Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

19 päivänä marraskuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Henkilöiden vapaa liikkuvuus — Yhdenvertainen kohtelu — Tulovero — Sellaisten ulkomailla asuvien verovelvollisten tulot, joiden verotus toimitetaan lähdeverotuksena — Minkäänlaisia verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen liittyviä vähennyksiä ei sallita — Oikeuttaminen — Ulkomailla asuvien verovelvollisten mahdollisuus valita maassa asuviin verovelvollisiin sovellettava järjestelmä ja saada tällaiset vähennykset hyväkseen

Asiassa C-632/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Högsta förvaltningsdomstolen (ylin hallintotuomioistuin, Ruotsi) on esittänyt 25.11.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.12.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Skatteverket

vastaan

Hilkka Hirvonen,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit A. Borg Barthet, joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä, M. Berger (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Skatteverket, edustajanaan T. Wallén,

— Hilkka Hirvonen,

— Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, K. Sparrman, L. Swedenborg ja C. Hagerman,

— Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

— Tanskan hallitus, asiamiehinään C. Thorning ja M. Wolff,

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Espanjan hallitus, asiamiehinään L. Banciella Rodríguez-Miñón ja A. Rubio González,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. Bulterman ja M. de Ree,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva ja M. Rebelo,

— Suomen hallitus, asiamiehenään S. Hartikainen,

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja J. Enegren,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 45 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty Skatteverketin (verohallinto) ja Hilkka Hirvosen välisessä oikeusriidassa, jossa mainittu viranomainen on kieltäytynyt myöntämästä Hirvoselle tuloverotukseen liittyviä veroetuja vuodelta 2005.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Tuloverotuksesta annetun lain (1999:1229) (inkomstskattelagen (1999:1229), jäljempänä tuloverolaki) mukaan Ruotsissa asuvat henkilöt ovat yleisesti verovelvollisia, eli heitä verotetaan mainitussa jäsenvaltiossa kaikista heidän Ruotsista tai ulkomailta saamistaan tuloista.

4 Tuloverolaissa erotetaan toisistaan ansiotulot eli kaikentyyppiset työstä saadut tulot ja pääomatulot, joita verotetaan erikseen. Verotettavia tuloja laskettaessa vähennetään veronalaisen tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot. Lisäksi ansiotuloista voidaan tehdä perusvähennys ja eräitä muita asianomaisen verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen liittyviä vähennyksiä.

5 Verotettavista ansiotuloista kannetaan kunnallinen ja valtion tulovero. Kunnallinen tulovero on suhteellinen, ja sen verokanta vaihtelee kunnittain tai maakunnittain 29 prosentista 34 prosenttiin. Se on keskimäärin jonkin verran yli 30 prosenttia.

6 Valtion tuloverokanta on ansiotulojen osalta progressiivinen ja sijoittuu 20 prosentin ja 22 prosentin välille. Vero kannetaan vasta, kun verotettavien ansiotulojen määrä ylittää tietyn rajan. Verotettavista pääomatuloista kannetaan 30 prosentin suuruinen valtion vero.

7 Jos pääomatulo muodostuu sitä laskettaessa alijäämäiseksi, myönnetään verovelvolliselle veronalennus, joka on 30 prosenttia enintään 100 000 Ruotsin kruunun (SEK) (noin 10 600 euroa) suuruisesta alijäämästä ja 21 prosenttia tämän ylittävästä osasta.

8 Ulkomailla eli muualla kuin Ruotsissa asuvat verovelvolliset ovat Ruotsissa lähtökohtaisesti rajoitetusti verovelvollisia, ja heidän työtulostaan pidätetään tulon lähteellä lopullinen vero, jonka verokanta on 25 prosenttia (jäljempänä lähdeverotus), ulkomailla asuvien henkilöiden erityisestä tuloverosta annetun lain (1991:586) (lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, jäljempänä lähdeverolaki) mukaisesti.

9 Ulkomailla asuvalla verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvia menoja eikä henkilökohtaisia kuluja. Sovellettava verokanta on kuitenkin alempi kuin se, jota sovelletaan Ruotsissa asuvien verovelvollisten verotuksessa (jäljempänä yleinen tuloverotus). Koska lähdevero on lopullinen, ulkomailla asuvalla verovelvollisella ei ole tämän jälkeen velvollisuutta tehdä veroilmoitusta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan vero pidätetään tulon lähteellä verovelvollisen velvoitteiden ja samalla valtionvarainhallinnon tehtävien keventämiseksi.

