JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
19 päivänä syyskuuta 1995 *

1. Esillä olevassa asiassa komissio vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että koska Luxemburgin suurherttuakunta on pysyttänyt voimassa sellaiset säännökset, joiden mukaan jäsenvaltion kansalaisen työntekijänä saamista palkoista tai palkkioista liikaa perittyjä veroja ei voida palauttaa, jos työntekijä asui Luxemburgissa tai työskenteli siellä palkattuna työntekijänä ainoastaan osan vuodesta, se on jättänyt täyttämättä perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdan ja työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen N:o 1612/68 [1] (jäljempänä asetus) 7 artiklan 2 kohdan mukaan sille kuuluvat velvollisuudet.

Kansallinen lainsäädäntö

2. Luxemburgin tuloverolainsäädännön keskeiset säännökset voidaan tiivistää seuraavasti: Loi sur l'impôt sur le revenun (tuloverolaki, jäljempänä LIR) 153 pykälän mukaan niitä verovelvollisia, joiden työstään saamat tulot ylittävät tietyn kynnyksen tai joilla on huomattavia tuloja, joista ei pidätetä veroa lähteellä, verotetaan säännönmukaisessa verotuksessa (*par voie d'assiette*). Heidän on tehtävä viranomaisille vuosittainen veroilmoitus, [2] jonka perusteella viranomaiset laativat verolipun (*bulletin d'impôt*). Saatuaan verolipun verovelvollisten on suoritettava maksuunpantu vero, tai jos heiltä on jo peritty lähteellä pidätettyä veroa, jäljellä oleva osa maksuunpannusta verosta (LIR:n 154 pykälän 1—3 momentti). Jos verovelvollisilta on peritty liikaa veroa, kuitataan liikaa perityllä verolla muita verosaatavia, tai jollei verosaatavia ole, liikaa peritty vero palautetaan verovelvolliselle viran puolesta (154 pykälän 5 momentti).

3. Niihin pysyvästi maassa asuviin, joiden tulot ovat ennen kaikkea palkatusta työstä saatuja lähteellä verotettavia, veroilmoituksen perusteella toimitettavan säännönmukaisen verotuksen kynnyksen alapuolelle jääviä tuloja (LIR:n 145 pykälä), sovelletaan yksinkertaistettua menettelyä. Näiden verovelvollisten ei ole tehtävä veroilmoitusta. [3] Jokaisen verovuoden lopussa veroviranomaiset taikka työnantaja tai eläkelaitos tekevät laskelman (*décompte annuel*) määrittääkseen, onko lähteellä pidätettyä veroa palautettava (LIR:n 145 pykälän soveltamisesta 9.3.1992 annetun suurherttuan asetuksen 2 pykälä).

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — EYVL L 257, s. 2.

2 — Winandy, Jean-Pierre: Les impôts sur le revenu et sur la fortune au Luxembourg, Editions Promoculture, s. 271.

3 — Winandy, ibid.

4. Henkilöillä, jotka tulevat maahan tai lähtevät sieltä verovuoden aikana, ei yleensä ole oikeutta veronpalautukseen kummankaan menettelyn mukaisesti. LIR:n 154 pykälän 6 momentissa säädetään seuraavaa:

"Palautusta ei suoriteta palkoista ja palkkioista pidätetystä verosta, jos veronpidätys koskee sellaisia palkattuja työntekijöitä, jotka ovat maassa asuvia verovelvollisia ainoastaan osan vuotta sen vuoksi, että he joko tulevat maahan tai lähtevät sieltä vuoden aikana."

LIR:n 145 pykälässä säädetään lisäksi seuraavaa:

"Työntekijällä tai eläkkeensaajalla, jota ei veroteta veroilmoituksen perusteella toimitettavassa säännönmukaisessa verotuksessa, on oikeus veronpidätysten oikaisuun vuosittaisen laskelman perusteella. Oikeus laskelmaan on ainoastaan sellaisella verovelvollisella, jonka verotuksellinen kotipaikka tai tavanomainen oleskelupaikka on verovuoden 12 kuukauden ajan ollut Luxemburgissa, ja sellaisella verovelvollisella, joka siitä huolimatta, ettei hän ole täyttänyt mainittua edellytystä, on työskennellyt siellä palkattuna työntekijänä vähintään yhdeksän kuukautta verovuodesta ja harjoittanut toimintaansa yhtäjaksoisesti tämän ajan."

