JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
27 päivänä lokakuuta 2009[1]

1. Hoge Raad (Alankomaiden ylimmän oikeusasteen tuomioistuin) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen, joka koskee alankomaalaisen tuloverovähennyksen yhteensopivuutta EY 43 artiklan kanssa, kun tämä vähennys syrjii ulkomailla asuvia verovelvollisia, vaikka heidän on mahdollista ennalta valita maassa asuviin ja ulkomailla asuviin sovellettavien verojärjestelmien välillä.

2. Esillä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimella on mahdollisuus selventää välitöntä verotusta koskevan oikeuskäytäntönsä valossa, poistetaanko syrjivä kohtelu sillä, että verotusmuoto on mahdollista valita. Kuten selostan jäljempänä, maassa asuvien ja ulkomailla asuvien rinnastaminen voi kuitenkin kätkeä epäkohdan, sillä joissakin tilanteissa on todettava Eläinten vallankumouksessa esiintyvää sikaa lainaten, että kaikki eurooppalaiset verovelvolliset ovat tasa-arvoisia, mutta jotkut verovelvolliset ovat tasa-arvoisempia kuin toiset.[2]

3. Esitetty ennakkoratkaisukysymys on hyvä esimerkki tästä orwellilaisesta vääristymästä.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön lainsäädäntö*

4. EY 43 artiklassa vahvistetaan yritysten ja ammatinharjoittajien sijoittautumisvapaus koko yhteisössä seuraavasti:

”Jäljempänä olevien määräysten mukaisesti kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Myös kielletään

1 – Alkuperäinen kieli: espanja.

2 – Orwell, G., *Eläinten vallankumous*, WSOY, 2003, suomentanut Panu Pekkanen. Siinä tunnettu lopullinen käsky, jossa seitsemän käskyä muuttuvat ja vääristyvät yhdeksi ainoaksi, esitetään Vinku-sian (Squealer) sanoin. Vinku oli ”hyvin pyöreäposkinen, vilkkuvasilmäinen, ketteräliikkeinen ja kimeäääninen. Se oli loistava puhuja, ja kun se väitteli jostakin vaikeasta asiasta, sillä oli tapana hypellä puolelta toiselle ja huiskia saparollaan, mikä tuntui jollain lailla hyvin vakuuttavalta. Toiset sanoivat Vingusta, että se pystyi muuttamaan mustan valkoiseksi”.

rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä.

Jollei pääomia koskevan luvun määräyksistä muuta johdu, sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 48 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.”

B *Alankomaiden lainsäädäntö*

5. Alankomaissa tuloverosta säädetään vuoden 2001 tuloverolaissa (Wet Inkomstenbelating 2001). Tämän lain 2.1 §:n mukaan tuloverotuksessa verovelvollisia ovat luonnolliset henkilöt, jotka eivät asu Alankomaissa mutta saavat sieltä tuloja.

6. Sen 7.2 §:ssä säädetään veron laskentaperustasta seuraavasti:

”1. Työstä tai asunnosta Alankomaista saatu veronalainen tulo muodostuu työstä tai asunnosta Alankomaista saadusta tulosta vähennettynä saman tulolajin tappiolla, kun tulo ja tappio on laskettu 3 luvun mukaisesti.

2. Työstä tai asunnosta Alankomaista saatu tulo on se summa, jonka muodostavat yhteenlaskettuina

a) veronalainen voitto alankomaalaisesta yrityksestä eli veronalainen voitto yrityksestä, jonka toimintaa harjoitetaan Alankomaissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan avulla tai Alankomaissa toimivan pysyvän edustajan avulla, tai tällaisen yrityksen osasta (alankomaalainen yritys).

– –”

7. Yrittäjävähennys määritellään kyseisen lain 3.74 §:ssä, mutta sen 3.76 §:ssä täsmennetään, että itsenäisen ammatinharjoittajan verovähennysoikeus koskee yrittäjiä, jotka työskentelevät tietyn vähimmäistuntimäärän. Vähennysoikeuden laajuus riippuu voiton suuruudesta, ja se lasketaan laissa vahvistetun degressiivisen asteikon avulla.

8. Kyseisen lain 3.6 §:n mukaan vähimmäistuntimäärällä (tuntiehto) tarkoitetaan

”– – kalenterivuoden aikana vähintään 1 225:tä työtuntia, jotka käytetään yhden tai useamman sellaisen yrityksen toimintaan, josta verovelvollinen saa yrittäjänä voittoa”.

9. Vaikka kansallisessa lainsäädännössä ei sitä suoraan mainita, ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan näihin tuntimääriin lasketaan ainoastaan tunnit, joiden ajan ulkomailla asuva verovelvollinen harjoittaa toimintaa Alankomaissa sijaitsevassa toimipaikassa. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä todetaan, että vuoden 2001 kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi annetun asetuksen (Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) 9 §:n nojalla kyseisessä maassa asuvat voivat sisällyttää näihin kokonaistuntimääriin sekä Alankomaissa että ulkomailla tehdyt työtunnit.

10. Lain 2.5 §:ssä säädetään ulkomailla asuvien yrittäjien mahdollisuudesta valita verojärjestelmä seuraavin edellytyksin:

”Maassa asuva verovelvollinen, joka ei oleskele Alankomaissa koko kalenterivuotta, ja ulkomailla asuva verovelvollinen, joka kuuluu Euroopan unionin sellaisen toisen jäsenvaltion tai ministerin päätöksellä määrätyn sellaisen kolmannen valtion asukkaana, jonka kanssa Alankomaat on tehnyt kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi sopimuksen, jossa määrätään tietojen vaihdosta, tämän jäsenvaltion tai kolmannen valtion verotuksen piiriin, voi halutessaan valita, että häneen sovelletaan tämän lain maassa asuvia verovelvollisia koskevia säännöksiä. Ministerin päätöksellä vahvistetaan, mitä selvityksiä vaaditaan tämän säännöksen soveltamiseksi. – –”

II Tosiseikat

11. Gielen työskentelee itsenäisenä ammatinharjoittajana ja asuu Saksassa, josta hän on kotoisin ja jossa hänellä on yhdessä kahden yhtiökumppanin kanssa kasvihuoneyritys.

Gielenin yrityksellä on Alankomaissa sivuliike koristekasveja varten.

12. Vuonna 2001 Gielen ilmoitti Alankomaissa 11 577 euron tulot Alankomaiden toimipaikastaan. Koska hän oli käyttänyt alle 1 225 työtuntia Alankomaiden liikkeeseen, hän ei täyttänyt lain 3.6 §:ssä asetettua edellytystä, ja näin ollen häneltä evättiin oikeus vähentää veron laskentaperustasta 6 084 euroa, joka oli hänen tulojaan tässä valtiossa vastaava vähennyksen määrä.

13. Veroviranomaisten tehtyä päätöksen vähennysoikeuden epäämisestä Gielen teki oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin, minkä jälkeen hän vei asian Rechtbank te Bredaan, joka niin ikään hylkäsi vaatimuksen. Gielen valitti kyseisen tuomioistuimen päätöksestä Gerechtshof te 's-Hertogenboschiin, joka hyväksyi osittain valittajan vaatimukset siten, että Gielenillä oli vähennysoikeus siitä huolimatta, ettei hän ollut työskennellyt vähintään 1 225:tä työtuntia Alankomaissa, mutta määrä jaettiin hänen Alankomaissa saamiensa tulojen suhteessa hänen kaikkiin yhteenlaskettuihin tuloihinsa. Tällä perusteella Gerechtshof alensi veron laskentaperustan 11 188 euroon.

