Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

28 päivänä helmikuuta 2013 *

Palvelujen tarjoamisen vapaus — Työntekijöiden vapaa liikkuvuus — Jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa mahdollistetaan toisessa valtiossa kehitysavun piirissä työskentelystä saatujen tulojen vapauttaminen verosta — Edellytykset — Edellytys siitä, että työnantaja on sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon — Epääminen, jos työnantaja on sijoittautunut johonkin toiseen jäsenvaltioon

Asiassa C-544/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Saksa) on esittänyt 18.3.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.10.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Helga Petersen ja

Peter Petersen

vastaan

Finanzamt Ludwigshafen,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (esittelevä tuomari) ja J.-J. Kasel,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Impellizzeri,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 29.11.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Helga Petersen ja Peter Petersen, edustajanaan Rechtsanwalt R. Sturm,

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

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls ja W. Roels,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 56 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Helga Petersen ja Peter Petersen sekä Finanzamt Ludwigshafen ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi myöntämästä verovapautusta sellaisten tulojen osalta, jotka Peter Petersen sai työskentelystä tanskalaisen kansainvälisen kehitysjärjestön Danish International Development Agencyn (jäljempänä DANIDA) rahoittamassa kehitysapuhankkeessa Beninissä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Tuloverolain (Einkommensteuergesetz) pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan sovellettavan version (BGBl. 2002 I, s. 4215) 1 §:n 1 momentissa säädetään, että luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on Saksassa, ovat siellä verovelvollisia kaikista tuloistaan.

4 Lain 34c §:n 1 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Jos yleisesti verovelvollinen on maksanut Saksan tuloveroa vastaavaa veroa ulkomailta saamistaan tuloista siinä valtiossa, josta tulot on saatu, kyseisestä valtiosta saatuihin tuloihin kohdistuvasta Saksan tuloverosta vähennetään ulkomainen vero, joka on vahvistettu, maksettu ja josta on tehty ne vähennykset, joihin verovelvollisella on ollut oikeus;

– –

(5) Osavaltioiden ylimmät veroviranomaiset tai niiden nimeämät veroviranomaiset voivat liittovaltion valtiovarainministeriön suostumuksin myöntää ulkomaisia tuloja koskevasta verosta vapautuksen kokonaan tai osittain taikka vahvistaa sille kiinteän määrän, jos tämä on tarkoituksenmukaista kansantaloudellisista syistä tai jos tämän pykälän 1 momentin soveltaminen on erityisen vaikeaa.”

5 Saksan liittotasavallan valtiovarainministeriö antoi 31.10.1983 ulkomailla työskentelystä saatujen tulojen verotuksesta ohjeen (BStBl. 1983 I, s. 470; jäljempänä valtiovarainministeriön ohje), joka oli osoitettu osavaltioiden ylimmille veroviranomaisille ja jonka mukaan tuloverosta vapaata on palkka, jonka kotimaisen työnantajan työntekijä saa voimassa olevan työsopimuksen perusteella toisessa valtiossa suoritetusta työskentelystä, johon sovelletaan tätä säännöstöä.

6 Ohjeen I osan 4 kohdan mukaan tätä säännöstöä sovelletaan muun muassa kotimaisten tavarantoimittajien, tuottajien tai palveluntarjoajien palveluksessa tapahtuvaan työskentelyyn teknisen yhteistyön tai rahoitusyhteistyön piiriin kuuluvan Saksan julkisen kehitysavun puitteissa.

7 Valtiovarainministeriön ohjeen II osan 1 alakohdan mukaan työskentelyn on jatkuttava keskeytyksettä vähintään kolmen kuukauden ajan sellaisessa valtiossa, jonka kanssa Saksan liittotasavalta ei ole tehnyt kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta, joka koskisi myös palkkatuloja.

