JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
CHRISTINE STIX-HACKL
12 päivänä toukokuuta 2005 [1]

I Johdanto

1. Nyt esillä oleva asia liittyy useisiin, osittain vielä vireillä oleviin asioihin, jotka koskevat jäsenvaltioiden verotusvallalle yhteisön oikeudessa asetettuja rajoja. [2]

2. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee nyt esillä olevassa asiassa, onko pääomien vapaa liikkuvuus esteenä sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltamiselle, jonka nojalla sosiaalivakuutusten osalta tehtävät verovähennykset evätään ulkomailla asuvalta siinä tapauksessa, ettei tällä ole asianomaisessa jäsenvaltiossa tuloja, jotka otetaan huomioon sosiaalivakuutusten vakuutusmaksujen määrittämisessä.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

3. EY 56 artiklassa (entinen EY:n perustamissopimuksen 73 b artikla) kielletään kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä tai maksuliikennettä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan veroverollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella (EY 58 artiklan — entinen EY:n perustamissopimuksen 73 d artikla — 1 kohdan a alakohta). Tämä varauma ei kuitenkaan saa olla keino toteut-

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Ks. erityisesti julkiasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin 26.10.2004 antama ratkaisuehdotus vireillä olevassa asiassa C-376/03, D. Ks. lisäksi julkisasiamies Léger'n 1.3.2005 antama ratkaisuehdotus vireillä olevassa asiassa C-152/03, Ritter-Coulais; julkisasiamies Geelhoedin 27.1.2005 antama ratkaisuehdotus vireillä olevassa asiassa C-403/03, Schempp; julkisasiamies Poiares Maduron 7.4.2005 antama ratkaisuehdotus vireillä olevassa asiassa C-446/03, Marks & Spencer; asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden ja asia C-8/04, Bujara. Asia C-8/04 koskee samoin ulkomailla asuvan henkilön säästöistä ja sijoituksista saamien tulojen verotusta Alankomaissa, missä yhteydessä on nyt esillä olevasta asiasta poiketen ensisijaisesti epäselvää se, onko jäsenvaltiolla yhteisön oikeudesta johtuva velvollisuus jättää kohtelematta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella eri tavalla keskenään samankaltaisessa tilanteessa olevia ulkomailla asuvia henkiloitä. Ks. myös julkisasiamies Léger'n 14.4.2005 antama ratkaisuehdotus vireillä olevassa asiassa C-257/03, CLT-UFA sekä vireillä olevat asiat C-265/04, Bouanich; C-292/04, Meilicke ym. sekä C-346/04, Conijn, jotka kaikki koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta. Ks. lopuksi myös vireillä oleva asia C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, joka koskee palvelujen tarjoamisen vapautta.

taa mielivaltaista syrjintää tai pääomien tai maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista merkitseviä toimenpiteitä (EY 58 artiklan 3 kohta).

4. EY 293 artiklan (entinen EY:n perustamissopimuksen 220 artikla) toisessa luetelmakohdassa puolestaan valtuutetaan jäsenvaltiot neuvottelemaan sen takaamiseksi kansalaistensa hyväksi, että kaksinkertainen verotus poistetaan yhteisön alueella.

B *Kansallinen oikeus*

5. Wet op de inkomstenbelasting 2001:n (vuoden 2001 tuloverolaki; jäljempänä Wet IB 2001) 2.1 §:n 1 momentin nojalla verovelvollisia ovat ensinnäkin Alankomaissa asuvat luonnolliset henkilöt (maassa asuvat) ja toiseksi luonnolliset henkilöt, jotka eivät asu Alankomaissa mutta saavat Alankomaista tuloja (ulkomailla asuvat).

6. Wet IB 2001:n 2.3 §:ssä säädetään, että tulovero kannetaan seuraavasta tulosta siltä osin kuin verovelvollinen on saanut tätä tuloa kyseisen kalenterivuoden aikana:

a) veronalainen tulo työstä ja asumisesta

b) veronalainen tulo merkittävästä omistusosuudesta alankomaalaisessa yhtiössä

c) veronalainen tulo säästöistä ja sijoituksista.

7. Wet IB 2001:n 5.2 §:n nojalla säästöistä ja sijoituksista saatavana tulona on pidettävä kiinteää 4 prosentin määrää (kiinteämääräinen tulo) kalenterivuoden alussa ja lopussa olevan pääoman, josta vähennetään velat, keskiarvosta siltä osin kuin tämä keskiarvo ylittää verovapaan varallisuuden määrän. Verovapaan varallisuuden enimmäismäärä on Wet IB 2001:n 5.5 §:n nojalla 17 600 euroa nyt kyseessä olevan ajankohdan osalta, ja sen tarkoituksena on jättää piensäästäjät säästöistä ja sijoituksista saatavien tulojen verotuksen ulkopuolelle.

8. Kotimaista verovelvollista pidetään lähtökohtaisesti vakuutetun ominaisuudessa vakuutusmaksuvelvollisena Alankomaiden sosiaalivakuutusten osalta. Sama pätee ulkomailla asuviin, jotka ovat Alankomaissa tekemänsä palkkatyön perusteella tuloverovelvollisia Alankomaissa. Wet financiering

volksverzekeringenin (laki sosiaalivakuutusten rahoittamisesta, jäljempänä WFV) 6 §:n nojalla vakuutettu on lähtökohtaisesti vakuutusmaksuvelvollinen. Sosiaalivakuutusten vakuutusmaksut lasketaan asianomaisen vakuutetun työstä ja asumisesta saamien tulojen perusteella. Suoritettavat sosiaalivakuutusten vakuutusmaksut ovat maksuja, joista on vähennetty tietyt maksuista tehtävät vähennykset.

9. Maassa asuvilla verovelvollisilla on edellä mainittu oikeus siihen, että osa varallisuudesta on verovapaata, sekä oikeus tuloverotuksessa sovellettaviin tiettyihin vähennyksiin. Siltä osin kuin he ovat vakuutusmaksuvelvollisia sosiaalivakuutusten osalta, heillä on lisäksi oikeus sosiaalivakuutusten (joita ovat yleinen vanhuuseläkevakuutus, perheeläkevakuutus ja yleinen vakuutus erityisten sairauskulujen varalta) osalta tehtäviin vähennyksiin, jotka on ensisijaisesti tehtävä sosiaalivakuutusten vakuutusmaksuista.