14. Gielen on valittanut muutoksenhakutuomioistuimen tuomiosta Hoge Raadiin ja vaatii täyttä 6 084 euron vähennysoikeutta, johon hänellä olisi oikeus Alankomaissa saamiensa tulojen perusteella. Vastapuolena oleva viranomainen on puolestaan tehnyt kassaatiomenettelyssä vastavalituksen.

15. Hoge Raadin julkisasiamies J. A. C. A. Overgaauw esitti 4.10.2007 ratkaisuehdotuksensa, jossa hän esitti yhteenvedon Gielenin väitteistä ja katsoi, että ulkomailla asuva, jolta evätään oikeus ottaa verovähennyksessä huomioon toisessa jäsenvaltiossa toimintaan käytetyt työtunnit, joutuu yhteisön oikeuden vastaisen syrjinnän kohteeksi. Hän lisäsi, että Alankomaiden verojärjestelmässä hyväksytään, että Gielenin kaltaiset ulkomailla asuvat yrittäjät valitsevat maassa asuviin sovellettavan järjestelmän, jonka mukaisesti kaikki sekä Alankomaissa että muissa unionin jäsenvaltioissa suoritetut tunnit otetaan huomioon. Tämä valintamahdollisuus korjaa hänen mukaansa edellä esitetyn syrjinnän ja tekee verokohtelusta yhteensopivaa EY:n perustamissopimuksen kanssa.

III Ennakkoratkaisukysymys ja asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

16. Asianosaisten ja julkisasiamies Overgaauwin vaatimusten mukaisesti Hoge Raadin kolmas jaosto on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt 12.9.2008 tekemällään päätöksellä seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen yhteisöjen tuomioistuimelle:

”Onko EY 43 artiklaa tulkittava siten, että tämä artikla ei estä jäsenvaltion verolainsäädännön säännöksen soveltamista voittoon, jonka toisen jäsenvaltion kansalainen (ulkomainen verovelvollinen) on saanut ensin mainitussa jäsenvaltiossa harjoittamastaan yritystoiminnan osasta, jos tähän säännökseen tietyllä tavalla tulkittuna sisältyy – sinänsä – EY 43 artiklan kanssa ristiriitainen kotimaisten ja ulkomaisten verovelvollisten erottelu, kun kyseisellä ulkomaisella verovelvollisella on kuitenkin ollut mahdollisuus valita, että häntä kohdellaan samoin kuin kotimaista verovelvollista, mutta hän ei ole omista syistään käyttänyt tätä mahdollisuutta?”

17. Ennakkoratkaisupyyntö kirjattiin saapuneeksi yhteisöjen tuomioistuimeen 6.10.2008.

18. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Gielen sekä Alankomaiden, Saksan, Viron, Ruotsin ja Portugalin hallitukset ja Euroopan komissio.

19. Istunnossa, joka pidettiin 17.9.2009, suulliset lausumansa esittivät Gielenin edustaja sekä Alankomaiden, Ruotsin, Saksan, Portugalin ja Viron hallitusten ja Euroopan komission asiamiehet.

IV Tutkittavaksi ottaminen

20. Portugalin hallitus ja Gielen väittävät, että Hoge Raadin esittämät kysymykset ovat hypoteettisia ja että niihin annettava vastaus riippuu ainoastaan kansallisen oikeuden tulkinnasta, jonka antaminen kuuluu yksinomaan jäsenvaltioiden tuomioistuimille.

21. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on

vireillä, tehtävänä on harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen EY 234 artiklan nojalla esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta.[3] Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että sen on oman toimivaltaisuutensa arvioimiseksi poikkeustapauksissa tutkittava ne olosuhteet, joissa kansallinen tuomioistuin on esittänyt ennakkoratkaisupyynnön.[4] Näin on silloin, kun esitetty kysymys on puhtaasti hypoteettinen,[5] sillä ennakkoratkaisutoiminnan lähtökohtana oleva ajatus yhteistoiminnasta edellyttää, että kansallinen tuomioistuin ottaa huomioon yhteisöjen tuomioistuimen tehtävän myötävaikuttaa lainkäyttöön jäsenvaltioissa ja ettei se pyydä neuvoa-antavia lausuntoja yleisluonteisista tai teoreettisista kysymyksistä.[6]

22. Erimielisyydet Hoge Raadissa koskevat, kuten olen edellä todennut, Alankomaiden lainsäädännön mukaisen valintamahdollisuuden vaikutuksia. Gielen on valinnut toisen kahdesta käytettävissään olevasta mahdollisuudesta (joka koskee ulkomailla asuvia) ja tuonut esille saamansa epäedullisen kohtelun suhteessa Alankomaissa asuviin. Vaikka valittajan käytettävissä olevaa vaihtoehtoa voidaan arvioida ainoastaan soveltamalla ”hypoteettisesti” Alankomaiden lainsäädäntöä, yhdenvertaisuuden tutkimiseksi on käytettävä vertailuperustetta.[7] Arvioitaessa laissa säädettyä syrjintää vertailu tapahtuu asettamalla kyseessä oleva säännös ja muut säännökset vastakkain. Perustelujen täydentämiseksi vertailuperustetta käytetään aina ”hypoteettisesti” tekemättä kuitenkaan oikeudenkäyntiasiasta ”hypoteettista”.

23. En myöskään usko, että asiassa olisi käytetty virheellistä vertailuperustetta maassa asuvia ja ulkomailla asuvia vertailtaessa. Tämä seikka kuuluu yhdenvertaisuuden arviointiin, joka on suoritettava asiaa aineellisesti tutkittaessa, eikä se sellaisena vaikuta ennakkoratkaisupyynnön merkityksellisyyteen vaan kysymyksen yksityiskohtaiseen tarkasteluun.

24. Tämän vuoksi ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ottaa esitetyn ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi.

3 – Asia C-83/91, Meilicke, tuomio 16.7.1992 (Kok., s. I-4871, Kok. Ep. XIII, s. I-107, 23 kohta); asia C-314/01, Siemens ja ARGE Telekom, tuomio 18.3.2004 (Kok., s. I-2549, 34 kohta); asia C-144/04, Mangold, tuomio 22.11.2005 (Kok., s. I-9981, 34 kohta); asia C-119/05, Lucchini, tuomio 18.7.2007 (Kok., s. I-6199, 43 kohta) ja asia C-287/07, Trespa International, tuomio 6.11.2008 (Kok., s. I-8221, 32 kohta).

4 – Asia 244/80, Foglia, tuomio 16.12.1981 (Kok., s. 3045, Kok. Ep. VI, s. 251, 21 kohta).

5 – Asia C-379/98, Preusen Elektra, tuomio 13.3.2001 (Kok., s. I-2099, 39 kohta); asia C-390/99, Canal Satélite Digital, tuomio 22.1.2002 (Kok., s. I-607, 19 kohta); asia C-380/01, Schneider, tuomio 5.2.2004 (Kok., s. I-1389, 22 kohta) ja asia C-458/06, Gourmet Classic, tuomio 12.6.2008 (Kok., s. I-4207, 25 kohta).