10 Lähdeverolain 5 §:n mukaan veronalaisia tuloja ovat muun muassa palkka ja muu palkkaan verrattava etuus, joka on saatu palvelussuhteen tai toimeksiannon perusteella Ruotsissa tehdystä työstä. Lähdeverolaissa tarkoitetun verovelvollisuuden piiriin eivät sitä vastoin kuulu tulot, jotka on ansaittu yksityisestä elinkeinotoiminnasta Ruotsissa, eivätkä pääomatulot, koska ne kuuluvat yleisen tuloverotuksen piiriin.

11 Sairausvakuutuslainsäädännön perusteella maksettavan eläkkeen ja sairauspäivärahan muodossa saatu korvaus on myös veronalaista tuloa lähdeverolain 5 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan, sikäli kun korvauksen määrä yrittää tietyn rajan. Osa korvauksesta on kuitenkin vapautettu verotuksesta. Vapautus on otettu käyttöön, jotta voitaisiin välttää tilanteet, joissa vero nousee korkeammaksi kuin eläkkeestä yleisesti verovelvollisilta kannettu vero, ja se on vahvistettu siten, että se vastaa yleisessä tuloverotuksessa sovellettavaa korkeinta perusvähennystä.

12 Tuomion Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403) johdosta ulkomailla asuvilla verovelvollisilla on vuodesta 2005 alkaen ollut mahdollisuus valita yleinen tuloverotus lähdeverotuksen sijasta. Valitessaan ensin mainitun verotusmuodon he voivat vähentää tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot. Jos he ovat saaneet kaikki tai lähes kaikki tulonsa Ruotsista, heillä on oikeus myös tiettyihin muihin veronhuojennuksiin, kuten mahdollisuuteen tietyin edellytyksin vähentää sellaisia korkomenoja, joita ei voida vähentää asuinvaltiossa.

Pääasian käsittely ja ennakkoratkaisukysymys

13 Hirvonen muutti pysyvästi Suomeen vuonna 2000 työskenneltyään Ruotsissa koko työuransa. Hänen kaikki tulonsa ovat peräisin Ruotsista, ja ne muodostuvat eläkkeestä, elinkorosta ja sairauspäivärahoista. Pääasiassa kyseessä olevan vuoden aikana hänellä ei ollut Suomessa tavanomaisten elinkustannusten lisäksi muita menoja kuin asuntolainan korkomenot (jäljempänä korkomenot).

14 Ruotsin ja Suomen välillä sovellettavan, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, Ruotsista saatuja tuloja verotetaan vain Ruotsissa. Koska Hirvosella ei ole ollut lainkaan tuloja Suomesta, hän ei ole voinut vähentää korkomenojaan Suomen tuloverotuksessa.

15 Ruotsin veroviranomaiset toimittivat Hirvosen tuloverotuksen vuoden 2005 osalta lähdeverolain mukaisesti myöntämättä hänelle oikeutta vähentää korkomenojaan.

16 Hirvonen oli kieltäytynyt siitä, että hänen tulojaan verotettaisiin yleisessä tuloverotuksessa, koska tämä olisi tuottanut hänelle suuremman verorasituksen kuin lähdeverotus siinäkin tapauksessa, että korkomenot olisi voitu vähentää, minkä vuoksi hän riitautti verohallinnon päätöksen Länsrätten i Stockholms länissä (ensimmäisen asteen hallintotuomioistuin, Tukholma) ja vaati vähennysoikeutta lähdeverotuksena toimitettavassa verotuksessa. Mainittu tuomioistuin hylkäsi valituksen.