5. Jos tällaiset henkilöt katsovat maksaneensa liikaa veroa, he voivat hakea veroviranomaisilta veronpalautusta kohtuullisuussyistä Abgabenordnungin (veroja koskeva yleislaki) 131 pykälän 1 momentin mukaisesti. Abgabenordnungin 131 pykälän 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Valtiovarainministeriö voi myöntää erityistapauksissa (myös useita henkilöitä koskevissa erityistapauksissa, kuten esimerkiksi myrskyn aiheuttamien vahinkojen yhteydessä tai muissa poikkeuksellisissa oloissa) vapautuksen valtionverosta kokonaan tai osittain, jos sen periminen olisi kohtuutonta, ottaen huomioon esillä olevan yksittäistapauksen, taikka määrätä tällaisissa tapauksissa, että jo peritty valtionvero palautetaan tai että sillä kuitataan muita verosaatavia."

6. Tämän säännöksen mukaisesti esitetyistä hakemuksista päättää verojohtaja. Vaikka, kuten jäljempänä selitetään, tämän säännöksen perusteella tehdystä verojohtajan päätöksestä voidaan valittaa Conseil d'Etat'han, ne säännöt, joiden perusteella lasketaan verovelvollisen maksettava vero ja siten mahdollinen veronpalautus, eivät ilmeisesti perustu mihinkään lainsäännökseen suoraan, vaan verojohtajan noudattamaan hallinnolliseen käytäntöön. Vaikuttaa siltä, että mainitut säännöt vastaavat sitä menetelmää, jota sovelletaan

Luxemburgissa verojärjestelmän progressiivisuuden suojaamiseksi maassa asuvan verovelvollisen saadessa ulkomailta sellaisia tuloja, jotka ovat verovapaita Luxemburgissa kaksinkertaisesta verotuksesta tehdyn sopimuksen perusteella; katso LIR:n 134 pykälä.

Asiassa Biehl annettu tuomio

7. Luxemburgin Conseil d'Etat pyysi asiassa Biehl [4] ennakkoratkaisua yhteisöjen tuomioistuimelta voidakseen arvioida sitä, oliko LIR:n 154 pykälän 6 momentti yhteisön oikeuden mukainen. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdan vastaista on se, että jäsenvaltio antaa sellaisia säännöksiä, joissa palautusta ei tehdä sellaisten jäsenvaltioiden kansalaisten työntekijöinä saamista palkoista ja palkkioista pidätetystä verosta, jotka ovat maassa asuvia verovelvollisia ainoastaan osan vuotta sen vuoksi, että he tulevat maahan tai lähtevät sieltä verovuoden aikana.

8. Yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa:

"Perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdan mukaan työntekijöiden vapaa liikkuvuus merkitsee sitä, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä erityisesti palkkauksessa poistetaan.

Periaatteella, joka koskee yhdenvertaista kohtelua palkkauksessa, ei olisi merkitystä, jos sitä voitaisiin loukata tuloverotusta koskevilla syrjivillä kansallisilla säännöksillä. Tämän vuoksi neuvosto on säätänyt työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun asetuksen (ETY) N:o 1612/68 7 artiklassa ..., että jäsenvaltion kansalaisen on saatava toisen jäsenvaltion alueella työntekijänä samat verotukseen liittyvät edut kuin toisen valtion kansalaisten." [5]

9. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että vaikka Luxemburgin säännöissä asetettua pysyvän asumisen perustetta sovellettiin asianomaisen verovelvollisen kansalaisuudesta riippumatta määritettäessä sitä, oliko verovelvollisella oikeus veronpalautukseen, oli olemassa vaara, että tällainen peruste vaikuttaisi erityisesti sellaisten verovelvollisten vahingoksi, jotka olivat toisten jäsenvaltioiden kansalaisia.

10. Yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi Luxemburgin hallituksen väitteen siitä, että palautusten epääminen oli tarpeen Luxemburgin verojärjestelmän progressiivisuuden suojaamiseksi. Se hylkäsi myös väitteen, jonka

4 — Asia C-175/88 (Kok. 1990, s. I-1779).

5 — Tuomion 11 ja 12 kohta.

mukaan syrjinnän poisti sellainen hakemusmenettely (*procédure gracieuse*), jossa verovelvolliset voivat vaatia kohtuullisuussyistä veronpalautusta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Luxemburg ei ollut osoittanut yhtään sellaista säännöstä, jonka perusteella veroviranomaisilla oli kaikissa tapauksissa velvollisuus oikaista 154 pykälän 6 momentista aiheutuvat syrjivät seuraukset.

Menettely

11. Komissio osoitti Luxemburgille 27.11.1989, eli ennen kuin yhteisöjen tuomioistuin antoi tuomionsa asiassa Biehl, perustamissopimuksen 169 artiklan mukaisen virallisen huomautuksen, jossa se väitti, että LIR:n 145 pykälä ja 154 pykälän 6 momentti olivat perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdan ja asetuksen 7 artiklan 2 kohdan vastaisia.

12. Luxemburgin viranomaiset eivät vastanneet tähän viralliseen huomautukseen.

13. Komissio toisti 4.2.1992 antamassaan perustellussa lausunnossa kannan, jonka se oli jo esittänyt virallisessa huomautuksessaan 27.11.1989, ja vetosi asiassa Biehl annettuun tuomioon. Luxemburgin viranomaiset vastasivat 12.5.1992 perusteltuun lausuntoon.

14. Koska annettu vastaus ei tyydyttänyt komissiota, se nosti 3.6.1994 nyt käsiteltävänä olevan kanteen. Komissio väittää, että LIR:n 145 pykälä ja 154 pykälän 6 momentti ovat yhteisön oikeuden vastaisia, koska niiden perusteella sellaisilta työntekijöiltä, jotka lähtevät maasta tai tulevat sinne verovuoden aikana, evätään oikeus saada liikaa perityn veron palautus, joka taas myönnetään maassa pysyvästi asuville. Näillä säännöksillä rajoitetaan siten syrjivästi siirtotyöläisten liikkuvuutta. Komissio korostaa, että Luxemburg ei ole muuttanut LIR:n 154 pykälän 6 momenttia noudattaakseen yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Biehl antamaa tuomiota ja että Luxemburgin Conseil d'Etat on katsonut soveltaessaan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Biehl antamaa ratkaisua, että LIR:n 154 pykälän 6 momentti on yhteisön oikeuden vastainen. Komissio katsoo, että silloin kun keskeisiä kansallisia säännöksiä ei ole nimenomaisesti muutettu, perustamissopimuksessa myönnettyjen oikeuksien suojaa ei taata asianmukaisesti sillä, että siirtotyöläinen voi esittää veronpalautusta kohtuullisuussyistä koskevan hakemuksen.

15. Luxemburgin hallitus vastaa, että LIR:n 145 pykälää ja 154 pykälän 6 momenttia on tarkasteltava yhdessä Abgabenordnungin 131 pykälän 1 momentissa säädetyn menettelyn kanssa. Luxemburgin hallitus väittää, että yhteisöjen tuomioistuin ei ollut asiassa Biehl ottanut riittävästi huomioon tätä säännöstä, johon se vetosi vasta suullisessa käsittelyssä. Tämän säännöksen mukaisesti tehdyt päätökset eivät ole kokonaan vapaasti harkittavissa ja niistä voidaan valittaa Conseil d'Etat'han.

Luxemburgin hallitus lisää, että veronpalautusta vuosittaisen laskelman perusteella hakeville henkilöille annetaan lomakkeet, joissa ilmoitetaan, että he voivat hakea veronpalautusta kohtuullisuussyistä.

Käsittelen kumpaakin ongelmaa erikseen.