6 – Em. asia Foglia, tuomion 18 ja 20 kohta; asia 149/82, Robards, tuomio 3.2.1983 (Kok., s. 171, 19 kohta); em. asia Meilike, tuomion 64 kohta ja asia C-62/06, ZF Zefeser, tuomio 18.12.2007 (Kok., s. I-11995, 15 kohta).

7 – Tridimas, T., *The General Principles of EU Law*, 2. painos, Oxford University Press, Oxford, 2006, s. 81–83.

V Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

25. Tämä analyysi on tehtävä kahdessa vaiheessa.

26. Ensinnäkin Gielen väittää, että koska Saksassa tehtyjä työtunteja ei ole mahdollista ottaa huomioon Alankomaiden tuloveron laskentaperustasta tehtävän vähennyksen saamiseksi, kysymyksessä on rajoitus, joka koskee Alankomaissa ainoastaan ulkomailla asuvia, jotka ovat valinneet ulkomailla asuvan kohtelun. Tässä ennakkoratkaisumenettelyssä huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot samoin kuin komissio ja Gielen ovat puolustaneet tältä osin vastakkaisia näkemyksiä.

27. Toiseksi Hoge Raad keskittyy pohdinnoissaan Alankomaiden hallituksen esille tuomaan perusteluun. Itsenäiset ammatinharjoittajat, jotka eivät asu Alankomaissa mutta jotka saavat etuuksia tällä alueella, voivat valita maassa asuvien kohtelun. Gielen saattoi siten valita jälkimmäisen kohtelun ja ottaa huomioon Saksassa tehdyt työtunnit. Hän ei tehnyt näin vapaata harkintaansa käyttäen, minkä vuoksi hän ei ole tullut syrjityksi riidanalaisen lainsäädännön perusteella, sillä häntä on kohdeltu epäyhdenvertaisesti hänen oman valintansa vuoksi.

28. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei pidä epäselvänä sitä, että riidanalainen vähennys on Alankomaiden ulkopuolella asuvien kannalta syrjivä ja EY 43 artiklan vastainen. Jos yhteisöjen tuomioistuin hyväksyisi tämän olettaman, se käsittelisi yksinomaan edellä mainitun tuloverolain valintamahdollisuuden vaikutuksia. Kaikki tämän menettelyn osapuolet eivät kuitenkaan yhdy Hoge Raadin kantaan. Kuten Saksan hallitus tuo osuvasti esille, jos ulkomailla tehtyjen työtuntien laskemista koskeva rajoitus olisi yhteisön oikeuden mukainen, ei olisi mitään mieltä ottaa kantaa kysymyksessä olevan verolainsäädännön valinnaiseen järjestelmään.

29. Asiassa on siis ratkaistava, onko Alankomaissa voimassa oleva, ulkomailla asuvien itsenäisten ammatinharjoittajien vähennysjärjestelmä yhteensopiva EY 43 artiklan kanssa. Jos tähän vastattaisiin kieltävästi, olisi seuraavaksi tarkasteltava perusteellisemmin tuloverolain valinnaista järjestelmää, jonka perusteella ulkomailla asuvat voivat valita maassa asuvien verotuksellisen aseman.

A *Itsenäisille ammatinharjoittajille myönnetty vähennysoikeus ja ulkomailla asuvien osalta huomioon otettavan tuntimäärän syrjivyys*

30. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaista kohtelua koskevilla säännöillä kielletään paitsi kansalaisuuteen perustuva ilmeinen syrjintä, myös kaikki sellaiset peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita käyttämällä tosiasiallisesti päädytään samaan lopputulokseen.[8] Syrjintää – joko välitöntä tai välillistä – on kuitenkin ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa.[9]

31. Asiassa Schumacker annetusta tuomiosta[10] lähtien yhteisöjen tuomioistuin on painottanut sitä, ettei välittömän verotuksen alalla maassa asuvia ja ulkomailla asuvia henkilöitä rinnasteta toisiinsa.[11] Ulkomailla asuvan henkilön valtion alueelta saama tulo on yleensä vain osa hänen kokonaistuloista, jotka kertyvät pääasiallisesti hänen asuinmaastaan. Sen ohella ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen mukaista veronmaksukykyä voidaan arvioida paremmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus.[12] Tämä paikka vastaa yleensä asianomaisen henkilön tavanomaista asuinpaikkaa.

32. Tämän kannan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että myöskään tilanteessa, jossa jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää maassa asuvalle, ei ole kysymys syrjinnästä, koska nämä kaksi verovelvollisten ryhmää eivät ole samanlaisessa tilanteessa.[13]

33. Esitetyt periaatteet eivät anna jäsenvaltioille avointa valtakirjaa saati oikeuta niitä ottamaan käyttöön ulkomailla asuvia verovelvollisia suoraan syrjiviä järjestelmiä. Asiassa Schumacker annetun tuomion mukaisessa oikeuskäytännössä on pikemminkin päinvastoin pyritty estämään kansalliset toimenpiteet, joilla kohdellaan eri tavalla sellaisia ulkomailla asuvia, joiden tilanne on

8 – Asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok., s. 153, Kok. Ep. II, s. 219, 11 kohta); asia C-27/91, Le Manoir, tuomio 21.11.1991 (Kok., s. I-5531, 10 kohta); asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok., s. I-2493, 16 kohta) ja asia C-57/96, Meints, tuomio 27.11.1997 (Kok., s. I-6689, 44 kohta).

9 – Em. asia Wielockx, tuomio 11.8.1995, 17 kohta; asia C-390/96, Lease Plan, tuomio 7.5.1998 (Kok., s. I-2553, 34 kohta); asia C-156/98, Saksa v. komissio, tuomio 19.9.2000 (Kok., s. I-6857, 84 kohta) ja asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007 (Kok., s. I-2107, 46 kohta).

10 – Asia C-279/93, tuomio 14.2.1995 (Kok., s. I-225).

11 – Em. asia Schumacker, tuomion 31 kohta; asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998 (Kok., s. I-2793, 49 kohta) ja asia C-520/04, Turpeinen, tuomio 9.11.2006 (Kok., s. I-10685, 26 kohta).

12 – Em. asia Schumacker, tuomion 31 ja 32 kohta; asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999 (Kok., s. I-5451, 22 kohta); asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000 (Kok., s. I-3337, 21 kohta); asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003 (Kok., s. I-5933, 43 kohta); asia C-169/03, Wallentin, tuomio 1.7.2004 (Kok., s. I-6443, 15 kohta); asia C-346/04, Conijn, tuomio 6.7.2006 (Kok., s. I-6137, 20 kohta) ja asia C-329/05, Meindl, tuomio 25.1.2007 (Kok., s. I-1107, 23 kohta).