8 Näin vapautetut palkkatulot otetaan kuitenkin valtiovarainministeriön ohjeen IV osan nojalla huomioon veron progressiossa. Kyseisen määräyksen mukaan verotettavaan tuloon sovellettava verokanta on se, jota sovellettaisiin, jos vapautetusta toisen palveluksessa työskentelystä saadut tulot otettaisiin huomioon veron laskennassa.

9 Valtiovarainministeriön ohjeen menettelysäännöksiä koskevan VI osan 1 kohdan 1 alakohdan mukaan luopumista veron perimisestä ennakonpidätysmenettelyssä niin, että luopuminen johtaa vapautustodistuksen myöntämiseen, on työnantajan tai työntekijän pyydettävä sen paikkakunnan verotoimistosta, jossa työnantajalla on toimipaikka. Samassa kohdassa todetaan, ettei ole tarpeen

todistaa, että työtulosta peritään työskentelyvaltiossa Saksan tuloveroa vastaava vero. Ohjeen VI osan 1 kohdan 2 alakohdassa todetaan, että jos on tehty uskottavaksi, että ohjeen I ja II osassa tarkoitetut edellytykset täyttyvät, vapautustodistus voidaan myöntää niin kauan, kuin työnantajan on mahdollista muuttaa palkkatuloista pidättämäänsä määrää. Ohjeen VI osan 2 kohdassa todetaan, että jos palkkatulojen ennakonpidätyksestä luopumista ei vielä ole toteutettu, työntekijän on pyydettävä verosta luopumista kotipaikkansa verotoimistosta.

10 Tulo- ja varallisuusveroja sekä perintö- ja lahjaveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja avunannosta veroasioissa Saksan liittotasavallan ja Tanskan kuningaskunnan välillä 22.11.1995 tehdyn sopimuksen (BGBl. 1996 II, s. 2565) 15 artiklassa määrätään, että sopimusvaltiossa asuvan palkkatyöstä saama palkka voi olla veronalaista vain asuinvaltiossa, jollei työskentely tapahdu toisessa sopimusvaltiossa. Tällöin työstä saadusta palkasta voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa.

11 Saksan liittotasavallan ja Beninin tasavallan välillä ei ole tehty sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Pääasian kantajat ovat Petersenin aviopari. He ovat marraskuusta 1991 lähtien omistaneet Ludwigshafenissa (Saksa) sijaitsevan asunnon, jossa he ovat tyttärensä kanssa asuneet virallisesti 1.2.1992 lähtien. Peter Petersen on Tanskan kansalainen, ja hän on vuodesta 1984 lähtien omistanut Helsingessä (Tanska) sijaitsevan loma-asunnon.

13 Peter Petersen työskenteli Glostrupissa (Tanska) sijaitsevan Hoffmann A/S -nimisen yrityksen palveluksessa. Tässä työssä hänet lähetettiin Beniniin kolmeksi vuodeksi 15.1.2002 lukien osallistumaan erääseen DANIDA:n rahoittamaan hankkeeseen. Työskentely oli osa kehitysapuhanketta. Petersenin tulot tästä työstä olivat 449 200 Tanskan kruunua (DKK) eli noin 60 200 euroa vuonna 2003.

14 Peter Petersenin työnantaja pyysi tammikuussa 2002 Helsingen veroviranomaiselta niiden tulojen vapauttamista verosta, jotka tälle oli maksettu aikana, jolloin hän oli ollut lähetettynä Beniniin. Veroviranomainen ilmoitti, että näistä tulosta ei kannettaisi lainkaan veroa 15.1.2002 lukien.

15 Petersenin aviopari pyysi vuodelta 2003 Saksan veroviranomaisilta yhteisverotusjärjestelmän soveltamista tuloverotuksessa ilmoittaen, että heidän asuinpaikkansa oli Ludwigshafen. He totesivat, että Peter Petersenin Beninissä työskentelystä saamien tanskalaisen työnantajan maksamien tulojen ei pitäisi olla tuloveron alaisia Saksassa ja että Saksan liittotasavallan ja Tanskan kuningaskunnan 22.11.1995 tekemän sopimuksen 15 artiklan mukaan ainoastaan viimeksi mainitulla on toimivalta verottaa palkkatuloja.

