyn syrjinnän muotojen kieltäminen.[26]

75. Liikkuvuussopimuksen mukainen itsenäisten ammatinharjoittajien sijoittautumisoikeus on siis ulottuvuudeltaan kapeampi kuin EY 43 artiklassa ja sittemmin SEUT 49 artiklassa tarkoitettu kielto. Tästä seuraa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee jäsenvaltion kansalaisen lähtövaltion hänen sijoittautumisvapaudelleen asettamia esteitä, ei mielestäni voida soveltaa liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 15 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun kieltoon, vaikka kyseinen oikeuskäytäntö olikin ollut olemassa jo liikkuvuussopimuksen allekirjoitusajankohtana eli 21.6.1999.

76. Kun otetaan huomioon erot, jotka vallitsevat SEUT 49 artiklan ja sen kiellon välillä, joka asetetaan liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 15 artiklan 1 kohdassa, luettuna yhdessä samassa liitteessä olevan 12 artiklan 1 kohdan kanssa, kieltoon eivät sisälly rajoitukset tai esteet, joita sopimuspuoli asettaa kansalaisensa sijoittautumisoikeudelle.

77. Tiedän varsin hyvin ja totesinkin jo aiemmin unionin tuomioistuimen hyväksyneen 15.12.2011 antamassaan tuomiossa Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839), 28.2.2013 antamassaan tuomiossa Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), 19.11.2015 antamassaan tuomiossa Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766) sekä 21.9.2016 antamassaan tuomiossa Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705), että sopimuspuolen kansalaiset, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, voivat vedota liikkuvuussopimukseen perustuviin oikeuksiin myös omaan valtioonsa nähden.

78. Unionin tuomioistuin on tuomiossa Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, 27–34 kohta) ja tuomiossa Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 33 kohta) edellyttänyt, että tätä mahdollisuutta käytetään ”tietyissä olosuhteissa ja sovellettavien [liikkuvuussopimuksen] määräysten nojalla”.

79. Vaikka unionin tuomioistuin on viitannut kyseiseen oikeuskäytäntöön, se ei ole nimenomaisesti toistanut tätä täsmennystä 19.11.2015 antamassaan tuomiossa Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, 36 kohta) ja 21.9.2016 antamassaan tuomiossa Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, 40 kohta). Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että unionin tuomioistuin olisi luopunut siitä.

80. Huomautan kuitenkin, että mikään mainituista neljästä asiasta ei koskenut liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua itsenäistä ammatinharjoittajaa.

81. Voidaan tosin katsoa, että 28.2.2013 annetun tuomion Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121) taustalla oleva *tosiasiallinen tilanne*, joka – kuten muistetaan – koski liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja itsenäistä ammattia harjoittavia rajatyöntekijöitä, ei poikkea kovinkaan paljoa itsenäisen ammatinharjoittajan tilanteesta, mihin Picart yrittää vedota. Ettweinin pariskunnan tapauksessa molemmat olivat nimittäin jäsenvaltion (Saksan liittotasavallan) kansalaisia, jotka harjoittivat itsenäistä ammattitoimintaa kyseisessä jäsenvaltiossa mutta olivat siirtäneet asuinpaikkansa Sveitsiin.

82. Unionin tuomioistuin katsoi, että Ettweinin pariskunta voi vedota liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohtaan ja 15 artiklan 2 kohtaan saksalaisten viranomaisten kieltäydyttyä myöntämästä heille verotuksellista etua vain sen perusteella, että he olivat siirtäneet asuinpaikkansa Sveitsiin.

25 Ks. tuomio 28.2.2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 41–43 kohta).

26 Ks. vastaavasti tuomio 6.10.2011, Graf ja Engel (C-506/10, EU:C:2011:643, 26 kohta).

83. Totesinkin jo, että mainitussa tuomiossa valittu lähestymistapa johtuu mielestäni siitä syystä – jonka unionin tuomioistuinkin selitti tuomion 35–37 kohdassa – että toisin kuin liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdassa, jossa itsenäiset ammatinharjoittajat määritellään yhden sopimuspuolen kansalaisiksi, jotka harjoittavat itsenäistä ammattia toisen sopimuspuolen alueella, liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohdassa erotetaan toisistaan yhden sopimuspuolen alueella sijaitseva asuinpaikka ja paikka, jossa itsenäistä ammattia harjoitetaan ja jonka on oltava toisen sopimuspuolen alueella, *ilman, että asianomaisten henkilöiden kansalaisuutta otetaan huomioon*.