10. Vero ja vakuutusmaksu kannetaan samanaikaisesti. Osioon III kuuluvat veronalaiset tulot kuuluvat yhteispidätysjärjestelmään. Tämän mukaisesti sovelletaan yhdistettyä pidätysprosenttia ja yhdistettyä vähennystä (Wet IB 2001:n 8.1 §). Wet IB 2001:n 8.1 §:n d kohdan mukaan yhdistetty vähennys on tuloverotuksen osalta sovellettavan vähennyksen ja sosiaalivakuutusten osalta sovellettavan vähennyksen yhteismäärä. Tuloverotuksessa sovellettava vähennys on Wet IB 2001:n 8.3 §:n mukaan se osa perusvähennyksestä, joka on perusvähennykseen samassa suhteessa kuin ensimmäisen veroluokan veroprosentti on yhdistettyyn veroprosenttiin. Sosiaalivakuutusten osalta sovellettavat vähennykset ovat se osa perusvähennyksestä, joka on perusvähennykseen samassa suhteessa kuin WFV:n mukainen sosiaalivakuutusten vakuutusmaksuprosentti on yhdistettyyn veroprosenttiin (Wet IB 2001:n 8.4, 8.5 ja 8.6 § sekä WFV:n 10 §:n 2 momentti ja 11 §).

11. Wet IB 2001:n 2.7 §:n 2 momentissa säädetään kuitenkin seuraavaa:

"Jos verovelvollinen on myös vakuutusmaksuvelvollinen sosiaalivakuutusten osalta ja jos [WFV:n] 10 §:n 4 momentin mukaisesti laskettavaa sosiaalivakuutusten osalta tehtävää vähennystä ei voida täysimääräisesti vähentää [WFV:n] 10 §:n 1 ja 2 momentin mukaan laskettavasta sosiaalivakuutusten vakuutusmaksusta, vähennetään vähentämättä jäänyt määrä kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevien säännösten soveltamisen jälkeen maksettavaksi tulevan tuloveron määrästä."

12. Tästä seuraa, että maassa asuva verovelvollinen, joka ei suorita sosiaalivakuutusten vakuutusmaksuja esimerkiksi siksi, että hänellä ei ole tuloja työstä eikä asumisesta

vaan ainoastaan tuloja säästöistä ja sijoituksista, saa paitsi tuloveron osalta tehtävän vähennyksen myös sosiaalivakuutusten osalta tehtävän vähennyksen.

13. Toisin kuin maassa asuvilla verovelvollisilla, ulkomailla asuvilla verovelvollisilla ei ole heidän veronalaista tuloaan säästöistä ja sijoituksista määritettäessä Wet IB 2001:n 7 luvun mukaan oikeutta siihen, että osa varallisuudesta olisi saman lain 5.5 §:n mukaan verovapaata. Saman luvun säännösten mukaan ulkomaisilla verovelvollisilla ei myöskään ole oikeutta saman lain 8.2 §:ssä tarkoitettuun perusvähennykseen.

14. Ulkomailla asuvilla verovelvollisilla on oikeus sosiaalivakuutusten osalta tehtävään vähennykseen ainoastaan siinä tapauksessa, että heidät on vakuutettu Alankomaiden sosiaalivakuutusjärjestelmässä, mikä puolestaan edellyttää, että he saavat Alankomaista ansiotuloja ja suorittavat näin ollen Alankomaiden sosiaalivakuutusten vakuutusmaksuja.

15. Wet IB 2001:n 2.5 §:n mukaan ulkomailla asuvat verovelvolliset voivat kuitenkin tietyin edellytyksin valita, että heihin sovelletaan kotimaisia verovelvollisia koskevia saman lain säännöksiä. Jos ulkomainen verovelvollinen valitsee tällaisen verotusmuodon, hänellä on pääsääntöisesti edellä mainittu oikeus siihen, että osa varallisuudesta on verovapaata, ja tämän lisäksi oikeus vähennyksiin, jos hän täyttää niiden soveltamisedellytykset muilta osin.

C *Alankomaiden Belgian kanssa tekemä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus*

16. Kyseisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 19.10.1970 tehdyn sopimuksen [3] vuoksi veroa maksetaan kiinteästä omaisuudesta valtiossa, jossa omaisuus sijaitsee (verosopimuksen 23 artiklan 1 kohta).

17. Verosopimuksen 25 artiklan 3 kohdan mukaan "jommassakummassa sopimusvaltiossa asuvat luonnolliset henkilöt saavat toisessa valtiossa samat henkilökohtaiset vähennykset, vapautukset ja alennukset, jotka tämä valtio myöntää omassa maassaan asuville heidän henkilö- tai perhekohtaisen tilanteen perusteella".

3 — Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing (Trb. 1970, 192) (Tulojen ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämisestä ja tietyistä muista verotukseen liittyvistä määräyksistä Alankomaiden kuningaskunnan ja Belgian kuningaskunnan hallitusten välillä tehty sopimus; jäljempänä verosopimus).

18. Belgiassa asuva ulkomainen verovelvollinen, joka ei käytä mainittua valintaoikeutta, saa ennakkoratkaisupyynnön mukaan verosopimukseen perustuvat edut. Staatssecretaris van Financiënin (Alankomaiden valtiovarainministeriön valtiosihteeri) 21.2.2002 [4] tekemässä päätöksessä käsitellään verosopimuksen 25 artiklan 3 kohdasta aiheutuvia yksittäisiä seurauksia.

III Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

19. Blanckaert on Belgian kansalainen, joka asuu Belgiassa. Hän omistaa yhdessä aviopuolisonsa kanssa loma-asunnon Retranchementissa Alankomaissa. Hänellä ei ole tuloja työskentelyn ja Alankomaissa asumisen perusteella eikä myöskään tuloja merkittävästä omistusosuudesta alankomaalaisessa yhtiössä. Hänellä on kuitenkin loma-asuntonsa vuoksi tuloja säästöistä ja sijoituksista.

20. Blanckaertia ei ole vakuutettu Alankomaiden sosiaalivakuutusjärjestelmässä, eikä häntä näin ollen pidetä Alankomaissa vakuutusmaksuvelvollisena.

4 — Nro CPP 2001/2745, BNB 2002/164.

21. Blanckaert saa alle 90 prosenttia perheensä tuloista Alankomaista. Hän ei ole käyttänyt Wet IB 2001:n 2.5 §:ssä tarkoitettua valintaoikeutta.

22. Alankomaiden veroviranomaiset ovat tehneet Blanckaertin vuoden 2001 tuloverotuksesta päätöksen, joka perustuu 1 610 euron veronalaiseen tuloon säästöistä ja sijoituksista. Maksettavan veron määrä oli 339 euroa. Verovapaaksi säädetty varallisuus otettiin verosopimuksen määräysten mukaisesti huomioon Blanckaertin säästöistä ja sijoituksista saamaa veronalaista tuloa määritettäessä. Blanckaertille myös myönnettiin tuloveron osalta tehtävä yleinen vähennys, jonka suuruus on 144 euroa. Blanckaertille ei sen sijaan myönnetty vähennyksiä sosiaalivakuutusten osalta.

23. Blanckaert oli kuitenkin vaatinut täysimääräistä yleistä vähennystä, jonka suuruus olisi 1 576 euroa, eli vähennystä, joka sisältäisi myös vähennykset, jotka koskevat yleistä vanhuuseläkevakuutusta, perhe-eläkevakuutusta ja yleistä vakuutusta erityisten sairauskulujen osalta.

