JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
20 päivänä marraskuuta 1997 *

1. Tribunal administratif de Strasbourg on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kysymyksiä, joilla se pyytää ennakkoratkaisua perustamissopimuksen 6, 48 ja 220 artiklan tulkinnasta. Tuomioistuin tarvitsee ennakkoratkaisun voidakseen ratkaista sen käsiteltäväksi saatetut asiat, jotka koskevat Annette ja Robert Gillyn valitusta Directeur des services fiscaux du Bas-Rhinin päätöksistä. Kyseisillä päätöksillä kantajien maksettavaksi oli määrätty luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen (jäljempänä tuloverotus) perusteella lisäveroja vuosilta 1986, 1988, 1990, 1991, 1992 ja 1993.

2. Tribunal administratif de Strasbourgin esittämästä ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Robert Gilly on Ranskan kansalainen ja toimii aineenopettajana julkisella sektorilla Ranskassa. Annette Gilly on Saksan kansalainen, mutta avioliittonsa perusteella hänellä on myös Ranskan kansalaisuus ja hän toimii luokanopettajana julkisella sektorilla Saksassa. Gillyt asuvat Ranskassa.

3. Annette Gillyn tuloverotus määräytyy Ranskan tasavallan ja Saksan liittotasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 21.7.1959 tehdyn sopimuksen [1] perusteella (jäljempänä Ranska—Saksa-verosopimus), sellaisena kuin se on 9.6.1969 ja 28.9.1989 tehdyillä muutoksilla täydennettynä sekä edellä mainitun sopimuksen soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun Ranskan verohallinnon määräyksen 14-B-2-93 perusteella.

4. Käsiteltävänä olevassa pääasiassa Annette Gillyn ansiotuloja, jotka Baden-Württembergin osavaltio on maksanut, on verotettu Saksassa Ranska—Saksa-verosopimuksen 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä annettujen määräysten mukaisesti, koska kyseessä on julkiselta sektorilta maksettava palkka ja koska palkansaaja on Saksan kansalainen.

5. Välttääkseen kaksinkertaisen verotuksen Ranskan tasavalta ei muutetun Ranska—Saksa-verosopimuksen 20 artiklan a alakohdan mukaisesti, sellaisena kuin se on vuonna 1969 tehdyllä muutoksella täydennettynä, lisännyt Annette Gillyn tuloja puolisojen verotettaviin yhteisen talouden tuloihin, vaan otti ne huomioon Ranskassa saatuihin tuloihin sovellettavaa verokantaa laskettaessa. Tuloja verotettiin kyseiseen määräykseen vuonna 1989 tehdyn muutoksen mukaisesti myös Ranskassa; kuitenkin

* Alkuperäinen kieli: espanja.

1 — Kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä ja vastavuoroisen hallinnollisen ja oikeudellisen yhteistyön perustamisesta tulo-, omaisuus-, elinkeino- ja kiinteistöverotuksen alalla Ranskan tasavallan ja Saksan liittotasavallan välillä 21.7.1959 tehty sopimus.

siten, että niihin sovellettiin ulkomailla kannettujen verojen perusteella verohyvitystä, joka on vastaavista tuloista Ranskassa perittävän veron suuruinen.

6. Annette ja Robert Gilly katsovat valituksissaan, että Ranska—Saksa-verosopimuksen määräysten soveltaminen on johtanut heidän tapauksessaan perusteettomaan ja syrjivään päällekkäiseen verotukseen, joka on EY:n perustamissopimuksen 3 artiklan c alakohdan, 6, 48, 73 d ja 220 artiklan vastaista. He vaativat Ranskan veroviranomaisten maksettaviksi määräämien lisäverojen kumoamista ja rajatyöntekijän aseman tunnustamista Annette Gillylle hänen verotuksessaan. Toissijaisesti he vaativat, että ulkomailla kannettujen verojen perusteella Ranskassa myönnettävän verohyvityksen olisi oltava Saksassa kannetun veron suuruinen tai ettei Annette Gillyn Saksassa saatuja tuloja otettaisi huomioon Ranskassa aviopuolisoiden yhteisverotusta laskettaessa. He vaativat myös perusteettomasti kannettujen verojen palauttamista.

Ennakkoratkaisukysymykset

7. Tribunal administratif de Strasbourg katsoo, että sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaiseminen riippuu perustamissopimuksen 6, 48 ja 220 artiklan tulkinnasta, ja on päättänyt siirtää asian ratkaisemisen ja pyytää yhteisöjen tuomioistuinta antamaan ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

1. "— — yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään ratkaisemaan, onko työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaate sellaisena, kuin siitä on määrätty Rooman sopimuksessa ja sen soveltamisesta annetuissa säädöksissä, jätetty huomioon ottamatta rajatyöntekijöihin sovellettavassa Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen kaltaisessa verotusjärjestelmässä, jossa määrätään eri verotustavoista niiden henkilöiden osalta, jotka saavat palkkansa julkisyhteisöltä, ja niiden osalta, jotka saavat palkkansa yksityisiltä, mikä voi vaikuttaa julkisiin virkoihin ja yksityisiin työpaikkoihin pääsyyn jommassakummassa valtiossa olevan kotipaikan vuoksi."

2. "— — yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään ratkaisemaan perustamissopimukselle antamansa tulkinnan perusteella, onko sellainen oikeussääntö, jonka mukaan rajatyöntekijää, joka saa palkkansa valtiolta tai siihen kuuluvalta julkisyhteisöltä, verotetaan tässä valtiossa, kun taas sellaisen rajatyöntekijän palkkaa, jolla on toisen valtion kansalaisuus mutta ei kuitenkaan kotipaikkaa tässä valtiossa, verotetaan siinä valtiossa, jossa rajatyöntekijä asuu, yhteensopiva vapaan liikkuvuuden periaatteen ja kaiken kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän poistamisen kanssa."

3. "— — yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään myös ratkaisemaan, onko sellainen

vero-oikeudellinen oikeussääntö yhteensopiva perustamissopimuksen 7 (josta on tullut 6 artikla) [2] artiklan kanssa, jonka mukaan sellaisia rajatyöntekijöitä, jotka ovat julkisyhteisön palveluksessa jossakin jäsenvaltiossa, verotetaan eri järjestelmän perusteella siitä riippuen, ovatko he ainoastaan tämän valtion kansalaisia vai onko heillä kaksoiskansalaisuus."

4. "— — yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään ratkaisemaan, ovatko sellaiset vero-oikeudelliset säännöt perustamissopimuksessa vahvistetun työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaatteen vastaisia, jotka saattavat vaikuttaa siihen, että sopimusvaltioiden opettajat hakeutuvat pidempiin tai lyhyempiin palvelussuhteisiin toiseen sopimusvaltioon sen vuoksi, että kyseisten valtioiden verotusjärjestelmät ovat erilaiset palvelussuhteen pituudesta riippuen."

5. "— — yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään ratkaisemaan, onko perustamissopimuksen 220 artiklan mukaisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan tavoitteen — valtioilla sen täytäntöönpanemiseksi olleet määräajat huomioon ottaen — vastedes katsottava olevan luonteeltaan suoraan sovellettava sääntö, jonka perusteella kaksinkertaista verotusta ei enää saa tapahtua, jos toisaalta 220 artiklan mukaisesti jäsenvaltioille asetettua tavoitetta poistaa kaksinkertainen verotus ei ole otettu huomioon verosopimuksessa, jonka perusteella sopimuksen osapuolina olevien valtioiden rajatyöntekijöihin sovellettava verotusjärjestelmä vaihtelee työntekijöiden kansalaisuuden ja työsuhteen julkisen tai yksityisen luonteen mukaan, ja vaikka jäsenvaltioille asetettu kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva tavoite saavutettaisiin verohyvitysjärjestelmällä, jota sovelletaan jäsenvaltioissa asuvaan pariskuntaan, ja jossa ei oteta huomioon toisessa valtiossa maksetun veron tarkkaa määrää vaan pelkästään sellainen hyvitys, joka voi olla määrältään pienempi."

6. "— — yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään ratkaisemaan, onko 48 artiklaa tulkittava siten, että sen vastaista on, että jäsenvaltiossa asuvia, toisessa jäsenvaltiossa rajatyöntekijöinä toimivia henkilöitä verotetaan Ranskan ja Saksan välisessä verosopimuksessa määrätyn verohyvitysjärjestelmän tyyppisen järjestelmän vuoksi raskaammin kuin niitä henkilöitä, jotka harjoittavat ammattiaan asuinvaltiossaan."

Ranska—Saksa-verosopimuksen riidanalaiset määräykset

8. Verosopimuksen 13 artiklan 1 kohdassa vahvistetun pääsäännön mukaan työntekijöitä verotetaan ansiotuloistaan siinä sopimusvaltiossa, jossa tulojen lähteenä oleva työ tehdään. Tätä sääntöä ei sovelleta julkiselta sektorilta saataviin palkkoihin.

2 — Muutettu Euroopan unionista tehdyn sopimuksen G artiklan B osan 8 kohdassa.

9. Verosopimuksen 13 artiklan 5 kohdan a alakohdassa määrätään poikkeuksesta tähän pääsääntöön. Siinä määrätään, että jommankumman sopimusvaltion rajavyöhykkeellä työskentelevien henkilöiden, joiden pysyvä asuinpaikka on toisen valtion rajavyöhykkeellä, jonne he palaavat päivittäin, palkkatyöstä saatavia tuloja voidaan verottaa ainoastaan asuinvaltiossa.

10. Verosopimuksen 14 artiklan 1 kohdassa täsmennetään julkiselta sektorilta saatavan palkan verotusperusteet. Kyseisen kohdan ensimmäisessä virkkeessä määrätään, että toimenhaltijan tai työntekijän palkkaa, jonka toinen sopimusvaltioista tai jokin osavaltio tai tähän valtioon kuuluva julkisyhteisö maksaa toisessa sopimusvaltiossa asuville luonnollisille henkilöille hallinnollisten tai sotilaallisten tehtävien perusteella, voidaan verottaa ainoastaan ensin mainitussa sopimusvaltiossa.