13 – Em. asia Schumacker, tuomion 33 kohta.

rinnastettavissa maassa asuvien tilanteeseen.[14] Asiassa Schumacker annettu tuomio on tältä osin erittäin tärkeä, sillä se koski Belgiassa asuvaa Belgian kansalaista, joka oli saanut valtaosan tuloistaan Saksassa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Schumacker oli joutunut syrjinnän kohteeksi, koska hän oli Saksassa asuvan työntekijän tilannetta muistuttavassa tilanteessa eikä hänen henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan voitu ottaa huomioon. Vastaavaa päättelyä käytettiin asioissa Wielockx, Gschwind ja Meindl annetuissa tuomioissa.[15]

34. Tästä oikeuskäytännöstä voidaan päätellä, että epäyhdenvertaisuudesta tulee laillista, kun maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilö- ja perhekohtaiset tilanteet eroavat huomattavasti toisistaan. Syrjinnästä tulee kuitenkin lainvastaista, jos ero koskee vähennyksiä, jotka liittyvät suoraan siihen toimintaan, josta verotettava tulo on syntynyt.[16] Vastakohtaispäätelmän perusteella yhteisöjen tuomioistuin kunnioittaa kansallisia verosäännöksiä, joilla kannustetaan, palkitaan tai rangaistaan veropolitiikalla mitä tahansa taloudellista toimintaa, joka liittyy verovelvollisten henkilökohtaiseen tilanteeseen.[17] Tässä erottelussa hyväksytään avoimesti se, että jäsenvaltioilla on pienempi liikkumavara suojattaessa tiettyä taloudellista toimintaa riippumatta tätä toimintaa harjoittavien henkilökohtaisesta tilanteesta. Oikeuskäytännössä turvataan kuitenkin kunkin maan verotuksellinen suvereniteetti, kun este koskee mainittua verovelvollisen henkilökohtaista tilannetta, jota kunkin viranomaisen on arvioitava alueellisin perustein. Vaikka tämä analyysi ei ole täysin ongelmaton,[18] sillä on oma logiikkansa, sillä verotuksellinen toimivalta jää kullekin valtiolle eikä yhteisöjen tuomioistuin halua puuttua niin arkaluonteiseen kysymykseen, joka vaikuttaa suoraan jäsenvaltioiden talouteen.[19]

35. Alankomaiden tuloverolain 3.74 §:ssä säädettyyn vähennykseen voivat vedota sekä ulkomailla että maassa asuvat. Ulkomailla asuvien on tehtävä vuodessa vähintään 1 225 työtuntia Alankomaissa, kun taas maassa asuvat voivat ottaa huomioon paitsi kyseisessä

14 – Em. asiassa Gschwind antamassani ratkaisuehdotuksessa toistan tämän ajatuksen lisäämällä 42 kohdassa, että yhteisöjen tuomioistuin ei asiassa Schumacker annetussa tuomiossa ”tarkoittanut luopua kansainvälisessä vero-oikeudessa yleisesti tunnustetusta ja OECD:n kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn malliverosopimuksen kautta jäsenvaltioiden oikeusjärjestysten osaksi tulleesta periaatteesta, jonka mukaan verovelvollisen kokonaisverotus kuuluu asuinvaltiolle, joka ottaa huomioon verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyvät seikat”.

15 – Mainittu edellä.

16 – Asia C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok., s. I-1779, Kok. Ep. X, s. 417, 16 kohta); em. asia Schumacker, tuomion 36 kohta; em. asia Gerritse, tuomion 27 ja 28 kohta; asia C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomio 3.10.2006 (Kok., s. I-9461, 42 kohta); asia C-345/04, Centro Ecuestre da Leziria Grande, tuomio 15.2.2007 (Kok., s. I-1425, 23 kohta) ja asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008 (Kok., s. I-6845, 50 kohta).

17 – Edellisessä alaviitteessä mainittu oikeuskäytäntö ja Almendral, V.,”La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional”, *EUI Working Papers LAW 2008/25*, s. 17–21 ja 23–26.

18 – Kuten korostaa Almendral, V., mainittu edellä, s. 21, oikeuskäytännössä kysymys jätetään auki, kun tuloihin sidotun vähennyksen ja henkilökohtaisen vähennyksen välillä ei (koska yhteisöjen tuomioistuin ei halua tai ei voi) tehdä objektiivista eroa.

19 – Yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut jäsenvaltioiden olevan toimivaltaisia välittömän verotuksen alalla edellyttäen, että ne noudattavat yhteisön oikeutta. Ks. asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok., s. I-2471, 19 kohta); asia C-294/97, Eurowings Luftverkehr, tuomio 26.10.1999 (Kok., s. I-7447, 32 kohta); asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999 (Kok., s. I-7641, 15 kohta); asia C-141/99, AMID, tuomio 14.12.2000 (Kok., s. I-11619, 19 kohta) ja asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok., s. I-10837, 29 kohta).

maassa, myös muissa valtioissa työskennellyt tunnit. Kysymys on ilmeisestä erilaisesta kohtelusta, jonka Alankomaiden hallitus myöntää. Tietyt valtiot kieltäytyvät kuitenkin rinnastamasta ulkomailla asuvien tilannetta maassa asuvien tilanteeseen ja toistavat, että syrjintä on yhteensopivaa EY 43 artiklan kanssa.

36. En ole tästä samaa mieltä.

37. Riidanalaisella vähennyksellä on Alankomaiden tässä menettelyssä esille tuoma tavoite: itsenäisten ammatinharjoittajien tuloverotus kohdistuu henkilöihin, jotka harjoittavat toimintaa päätoimisesti.[20] Alankomaiden vero-oikeudessa on kehitetty itsenäisiin ammatinharjoittajiin sovellettava verojärjestelmä, jolla palkitaan henkilöitä, jotka harjoittavat merkittävässä määrin yritystoimintaa. Tämän lopputuloksen varmistamiseksi edellytetään tietyn vähimmäistuntimäärän ylittymistä.

38. Ulkomailla asuvan, joka työskentelee itsenäisenä ammatinharjoittajana Alankomaissa, jossa hän maksaa veroja, on työskenneltävä vähimmäistuntimäärä voidakseen saada tuloverolain 3.74 §:ssä tarkoitetun vähennyksen. Lisäksi hänen on näytettävä tämä tuntimäärä toteen *osoittaakseen, että hänen pääasiallinen toimintansa on yritystoimintaa*.[21] Kuten komissio on perustellusti todennut kirjallisissa huomautuksissaan, Alankomaiden lainsäädännön tuntivaatimuksella ei pyritä asettamaan ehtoja verovelvollisen henkilö- tai perhekohtaiselle tilanteelle tai arvioimaan sitä vaan varmistamaan, että määrättyä toimintaa (tässä tapauksessa itsenäisen ammatinharjoittajan toimintaa) harjoittavat eivät valehtele.[22] Vaadittaessa, että säädetty aika on työskennelty Alankomaissa, kansallisessa lainsäädännössä ei täsmennetä, millaisesta toiminnasta on oltava kysymys.

39. Tuloverolain 3.74 § koskee veronalaisen toiminnan luonnetta eikä verovelvollisen henkilö- tai perhekohtaista tilannetta, minkä vuoksi ulkomailla asuvan itsenäisen ammatinharjoittajan tilanne on rinnastettavissa maassa asuvan itsenäisen ammatinharjoittajan tilanteeseen ainakin kyseisessä säännöksessä tarkoitettua veron laskentaperustasta tehtävää vähennystä koskevilta osin.

40. Näin ollen katson, että Alankomaat syrjii ulkomailla asuvia itsenäisiä ammatinharjoittajia,

20 – Alankomaiden hallituksen asiamies vahvisti tämän istunnossa.