24. Blanckaert teki oikaisuvaatimuksen kyseisestä verotuspäätöksestä, jonka toimivaltainen verotarkastaja kuitenkin pysytti voimassa. Blanckaert valitti verotarkastajan päätöksestä Gerechtshof te 's-Hertogenboschiin (Alankomaat).

25. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch päätti 4.12.2003 tekemällään päätöksellä keskeyttää asian käsittelyn ja esittää Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko ulkomailla asuvalla verovelvollisella, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja joka ei saa Alankomaista ansiotuloja vaan ainoastaan tuloja säästöistä ja sijoituksista ja jolla näin ollen ei ole velvollisuutta maksaa Alankomaiden sosiaalivakuutusmaksuja ja joka ei näitä maksuja myöskään maksa, hänen säästöistä ja sijoituksista saamiensa veronalaisten tulojen määrittämisen osalta oikeus yhteisön oikeuden perusteella siihen, että hänelle myönnetään Alankomaissa sosiaalivakuutuksiin perustuvat veronalennukset (veronalennukset, jotka perustuvat yleiseen vanhuuseläkevakuutukseen, yleiseen perhe-eläkevakuutukseen ja yleiseen vakuutukseen erityisten sairauskulujen varalta), jos kotimaisella verovelvollisella on hänen säästöistä ja sijoituksista saamiaan veronalaisia tuloja laskettaessa oikeus näihin veronalennuksiin, koska hän kuuluu Alankomaiden sosiaalivakuutusjärjestelmän piiriin ja on tämän johdosta velvollinen maksamaan sosiaalivakuutusmaksuja myös silloin, kun hän ei saa Alankomaissa ansiotuloja vaan ainoastaan tuloja säästöistä ja sijoituksista ja hän ei tästä syystä maksa Alankomaiden sosiaalivakuutusjärjestelmän maksuja?

2) Onko tähän kysymykseen vastattaessa merkitystä sillä, että ulkomainen verovelvollinen saa perheensä tuloista yli tai alle 90 prosenttia Alankomaista? Erityisesti vastausta halutaan seuraaviin kysymyksiin:

— Sovelletaanko Schumacker-oikeuskäytäntöä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien osalta ainoastaan sikäli kuin kyse on subjektiivisista tai henkilöön liittyvistä verotusnäkökohdista, kuten oikeudesta vähentää henkilö- tai perhekohtaisia kustannuksia, vai sovelletaanko sitä myös silloin, kun kyse on objektiivisista tai muista kuin henkilöön liittyvistä verotusnäkökohdista, kuten verokannasta?

— Kun jäsenvaltiot ratkaisevat, kohtelevatko ne ulkomailla asuvia samalla tavalla kuin maassa asuvia, saavatko ne soveltaa määrällisiä perusteita (kuten 90 prosentin sääntöä) siitä huolimatta, että tällä tavalla ei taata sitä, että kaikki syrjintä poistetaan?

3) Onko vuoden 2001 Wet op de inkomstenbelastingin 2.5 §:ään sisältyvän kaltainen valintasääntely sellainen riittävä menettely, jolla taataan, että asianomainen henkilö voi käyttää EY:n perustamissopimuksessa taattuja oikeuksiaan, ja jolla poistetaan kaikenlainen syrjintä?

Jos näin on, onko tämä riittävä menettely myös siinä tilanteessa, että asianomainen henkilö saa tuloja ainoastaan säästöistä ja sijoituksista, — — eikä valintajärjestelmästä ole hyötyä asianomaiselle henkilölle?"

IV Ennakkoratkaisukysymykset

26. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch on esittänyt yhteensä kolme ennakkoratkaisukysymystä. Se tiedustelee ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä sitä, missä määrin nyt esillä olevan kaltaisissa olosuhteissa on yhteisön oikeuden kannalta sallittua erotella vakuutettuja ja vakuuttamattomia henkilöitä sosiaalivakuutusten osalta tehtävien vähennysten myöntämisessä pääomatulojen verotuksessa. Tämän kysymyksen taustalla on se, että vakuutetut, huomattavana poikkeuksena niin sanotut rajatyöntekijät, ovat pääsääntöisesti maassa asuvia, kun taas ulkomailla asuvat kuuluvat harvemmin asianomaisen valtion sosiaaliturvajärjestelmän piiriin.

27. Toisessa ennakkoratkaisukysymyksessään kansallinen tuomioistuin esittää kysymyksiä niin sanotusta Schumacker-oikeuskäytännöstä [5] saadakseen tietää, missä määrin ulkomailla asuva ja maassa asuva verovelvollinen ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. Kolmas ennakkoratkaisukysymys koskee kansallisen lainsäädännön nojalla ulkomailla asuville verovelvollisille annettua mahdollisuutta valita sama verotuskohtelu, jota sovelletaan maassa asuviin.

A *Asianosaisten ja muiden osapuolten olennaiset lausumat*

28. Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta kaikki asianosaiset Blanckaertia lukuun ottamatta katsovat, ettei yhteisön oikeus ole esteenä kyseiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla Belgiassa asuvalla verovelvollisella, joka saa Alankomaista tuloja ainoastaan säästöistä ja sijoituksista ja joka ei näin ollen ole vakuutusmaksuvelvollinen Alankomaiden sosiaalivakuutusten osalta, ei ole oikeutta sosiaalivakuutusten osalta tehtäviin vähennyksiin, kun taas maassa asuvalla verovelvollisella, joka saa Alankomaista tuloja ainoastaan säästöistä ja sijoituksista, on oikeus vastaaviin vähennyksiin.

29. Alankomaiden ja Saksan hallitukset sekä komissio väittävät lähinnä, että asianomaiset vähennykset kuuluvat sosiaaliturvalainsäädännön alaisuuteen. Ne katsovat, että ulko-

5 — Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225).

mailla asuvan verovelvollisen, joka saa tuloja yksinomaan säästöistä ja sijoituksista, kuten Blanckaert, ja jota ei ole vakuutettu Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmässä ja joka ei täten ole vakuutusmaksuvelvollinen, tilanne on objektiivisesti erilainen kuin maassa asuvan verovelvollisen, joka saa tuloja ainoastaan säästöistä ja sijoituksista ja joka on vakuutettu Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmässä ja on tässä ominaisuudessa lähtökohtaisesti vakuutusmaksuvelvollinen. Näiden toisistaan poikkeavien lähtötilanteiden perusteella erilainen kohtelu on niiden mukaan perusteltu.