Saman kohdan toisessa virkkeessä määrätään sellaisesta poikkeuksesta tähänkin sääntöön, jonka mukaan silloin kun palkka maksetaan toisen sopimusvaltion kansalaisille, joilla ei ole samanaikaisesti ensin mainitun sopimusvaltion kansalaisuutta, palkkaa voidaan verottaa ainoastaan siinä sopimusvaltiossa, jossa henkilöt asuvat.

11. Verosopimuksen 16 artiklassa vahvistetaan erityinen sääntö, jota sovelletaan rajoitetun ajan kestävää työntekoa varten sopimusvaltiosta toiseen siirtyviin opettajiin, joita tällaisessa tapauksessa verotetaan siinä valtiossa, jossa he asuvat vakituisesti. Kyseisessä artiklassa määrätään, että sopimusvaltiossa vakituisesti asuvia aineen- ja luokanopettajia, jotka saavat enintään kahden vuoden ajan palkkaa toisen sopimusvaltion yliopistossa, korkeakoulussa, koulussa tai muussa oppilaitoksessa harjoittamastaan opetustoimesta, verotetaan näistä ansiotuloista vain asuinvaltiossaan.

12. Verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdassa vahvistetaan Ranskan kansalaisiin sovellettavat yksityiskohtaiset säännöt kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Kyseisessä kohdassa, sellaisena kuin se oli 9.6.1969 tehdyllä muutoksella täydennettynä, määrättiin seuraavaa:

"a) Saksan liittotasavallasta saatuja tuloja, joita tämän sopimuksen mukaisesti verotetaan Saksan liittotasavallassa, ei lasketa Ranskassa veron perusteeksi otettaviin tuloihin, jollei jäljempänä b ja c alakohdan määräyksistä muuta johdu. Tällä säännöllä ei kuitenkaan rajoiteta Ranskan oikeutta ottaa verokantaa määritettäessä huomioon edellä esitetyllä tavalla verotuksesta poissuljetut tulot."

Verosopimuksen sanamuoto, jolla Ranskassa asuvien kaksinkertainen verotus vältetään, on 28.9.1989 tehdyn muutoksen voimaan tultua seuraava:

"a) Liittotasavallasta saatuja hyvityksiä ja muita ansioita, joita verotetaan tämän sopimuksen määräysten mukaisesti, verotetaan myös Ranskassa silloin kun tulot maksetaan Ranskassa asuvalle henkilölle. Saksassa maksettua veroa ei voida vähentää Ranskassa verotettavasta tulosta. Palkansaajalla on kuitenkin oikeus verohyvitykseen Ranskassa maksettavasta verosta, jonka perustan määräytymisessä nämä tulot on otettu huomioon. Verohyvitys on määrältään:

— —

cc) muiden tulojen osalta näistä tuloista Ranskassa maksettavan veron suuruinen. Tätä määräystä sovelletaan erityisesti —— 13 artiklan 1 ja 2 kohdassa sekä 14 artiklassa tarkoitettuihin ansiotuloihin."

13. Verosopimuksen 21 artiklan 1 kohdassa määrätään verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta. Kyseisen määräyksen mukaan sopimusvaltion kansalaisiin ei toisessa sopimusvaltiossa sovelleta sellaista verotusta tai vastaavaa velvoitetta, joka poikkeaa tämän toisen sopimusvaltion samassa tilanteessa oleviin kansalaisiin kohdistuvasta tai mahdollisesti kohdistettavasta verotuksesta tai vastaavista velvoitteista tai on niitä raskaampi.

Yhteisön lainsäädäntö

14. Kansallinen tuomioistuin pyytää tulkintaa seuraavista perustamissopimuksen määräyksistä:

"6 artikla

Kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä tämän sopimuksen soveltamisalalla, sanotun kuitenkaan rajoittamatta tämän sopimuksen erityismääräysten soveltamista.

— —"

"48 artikla

— —

2. [Työntekijöiden vapaan liikkuvuuden varmistaminen] merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan.

— —"

"220 artikla

Jäsenvaltiot ryhtyvät keskenään tarvittaessa neuvotteluihin taatakseen kansalaistensa hyväksi:

— —

— — kaksinkertaisen verotuksen poistamisen yhteisön alueella;

— —"

15. Lisäksi asetuksen N:o 1612/68 [3] 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltion kansalaista ei työntekijänä saa kansalaisuutensa vuoksi saattaa toisen jäsenvaltion alueella kotimaisiin työntekijöihin verrattuna eri asemaan työ- ja palvelussuhteen ehtojen suhteen; tämä koskee erityisesti palkkausta, irtisanomista ja työttömyyden sattuessa paluuta saman alan työhön tai uudelleen työllistämistä.

2. Hänen on saatava samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaisten työntekijöiden.

— —"

Ennakkoratkaisupyynnön käsittelyssä esitetyt väitteet

16. Pääasian kantajat, Ranskan, Belgian, Tanskan, Saksan, Italian, Suomen, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio ovat esittäneet kirjalliset huomautuksensa yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa määrätyssä määräajassa. Asian suullisessa käsittelyssä huomautuksensa esittivät pääasian kantajat, Ranskan, Tanskan, Italian, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan sekä komission edustajat.

3 — Työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annettu neuvoston asetus (EYVL L 257, s. 2).

17. Kantajat katsovat, että Annette Gillyn verotus on ollut syrjivää kolmesta syystä: ensiksi, koska Ranska—Saksa-verosopimuksen 14 artiklan 1 kohdassa määrätään verovelvollisen kansalaisuuteen perustuvasta kohtelusta, joka vaihtelee sen mukaan, verotetaanko julkiselta sektorilta saatuja ansiotuloja palkanmaksuvaltiossa vai asuinvaltiossa; toiseksi, koska samassa määräyksessä vahvistetaan rajatyöntekijöille eri kohtelu sen mukaan, työskentelevätkö he julkisella vai yksityisellä sektorilla; kolmanneksi, koska Ranska—Saksa-verosopimuksen 16 artiklassa vahvistetaan eri kohtelu Ranskassa asuville opettajille sen mukaan, siirtyvätkö he opetustyöhön Saksaan kahta vuotta lyhyemmäksi vai pidemmäksi aikaa.

Lisäksi kantajat väittävät, että Annette Gillyn verotus on kaksinkertainen, koska Ranska—Saksa-verosopimuksen mukaisesti hänen ansiotulonsa ovat veronalaisia ensin Saksassa, jossa hänen katsotaan olevan naimaton ja lapseton verovelvollinen — vaikka hän tosiasiallisesti on naimisissa ja hänellä on kaksi alaikäistä lasta huollettavanaan — ja toisen kerran Ranskassa, jossa hänen Saksassa saamansa ansiotulot lisätään hänen puolisonsa tuloihin perheen veronalaisten kokonaistulojen määrittämiseksi. Kantajat lisäävät vielä, että ulkomailla suoritetun veron perusteella saatava verohyvitys, joka verosopimuksessa määrätään sovellettavaksi ansiotulojen verotuksessa, lieventää vain hyvin vähän kaksinkertaista verotusta, eikä poista sitä.

18. Kaikki huomautuksensa esittäneet jäsenvaltiot korostavat yksimielisesti sitä, että pääasian kantajien syrjiviksi ja perustamissopimuksen 48 artiklan vastaisiksi katsomat Ranska—Saksa-verosopimuksen määräykset ovat täysin perustamissopimuksen mukaisia ja että perustamissopimuksen 220 artiklalla ei ole välitöntä oikeusvaikutusta.

19. Kyseiset jäsenvaltiot korostavat, ettei 48 artiklassa kielletä jäsenvaltioita soveltamasta sopimusvaltiossa asuvien ja toisessa sopimusvaltiossa palkkatyössä käyvien ansiotulojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi verotusperusteita, jotka poikkeavat toisistaan sen mukaan, saavatko veronmaksajat palkkansa julkiselta sektorilta vai yksityiseltä sektorilta. Kyseisessä artiklassa ei kyseisten jäsenvaltioiden mukaan myöskään kielletä jäsenvaltioita soveltamasta samasta syystä verotusperusteita, jotka poikkeavat toisistaan sen mukaan, onko veronmaksajalla sen valtion kansalaisuus, jossa hän käy työssä, ja kestääkö toisessa sopimusvaltiossa asuvien opettajien työskentely toisessa sopimusvaltiossa pidempään kuin kaksi vuotta.

Kyseisten jäsenvaltioiden mukaan 48 artiklassa ei myöskään kielletä sitä, että kahden jäsenvaltion välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan sopimusvaltio, jossa verovelvollinen asuu, verottaa hänen kaikkia ansiotulojaan, toisessa sopimusvaltiossa saadut ansiotulot mukaan lukien, ja myöntää hänelle ulkomailla maksettujen verojen perusteella kotimaisessa verotuksessa verohyvityksen, joka on vastaavista tuloista kotimaassa kannettavan veron suuruinen.

Eräät huomautuksensa esittäneet jäsenvaltiot toteavat, ettei pääasian kantajien ongelma johdu Ranskan verolainsäädäntöön perustuvasta syrjivästä kohtelusta vaan eroista sopimusvaltioiden verokannoissa. Verokanta on Saksassa korkeampi kuin Ranskassa. Eräät huomautuksensa esittäneet jäsenvaltiot pyytävät yhteisöjen tuomioistuinta kiinnittämään huomionsa vaikutuksiin, joita aiheutuisi, jos ennakkoratkaisussa tulkittaisiin 48 artiklaa siten, että siinä kielletään Ranska—Saksa-verosopimuksen riidanalaiset määräykset, koska kaikki kyseisen sopimuksen määräykset ovat Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (jäljempänä OECD) kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn mallisopimuksen mukaisia ja koska useimmat jäsenvaltioiden tekemät kahdenväliset sopimukset perustuvat tähän mallisopimukseen.

Huomautuksensa esittäneet jäsenvaltiot katsovat, että 220 artiklalla ei ole välitöntä oikeusvaikutusta, koska se ei ole riittävän selkeä ja ehdoton oikeussääntö eikä siinä anneta yksityisille oikeutta vaatia kaiken kaksinkertaisen verotuksen poistamista yhteisössä.