21 – Gielen viittaa Hoge Raadin julkisasiamiehen pääasian oikeudenkäynnissä antamaan ratkaisuehdotukseen, jonka 6.2.3 kohdan mukaan ”tuntiehtoa ei voida pitää erillään itsenäisille ammatinharjoittajille myönnetystä edusta – – Lain esityöt osoittavat, että tuntiehdon tavoitteena on estää ’valeyrittäjiä’ saamasta itsenäisille ammatinharjoittajille myönnettyjä etuja, tai toisin sanoen se, että ainoastaan ’todelliset’ yrittäjät käyttävät oikeutta laissa säädettyihin vähennyksiin”.

22 – Komission kirjallisten huomautusten 10 kohta.

kun heiltä (mutta ei maassa asuvilta) evätään mahdollisuus ottaa huomioon työskentelyaika toisessa valtiossa voidakseen vedota taloudellisen toimintansa merkittävyyteen.

41. Tässä yhteydessä on selvitettävä, onko syrjintä perusteltavissa sen vuoksi, että ulkomailla asuva verovelvollinen on voinut valita maassa asuvien verotuksellisen aseman.

42. Tämä on esillä olevan ennakkoratkaisupyynnön keskeinen ongelma.

B *Ulkomailla asuvien valinnainen verojärjestelmä ja sen toimiminen syrjinnän poistavana mekanismina*

43. Kuten olen selostanut, Hoge Raadin mukaan tuloverolain itsenäisiin ammatinharjoittajiin sovellettavat vähennykset merkitsevät syrjintää. Tähän näkemykseen yhtyvät Alankomaiden ja Ruotsin hallitukset sekä Gielen. Osapuolet ovat kuitenkin eri mieltä käsiteltäessä tämän oikeudenkäynnin keskeisintä kysymystä, joka koskee Alankomaiden lainsäädännössä ulkomailla asuville yrittäjille annettua mahdollisuutta tulla verotetuksi maassa asuvina ja olla joutumatta väitetyn syrjinnän kohteeksi.

44. Tältä osin kaikki huomautuksia esittäneet valtiot puolustavat niin sanottua neutralisointiteoriaa, jonka mukaisesti verotuksen valintaoikeus antaa verovelvolliselle mahdollisuuden punnita kummankin kohtelun etuja ja haittapuolia. Jos verovelvollinen pitää parempana syrjivää järjestelmää, jonka hän olisi voinut välttää valitsemalla toisen vaihtoehdon, hän ei voi vedota siitä seuranneeseen eriarvoiseen kohteluun. Myös Hoge Raadin julkisasiamies on todennut vastaavasti pääasian oikeudenkäynnissä.

45. Gielen ja komissio esittävät vastakkaisen näkemyksen ennakkoratkaisukysymyksen ratkaisemiseksi ja keskittyvät muun muassa ulkomailla asuvalle itsenäiselle ammatinharjoittajalle asetettaviin hallinnollisiin velvoitteisiin tämän valitessa maassa asuvan verotuksellisen aseman.

1. Valintaoikeus lainvastaisuuden oikeuttavana keinona

46. Käsiteltävänä olevassa asiassa tulee esille yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen liittyvä vaikea kysymys. Abstraktimmin ilmaistuna Hoge Raad kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, voiko lainvastaisesta syrjinnästä tulla laillista, jos sen kohteeksi joutunut on itse vapaasti valinnut tämän kohtelun. Ongelmalla on erityistä merkitystä verotuksen alalla, jossa verovelvolliselle tarjotaan usein useita eri järjestelmiä, jotka joissakin tapauksissa käsittävät piirteitä, jotka eivät aina ole edullisia.[23]

47. Lainsäädäntöön perustuvan syrjinnän kohteeksi joutuvan tilanne ei ole rinnastettavissa sellaisen henkilön tilanteeseen, joka kärsii yksittäisestä tai tosiasiallisesta syrjinnästä. Kun lainsäätäjä tai viranomaiset ottavat käyttöön yleiset ja pysyvät oikeussäännöt, ne tutkivat hyvin monia eri vaihtoehtoja ja niillä on laaja harkintavalta. Sen sijaan yksittäistä päätöstä tekevä tai tosiasiallisessa tilanteessa oleva henkilö toimii yleensä tarkemmin ja konkreettisemmin määriteltyjen oikeudellisten puitteiden sisällä. Näin ollen lainsäätäjälle annetaan suurempi valta ja tässä annettujen valintamahdollisuuksien kirjossa syrjinnästä voi olla kyse vain erityisen vakavissa tapauksissa.[24] Pelkkä sääntely käsittää aina erilaisen kohtelun, koska säännöstä sovelletaan tavallisesti tiettyihin mutta ei kaikkiin oikeussubjekteihin.[25] Tämä erottelu ei sellaisenaan loukkaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, eikä myöskään erilaisia vaihtoehtoja ja viime kädessä toisistaan poikkeavia oikeudellisia kohteluja sisältävä järjestelmä ole sen vastainen.

48. Tähän ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuvat valtiot katsovat, että henkilö, joka päättää vapaasti tietyn säännöksen soveltamisesta häneen, ei voi tämän jälkeen riitauttaa sitä. Siten silloin, kun laissa annetaan jollekin mahdollisuus valita eri säännösten välillä – joihin syrjivä säännös kuuluu – tämä mahdollisuus tekee kohtelusta yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukaista. Toisin sanoen, jos oikeussubjektia syrjitään asemassa, jonka hän on hyväksynyt ehdoitta,

23 – Wouters, J., "The Principle of Non-discrimination in European Community Law", *European Community Tax Review*, nro 2, 1999, s. 102; Peters, C. ja Snellaars, M., "Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses", *European Community Tax Review*, nro 1, 2001, s. 13 ja Zalasinski, A., "The Limits of the EC Concept of 'Direct Tax Restriction on Free Movement Rights,' the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity", *Intertax*, osa 37, nro 5, s. 283.

24 – Yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut tämän jo varhaisesta oikeuskäytännöstään lähtien. Mm. asia C-280/93, Saksa v. neuvosto, tuomio 5.10.1994 (Kok., s. I-4973, Kok. Ep. XVI, s. I-173, 89 ja 90 kohta); asia C-84/94, Yhdistynyt kuningaskunta v. neuvosto, tuomio 12.11.1996 (Kok., s. I-5755, 58 kohta); asia C-284/95, Safety Hi-Tech, tuomio 14.7.1998 (Kok., s. I-4301, 37 kohta); asia C-341/95, Bettati, tuomio 14.7.1998 (Kok., s. I-4355, 35 kohta); asia C-150/94, Yhdistynyt kuningaskunta v. neuvosto, tuomio 19.11.1998 (Kok., s. I-7235, 53 kohta); yhdistetyt asiat C-248/95 ja C-249/95, SAM Schiffahrt ja Stapf, tuomio 17.7.1997 (Kok., s. I-4475); asia C-86/03, Kreikka v. komissio, tuomio 15.12.2005 (Kok., s. I-10979, 88 kohta) ja asia C-127/07, Arcelor Atlantique ja Lorraine ym., tuomio 16.12.2008 (Kok., s. I-9895, 57 kohta).

