UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

15 päivänä heinäkuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Työntekijöiden vapaa liikkuvuus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Tulovero – Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva lainsäädäntö – Muusta jäsenvaltiosta kuin asuinjäsenvaltiosta saadut tulot – Vapautuksen laskentatavat asuinjäsenvaltiossa – Tiettyjen veroetujen osan menettäminen

Asiassa C-241/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka tribunal de première instance du Luxembourg (Luxembourgin provinssin alioikeus, Belgia) on esittänyt 1.4.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.6.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

BJ

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot, varapresidentti R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader, M. Safjan ja N. Jääskinen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– BJ, edustajanaan N. Lequeux, avocate,

– Belgian hallitus, asiamiehinään C. Pochet, P. Cottin ja S. Baeyens,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. K. Bulterman ja M. A. M. de Ree,

– Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja V. Uher,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 45 artiklan, SEUT 63 artiklan 1 kohdan ja SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat BJ ja Belgian valtio ja jossa on kyse siitä, että BJ menetti osan niistä veroeduista, joihin hänellä olisi ollut oikeus, jos hän olisi saanut kaikki tulonsa Belgiasta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Belgian ja Luxemburgin välinen verosopimus

3 Belgian kuningaskunnan ja Luxemburgin suurherttuakunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä ja tiettyjen muiden tulo- ja varallisuusveroa koskevien kysymysten selvittämisestä tehdyn, 17.9.1970 allekirjoitetun sopimuksen, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä Belgian ja Luxemburgin välinen verosopimus), 6 artiklan, jonka otsikko on ”Kiinteästä omaisuudesta saadut tulot”, 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Kiinteästä omaisuudesta saatuja tuloja voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa tämä omaisuus sijaitsee.”

4 Mainitun sopimuksen 15 artiklan, jonka otsikko on ”Muut kuin itsenäiset ammatinharjoittajat”, 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Jollei jäljempänä 16, 18, 19 ja 20 artiklan määräyksistä muuta johdu, sopimusvaltiossa asuvan henkilön epäitsenäisestä ansiotyöstään saamaa palkkaa ja muuta vastaavaa tuloa voidaan verottaa vain tässä valtiossa, jollei työ ole tehty toisessa sopimusvaltiossa. Jos työ on siellä tehty, voidaan siitä saatua tuloa verottaa tässä toisessa valtiossa.”

5 Mainitun sopimuksen 23 artiklan, jonka otsikko on ”Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevat määräykset”, 2 kappaleen 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Belgiassa asuvien henkilöiden osalta kaksinkertainen verotus vältetään seuraavasti:

1° Luxemburgista peräisin olevat tulot – lukuun ottamatta 2 ja 3 kappaleessa tarkoitettuja tuloja – ja Luxemburgissa sijaitseva varallisuus, joita voidaan verottaa kyseisessä valtiossa edellisten artiklojen perusteella, vapautetaan verosta Belgiassa. Tämä vapautus ei rajoita Belgian oikeutta ottaa tällä perusteella verosta vapautettuja tuloja ja varallisuutta huomioon verokantaa määrittäessään.”

6 Mainitun sopimuksen 24 artiklan, jonka otsikko on ”Syrjintäkielto”, 4 kappaleen a kohdassa määrätään seuraavaa:

”Belgiassa asuvaa luonnollista henkilöä, jonka ammattituloista yli 50:tä prosenttia verotetaan 7 ja 14–19 artiklan nojalla Luxemburgissa, verotetaan hänen pyynnöstään Luxemburgissa sopimuksen 6, 7 ja 13–19 artiklan mukaan siellä verotettavien tulojensa osalta sellaisen tuloveroprosentin mukaan, jota häneen hänen tilanteensa ja hänen perheensä kulut sekä hänen kaikki tulonsa huomioiden sovellettaisiin, jos hän asuisi Luxemburgissa.”

Belgian oikeus

7 Vuoden 1992 tuloverolain (code des impôts sur les revenus 1992), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä vuoden 1992 tuloverolaki), 131 §:ssä säädetään tulojen verosta vapautetuista osuuksista.

8 Pitkäaikaisten säästötalletusten ja asunnon energiansäästöön liittyvien kulujen perusteella myönnettävistä verovähennyksistä säädetään vastaavasti kyseisen lain 145/1 ja 145/24 §:ssä.

9 Mainitun lain 155 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kansainvälisten sopimusten nojalla vapautetut tulot otetaan huomioon veron määrittämistä varten, mutta veron määrää vähennetään suhteessa vapautettujen tulojen osuuteen kokonaistuloista.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Verovuosina 2006–2011 BJ, jonka verotuksellinen kotipaikka on Belgiassa, harjoitti ammattitoimintaa työntekijänä Luxemburgissa.