20. Komissio tarkastelee ensin yksityiskohtaisesti Ranska—Saksa-verosopimuksen vaikutuksia Annette ja Robert Gillyn verotukseen.

Avioparin asuinvaltiossa Ranskassa heidän palkkatulojensa yhteisverotukseen sovelletaan tuloverotusta riippumatta siitä, mistä ansiotulot on saatu. Verotukseen sovelletaan Ranskan veroasteikon mukaista verokantaa ja progressiota, eivätkä he voi vaatia erillisverotusta. Verovähennysten ja -alennusten myöntämisessä perheen yhteisverotuksessa otetaan huomioon Ranskan verotusperusteet eli aviopuolisoiden kokonaistulot. Koska käsiteltävänä olevassa tapauksessa Ranskassa ansaitut tulot ovat alle puolet kokonaistuloista — Robert Gillyn osuus ansiotuloista on vain 45 prosenttia — Robert Gilly joutuu maksamaan tuloverotuksen perusteella yhteisverotuksessa enemmän veroja kuin erillisverotuksessa.

Annette Gillyn ansiotulot ovat noin 55 prosenttia aviopuolisoiden kokonaistuloista. Hän ei hyödy aviopuolisoille Saksassa tarkoitetusta edullisesta veroasteikosta, josta käytetään nimeä "Splittingtarif", [4] vaan hänet katsotaan naimattomaksi sillä perusteella, ettei hänen puolisonsa asu Saksassa. Jos edullista veroasteikkoa sovellettaisiin hänen tapauksessaan, hänen verorasituksensa pienenisi Saksassa, koska hänen ansiotulonsa ovat yli puolet puolisoiden kokonaistuloista.

Komissio katsoo tarkastelunsa perusteella, että Annette Gillyä olisi verotettava Saksassa hänen siviilisäätynsä mukaisesti siten, että

4 — Splittingjärjestelmässä aviopuolisoiden kokonaistulot lasketaan yhteen, ja heille määrätään vero ikään kuin kumpikin olisi ansainnut 50 % näistä tuloista. Jos jomman kumman puolison ansiotulot ovat suuremmat kuin toisen, verotusperuste tasoitetaan ja veroasteikon progressiivisuutta lievennetään.

hänen puolisonsa Ranskassa saamat tulot otettaisiin huomioon. Tällä tavalla sopimusvaltioissa sovellettu veroprogressio olisi yhdenmukainen.

21. Seuraavaksi komissio tarkastelee Ranska—Saksa-verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohtaa perustamissopimuksen 220 artiklan kannalta. Komissio katsoo, että 220 artiklassa jäsenvaltioille asetettu velvollisuus koskee käytettäviä keinoja, eikä kyse ole velvollisuudesta saavuttaa tietty tulos — toisin sanoen velvollisuus neuvotella tarvittaessa — ja että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyt kahdenväliset sopimukset vastaavat kyseisessä artiklassa tarkoitettua tavoitetta. Komissio toteaa, että Ranska—Saksa-verosopimuksessa perustetulla järjestelmällä vältetään kaksinkertainen verotus ja ettei yhteisön oikeudessa estetä Annette ja Robert Gillyn raskaampaa verotusta, jos se johtuu Saksassa voimassa olevasta korkeammasta verokannasta.

22. Komissio päätyy toteamaan, että Ranskan lain soveltamisesta aviopuolisoiden kokonaistuloihin ja Saksan lain soveltamisesta Annette Gillyn Saksassa saamiin ansiotuloihin aiheutuu heidän perhetilanteensa kannalta työntekijöiden vapaata liikkuvuutta sääntelevien periaatteiden vastainen este.

Alustavat huomautukset

23. Ennen Tribunal administratif de Strasbourgin esittämien ennakkoratkaisukysymysten käsittelyä on syytä pohtia seuraavia seikkoja:

a) yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta antaa perustamissopimuksen 177 artiklaan perustuvassa oikeudenkäyntimenettelyssä ennakkoratkaisu Ranska—Saksa-verosopimuksen yhteensoveltuvuudesta yhteisön oikeuden kanssa;

b) neljännen ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottaminen; jätetäänkö perustamissopimuksessa tarkoitettu työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaate ottamatta huomioon sellaisissa verotusta koskevissa säännöissä, jotka saattavat vaikuttaa sopimusvaltioiden opettajien halukkuuteen tehdä työtä väliaikaisesti tai pysyvämmin toisessa jäsenvaltiossa;

c) pääasiaan sovellettavat yhteisön säännökset ja määräykset, joilla kielletään kansalaisuuteen perustuva syrjintä työntekijöiden vapaan liikkuvuuden alalla.

24. Käsittelen näitä kolmea kysymystä edellä esitetyssä järjestyksessä.

A *Yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta antaa ennakkoratkaisu perustamissopimuksen 177 artiklaan perustuvassa oikeudenkäyntimenettelyssä Ranska—Saksa-verosopimuksen yhteensoveltuvuudesta yhteisön oikeuden kanssa*

25. Katson, että aivan samoin kuin yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei kyseisessä oikeudenkäyntimenettelyssä ole antaa ratkaisua valtion sisäisten normien yhteensoveltuvuudesta yhteisön oikeuden säännösten ja määräysten kanssa, [5] sen tehtävänä ei myöskään ole ratkaista kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kansainvälisen sopimuksen normien yhteensoveltuvuutta yhteisön oikeuden kanssa.

Lisäksi kun kyseessä on välittömän verotuksen alalla tehty kahdenvälinen sopimus, joka ei kuulu yhteisön toimivaltaan ja koska alan sääntely kuuluu yksinomaan jäsenvaltioille, yhteisöjen tuomioistuin ei voi edes tulkita kyseistä sopimusta.

Tästä huolimatta työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskeva sääntely kuuluu yhteisön oikeuden alaan ja käsiteltävänä olevassa riita-asiassa ovat vastakkain jäsenvaltion verohallitus ja yhteisön kansalainen, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen ja katsoo joutuneensa syrjityksi kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kahdenvälisen sopimuksen soveltamisen vuoksi. Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin voi vapaasti toimittaa kansalliselle tuomioistuimelle kaikki yhteisön oikeuden tulkintaa koskevat seikat, joiden avulla kansallinen tuomioistuin pystyy ratkaisemaan sen käsiteltäväksi saatetun riita-asian. [6]

Edellä esitetyn johdosta ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymysten uudelleenmuotoilemista.

B *Neljännen ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottaminen: kansallinen tuomioistuin kysyy, onko Ranska—Saksa-verosopimuksen 16 artiklan kaltainen määräys perustamissopimuksen 48 artiklan vastainen*

26. Kyseisessä artiklassa määrätään, että sopimusvaltiossa asuvia aineen- ja luokanopettajia, jotka saavat enintään kahden vuoden ajan palkkaa toisen sopimusvaltion yliopistossa, korkeakoulussa, koulussa tai muussa oppilaitoksessa harjoittamastaan opetustoimesta, verotetaan näistä ansiotuloista vain asuinvaltiossaan.

5 — Asia C-134/95, USSL n° 47 di Biella, tuomio 16.1.1997 (Kok. 1997, s. I-195, 17 kohta).

6 — Asia 235/87, Matteucci, tuomio 27.9.1988 (Kok. 1988, s. 5589, 14 kohta).

Annette ja Robert Gilly katsovat, että kyseinen määräys syrjii opettajia ja rajoittaa vapaata liikkuvuutta Ranskan ja Saksan välillä, koska opettajiin, jotka asuvat toisessa näistä valtioista ja opettavat toisessa rajoitetun ajan, sovelletaan lievempää verotusta kuin opettajiin, jotka — kuten Annette Gilly — asuvat Ranskassa ja ovat päättäneet työskennellä yli kahden vuoden ajan Saksassa, koska heillä on rajatyöntekijän asema eikä heihin sovelleta velvoitetta asua tai harjoittaa ammattiaan raja-alueella.

27. Mielestäni pääasian kantajat eivät tällä väitteellään, jonka kansallinen tuomioistuin toistaa ennakkoratkaisupyynnössään katsoessaan, että kyseinen verotusta koskeva sääntö saattaa vaikuttaa sopimusvaltioiden opettajien halukkuuteen työskennellä väliaikaisesti tai pysyvämminkin toisessa sopimusvaltiossa, niinkään pyri tukemaan tiettyä tulkintaa työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella vaan haluavat, että yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että Ranska—Saksa-verosopimuksen 16 artikla, jota heihin ei ole sovellettu, on lainvastainen.

28. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei käy ilmi, että Annette ja Robert Gillyn tilanne vastaisi kyseisessä artiklassa tarkoitettua tilannetta: kansallisen tuomioistuimen mukaan Robert Gilly toimii opettajana julkisella sektorilla Ranskassa, eikä mistään käy ilmi, että hän olisi toiminut opettajana Saksassa alle tai yli kaksi vuotta. Hänen puolisonsa toimii luokanopettajana julkisella sektorilla Saksassa. Hän on toiminut tässä tehtävässä keskeytyksettä yli kaksi vuotta. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei myöskään käy ilmi, että hän olisi aikaisemmin opettanut Ranskassa alle kahden vuoden ajan ja asunut samanaikaisesti Saksassa. Kantajat vahvistivat edellä esittämäni seikat suullisessa käsittelyssä tiedusteltuani niitä heiltä.

29. Kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen asemasta perustamissopimuksen 177 artiklaan perustuvassa yhteistyömenettelyssä on vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan kansallinen tuomioistuin, jolla yksin voi olla välitöntä tietoa asiaan liittyvistä tosiseikoista ja asianosaisten esittämistä perusteluista ja joka on vastuussa omasta päätöksestään, voi asiaan vaikuttavista seikoista täysin tietoisena parhaiten arvioida, onko siinä vireillä olevassa asiassa esille tulleilla oikeudellisilla kysymyksillä merkitystä asian kannalta ja onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi. [7] Yhteisöjen tuomioistuimen asiana on tutkia ne olosuhteet, joissa asia on saatettu sen käsiteltäväksi, jotta se voi tarkistaa oman toimivaltansa. Itse asiassa se yhteistyön henki, jonka on vallittava ennakkoratkaisumenettelyn yhteydessä, merkitsee myös sitä, että kansallinen tuomioistuin omalta osaltaan ottaa huomioon yhteisöjen tuomioistuimelle annetun tehtävän myötävaikuttaa lainkäyttöön jäsenvaltioissa eikä muotoilla neuvoa-antavia lausuntoja yleisistä tai hypoteettisista kysymyksistä. [8]

7 — Asia 83/78, Pigs Marketing Board, tuomio 29.11.1978 (Kok. 1978, s. 2347, 25 kohta); asia C-186/90, Durighello, tuomio 28.11.1991 (Kok. 1991, s. I-5773, 8 kohta) ja asia C-343/90, Lourenço Dias, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4673, 15 kohta).

8 — Asia 149/82, Robards, tuomio 3.2.1983 (Kok. 1983, s. 171, 19 kohta) ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Lourenço Dias, tuomion 17 kohta.

30. Yhteisöjen tuomioistuin katsoo tämän toimivallan perusteella, ettei se voi antaa ennakkoratkaisua kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen, jos kyseisen tuomioistuimen pyytämällä yhteisön oikeuden tulkinnalla tai yhteisön oikeussäännön tutkimisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiasialliseen luonteeseen tai kohteeseen [9] tai jos sitä pyydetään ratkaisemaan teoreettinen kysymys ilman, että sillä olisi tiedossaan tarvittavia tosi- ja oikeusseikkoja, jotta se voisi hyödyllisellä tavalla vastata sille esitettyihin kysymyksiin. [10]

Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, "ettei se ole toimivaltainen vastaamaan sellaisiin tulkintakysymyksiin, joita sille on esitetty sellaisten menettelyllisten rakennelmien yhteydessä, joita asianosaiset ovat järjestäneet saadakseen yhteisöjen tuomioistuimen ottamaan kantaa tiettyihin yhteisön oikeutta koskeviin kysymyksiin, jotka eivät ole objektiivisesti tarpeen riidan ratkaisemiseksi". [11]

Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on edelleen todennut, että on välttämätöntä, että kansallinen tuomioistuin selvittää syyt, joiden vuoksi se katsoo, että kysymyksiin vastaaminen on tarpeen asian ratkaisun kannalta, jotta yhteisöjen tuomioistuin voi arvioida, onko pyydetyllä oikeuden tulkinnalla yhteys pääasian tosiasialliseen luonteeseen ja kohteeseen. Jos käy ilmi, että esitetty kysymys on ilmeisen merkityksetön asian ratkaisun kannalta, yhteisöjen tuomioistuimen on todettava, että lausunnon antaminen asiassa raukeaa. [12]

31. Edellä mainitun oikeuskäytännön perusteella, ja koska ei ole käynyt ilmi, että kansallisen tuomioistuimen ratkaistavana olevan pääasian kantajat olisivat Ranska—Saksa-verosopimuksen 16 artiklassa tarkoitetussa tilanteessa — koska kumpikaan ei ole työskennellyt vähempää aikaa kuin kaksi vuotta eri sopimusvaltiossa kuin missä asuvat — katson, ettei yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisu, jossa tulkittaisiin työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen yhteisön alueella sovellettavaa yhteisön oikeutta, ole kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen sen käsiteltäväksi saatetun riita-asian ratkaisemiseksi. Tämän vuoksi neljäs ennakkoratkaisukysymys pitäisi jättää tutkimatta.

C *Kaiken kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kielto työntekijöiden vapaan liikkuvuuden alalla*

32. Kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan perustamissopimuksen 6 artiklaa, jossa kielletään kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä. Tässä yhteydessä on muistettava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tätä periaatetta sovelletaan itsenäisesti ainoastaan sellaisissa yhteisön oikeudessa säännellyissä tilanteissa, joita

9 — Asia 126/80, Salonia, tuomio 16.6.1981 (Kok. 1981, s. 1563, 6 kohta); asia C-129/94, Ruiz Bernáldez, tuomio 28.3.1996 (Kok. 1996, s. I-1829, 7 kohta) ja asia C-104/95, Kontogeorgas, tuomio 12.12.1996 (Kok. 1996, s. I-6643, 11 kohta).

10 — Asia C-83/91, Meilicke, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4871, 32 ja 33 kohta).

11 — Asia 244/80, Foglia, tuomio 16.12.1981 (Kok. 1981, s. 3045, 18 kohta).

12 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Lourenço Dias, tuomion 19 ja 20 kohta.

koskevia syrjinnän kieltäviä erityissääntöjä ei ole perustamissopimuksessa. [13]

Työntekijöiden vapaan liikkuvuuden alalla yhdenvertaisen kohtelun periaatetta sovelletaan konkreettisesti perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdassa kieltämällä kaikki syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa; lisäksi asetuksen N:o 1612/68 7 artiklassa säädetään, että jäsenvaltion kansalaisten on saatava samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaisten työntekijöiden; tässä säännöksessä ilmaistaan konkreettisesti yleinen periaate, jolla kielletään verotuksellisin toimenpitein toteutettava työntekijöiden syrjintä.

Näin ollen käsiteltävänä olevassa asiassa ei tarvitse tukeutua perustamissopimuksen 6 artiklaan Tribunal administratif de Strasbourgin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastaamiseksi.

Ennakkoratkaisukysymysten uudelleenmuotoilu ja käsittely

33. Kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössään esittämän perusteella voidaan todeta, että saattaessaan asian yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kansallinen tuomioistuin pyytää muilla kysymyksillään yhteisöjen tuomioistuinta tarkentamaan seuraavat seikat:

1) voidaanko perustamissopimuksen 220 artiklaa soveltaa suoraan;

2) ovatko Ranska—Saksa-verosopimuksen 13 artiklan 1 ja 5 kohta sekä 14 artikla perustamissopimuksen 48 artiklan ja asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdan vastaisia, kun niissä vahvistetaan jommassakummassa sopimusvaltiossa palkkatyöstä saatujen tulojen verotusperusteet:

— sen paikan perusteella, jossa työtä tehdään,

— sen mukaan, täyttääkö työntekijä edellytykset, joiden perusteella häntä voitaisiin pitää kyseisessä sopimuksessa tarkoitettuna rajatyöntekijänä,

— sen perusteella, saako työntekijä palkkansa julkiselta sektorilta, ja jos saa, sen perusteella, onko työntekijällä muun kuin palkan maksavan valtion kansalaisuus eikä viimeksi mainitun toisen valtion kansalaisuutta;

13 — Asia C-419/92, Scholz, tuomio 23.2.1994 (Kok. 1994, s. I-505, 6 kohta) ja asia C-193/94, Skanavi ja Chryssanthakopoulos, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-929, 20 kohta).

3) onko Ranska—Saksa-verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohta perustamissopimuksen 48 ja 220 artiklan sekä asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdan vastainen, kun sopimusvaltiossa asuvien toisessa sopimusvaltiossa ansiotuloistaan verotettujen henkilöiden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kyseisessä määräyksessä perustetaan järjestelmä, jossa työntekijälle myönnetään verohyvitys, joka on vastaavista tuloista kotimaassa perittävän veron suuruinen riippumatta toisessa sopimusvaltiossa maksettujen verojen määrästä, mikä tietyissä olosuhteissa voi johtaa siihen, että verovelvollinen joutuu suorittamaan tuloverotuksen perusteella korkeammat verot kuin mitä hän olisi maksanut, jos hän olisi saanut ansiotulonsa asuinvaltiossaan, tai korkeammat kuin mitä hän olisi maksanut, jos hän olisi saanut kyseiset ansiotulot toisessa sopimusvaltiossa, mutta häntä olisi verotettu ainoastaan asuinvaltiossa.

Ensimmäinen kysymys: perustamissopimuksen 220 artiklan toisen luetelmakohdan mahdollinen välitön oikeusvaikutus

34. Kansallisen tuomioistuimen kysymys koskee edellä mainitun määräyksen suoraa sovellettavuutta. Kyseisen määräyksen mukaan jäsenvaltiot ryhtyvät keskenään tarvittaessa neuvotteluihin taatakseen kansalaistensa hyväksi kaksinkertaisen verotuksen poistamisen yhteisön alueella.

Mielestäni kyseisen määräyksen sanamuodosta johtuu, ettei se ole riittävän selkeä ja ehdoton, jotta sillä voisi olla välitön oikeusvaikutus, eikä siitä tästä syystä voi aiheutua yksityisille oikeuksia, joita kansallisten tuomioistuinten on suojattava. Olen samaa mieltä komission kanssa, kun tämä toteaa, että perustamissopimuksen 220 artiklan toisessa luetelmakohdassa jäsenvaltioille asetettu velvoite koskee käytettäviä keinoja, eikä kyse ole velvollisuudesta saavuttaa tehty tulos, toisin sanoen velvoite aloittaa tarvittaessa neuvottelut.

35. 220 artiklan toisen luetelmakohdan osalta voidaan soveltaa yhteisöjen tuomioistuimen ensimmäistä luetelmakohtaa koskevaa oikeuskäytäntöä. Kyseisessä luetelmakohdassa jäsenvaltioille asetetaan velvoite ryhtyä keskenään tarvittaessa neuvotteluihin taatakseen kansalaistensa hyväksi henkilöiden turvallisuuden sekä oikeuksien nauttimisen ja niiden suojan samoin edellytyksin kuin kukin valtio ne suo omille kansalaisilleen. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, ettei 220 artiklan tarkoituksena ole sellaisenaan sovellettavan oikeussäännön asettaminen, vaan ainoastaan niiden puitteiden määritteleminen, joissa jäsenvaltiot aloittavat tarvittaessa keskinäiset neuvottelut. [14]

Lisäksi kyseisessä määräyksessä, sellaisena kuin se on muotoiltu, ei aseteta ehdotonta velvoitetta, vaan jätetään jäsenvaltioille laaja harkintavalta päättää, onko neuvottelujen aloittaminen tarpeen. Ranskan tasavalta ja Saksan liittotasavalta ovat käyttäneet tätä

14 — Asia 137/84, Mutsch, tuomio 11.7.1985 (Kok. 1985, s. 2681, 11 kohta).

harkintavaltaa allekirjoittaessaan vuonna 1959 kyseisen sopimuksen, jonka tarkoituksena on välttää kaksinkertainen verotus. Tällä sopimuksella kumottiin vuonna 1934 tehty vastaava sopimus, ja sitä muutettiin vuosina 1969 ja 1989 tehdyillä täydennyksillä. Tällä sopimuksella Ranskan tasavalta ja Saksan liittotasavalta jakoivat keskenään toimivallan verottaa asukkaittensa toisessa sopimusvaltiossa saamia ansiotuloja tai toisen sopimusvaltion toisen asukkaille maksamia ansiotuloja.