Selvien ja sitovien säännösten puuttuminen

Kysymykset

16. Asia antaa mielestäni aiheen tarkastella kahta seuraavaa perusongelmaa:

1) Myönnetäänkö Luxemburgin lainsäädännössä maahan tuleville tai sieltä lähteville työntekijöille oikeus liikaa perityn veron palautukseen ja perustuuko tämä oikeus riittävän selviin oikeudellisiin säännöksiin?

2) Syrjitäänkö Luxemburgin viranomaisten käytännössä soveltamalla veronpalautuksen laskemista koskevalla menetelmällä sellaisia henkilöitä, jotka tulevat Luxemburgiin tai lähtevät sieltä verovuoden aikana, ja onko perusteltavissa se, että näihin henkilöihin sovelletaan erilaista veronpalautusmenettelyä kuin maassa pysyvästi asuviin?

17. Mielestäni komission kanne on hyväksyttävä, koska Luxemburg ei ole muuttanut lainsäädäntöään siten, että verovuoden aikana maahan tuleville tai sieltä lähteville henkilöille myönnettäisiin selvästi oikeus saada liikaa maksetun veron palautus. Asiassa Schumacker annetulla tuomiolla toistettiin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Biehl tekemä ratkaisu, jonka mukaan perustamissopimuksen 48 artiklan vaatimukset eivät täyty sillä, että siirtotyöläinen voi vaatia veronpalautusta kohtuullisuussyistä. [6] Tämä on lisäksi sopusoinnussa sellaisen yleisen säännön kanssa, jonka mukaan yhteisön oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet on selvästi ilmaistava sitovilla oikeudellisilla säännöksillä siitä riippumatta, perustuvatko nämä oikeudet direktiiveihin [7] vai, kuten esillä olevassa asiassa, perustamissopimuksen välittömästi sovellettaviin määräyksiin. [8] Jos jäsenvaltion lainsäädäntö on näin ollen yhteisön oikeuden vastainen, jäsenvaltion on muutettava selvästi lainsäädäntöään yhteisön oikeuden vastaisuuden poistamiseksi.

6 — Asia C-279/93 (Kok. 1995, s. I-225).

7 — Ks. esim. asia 102/79, komissio v. Belgia, tuomio 6.5.1980 (Kok. 1980, s. 1473); asiat 96/81 ja 97/81, komissio v. Alankomaat, tuomio 25.5.1982 (Kok. 1982, s. 1791 ja 1819); asia 300/81, komissio v. Italia, tuomio 1.3.1983 (Kok. 1983, s. 449).

8 — Ks. esim. asia 168/85, komissio v. Italia, tuomio 15.10.1986 (Kok. 1986, s. 2945); asia 38/87, komissio v. Kreikka, tuomio 14.7.1988 (Kok. 1988, s. 4415).

18. Yhteisöjen tuomioistuin totesi esimerkiksi asiassa komissio vastaan Italia seuraavaa:

"... yksityisten oikeus vedota perustamissopimuksen välittömästi sovellettaviin määräyksiin kansallisissa tuomioistuimissa on ainoastaan vähimmäistae eikä riitä sellaisenaan turvaamaan perustamissopimuksen täysimääräistä ja -painoista soveltamista. On selvää ... että jos perustamissopimuksen määräyksen vastainen kansallinen lainsäännös pidetään muuttamattomana voimassa, niin vaikka kyseinen perustamissopimuksen määräys olisi jäsenvaltion oikeusjärjestyksessä välittömästi sovellettava, syntyy sellainen epäselvä asiantila, jossa asianomaisilla henkilöillä on epävarmuus siitä, millaiset heidän mahdollisuutensa vedota yhteisön oikeuteen ovat, ja että tällaisen säännöksen voimassa pitäminen merkitsee siten sitä, että asianomainen jäsenvaltio ei ole täyttänyt sille perustamissopimuksen mukaan kuuluvia velvollisuuksia." [9]

19. Vastauksena Italian hallituksen mainitussa asiassa esittämään väitteeseen, jonka mukaan toisten jäsenvaltioiden kansalaisten oikeudet on asianmukaisesti taattu kiertokirjeillä tai hallinnollisilla ohjeilla, ottaen huomioon perustamissopimuksen olennaisten määräysten välittömän sovellettavuuden, yhteisöjen tuomioistuin lisäsi seuraavaa: [10]