11 Lisäksi BJ omistaa Luxemburgissa sijaitsevan huoneiston, joka on vuokrattu luonnolliselle henkilölle asuinkäyttöön, ja kaksi Belgiassa sijaitsevaa kiinteistöä.

12 Belgian ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 6 artiklan 1 kappaleen ja 15 artiklan 1 kappaleen nojalla BJ:n Luxemburgista peräisin olevat kiinteistö- ja ammattitulot olivat Luxemburgissa verotettavaa tuloa ja niitä verotettiin siellä mainitun sopimuksen 24 artiklan 4 kappaleen a kohdan nojalla.

13 Mainitun sopimuksen 23 artiklan 2 kappaleen 1 kohdan ja vuoden 1992 tuloverolain 155 §:n mukaisesti nämä Belgiassa verosta vapautetut tulot otettiin ensiksi huomioon määritettäessä veroa Belgiassa. Toiseksi näin määritettyyn veroon sovellettiin tulojen verosta vapautettujen osuuksien, pitkäaikaisten säästötalletusten ja asunnon energiansäästöön liittyvien kulujen perusteella vuoden 1992 tuloverolain 131 §:ssä, 145/1 §:ssä ja 145/24 §:ssä säädettyjä verovähennyksiä. Kolmanneksi tätä veroa alennettiin vuoden 1992 tuloverolain 155 §:n nojalla sen osuuden mukaisessa suhteessa, jonka Luxemburgissa verosta vapautetut tulot muodostivat BJ:n kokonaistuloista.

14 BJ riitautti Belgian verohallinnolle tekemillään oikaisuvaatimuksilla sen järjestyksen, jossa näihin kahteen ryhmään kuuluvat verovähennykset oli otettu huomioon, ja väitti, että siitä, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kansainvälisten sopimusten nojalla

vapautettuja tuloja koskevaa verovähennystä sovellettiin vasta sen jälkeen, kun tulojen verosta vapautettuihin osuuksiin, pitkäaikaisiin säästötalletuksiin ja asunnon energiansäästöön liittyviin kuluihin perustuvia verovähennyksiä oli sovellettu, seurasi se, että hän ei voinut hyötyä täysimääräisesti näistä veroeduista, samoin kuin se, että hän menetti Luxemburgissa verosta vapautettuja tulojaan vastaavan suhteellisen osan niistä veroeduista, joihin hänellä oli oikeus Belgian lainsäädännön nojalla.

15 Oikaisuvaatimustensa hylkäämisen jälkeen BJ saattoi asian tribunal de première instance du Luxembourgin (Luxembourgin provinssin alioikeus, Belgia) käsiteltäväksi saadakseen kyseiset veroedut kokonaisuudessaan. Kyseinen tuomioistuin katsoo, että BJ menetti suurimman osan näistä veroeduista, koska mainitut vähennykset pienensivät hänen Belgiassa saamistaan tuloista maksettavaa veroa vain hyvin vähän.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tässä yhteydessä ensinnäkin, onko SEUT 45 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle verosäännöstölle. Jos näin olisi, se haluaa tämän jälkeen tietää, voiko tietyillä pääasian ominaispiirteillä olla vaikutusta tähän tulkintaan. Lopuksi kyseinen tuomioistuin pohtii myös sitä, onko – kun otetaan huomioon, että BJ saa tuloja Luxemburgissa omistamansa huoneiston vuokrauksesta – SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä tällaiselle lainsäädännölle.

17 Tässä tilanteessa tribunal de première instance du Luxembourg päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 45 artikla esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, joka toistetaan tai jota ei toisteta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa, ja jonka mukaan verovelvollinen menettää asuinvaltiossa toimitettavan tuloverotuksen yhteydessä osan eduista, jotka koskevat kyseisen tulon verosta vapautettua osuutta ja muita henkilökohtaisia veroetuja (kuten pitkäaikaisia säästötalletuksia eli yksilöllisen henkivakuutussopimuksen vakuutusmaksuja koskevan verovähennyksen ja energiansäästöön liittyviä kuluja koskevan verovähennyksen), koska hän on kyseisenä vuonna saanut myös toisessa jäsenvaltiossa palkkaa, jota on verotettu siellä?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko näin myös, jos verovelvollinen ei saa määrällisesti tai suhteellisesti merkittäviä tuloja asuinvaltiossaan, mutta asuinvaltiolla on silti mahdollisuus myöntää hänelle veroetuja?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko näin myös, jos verovelvollinen on asuinvaltion ja toisen valtion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella hyötynyt tässä toisessa valtiossa siellä verotettavien tulojen osalta henkilökohtaisista veroeduista, joista säädetään tämän toisen valtion verolainsäädännössä, mutta kyseiset veroedut eivät sisällä joitain niistä veroeduista, joihin verovelvollisella on periaatteessa oikeus asuinvaltiossaan?