16 Petersenit pyysivät toissijaisesti näiden tulojen vapauttamista verosta, koska he katsoivat, että vastaavissa olosuhteissa tulot, jotka ovat peräisin työstä, joka on tehty toisessa valtiossa kehitysaputoiminnassa saksalaisen työnantajan palveluksessa, on vapautettu tuloverosta valtiovarainministeriön ohjeen mukaisesti.

17 Finanzamt Ludwigshafen katsoi vuotta 2003 koskevassa verotuspäätöksessään, että Peter Petersenin tulot olivat kokonaisuudessaan tuloveron alaisia, ja vahvisti tämän veron määräksi 29 718 euroa.

18 Pääasian kantajien tästä päätöksestä tekemä oikaisuvaatimus hylättiin, minkä vuoksi he nostivat kanteen Finanzgericht Rheinland-Pfalzissa.

19 Tämä tuomioistuin toteaa ensiksi näkemyksenään, että tosiseikkojen ja sovellettavan lainsäädännön perusteella Peter Petersenin riidanalaiset tulot kuuluvat lähtökohtaisesti Saksan tuloverotuksen piiriin.

20 Finanzgericht Rheinland-Pfalz toteaa tämän jälkeen, että koska Peter Petersen ei voi vaatia valtiovarainministeriön ohjeessa vahvistettua veroetua siitä syystä, että hänen työnantajansa ei ole ohjeessa tarkoitetulla tavalla ”kotimainen” ja että pääasian kantajan ja hänen työnantajansa toiminta ei kuulu saksalaisen julkisen kehitysavun piiriin, kantajaa verotetaan ankarammin kuin Saksassa asuvaa työntekijää, joka harjoittaa samanlaista toimintaa Saksassa asuvan työnantajan lukuun.

21 Finanzgericht Rheinland-Pfalz toteaa lopuksi, että pääasian kantajan työnantajan toiminta kuuluu SEUT 56 artiklan soveltamisalaan ja että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö saattaa merkitä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen työnantajan palvelujen tarjoamisen perusteetonta rajoitusta. Pääasian kantajan kaltaisessa tilanteessa olevaan työntekijään kohdistuva ankarampi verotus tekee hänen toiminnastaan taloudellisesti vähemmän houkuttelevan, kun sitä verrataan niiden Saksassa asuvien työntekijöiden toimintaan, jotka ovat tehneet samankaltaiset työsopimukset Saksaan sijoittautuneiden ja kehitysavun piirissä työskentelevien yritysten kanssa. Toisen jäsenvaltion työnantaja voi kompensoida tämän verohaitan vain maksamalla korkeampaa bruttopalkkaa, mikä johtaa siihen, että se ottaa palvelukseensa työntekijöitä, jotka asuvat sen valtiossa ja joita verotetaan siellä, joten verohaitta vaikuttaa sen mahdollisuuksiin ottaa palvelukseen päteviä työntekijöitä toisesta jäsenvaltiosta. Työntekijät, joilla on sama pätevyys, rajoittuvat etsimään työtä vain asuinjäsenvaltiostaan.

22 Näin ollen Finanzgericht Rheinland-Pfalz päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko säännös, jonka mukaan valtiossa verovelvollisen henkilön palkkatyöstä saamien tulojen verovapauden edellytyksenä on, että työnantajan kotipaikka on valtion alueella, mutta tällaista verovapautta ei ole, kun työnantajan kotipaikka on jossakin muussa – – jäsenvaltiossa, yhteensopiva EY 49 artiklan – – kanssa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Alustavat huomautukset

Asian kannalta merkityksellinen liikkumisvapaus

23 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian, ja tämän vuoksi unionin tuomioistuimen on tarvittaessa muotoiltava sille esitetty kysymys uudelleen (ks. mm. asia C-286/05, Haug, tuomio 4.5.2006, Kok., s. I-4121, 17 kohta; asia C-420/06, Jager, tuomio 11.3.2008, Kok., s. I-1315, 46 kohta ja asia C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, tuomio 8.12.2011, Kok., s. I-13023, 18 kohta).