84. Itsenäistä ammattia harjoittavien rajatyöntekijöiden tapauksessa liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 15 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu vastaanottava valtio voi siis aivan hyvin vastata tällaisten rajatyöntekijöiden lähtövaltiota, kuten mainitussa asiassa Ettwein tapahtui, mutta samassa liitteessä olevan 12 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen itsenäisten ammatinharjoittajien tapauksessa vastaanottavan valtion on oltava sopimuspuoli, jonka kansalainen itsenäinen ammatinharjoittaja ei ole. Jos näin ei ole, viiden vuoden oleskeluluvan myöntäminen on tarpeetonta ainakin mainitun toiminnan harjoittamista varten, mistä niin ikään määrätään liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdassa.

85. Yhteenvetona totean, että itsenäisten ammatinharjoittajien sijoittautumisoikeutta koskevia liikkuvuussopimuksen määräyksiä on tulkittava siten, että niitä voidaan soveltaa ainoastaan luonnollisiin henkilöihin, jotka haluavat harjoittaa tai harjoittavat itsenäistä ammattia muun kuin sen sopimuspuolen alueella, jonka kansalaisia he ovat, jolloin heitä on kohdeltava kyseisen toisen sopimuspuolen alueella samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia eli heitä ei saa syrjiä avoimesti tai peitellysti kansalaisuuden perusteella. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen perusteella Picart ei mielestäni kuulu näiden määräysten soveltamisalaan.

86. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kolmeen ennakkoratkaisukysymykseen voidaan mielestäni vastata näiden huomioiden perusteella.

87. Haluan vielä lisätä, että pääasian taustalla oleva asiayhteys ja olosuhteet huomioon ottaen unionin tuomioistuimen tehtävänä ei ole tutkia, voiko Picart mahdollisesti vedota työvoiman ulkopuolella olevia henkilöitä koskeviin liikkuvuussopimuksen määräyksiin.

88. Liikkuvuussopimuksen 6 artiklassa taataan tosin oikeus oleskeluun toisen sopimuspuolen alueella henkilöille, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa, muuta kuin työtä tekevää väestöä koskevien liitteen I määräysten mukaisesti. Tällaiset henkilöt saavat liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 24 artiklan 1 kohdan mukaisesti vähintään viisi vuotta voimassa olevan oleskeluluvan, jos heillä on riittävästi tuloja ja varoja, niin että he eivät oleskeluaikanaan joudu turvautumaan sosiaalietuusjärjestelmään, ja kaikki riskit kattava sairasvakuutus. Lisäksi liikkuvuussopimuksen 2 artiklassa määrätyn kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kiellon periaatteen noudattaminen koskee myös sellaisia työelämän ulkopuolella olevia sopimuspuolen kansalaisia, jotka oleskelevat laillisesti toisen sopimuspuolen alueella.

89. Sen lisäksi, ettei näillä liikkuvuussopimuksen määräyksillä mielestäni anneta enemmän oikeuksia kuin itsenäisille ammatinharjoittajille siinä annetaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei myöskään esitä unionin tuomioistuimelle näistä määräyksistä kysymyksiä. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 28 kohdassa jo totesin, Conseil d'État vastasi 29.4.2013 antamassaan tuomiossa kieltävästi kysymykseen siitä, voiko Picart vedota työelämän ulkopuolella olevia kansalaisia koskeviin määräyksiin asiassa, jossa vastakkain olivat Picart ja Ranskan veroviranomaiset. Tuomio on oikeusvoimainen. Oikeusvoiman periaate on hyvin tärkeä myös unionin oikeusjärjestyksessä sekä oikeusrauhan ja oikeussuhteiden vakauden että hyvän lainkäytön varmistamiseksi. Unionin tuomioistuin on jo tältä osin katsonut, ettei unionin oikeudessa edellytetä kansallisen tuomioistuimen jättävän soveltamatta kansallisia menettelysääntöjä, joiden perusteella tuomioistuimen päätös on oikeusvoimainen, vaikka siten olisi mahdollista lopettaa kyseisellä päätöksellä tapahtunut unionin

oikeuden loukkaus, edellyttäen, että vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan. [27]