4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko näin myös, jos tästä viimeksi mainitusta erosta huolimatta verovelvollinen saa tässä toisessa valtiossa vähintään vastaavan suuruisen verovähennyksen kuin sen, jonka hän on menettänyt asuinvaltiossaan?

5) Ovatko vastaukset samat, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaista lainsäädäntöä – joka toistetaan tai jota ei toisteta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa, jonka vuoksi verovelvollinen menettää asuinvaltiossa toimitettavan tuloverotuksen yhteydessä osan eduista, jotka koskevat kyseisen tulon verosta vapautettua osuutta ja muita henkilökohtaisia veroetuja (kuten pitkäaikaisia säästötalletuksia eli yksilöllisen henkivakuutussopimuksen vakuutusmaksuja koskeva verovähennys ja energiansäästöön liittyviä kuluja koskeva verovähennys), koska hän on kyseisenä vuonna saanut myös toisessa jäsenvaltiossa omistamastaan kiinteistöstä vuokratuloja, joita on verotettu siellä – tarkastellaan [SEUT] 63 artiklan 1 kohdan ja [SEUT] 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan kannalta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 45 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion verolainsäädännölle, jonka soveltamisesta seuraa, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen menettää siellä toimitettavan tuloverotuksen yhteydessä osan tämän jäsenvaltion myöntämistä veroeduista sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen saa toisessa jäsenvaltiossa työntekijänä harjoittamastaan ammattitoiminnasta palkkaa, jota verotetaan siellä ja joka on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kansainvälisen sopimuksen nojalla vapautettu verosta asuinjäsenvaltiossa.

19 Aluksi on tarkistettava, sovelletaanko SEUT 45 artiklaa pääasiaan.

20 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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 (tuomio 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasian kantaja asuu Belgiassa ja että hän harjoitti pääasiassa kyseessä olevien verovuosien aikana ammattitoimintaa työntekijänä Luxemburgissa.

22 Näin ollen pääasian kantajan tilanne kuuluu SEUT 45 artiklan soveltamisalaan.

23 Tämän alustavan täsmennyksen jälkeen on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla EUT-sopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa unionin kansalaisten kaikenlaista ansiotyön tekemistä 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 (tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, 77 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Näin ollen SEUT 45 artikla on esteenä kaikille sellaisille kansallisille toimenpiteille, jotka voivat haitata sitä, että unionin kansalaiset käyttävät tässä määräyksessä taattua perusvapautta, tai jotka tekevät sen käytöstä vähemmän houkuttelevaa (tuomio 10.10.2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Lisäksi periaatteessa kaikkien verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvien veroetujen myöntäminen kuuluu jäsenvaltiolle, jossa verovelvollinen asuu, sillä tämän jäsenvaltion on, paitsi poikkeustapauksissa, helpointa arvioida verovelvollisen henkilökohtainen veronmaksukyky, koska tässä valtiossa on verovelvollisen henkilökohtaisten etujen ja varallisuusetujen keskus (tuomio 14.3.2019, Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Tästä seuraa, että nyt käsiteltävässä asiassa Belgian kuningaskunnan, joka on pääasian kantajan asuinjäsenvaltio, tehtävänä on myöntää kantajalle kaikki hänen henkilökohtaiseen tilanteeseensa ja perhetilanteeseensa perustuvat veroedut.

27 Tältä osin on muistutettava, että unionin tuomioistuin on todennut pääasiassa kyseessä olevien veroetujen eli verovähennysten, jotka perustuvat tulojen verosta vapautettuihin osuuksiin, pitkäaikaisiin säästötalletuksiin ja asunnon energiansäästöön liittyviin kuluihin, liittyvän verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen (tuomio 14.3.2019, Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, 33, 40 ja 41 kohta).

28 Pääasiassa kyseessä olevassa verolainsäädännössä säädetään, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kansainvälisten sopimusten nojalla vapautetut tulot lisätään ensin veron perusteeseen, jonka nojalla määritetään niihin Belgiasta peräisin oleviin tuloihin, joita ei ole vapautettu, sovellettava verokanta, ja perusvero lasketaan tämän veron perusteen nojalla. Tulojen verosta vapautettujen osuuksien, pitkäaikaisten säästötalletusten ja asunnon energiansäästöön liittyvien kulujen perusteella myönnettävät verovähennykset kohdistetaan tämän jälkeen perusveroon. Vasta näiden vähennysten tekemisen jälkeen perusveroa vähennetään suhteellisesti siihen osuuteen nähden, jonka kansainvälisten sopimusten nojalla vapautetut tulot muodostavat kokonaistuloista, vuoden 1992 tuloverolain 155 §:n mukaisesti.