"Se, että kansalliset säännökset ovat perustamissopimuksen määräysten vastaisia, voidaan lopullisesti poistaa ainoastaan sellaisilla sitovilla kansallisilla säännöksillä, joiden oikeudellinen merkitys on sama kuin muutettavilla säännöksillä, vaikka kyseiset perustamissopimuksen määräykset olisivatkin välittömästi sovellettavia. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti todennut sen osalta, kuinka jäsenvaltiot panevat direktiivit täytäntöön, sellaisia yksinkertaisia hallinnollisia menettelytapoja, jotka ovat luonteensa vuoksi viranomaisten vapaasti muutettavissa ja joiden yhteydessä ei noudateta asianmukaista julkisuutta, ei voida pitää perustamissopimuksessa asetettujen velvoitteiden asianmukaisena täytäntöönpanona."

20. Kun Luxemburgin lainsäädännössä nimenomaisesti myönnetään maassa pysyvästi asuville oikeus saada liikaa maksetusta verosta palautusta, syntyy sellainen vaikutelma, että tämä oikeus evätään maassa tilapäisesti asuvilta. Tätä vaikutelmaa ei kumoa Abgabenordnungin 131 pykälän 1 kohta, jossa myönnetään verovelvollisille ainoastaan yleisluontoinen oikeus hakea veronpalautusta kohtuullisuussyillä. Veronpalautusta koskevien hakemuslomakkeiden jakamista koskevan veroviranomaisten käytännön ei voida katsoa korvaavan selviä oikeudellisia säännöksiä, vaikka tämä käytäntö onkin suotavaa.

21. On totta, kuten Luxemburgin hallitus korostaa, että verojohtajan tämän säännöksen

9 — Tuomion 11 kohta. Ks. myös asia C-169/87, komissio v. Ranska, tuomio 13.7.1988, erityisesti 11 kohta (Kok. 1988, s. 4093).

10 — Tuomion 13 kohta.

mukaisesti tekemästä päätöksestä voidaan valittaa Conseil d'Etat'n Comité du Contentieux'hön. Mainittu tuomioistuin totesi 10.7.1981 antamassaan tuomiossa [11] seuraavaa:

"... le Comité du Contentieux s'est vu attribuer compétence pour statuer sur les recours dirigés contre les décisions du directeur des Contributions en matière de remise ou en modération d'impôts; qu'il lui incombe dès lors d'apprécier, en tant que juge d'appel, les circonstances dans lesquelles le paragraphe 131 alinéa 1er de la loi génerale des impôts 'Abgabenordnung' doit s'appliquer."

22. Conseil d'Etat on kuitenkin myös todennut, kuten on oletettavissa, sellaisesta asiasta, joka koskee kohtuullisuussyihin perustuvan veronpalautuksen hakemusmenettelyä, seuraavaa:

"le directeur des Contributions dispose en matière gracieuse d'un large pouvoir d'appréciation des faits pour arrêter sa décision (Ermessensentscheidung)". [12]

23. Luxemburgin hallitus ei ole voinut mainita ainoatakaan säännöstä, jossa säädettäisiin niistä perusteista, joita verojohtajan on sovellettava laskeakseen veronpalautuksen määrän verovuoden aikana maahan tulevien tai sieltä lähtevien henkilöiden tapauksessa. Verovelvollisen on mahdotonta Luxemburgin lainsäädäntöä tutkimalla selvittää, onko hän maksanut liikaa veroa ja onko hänen haettava veronpalautusta. Lisäksi ei ole minkäänlaista takuuta siitä, että verojohtaja ei voisi vapaasti muuttaa noudattamaansa käytäntöä.

24. Nämä toteamukset riittävät osoittamaan, että Luxemburg on jättänyt täyttämättä sille perustamissopimuksen mukaan kuuluvat velvollisuudet. Käsittelen kuitenkin täydellisyyden vuoksi sitä, onko Luxemburgin viranomaisten noudattamalla hallinnollisella käytännöllä syyllistytty perustamissopimuksen 48 artiklassa ja neuvoston asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun syrjintään.