90. On tietenkin valitettavaa, ettei Conseil d'État ylimpänä oikeusasteena esittänyt asiassa unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntöä liikkuvuussopimuksen 2 ja 6 artiklan sekä sopimuksen liitteessä I olevan 24 artiklan 1 kohdan tulkinnasta ennen kuin se päätyi antamaan tuomionsa 29.4.2013 varsinkin, kun unionin tuomioistuimella ei ole oikeuskäytäntöä kyseisten määräysten niveltymisestä toisiinsa.

91. On kuitenkin melko selvää, ettei Conseil d'État pyydä mainittujen määräysten tulkintaa nyt käsiteltävässä asiassa lainvoimaiseksi tulleen 29.4.2013 antamansa tuomion ja pääasian rajaamisen yhteisvaikutuksen vuoksi; pääasiassa keskitytään nimittäin tulkitsemaan sijoittautumisoikeutta, sellaisena kuin se annetaan itsenäisille ammatinharjoittajille liikkuvuussopimuksessa.

92. Kun otetaan huomioon asian olosuhteet ja myös se, etteivät huomautuksia esittäneet osapuolet ole esittäneet mitään liikkuvuussopimuksen 6 artiklan ja sopimuksen liitteessä I olevan 24 artiklan 1 kohdan tulkinnasta, unionin tuomioistuimen ei mielestäni pitäisi tutkia mainittuja artikloja omasta aloitteestaan. Toimimalla päinvastoin eli vastaamalla kysymykseen, johon ei ole tarkoituksellisesti pyydetty vastausta, ylitettäisiin rajat, jotka on asetettu pääasian kohteelle, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen määritellyt. [28]

93. Ehdotan siis, että unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin seuraavasti: Itsenäisen ammatinharjoittajan sijoittautumisoikeutta, sellaisena kuin se johtuu liikkuvuussopimuksen 1 ja 4 artiklasta sekä liikkuvuussopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdasta ja 15 artiklan 1 kohdasta, on tulkittava siten, että se koskee ainoastaan luonnollista henkilöä, joka haluaa harjoittaa tai harjoittaa parhaillaan itsenäistä ammattia muun kuin sen sopimuspuolen alueella, jonka kansalainen hän on, jolloin häntä on kohdeltava kyseisen toisen sopimuspuolen alueella samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia eli häntä ei saa syrjiä avoimesti tai peitellysti kansalaisuuden perusteella. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen perusteella pääasian valittaja ei ilmeisesti kuulu edellä mainittujen liikkuvuussopimuksen määräysten soveltamisalaan.

94. Jos unionin tuomioistuin ei yhdy edellä esittämääni analyysiin ja vastaukseen ja jos se katsoo, että itsenäisten ammatinharjoittajien sijoittautumisoikeutta koskevat liikkuvuussopimuksen määräykset ulottuvat EY 43 artiklan ja SEUT 49 artiklan määräysten tavoin kaikkiin esteisiin, joita sopimuspuoli asettaa kansalaistensa sijoittautumiselle toisen sopimuspuolen alueelle, muun muassa 11.3.2004 annetussa tuomiossa de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) ja 7.9.2006 annetussa tuomiossa N (C-470/04, EU:C:2006:525) esitetyn päättelyn perusteella, unionin tuomioistuimen tehtävänä olisi mielestäni antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle ohjeita siitä, onko CGI:n 167 bis §:ssä säädetyn kaltainen realisoitumattomien arvonnousujen verotusta koskeva toimenpide, joka toteutetaan ranskalaisen verovelvollisen siirtäessä verotuksellisen kotipaikkansa Sveitsiin, oikeasuhteinen. Käsittelen seuraavaksi tätä seikkaa toissijaisesti.