29 Kuten unionin tuomioistuin on katsonut, on niin, että koska Belgian verolainsäädännöllä verovähennykset kohdistetaan perusteeseen, joka sisältää yhtä aikaa sellaiset Belgiasta peräisin olevat tulot, joita ei ole vapautettu, ja kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kansainvälisten sopimusten nojalla vapautetut tulot, ja koska viimeksi mainittujen osuus veron perusteena olevista kokonaistuloista vähennetään vasta tämän jälkeen verosta, Belgian verolainsäädännöstä saattaa seurata, että pääasian kantajan kaltainen verovelvollinen menettää osan niistä kaikista veroeduista, jotka hänelle olisi myönnetty, jos kaikki hänen tulonsa olisivat olleet peräisin Belgiasta ja jos verovähennykset olisi näin kohdistettu yksinomaan näihin tuloihin (tuomio 14.3.2019, Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, 31 kohta).

30 Näin ollen pääasian kantajalle on aiheutunut haittaa, koska hän ei ole täysin saanut niitä veroetuja, joihin hänellä olisi ollut oikeus, jos hän olisi saanut kaikki tulonsa Belgiassa (ks. analogisesti tuomio 14.3.2019, Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, 42 kohta).

31 Pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä kohdellaan siten verotuksellisesti eri tavoin unionin kansalaisia, jotka asuvat Belgian kuningaskunnan alueella, heidän tulojensa alkuperän mukaan, mikä saattaa saada heidät luopumaan EUT-sopimuksessa taattujen vapauksien ja etenkin

SEUT 45 artiklassa taatun työtekijöiden vapaan liikkuvuuden käyttämisestä (ks. vastaavasti tuomio 14.3.2019, Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Tästä seuraa, että tällainen lainsäädäntö muodostaa työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksen, joka on lähtökohtaisesti kielletty tässä artiklassa.

33 Tällainen rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sillä tavoitellaan EUT-sopimuksen mukaista hyväksyttävää tavoitetta ja jos sitä voidaan pitää oikeutettuna yleiseen etuun liittyvistä pakottavista syistä. Lisäksi mainitun toimenpiteen soveltamisella on tällaisessa tapauksessa voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 14.3.2019, Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Nyt käsiteltävässä asiassa Belgian hallitus, sen enempää kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuinkaan, ei esitä mitään oikeuttamisperustetta vaan katsoo, että ensimmäinen kysymys on olennaisilta osiltaan samanlainen kuin 12.12.2002 annettuun tuomioon de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) ja 14.3.2019 annettuun tuomioon Jacob ja Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205) johtaneissa asioissa esitetty kysymys ja että siihen on näin ollen vastattava myöntävästi.

35 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion verolainsäädännölle, jonka soveltamisesta seuraa, että tässä jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen menettää siellä toimitettavan tuloverotuksen yhteydessä osan tämän jäsenvaltion myöntämistä veroeduista sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen saa toisessa jäsenvaltiossa työntekijänä harjoittamastaan ammattitoiminnasta palkkaa, jota verotetaan siellä ja joka on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kansainvälisen sopimuksen nojalla vapautettu verosta ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

Toinen kysymys

36 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että kyseinen verovelvollinen ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiossaan mutta tällä valtiolla on silti mahdollisuus myöntää hänelle veroetuja.

37 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio, jossa verovelvollinen työskentelee, on velvollinen ottamaan henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioon ainoastaan silloin, kun verovelvollinen saa kaikki tai lähes kaikki veronalaiset tulonsa tässä jäsenvaltiossa tekemästään työstä ja kun hän ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiossa, minkä vuoksi asuinjäsenvaltio ei pysty myöntämään kyseiselle henkilölle etuja, jotka perustuvat hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamiseen (tuomio 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että näin on silloin, kun kyseinen verovelvollinen ei ole saanut asuinjäsenvaltionsa alueelta mitään tuloja tai hän on saanut niin vähäisiä tuloja, ettei kyseinen jäsenvaltio kykene myöntämään hänelle etuja, jotka johtuvat hänen kokonaistulojensa ja henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamisesta (tuomio 9.2.2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, 39 kohta).

39 Ratkaiseva arviointiperuste nimittäin on edelleen se, että jäsenvaltion on mahdotonta ottaa verotuksessa huomioon verovelvollisen henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta riittävien veronalaisten tulojen puuttumisen johdosta, kun taas tällainen huomioon ottaminen on riittävien tulojen vuoksi mahdollista muualla (tuomio 9.2.2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, 42 kohta).