25 – Kuten julkisasiamies Poiares Maduro toteaa edellä mainitussa asiassa Arcelor antamassaan ratkaisuehdotuksessa, "kuuluu jo lainsäädännöllisen kokeilun luonteeseen, että sen ja yhdenvertaisuusperiaatteen välille aiheutuu jännitteitä" (46 kohta). Ks. myös Rubio Llorente, F., "Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad", teoksessa *La forma del poder*, CEPC, Madrid, 1997, s. 642.

tehty valinta poistaa epäyhdenvertaisen kohtelun. Näin ollen lainsäätäjän kannalta on riittävää antaa jollekin harkintavaltaa voidakseen sitten hyväksyä tätä henkilöä avoimesti syrjivät säännökset joutumatta siitä vastuuseen.

49. Toisin kuin valintaoikeuden syrjinnän poistavaan vaikutukseen vetoavat väittävät, katson Hoge Raadin pohdintojen olevan abstraktimpia ja mahdollistavan esitetyn kysymyksen ratkaisemisen asian erityispiirteet sivuuttaen.

50. Jäsenvaltioiden esittämät perustelut liittyvät virheelliseen olettamaan, jonka mukaan henkilön on valittava joko laillinen tai lainvastainen vaihtoehto.

51. Vakiintuneen sanonnan mukaan lainvastaisuudessa ei ole epäyhdenvertaisuutta.[26] Esimerkiksi tilanteessa, jossa veroviranomaiset tekevät virheen ja kantavat yhtiöltä vähemmän veroa kuin sen kuuluisi maksaa, kilpailijat eivät voi vedota syrjivään kohteluun ja vaatia siten vastaavaa verotusta. Vastaavasti silloin kun oikeussubjekti päätyy joko lailliseen tai lainvastaiseen vaihtoehtoon, pelkkä valinta ei myöskään muuta syrjivää kohtelua yhdenvertaiseksi.

52. Vastustaakseen tätä väitettä Portugalin hallitus vetoaa latinankieliseen ilmaisuun venire contra factum proprium, jonka taustalla on periaate, jonka mukaan henkilö ei voi toimia epäjohdonmukaisesti verrattuna aiempiin tekoihin. Tätä ilmaisua on kuitenkin käytetty aina laillisten tilanteiden yhteydessä. Jos lainvastaisuudessa ei hyväksytä yhdenvertaisuutta, myöskään omille lainvastaisille teoille ei voida antaa oikeudellista arvoa, koska tällä oikeutettaisiin lainvastainen toimi, mikä ei ole oikeusjärjestyksessä hyväksyttävää.

53. Valintaoikeus koskee lisäksi kaikkia itsenäisiä ammatinharjoittajia, eikä Alankomaat ole vedonnut muihin lisäedellytyksiin tämän mekanismin käyttöön ottamiseksi. Näin ollen tämä ”raaka”, ehdoton ja kaikille yrittäjille avoin valintamahdollisuus, jossa ei oteta huomioon eri luokkiin kuuluvien itsenäisten ammatinharjoittajien erityispiirteitä, tekee

26 – García Prats, A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, s. 222–224.

vielä vaikeammaksi katsoa sillä olevan syrjinnän poistava vaikutus.[27]

54. Esitetty ennakkoratkaisukysymys olisi tällä ratkaistu. Jos yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoo tämän mahdollisuuden oikeuttavan syrjinnän ja tekevän siitä laillista, tarkastelen vielä mahdollisuutta vertailla tätä valintaoikeutta käyttäviä ulkomailla asuvia ja todellisuudessa Alankomaissa asuvia henkilöitä toisiinsa.

2. Verovelvolliselle aiheutuvat seuraukset maassa asuvien verotuksen valitsemisesta

55. Alankomaiden hallituksen mukaan tilanteessa, jossa Gielen olisi valinnut maassa asuvien verotuksen, hänen verorasituksensa olisi vastannut sellaisen henkilön verorasitusta, jolla on todellisuudessa verotuksellinen kotipaikka Alankomaissa. Gielenin avustaja ei yhdy tähän näkemykseen ja havaitsee sekä hallinnossa että verotuksessa huomattavia eroja, jotka tekevät valintajärjestelmästä kestämättömän vaihtoehdon.

56. Seuraavaksi on tarkasteltava näitä viimeksi mainittuja väitteitä.

a) Hallinnolliset kulut

57. Komissio ja Gielen vetoavat maassa asuvien järjestelmässä tehtävän tuloveroilmoituksen hallinnollisiin kuluihin.

58. Tämä väite voidaan esittää useimmista jäsenvaltioiden verojärjestelmistä, koska kansainvälisessä vero-oikeudessa on laajalti tunnustettu periaate, jonka mukaan kunkin valtion tehtävänä on kantaa veroa alueellaan saaduista tuloista (alueperiaate) ja joka toteutuu antamalla verotusoikeus sekä asuinvaltiolle (verotus asuinvaltiossa) että valtiolle, jossa veronalaista toimintaa harjoitetaan (verotus lähdevaltiossa).[28] Ensin mainittu vastaa paikkaa, jossa henkilön veronmaksukykyä voidaan arvioida paremmin, ja edellyttää verovelvollisen ilmoittavan kaikki maailmanlaajuiset tulonsa, tämän kuitenkaan rajoittamatta jälkikäteen sovellettavia korjausmenetelmiä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (lähdeverotuksen periaate). Jälkimmäisessä tapauksessa ilmoitetaan ja

27 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Mengozzin 18.3.2009 antama ratkaisuehdotus asiassa C-569/07, HSBC Holdings, tuomio 1.10.2009 (Kok., s. I-9047, 71 ja 72 kohta).

28 – Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer, Haag–Lontoo–New York, 2002, s. 197–200.

verotetaan ainoastaan kyseisestä valtiosta saadut tulot, koska verotus ei liity verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen.

59. On selvää, että ensin mainittu tilanne edellyttää verovelvolliselta enemmän todisteiden esittämistä veroviranomaisille.

60. Tässä tilanteessa Gielen voisi hyväksyä Alankomaissa asuvan verotuksellisen aseman Alankomaiden lainsäädännössä käyttöön otetun oikeudellisen fiktion avulla, vaikka häntä ei vapautettaisi velvollisuudesta tehdä veroilmoitus Saksassa maassa (tällä kertaa Saksassa) asuvien verotuksellisen aseman mukaisesti. Koska Gielenin kotipaikka on Saksassa, hänen on ilmoitettava siellä maailmanlaajuiset tulonsa. Näin tapahtuisi myös Alankomaissa, jos hän valitsisi Alankomaiden tuloverolaissa tarkoitetun maassa asuvan verotuksellisen aseman. Sen jälkeen kun veroilmoitukset olisi tehty kumpaankin maahan, kummassakin maassa suoritettaisiin alueperiaatteen mukainen selvitys.

61. Maassa asuvien itsenäisten ammatinharjoittajien verotuksellinen asema aiheuttaa ulkomailla asuvalle verovelvolliselle lisäkustannuksia, joista maassa asuva verovelvollinen ei välttämättä joudu vastaamaan. Kun henkilö, jolla on kotipaikka Alankomaissa, ilmoittaa ainoastaan kerran maailmanlaajuiset tulonsa ja maksaa ulkomailla veroa sieltä saamistaan tuloista, Gielenin kaltaisen verovelvollisen olisi ilmoitettava maailmanlaajuiset tulonsa kahdessa jäsenvaltiossa ja mukautettava kirjanpitonsa kahteen kansalliseen oikeusjärjestykseen ja vastattava hallinnollisista kuluista kahdelle veroviranomaiselle, jotka sitä paitsi käyttävät eri kieliä.[29] On ilmeistä, että Gielenin kaltainen verovelallinen, joka ei asu Alankomaissa, ei ole samassa asemassa kuin kyseisessä valtiossa verotettava ja asuva henkilö.