17 Kammarrätten i Stockholm (toisen asteen hallintotuomioistuin, Tukholma), johon Hirvonen oli valittanut ensimmäisen oikeusasteen päätöksestä, myönsi hänen vaatimansa vähennysoikeuden unionin lainsäädännön perusteella. Verohallinto valitti tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

18 Verohallinto on ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa esittänyt, että asuntolainan korkomenojen vähentäminen on mahdollista ainoastaan yleisessä tuloverotuksessa, jonka ulkomailla asuvat verovelvolliset voivat valita. Verohallinnon mukaan unionin tuomioistuin on tuomiossa Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340) todennut tällaisen valinnanmahdollisuuden olevan unionin oikeuden mukainen. Tämän asianosaisen mukaan pääasiassa kyseessä oleva tilanne ei ole verrattavissa tuomiossa Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) kyseessä olleeseen tilanteeseen. Lähdeverolailla käyttöön otettu lähdeverotus, joka on tunnustettu kansainvälisen vero-oikeuden perusperiaatteena ja jonka tarkoituksena ja päämääränä on verovelvollisen velvoitteiden keventäminen ja viranomaisten tehtävien yksinkertaistaminen, estää verohallinnon mukaan verovelvolliselle aiheutuneiden menojen ja kulujen vähentämismahdollisuuden.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että pääasiassa ja tuomiossa Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) kyseessä olleissa tapauksissa on tiettyjä yhtymäkohtia, sillä unionin tuomioistuin totesi mainitussa tuomiossa, että sillä, että ulkomailla asuva verovelvollinen voi valita maassa asuviin verovelvollisiin sovellettavan verotusjärjestelmän ulkomailla asuviin sovellettavan järjestelmän sijasta, ei voida poistaa erityisen veroetuuden syrjivää luonnetta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tuo kuitenkin esiin sen, että toisin kuin tuomiossa Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) kyseessä olleessa tapauksessa, pääasiassa on kyse veroetuudesta, joka ei ole erityinen, ja että ulkomailla asuva verovelvollinen voi Ruotsissa valita tulojensa verotusta varten toisen ”kahdesta täysin erilaisesta järjestelmästä”.

20 Högsta förvaltningsdomstolen (ylimmän asteen hallintotuomioistuin) päätti tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEUT 45 artikla esteenä sellaisille jäsenvaltion lainsäädännön säännöksille, joiden mukaan toisessa jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka on saanut kaikki tai lähes kaikki tulonsa ensin mainitusta jäsenvaltiosta, voi valita kahdesta täysin erilaisesta verotusmuodosta joko niin, että hänen verotuksensa toimitetaan lähdeverotuksena, jossa verokanta on alempi mutta johon ei kuulu yleisessä tuloverotuksessa myönnettävää oikeutta verovähennyksiin, tai niin, että häntä verotetaan tuloistaan yleisessä tuloverotuksessa, jolloin hän saa hyväkseen kyseessä olevat verovähennykset?

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

21 Aluksi on muistutettava siitä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan Hirvosen kaltainen eläkkeellä oleva henkilö, joka lähtee jäsenvaltiosta, jossa hän on asunut koko työuransa, muuttaakseen asumaan toiseen jäsenvaltioon, voi siinä tapauksessa, ettei hänen tilanteensa kuulu SEUT 45 artiklassa taatun liikkumisvapauden alaan, vedota unionin kansalaisena oikeuteensa vapaaseen liikkuvuuteen SEUT 21 artiklan nojalla (ks. vastaavasti tuomio Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, 16–23 kohta).

22 Hirvosen tilannetta on siis arvioitava SEUT 21 artiklan kannalta.

23 Oikeudenkäyntiaineistosta käy ilmi, että ulkomailla asuvilla verovelvollisilla on Ruotsissa mahdollisuus valita kahden eri verotusmuodon välillä.

24 Tällaisia henkilöitä verotetaan lähtökohtaisesti pidättämällä lähdevero, jonka verokanta on 25 prosenttia. Lähdeveron määräytymisperusteena ovat verovelvollisen kokonaisbruttotulot. Silloin kun bruttotulot muodostuvat eläkkeistä, osa niistä vapautetaan verosta, ja vapautuksen määrä vastaa sen vähennyksen enimmäismäärää, jonka voivat tehdä vastaavassa tilanteessa olevat Ruotsissa asuvat verovelvolliset. Lähdeverotukseen ei kuulu oikeutta senkaltaisiin erityisiin vähennyksiin, joita Ruotsissa asuvat saavat tehdä yleisessä tuloverotuksessa.