24 Myös vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että voidakseen antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle asian ratkaisun kannalta hyödyllisen vastauksen unionin tuomioistuin saattaa joutua ottamaan huomioon sellaisia unionin oikeuden säännöksiä tai määräyksiä, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole viitannut ennakkoratkaisukysymyksissään (ks. mm. asia C-60/03, Wolff & Müller, tuomio 12.10.2004, Kok., s. I-9553, 24 kohta; asia C-153/03, Weide, tuomio 7.7.2005, Kok., s. I-6017, 25 kohta; asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok., s. I-1957, 26 kohta ja em. asia Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, tuomion 19 kohta).

25 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan tässä jäsenvaltiossa asuvan ja siellä yleisesti verovelvollisen saama palkka vapautetaan tuloverosta, kun työnantaja on sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon, mutta sitä ei vapauteta, jos se on sijoittautunut johonkin toiseen jäsenvaltioon.

26 Saksan hallitus ja Euroopan komissio katsovat kuitenkin, ettei pääasiaa voida tutkia SEUT 56 artiklan valossa. Komissio toteaa myös, että kansallista säännöstä, jonka tarkoituksena on rajata vapautus sellaisiin verovelvollisiin, jotka työskentelevät asianomaiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen työntekijän palveluksessa, on tarkasteltava työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen nähden. Saksan hallitus sen sijaan katsoo, ettei myöskään työntekijöiden vapaalla liikkuvuudella ole merkitystä, koska pääasian kantajan riidanalainen työskentely tapahtui kolmannessa valtiossa.

27 On siis ensiksi ratkaistava, onko pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö omiaan vaikuttamaan palvelujen tarjoamisen vapauteen ja työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen, ja jos on, missä määrin.

28 Hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että sen määrittämiseksi, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman EUT-sopimuksessa taatun perusvapauden soveltamisalaan, huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. asia C-233/09, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomio 1.7.2010, Kok., s. I-6649, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Pääasiassa kansallisen lainsäädännön tarkoitus on myöntää tietyin edellytyksin veroetu työntekijän työnantajaltaan saaman palkan osalta. Valtiovarainministeriön ohjeen johdannossa täsmennetään, että palkkatulo, jonka kotimaisen työnantajan työntekijät saavat toisessa valtiossa harjoittamastaan toiminnasta, joka kuuluu kyseisellä ohjeella käyttöön otetun säännöstön alaan, on tuloverosta vapaata.

30 On muistutettava, että yhtäältä SEUT 45 artiklassa tarkoitettuna ”työntekijänä” on pidettävä jokaista, joka tekee aitoa ja todellista työtä, eikä tällöin oteta huomioon sellaista työtä, joka on niin vähäistä, että sitä on pidettävä pelkästään toisarvoisena ja liitännäisenä. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan työsuhteelle on ominaista se, että henkilö tekee tietyn ajanjakson ajan toiselle ja tämän johdon alaisena suorituksia vastiketta vastaan (ks. mm. asia 66/85, Lawrie-Blum, tuomio 3.7.1986, Kok., s. 2121, Kok. Ep. VIII, s. 687, 17 kohta; asia C-138/02, Collins, tuomio 23.3.2004, Kok., s. I-2703, 26 kohta ja asia C-456/02, Trojani, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7573, 15 kohta).

31 Toisaalta on huomattava, että SEUT 57 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan tässä sopimuksessa palveluilla tarkoitetaan suorituksia, joista tavallisesti maksetaan korvaus ja joita määräykset tavaroiden, pääomien tai henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta eivät koske. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa lisäksi, että palvelujen tarjoamisen vapautta koskevat määräykset liittyvät itsenäisten palvelujentarjoajien toimintaan (ks. vastaavasti asia C-398/95, SETTG, tuomio 5.6.1997, Kok., s. I-3091, 7 kohta).

32 Tästä seuraa, että lainsäädäntö, joka koskee sellaisen työntekijän verotusta, joka tekee työnantajalle tämän johdon alaisena suorituksia vastiketta vastaan ja joka siis on työsuhteessa, jolle on ominaista alisteisuussuhde ja palkan maksaminen vastikkeena tehdyistä suorituksista, ja jollaisesta pääasiassa on kyse, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemistä tarkistuksista muuta johdu, kuuluu perussopimuksen työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisalaan.

33 Jos tällaisella lainsäädännöllä on esimerkiksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tai pääasian kantajien mainitseman kaltaisia rajoittavia vaikutuksia johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden työnantajien palvelujen tarjoamisen vapauteen siten, että asianomaiseen jäsenvaltioon sijoittautuneita työnantajia kohdellaan edullisemmin kuin johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneita työnantajia sellaisen pätevän henkilökunnan työhön ottamisessa, joka voidaan lähettää kehitysapuhankkeiden

yhteydessä toiseen valtioon, tällaiset vaikutukset ovat mahdollisen työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksen väistämätön seuraus, eivätkä ne näin ollen oikeuta SEUT 56 artiklaan perustuvaa itsenäistä tarkastelua.

SEUT 45 artiklan sovellettavuus

34 On palautettava mieleen, että kaikki Euroopan unionin kansalaiset, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja tehneet työtä muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan, kuuluvat asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta SEUT 45 artiklan soveltamisalaan (ks. vastaavasti asia C-385/00, de Groot, tuomio 12.12.2002, Kok., s. I-11819, 76 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa lisäksi, että kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla EUT-sopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa unionin kansalaisten kaikenlaista ammattitoiminnan harjoittamista koko unionin alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992, Kok., s. I-4265, Kok. Ep. XIII, s. I-19, 16 kohta; asia C-18/95, Terhoeve, tuomio 26.1.1999, Kok., s. I-345, 37 kohta ja em. asia de Groot, tuomion 77 kohta).

36 Vaikka siis työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan muun muassa varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia työntekijöitä kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin kyseisen valtion omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että jäsenvaltio, josta henkilö on lähtöisin, estää omaa kansalaistaan ottamasta työtä vapaasti vastaan ja tekemästä sitä toisessa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti em. asia Terhoeve, tuomion 27–29 kohta ja em. asia de Groot, tuomion 79 kohta).

37 Analogisesti työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset ovat myös esteenä sille, että verovelvollisen unionin kansalaisen asuinjäsenvaltio estää työn vapaasti vastaanottamisen ja tekemisen toisessa jäsenvaltiossa, myös tilanteessa, jossa tämä toinen jäsenvaltio on jäsenvaltio, jonka kansalainen kyseinen asukas on.

38 Saksan hallitus väittää kuitenkin, ettei pääasiassa voida vedota SEUT 45 artiklaan, koska pääasian kantaja teki riidanalaista työtä kolmannessa valtiossa eikä kahden kyseessä olevan jäsenvaltion välillä ole riittävää yhteyttä. Unionin oikeuden soveltamiseksi työntekijän, joka työskentelee kehitysavun puitteissa kohdennetusti ainoastaan kolmannessa valtiossa, ei voida katsoa harjoittavan samanaikaisesti tai edes pääasiallisesti rajat ylittävää toimintaa unionissa.

39 Tältä osin on palautettava mieleen, että oikeuskäytännössä on jo täsmennetty, että kun asia koskee jäsenvaltion kansalaista, joka on työntekijänä johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön palveluksessa, asia kuuluu lähtökohtaisesti työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien unionin oikeuden säännösten ja määräysten alaan (ks. vastaavasti asia 237/83, Prodest, tuomio 12.7.1984, Kok., s. 3153, 5 kohta).

40 Samoin oikeuskäytännön mukaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevia unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä sovelletaan kaikkien oikeudellisten suhteiden arviointiin, jos näiden suhteiden voidaan joko sen paikan perusteella, jossa ne syntyivät, tai sen paikan perusteella, jossa niillä on vaikutusta, katsoa sijoittuvan unionin alueelle (ks. vastaavasti em. asia Prodest, tuomion 6 kohta).

41 Unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä voidaan nimittäin soveltaa unionin alueen ulkopuolella harjoitettavaan ammattitoimintaan, jos työsuhde säilyttää riittävän läheisen liitynnän tähän alueeseen (ks. vastaavasti mm. em. asia Prodest, tuomion 6 kohta; asia 9/88, Lopes da Veiga, tuomio 27.9.1989, Kok., s. 2989, 15 kohta ja asia C-60/93, Aldewereld, tuomio 29.6.1994, Kok., s. I-2991, 14 kohta).

Tämän periaatteen on katsottava koskevan myös sellaisia tapauksia, joissa työsuhde liittyy riittävällä tavalla jäsenvaltion oikeuteen ja näin ollen asiaa koskeviin unionin oikeuden säännöksiin ja määräyksiin (asia C-214/94, Boukhalfa, tuomio 30.4.1996, Kok., s. I-2253, 15 kohta).

42 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa tällainen liityntä perustuu siihen, että jäsenvaltiossa asuva unionin kansalainen on otettu palvelukseen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneeseen yritykseen, jonka lukuun hän työskentelee. Lisäksi pääasian kantajan mukaan – ja jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tältä osin tekemästä tarkistuksesta muuta johdu – työsopimus hänen ja hänen työnantajansa välillä, joka on Tanskassa sijaitseva yritys, on laadittu Tanskan oikeuden mukaisesti. Kuten Saksan hallitus toteaa – ja jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemästä tarkistuksesta muuta johdu –, Peter Petersen on Tanskan sosiaalivakuutuksen piirissä ja pankkitili, jolle palkka maksetaan, on myös tässä jäsenvaltiossa.

43 Se, että pääasian kantaja on työskennellyt kehitysavun piirissä kohdennetusti ainoastaan kolmannessa valtiossa, ei voi asettaa kyseenalaiseksi edellisessä kohdassa mainittuja liityntöjä unionin oikeuteen, jotka ovat riittäviä, jotta pääasian kantaja voi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa vedota SEUT 45 artiklaan.

Rajoituksen olemassaolo

44 Maassa asuvan verovelvollisen mahdollisuus saada vapautus tuloverosta pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön mukaisesti on veroetu.

45 Tämä etu myönnetään vain, jos Saksassa asuva verovelvollinen on tähän samaan jäsenvaltioon sijoittautuneen työnantajan palveluksessa, ja sitä ei myönnetä, jos verovelvollinen on johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen työnantajan palveluksessa.

46 Kun pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä otetaan näin käyttöön työntekijöiden palkkojen erilainen kohtelu sen mukaan, mihin jäsenvaltioon heidän työnantajansa on sijoittautunut, se on omiaan saamaan kyseiset työntekijät pidättäytymään sellaisen työn vastaanottamisesta, jota tarjoaa muuhun jäsenvaltioon kuin Saksan liittotasavaltaan sijoittautunut työnantaja, ja se merkitsee näin ollen työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoitusta, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 45 artiklassa.

47 Toimenpide, jolla rajoitetaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, voi olla sallittu ainoastaan, jos sillä pyritään EUT-sopimuksen mukaiseen hyväksyttävään tavoitteeseen ja se on perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Tällaisessa tapauksessa kyseessä olevan tavoitteen on lisäksi oltava toteutettavissa toimenpidettä soveltamalla, eikä soveltamisella saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. asia C-325/08, Olympique Lyonnais, tuomio 16.3.2010, Kok., s. I-2177, 38 kohta ja asia C-461/11, Radziejewski, tuomio 8.11.2012, 33 kohta).

48 Saksan hallitus katsoo, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö on perusteltu ennen kaikkea verovalvonnan tehokkuuden varmistamisen tarpeella.

49 Kyseinen hallitus toteaa yhtäältä, että kun työtä tehdään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen elimen lukuun, Saksan veroviranomaisten on vaikea selvittää, täyttyvätkö mahdollisen verovapautuksen edellytykset, koska se ei voi ottaa suoraan yhteyttä kehitysapua hallinnoiviin valtion viranomaisiin, toisin kuin silloin, kun on kyse Saksaan sijoittautuneista elimistä, jotka toimivat Saksan julkisen kehitysavun puitteissa. Toisaalta johdetun oikeuden säännöksiin, jotka koskevat hallinnollista avunantoa verotuksen alalla, ei voida vedota, kun kyse on kolmansissa maissa suoritettavasta valvonnasta.

50 Unionin tuomioistuin on tältä osin jo katsonut, että tarve taata verovalvonnan tehokkuus on sellainen yleiseen etuun liittyvä pakottava syy, jolla EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittaminen voidaan perustella (ks. mm. asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11531, 55 kohta ja asia C-318/10, SIAT, tuomio 5.7.2012, 36 kohta).

51 Jäsenvaltio ei kuitenkaan voi vedota siihen, että on mahdotonta pyytää toista jäsenvaltiota tekemään yhteistyötä selvitysten tekemiseksi tai tietojen hankkimiseksi, perustellakseen tietyn veroedun epäämistä. Mikään ei nimittäin estä kyseessä olevia veroviranomaisia vaatimasta verovelvolliselta sellaista näyttöä, jonka kyseiset viranomaiset katsovat tarpeelliseksi kyseessä olevien verojen ja maksujen asianmukaiseksi määräämiseksi, ja tarvittaessa epäämästä vaadittua verovapautusta, jos tätä näyttöä ei ole esitetty (ks. asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8251, 95 kohta).

52 Edeltä käsin ei voida sulkea pois sitä, että verovelvollinen kykenee esittämään sellaiset asian kannalta merkitykselliset selvitykset, joiden perusteella verottavan jäsenvaltion veroviranomaiset voivat tarkistaa selvästi ja täsmällisesti, että hän täyttää kyseisen veroedun saamisen edellytykset (ks. vastaavasti asia C-254/97, Baxter ym., tuomio 8.7.1999, Kok., s. I-4809, 20 kohta; asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005, Kok., s. I-2057, 25 kohta; em. asia ELISA, tuomion 96 kohta ja em. asia A, tuomion 59 kohta).

53 Pääasiassa valtiovarainministeriön ohjeesta, erityisesti sen VI osasta, johon sisältyvät menettelysäännöt, seuraa, että jotta verovelvollinen voisi saada pääasiassa kyseessä olevan veroedun, hänen on toimitettava toimivaltaiselle viranomaiselle asianmukaiset asiakirjat, jotka osoittavat, että verovapautuksen saamisen edellytykset täyttyvät. Työntekijän on todistettava, että työnantaja on sijoittautunut Saksaan, että viimeksi mainittu harjoittaa toimintaa kehitysavun piirissä ja että hänellä on työsopimus, joka koskee vähintään kolmen kuukauden keskeytyksetöntä työskentelyä sellaisessa valtiossa, jonka kanssa Saksan liittotasavalta ei ole tehnyt sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

54 Toisin kuin Saksan hallitus esittää, kansallinen lainsäädäntö ei näytä edellyttävän mitään sellaista tarkistusten tekemistä kehitysapua hallinnoivissa viranomaisissa – sen paremmin Saksassa kuin toisessa jäsenvaltiossakaan –, joka olisi omiaan aiheuttamaan vaikeuksia Saksan veroviranomaisille.