Toinen kysymys: työntekijöiden yhdenvertainen kohtelu verotuksessa ja Ranska—Saksa-verosopimuksen määräykset, joissa vahvistetaan palkkatyöstä saatujen tulojen verotuksen perusteet

36. Tähän kysymykseen vastaaminen edellyttää, että tarkastellaan melko yksityiskohtaisesti Ranska—Saksa-verosopimuksen 13 artiklan 1 ja 5 kohtaa sekä 14 artiklaa, joissa vahvistetaan palkkatyöstä saatavien tulojen verotuksen perusteet, jotka voivat suoraan tai välillisesti vaikuttaa Annette Gillyn verotukselliseen ja laajemmin myös hänen perheenjäsentensä verotukselliseen tilanteeseen, koska heidän tulonsa lasketaan Ranskan verolainsäädännön mukaan yhteen, koska he asuvat Ranskassa, ilman erillisverotuksen mahdollisuutta.

37. Kansallinen tuomioistuin näyttää ennakkoratkaisukysymyksiä esittäessään pitävän selvänä, että Annette Gillylle olisi tunnustettava rajatyöntekijän asema sillä perusteella, että hänen asuinpaikkansa on Ranskan rajavyöhykkeellä ja työpaikkansa Saksan rajavyöhykkeellä.

Verotussopimuksen 13 artiklan 5 kohdan a alakohdan mukaan rajatyöntekijä on henkilö, joka käy työssä sopimusvaltion rajavyöhykkeellä ja asuu toisen sopimusvaltion rajavyöhykkeellä, jonne hän palaa päivittäin. Rajavyöhykkeen käsite määritellään saman artiklan b ja c alakohdassa.

Edellä mainitun 5 kohdan a alakohdan mukaan rajatyöntekijän työskentelyvaltiossa saatuja ansiotuloja voidaan verottaa ainoastaan asuinvaltiossa. Annette Gilly hakee rajatyöntekijän aseman tunnustamista verotuksessaan; tällöin hänen palkkaansa ei voitaisi verottaa Saksassa vaan Ranskassa, jossa verokanta on matalampi.

38. Verosopimuksen riidanalaisia määräyksiä järjestelmällisesti tulkittaessa havaitaan, että sen 13 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan pääsääntö, jota sovelletaan palkkatyöstä saataviin tuloihin, joita voidaan verottaa työskentelyvaltiossa, ja että rajatyöntekijöiden

tulojen verotus ainoastaan asuinvaltiossa on poikkeus tästä pääsäännöstä.

Toisaalta sopimuksen 14 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan erityismääräys, jota sovelletaan julkisen sektorin, valtion, aluehallinnon tai julkisen laitoksen maksamiin ansiotuloihin. Tässä erityismääräyksessäkin vahvistetaan pääsääntö ja poikkeus. Pääsääntö vahvistetaan tämän kohdan ensimmäisessä virkkeessä ja siinä määrätään, että jos kyseessä on julkisen sektorin työnantaja ja jos työntekijän asuinpaikka on toisessa valtiossa, hallinnollisista tai sotilaallisista tehtävistä maksettavaa palkkaa tai eläkettä verotetaan palkan- tai eläkkeenmaksuvaltiossa.

Toisessa virkkeessä määrätään poikkeuksesta, jonka mukaan määräystä ei sovelleta silloin, kun mainitut vastikkeet suoritetaan toisen sopimusvaltion kansalaisille, joilla ei ole samanaikaisesti ensin mainitun sopimusvaltion kansalaisuutta, sillä näissä tapauksissa vastikkeita voidaan verottaa vain siinä sopimusvaltiossa, jossa henkilöt asuvat.

Esimerkiksi Saksan valtion Ranskassa asuvalle henkilölle maksamaa palkkaa verotetaan Saksassa. Jos tässä oletetussa tapauksessa palkansaajalla on Ranskan kansalaisuus, palkkaa verotetaan Ranskassa. Jos henkilöllä on kaksoiskansalaisuus, kuten Annette Gillyllä, palkanmaksuvaltiolla on oikeus kantaa häneltä veroa.

39. Yhteisön oikeudessa ei edellytetä, että jäsenvaltiot vahvistaisivat rajatyöntekijöiden palkkatyöstä saamien tulojen verotusta varten eri perusteet kuin muiden palkansaajien, valtion virkamiesten ja vastaavien tulojen verotusta varten. Tämä ei myöskään ole yleinen käytäntö jäsenvaltioiden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyissä kahdenvälisissä sopimuksissa. [15] Ranskan tasavallan tekemien kahdenvälisten verosopimusten vertailevan tarkastelun perusteella voidaan myös todeta, että silloin, kun sopimuksissa on määräyksiä rajatyöntekijöitä koskevasta erityisestä verotusjärjestelmästä, ansiotuloja ei kaikissa tapauksissa veroteta työntekijän asuinvaltiossa. [16]

40. Yhteisön oikeudessa ei velvoiteta sääntelemään mutta ei myöskään kielletä jäsenvaltioita sääntelemästä rajatyöntekijöiden verotusta eri tavalla kuin työntekijöiden

15 — Edustaja D. Jacquat esitti 22.1.1997 Ranskan kansalliskokouksessa kulttuuri-, perhe- ja sosiaaliasioiden valiokunnan kertomuksen rajatyöntekijöistä (tiedote nro 3307), jonka mukaan Kreikkaa, jolla ei ole yhteistä rajaa muiden jäsenvaltioiden kanssa, ja Ranskaa lukuun ottamatta vain kuudessa jäsenvaltioiden välisessä sopimuksessa on määräyksiä rajatyöntekijöiden palkoista. Kyseessä ovat Saksan liittotasavallan ja Belgian kuningaskunnan välillä 11.4.1967, Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä 4.10.1954, Itävallan tasavallan ja Italian tasavallan välillä 29.6.1981, Espanjan kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan välillä 26.10.1993, Ruotsin kuningaskunnan ja Tanskan kuningaskunnan välillä 16.11.1973 ja Ruotsin kuningaskunnan ja Suomen tasavallan välillä 27.6.1993 tehdyt sopimukset.

16 — Ibidem, s. 31. Ranskan tasavallan tekemistä kahdenvälisistä verotussopimuksista ainoastaan viidessä on rajatyöntekijöitä koskevia erityisiä määräyksiä. Kyseessä ovat Saksan liittotasavallan, Belgian kuningaskunnan, Espanjan kuningaskunnan, Italian tasavallan ja Sveitsin valaliiton kanssa tehdyt sopimukset. Neljässä ensin mainitussa määrätään, että palkkaa verotetaan asuinvaltiossa, sen sijaan Sveitsin valaliiton kanssa tehdyssä sopimuksessa määrätään Geneven kantonin osalta, jonka kanssa ei ole määritelty olevan rajavyöhykettä, että palkkoja verotetaan työskentelypaikassa ja muiden kantonien osalta asuinpaikassa.

verotusta yleensä ja julkisen sektorin palveluksessa tai vastaavissa palvelussuhteissa olevien verotusta, kunhan sääntelyllä ei syrjitä jäsenvaltioiden kansalaisia kansallisiin työntekijöihin nähden. Yhteisön oikeudessa on myös noudatettu tällaista käytäntöä.

Esimerkiksi neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 1408/71, [17] joka annettiin perustamissopimuksen 51 artiklasta johtuvan velvoitteen täytäntöönpanemiseksi, työntekijöihin sovelletaan muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta sen jäsenvaltion sosiaaliturvalainsäädäntöä, jossa he työskentelevät; virkamiehiin ja vastaavissa palvelussuhteissa oleviin työntekijöihin sovelletaan sen jäsenvaltion sosiaaliturvalainsäädäntöä, jonka julkishallinnon palveluksessa he ovat. Tässä asetuksessa on erityiset säännökset rajatyöntekijöiden sairausvakuutuksista, työtapaturmista ja ammattitaudeista, työttömyydestä sekä perheetuuksista.

41. OECD:n tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi laatiman mallisopimuksen, sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 1992, (jäljempänä mallisopimus), 19 artiklassa on vahvistettu erityinen, julkiselta sektorilta saataviin ansiotuloihin sovellettava verotusperuste.

17 — Sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin ja heidän perheenjäseniinsä 14 päivänä kesäkuuta 1971 annettu neuvoston asetus, sellaisena kuin se on konsolidoituna 2.6.1983 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2001/83 (EYVL L 230, s. 6).

Jäsenvaltioiden väliset kahdenväliset sopimukset [18] kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi perustuvat tähän mallisopimukseen.

Käsiteltävänä olevassa oikeudenkäyntimenettelyssä kirjalliset huomautuksensa esittäneet jäsenvaltiot toteavat, että kyseinen määräys perustuu kansainvälisen kohteliaisuuden ja kunkin valtion suvereniteetin molemminpuolisen kunnioituksen periaatteisiin. Mallisopimuksen 19 artiklasta esitetyt huomautukset osoittavat, että periaate, jonka mukaan palkanmaksuvaltiolle kuuluu yksinomainen oikeus kantaa vero kyseisestä palkasta, on otettu niin moniin OECD:n jäsenvaltioiden välisiin voimassa oleviin sopimuksiin, että sitä voidaan pitää kansainvälisesti hyväksyttynä periaatteena. Tätä koskeva poikkeus on peräisin diplomaattisista suhteista 18.4.1961 tehdystä Wienin yleissopimuksesta ja konsulisuhteista 24.4.1961 tehdystä Wienin yleissopimuksesta, joiden nojalla vastaanottajavaltiolla on oikeus verottaa diplomaattisten edustustojen ja ulkomaisten konsulaattien tiettyjä henkilökuntaryhmiä, jotka asuvat pysyvästi kyseisessä valtiossa tai joilla on kyseisen valtion kansalaisuus.