62. Yhteisöjen tuomioistuin on osoittautunut ankaraksi arvioidessaan hallinnollisia kuluja, joiden suorittamiseen jäsenvaltio velvoittaa ulkomailla asuvat verovelvolliset. Näiden toimenpiteiden sisämarkkinoiden moitteettomalle toiminnalle aiheuttaman riskin vuoksi oikeuskäytännössä on hiljaisesti hyväksytty, että ulkomailla asuvan velvollisuus noudattaa sen valtion kirjanpitosäännöksiä, josta hän saa tuloja, voi merkitä EY 43 artiklan vastaista estettä.[30]

29 – Kielten osalta Alankomaiden hallituksen asiamies on myöntänyt istunnossa, että Alankomaiden veroviranomaiset hyväksyvät asiakirjat ja tiedonannot hollannin lisäksi myös ”yleisesti tunnetuilla kielillä”, mutta tämä tapahtuu aina epävirallisesti ja ilman oikeudellisia takeita. Tässä suhteessa kyseinen asiamies ei ole esittänyt tietoja sellaisen henkilön tosiasiallisesta tilanteesta, jonka on käännyttävä Alankomaiden viranomaisten puoleen kielellä, joka ei ole hollanti. Gielenin edustaja on kuitenkin esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle, että Alankomaissa henkilön, joka ottaa yhteyttä veroviranomaisiin, on tehtävä se alueen virallisella kielellä, mikä on mielestäni uskottavampaa.

30 – Asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok., s. I-2471, 25 kohta).

63. Riidanalaisessa asiassa ei ole kysymys siitä, ovatko tuloverolain 2.5 §:ssä tarkoitetusta valintaoikeudesta seuraavat hallinnolliset kulut vapaan liikkuvuuden vastaisia. Tällainen arviointi osoittaa ainoastaan, että ulkomailla asuva itsenäinen ammatinharjoittaja ei saa samoja etuja siitä huolimatta, että hän voi maksaa veroa maassa asuvien järjestelmän mukaisesti. Tämän kysymyksen ovat tuoneet esille komissio ja Gielen, mutta siihen ei ole vastattu riittävästi Alankomaiden saati muiden jäsenvaltioiden kirjelmissä ja suullisissa lausumissa.

b) Verovelan määrä

64. Tässä ennakkoratkaisumenettelyssä pidetyssä istunnossa Alankomaiden hallitus toisti, että maassa asuvien järjestelmässä veron laskentaperustan muodostavina tuloina pidetään lain 2.5 §:ssä tarkoitettua vastaavaa vähennystä sovellettaessa verovelvollisen maailmanlaajuisia tuloja, joten jos Gielen olisi valinnut maassa asuvien järjestelmän, hän ei olisi ilmoittanut Alankomaissa saamiaan 11 577 euroa vaan 88 849 euroa, jotka hän oli ansainnut vuoden kuluessa kahdesta toimipaikastaan Alankomaissa ja Saksassa. Asian kannalta merkityksellinen vähennys koskee suurempia tuloja ja on suuruudeltaan 2 984 euroa. Laskutoimitus ei pääty tähän, sillä Gielen voisi vähentää veron laskentaperustasta ainoastaan Alankomaista saatuja tuloja suhteellisesti vastaavan osuuden.

65. Valittajan avustajan mukaan lopullista vähennystä laskettaessa Alankomaista saadut tulot on jaettava maailmanlaajuisilla tuloilla, ja sovellettava vähennys kerrotaan jakolaskun lopputuloksella. Laskutoimitus on numeerisena seuraavanlainen:

(11 577 / 88 849) x 2 984 = 389 euroa

66. Gielenin mukaan Alankomaissa asuva henkilö, joka maksaa veroja kaikista tuloistaan riippumatta siitä, ovatko ne peräisin Alankomaista vai muualta, ei kuitenkaan jaa suhteellisesti vähennyksen määrää vaan määrätty summa vähennetään kokonaisuudessaan veron laskentaperustasta. Tätä syrjintää perustellaan sillä, että vaikka Gielen maksaisi veroja maassa asuvien järjestelmän mukaisesti, häntä verotettaisiin ainoastaan Alankomaista saaduista tuloista, minkä vuoksi suhteellinen jako toteutetaan, jotta ulkomailla asuva ei saisi parempaa asemaa kuin todellisuudessa maassa asuvat.

67. Alankomaiden hallitus on esittänyt istunnossa vaihtoehtoisen laskentatavan, jonka mukaan taloudelliset seuraukset ovat samat todellisuudessa maassa asuvalle ja ulkomailla asuvalle, joka valitsee maassa asuvan verotuksellisen aseman. Vaikka Gielenin avustaja on korostanut, ettei tämä menetelmä ole oikea ja että taloudellinen lopputulos eroaa kummankin verovelvollisen osalta, yhteisöjen tuomioistuimella ei ole käytettävissään riittäviä tietoja tämän kysymyksen selvittämiseksi, sillä sen ei pidä puuttua Alankomaiden vero-oikeuden laillisuuden valvontaan, koska muutoin se ylittäisi selvästi toimivaltansa.

68. Näin ollen katson, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on arvioitava, onko verovelka molemmissa tilanteissa samansuuruinen.

c) Väliaikainen johtopäätös

69. Kuvatusta epäselvyydestä huolimatta on vaikeaa kuvitella, että tilanteet olisivat toisiinsa rinnastettavissa tilanteita.

70. Kuten Alankomaiden hallituksen asiamies esitti istunnossa, vaikka verovelka on sama, sovellettavat säännökset vaihtelevat eri verovelvollisten välillä. Vastaavasti kuin komissio on tuonut esille ja kuten olen esittänyt edellä 57–63 kohdassa, kahden veroilmoituksen tekeminen maailmanlaajuisista tuloista, toisen Alankomaihin ja toisen Saksaan, on raskas tehtävä, erityisesti kun Alankomaissa saadut tulot ovat vähäiset. Alkuperäinen syrjintä, jota on tarkasteltu tämän ratkaisuehdotuksen 30–42 kohdassa, ei ole poistunut, sillä ulkomailla asuva verovelvollinen ei rinnastu maassa asuvaan, vaikka hän valitsisi tämän verojärjestelmän.

71. Ulkomainen verovelvollinen, joka haluaa maksaa veroja maassa asuvien säännösten mukaisesti, ei saa vastaavaa asemaa kuin maan omat kansalaiset. Tämä yhdenmukaisuuden puuttuminen estää sen toteamisen, että tuloverolain 2.5 §:ssä säädetty mahdollisuus poistaisi toiseen vaihtoehtoon liittyvän lainvastaisen syrjinnän. Tämä toteamus saa

vahvistusta tarkasteltaessa tilannetta yleisemmällä tasolla erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa.

3. Verotusta koskeva valintaoikeus ja asiassa Schumacker annettuun tuomioon perustuva oikeuskäytäntö

72. Alankomaiden hallitus toistaa, että Alankomaiden tuloverolaissa, jossa säädetään mahdollisuudesta valita maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verotuksellisen aseman välillä, perustuu asiassa Schumacker annettuun tuomioon ja menee jopa siinä esitettyä pidemmälle.[31]

73. En yhdy tähän näkemykseen, joka perustuu virheelliseen tulkintaan mainitusta tuomiosta.

74. Kyseisessä tuomiossa todettiin, että kun ulkomailla asuvalla ei ole merkittäviä tuloja asuinvaltiossaan ja kun suurin osa hänen tuloistaan on peräisin toisessa valtiossa harjoitetusta toiminnasta, näitä tuloja ei voida verottaa valtiossa, josta ne on hankittu, ankarammin kuin samaa toimintaa harjoittavan maassa asuvan tuloja. Kyseisessä tuomiossa korostetaan tilanteiden rinnastettavuutta, sillä henkilöä, joka työskentelee käytännössä yksinomaan muussa kuin asuinvaltiossaan, on kohdeltava työnantajan valtiossa vastaavasti kuin siellä asuvaa. Kun suoritetaan tämänkaltainen rinnastus, vastaanottavan valtion verojärjestelmässä on otettava huomioon ulkomailla asuvan työntekijän perhe- ja henkilökohtaiset tilanteet erityisesti silloin, kun näitä tilanteita ei oteta huomioon myöskään hänen asuinvaltiossaan.[32]

75. Gielenin kohtaaman syrjinnän kaltaisen syrjinnän oikeuttamiseksi ei ole syytä tukeutua asiassa Schumacker annettuun tuomioon. Kyseinen oikeuskäytäntö liittyy erityiseen alaan, joka poikkeaa nyt esillä olevasta alasta, ja siinä seurataan sellaiseen työntekijään sovellettavia kriteerejä, jonka henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei ole otettu huomioon, minkä vuoksi se eroaa nyt käsiteltävästä tapauksesta. Tämän vuoksi ei voida katsoa Alankomaiden tavoin, että tuloverolain 2.5 § tarjoaisi laajemman suojan kuin asiassa Schumacker annettuun tuomioon perustuva oikeuskäytäntö.

31 – Tämä Alankomaiden hallituksen kanta esitetään myös Gielenin kirjallisissa huomautuksissa, joiden mukaan tuloverolain valmisteluasiakirjoissa on vastaava perustelu: asiassa Schumacker annetun tuomion täytäntöönpano ja ulkomailla asuviin sovellettava verojärjestelmä, joka on edullisempi kuin kyseisessä tuomiossa tarkasteltu järjestelmä (MvT Kamerstukken (parlamentin asiakirjat) II 1998/99, nro 3, s. 79 ja 80 (lainaus Gielenin kirjallisista huomautuksista, s. 11)).

32 – Lenaerts, K. ja Bernardeau, L., "L'encadrement communautaire de la fiscalité directe", Cahiers de droit européen, nrot 1 ja 2, 2007, s. 77–80.

76. Lisäksi asiassa Schumacker annetun tuomion äärimmilleen viety soveltaminen Alankomaiden puoltamalla tavalla aiheuttaisi kielteisiä vaikutuksia. Esillä oleva tapaus vahvistaa tämän. Ei voida myöskään katsoa, että säätäessään ulkomailla asuville valinnaisista verotuksellisista asemista valtio voisi hyväksyä niin paljon syrjintää kuin se katsoo tarkoituksenmukaiseksi tietoisena siitä, että pelkkä valintaoikeus tekee epäyhdenvertaisen kohtelun tyhjäksi. Jos yhteisöjen tuomioistuin hyväksyisi Alankomaiden hallituksen väitteen, olisi otettava käyttöön varotoimenpiteitä, joilla jarrutetaan havaittujen ulkomailla asuvia koskevien syrjintätapausten leviämistä ja rajoitetaan ne tarkkaan rajattuihin tapauksiin. Koska tällaisten toimenpiteiden toteuttaminen on vaikeaa, olen taipuvainen vastustamaan sitä, että kysymyksessä olevalla vaihtoehdolla saataisiin aikaan oikeuttava vaikutus.

4. Loppupäätelmä

77. En halua päättää tätä ratkaisuehdotusta korostamatta, että tässä tapauksessa ei ole riitautettu tuloverolain 2.5 §:llä käyttöön otettua valinnaista järjestelmää. Kaikesta esitetystä huolimatta on todettava, että esitetyillä arvioinneilla on tarkoitus selvittää, onko valinnaisella järjestelmällä ulkomailla asuviin kohdistuvan syrjinnän poistava vaikutus.

78. Tätä varaumaa on korostettava, sillä Alankomaissa käyttöön otetulla järjestelmällä on ilmeisiä etuja.[33] Arvovaltaisten tahojen mukaan se, että verovelvolliselle annettaisiin oikeus maksaa veroja kaikista tuloistaan sekä asuinvaltiossaan että lähdevaltiossa, voi johtaa optimaalisiin seurauksiin, erityisesti luonnollisten henkilöiden rajat ylittävässä verotuksessa.[34] Jäsenvaltioissa voimassa olevien eri verotusmallien valossa Alankomaiden järjestelmä sisältää kiistatta positiivisia elementtejä. Kyseisen mallin laillisuutta ei ole liioin tarkoitus riitauttaa, vaan oikeudenkäynnissä on kysymys järjestelmän syrjinnän poistavasta ulottuvuudesta. Yksinomaan tässä yhteydessä tuloverolain 2.5 § osoittautuu riittämättömäksi oikeuttamaan lainvastaisen syrjinnän, jonka kohteeksi Gielenin kaltaiset ulkomailla asuvat joutuvat.

33 – Tässä tarkastellussa Alankomaiden järjestelmässä säädetään ulkomailla asuville itsenäisille ammatinharjoittajille annetusta ehdottomasta valintaoikeudesta. Useissa jäsenvaltioissa on kuitenkin säädetty Alankomaiden järjestelmän kaltaisista valintajärjestelmistä mutta rajoitettu ne henkilöihin, jotka saavat suuren prosenttiosuuden tuloistaan muusta yhteisön valtiosta kuin asuinvaltiostaan. Komissio kannustaa tähän toimenpiteeseen ulkomailla asuvien muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan saamiin tiettyihin tuloihin sovellettavasta verojärjestelmästä 21.12.1993 antamassaan suosituksessa 94/79/EY (EYVL 1994, L 39, s. 22) todetessaan, että ulkomailla asuvan verovelvollisen pitäisi voida valita maassa asuvien järjestelmä, jos hän saa yli 75 prosenttia tuloistaan lähdevaltiosta.

34 – Terra, B. J. M. ja Wattel, P. J., *European Tax Law*, 4. painos, Kluwer, Deventer, 2005, s. 80–82.

VI Ratkaisuehdotus

79. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Hoge Raadin ennakkoratkaisukysymykseen toteamalla seuraavaa:

EY 43 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännökselle, jolla syrjitään ulkomailla asuvia itsenäisiä ammatinharjoittajia, myös siinä tapauksessa, että ulkomaisella verovelvollisella on ollut mahdollisuus valita, että häntä kohdellaan samoin kuin maassa asuvaa itsenäistä ammatinharjoittajaa, mutta hän ei ole käyttänyt tätä mahdollisuutta.