27 Ks. mm. tuomio 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, 23 ja 24 kohta) ja tuomio 11.11.2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, 39 ja 40 kohta).

28 Tämä tilanne muistuttaa siis mielestäni tilannetta, jossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kieltäytyy ennakkoratkaisupyyntönsä yhteydessä implisiittisesti tai nimenomaisesti esittämästä unionin tuomioistuimelle lisäkysymystä unionin oikeuden tulkinnasta. Kuitenkin juuri tällaisessa tilanteessa unionin tuomioistuin jättää soveltamatta oikeuskäytäntöään, joka perustuu ennakkoratkaisukysymysten uudelleen muotoiluun, jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus: ks. tästä kysymyksestä ratkaisuehdotukseni 1.4.2014 Fonnship ja Svenska Transportarbetareförbundet (C-83/13, EU:C:2014:201, 13–24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

D Toissijainen kysymys CGI:n 167 bis §:n kaltaisen verotuksellisen toimenpiteen oikeasuhteisuudesta

95. Kuten edellä korostin, CGI:n 167 bis § perustui pääasian tosiseikkojen aikaisessa sanamuodossaan periaatteeseen, jonka mukaan realisoitumattomat arvonnousut verotetaan välittömästi siinä yhteydessä, kun verovelvollinen lähtee Ranskasta. Veron suorittamisen sijaan maksua voitiin kuitenkin verovelvollisen pyynnöstä lykätä arvonnousujen realisoitumiseen saakka edellyttäen, että verovelvollinen täytti tietyt edellytykset, kuten velvollisuuden ilmoittaa arvonnousun määrä tietyn ajan kuluessa ja asettaa vakuuksia veron perinnän varmistamiseksi.

96. Kiistatonta on, että koska Picart täytti nämä edellytykset verotuksellisen kotipaikkansa siirtämisen yhteydessä, veron perintää lykättiin siihen saakka, kunnes hän luopui osakkeistaan vuonna 2005.

97. Asiakirja-aineistosta ei käy selvästi ilmi, riitauttaako Picart koko CGI:n 167 bis §:ssä säädetyn realisoitumattomien arvonnousujen verotusjärjestelmän kokonaisuudessaan vai ainoastaan edellytykset, joiden on täytyttävä maksunlykkäyksen saamiseksi. Koska molempia asioita on käsitelty 7.9.2006 annetussa tuomiossa N (C-470/04, EU:C:2006:525), johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa toisessa ja kolmannessa kysymyksessään, on oletettava, että koko CGI:n 167 bis §:ssä säädetty järjestelmä kyseenalaistetaan sijoittautumisoikeutta koskevien liikkuvuussopimuksen määräysten perusteella.

98. Kuten jo muistutin, 11.3.2004 annetussa tuomiossa de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) katsottiin, että CGI:n 167 bis §:ssä säädetty järjestelmä, joka oli otettu käyttöön veronkierron riskin välttämiseksi, oli ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla ja sittemmin SEUT 49 artikla) säädetyn sijoittautumisvapauden kanssa.

99. Tuomiossa katsottiin erityisesti, että CGI:n 167 bis § ylittää laajasti sen, mikä on tarpeen veronkierron välttämisen tavoitteen saavuttamiseksi, koska pykälässä oletetaan, että kaikki verovelvolliset, jotka siirtävät verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, aikovat kiertää Ranskan verolakia. [29]

100. CGI:n 167 bis §:n yksityiskohtaisten soveltamissäännösten eli maksunlykkäyksen edellytysten tutkimisen yhteydessä tuomiossa muistutettiin lisäksi, ettei maksunlykkäys ole automaattista, vaan sille on asetettu tiukkoja edellytyksiä, joita ovat muun muassa vaatimus asettaa vakuuksia veron perinnän varmistamiseksi ja jotka aiheuttavat rajoituksia sijoittautumisvapauden käytölle. Koska näiden edellytysten tarkoituksena oli panna täytäntöön CGI:n 167 bis §:ssä säädetty verotusjärjestelmä, jota ei voida perustella veronkierron estämisen tavoitteella, kyseiseen tavoitteeseen ei myöskään voida vedota edellä mainittujen edellytysten puolustamiseksi. [30]