40 Näin ei kuitenkaan selvästikään ole pääasiassa, koska ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että riippumatta pääasian kantajan asuinjäsenvaltiossaan saamien tulojen määrästä ja niiden osuudesta hänen kokonaistuloistaan, nämä tulot riittävät siihen, että kyseinen jäsenvaltio kykenee verottamaan niitä ja myöntämään hänelle pääasiassa kyseessä olevien verovähennysten kaltaisia etuja, jotka johtuvat hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamisesta.

41 Vaikka pääasian kantaja saakin suurimman osan tuloistaan Luxemburgista, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että hän saa riittävästi tuloja Belgiasta, jotta hänen henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa voidaan ottaa huomioon tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa veroetujen myöntämiseksi.

42 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että sillä seikalla, että kyseinen verovelvollinen ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiossaan, ei ole merkitystä ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta, koska kyseinen jäsenvaltio kykenee myöntämään hänelle kyseessä olevat veroedut.

Kolmas kysymys

43 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että kyseinen verovelvollinen on asuinjäsenvaltionsa ja työskentelyjäsenvaltionsa välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella hyötynyt tässä toisessa valtiossa siellä toimitettavan tuloverotuksen yhteydessä veroeduista, joista säädetään tämän toisen valtion verolainsäädännössä, jos kyseiset veroedut eivät sisällä joitain niistä veroeduista, joihin verovelvollisella on periaatteessa oikeus ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

44 Tässä yhteydessä on muistutettava, että koska unionissa ei ole toteutettu yhtenäistämis- eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä, jäsenvaltiot saavat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyillä kahdenvälisillä tai monenvälisillä sopimuksilla vapaasti muuttaa sitä vastavuoroisuussuhdetta, joka on toisaalta sen seikan, että asuinvaltio ottaa huomioon asukkaidensa kaikki tulot, ja toisaalta sen seikan välillä, että asuinvaltio ottaa huomioon myös heidän henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa kokonaisuudessaan. Asuinvaltio voi siten sopimusteitse vapautua velvollisuudestaan ottaa sen alueella asuvien ja osaksi ulkomailla taloudellista toimintaansa harjoittavien verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne kokonaisuudessaan huomioon (tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, 99 kohta).

45 Lisäksi asuinvaltio voi myös vapautua tästä velvollisuudesta, jos se katsoo, että yksi tai useampi työskentelyvaltio myöntää jopa silloin, kun sopimusta ei ole, niiden verottamien tulojen osalta etuja, joissa otetaan huomioon sellaisten verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, jotka eivät asu kyseisten valtioiden alueella, mutta jotka saavat sieltä veronalaisia tuloja (tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, 100 kohta).

46 Kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi käytettyjen mekanismien tai kansallisten verojärjestelmien, joiden seurauksena kaksinkertainen verotus poistuu tai lieventyy, on kuitenkin varmistettava kyseisten jäsenvaltioiden verovelvollisille, että heidän koko henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa otetaan kokonaisuudessaan asianmukaisesti huomioon siitä riippumatta, miten kyseiset jäsenvaltiot ovat jakaneet tämän velvollisuuden, koska muussa tapauksessa päädyttäisiin työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa yhteensoveltumattomaan epäyhdenvertaiseen kohteluun, joka ei missään tapauksessa seuraisi kansallisten verolainsäädäntöjen välisistä eroista (tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, 101 kohta ja tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 70 kohta).

47 Nyt käsiteltävässä asiassa on yhtäältä todettava, ettei Belgian ja Luxemburgin välisen verosopimuksen määräyksistä ilmene, että Belgian kuningaskunta olisi mainitun sopimuksen nojalla vapautunut velvollisuudestaan ottaa alueellaan asuvien ja osaksi Luxemburgissa taloudellista toimintaansa harjoittavien verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne kokonaisuudessaan huomioon.

48 Kyseisen sopimuksen 24 artiklan 4 kappaleen a kohdassa näet määrätään, että kyseisen verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne otetaan huomioon ainoastaan määritettäessä hänen Luxemburgissa verotettaviin tuloihinsa sovellettavaa keskimääräistä veroprosenttia, mutta siinä ei vapauteta Belgian kuningaskuntaa tästä velvollisuudesta.

