YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

28 päivänä lokakuuta 1999 *

Asiassa C-55/98,

jonka Højesteret (Tanska) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Skatteministeriet

vastaan

Bent Vestergaard

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 6 ja 59 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 12 ja EY 49 artikla) tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja R. Schintgen (esittelevä tuomari), joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit P. J. G. Kapteyn ja G. Hirsch,

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.

julkisasiamies: A. Saggio,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Skatteministeriet, edustajanaan asianajaja P. Biering, Kööpenhamina,

— B. Vestergaard, edustajanaan asianajaja T. V. Christiansen, Kööpenhamina,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja H. P. Hartvig ja oikeudellisen yksikön virkamies H. Michard,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Skatteministerietin, edustajanaan asianajaja P. Biering, B. Vestergaardin, edustajanaan asianajaja L. Henriksen, Åbyhøj, ja komission, edustajanaan H. P. Hartvig, 11.3.1999 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.6.1999 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Höjesteret on esittänyt 18.2.1998 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.2.1998, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 6 ja 59 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 12 ja EY 49 artikla) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Skatteministeriet (verohallinto) sekä Bent Vestergaard ja joka koskee sitä, että Skatteministeriet ei hyväksynyt Bent Vestergaard A/S -nimisen yhtiön ainoalle osakkaalle Bent Vestergaardille aiheutuneiden tulonhankkimismenojen vähentämistä yhtiön verotettavasta tulosta. Menot aiheutuivat hänen osallistumisestaan ammatilliseen koulutukseen liittyvään kurssiin ulkomailla.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Tanskan *statsskatteloven*in (valtionverosta 10.4.1922 annettu laki nro 149, jäljempänä laki) 4 §:ssä säädetään, että veronalaista tuloa ovat sekä rahana että rahanarvoisena omaisuutena saatavat tulot.

4 Lain 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1) Verotettavasta tulosta voidaan vähentää

a) ammatin harjoittamiseen liittyvät menot, eli menot, jotka ovat syntyneet kuluneen vuoden aikana tulojen hankkimisesta tai säilyttämisestä taikka niiden kertymisen takaamisesta, mukaanluettuna tavanomaiset lyhennykset;

— —

2) Tällä tavoin laskettu veronalainen tulo on verotettavaa tuloa riippumatta tulon käyttötavasta, joka voi olla henkilö- tai perhekohtaisiin tarkoituksiin, palvelujen hankkimiseen, hyöty- tai vapaa-ajantarkoituksiin tapahtuvaa tai pääoman kasvattamista, omaisuuden parantamista, liiketoiminnan harjoittamista, säästöihin tai rahastoihin, lahjaan taikka muuta tarkoitusta varten käytettyä tuloa."

5 Hallinto- ja oikeuskäytännössä täsmennetään, mitkä ovat sellaisia tulonhankintaan liittyviä menoja, jotka voidaan vähentää lain 6 §:n 1 momentin a kohdan perusteella. Skatteministerietin verovuodelle 1988 antamissa ohjesäännöissä määrättiin seuraavaa:

"Ammatilliseen koulutukseen osallistumisesta aiheutuneet kulut voidaan vähentää verotettavasta tulosta kun kyseessä on kurssi, jonka tarkoituksena on osallistujien ammattitaidon ja teoreettisen tietämyksen ylläpitäminen ja kehittäminen. — —

Kun ammatin harjoittamiseen liittyvä kokous tai seminaari pidetään ulkomailla (erityisesti tavanomaisessa turistikohteessa), vähennysoikeutta ei ole, elleivät matkan määränpää tai koulutuksen pitämispaikka ole sellaisenaan perusteltavissa ammatillisten seikkojen perusteella."

6 Ohjesäännöissä, jotka koskevat pääasiassa kyseessä olevan verotusvuoden jälkeisiä verotusvuosia, kuten verotusvuotta 1996, lisätään seuraavaa:

"On syytä olettaa, että koulutuksen järjestäminen ulkomailla sijaitsevassa turistikohteessa liittyy niin kiinteästi lomailutarkoituksiin, että tähän koulutukseen liittyviä kuluja ei voida vähentää ammatinharjoittamiseen liittyvinä kuluina."