30. Alankomaiden hallitus toteaa lisäksi, ettei oikeus sosiaaliturvamaksujen alentamiseen tai kansanvakuutuksen osalta tehtävään vähennykseen riipu asianomaisen asuinpaikasta. Tämä oikeus riippuu pikemminkin siitä, onko asianomainen, maassa asuva tai ulkomailla asuva, vakuutettu kansallisessa sosiaaliturvajärjestelmässä. Täten ulkomailla asuva voi vähentää sosiaalivakuutusten osalta tehtävästä vähennyksestä mahdollisesti vähentämättä jääneen määrän maksettavaksi tulevan tuloveron määrästä, mikäli hänet on esimerkiksi työsuhteen perusteella vakuutettu Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmässä ja hän on näin ollen vakuutusmaksuvelvollinen. Sitä vastoin maassa asuvalla ei ole tällaista vähennysoikeutta, jos häntä ei ole vakuutettu kansallisessa sosiaaliturvajärjestelmässä, erityisesti neuvoston asetuksen N:o 1408/71 [6] säännösten perusteella.

31. Blanckaert on suullisessa käsittelyssä sitä vastoin vahvistanut, että kyseinen kansallinen lainsäädäntö johtaa ulkomailla asuvien ja maassa asuvien perusteettomaan erilaiseen kohteluun, koska ainoastaan maassa asuvilla on sosiaaliturvajärjestelmässä vakuutetun asemassaan oikeus sosiaalivakuutusten osalta tehtäviin vähennyksiin siinä tapauksessa, että Alankomaista saadaan tuloja ainoastaan säästöistä ja sijoituksista.

32. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta Alankomaiden ja Saksan hallitukset väittävät toissijaisesti, että kyseisessä lainsäädännössä on kyse subjektiivisesta tai henkilöön liittyvästä veroedusta. Tätä veroetua ei voida myöntää asianomaisessa tapauksessa siitä syystä, ettei Blanckaert ole saanut tulojaan yksinomaan tai lähes yksinomaan Alankomaista. Yhteisöjen tuomioistuin on Alankomaiden ja Saksan hallitusten mukaan antanut jäsenvaltioille oikeuden soveltaa määrällisiä perusteita (kuten 90 prosentin sääntöä) toisaalta maassa asuvien ja toisaalta ulkomailla asuvien erilaisten tilanteiden erottelemiseksi.

33. Blanckaertin mukaan tällaisia määrällisiä perusteita ei voida soveltaa, mikäli niiden soveltaminen vahvistaa hänen syrjintänä pitämänsä kohtelun.

6 — Sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin, itsenäisiin ammatinharjoittajiin ja heidän perheenjäseniinsä 14 päivänä kesäkuuta 1971 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 1408/71 (EYVL L 149, s. 2), sellaisena kuin se on muutettuna ja ajan tasalle saatettuna 2.12.1996 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 118/97 (EYVL 1997, L 28, s. 1).

34. Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen osalta Alankomaiden ja Saksan hallitukset katsovat, ettei Blanckaert ole valinnut maassa asuvaan sovellettavaa verotuskohtelua, joten kysymys on luonteeltaan hypoteettinen.

B *Oikeudellinen arviointi*

35. Aluksi on tutkittava, onko kansallinen tuomioistuin täsmentänyt riittävästi, mistä yhteisön oikeuden säännöksistä tai määräyksistä se pyytää tulkintaa. Tämän jälkeen on käsiteltävä nyt tarkasteltavana olevan asian pääkysymystä eli sitä, missä määrin sosiaaliturvajärjestelmässä vakuutettujen ja vakuuttamattomien henkilöiden eriytetty kohtelu verovähennysten myöntämistä varten on yhteisön oikeudessa taatun pääomien vapaan liikkuvuuden vastainen.

1. Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen ja asiaan sovellettavat yhteisön oikeuden säännökset

36. Kansallinen tuomioistuin ei viittaa ennakkoratkaisukysymyksissään mihinkään tiettyyn yhteisön oikeuden säännökseen tai määräykseen. Tältä kannalta katsottuna ennakkoratkaisupyyntö tuskin täyttää oikeuskäytännössä asetettuja vaatimuksia, joiden mukaan kansallisen tuomioistuimen on yksilöitävä ne yhteisön oikeuden säännökset, joita se haluaa yhteisöjen tuomioistuimen tulkitsevan. [7]

37. Näitä vaatimuksia ei kuitenkaan saa tulkita ehdottomasti. Ratkaisevaa on pikemminkin se, antaako kansallinen tuomioistuin yhteisöjen tuomioistuimelle mahdollisuuden antaa hyödyllinen vastaus. [8] Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan nimittäin on seuraavasti: "Perustamissopimuksen 234 artiklan mukaisessa yhteisöjen tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuimien välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetyt kysymykset koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on siten yleensä ratkaistava esitetyt kysymykset." [9]

38. Tähän on lisättävä, että "voidakseen antaa ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen" yhteisöjen tuomioistuin saattaa joutua otta-

7 — Ks. esim. asia C-399/98, Ordine degli Architetti ym., tuomio 12.7.2001 (Kok. 2001, s. I-5409, 105 kohta).

8 — Ks. ainoastaan asia C-445/01, Simoncello ja Boerio, määräys 25.2.2003 (Kok. 2003, s. I-1807, 22, 23 ja 30 kohta).

9 — Ks. erityisesti asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4921, 59 kohta); asia C-379/98, Preussen Elektra, tuomio 13.3.2001 (Kok. 2001, s. I-2099, 38 kohta); asia C-390/99, Canal Satélite Digital, tuomio 22.1.2002 (Kok. 2002, s. I-607, 18 kohta) ja asia C-153/00, der Weduwe, tuomio 10.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11319, 31 kohta).

maan huomioon "sellaisia yhteisön oikeuden säännöksiä, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole viitannut kysymyksessään". [10]

39. Nyt kyseessä olevan ennakkoratkaisupyynnön perusteluissa viitataan pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin perustamissopimuksen määräyksiin (EY 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat). Kansallinen tuomioistuin huomauttaa lisäksi, miten kyseiset kansallisen oikeuden säännökset voisivat olla ristiriidassa näiden määräysten kanssa. Kansallinen tuomioistuin on näin esittänyt syyt, joiden perusteella se on valinnut kyseiset yhteisön oikeuden määräykset, joista se pyytää tulkintaa, ja selittänyt, miten nämä määräykset ja asianomaisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa sovellettava kansallinen lainsäädäntö ovat yhteydessä toisiinsa. Ennakkoratkaisupyyntö voidaan näin ollen ottaa tutkittavaksi.

40. Kansallisen tuomioistuimen mainitsema pääomien vapaa liikkuvuus vaikuttaa myös asian kannalta merkitykselliseltä. Tältä osin riittää, kun todetaan, että ulkomailla asuvan kiinteistösijoitus on mainittu direktiivin 88/361/ETY [11] liitteessä I olevan II kohdan A alakohdassa. Direktiiviä ei tosin voida soveltaa ajallisesti pääasiaan. Direktiivin liitteeseen viitataan kuitenkin toistuvasti yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä pääomien vapaan liikkuvuuden, sellaisena kuin se on taattu myös uudessa EY 56 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa, soveltamisalan rajaamiseksi. [12]

41. Tätä taustaa vasten näyttää tarpeettomalta tarkastella sijoittautumisvapautta koskevia EY:n perustamissopimuksen määräyksiä (EY 43 artikla ja sitä seuraavat artiklat), kuten komissio on ehdottanut.