25 Ulkomailla asuville verovelvollisille annettu oikeus valita yleinen tuloverotus merkitsee kuitenkin sitä, että heillä on näin oikeus muun muassa vähennyksiin, jotka liittyvät heidän henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseensa. Tällaisessa verotuksessa voidaan vähentää esimerkiksi asuntolainan korot silloin, kun niitä ei voida vähentää asuinvaltiossa.

26 Oikeudenkäyntiaineistosta käy tämän osalta ilmi, että Hirvonen, joka on valinnut lähdeverotuksen, on silti pääasiassa vaatinut mahdollisuutta vähentää korkomenonsa, vaikka tämä mahdollisuus sisältyy kansallisen lainsäädännön mukaan ainoastaan yleiseen tuloverotukseen.

27 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys on tässä erityistapauksessa ymmärrettävä näin ollen siten, että se kysyy itse asiassa, onko SEUT 21 artiklan vastaisena syrjintänä pidettävä sitä, että jäsenvaltion lainsäädännössä evätään sellaisilta ulkomailla asuvilta verovelvollisilta, jotka saavat suurimman osan tuloistaan tästä lähdevaltiosta ja jotka ovat valinneet lähdeverotuksen, oikeus saada samat henkilökohtaiset vähennykset kuin ne, jotka myönnetään kyseisessä jäsenvaltiossa asuville yleisessä tuloverotuksessa veron määräytymisperustetta määritettäessä.

28 Tässä yhteydessä ei pidä unohtaa, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on tätä toimivaltaa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. tuomio Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 On myös muistettava, että yhdenvertaista kohtelua koskevilla säännöillä ei kielletä ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää vaan myös kaikki sellaiset peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita käyttämällä tosiasiallisesti päädytään samaan lopputulokseen (ks. mm. tuomio Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa (ks. mm. tuomio Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 30 kohta ja tuomio Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, 21 kohta).

31 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy tämän osalta myös ilmi se, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät pääsääntöisesti ole rinnastettavissa toisiinsa välittömien verojen alalla, koska ulkomailla asuvan kyseisestä valtiosta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän saa pääasiallisesti asuinpaikastaan, ja koska ulkomailla asuvan kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, joka yleensä on hänen vakituinen asuinpaikkansa (tuomio Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Lisäksi se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuville henkilöille tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää maassa asuville, ei yleensä ole syrjivää, koska maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta (tuomio Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on kuitenkin korostettu, että asian laita on toisin tilanteessa, jossa ulkomailla asuva ei saa merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan ja saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan toisessa valtiossa harjoitetusta toiminnasta, sillä tällöin asuinvaltiolla ei ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja (tuomio Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Näin on siksi, että kun kyse on ulkomailla asuvasta henkilöstä, joka saa olennaisen osan tuloistaan muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiostaan, syrjintä muodostuu siitä, että tämän ulkomailla asuvan henkilön henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon asuinvaltiossa eikä

työskentelyvaltiossa, riippumatta siitä, etteivät pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten lakien – lähdeverolain ja tuloverolain – nojalla sovellettavat verokannat ole samat (ks. vastaavasti tuomio Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, 17 kohta).

35 Tätä päättelyä on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sovellettava kaikkiin ulkomailla asuvan verovelvollisen veronmaksukykyyn liittyviin veroetuihin, joita ei oteta huomioon asuinvaltiossa eikä työskentelyvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, 34 kohta), sekä soveltuvin osin tilanteessa, jossa verotettava tulo muodostuu vanhuuseläkkeestä (tuomio Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, 29 kohta).

36 Nyt tarkasteltavassa tapauksessa Hirvosella ei pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä ollut lainkaan verotettavaa tuloa asuinvaltiossaan, koska hänen ainoa tulonsa oli eläke, joka perustui Ruotsissa tehtyyn työhön. Hirvosen henkilö- ja perhekohtainen tilanne pitäisi siis lähtökohtaisesti ottaa huomioon Ruotsissa.

37 On kuitenkin todettava, että ennakkoratkaisupyynnön mukaan Ruotsin kuningaskunta takaa lähdeverolailla, jolla ulkomailla asuvien verovelvollisten verotusta on mukautettu säätämällä muun muassa yhdestä sovellettavasta verokannasta, joka on alempi kuin Ruotsissa asuviin verovelvollisiin sovellettava verokanta, ettei ulkomailla asuvia kohdella epäedullisemmin kuin Ruotsissa asuvia verovelvollisia.