42. On kiistatonta, ettei yhteisön oikeudessa sen nykyisessä muodossa säännellä välittö-

18 — Esimerkiksi Espanjan kuningaskunnan ja Ranskan tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sekä veronkierron ja veropetosten estämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksessa 10.10.1995 tehdyn sopimuksen (Ranskan tasavallan virallinen lehti nro 160, 11.7.1997, s. 10511) 19 artiklassa vahvistetaan sama julkiselta sektorilta saatuja palkkoja koskeva verotusperuste kuin Ranska—Saksa-verosopimuksen 14 artiklassa.

mästä verotuksesta. Perustamissopimuksen 95—99 artiklassa verotuksesta annetut määräykset koskevat yksinomaan välillistä verotusta. Johdetussa oikeudessa on tähän mennessä annettu vain harvoja yhteisön säännöksiä ja määräyksiä luonnollisiin henkilöihin sovellettavasta välittömästä verotuksesta. Näistä ainoa luonteeltaan velvoittava säädös on direktiivi 77/799/ETY. [19] Muut säädökset ovat komission neuvostolle 21.12.1979 esittämä direktiiviehdotus [20] ja suositus 94/79/EY. [21]

43. Välitön verotus kuuluu näin ollen edelleen jäsenvaltioiden toimivaltaan, minkä yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut alalla tähän mennessä antamissaan tuomioissa. Jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaa yhteisön oikeutta noudattaen ja näin ollen pidättäydyttävä kaikesta ilmeisestä tai peitellystä syrjinnästä kansalaisuuden perusteella. [22] Käsiteltävänä olevassa asiassa on selvitettävä, käyttivätkö jäsenvaltiot sopimusta tehdessään kyseistä toimivaltaa yhteisön oikeuden ja juuri työntekijöiden vapaata liikkuvuutta yhteisön alueella koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti.

44. Allekirjoittaessaan kahdenvälisen sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sopimusvaltiot sopivat yksinomaisen verotustoimivaltansa rajoittamisesta ja luopuvat osasta tätä toimivaltaa. On luonnollista, että jakaessaan verotustoimivallan niiden asukkaidensa osalta, jotka saavat ansiotulonsa toisen sopimusvaltion alueella, jäsenvaltiot turvautuvat Ranska—Saksa-verosopimuksen 13 artiklan 1 ja 5 kohdassa sekä 14 artiklassa vahvistetun kaltaisiin kriteereihin eli käyttävät perusteena työskentelypaikkaa, asettavat tietyt välttämättömät edellytykset rajatyöntekijän aseman saamiselle, edellyttävät, että kyseessä on julkisen sektorin työnantaja ja tässä tapauksessa, että verovelvollisella on jommankumman sopimusvaltion kansalaisuus. Muita mahdollisuuksia jäsenvaltioille ei juuri jääkään.

Näiden kriteerien ainoana tarkoituksena on mahdollistaa tiettyjen ansiotulojen verottaminen, eivätkä ne mielestäni vaikuta työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen, koska niissä ei määrätä muiden jäsenvaltioiden työntekijöiden epäsuotuisammasta tai eri kohtelusta verrattuna näiden valtioiden samassa tilanteessa olevien omien kansalaisten verokohteluun kummassakaan sopimusvaltiossa.

19 — Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 336, s. 15).

20 — Tuloverotusta koskevien ja työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen yhteisön alueella liittyvien säännösten yhdenmukaistamisesta tehty ehdotus neuvoston direktiiviksi (EYVL 1980 C 21, s. 6).

21 — Tiettyjen muussa kuin asuinvaltiona olevassa jäsenvaltiossa saatujen tulojen verottamisesta 12.12.1993 annettu komission suositus (EYVL 1994 L 39, s. 22).

22 — Asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, 24 kohta); asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta); asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta); asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089, 36 kohta) ja asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 19 kohta).

45. Syrjinnäksi ei voida katsoa sitä, että työntekijän palkka määrätään verotettavaksi työskentelyvaltiossa tai asuinvaltiossa tai palkanmaksuvaltiossa, vaikka silloin kun kyse on julkiselta sektorilta maksettavista palkoista, verottajana toimivaa sopimusvaltiota valittaessa perusteena pidetään viime kädessä palkansaajan kansalaisuutta, koska se on perusteena yhtä neutraali kuin edellä mainitut muut seikat. Verotusperusteita sovellettaessa on vain päätettävä kussakin tapauksessa, kumpi sopimusvaltio kantaa tuloveroa. Sen jälkeen verovelvollisen asuinvaltio, jonka tehtävänä on kantaa vero tämän kokonaistuloista, käyttää toisen sopimusvaltion kanssa sovittua oikeudellista mekanismia välttääkseen — laskiessaan verovelkaa oman lainsäädäntönsä mukaisesti — sen, ettei palkkatyöstä saaduista ansioista, joista on jo verotettu toisessa sopimusvaltiossa, veroteta enää uudelleen. Jäljempänä tarkastellaan yksityiskohtaisemmin kolmatta kysymystä Ranskan tasavallan käyttämän oikeudellisen mekanismin käsittelyn yhteydessä.

46. On selvää, että kun on päätetty, kumpi sopimusvaltio verottaa palkkatyöstä saaduista tuloista, verovelvollisen verorasituksen suuruus vaihtelee verottavan valtion mukaan. Annette Gillyn palkkatyöstä saamistaan tuloista Saksassa maksamat verot ovat korkeammat kuin mitä hän maksaisi, jos hän olisi saanut ansiotulonsa Ranskassa tai jos niistä verotettaisiin Ranskassa, vaikka ne on saatu Saksassa.

47. Tämä ero ei kuitenkaan johdu Ranska—Saksa-verosopimuksessa vahvistetuista verotusperusteista vaan Saksan verolainsäädännön soveltamisesta. Tässähän lainsäädännön mukainen tuloverokanta on korkeampi kuin Ranskassa, ja verotusjärjestelmät ja verotuksen progressiivisuus poikkeavat muutenkin hyvin paljon toisistaan näissä valtioissa.

Nämä erot säilyvät niin kauan kuin neuvosto ei anna direktiivejä välittömiin veroihin sovellettavan verolainsäädännön yhdenmukaistamisesta. Koska perustamissopimuksen 100 a artiklan 2 kohdassa määrätään, ettei 1 kohtaa, jossa määrätään säännösten hyväksymisestä määräenemmistöllä, sovelleta muun muassa verosäännöksiin, on hyvin epätodennäköistä, että näitä direktiivejä annettaisiin lyhyellä tai keskipitkälläkään aikavälillä.

Kolmas kysymys: ovatko Ranska—Saksa-verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdan määräykset perustamissopimuksen 48 ja 220 artiklan sekä asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdan vastaisia?

48. Tässä kysymyksessä viitataan sopimuksessa vahvistettuun mekanismiin, jonka avulla Ranskan tasavalta välttää sen, että Ranskassa asuvien henkilöiden Saksassa saaduista ja siellä jo verotetuista ansiotuloista verotettaisiin toistamiseen. Tätä mekanismia sovelletaan muun muassa niihin tuloihin, joihin sovelletaan sopimuksen 13 artiklan 1 kohtaa, jossa vero määrätään kannettavaksi

työskentelyvaltiossa, ja 14 artiklassa tarkoitettuihin julkiselta sektorilta saatuihin ansiotuloihin. Sopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdan mukaan Saksassa saadut ansiotulot on ensin lisättävä Ranskan verolainsäädännön mukaisesti laskettuun verotusperustaan, ja sen jälkeen myönnetään ulkomailla maksettujen verojen perusteella verohyvitys, joka on vastaavista tuloista Ranskassa perittävän veron suuruinen.

49. Annette Gilly katsoo, että edellä esitetyn määräyksen soveltaminen johtaa hänen kohdallaan perustamissopimuksen 48 artiklan ja asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdan vastaiseen kansalaisuuteen perustuvaan syrjintään sen vuoksi, että veromäärä, joka hänen on tuloverotuksen perusteella maksettava Ranskassa, jossa häntä verotetaan hänen perheensä kokonaistuloista, on suurempi kuin mitä hän olisi joutunut maksamaan, jos Ranskan tasavalta olisi verottanut häntä hänen Saksassa saamistaan ansiotuloista.

Näin kävisi, jos hänellä olisi rajatyöntekijän asema tai jos hänellä olisi ainoastaan Ranskan kansalaisuus eikä kaksoiskansalaisuutta. Hän katsoo, että kyseiset säännökset ja määräykset estävät vapaata liikkuvuutta käyttäneen työntekijän rankaisemisen suuremmalla verorasituksella kuin mitä häneen kohdistuisi, jos hän ei olisi käyttänyt kyseistä oikeutta.

50. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdan mukaisesti työntekijöiden vapaa liikkuvuus merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden välinen syrjintä muun muassa palkkauksessa poistetaan. Samapalkkaisuuden periaatteella ei olisi vaikutusta, jos se voitaisiin vaarantaa sillä, että tuloveroa koskevat kansallisetsäännökset ovat syrjiviä. Tämän vuoksi neuvosto on säätänyt työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun asetuksen (ETY) N:o 1612/68 (EYVL L 257, s. 2) 7 artiklassa, että työntekijän, joka on jäsenvaltion kansalainen, on toisessa jäsenvaltiossa saatava samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaisten työntekijöiden. [23]

Samalla tavoin myös vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 48 artiklassa kielletään paitsi ilmeinen syrjintä, myös kaikki peitellyn syrjinnän muodot, jotka muiden erotteluperusteiden soveltamisen vuoksi johtavat tosiasiassa samaan tulokseen. [24]

51. Jotta voitaisiin katsoa, että Annette Gillyä on syrjitty yhteisön oikeuden vastaisesti, olisi osoitettava, että Ranskan tasavalta, eli valtio, jossa hän asuu ja jossa häntä verotetaan ansiotuloistaan yhdessä hänen puolisonsa ansiotulojen kanssa, kohtelee häntä verotuksellisesti epäedullisemmin kuin samassa asemassa olevaa Ranskan kansalaista soveltamalla häneen riidanalaista määräystä.