101. 7.9.2006 annetussa tuomiossa N (C-470/04, EU:C:2006:525, 49–51 kohta), joka – kuten muistutan – koski Hollannin maastapoistumisveron järjestelmän soveltamista toiseen luonnolliseen henkilöön, todettiin yhtäältä, että veroilmoitusvelvollisuus, joka on täytettävä verotuksellisen kotipaikan siirron yhteydessä, oli oikein suhteutettu jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakautumisen tavoitteeseen, mutta vahvistettiin toisaalta, että vakuuksien asettamisvelvollisuus, joka oli täytettävä, jotta saadaan lykkäystä verolle, joka tavallisesti lankeaa maksettavaksi maan alueelta poistuttaessa, oli suhteeton.

102. Päättelyni tässä vaiheessa on tärkeää tietää, voidaanko liikkuvuussopimuksen määräysten tulkitsemiseksi ottaa huomioon näissä tuomiossa esitetyt perustelut, jotka liittyvät realisoitumattomien arvonnousujen verotuksen ja maksunlykkäyksen edellytysten oikeasuhteisuuteen.

29 Tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, 52–54 kohta).

30 Tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, 55–57 kohta).

103. Liikkuvuussopimuksen 16 artiklan 2 kohdan mukaan siinä määrin kuin yhteisön oikeuden käsitteet liittyvät liikkuvuussopimuksen soveltamiseen, huomioon otetaan asiaa koskeva Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka on peräisin ajalta ennen sopimuksen allekirjoittamista eli ennen 21.6.1999. Samassa artiklassa täsmennetään, että kyseisen päivän jälkeinen oikeuskäytäntö annetaan tiedoksi Sveitsin valaliitolle ja että sekakomitea määrittää sopimuspuolen pyynnöstä kyseisen oikeuskäytännön seuraukset sopimuksen moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi.

104. Ilmaus ”yhteisön oikeuden käsitteet”, joka vaikuttaa toimivan asiaa koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön aineellisena rajana liikkuvuussopimuksen allekirjoittamispäivään asetetun ajallisen rajauksen mukaisesti, on jokseenkin epämääräinen.

105. Tästä huolimatta unionin tuomioistuin katsoo, että ilmaukseen sisältyy yhdenvertaisen kohtelun periaate, joka on ”unionin oikeuden käsite”. [31]

106. Se päättelee tästä, että ratkaistaessa, kohdellaanko sopimuspuolten verovelvollisia mahdollisesti eriarvoisesti liikkuvuussopimuksen yhteydessä, on tukeuduttava periaatteisiin, jotka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on esitetty jo ennen 21.6.1999 ja vahvistettu myöhemmin ja jotka koskevat kyseisten verovelvollisten tilanteiden vertailukelpoisuutta sekä mahdollisen erilaisen kohtelun oikeuttamista yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä edellyttäen, että erilaisella kohtelulla voidaan taata tavoiteltavan päämäärän saavuttaminen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen päämäärän saavuttamiseksi. [32]

107. Suhteellisuusperiaate, sellaisena kuin sitä tulkitaan unionissa taattujen liikkumisvapauksien yhteydessä, on sekin siis unionin oikeuden käsite. Liikkuvuussopimuksen määräysten kannalta merkitystä pitäisi siis olla ennen 21.6.1999 muotoutuneella ja sen jälkeen vahvistetulla unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöllä, joka koskee suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

108. Jos unionin tuomioistuin katsoo, että liikkuvuussopimuksessa itsenäisille ammatinharjoittajille taatun sijoittautumisoikeuden tulkitsemiseksi on tukeuduttava liikkuvuussopimuksen 16 artiklan 2 kohdan nojalla 11.3.2004 annettuun tuomioon de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) ja 7.9.2006 annettuun tuomioon N (C-470/04, EU:C:2006:525), sen on otettava lähtökohtaisesti huomioon oikeuskäytäntö, joka on muotoutunut näiden tuomioiden ja myös 21.6.1999 jälkeen ja jossa tulkitaan suhteellisuusperiaatteen ulottuvuutta.

109. Tällainen ajattelutapa voi kuitenkin osoittautua ongelmalliseksi, kun suhteellisuusperiaatetta sovelletaan realisoitumattomista arvonnousuista kannettavan maastapoistumisveron järjestelmiin.

110. Unionin tuomioistuin on pitänyt 11.3.2004 antamansa tuomion de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) ja 7.9.2006 antamansa tuomion N (C-470/04, EU:C:2006:525) jälkeisessä oikeuskäytännössä suhteettomana jäsenvaltion lainsäädäntöä, jossa säädetään tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön omaisuuserien realisoitumattomiin arvonnousuihin kohdistuvan veron välittömästä perimisestä kyseisen siirron hetkellä. Unionin tuomioistuin on katsonut, että sijoittautumisvapautta rajoittaa vähemmän se, että verovelvolliselle annetaan mahdollisuus valita, maksaako hän kyseisen veron määrän välittömästi vai maksaako hän mainitun veron määrän ja sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvät korot myöhempänä ajankohtana. [33]

31 Ks. tuomio 6.10.2011, Graf ja Engel (C-506/10, EU:C:2011:643, 26 kohta) ja tuomio 21.9.2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, 47 kohta).

32 Ks. vastaavasti tuomio 21.9.2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, 46 ja 47 kohta). Tämän tuomion 46 kohdassa viitataan 31.3.1993 annettuun tuomioon Kraus (C-19/92, EU:C:1993:125, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja 16.3.2010 annettuun tuomioon Olympique Lyonnais (C-325/08, EU:C:2010:143, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 73 ja 85 kohta); tuomio 6.9.2012, komissio v. Portugali (C-38/10, EU:C:2012:521, 31 ja 32 kohta); tuomio 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, 61 kohta) ja tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa C-591/13, EU:C:2015:230, 67 kohta).

111. Jälkimmäistä vaihtoehtoa käytettäessä unionin tuomioistuin katsoi 29.11.2011 antamassaan tuomiossa National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 74 kohta), että kyseinen jäsenvaltio voi verovelkojen lykättyyn maksamiseen sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössään ottaa pankkivakuuden asettamisen kaltaisilla toimenpiteillä huomioon veron perimättä jäämisen riskin, joka kasvaa ajan kuluessa. [34]

112. Olen aiemmissa ratkaisuehdotuksissani pohtinut, miten niveltyvät toisiinsa 29.11.2011 annetun tuomion National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) 74 kohdassa suoritettu arviointi sekä ne 11.3.2004 annetun tuomion de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) ja 7.9.2006 annetun tuomion N (C-470/04, EU:C:2006:525) kohdat, joissa todetaan suhteettomaksi se, että verovelvollinen velvoitetaan asettamaan pankkivakuus veronlykkäyksen saamiseksi. [35]

113. Olenkin aiemmin ehdottanut, että pankkivakuuden asettamisvaatimusta, joka voidaan liittää verovelan lykätyn perinnän mahdollisuuteen, on tulkittava suppeasti, jotta voidaan taata kyseisten tuomioiden johdonmukaisuus. Katsoin tuolloin, että tällaista vakuutta voidaan vaatia ainoastaan, jos riski verosaatavan perimättä jäämisestä on todellinen ja merkittävä. [36]

114. Unionin tuomioistuin vaikuttaa ottaneen huomioon tämän huolen ja tämän ehdotuksen 23.1.2014 antamassaan tuomiossa DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Muistutettuaan kolmen edellä mainitun tuomion asianomaisista kohdista unionin tuomioistuin nimittäin katsoi tuomion 67 kohdassa, että vakuuksien asettamisvaatimusta ”ei – – lähtökohtaisesti voida asettaa arvioimatta etukäteen riskiä veron kantamatta jäämisestä”, ja täsmensi tuomion 69 kohdassa, että tällaisen riskin on oltava todellinen.

115. Unionin tuomioistuin katsoi hiljattain 21.12.2016 antamassaan tuomiossa komissio v. Portugali (C-503/14, EU:C:2016:979, 53–56 kohta), että 29.11.2011 annetussa tuomiossa National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) esitettyjä periaatteita voidaan soveltaa luonnollisten henkilöiden realisoitumattomien arvonnousujen verotuksessa. Se muistuttikin viimeksi mainitun tuomion 73 ja 74 kohdasta [37] mutta ei maininnut mitään 23.1.2014 annetun tuomion DMC (C-164/12, EU:C:2014:20) 67 ja 69 kohtaan perustuvasta lähestymistavasta, joka on mielestäni monivivahteisempi ja jossa oli kyse siitä, onko realisoitumattomia arvonnousuja koskevan veron perinnän lykkäämisen mahdollistava pankkivakuuden asettamisvaatimus oikein suhteutettu.

116. Pyrin tällä lyhyellä analyysilla osoittamaan, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee realisoitumattomista arvonnousuista kannettavan maastapoistumisveron järjestelmien oikeasuhteisuutta jäsenvaltioiden välillä, on viime vuosina kehittynyt, eikä se perustu vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, joka on muotoutunut ennen liikkuvuussopimuksen allekirjoitusajankohtaa. Tässä 21.6.1999 jälkeisessä oikeuskäytännössä suhtaudutaan lisäksi epäjohdonmukaisesti siihen, onko hyväksyttävää, että jäsenvaltio voi vaatia verovelvollista asettamaan pankkivakuuden silloin, kun tämä hakee realisoitumattomista arvonnousuista kannettavaan veroon lykkäystä.

117. On siis vaikea sanoa, vahvistetaanko tai vakiinnutetaanko realisoitumattomista arvonnousuista kannettavan maastapoistumisveron järjestelmien oikeasuhteisuutta koskevalla unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöllä ennen 21.6.1999 muotoutunut unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka tulisi ottaa huomioon tulkittaessa itsenäisten ammatinharjoittajien sijoittautumisoikeutta koskevia liikkuvuussopimuksen määräyksiä.

34 Ks. myös vastaavasti tuomio 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, 65 kohta).

35 Ks. ratkaisuehdotukseni komissio v. Portugali (C-38/10, EU:C:2012:391, 78–82 kohta).

36 Ks. ratkaisuehdotukseni komissio v. Portugali (C-38/10, EU:C:2012:391, 81 ja 82 kohta).

37 Tuomio 21.12.2016, komissio v. Portugali (C-503/14, EU:C:2016:979, 58–60 kohta).

118. Epäselvissä tapauksissa on mielestäni otettava huomioon, etteivät sopimuspuolet halunneet ulottaa 21.6.1999 jälkeen muotoutunutta unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä koskemaan liikkuvuussopimuksen määräysten tulkintaa ilman, että sekakomitea on liikkuvuussopimuksen 16 artiklan 2 kohdan kolmannen virkkeen mukaisesti määrittänyt ”kyseisen oikeuskäytännön seuraukset”.

119. CGI:n 167 bis §:ssä säädetty järjestelmä ei tosin anna oikeutta valita veron välittömän perinnän ja maksun lykkäyksen välillä. Tällaista järjestelmää olisi pidettävä 29.11.2011 annetun tuomion National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 73 kohta) ja 21.12.2016 annetun tuomion komissio v. Portugali (C-503/14, EU:C:2016:979, 58 ja 59 kohta) perusteella suhteettomana.

120. Pääasiassa on kuitenkin hyvin vaikea kuvitella, että Picart olisi verotuksellisen kotipaikkansa Sveitsiin siirtäessään halunnut suorittaa veron välittömästi etenkin kyseisten realisoitumattomien arvonnousujen arvon ja vaaditun veron määrän vuoksi, jos kyseinen järjestelmä olisi tarjonnut tällaisen vaihtoehdon. Todennäköisempää on, että hän olisi valinnut veronmaksun lykkäyksen arvonnousujen realisoitumiseen saakka, mihin Ranskan veroviranomaiset ovat hänen hakemuksestaan myöntyneetkin CGI:n 167 bis §:ssä tarjotun mahdollisuuden perusteella.

121. Kuten edellä jo osoitin, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei anneta yksiselitteistä ratkaisua edellytykseen, jonka mukaan maksunlykkäyksen myöntämiseksi on asetettava vakuus, edes siinäkään tapauksessa (mikä ei tässä toteudu), että Picartin tilanne kuuluisi yksinomaan SEUT 49 artiklan soveltamisalaan.

122. Tällainen vaatimus olisi siis suhteeton 11.3.2004 annetussa tuomiossa de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), 7.9.2006 annetussa tuomiossa N (C-470/04, EU:C:2006:525) ja 23.1.2014 annetussa tuomiossa DMC (C-164/12, EU:C:2014:20) noudatetun päättelyn perusteella. Kuten komissio totesi kirjallisissa huomautuksissaan, on niin, että vaikka Picart siirsi kotipaikkansa Sveitsiin kesäkuussa 2002, hänelle jäi Ranskaan riittävästi varoja ja omaisuutta – erityisesti yhtiöt, joiden osakepääomasta hän omisti huomattavia osuuksia – jotta Ranskan veroviranomaiset voivat hyväksyä verovelvollisen yhteistyöhaluttomuuden tapauksessa turvaavia toimenpiteitä verovelkojen perinnän varmistamiseksi. Verovelan perimättä jäämisen riski ei siis vaikuta 23.1.2014 annetussa tuomiossa DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, 69 kohta) tarkoitetulla tavalla todelliselta.

123. Verovelvollisen velvoittaminen asettamaan vakuus veron perinnän lykkäämiseksi on sitä vastoin mitä todennäköisimmin oikein suhteutettu toimenpide, jos noudatetaan päättelyä, jonka unionin tuomioistuin on esittänyt 29.11.2011 annetussa tuomiossa National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 73 kohta) ja joka on vahvistettu viimeksi 21.12.2016 annetussa tuomiossa komissio v. Portugali (C-503/14, EU:C:2016:979, 59 kohta).

124. Kun otetaan huomioon pääasian olosuhteet, edellä tarkasteltu unionin tuomioistuimen epäselvä oikeuskäytäntö suhteellisuusperiaatteen soveltamisesta realisoitumattomia arvonnousuja koskevaan maastapoistumisveroon sekä sopimuspuolten tahto, sellaisena kuin se esitetään liikkuvuussopimuksen 16 artiklan 2 kohdan kolmannessa virkkeessä, unionin tuomioistuimen olisi siis mielestäni toissijaisesti katsottava, etteivät itsenäisten ammatinharjoittajien sijoittautumisoikeutta koskevat liikkuvuussopimuksen määräykset ole esteenä CGI:n 167 bis §:ssä säädetyn kaltaiselle verotukselliselle toimenpiteelle.

V Ratkaisuehdotus

125. Edellä ensisijaisesti esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Conseil d'État'n (Ranska) esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Itsenäisen ammatinharjoittajan sijoittautumisoikeutta, sellaisena kuin se johtuu Luxemburgissa 21.6.1999 allekirjoitetun, henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton sopimuksen 1 ja 4 artiklasta sekä sopimuksen liitteessä I olevista 12 artiklan 1 kohdasta ja 15 artiklan 1 kohdasta, on tulkittava siten, että se koskee ainoastaan luonnollista henkilöä, joka haluaa harjoittaa tai harjoittaa parhaillaan itsenäistä ammattia muun kuin sen sopimuspuolen alueella, jonka kansalainen hän on, jolloin häntä on kohdeltava kyseisen toisen sopimusvaltion alueella samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia eli häntä ei saa syrjiä avoimesti tai peitellysti kansalaisuuden perusteella. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen perusteella pääasian valittaja ei ilmeisesti kuulu edellä mainittujen liikkuvuussopimuksen määräysten soveltamisalaan.