2. Pääomien vapaa liikkuvuus

a) Pääomien vapaan liikkuvuuden ja muiden perusvapauksien välinen suhde

42. Pääomien vapaa liikkuvuus (EY 56 artikla ja sitä seuraavat artiklat) eroaa ainakin sanamuodoltaan muista perusvapauksista siltä osin kuin siihen sisältyy EY 56 artiklan sanamuodon mukaan yleinen rajoituskielto. Tätä kieltoa tosin kohtuullistetaan erityisesti

10 — Ks. erityisesti asia 35/85, Tissier, tuomio 20.3.1986 (Kok. 1986, s. 1207, 9 kohta); asia C-315/88, Bagli Pennacchiotti, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1323, 10 kohta); asia C-107/98, Teckal, tuomio 18.11.1999 (Kok. 1999, s. I-8121, 39 kohta) ja yhdistetyt asiat C-228/01 ja C-289/01, Bourrasse ja Perchicot, tuomio 7.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10213, 33 kohta).

11 — Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 178, s. 5).

12 — Ks. asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1661, 21 kohta): "Koska EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklassa [josta on tullut EY 56 artikla] — — toistetaan asiallisesti direktiivin 88/361/ETY 1 artiklan sisältö, direktiivin liitteenä olevalla pääomanliikkeiden nimistöllä on edelleen pääomanliikkeiden käsitteen määrittämisen kannalta samaa ohjeellista arvoa kuin ennen uusien artikloiden voimaantuloa, kun otetaan huomioon, että nimikkeistön johdannon mukaan siinä oleva luettelo ei ole tyhjentävä, vaikka tämä direktiivi on annettu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan nojalla, jotka on sittemmin korvattu EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklalla ja sitä seuraavilla artikloilla."

EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, jossa pääasiassa täsmennetään, ettei EY 56 artiklassa määrätty kielto rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella. [13] EY 58 artiklan 3 kohdassa lisäksi täsmennetään, että jäsenvaltioiden säätämät erot verovelvollisten välillä heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista. [14]

43. Yhteisöjen tuomioistuimella oli kuitenkin vasta asiassa Manninen 7.9.2004 antamassaan tuomiossa [15] tilaisuus arvioida jäsenvaltioiden lähtökohtaista sääntelytoimivaltaa välittömän verotuksen alalla EY 56 artiklaan ja EY 58 artiklaan nähden. Tämän tuomion keskeisiin toteamuksiin kuuluu, että EY 58 artiklassa sallitaan verosäännös, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella, ainoastaan siinä tapauksessa, että erilaisessa kohtelussa otetaan huomioon verovelvollisten tilanteiden objektiiviset erot tai että toisiinsa rinnastettavissa olevien tilanteiden erottaminen vaikuttaa perustellulta yleistä etua koskevista pakottavista syistä. [16] Jotta kyseessä oleva erilainen kohtelu olisi perusteltu, se ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseessä olevilla säännöksillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi. [17]

44. Edellä mainitusta seuraa, ettei pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksia lähtökohtaisesti kielletä EY 56 artiklassa. Näitä rajoituksia on pikemminkin arvioitava EY 58 artiklasta johdettavan syrjintäkiellon perusteella, missä yhteydessä syrjintä voi olla perusteltua yleistä etua koskevista pakottavista syistä, kun huomioon otetaan myös suhteellisuusperiaate.

45. Dogmaattiselta kannalta tarkasteltuna pääomien vapaa liikkuvuus eroaa siis ainoastaan ensi arviolta muista perusvapauksista, minkä vuoksi näitä muita perusvapauksia koskevan oikeuskäytännön soveltaminen välittömän verotuksen alaan vaikuttaa täysin perustellulta. [18] Tätä oikeuskäytäntöä on siten käsiteltävä tässä yhteydessä.

13 — EY 58 artiklan 1 kohdan b alakohtaan sisältyy tähän rinnastettavissa oleva varauma, joka koskee jäsenvaltioiden oikeutta toteuttaa toimenpiteitä erityisesti verotusta koskevien lakien ja asetusten rikkomisen estämiseksi, yleisen järjestyksen tai turvallisuuden suojelemiseksi ja pääomanliikkeitä koskevien tietojen saamiseksi.

14 — Yhteisöjen tuomioistuin muistutti tästä seikasta asiassa C-35/98, Verkooijen, 6.6.2000 antamassaan tuomiossa (Kok. 2000, s. I-4071, 44 kohta), joskin entisen EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohdan yhteydessä.

15 — Asia C-319/02 (Kok. 2004, s. I-7477).

16 — Edellä alaviitteessä 15 mainitun tuomion 28 kohta ja sitä seuraava kohta.

17 — Edellä alaviitteessä 15 mainitun tuomion 29 kohta.

18 — Myös julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer on tullut tähän tulokseen edellä alaviitteessä 2 mainitun ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa.

b) Välittömään verotukseen liittyvälle jäsenvaltioiden lainsäädäntötoimivallalle yhteisön oikeudessa asetettuja rajoja koskeva yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö

46. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee välittömään verotukseen liittyvälle jäsenvaltioiden lainsäädäntötoimivallalle yhteisön oikeudessa asetettuja rajoja, on kehittynyt ennen kaikkea sellaisten kansallisten säännösten myötä, joissa tehdään ero joko maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten välillä [19] tai veronalaisten tulojen alkuperän [20] perusteella.

47. Yhteisöjen tuomioistuin tutki tässä yhteydessä kansallisia säännöksiä työntekijöiden vapaan liikkuvuuden, [21] sijoittautumisvapauden [22] ja palvelujen tarjoamisen vapauden [23] perusteella.

48. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on käytettävä toimivaltaansa välittömän verotuksen alalla yhteisön oikeutta noudattaen, vaikka välitön verotus ei sellaisenaan kuulukaan yhteisön toimivaltaan. [24] Perusvapauksia koskevilla säännöksillä ei kielletä pelkästään kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää, vaan myös kaikki piilevän syrjinnän muodot, joissa tosiasiallisesti päädytään samaan lopputulokseen muita erotteluperusteita soveltamalla. [25]

49. Perusvapauksia koskeviin säännöksiin sisältyy täten syrjintäkielto, jolla on tarkoitus estää erilaisten sääntöjen soveltaminen samanlaisiin tilanteisiin tai samojen kriteerien soveltaminen erilaisiin tilanteisiin ilman oikeuttamisperustetta. [26]

50. Kansallisessa verolainsäädännössä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien välillä mahdollisesti tehtävän erottelun osalta yhteisöjen tuomioistuin on korostanut, että sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa veroedut varataan ainoastaan kyseisessä valtiossa asuville, voi asettaa pääasiallisesti

19 — Asia C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1779, Kok. Ep. X, s. 417); asia C-151/94, komissio v. Luxemburg, tuomio 26.10.1995 (Kok. 1995, s. I-3685); asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493); asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089); asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5451); asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000 (Kok. 2000, s. I-3337); asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5933); asia C-209/01, Schilling ja Fleck-Schilling, tuomio 13.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13389) ja asia C-169/03, Wallentin, tuomio 1.7.2004 (Kok. 2004, s. I-6443).