49 Toisaalta pääasiassa kyseessä olevassa verolainsäädännössä ei vahvisteta minkäänlaista yhteyttä kyseisen jäsenvaltion asukkailleen myöntämien veroetujen ja niiden veroetujen välillä, joita he voivat saada jossakin muussa jäsenvaltiossa toimitettavan verotuksen yhteydessä (tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 73 kohta), koska ensin mainittujen etujen osittainen menettäminen ei aiheudu vastaavien veroetujen saamisesta Luxemburgissa, vaan se on luonteeltaan automaattista silloin, kun verovelvolliset saavat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kansainvälisten sopimusten nojalla vapautettuja tuloja.

50 Lisäksi on niin, että pääasian kantajan työskentelyjäsenvaltiossa hänen henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa otetaan huomioon vain osittain, koska – kuten kolmannen kysymyksen sanamuodostakin ilmenee – ne veroedut, joista hän on hyötynyt toisessa valtiossa saamiensa siellä verotettavien tulojen osalta, eivät sisällä joitain niistä veroeduista, joihin verovelvollisella on periaatteessa oikeus asuinjäsenvaltiossaan eli Belgian kuningaskunnassa ja joista hän menettää osan mainitun lainsäädännön soveltamisen nojalla.

51 Näin ollen Belgian ja Luxemburgin välisessä verosopimuksessa kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi käytetyillä mekanismeilla tai pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella verojärjestelmällä ei voida taata henkilöille, joiden verotuksellinen kotipaikka on Belgiassa, että heidän koko henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa otetaan kokonaisuudessaan asianmukaisesti huomioon työskentelyjäsenvaltiossa.

52 Kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen ei vaikuta se, että kyseinen verovelvollinen on asuinjäsenvaltion ja työskentelyjäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella hyötynyt tässä toisessa jäsenvaltiossa siellä toimitettavan tuloverotuksen yhteydessä veroeduista, joista säädetään tämän toisen valtion verolainsäädännössä, koska kyseisessä

sopimuksessa ei määrätä eikä asuinjäsenvaltion verolainsäädännössä säädetä näiden veroetujen huomioon ottamisesta ja koska kyseiset veroedut eivät sisällä joitain niistä veroeduista, joihin verovelvollisella on periaatteessa oikeus asuinjäsenvaltiossaan.

Neljäs kysymys

53 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään lähinnä, vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että kyseinen verovelvollinen on saanut työskentelyjäsenvaltiossaan vähintään vastaavan suuruisen verovähennyksen kuin ne veroedut, jotka hän on menettänyt asuinjäsenvaltiossaan.

54 Tässä yhteydessä on muistutettava, että jäsenvaltio ei voi vedota etuun, jonka toinen jäsenvaltio – nyt käsiteltävässä asiassa jäsenvaltio, jossa kyseinen verovelvollinen työskentelee ja josta hän saa olennaisen osan tuloistaan – myöntää yksipuolisesti, välttääkseen velvoitteet, jotka sillä on EUT-sopimuksen nojalla (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Pääasiassa kyseessä olevan verolainsäädännön soveltamisesta seuraa, että BJ:n kaltainen Belgiassa asuva ja siellä verotettavaa tuloa saava verovelvollinen menettää automaattisesti osan niistä veroeduista, joihin hänellä on kyseisen lainsäädännön nojalla lähtökohtaisesti oikeus, kun hän saa toisessa jäsenvaltiossa tuloja, jotka on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla vapautettu verosta Belgiassa. Juuri tämä edun automaattinen menetys loukkaa työntekijöiden oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen riippumatta mainitun verovelvollisen verokohtelusta tässä toisessa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 62 kohta).

56 Näin ollen asuinjäsenvaltio ei voi, välttääkseen SEUT 45 artiklan mukaiset velvoitteensa, vedota siihen, että pääasian kantajan henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne on otettu Luxemburgissa osittain huomioon hänen siellä saamiaan tuloja verotettaessa ja että hän on tästä syystä voinut hyötyä siellä veroedusta, tämän edun suuruudesta riippumatta.

57 Lisäksi on muistutettava, että tämän tuomion 25, 37 ja 46 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan asuinjäsenvaltiolla ja tarvittaessa työskentelyjäsenvaltiolla on velvollisuus varmistaa verovelvollisilleen, että heidän henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa otetaan asianmukaisesti huomioon kokonaisuudessaan.

58 Siitä, että pääasian kantaja sai Luxemburgissa verovähennyksen, joka vastasi vähintään hänen Belgiassa menettämiensä veroetujen määrää, ei voida kuitenkaan päätellä, että hänen henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa on otettu kokonaisuudessaan huomioon, varsinkin kun on ilmeistä, että tämän tilanteen huomioon ottaminen on vain osittaista, koska kyseinen verovähennys ei sisällä joitain niistä veroeduista, joihin verovelvollisella on periaatteessa oikeus Belgiassa.