38 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin kohdistuu siis siinä tapauksessa, että he valitsevat tuloverotuksensa toimitettavaksi lähdeverotuksena, verorasitus, joka on pääsääntöisesti keveämpi kuin se, joka kohdistuu Ruotsissa asuviin verovelvollisiin vastaavansuuruisten tulojen osalta.

39 Juuri tämä tekijä erottaa pääasian tosiseikat tuomiossa Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) kyseessä olleista erityisistä tosiseikoista.

40 Mainitussa asiassa Gielen oli näet riitautettu sellaisen veroedun unionin oikeuden mukaisuus, joka oli omiaan vaikuttamaan haitallisesti lähinnä ulkomailla asuviin verovelvollisiin, ja siinä oli kyse siitä, voitiinko sillä, että näillä verovelvollisilla oli mahdollisuus valita maassa asuviin verovelvollisiin sovellettava verotusjärjestelmä, poistaa kyseisen veroedun syrjivyys.

41 Unionin tuomioistuin vastasi tähän kieltävästi selittämällä, että mahdollisuudella valita syrjivän ja toisen, väitetysti syrjimättömän verotusjärjestelmän välillä ei voitu sulkea pois näistä kahdesta verotusjärjestelmästä ensin mainitun syrjiviä vaikutuksia. Päinvastainen kanta olisi unionin tuomioistuimen mukaan johtanut siihen, että verotusjärjestelmä, joka syrjivyytensä vuoksi on sellaisenaan edelleen SEUT 49 artiklan vastainen, katsottaisiin päteväksi. Unionin tuomioistuin totesi lisäksi, että sijoittautumisvapautta rajoittava kansallinen järjestelmä on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, vaikka sen soveltaminen olisikin vapaavalintaista (tuomio Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, 50–53 kohta).

42 Näillä perusteilla unionin tuomioistuin katsoi, että ulkomailla asuville verovelvollisille annettu mahdollisuus valita maassa asuvia verovelvollisia koskevan järjestelmän soveltaminen ei poistanut SEUT 49 artiklassa tarkoitettua syrjintää (tuomio Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, 54 kohta).

43 Sitä vastoin nyt kyseessä olevassa pääasiassa on niin, että vaikka ulkomailla asuvilla verovelvollisilla onkin mahdollisuus valita yleinen tuloverotus, joka on ensisijaisesti tarkoitettu sovellettavaksi maassa asuviin verovelvollisiin, unionin tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta käy kuitenkin ilmi, että lähdeverotus on kokonaisuutena arvioiden edullisempi järjestelmä kuin yleinen tuloverotus ja edellyttää ulkomailla asuvilta verovelvollisilta pienempää vaivannäköä kuin maassa asuvilta verovelvollisilta vaadittu vaivannäkö.

44 Ulkomailla asuvien ja maassa asuvien verovelvollisten erilainen kohtelu, joka muodostuu siitä, että ensin mainittujen bruttotuloista pidätetään tulon lähteellä vero lopullisena yhden verokannan mukaisesti, kun taas jälkimmäisten nettotuloja verotetaan sellaisen progressiivisen asteikon mukaisesti, johon liittyy perusvähennys, on unionin oikeuden mukainen edellyttäen, ettei mainittu ainoa verokanta ole korkeampi kuin verokanta, joka muodostuu, kun progressiivista asteikkoa todellisuudessa sovelletaan asianomaisen henkilön tuloihin perusvähennyksen tekemisen jälkeen (ks. vastaavasti tuomio Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

45 Pääasiassa unionin tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta käy ilmi, että Hirvonen olisi maksanut enemmän veroja siinä tapauksessa, että hän olisi halunnut, että hänet rinnastetaan Ruotsissa asuvaan verovelvolliseen ja että häneen sovelletaan yleistä tuloverotusta. Tästä syystä hän on valinnut lähdeverolaissa säädetyn lähdeverotuksen. Koska Hirvoseen on kohdistettu edullisempi verotus kuin siinä tapauksessa, että hän olisi valinnut yleisen tuloverotuksen, hän ei voi tämän lisäksi vaatia vielä veroetua, joka hänelle olisi myönnetty yleisessä tuloverotuksessa.