20 — Edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Verkooijen sekä asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6817); asia C-42/02, Lindman, tuomio 13.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13519); asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2229); ja asia C-242/03, Weidert ja Paulus, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7379).

21 — Ks. esimerkiksi edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Schumacker sekä edellä alaviitteessä 19 mainitut asiat Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling ja Fleck-Schilling sekä Wallentin.

22 — Ks. esimerkiksi asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787).

23 — Ks. esimerkiksi edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Gerritse; edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Skandia ja Ramstedt ja edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Lindman.

24 — Vrt. mm. asia C-246/89, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 4.10.1991 (Kok. 1991, s. I-4585, 12 kohta) ja edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Schilling ja Fleck-Schilling, tuomion 22 kohta.

25 — Vrt. erityisesti asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok. 1974, s. 153, Kok. Ep. II, s. 219, 11 kohta) ja asia C-27/91, Le Manoir, tuomio 21.11.1991 (Kok. 1991, s. I-5531, 10 kohta).

26 — Ks. vain edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Schumacker, tuomion 30 kohta.

huonompaan asemaan toisten jäsenvaltioiden kansalaiset, koska ulkomailla asuvilla ei useimmitenkaan ole kyseisen valtion kansalaisuutta, joten tällainen lainsäädäntö voi olla välillisesti kansalaisuuden perusteella syrjivä. [27]

51. Välittömän verotuksen alalla tietyssä jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden tilanne ei ole yleisesti ottaen verrannollinen maassa asuvien henkilöiden tilanteeseen, sillä niissä on objektiivisia eroja sekä tulonlähteiden että veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen kannalta. [28]

52. Ratkaisevaa tässä yhteydessä on se, voidaanko subjektiiviset verotusnäkökohdat, kuten verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne asuinvaltiossa tai työskentelyvaltiossa, siltä osin kuin nämä poikkeavat toisistaan, ottaa huomioon erityisesti työskentelyvaltion tuloverotuksessa.

53. Yhteisöjen tuomioistuin on esimerkiksi edellä mainitussa asiassa Schumacker todennut, että ulkomailla asuva ja maassa asuva henkilö eivät ole objektiivisesti erilaisissa tilanteissa, jos ulkomailla asuva ei saa merkittäviä tuloja asuinpaikkansa valtiosta, vaan saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan työskentelyvaltiosta. Tällaisessa tilanteessa asuinpaikan valtiolla ei nimittäin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja. Erilainen kohtelu syrjii ulkomailla asuvaa, sillä hänen henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan ei oteta huomioon asuinvaltiossa eikä työskentelyvaltiossa.

54. Tilanne on toinen niissä tapauksissa, joissa merkittävää osaa verotettavista varoista ei saada juuri työskentelyvaltiosta. Yhteisöjen tuomioistuin onkin tähän liittyen hiljattain muistuttanut, että "maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleisesti ottaen ole vertailukelpoisia välittömien verojen alalla, koska ulkomailla asuvan henkilön kyseessä olevassa valtiossa saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti asuinpaikaltaan, ja koska ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, mikä yleensä on hänen tavanomainen asuinpaikkansa". [29] Tämän vuoksi "se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle henkilölle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle, ei

27 — Vrt. mm. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Schumacker, tuomion 28 kohta; edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Asscher, tuomion 38 kohta ja edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Zurstrassen, tuomion 19 ja 20 kohta.

28 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Schumacker, tuomion 31 kohta ja sitä seuraava kohta; ks. myös asia C-385/00, de Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11819, 90 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

29 — Vrt. mm. edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Wallentin, tuomion 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

yleensä ole syrjivää, koska maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta";[30] tosin ei voida sulkea pois sitä, että syrjinnästä on kyse yksittäistapauksissa niissä ilmenevien erityisten olosuhteiden vuoksi.

55. Siltä osin kuin ulkomailla asuvien ja maassa asuvien tilanne on siis vertailukelpoinen, herää kysymys, missä määrin maassa asuvien ja ulkomailla asuvien erilainen kohtelu voi olla objektiivisesti perusteltua, koska tällainen erilainen kohtelu voi olla välillisesti kansalaisuuden perusteella syrjivä, jos lähdetään siitä ajatuksesta, että tietyn jäsenvaltion kansalaiset ovat pääsääntöisesti maassa asuvia verovelvollisia.

c) Pääasian kantajan mahdollinen välillinen syrjintä

56. Pääasian kantajan välillistä syrjintää voisi olla se, ettei hänelle ulkomailla asuvana myönnetä riidanalaista sosiaalivakuutusten osalta tehtävää vähennystä, koska ulkomailla asuvana henkilönä, joka ei saa ansiotuloja Alankomaista, hän ei kuulu Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmän piiriin,[31] kun taas maassa asuva kuuluu tulojensa laadusta[32] riippumatta lähtökohtaisesti sosiaaliturvajärjestelmän piiriin ja voi näin ollen saada riidanalaiset vähennykset. Tämä erilainen kohtelu ei kuitenkaan asiasta Schumacker poiketen liity suoraan verovelvollisen asuinpaikkaan.

57. Kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö ei liity ainakaan suoraan verovelvollisen asuinpaikkaan. Mahdollisuus alentaa tuloveroa Wet IB 2001:n 2.7 §:n 2 momentissa säädettyjen edellytysten mukaisesti, siis niissä tapauksissa, joissa sosiaalivakuutusten osalta tehtäviä vähennyksiä ei voitu täysimääräisesti vähentää sosiaalivakuutusten vakuutusmaksuista, riippuu tämän säännöksen sanamuodon mukaan nimittäin siitä, kuuluuko verovelvollinen myös sosiaaliturvajärjestelmän piiriin. Tämä taas riippuu siitä, onko hänen asuinpaikkansa Alankomaissa *tai* saako hän ansiotuloja Alankomaiden alueelta. Tästä kuitenkin seuraa, että myös ulkomailla asuva voi saada riidanalaiset vähennykset, nimittäin

30 — Tuomion 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

31 — Sosiaaliturvajärjestelmän piiriin kuuluu henkilö, jonka asuinpaikka on Alankomaissa tai joka saa Alankomaista ansiotuloja (ks. Algemene Ouderdomswetin yleisen vanhuuseläkelain 6 §, Algemene Nabestaandenwetin yleisen perhe-eläkelain 3 § ja Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten erityisistä sairauskuluista annetun lain 5 §).