23 — Asia C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1779, 11 ja 12 kohta).

24 — Asia C-111/91, komissio v. Luxemburg, tuomio 10.3.1993 (Kok. 1993, s. I-817, 9 kohta) ja edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Scholz, tuomion 7 kohta.

Tässä suhteessa Annette Gillyn kaksoiskansalaisuudella, jota hän pitää syrjivän kohtelun perustana, ei ole merkitystä, sillä kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, asuinpaikasta tai kansalaisuudesta riippumatta kaikkiin yhteisön kansalaisiin, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja olleet työssä toisessa jäsenvaltiossa, sovelletaan perustamissopimuksen 48 artiklaa. [25]

52. On myös otettava huomioon, että yhteisöjen tuomioistuimen määrittelyn mukaan syrjintää on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa. [26]

53. Milloin on katsottava, että työntekijä, jolla on Ranskan kansalaisuus, on verotuksellisesti Annette Gillyyn nähden samankaltaisessa tilanteessa? Vastaus riippuu siitä, mitä tarkoittaa "samankaltainen tilanne". Tässä voidaan tietysti turvautua menetelmään, joka edellyttää kaikkien vallitsevien olosuhteiden olevan täysin samoja ja vain oletetun syrjinnän kohteena olevan henkilön kansalaisuuden olevan jokin toinen. Tämän menetelmän mukaan samankaltainen tarkoittaisi Annette Gillyn tapauksessa ranskalaista työntekijää, jolla ei olisi samanaikaisesti Saksan kansalaisuutta ja joka saisi palkan Saksan valtiolta Saksassa suoritetusta työstä; joka asuisi Ranskassa ja olisi naimisissa ja jonka osuus puolison kanssa yhteisistä perheen tuloista olisi sama kuin Gillyn perheessä. Käytännössä tällaisen työntekijän julkiselta sektorilta saamasta palkasta verotettaisiin Ranskassa; kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tarkoitettua mekanismia ei tarvitsisi noudattaa, ja aviopuolisoiden tuloverotuksen perusteella maksama vero olisi pienempi kuin Annette Gillyn Saksassa maksamat verot yhdessä niiden verojen kanssa Ranskassa, jotka hän maksaa perheensä yhteisverotuksen perusteella. Pääasian kantajat ovat vedonneet näihin perusteisiin osoittaakseen, että Annette Gillyä on syrjitty.

54. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa voidaan kuitenkin käyttää toistakin menetelmää ja verrata Annette Gillyyn työntekijää, jolla on Ranskan kansalaisuus; jonka ansiotuloja on verotettu Saksassa Ranska—Saksa-verosopimuksen 13 artiklan 1 kohdan mukaisesti ja joka asuu Ranskassa, jossa häntä verotetaan tuloverotuksen mukaisesti kaikista tuloistaan. Tässä tilanteessa on esimerkiksi sellainen palkattu työntekijä, joka on naimisissa, yksityisen yrityksen palveluksessa Saksassa, asuu Ranskassa ja jonka puoliso asuu ja on työssä Ranskassa; sillä edellytyksellä, että puolisoiden osuudet perheen kokonaistuloista ovat samat kuin Annette ja Robert Gillyn tapauksessa. Tällaisessa tilanteessa ansiotulot liitetään, sen jälkeen kun niitä on verotettu Saksassa, Ranskassa niihin tuloihin, joiden perustella vero määräytyy, ja myönnetään sen jälkeen Saksassa maksettujen verojen perusteella verohyvitys, joka on vastaavista tuloista Ranskassa perittävän veron suuruinen.

25 — Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Scholz, tuomion 9 kohta.

26 — Edellä alaviitteessä 22 mainittu asia Schumacker, tuomion 30 kohta.

55. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa pitäisi soveltaa jäljempänä mainittua menetelmää sen selvittämiseksi, onko käsiteltävänä olevan kaltainen määräys perustamissopimuksen 48 artiklan vastainen seuraavassa esitettävien syiden vuoksi:

a) Verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdan, jossa määrätään mekanismista, jonka avulla Ranska, joka verottaa asukkaittensa kokonaistuloja, välttää Saksassa jo verotettujen ansiotulojen verottamisen kahteen kertaan, soveltaminen edellyttää, että ensin on määritettävä sopimuksessa vahvistettuja kriteereitä noudattaen, minkä valtion on verotettava palkkatyöstä saatavia tuloja. Toista ennakkoratkaisukysymystä tarkasteltaessa on jo todettu, että nämä perusteet, eli paikka, jossa työntekijä työskentelee, edellytykset, jotka on täytettävä rajatyöntekijän aseman saamiseksi, saatujen ansioiden julkinen luonne ja tässä tapauksessa jommankumman sopimusvaltion kansalaisuus ovat yhteisön oikeudessa työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sääntelyn kannalta täysin neutraaleja.

b) Sen jälkeen kun verovelvollisen eri ansiotuloja on verotettu jommassakummassa sopimusvaltiossa, asuinvaltion tehtävänä on soveltaa toisen sopimusvaltion kanssa sovittua mekenismia ansiotulojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Kansallisen verolainsäädännön, verovelvollisen henkilökohtaisen ja perhetilanteen mukaan tulos on työntekijän kannalta enemmän tai vähemmän suotuisa.

56. Toista menetelmää käytettäessä päästään heti täydelliseen rinnastettavuuteen: Ranskassa asuvan työntekijän Saksassa palkkatyöstä saamat tulot, joita verotetaan Saksassa, ja asianosaisella on sama perhetilanne kuin Annette Gillyllä. Tämän menetelmän avulla voidaan selvittää, että henkilön verokohtelu Ranskassa on sama kuin samassa tilanteessa olevan ranskalaisen.

Sitä vastoin, jos käytetään ensin mainittua menetelmää, lähtöasetelmana on tilanne, johon päädytään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi perustetun järjestelmän soveltamisen tuloksena; toisin sanoen Annette Gilly maksaa Ranskan tuloverotuksen mukaan enemmän veroa kuin siinä tapauksessa, että hänellä olisi Ranskan kansalaisuus, vaikka hänen tilanteensa olisi muuten täysin samanlainen, mikä johtaa takaisin lähtöpisteeseen.

57. Joutuuko Annette Gilly peitellyn syrjinnän kohteeksi sen vuoksi, ettei hänen perhetilannettaan — kuten komissio toteaa — oteta huomioon Saksassa, koska hänen puolisonsa ei asu tässä maassa eikä häneen näin ollen voida soveltaa aviopuolisoille tarkoitettua edullista veroasteikkoa Ranskassakaan,

koska tässä maassa perhetilanteen huomioon ottamisella ei ole vaikutusta Robert Gillyn tuloihin?

58. Katson, ettei edellä esitettyyn kysymykseen käsiteltävänä olevassa tapauksessa voida vastata myöntävästi. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että välittömässä verotuksessa valtion asukkaiden ja niiden, jotka eivät asu kyseisessä valtiossa, tilanteet eivät ole vertailukelpoiset eikä se, että jäsenvaltio ei myönnä henkilölle, joka ei asu kyseisessä valtiossa, samoja veroetuuksia kuin omille asukkailleen, ole lähtökohtaisesti syrjintää, koska nämä kaksi verovelvollisten ryhmää eivät ole vertailukelpoisissa tilanteissa. Näin ollen perustamissopimuksen 48 artikla ei estä jäsenvaltiota soveltamasta omaa lainsäädäntöään, jonka mukaan henkilöä, joka ei asu mutta tekee palkkatyötä kyseisessä valtiossa, verotetaan raskaammin kuin henkilöä, joka asuu tässä valtiossa ja tekee samaa työtä.

Yhteisöjen tuomioistuin päätyi edellä esitettyyn kantaan katsottuaan, että "ulkomailla asuvan henkilön valtion alueelta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kaikista tuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti asuinpaikaltaan. Sen ohella ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen mukaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpommin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus. Tämä paikka vastaa yleensä asianomaisen henkilön tavanomaista asuinpaikkaa. Myös kansainvälisessä vero-oikeudessa, ja erityisesti Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) kaksinkertaisen verotuksen alalla laatimassa mallisopimuksessa, hyväksytään, että asuinpaikan valtiolle kuuluu periaatteessa verovelvollisen verottaminen kokonaisvaltaisesti ottamalla huomioon tämän henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen erottamattomasti liittyvät seikat." Yhteisöjen tuomioistuin jatkaa, että "maassa asuvan tilanne on sikäli erilainen, koska verovelvollisen tulojen olennainen osa keskittyy tavallisesti asuinpaikan valtioon. Tämän ohessa tällä valtiolla on yleensä kaikki tarvittavat tiedot verovelvollisen kokonaisveronmaksukyvyn arvioimiseksi ottaen huomioon hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa." [27]

59. Yhteisöjen tuomioistuin on jättänyt soveltamatta näitä päätelmiä ainoastaan sellaisten työntekijöiden osalta, joilla ei ole merkittäviä tuloja asuinvaltiossaan ja joihin kohdistuva verorasitus kyseisessä valtiossa on tämän vuoksi liian vähäinen, jotta heidän henkilökohtainen tilanteensa tai perhesuhteensa voitaisiin ottaa huomioon, ja jotka saivat toisessa jäsenvaltiossa pääosan tuloistaan ja melkein kaikki perheensä tulot. Tällaisessa tapauksessa on kyseessä työntekijään kohdistuva syrjintä, koska hänen henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan ei ole otettu huomioon asuinvaltiossa eikä työskentelyvaltiossa. [28]

Ei voida katsoa, että Annette Gilly olisi edellä esitetyn kaltaisessa tilanteessa; hänen ansiotulonsa ovat lähes kaikki peräisin

27 — Edellä alaviitteessä 22 mainittu asia Schumacker, tuomion 31—35 kohta.

28 — Yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä alaviitteessä 22 mainituissa asioissa Schumacker, Wielockx ja Asscher annetuissa tuomioissa, että kyse oli tällaisesta syrjinnästä.

Saksasta, koska hän saa palkkansa sieltä, hänen henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa otetaan huomioon Ranskassa, jossa hänen ansiotulonsa liitetään hänen taloutensa verotettaviin kokonaistuloihin, ja hänelle myönnetään Ranskassa verolainsäädännön mukaiset veroedut, -alennukset ja -vähennykset.

60. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa on vielä selvitettävä, onko Ranskan tasavallan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi käyttämä Ranska—Saksa-verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdan mukainen oikeudellinen mekanismi perustamissopimuksen 48 artiklan vastainen työntekijöiden vapaan liikkuvuuden este. On siis selvitettävä, saattaako mekanismin käyttäminen — vaikka kansalaisuus ei vaikuta siihen — ne henkilöt epäedulliseen asemaan, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, koska heidän kohtelunsa on epäedullisempaa kuin niiden, jotka eivät ole käyttäneet kyseistä oikeutta.

Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tältä osin, että "kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön jäsenvaltioiden kansalaisten kaikenlaista ansiotyön harjoittamista yhteisön alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella." [29]

61. Tähänkin kohtaan on vastattava kieltävästi, sillä riittäisi, että Saksan liittotasavalta laskisi riittävän paljon palkkoihin sovellettavaa verokantaansa, jotta mekanismi, jota käsiteltävänä olevassa asiassa on arvosteltu sillä perusteella, että se saattaa epäsuotuisaan asemaan työntekijän, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, tuottaisi päinvastaisen tuloksen. Jos Saksan verokanta olisi alhaisempi kuin Ranskassa samoihin tuloihin sovellettava verotuskanta, ja koska Annette Gillylle myönnetään hänen ulkomailla maksamiensa verojen perusteella verohyvitys, joka on vastaavista tuloista Ranskassa perittävän veron suuruinen, verohyvitys olisi määrältään suurempi kuin häneltä Saksassa jo perityt verot, ja häntä verotettaisiin näin ollen kevyemmin tuloistaan kuin jos hän olisi ansainnut ne Ranskassa tai jos hänen Saksassa saamiaan tuloja verotettaisiin Ranskassa edellä jo tarkasteltujen verotusperusteiden mukaisesti. Tämä olettamus toteutuisi siinä tapauksessa, että Ranska päättäisi korottaa kyseisiin tuloihin soveltamansa verokannan korkeammaksi kuin Saksassa.

Käsiteltävänä olevassa tapauksessa tarkasteltavasta määräyksestä työntekijöille aiheutuvat epäsuotuisat vaikutukset riippuvat viime kädessä kunkin jäsenvaltion tiettyihin ansiotuloihin soveltamasta verokannasta; näin ollen katson, että edellä esitetyt seuraukset ovat liian sattumanvaraisia ja välillisiä, jotta niiden perusteella voitaisiin katsoa työntekijöiden jättävän kyseisen määräyksen vuoksi käyttämättä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen kyseisten sopimusvaltioiden välillä. [30]

29 — Asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4921, 94 kohta).

30 — Asia C-134/94, Esso Española, tuomio 30.11.1995 (Kok. 1995, s. I-4223, 24 kohta).

62. Annette Gilly katsoo, että perustamissopimuksen 220 artiklan toisen luetelmakohdan mukaan on kiellettyä, että Ranskassa hänen taloutensa verotuksen määräytymisperustetta laskettaessa otetaan huomioon hänen Saksassa saamansa tulot, joista on jo maksettu vero, sillä perusteella, ettei Ranskassa myönnettävässä verohyvityksessä, joka perustuu ulkomailla jo maksettuihin veroihin, oteta huomioon Saksassa jo maksetun veron tarkkaa määrää, minkä vuoksi kyseisellä mekanismilla ei vältetä kaksinkertaista verotusta, vaan ainoastaan lievennetään sitä.

63. Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan mallisopimuksen 23 A ja 23 B artiklassa määrätään tämän tuloksen saavuttamiseksi kahdesta menetelmästä, joita olisi mielestäni selvyyden vuoksi tarkasteltava lähemmin.

64. Mallisopimuksen 23 A artiklassa määrätään niin kutsutusta progressiivisesta vapautusmenetelmästä seuraavaa: milloin sopimusvaltiossa asuvalla henkilöllä on tuloa, josta tämän sopimuksen määräysten mukaan voidaan verottaa toisessa sopimusvaltiossa, ensiksi mainitun valtion on vapautettava tämä tulo verosta. Tämä valtio voi kuitenkin määrätessään tämän henkilön veron määrää ottaa huomioon edellä mainitut tulot. Toisin sanoen, jollei alkuperäisessä työskentelyvaltiossa saatuja ansiotuloja lasketa mukaan asuinvaltion veronmääräytymisperustaan, tässä valtiossa maksettavien verojen määrä kasvaa asuinvaltion veroasteikon progressiivisuuden vuoksi.

Mallisopimuksen 23 B artiklassa määrätään niin kutsutusta osittaisesta tai jaksotetusta verotuksesta, jossa, toisin kuin edellä mainitussa menetelmässä, kaikki verovelvollisen tulot otetaan huomioon asuinvaltiossa veronperustetta laskettaessa, riippumatta siitä, onko ne saatu asuinvaltiossa vai muualla. Menetelmä perustuu siihen, että milloin sopimusvaltiossa asuvalla henkilöllä on tuloa, josta tämän sopimuksen määräysten mukaan voidaan verottaa toisessa sopimusvaltiossa, ensiksi mainitun valtion on vähennettävä tämän henkilön tulosta suoritettavasta verosta tässä toisessa valtiossa maksettua veroa vastaava määrä. Vähennyksen määrä ei kuitenkaan saa olla suurempi kuin se ennen vähennyksen tekemistä lasketun tuloveron osa, joka kohdistuu siihen tuloon, josta voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa.

65. Vuonna 1989 hyväksytyn muutoksen jälkeen Ranskassa on käytetty mekanismia, jonka tarkoituksena on välttää sopimuksen mukaisesti, että Saksassa saaduista tuloista, joista on jo maksettu vero, kannetaan toistamiseen vero Ranskassa, ja myöntää verohyvitys, joka on vastaavista tuloista perityn veron suuruinen. Ranskassa aikaisemmin käytetyn mekanismin mukaan Saksassa jo verotetut ansiotulot vapautettiin veroista kuitenkin siten, että ne otettiin huomioon Ranskassa saatuihin tuloihin sovellettavaa verokantaa määritettäessä. Näillä molemmilla menetelmillä päädytään samaan tulokseen, vaikka ne vaikuttavatkin erilaisilta.

66. Kaksinkertaisesta verotuksesta tehdyn kahdenvälisen sopimuksen tarkoituksena on välttää toisessa sopimusvaltiossa jo verotettujen ansiotulojen verottaminen toistamiseen

toisessa sopimusvaltiossa. Sen tarkoituksena ei luonnollisesti ole taata riippumatta siitä, missä ansiotulot on saatu ja mikä niiden lähde on, että verovelvollisen verotus ei kummassakaan sopimusvaltiossa ole korkeampi kuin se olisi toisessa sopimusvaltiossa. Kaksinkertaisesta verotuksesta tehdyissä kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistetaan mallisopimuksen 24 artiklan mukaisesti sääntö toisen sopimusvaltion kansalaisten yhdenvertaisesta kohtelusta valtion omien kansalaisten kanssa.

67. Joka tapauksessa työntekijöiden oikeus vapaaseen liikkuvuuteen ei perusta heille oikeutta saada asuinvaltiossa suotuisinta mahdollista asemaa verotuksessa. Heille suodaan ainoastaan oikeus samaan verokohteluun kuin kyseisen valtion omille kansalaisille. Katson, että riidanalaisessa määräyksessä vahvistettua mekanismia noudattaen päästään tällaiseen tulokseen.

Ratkaisuehdotus

68. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin

1) toteaa, että Tribunal administratif de Strasbourgin esittämä neljäs ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta;

2) vastaa muihin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

a) EY:n perustamissopimuksen 220 artiklan toisella luetelmakohdalla ei ole välitöntä oikeusvaikutusta;

b) EY:n perustamissopimuksen 48 ja 220 artiklaa sekä työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1612/68 7 artiklaa on tulkittava siten, ettei niissä estetä kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa vahvistamasta sopimusvaltiossa palkkatyöstä saatujen tulojen verotusperusteita

— sen mukaan missä työtä tehdään,

— sen mukaan, täyttääkö työntekijä edellytykset, joiden perusteella häntä voitaisiin pitää rajatyöntekijänä,

— sen perusteella, saako työntekijä palkkansa julkiselta sektorilta, ja tässä tapauksessa sen perusteella, onko työntekijällä muun kuin palkan maksavan valtion kansalaisuus eikä lainkaan viimeksi mainitun valtion kansalaisuutta;

c) perustamissopimuksen 48 ja 220 artiklaa sekä asetuksen N:o 1612/68 7 artiklaa on tulkittava siten, ettei niissä estetä määräämästä kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa, että kaksinkertainen verotus vältetään toisessa sopimusvaltiossa käyttämällä Ranska—Saksa-verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdassa tarkoitettua mekanismia, jonka mukaan Ranskassa asuvan henkilön Saksassa saamat tulot, joita on jo verotettu Saksassa, otetaan huomioon Ranskassa verovelvollisen veron määräytymisperustetta laskettaessa siten, että kyseiselle verovelvolliselle myönnetään ulkomailla maksettuihin veroihin perustuva verohyvitys, joka on vastaavista tuloista Ranskassa perittävän veron suuruinen.