46 Pääasiassa kyseessä olevan henkilökohtaisen vähennyksen epääminen on pääasiassa vallitsevan kaltaisissa olosuhteissa hyväksyttävä pikemminkin lähdeverojärjestelmään kuuluvana osatekijänä, kuten verohallinto on huomautuksissaan todennut, koska järjestelmän tarkoituksena on sekä verohallinnon tehtävien yksinkertaistaminen että ulkomailla asuvan verovelvollisen velvoitteiden keventäminen. Koska kyseinen verovelvollinen on valinnut tämän kaltaisen verotuksen, verohallinto vapautuu tehtävästään kantaa vero kyseiseltä verovelvolliselta, jolloin sillä ei tarvitse olla täsmällistä kuvaa hänen henkilö- ja perhekohtaisesta tilanteestaan. Vastaavalla tavalla kyseinen verovelvollinen vapautuu yhteistyövelvoitteistaan, eli hänellä ei ole velvollisuutta tehdä ruotsiksi veroilmoitusta Ruotsista saamistaan tuloista eikä näin velvollisuutta hankkia tietoja jonkin muun jäsenvaltion kuin asuinvaltionsa verotuksesta.

47 Näin ollen on todettava, että lähdeverotuksen olemukseen kuuluu se, ettei kaikkia verovelvolliselle todellisuudessa aiheutuneita menoja voida ottaa huomioon tämän tyyppisessä verotuksessa, koska kansallisten etuuksien maksaja pidättää veron lähdevaltiossa. Pääsääntöisesti tällaisen etuuksien maksajan ei tarvitse ottaa huomioon tiettyjä menoja, ja niiden huomioon ottaminen kokonaisuutena olisi vastoin järjestelmällä tavoiteltua yksinkertaistamispäämäärää.

48 Sillä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella lainsäädännöllä evätään ulkomailla asuvalta verovelvolliselta mahdollisuus joihinkin erityisiin vähennyksiin, ei ole merkitystä sen kannalta, onko mainitulla lainsäädännöllä mahdollisesti rikottu unionin oikeutta, kunhan kyseiseen verovelvolliseen ei kohdistu kokonaisuutena arvioiden ankarampaa verorasitusta kuin se, joka kohdistuu maassa asuviin verovelvollisiin ja näihin rinnastettuihin henkilöihin, jotka ovat häneen verrattavassa tilanteessa.

49 Edellä esitetystä seuraa, ettei sitä, ettei tuloverotuksessa myönnetä sellaisille ulkomailla asuville verovelvollisille, jotka saavat suurimman osan tuloistaan lähdevaltiosta ja jotka ovat valinneet lähdeverotuksen, samoja henkilökohtaisia vähennyksiä kuin ne, jotka myönnetään kyseisessä valtiossa asuville verovelvolliselle yleisessä tuloverotuksessa, ole pidettävä SEUT 21 artiklan vastaisena syrjintänä silloin, kun ulkomailla asuviin verovelvollisiin ei kohdistu kokonaisuutena arvioiden ankarampaa verorasitusta kuin se, joka kohdistuu kyseisessä valtiossa asuviin verovelvollisiin ja näihin rinnastettuihin henkilöihin, jotka ovat ulkomailla asuviin verovelvollisiin verrattavassa tilanteessa.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Sitä, ettei tuloverotuksessa myönnetä sellaisille ulkomailla asuville verovelvollisille, jotka saavat suurimman osan tuloistaan lähdevaltiosta ja jotka ovat valinneet lähdeverotuksen, samoja henkilökohtaisia vähennyksiä kuin ne, jotka myönnetään kyseisessä valtiossa asuville verovelvollisille yleisessä tuloverotuksessa, ei ole pidettävä SEUT 21 artiklan vastaisena syrjintänä silloin, kun ulkomailla asuviin verovelvollisiin ei kohdistu kokonaisuutena arvioiden ankarampaa verorasitusta kuin se, joka kohdistuu kyseisessä valtiossa asuviin verovelvollisiin ja näihin rinnastettuihin henkilöihin, jotka ovat ulkomailla asuviin verovelvollisiin verrattavassa tilanteessa.

Allekirjoitukset