59 Kuten tämän tuomion 48 kohdassa on todettu, Belgian ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 24 artiklan 4 kappaleen a kohdassa määrätään lisäksi, että kyseisen verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne otetaan huomioon ainoastaan määritettäessä hänen Luxemburgissa verotettaviin tuloihinsa sovellettavaa keskimääräistä veroprosenttia.

60 Neljänteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä ei ole sillä, että kyseinen verovelvollinen on saanut työskentelyjäsenvaltiossaan verovähennyksen, jonka määrä vastaa vähintään niitä veroetuja, jotka hän on menettänyt asuinjäsenvaltiossaan.

Viides kysymys

61 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee viidennellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko SEUT 63 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion verolainsäädännölle, jonka soveltamisesta seuraa, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen menettää osan tämän jäsenvaltion myöntämistä veroeduista sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen saa toisessa jäsenvaltiossa omistamastaan asunnosta tuloja, joita verotetaan siellä ja jotka on vapautettu verosta asuinjäsenvaltiossa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kansainvälisen sopimuksen nojalla.

62 SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

63 Tässä yhteydessä on muistutettava, että toimenpiteisiin, jotka SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään kiinteistösijoituksia muissa jäsenvaltioissa (tuomio 12.4.2018, komissio v. Belgia, C-110/17, EU:C:2018:250, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevien verovuosien aikana BJ sai tuloja Luxemburgissa sijaitsevan asunnon vuokrauksesta asuinkäyttöön.

65 Näin ollen SEUT 63 artiklaa sovelletaan pääasiaan.

66 Tässä yhteydessä on todettava, että pääasiassa kyseessä olevaa verolainsäädäntöä, sellaisena kuin se on selostettu erityisesti tämän tuomion 28 kohdassa, sovelletaan kaikkiin tuloihin, jotka on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kansainvälisen sopimuksen nojalla.

67 Luxemburgissa sijaitsevista kiinteistöistä peräisin olevia tuloja verotetaan Belgian ja Luxemburgin välisen verosopimuksen nojalla tässä jäsenvaltiossa ja ne on vapautettu verosta Belgiassa.

68 Koska pääasiassa kyseessä olevalla verolainsäädännöllä verovähennykset kohdistetaan perusteeseen, joka sisältää yhtä aikaa sellaiset Belgiasta peräisin olevat tulot, joita ei ole vapautettu, ja kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kansainvälisten sopimusten nojalla vapautetut tulot, ja koska viimeksi mainittujen osuus veron perusteena olevista kokonaistuloista vähennetään vasta tämän jälkeen verosta, mainitun verolainsäädännön soveltamisesta aiheutuu pääasian kantajalle – samalla tavalla kuin hänen Luxemburgissa harjoittamastaan ammattitoiminnasta saamien tulojen osalta – kuitenkin haittaa siitä syystä, että hän menettää osan niistä veroeduista, joihin hänellä olisi ollut oikeus, jos kaikki hänen tulonsa olisivat olleet peräisin Belgiassa sijaitsevista kiinteistöistä.

69 Näin ollen kyseisellä lainsäädännöllä kohdellaan Belgiassa asuvia verovelvollisia eri tavoin sen mukaan, ovatko heidän saamansa tulot peräisin Belgiassa vai muussa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, mikä on omiaan saamaan heidät luopumaan kiinteistösijoitusten tekemisestä muissa jäsenvaltioissa kuin Belgian kuningaskunnassa.

70 Näin ollen kyseinen lainsäädäntö muodostaa SEUT 63 artiklan 1 kohdassa lähtökohtaisesti kielletyn pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

71 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan se, mitä SEUT 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella.

72 Tätä määräystä on pääomien vapaata liikkuvuutta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen sitä ei voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin valtioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa EUT-sopimuksen kanssa (tuomio 11.9.2014, Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73 Mainitussa määräyksessä määrättyä poikkeusta itseään nimittäin rajoittaa SEUT 65 artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista” (tuomio 11.9.2014, Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

74 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on erotettava SEUT 65 artiklan 3 kohdassa kielletystä syrjinnästä. Jotta kansallisen verosäännöstön voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perussopimuksen määräysten kanssa, siinä säädetyn erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettua yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. vastaavasti tuomio 12.4.2018, komissio v. Belgia, C-110/17, EU:C:2018:250, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

75 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava yhtäältä, että Belgian ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 6 artiklan ja 23 artiklan 2 kappaleen 1 kohdan, niitä yhdessä luettuina, ja vuoden 1992 tuloverolain 155 §:n nojalla Belgian kuningaskunta on säätänyt henkilöiden, joiden verotuksellinen kotipaikka on Belgiassa, osalta progressioehtoisen vapautusmenetelmän, jonka mukaan silloin, kun Luxemburgissa sijaitsevista kiinteistöistä saadut tulot ovat veronalaisia siellä ja vapautettuja verosta Belgiassa, nämä tulot otetaan huomioon määritettäessä verokantaa, jota sovelletaan Belgiassa verotettaviin tuloihin.