32 — Edellä alaviitteessä 31 mainitun lainsäädännön nojalla maassa asuva henkilö kuuluu sosiaaliturvajärjestelmän piiriin, eikä ainoastaan mahdollisilla ansiotuloilla ole tässä yhteydessä merkitystä. WFV:n 6 §:n nojalla vakuutetun on lähtökohtaisesti maksettava vakuutusmaksuja, missä yhteydessä otetaan tämän lain 8 §:n nojalla huomioon ainoastaan työstä ja asumisesta saatavat tulot. Maassa asuva verovelvollinen kuuluu näin lähtökohtaisesti sosiaaliturvajärjestelmän piiriin. Jos hän ei saa ansiotuloja, hänen ei kuitenkaan ole maksettava vakuutusmaksuja.

Wet IB 2001:n 2.7 §:n 2 momentissa — jossa verovelvollisia ei suoraan erotella asuinpaikan perusteella — säädettyjen edellytysten mukaisesti ja siinä tapauksessa, että hän saa ansiotuloja Alankomaiden alueelta. Tämän Alankomaiden hallitus on uudelleen vahvistanut suullisessa käsittelyssä.

58. Syynä kyseisten vähennysten epäämiseen Blanckaertilta ei ollut se, että hän on ulkomailla asuva henkilö, vaan se, ettei hän Alankomaista saatavien ansiotulojen puuttuessa kuulu ulkomailla asuvana Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmän piiriin.

59. Tosin voitaisiin väittää, että kyseessä oleva lainsäädäntö liittyy välillisesti asuinpaikkaan siltä osin kuin tuloja ainoastaan säästöistä ja sijoituksista saavat ulkomailla asuvat eivät kuulu sosiaaliturvajärjestelmän piiriin, kun taas vastaavanlaisessa tilanteessa olevat maassa asuvat kuuluvat Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmän piiriin. Tähän on kuitenkin vastattava, ettei lainsäädännössä tästä huolimatta erotella verovelvollisia asuinpaikan mukaan sikäli kuin ansiotulojen saaminen tarkoittaa sosiaaliturvajärjestelmän piiriin kuulumista myös ja nimenomaisesti ulkomailla asuville.

60. Näin ollen on todettava, ettei Blanckaert ole pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa eli ulkomailla asuvana, joka ei saa ansiotuloja, vertailukelpoisessa tilanteessa sellaisen maassa asuvan kanssa, joka ei saa ansiotuloja, koska tällöin ainoastaan maassa asuvat kuuluvat kansallisen lainsäädännön eli tässä tapauksessa niin sanotun Volksverzekeringswetin nojalla sosiaaliturvajärjestelmän piiriin.

61. Tässä yhteydessä on lisäksi merkitystä sillä, etteivät myöskään maassa asuvat saa aina kiistanalaisia vähennyksiä. Alankomaiden hallitus on tältä osin huomauttanut, että jos maassa asuvaa ei ole vakuutettu tietyssä vakuutusluokassa, hän ei voi myöskään vaatia vastaavaa vähennystä. Siten Alankomaiden hallituksen ilmoituksen mukaan esimerkiksi 65 vuotta täyttänyt henkilö ei ole enää vakuutettuna vanhuuseläkevakuutuksessa eikä voi näin ollen enää vaatia tämän vakuutuksen osalta tehtävää vähennystä. Kyseessä oleva lainsäädäntö vaikuttaa näin ollen johdonmukaiselta tavoitteensa, nimittäin vähimmäistoimeentulon turvaamisen,[33] osalta.

62. Kansallisen lainsäädännön johdonmukaisuuden osalta on lisäksi huomautettava, että Blanckaertin vaatima mahdollisuus

33 — Alankomaiden hallituksen asiamiehen suullisessa käsittelyssä esittämien lausumien mukaan.

saada sosiaalivakuutusten osalta tehtäviä vähennyksiä asettaisi ulkomailla asuvan, jolla ei ole ansiotuloja, ilman objektiivista perustetta parempaan asemaan kuin maassa asuvan, jolla ei myöskään ole ansiotuloja. Wet IB 2001:n 2.7 §:n 2 momentissa on nimittäin säädetty kyseisten vähennysten tuloverosta vähentämisestä ainoastaan sellaista tapausta varten, ettei niitä ollut mahdollista vähentää sosiaalivakuutusten vakuutusmaksuista, joten tällainen menettely on luonteeltaan toissijainen. Koska ulkomailla asuva, joka ei saa ansiotuloja, ei ole velvollinen maksamaan vakuutusmaksuja, sosiaalivakuutusten osalta tehtävien vähennysten mahdollinen vähentäminen tuloverosta ei lähtökohtaisesti olisi luonteeltaan toissijaista. Se olisi lisäksi järjestelmän systematiikan vastaista, koska tällaista henkilöä ei ole vakuutettu Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmässä, joten viime kädessä ulkomailla asuvat saisivat perusteettomasti paremmat etuudet kuin ne maassa asuvat, joita ei ole vakuutettu sosiaaliturvajärjestelmässä. [34]

63. Tilanteiden rinnastettavuudesta riippumatta saattaa kuitenkin olla kyseenalaista, onko objektiivisesti perusteltua erotella ulkomailla asuvat ja maassa asuvat siltä osin kuin ainoastaan viimeksi mainitut ovat pääsääntöisesti vakuutettuja silloin, kun ansiotuloja ei saada (eikä kyseinen henkilö ole näin ollen velvollinen maksamaan vakuutusmaksuja).

34 — Ks. edellä 61 kohdassa mainittu esimerkki.

d) Erilaisen kohtelun objektiiviset perustelut

64. Blanckaert katsoo lopuksi tulleensa syrjityksi sen vuoksi, että Alankomaiden lainsäädännön nojalla henkilö, joka ei saa ansiotuloja, on tai ei ole vakuutettuna sosiaaliturvajärjestelmässä sen mukaan, onko hän maassa asuva vai ei. Jos henkilöä ei kuitenkaan ole vakuutettu, hänellä ei ole mahdollisuutta tuloveron alentamiseen siten, että sosiaalivakuutusten vakuutusmaksuista vähentämättä jäänyt sosiaalivakuutusten osalta tehtävien vähennysten määrä vähennetään maksettavaksi tulevan tuloveron määrästä.

65. Sekä komissio että Alankomaiden ja Saksan hallitukset ovat korostaneet, että kyseessä oleva lainsäädäntö kuuluu sosiaaliturvalainsäädännön eikä verolainsäädännön alaisuuteen, mistä seuraa jäsenvaltioiden yksinomainen sääntelytoimivalta. Kyseessä olevan lainsäädännön luokittelemisella johonkin tiettyyn alaan ei ole kuitenkaan merkitystä siltä osin kuin jäsenvaltioiden on myös sosiaaliturvalainsäädännön alalla noudatettava yhteisön oikeutta sääntelytoimivaltaansa käyttäessään. [35]

35 — Asia C-158/96, Kohll, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1931, 19 kohta) ja asia C-157/99, Smits ja Peerbooms, tuomio 12.7.2001 (Kok. 2001, s. I-5473, 46 kohta). Ks. tältä osin myös von Maydell, B., "Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht" (http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf).

66. Merkityksellistä on pikemminkin se, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "yhteisön oikeus ei vaikuta jäsenvaltioiden toimivaltaan säätää sosiaaliturvajärjestelmistään". [36] Yhteisöjen tuomioistuin johtaa tästä, että "silloin kun alaa ei ole yhteisön säännöksillä yhdenmukaistettu, kunkin jäsenvaltion lainsäädännössä voidaan vapaasti vahvistaa edellytykset oikeudelle tai velvollisuudelle liittyä johonkin sosiaaliturvajärjestelmään" [37] "ja edellytykset, joiden täyttyessä oikeus etuuksiin syntyy". [38] Asianomaisen velvollisuuden laajuuden ja ulottuvuuden määrittäminen on täten yksinomaan jäsenvaltioiden tehtävä.

67. Sosiaaliturvajärjestelmien rahoituksen osalta jäsenvaltioiden sääntelytoimivaltaa kaventavat lisäksi asetuksen N:o 1408/71 yhteensovittamissäännöt. Näihin yhteensovittamissääntöihin kuuluvat erityisesti 13 artiklassa säädetty kaksinkertaisia maksuja koskeva kielto [39] ja asianomaiset toimivallan jakoa koskevat säännöt. [40]

68. Vaikka Blanckaertin tapaan oletettaisiin, että kyseessä olevassa lainsäädännössä erotellaan maassa asuvat ja ulkomailla asuvat siltä osin kuin lainsäädännössä kohdellaan näitä ryhmiä eri tavoin, kun verovelvollinen saa Alankomaista tuloja ainoastaan säästöistä ja sijoituksista, ja siltä osin kuin sosiaalivakuutusten osalta tehtävien vähennysten vähentäminen tuloverosta varataan maassa asuville, jotka on vakuutettu sosiaaliturvajärjestelmässä mutta eivät mahdollisesti ole velvollisia maksamaan vakuutusmaksuja, tämä erilainen kohtelu ei vaikuta objektiivisesti perusteettomalta.

69. Alankomaiden ei mielestäni tarvitse noudattaa sosiaaliturvajärjestelmänsä rahoituksen määrittämisessä asetuksesta N:o 1408/71 johtuvia periaatteita tiukempia edellytyksiä. Yhteisön oikeudesta ei erityisesti seuraa velvollisuutta ottaa säästöistä ja sijoituksista saatavia tuloja huomioon sosiaaliturvajärjestelmän rahoittamiseksi. [41] Yhteisön oikeudesta ei myöskään voida

36 — Asia 238/82, Duphar, tuomio 7.2.1984 (Kok. 1984, s. 523, Kok. Ep. VII, s. 485, 16 kohta) ja asia C-70/95, Sodemare ym., tuomio 17.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3395, 27 kohta). Ks. myös edellä alaviitteessä 35 mainittu asia Kohll, tuomion 17 kohta ja samoin edellä alaviitteessä 35 mainittu asia Smits ja Peerbooms, tuomion 44 kohta.

37 — Asia 110/79, Coonan, tuomio 24.4.1980 (Kok. 1980, s. 1445, 12 kohta); asia C-349/87, Paraschi, tuomio 4.10.1991 (Kok. 1991, s. I-4501, 15 kohta); edellä alaviitteessä 35 mainittu asia Kohll, tuomion 18 kohta ja edellä alaviitteessä 35 mainittu asia Smits ja Peerbooms, tuomion 45 kohta.

38 — Yhdistetyt asiat C-4/95 ja C-5/95, Stöber ja Piosa Pereira, tuomio 30.1.1997 (Kok. 1997, s. I-511, 36 kohta); edellä alaviitteessä 35 mainittu asia Kohll, tuomion 18 kohta ja edellä alaviitteessä 35 mainittu asia Smits ja Peerbooms, tuomion 45 kohta.

39 — Yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa C-169/98, komissio v. Ranska, 15.2.2000 antamassaan tuomiossa (Kok. 2000, s. I-1049), että kansallinen lainsäädäntö, jota kyseinen jäsenvaltio piti verolainsäädäntönä, on asetuksen N:o 1408/71 13 artiklaan sisältyvän kaksinkertaisia maksuja koskevan kiellon vastainen.

40 — Ks. asetuksen N:o 1408/71 13 artiklan 2 kohdan a alakohta, jossa todetaan, että "jäsenvaltion alueella työskentelevä henkilö on tämän valtion lainsäädännön alainen, vaikka hän asuu toisen jäsenvaltion alueella ja vaikka hänen työnantajanaan toimivan yrityksen tai yksityisen henkilön kotipaikka on toisen jäsenvaltion alueella".

41 — Mikäli jäsenvaltio kuitenkin päättää menetellä näin, sen on noudatettava asetuksen N:o 1408/71 13 artiklaan sisältyvää kaksinkertaisia maksuja koskevaa kieltoa, vrt. edellä alaviitteessä 39 mainittu asia komissio v. Ranska.

käänteisesti johtaa velvollisuutta jättää sosiaaliturvajärjestelmän ulkopuolelle sellaisia vakuutettuja, jotka eivät ole velvollisia maksamaan vakuutusmaksuja.

70. Sellaisten verovelvollisten henkilöiden, jotka eivät saa ansiotuloja, erilainen kohtelu sosiaalivakuutusten osalta tehtävien vähennysten soveltamisessa vakuutettuna olemisen perusteella, kuten nyt esillä olevassa asiassa, on näin ollen objektiivisesti perusteltua kansallisen sosiaaliturvajärjestelmän muodon perusteella. Kansallinen sosiaaliturvajärjestelmä on kiistatta yhteisön oikeudessa, esimerkiksi asetuksessa N:o 1408/71, asetettujen edellytysten mukainen.

71. Näin ollen ei ole tarpeen käsitellä toista eikä kolmatta ennakkoratkaisukysymystä.

V Ratkaisuehdotus

72. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Pääomien vapaata liikkuvuutta yhteisössä koskevat EY 56 ja EY 58 artikla eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa maassa asuville verovelvollisille myönnetään tuloverotuksessa veronvähennys sosiaalivakuutuksiin liittyvien kulujen osalta ja jossa tämä veronvähennys sitä vastoin evätään ulkomailla asuvilta verovelvollisilta, siltä osin kuin tämä erottelu ei perustu verovelvollisen asuinpaikkaan vaan hänen asemaansa vakuutettuna kansallisessa sosiaaliturvajärjestelmässä, missä yhteydessä ei ole merkitystä sillä, onko kyseinen henkilö velvollinen maksamaan vakuutusmaksuja.