Syrjinnän olemassaolo

25. Huolimatta Luxemburgin lainsäädännön perusteella syntyvästä vaikutelmasta Luxemburgin viranomaiset palauttavat nykyään käytännössä liikaa maksetun veron verovuoden aikana maahan tuleville tai sieltä lähte-

11 — Michel Schaack ja Denise Floener v. Administration des Contributions, asia 6852.

12 — Jemp Bertrand v. Administration des Contributions, asia 7803, tuomio 11.10.1988.

ville henkilöille. Arvioitaessa noudatettua käytäntöä on tarkasteltava kahta seuraavaa kysymystä:

1) Onko veronpalautuksia koskeva laskemismenetelmä syrjivä?

2) Onko vaatimus siitä, että maassa tilapäisesti asuvien on tehtävä erityinen veronpalautusta koskeva hakemus syrjivä menettelyn osalta, jos tällainen vaatimus ei koske maassa pysyvästi asuvia?

26. Vastineeseen liitetyistä päätösjäljennöksistä ilmenee, että verojohtaja soveltaa seuraavaa laskemismenetelmää:

1) Verovelvollisen Luxemburgista ja muista maista saamat tulot lasketaan yhteen.

2) Verovelvollisen kokonaistuloista Luxemburgissa periaatteessa maksettava vero lasketaan asianmukaisen asteikon perusteella.

3) Saatua summaa alennetaan vastaamaan verovelvollisen Luxemburgista saamien tulojen osuutta hänen kokonaistuloistaan.

4) Luxemburgissa maksettavaa veroa vastaavaa summaa verrataan verovelvollisen työnantajan lähteellä pidättämään veroon sen määrittämiseksi, onko veroa palautettava.

27. Siten Luxemburg ei nykyään verota ennen työntekijän tulemista maahan tai hänen sieltä lähdettyään työntekijän muissa maissa ansaitsemaa tuloa, vaan ottaa sellaisen tulon huomioon määritettäessä hänen Luxemburgista saamaansa tuloon Luxemburgin progressiivisessa järjestelmässä sovellettavaa verokantaa.

28. Mielestäni veronpalautusten määrän laskemiseen sovelletulla menetelmällä ei rajoiteta syrjivästi tällaisen työntekijän vapaata liikkuvuutta. Sellaisessa yksinkertaisessa tapauksessa, jossa verovuoden aikana maahan tulevalla tai sieltä lähtevällä työntekijällä ei ole muita tuloja Luxemburgin ulkopuolella, tämä menetelmä on vaikutukseltaan neutraali. Tällaisella työntekijällä on oikeus samansuuruiseen veronpalautukseen, kuin minkä hän olisi saanut, jos hän olisi asunut Luxemburgissa koko verovuoden. Sellaisissa

tapauksissa, joissa työntekijä ansaitsee muita tuloja verovuoden aikana ennen Luxemburgiin tulemista tai sieltä lähtemisen jälkeen, tällainen menetelmä varmistaa sen, että Luxemburgin vero määrätään asianmukaisen verokannan mukaan työntekijän Luxemburgista saamalle tulolle hänen asuessaan Luxemburgissa. Jos tällaista sääntöä ei olisi, kyseinen työntekijä olisi suositummassa asemassa kuin maassa pysyvästi asuva, jota verotettaisiin korkeamman verokannan mukaan sen vuoksi, että hän pysyy samassa maassa.

29. On vielä tarkasteltava, ilmeneekö kuitenkin menettelyn osalta syrjintää.

30. Komissio viittaa tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Schumacker antamaan tuomioon. [13] Schumacker oli Belgiassa asuva Saksassa työskentelevä Belgian kansalainen. Kuten Saksassa asuvien työntekijöiden osalta, hänen työnantajansa pidätti hänen tuloistaan veron lähteellä. Laskiessaan tehtyjä pidätyksiä hänen työnantajansa ei kuitenkaan ottanut huomioon hänen henkilökohtaista ja perhekohtaista tilannettaan ulkomailla asuvana henkilönä; syynä tähän oli se, että työntekijän asuinpaikan valtion — jolla oli oikeus verottaa työntekijää koko maailmasta saaduista tuloista — oli otettava huomioon tällaiset olosuhteet. Lopputuloksena häntä verotettiin Saksan sääntöjen mukaan ankarammin, kuin jos hän olisi asunut Saksassa.

31. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi ensin, että perustamissopimuksen 48 artiklassa kiellettiin verottamasta ulkomailla asuvaa ankarammin hänen työskentelyvaltiossaan, jos hän sai sieltä tulonsa kokonaan tai miltei yksinomaan työstään ja jos hän ei saanut riittävästi tuloja asuinpaikkansa valtiosta, jotta hänen henkilökohtainen ja perhekohtainen tilanteensa olisi voitu ottaa siellä huomioon.

32. Tämän jälkeen yhteisöjen tuomioistuin tutki, syrjittiinkö Saksan lainsäädännössä myös menettelyn osalta. Se katsoi, että sellaiset säännöt, joissa ulkomailla asuvat jätettiin työnantajien toimittaman vuotuisen veron selvitysmenettelyn ja veroviranomaisten vuotuisen veron vahvistamismenettelyn ulkopuolelle, ovat perustamissopimuksen 48 artiklan vastaisia. Nämä säännöt vaikuttavat siten, että ulkomailla asuvilta evätään mahdollisuus vedota tiettyihin sellaisiin seikkoihin, kuten esimerkiksi ammattikuluihin, poikkeuksellisiin menoihin tai ylimääräisiin kustannuksiin, jotka voisivat aiheuttaa lähteellä pidätetyn veron osittaisen palautuksen. He olivat sen vuoksi huonommassa asemassa kuin maassa asuvat. Saksan hallitus ei voinut puolustuksekseen vedota sellaiseen menettelyyn, jossa ulkomailla asuva verovelvollinen voi pyytää veroviranomaisilta todistuksen, jossa mainitaan tietyt vähennykset, jotka työnantajan on otettava huomioon. Kyseessä

13 — Ks. alaviite 6.

olevat säännökset eivät olleet sitovia eikä ollut näytetty, että veroviranomaisilla oli velvollisuus poistaa syrjintä kaikissa tapauksissa.

33. Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi, että ulkomailla asuvien jättäminen näiden vuotuisten menettelyjen ulkopuolelle merkitsi sitä, että ne, jotka tulivat Saksaan tai lähtivät sieltä verovuoden aikana taikka jotka olivat työttöminä osan verovuodesta, eivät voineet saada työnantajaltaan tai veroviranomaisilta liikaa perityn veron palautusta. Viitaten asiassa Biehl annettuun tuomioon, yhteisöjen tuomioistuin totesi, että 48 artiklan edellytysten täyttämiseksi ei riittänyt se, että oli olemassa kohtuullistamismenettely verotettavan summan laskemiseksi uudelleen Saksan lainsäädännön mukaisesti.

34. Tuomiossa ilmaistaan selvästi, että menettelyssä ilmenevä syrjintä voi olla 48 artiklan vastaista. Siinä tehdään myös selväksi, että säädettyjen menettelyjen on oltava viranomaisia sitovia ja että niissä on voitava oikaista kaikki aineelliset syrjintätapaukset. Vielä on kuitenkin tarpeen tarkastella, onko — olettaen, että Luxemburgin viranomaisten tässä asiassa noudattamaan käytäntöön sisältyi sitovia säännöksiä, joilla myönnettiin erityinen oikeus veronpalautukseen — syrjintää se, että liikaa perityn veron palauttamisen osalta sovellettiin erilaista menettelyä niihin verovelvollisiin, jotka tulivat maahan tai lähtivät sieltä verovuoden aikana, vai voitiinko tällaista menettelyä perustella näiden verovelvollisten erilaisella tilanteella.

35. Tuntuu ensinnäkin selvältä, että Luxemburg ei voisi soveltaa tällaisiin verovelvollisiin vuosittaisen laskelman (*décompte annuel*) yksinkertaistettua menettelyä. Mainittu menettely, jonka mukaan veroviranomaiset, työnantajat tai eläkelaitokset laskevat automaattisesti verovelvollisen maksettavan veron määrän, edellyttää, että näillä laitoksilla tai henkilöillä on kaikki verovelvollisen työskentelyä tai eläkettä koskevat tiedot verovuodelta siten, että vero, joka verovelvollisen on progressiivisen tuloverojärjestelmän mukaisesti maksettava, voidaan laskea ja että tätä maksettavaa veroa voidaan verrata työnantajan tai eläkelaitoksen tekemiin pidätyksiin. Tämä on mahdollista, jos siirtotyöläinen asuu Luxemburgissa koko kyseisen verovuoden ajan, mutta ei silloin, kun hän tulee maahan tai lähtee sieltä vuoden aikana.

36. Tuntuisi varmasti ainakin periaatteessa mahdolliselta, että maahan tulevilta tai sieltä lähteviltä verovelvollisilta vaaditaan säännönmukaisessa verotuksessa verotettaviin henkilöihin sovellettavan menettelyn noudattamista, eli veroilmoituksen tekemistä veroviranomaisille verovuoden lopussa. Jos

veroilmoitus sisältää sekä maassa että ulkomailla asumisen aikana hankittuja tuloja koskevia tietoja, sitä voitaisiin käyttää laskettaessa, onko veronpalautusta suoritettava.

37. On kuitenkin huomattava, että monilla maassa koko vuoden asuneilla siirtotyöläisillä ei ole velvollisuutta tehdä vuosittaista veroilmoitusta, koska heidän maksettavanaan oleva vero selvitetään yksinkertaistetussa vuosittaisen laskelman menettelyssä. Komissio ei ole osoittanut, että tällaisille verovelvollisille asetettu vaatimus hakea palautusta antamalla yksityiskohtaiset tiedot ulkomailla saaduista tuloistaan, on hankalampaa kuin vuotuisen veroilmoituksen tekeminen sen vuoden osalta, jolloin he tulivat maahan tai lähtivät sieltä. Komissio ei ole myöskään väittänyt, että erillisen menettelyn soveltaminen olisi aiheuttanut liikaa perityn veron palautuksen perusteetonta viivästymistä.

38. Sellaisten verovelvollisten, joilla on huomattavia tuloja, on taas joka tapauksessa tehtävä veroilmoitus säännönmukaisesti toimitettavan verotuksen yhteydessä, eikä mielestäni ole mitään syytä siihen, miksi heidän olisi tehtävä erillinen veronpalautusta koskeva hakemus. Tehtävää veroilmoitusta voitaisiin tarvittaessa muuttaa sillä tavoin, että siinä pyydetään antamaan palautuksen laskemiseksi vaadittavat tiedot.

39. Edellä esitetyn perusteella katson, ettei ole näytetty toteen, että liikaa perityn veron palautusta koskevalla menetelmällä, jota Luxemburg soveltaa maasta lähteviin tai sinne tuleviin työntekijöihin, rajoitetaan syrjivästi heidän vapaata liikkuvuuttaan. Vaikuttaa lisäksi siltä, että erilaisen veronpalautusta koskevan menettelyn soveltaminen voi olla useissa tilanteissa perusteltua. Kuten jo totesin, yhteisöjen tuomioistuimen ei kuitenkaan tarvitse lausua käsitystään tästä kysymyksestä.

Oikeudenkäyntikulut

40. Koska Luxemburg on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaisesti. Voidaan myös todeta, että Luxemburgin olennaiset säännöt ja käytäntö selvisivät täysin vasta, kun Luxemburgin hallituksen asiamies selvitti ne suullisessa käsittelyssä.

Ratkaisuehdotus

41. Edellä esitetyn perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi

1) todeta, että koska Luxemburg on pysyttänyt voimassa sellaiset säännökset, joiden mukaan jäsenvaltion kansalaisen työntekijänä saamista palkoista tai palkkioista liikaa perittyjä veroja ei voida palauttaa, jos työntekijä asui Luxemburgissa tai työskenteli siellä palkattuna työntekijänä ainoastaan osan vuodesta, se on jättänyt täyttämättä perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdan ja työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdan mukaan sille kuuluvat velvollisuudet;

2) velvoittaa Luxemburg korvaamaan oikeudenkäyntikulut.