7 Oikeudenkäyntiasiakirjoista käy ilmi, että tämä lisäys johtuu Vestre Landsretin oikeuskäytännöstä (17.4.1984 ja 8.10.1984 annetut tuomiot, jotka on julkaistu Tidsskrift for Skatteret 1984:n numeroissa 238 ja 471), jonka Højesteret on sittemmin vahvistanut (19.10.1994 annettu tuomio, joka on julkaistu Ugeskrift for Retsvæsen 1994:ssä, s. 970). Kansallinen tuomioistuin täsmentää ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessään seuraavaa:

"Kun koulutus järjestetään tavanomaisessa turistikohteessa ulkomailla ja kun tämän kohteen valintaa ei sellaisenaan voida perustella ammatinharjoittamiseen liittyvillä seikoilla, on katsottava, että koulutuksen järjestäminen tällaisessa paikassa liittyy niin kiinteästi lomailutarkoituksiin, että tähän koulutukseen liittyviä kuluja ei voida vähentää tulonhankkimismenoina.

Tämä olettamus voidaan kumota perusteilla, jotka liittyvät koulutuksen sisältöön ja koulutuksen kestoon verrattuna oleskelun kestoon. — —

Kun koulutus järjestetään tavanomaisessa turistikohteessa Tanskassa, tällaista olettamusta ei ole.

Ei ole olemassa tuomioistuimen antamaan päätökseen tai hallintopäätökseen perustuvaa oikeuskäytäntöä siitä, että Tanskassa järjestettyyn koulutukseen osallistumisesta aiheutuneita kuluja ei olisi voitu vähentää sillä perusteella, että koulutus on järjestetty tavanomaisessa turistikohteessa."

Tosiseikat ja pääasia

8 Vestergaard, hyväksytty tilintarkastaja, on työntekijänä Bent Vestergaard A/S -nimisessä tilintarkastusyhtiössä, jonka ainoa omistaja hän on.

9 Vestergaard osallistui Kreetan saarella 3.—10.10.1988 pidettyyn, verotusta koskevaan koulutusseminaariin, johon osallistui ainoastaan tanskalaisia ja jonka järjesti tanskalainen yritysten tilintarkastusta harjoittava yhtiö yhdessä erään matkatoimiston kanssa. Seitsemästä Kreikassa vietetystä päivästä kolme kokonaista ja kaksi puolta päivää oli varattu itse seminaarille.

10 Bent Vestergaard A/S -yhtiö otti vastattavakseen Vestergaardin osallistumisesta seminaariin, matkasta ja oleskelusta aiheutuneet kulut, joiden määrä oli 5 516 Tanskan kruunua (DKK). Vestergaardin puoliso osallistui matkalle, josta hän maksoi yksityisesti 3 700 DKK.

11 Landsskatteretten (ylin veroviranomainen) katsoi 29.6.1993 tehdyssä päätöksessään, että Vestergaardin osallistumisesta koulutusseminaariin Kreetan saarella aiheutuneet kulut oli katsottava Vestergaardin ylimääräiseksi palkkioksi, joka oli maksettu hänelle Bent Vestergaard A/S -yhtiön ainoana osakkaana, ja niitä ei siten voitu lain 6 §:n 1 momentin a kohdan mukaisesti vähentää yhtiön verotettavasta tulosta.

12 Vestergaard valitti tästä päätöksestä Vestre Landretiin, joka 3.5.1995 antamassaan päätöksessä katsoi, että Vestergaard oli onnistunut kumoamaan olettamuksen, joka perustui siihen seikkaan, että seminaari liittyi niin kiinteästi lomailutarkoituksiin, että tähän seminaariin liittyviä kuluja ei voitu pitää vähennyskelpoisina koulutuskuluina, ja että näin ollen verohallinto oli virheellisesti katsonut koulutukseen liittyvät kulut Vestergaardin saamaksi ylimääräiseksi palkkioksi.

13 Skatteministeriet valitti Vestre Landsretin tuomiosta Höjesteretiin. Koska Vestergaard esitti kansallisessa tuomioistuimessa uuden kanneperusteen, joka koski kyseisten seminaariin liittyvien kulujen ylimääräisenä palkkiona tapahtuneen verottamisen yhteensoveltumattomuutta perustamissopimuksen 6 ja 59 artiklan kanssa, kansallinen tuomioistuin päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko EY:n perustamissopimuksen 6 ja 59 artiklan mukaista, että Tanskan oikeuskäytännössä (ks. Højesteretin 19.10.1994 antama tuomio, julkaistu Ugeskrift for Rettsvæsenissä, s. 970) katsotaan, että ulkomailla tavanomaisessa turistikohteessa pidettävä koulutus, jonka järjestämispaikka ei sellaisenaan ole ammatillisesti perusteltu, liittyy niin kiinteästi lomailutarkoituksiin, että tähän koulutukseen liittyviä kuluja ei voida pitää vähennyskelpoisina tulonhankkimismenoina?

2. Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko voimassa oleva kansallinen verotuskäytäntö, sellaisena kuin se on kuvattu edellä — —, perusteltu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö ja erityisesti asiassa C-204/90, Bachmann ja asiassa C-250/95, Futura Participations SA annetut tuomiot huomioon ottaen?"

Ennakkoratkaisukysymykset

14 Näillä kahdella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, onko sellainen jäsenvaltion kansallinen säännöstö perustamissopimuksen 6 ja 59 artiklan vastainen, jossa verotettavan tulon määrittelemiseksi oletetaan, että ammatilliseen koulutukseen liittyvä kurssi, joka pidetään toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa tavanomaisessa turistikohteessa, liittyy niin kiinteästi lomailutarkoituksiin, että tähän kurssiin liittyviä kuluja ei voida katsoa vähennyskelpoisiksi tulonhankkimismenoiksi, kun tällainen oletamus ei koske ammatilliseen koulutukseen liittyvää kurssia, joka pidetään kyseessä olevan jäsenvaltion alueella sijaitsevassa tavanomaisessa turistikohteessa.

15 Aluksi on muistettava, että vaikka yhteisön oikeuden nykyisessä kehitysvaiheessa välittömät verot eivät sinänsä kuulukaan yhteisön toimivallan piiriin, jäsenvaltioiden on silti käytettävä niiden omaa toimivaltaa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. muun muassa asia C-118/96, Safir, tuomio 28.4.1998, Kok. 1998, s. I-1897, 21 kohta).

16 Toiseksi on myös muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 6 artiklan ensimmäistä kohtaa, jossa vahvistetaan kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kiellon yleinen periaate, sovelletaan itsenäisesti ainoastaan sellaisissa yhteisön oikeudessa säännellyissä tilanteissa, joiden osalta perustamissopimuksessa ei ole erityistä syrjintäkieltoa koskevaa määräystä (ks. muun muassa asia C-22/98, Becu ym., tuomio 16.9.1999, Kok. 1999, s. I-5665, 32 kohta).

17 Palvelujen tarjoamisen vapauden osalta tämä periaate on pantu konkreettisesti täytäntöön perustamissopimuksen 59 artiklassa. Näin ollen perustamissopimuksen 6 artiklan tulkinnasta ei ole syytä lausua.

18 Kolmanneksi on korostettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelu, eli ammatilliseen koulutukseen liittyvän kurssin järjestäminen, kuuluu perustamissopimuksen 59 artiklan soveltamisalaan, kun kurssi järjestetään jäsenvaltion kansalaisille jonkin toisen jäsenvaltion alueella riippumatta palvelun tarjoajan tai vastaanottajan sijoittautumispaikasta.

19 Perustamissopimuksen 59 artiklaa sovelletaan paitsi silloin, kun palvelujen tarjoaja ja niiden vastaanottaja ovat sijoittautuneet eri jäsenvaltioihin, myös kaikissa niissä tapauksissa, joissa palvelujen tarjoaja tarjoaa palveluja jossain muussa jäsenvaltiossa kuin siinä jäsenvaltiossa, jonne hän on sijoittautunut (ks. muun muassa asia C-381/93, komissio v. Ranska, tuomio 5.10.1994, Kok. 1994, s. I-5145, 14 kohta), minne tahansa näiden palvelujen vastaanottajat sitten ovatkaan sijoittautuneet (ks. asia C-398/95, SETTG, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3091, 8 kohta).

20 Palvelujen tarjoamisen vapautta koskevaan oikeuteen sisältyy palvelujen vastaanottajien vapaus mennä toiseen jäsenvaltioon hankkiakseen siellä palveluja ilman rajoituksista seuraavaa haittaa (ks. muun muassa asia C-224/97, Ciola, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2517, 11 kohta).

21 Sen selvittämiseksi, sisältyykö pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen jäsenvaltion säännöstöön perustamissopimuksen 59 artiklan vastainen rajoitus, on todettava, että ammatilliseen koulutukseen liittyvien kurssien järjestämistä koskevan palvelun tarjoamista verotetaan tämän säännöstön perusteella eri tavalla siitä riippuen, järjestetäänkö kurssit muissa jäsenvaltioissa vai kyseisessä jäsenvaltiossa, koska ulkomailla tavanomaisessa turistikohteessa järjestetystä, ammatilliseen koulutukseen liittyvästä kurssista aiheutuneiden kulujen vähennysoikeus edellyttää sitä, että verovelvollinen kumoaa olettamuksen, jonka mukaan tällainen

kurssi liittyy niin kiinteästi lomailutarkoituksiin, että kurssiin liittyviä kuluja ei voida katsoa vähennyskelpoisiksi tulonhankkimismenoiksi, vaikka tällaista olettamusta ei ole sellaisen ammatillisen koulutuksen osalta, joka järjestetään kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevassa tavanomaisessa turistikohteessa.

22 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen säännöstö, jonka mukaan ulkomailla järjestettävään ammatilliseen koulutukseen liittyvästä kurssista aiheutuneiden kulujen vähentäminen on vaikeampaa kuin kyseisessä jäsenvaltiossa järjestetystä kurssista aiheutuneiden kulujen vähentäminen, johtaa palvelun suorituspaikkaan perustuvaan erilaiseen kohteluun, mikä on kielletty perustamissopimuksen 59 artiklassa.

23 Tällaista erilaista kohtelua ei voida perustella tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus tai turvata verovalvonnan tehokkuus, joiden osalta ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mainitsemassa asiassa C-204/90, Bachman, 28.1.1992 annetussa tuomiossa (Kok. 1992, s. I-249) ja asiassa C-250/95, Futura Participations ja Singer, 15.5.1997 annetussa tuomiossa (Kok. 1997, s. I-2471) katsottiin, että niiden nojalla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen.

24 On muistettava, että edellä mainitussa asiassa Bachman sekä asiassa C-300/90, komissio v. Belgia (tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305) vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus liittyi kuitenkin välittömästi vakuutuksenantajan vanhuus- ja henkivakuutussopimusten täytäntöönpanemiseksi suorittamien summien verotukseen, ja tämä yhteys oli säilytettävä kyseisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi (ks. tältä osin asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995, Kok. 1995, s. I-3955, 18 kohta; asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996, Kok. 1996, s. I-3089, 58 kohta ja asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 29 kohta). Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa todennut, käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole ole-

massa mitään tämänkaltaista suoraa yhteyttä verotustoimen ja ammatilliseen koulutukseen osallistumisesta aiheutuneiden kulujen vähennyskelpoisuuden välillä.

25 Vaikka verovalvonnan tehokkuuden turvaamiseksi jäsenvaltio voi soveltaa sellaisia säädöksiä, joiden perusteella voidaan tarkistaa selvästi ja täsmällisesti tässä valtiossa vähennyskelpoisten kulujen määrä, esimerkiksi osallistumisesta ammatilliseen koulutukseen liittyvään kurssiin aiheutuneet kulut (ks. vastaavasti em. asia Futura Participations ja Singer, tuomion 31 kohta ja asia C-254/97, Baxter ym., tuomio 8.7.1999, Kok. 1999, s. I-4809, 18 kohta), verovalvonnan tehokkuudella ei kuitenkaan voida perustella sitä, että jäsenvaltio voi asettaa tällaiselle vähennykselle erilaisia edellytyksiä siitä riippuen, pidetäänkö ammatilliseen koulutukseen liittyvä kurssi kyseisessä jäsenvaltiossa vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa.

26 Tältä osin on huomautettava, että jäsenvaltio voi aina pyytää jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) perusteella toisen jäsenvaltion viranomaisia toimittamaan sille kaikki tiedot, joiden perusteella se voi vahvistaa oikean tuloveron määrän. Lisäksi mikään ei estä kyseisiä veroviranomaisia vaatimaan verovelvollista esittämään niiden tarpeelliseksi katsomat todisteet sen arvioimiseksi, voidaanko vaadittu vähennys myöntää (ks. vastaavasti em. asia Bachmann, tuomion 18 ja 20 kohta ja em. asia komissio v. Belgia, tuomion 11 ja 13 kohta).

27 Skatteministeriet väittää, että direktiivin 77/779/ETY mukainen kansallisten veroviranomaisten välinen tiedonvaihto ei ole riittävä keino, jotta viranomaiset voivat ratkaista pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia ongelmia, jotka edellyttävät kyseisen jäsenvaltion lainsäädäntöön ja oikeuskäytäntöön perustuvaa arviointia kyseisen koulutuksen luonteesta ja sen kestosta suhteessa oleskelun kokonaiskestoon.

28 On kuitenkin korostettava, että tiedot, joita jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat pyytää direktiivin 77/799/ETY perusteella, ovat juuri niitä, jotka ne katsovat tarpeellisiksi voidakseen niiden sovellettavana olevan lainsäädännön perusteella vahvistaa verovelvolliselle määrättävän tuloveron oikein (ks. vastaavasti em. asia Futura Participations ja Singer, tuomion 41 kohta) ja että direktiivillä ei mitenkään vaikuteta näiden viranomaisten toimivaltaan arvioida sitä, täyttyvätkö ne edellytykset, jotka tässä lainsäädännössä on asetettu tietyille vähennyksille.

29 Esitettyihin kysymyksiin on siten vastattava, että perustamissopimuksen 59 artiklan vastainen on jäsenvaltion kansallinen säännöstö, jossa verotettavan tulon määrittelemiseksi oletetaan, että ammatilliseen koulutukseen liittyvä kurssi, joka pidetään toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa tavanomaisessa turistikohteessa, liittyy niin kiinteästi lomailutarkoituksiin, että tähän kurssiin liittyviä kuluja ei voida katsoa vähennyskelpoisiksi tulonhankkimismenoiksi, vaikka tällainen olettamus ei koske ammatilliseen koulutukseen liittyvää kurssia, joka pidetään kyseessä olevan jäsenvaltion alueella sijaitsevassa tavanomaisessa turistikohteessa.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Højesteretin 18.2.1998 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) vastainen on jäsenvaltion kansallinen säännöstö, jossa verotettavan tulon määrittelemiseksi oletetaan, että ammatilliseen koulutukseen liittyvä kurssi, joka pidetään toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa tavanomaisessa turistikohteessa, liittyy niin kiinteästi lomailutarkoituksiin, että tähän kurssiin liittyviä kuluja ei voida katsoa vähennyskelpoisiksi tulonhankkimismenoiksi, vaikka tällainen olettamus ei koske ammatilliseen koulutukseen liittyvää kurssia, joka pidetään kyseessä olevan jäsenvaltion alueella sijaitsevassa tavanomaisessa turistikohteessa.

Schintgen Kapteyn Hirsch

Julistettiin Luxemburgissa 28 päivänä lokakuuta 1999.

R. Grass

kirjaaja

J. C. Moitinho de Almeida

kuudennen jaoston puheenjohtaja