55 Unionin tuomioistuin on tosin myös katsonut, että kun jäsenvaltion sääntelyssä asetetaan tietyn veroedun saamiselle edellytyksiä, joiden täyttyminen voidaan varmistaa vain kolmannen valtion toimivaltaisilta viranomaisilta saatavilla tiedoilla, tällä jäsenvaltiolla on lähtökohtaisesti oikeus kieltäytyä myöntämästä tätä etua, jos muun muassa sen vuoksi, ettei tällä kyseisellä kolmannella valtiolla ole sopimusperusteista velvollisuutta antaa tietoja, näiden tietojen saaminen viimeksi mainitulta osoittautuu mahdottomaksi (em. asia A, tuomion 63 kohta ja asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009, Kok., s. I-359, 70 kohta). Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetulla neuvoston direktiivillä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) ja hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetulla neuvoston direktiivillä 2011/16/EU (EUVL L 64, s. 1) luotuja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten yhteistyön puitteita ei ole olemassa niiden ja kolmannen valtion toimivaltaisten viranomaisten välillä silloin, kun viimeksi mainittu ei ole antanut mitään keskinäistä apua koskevaa sitoumusta (asia C-48/11, A, tuomio 19.7.2012, 35 kohta).

56 Valtiovarainministeriön ohjeesta seuraa kuitenkin, ettei ole tarpeen esittää näyttöä siitä, että kolmannessa valtiossa harjoitettu toiminta on siellä Saksan tuloveroon verrattavissa olevan veron alaista.

57 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä ei näytetä asetettavan veroedun saamisen edellytykseksi sellaisten edellytysten täyttämistä, joiden noudattaminen voidaan tarkistaa vain hankkimalla tietoja kolmannen valtion toimivaltaisilta viranomaisilta.

58 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevaa rajoitusta ei voida perustella verovalvonnan tehokkuuden varmistamisen tarpeella.

59 Saksan hallitus väittää toiseksi, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön mukaisella veroedulla pyritään kehityspolitiikan tavoitteisiin siten, että kehitysapujärjestöjen palkkakustannukset ovat mahdollisimmat alhaiset. Kyseisen hallituksen mukaan jäsenvaltioiden on voitava vapaasti edistää kohdennetusti veroeduilla ja omien prioriteettiensa perusteella toimintaa, joka kuuluu kunkin jäsenvaltion julkiseen kehitysyhteistyöhön. Pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä luotu verokannustin on sen mukaan tarpeen näiden tavoitteiden toteuttamiseksi, ja Saksan liittotasavallalla ei olisi käytettävissään riittäviä keinoja omien sitoumustensa täyttämiseksi, jos sen pitäisi kannustaa myös muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden järjestöjen toimintaa.

60 Tältä osin on riittävää todeta, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen unionin tuomioistuimelle esittämän kysymyksen kohteena on vain yrityksen Saksaan sijoittautumista koskeva edellytys.

61 Saksan hallitus ei kuitenkaan Saksan kehityspolitiikan tavoitteisiin pyrkimistä koskevilla väitteillään selitä syitä, joiden vuoksi vain Saksaan sijoittautuneiden yritysten voidaan katsoa kykenevän harjoittamaan toimintaa, jolla näiden tavoitteiden saavuttamiseen pyritään.

62 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan tässä jäsenvaltiossa asuvan ja siellä yleisesti verovelvollisen työstä saama palkka vapautetaan tuloverosta, kun työnantaja on sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon, mutta sitä ei vapauteta, jos se on sijoittautunut johonkin toiseen jäsenvaltioon.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan tässä jäsenvaltiossa asuvan ja siellä yleisesti verovelvollisen työstä saama palkka vapautetaan tuloverosta, kun työnantaja on sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon, mutta sitä ei vapauteta, jos se on sijoittautunut johonkin toiseen jäsenvaltioon.

Allekirjoitukset