76 Kyseinen vapautusmenetelmä mahdollistaa sen varmistamisen, että asuinjäsenvaltio voi ottaa verovelvollisen tulot, jotka on vapautettu verosta asuinjäsenvaltiossa, kuitenkin huomioon progressiivisuussäännön soveltamiseksi laskettaessa verovelvollisen muihin tuloihin kohdistuvan veron määrää (ks. vastaavasti tuomio 11.9.2014, Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

77 Unionin tuomioistuin on todennut tässä yhteydessä, että tällaisen säännöstön tavoitteena on sen välttäminen, että asuinjäsenvaltiossa sovelletaan verovelvollisen, joka omistaa muussa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön, verotettaviin tuloihin verokantaa, joka on alempi kuin verovelvollisten, jotka omistavat vastaavia kiinteistöjä asuinjäsenvaltiossa, tuloihin sovellettava verokanta (tuomio 11.9.2014, Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, 31 kohta).

78 Kyseisen tavoitteen valossa verovelvollisten, jotka ovat hankkineet kiinteistön asuinjäsenvaltiostaan, tilanne on näin ollen rinnastettavissa sellaisten verovelvollisten tilanteeseen, jotka ovat hankkineet tällaisen kiinteistön muusta jäsenvaltiosta (tuomio 11.9.2014, Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, 32 kohta).

79 Toisaalta Belgian hallitus, sen enempää kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuinkaan, ei ole vedonnut mihinkään yleistä etua koskevaan pakottavaan syyhyn, jolla voitaisiin perustella pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä käyttöön otettu erilainen kohtelu näiden kahden verovelvollisten ryhmän välillä.

80 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansallista verolainsäädäntöä ei voida pitää perussopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten, erityisesti SEUT 63 artiklan 1 kohdan ja SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan, mukaisena.

81 Edellä esitetyn perusteella viidenteen kysymykseen on vastattava, että SEUT 63 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion verolainsäädännölle, jonka soveltamisesta seuraa, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen menettää osan tämän jäsenvaltion myöntämistä veroeduista sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen saa toisessa jäsenvaltiossa omistamastaan asunnosta tuloja, joita verotetaan siellä ja jotka on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kansainvälisen sopimuksen nojalla vapautettu verosta asuinjäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

82 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:

1) SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion verolainsäädännölle, jonka soveltamisesta seuraa, että tässä jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen menettää siellä toimitettavan tuloverotuksen yhteydessä osan tämän jäsenvaltion myöntämistä veroeduista sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen saa toisessa jäsenvaltiossa työntekijänä harjoittamastaan ammattitoiminnasta palkkaa, jota verotetaan siellä ja joka on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kansainvälisen sopimuksen nojalla vapautettu verosta ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

2) Sillä seikalla, että kyseinen verovelvollinen ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiossaan, ei ole merkitystä ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen kannalta, koska kyseinen jäsenvaltio kykenee myöntämään hänelle kyseessä olevat veroedut.

3) Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavaan vastaukseen ei vaikuta se, että kyseinen verovelvollinen on asuinjäsenvaltion ja työskentelyjäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella hyötynyt tässä toisessa jäsenvaltiossa siellä toimitettavan tuloverotuksen yhteydessä veroeduista, joista säädetään tämän toisen valtion verolainsäädännössä, koska kyseisessä sopimuksessa ei määrätä eikä asuinjäsenvaltion verolainsäädännössä säädetä näiden veroetujen huomioon ottamisesta ja koska kyseiset veroedut eivät sisällä joitain niistä veroeduista, joihin verovelvollisella on periaatteessa oikeus asuinjäsenvaltiossaan.

4) Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä ei ole sillä, että kyseinen verovelvollinen on saanut työskentelyjäsenvaltiossaan verovähennyksen, jonka määrä vastaa vähintään niitä veroetuja, jotka hän on menettänyt asuinjäsenvaltiossaan.

5) SEUT 63 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion verolainsäädännölle, jonka soveltamisesta seuraa, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen menettää osan tämän jäsenvaltion myöntämistä veroeduista sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen saa toisessa jäsenvaltiossa omistamastaan asunnosta tuloja, joita verotetaan siellä ja jotka on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kansainvälisen sopimuksen nojalla vapautettu verosta asuinjäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset