DE GROOT

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER

20 päivänä kesäkuuta 2002 [1]

1. Koska välitön verotus on jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluva asia, on olemassa vaara siitä, että sellaisen yhteisön kansalaisen, jolle maksetaan palkkaa sekä hänen asuinvaltiostaan että jostakin toisesta yhteisön jäsenvaltiosta, tulot verotetaan sekä tässä jälkimmäisessä jäsenvaltiossa, jota kutsutaan työskentelyvaltioksi, että hänen asuinvaltiossaan.

2. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on yksi perustamissopimuksen tavoitteista,[2] mutta yhteisön oikeudessa ei ole määritelty, millä tavoin se on parasta toteuttaa. Jäsenvaltioiden on keskenään säädettävä tämän tavoitteen toteuttamiseen tarvittavat säännökset.

3. Käsittelyn kohteena olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään, ovatko sellaiset sovellettavat säännökset, joiden mukaan palkansaaja menettää asuinvaltiossa suoritettavan tuloverolaskennan yhteydessä oikeuden osaan veron vähennyksistä siksi, että hän on saman vuoden kuluessa saanut tuloja sekä asuinvaltioistaan että toisesta jäsenvaltiosta, yhteensopivia EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan[3] ja neuvoston asetuksen N:o 1612/68[4] 7 artiklan kanssa.

I Yhteisön oikeuden säännökset

4. Perustamissopimuksen 48 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan työntekijöiden vapaa liikkuvuus yhteisössä turvataan, mikä tarkoittaa kaiken kansalaisuuteen perustuvan jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjinnän poistamista työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa.

5. Asetuksen N:o 1612/68 7 artiklassa säädetään nimenomaisesti seuraavaa:

"1. Jäsenvaltion kansalaista ei työntekijänä saa kansalaisuutensa vuoksi saattaa toisen jäsenvaltion alueella kotimaisiin työntekijöihin verrattuna eri asemaan työ- ja pal-

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — EY:n perustamissopimuksen 220 artikla (josta on tullut EY 293 artikla).

3 — Siitä on muutettuna tullut EY 39 artikla.

4 — Työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15.10.1968 annettu asetus (EYVL L 257, s. 2).

velussuhteen ehtojen suhteen; tämä koskee erityisesti palkkausta, irtisanomista ja työttömyyden sattuessa paluuta saman alan työhön tai uudelleen työllistämistä.

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

— — "

II Sisäinen lainsäädäntö

6. Sisäiseen lainsäädäntöön kuuluvat toisaalta Alankomaiden kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan,[5] sekä vastaavasti Ranskan tasavallan[6] ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin Yhdistyneen kuningaskunnan[7] välillä tehdyt kahdenväliset sopimukset. Toisaalta siihen kuuluvat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi annetun Alankomaiden lainsäädännön säännökset,[8] joihin edellä mainitussa Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan välisessä sopimuksessa viitataan.

7. Sovellettavien kahdenvälisten sopimusten mukaan Alankomaissa asuvan henkilön toisessa sopimuksen allekirjoittaneessa jäsenvaltiossa ansaitsemat tulot verotetaan tässä jälkimmäisessä jäsenvaltiossa, jos työ on suoritettu siellä.

8. Alankomaissa nämä tulot on vapautettu verotuksessa, mutta ne otetaan huomioon progressiivisen veroasteikon osalta Alankomaista saaduista tuloista kannettavaa veroa laskettaessa.[9]

5 — Alankomaiden kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välillä tulo- ja varallisuusveron sekä muiden eri verojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja muiden verotukseen liittyvien kysymysten säätelemiseksi Haagissa 16. kesäkuuta 1959 tehty sopimus (Tractatenblad 1959, 85), sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna (Tractatenblad 1960, 107; 1980, 61 ja 200; 1991, 95; 1992, 14 ja 1994, 81).

6 — Alankomaiden kuningaskunnan ja Ranskan tasavallan välillä tulo- ja varallisuusverojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen ehkäisemiseksi Pariisissa 16. maaliskuuta 1973 tehty sopimus (Tractatenblad 1973, 83) siten kuin se on myöhemmin muutettuna (Tractatenblad 1974, 41).

7 — Alankomaiden kuningaskunnan ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin Yhdistyneen kuningaskunnan välillä tuloveron ja omaisuuden myyntivoiton kaksinkertaisen verottamisen välttämiseksi ja veron kiertämisen ehkäisemiseksi Haagissa 17. marraskuuta 1980 tehty sopimus (Tractatenblad 1981, 54 ja 108; 1983, 128; 1989, 128 ja 1991, 12—14 mukaan lukien).

8 — Kyseessä on kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemistä koskevista säännöistä 21.12.1989 tehty päätös (Staatsblad 1989, N:o 594, voimaantulo 1.1.1990), sellaisena kuin se on muutettuna 23.12.1994 tehdyllä päätöksellä (Staatsblad 1994, 694, voimaantulo 1.1.1995) (jäljempänä vuoden 1989 päätös) ja tuloveroa koskevista säännöistä 16.12.1964 annettu laki, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 24.12.1994 annetulla lailla (Staatsblad 1993, 760) (jäljempänä vuoden 1964 laki).

9 — Menetelmää kutsutaan "progressioehtoiseksi vapautusmenetelmäksi" ja se on muunnelma vapautusmenetelmästä, joka on toinen perinteisistä asuinvaltion kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi käytettävistä menetelmistä; sen periaatteesta on säädetty Taloudellisen yhteistyö- ja kehittämisjärjestön (OECD:n) mallisopimuksen 23 A ja 23 B artiklassa. Näissä artikloissa, etenkään progressioehtoista vapautusmenetelmää koskevassa 23 A artiklassa, ei kuitenkaan säädetä, miten nämä menetelmät on toteutettava.

9. Alankomaihin maksettava vero siis lasketaan seuraavasti:

$$\text{vero kokonaistulosta} \times \frac{\text{ulkomaan bruttotulo}}{\text{maailmanlaajuinen bruttotulo}}$$ 11.

— ensimmäiseksi lasketaan vero kaikkien tulojen, mukaan lukien myös ulkomailta saadut vapautetut tulot, perusteella yleisen vero-oikeuden progressiivisen veroasteikon mukaan siten, että tässä yhteydessä vähennetään elatusapumaksuina maksetut summat sekä verovelvollisen tilanteen perusteella hänelle kuuluva verosta vapaa määrä

Kokonaistulon veroa laskettaessa huomioon otettuja asianosaisen elatusapumaksuina maksamia summia ja verosta vapaata määrää ei vähennetä suhteellisen osuuden nimittäjänä olevasta maailmanlaajuisesta bruttotulosta.

— tästä teoreettisesta summassa vähennetään työskentelyvaltiossa ansaittujen ja siellä verotettujen tulojen perusteella myönnettävä vapautus

— tämä vapautus lasketaan seuraavasti: [10]

10. Vapautuksen laskemistavan tavoitteena on jakaa verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvät vähennykset kaikkien hänen tulojensa osalle. [12] Tästä seuraa, että vähen-

10 — Vapautuksen laskemistavasta on säädetty vuoden 1989 päätöksen 3 §:ssä — johon myös edellä mainittu Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välinen sopimus viittaa —, "[Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella myönnettävä] vapautus toteutetaan myöntämällä vähennys siitä tuloverosta, joka tulisi [vuoden 1964 lain perusteella] maksettavaksi ilman [tämän sopimuksen] soveltamista, tämän tuloveron määrään asti. Vähennys vastaa määrää, joka on samassa suhteessa [vuoden 1964 lain mukaan] maksettavaksi määräytyvään veroon, kuin ulkomainen bruttotulo on suhteessa bruttotuloon, ottaen huomioon lain toisen pääluvun 5 A, 5 B, 5 C ja 7 osastoissa säädetyt vähennykset ja lisäykset sekä lain neljännen pääluvun mukaisesti hyvitettävien tappioiden vähennykset siltä osin kuin ne koostuvat negatiivisista bruttotuloista." Alankomaan kuningaskunnan Ranskan tasavallan ja Saksan liittotasavallan kanssa vastaavasti tekemissä sopimuksissa laskemistavasta on säädetty samoin kuin vuoden 1989 asetuksessa.

11 — Osamäärää kutsutaan "suhteelliseksi osuudeksi".

12 — Vuoden 1989 päätöksen muuttamisesta 7.11.1991 tehdyn kuninkaan päätöksen perusteluissa sanotaan seuraavasti: "Tämä sanamuoto on valittu tiettyjen vähennysperusteiden huomioonottamiseksi, jotka Alankomaiden lainsäätäjän käsityksen mukaan tosin vaikuttavat henkilön veronmaksukykyyn, mutta joita ei voida kohdistaa tiettyihin Alankomaissa tai Alankomaiden ulkopuolella sijaitseviin tulolähteisiin. Koska nämä vähennysperusteet eivät liity tiettyihin tulolähteisiin, voidaan katsoa, että nämä menot on katettava koko tulosta. Kun bruttotulot otetaan suhteellisen osuuden osalla nimittäjäksi ja kun tällä osamäärällä kerrotaan se verojen kokonaismäärä, joka olisi maksettava ilman päätöksen soveltamista, saavutetaan se, että nämä menot rasittavat suhteellisesti tulojen ulkomaista ja tulojen Alankomaissa verotettavaa osaa (ns. jakaminen)."

nykset kohdistuvat Alankomaissa maksettaviin veroihin ainoastaan siinä suhteessa kuin asianosainen on saanut tuloistaan tässä jäsenvaltiossa.

III Tosiseikat ja pääasian käsittelyn vaiheet

11. Alankomaiden kansalaisen de Grootin asuinpaikka oli vuonna 1994 Alankomaissa. Vuoden 1994 ensimmäisen vuosikolmanneksen aikana hän sai palkkatyöntekijänä tuloja Saksasta 74 395 NLG:ä, Ranskasta 84 812 NLG:ä ja Yhdistyneestä kuningaskunnasta 35 009 NLG:ä vastaavat summat. Hän sai myös Alankomaista tuloa 89 665 NLG.

12. Asianosainen on ollut työttömänä 1.4.1994 alkaen. Hän sai korvauksia 34 743 NLG.

13. Kyseisenä vuonna hän maksoi elatusmaksuja 43 230 NLG ja kertasuoritteisesti elatusavun lopun eli 135 000 NLG.

14. De Groot maksoi eri valtioissa saamiensa tulojen perusteella veroa seuraavasti: Saksassa 16 768 NLG, Ranskassa 12 398 NLG ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa 11 335 NLG. Näitä veroja laskettaessa asianosaisen elatusapuna suorittamia summia ei otettu huomioon.

15. Alankomaiden veroviranomaiset määräsivät Alankomaissa saaduista tuloista maksettavan veron tämän ratkaisuehdotuksen 9 kohdassa esitetyn laskemistavan mukaisesti. Kokonaistulon veroa laskettaessa huomioon otettuja asianosaisen elatusapumaksuina maksamia summia ja verosta vapaata määrää ei vähennetty suhteellisen osuuden nimittäjänä olleesta maailmanlaajuisesta bruttotulosta.

16. Kuten kansallinen tuomioistuin on todennut, tästä seurasi, että se suhteellista osuutta vastaava henkilöön sidottujen verotuksellisten etujen määrän osa, johon de Grootilla oli oikeus, ei tosiasiallisesti vähentänyt Alankomaissa maksettavaa veroa. Näin ollen kyseisen kantajan elatusvelvollisuutensa ja verosta vapaan mää-

rän perusteella saama verotuksellinen etu oli pienempi kuin se olisi ollut siinä tapauksessa, että hän olisi saanut vuonna 1994 kaikki tulonsa Alankomaista. [13]

17. Asianosainen teki kassaatiovalituksen Gerechtsof te Amsterdamin (Alankomaat) antamasta tuomiosta, jolla pysytettiin Alankomaiden veroviranomaisten päätös laskea verot edellä esitetyllä tavalla.

IV Ennakkoratkaisukysymykset

18. Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) päätti lykätä asian käsittelyä ja pyytää Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1) Onko se, että jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka on saanut tiettynä vuonna (myös) toisesta jäsenvaltiosta siellä tekemästään työstä tuloja, joista häntä verotetaan tässä toisessa jäsenvaltiossa ottamatta verotuksessa huomioon työntekijän henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta, menettää kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan järjestelmän puitteissa asuinvaltiossaan suhteellisen osuuden tulojen verosta vapaata määräänsä koskevasta edusta ja henkilökohtaisista verotuksellisista eduistaan, EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan — — ja — — asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan vastaista?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen annetaan myönteinen vastaus, seuraako yhteisön oikeudesta sitten joitakin erityisiä vaatimuksia sen tavan osalta, jolla kyseisen työntekijän henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne on otettava huomioon asuinvaltiossa?"

V Asian arviointi

Ensimmäinen kysymys

19. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa selvittää, onko perustamissopimuksen 48 artiklaa ja asetuksen N:o 1612/68 7 artiklaa tulkittava siten, että ne estävät kahdenvälisten sopimusten sellaisten määräysten ja kansallisen lainsäädännön sellaisten säännösten soveltamisen, joiden nojalla verovelvollinen menettää asuinvaltiossaan tuloveron laskemisen yhteydessä asuinvaltiossaan osan tulojen verosta vapaata määrää koskevasta edustaan ja henkilökohtaisista verotuksellisista eduistaan siksi, että hän on saanut kyseisen vuoden aikana myös toisesta jäsenvaltiosta

13 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen 3.6 kohta.

palkkatuloja, joita on verotettu tässä toisessa valtiossa ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan.

20. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen perusteista [14] ilmenee, että mainittu tuomioistuin pyrkii määrittelemään, muodostavatko riidanalaisesta säädöksestä de Grootille aiheutuneet epäedulliset seuraukset perustamissopimuksen 48 artiklalla kielletyn työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

21. On syytä palauttaa mieliin, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan, niin jäsenvaltioiden on käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen. [15] Tästä seuraa, että jäsenvaltiot, käyttäessään niille vahvistettua toimivaltaa, eivät saa toimia vastoin perustamissopimuksella taattuja perusvapauksia, kuten työntekijöiden vapaan liikkuvuuden oikeutta. [16]

22. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut myös, että nämä oikeudet ovat ehdottomia, eikä jäsenvaltio voi tehdä niiden kunnioittamista riippuvaiseksi toisen jäsenvaltion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tehdyn sopimuksen sisällöstä. [17]

23. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 48 artiklalla kielletään paitsi kaikenlainen kansalaisuuteen perustuva avoin syrjintä, myös kaikenlaiset peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita soveltaen päädytään tosiasiassa samaan tulokseen. [18]

24. Yhteisöjen tuomioistuin on myös toistuvasti todennut, että perustamissopimuksen 48 artiklalla on konkretisoitu EY:n perustamissopimuksen 3 artiklan c kohdassa (josta on muutettuna tullut EY 3 artiklan c kohta) vahvistettu perusperiaate, jonka mukaan EY:n perustamissopimuksen 2 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 2 artikla) mainittujen tavoitteiden toteuttamiseksi yhteisön toimintaan sisältyy henkilöiden vapaata liikkuvuutta rajoittavien esteiden poistaminen jäsenvaltioiden väliltä. [19]

14 — 3.9 kohta (alkuperäisessä päätöksessä on kaksi 3.9 kohtaa, joista tässä on kyseessä jälkimmäinen, jäljempänä 3.9 a kohta).

15 — Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta) ja asia C-141/99, AMID, tuomio 14.12.2000 (Kok. 2000, s. I-11619, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä asia C-55/00, Gottardo, tuomio 15.1.2002, Kok. 2002, s. I-413, 32 kohta.

16 — Ks. erityisesti asia C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1779, Kok. Ep. X, s. 417, 12 kohta) ja em. asia Schumacker, tuomion 23 kohta.

17 — Asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 26 kohta).

18 — Asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok. 1974, s. 153, Kok. Ep. II, s. 219, 11 kohta) ja asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000 (Kok. 2000, s. I-3337, 18 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on verotuksen osalta toistuvasti todennut, että lainsäädäntö, jolla asuinpaikka asetetaan edellytykseksi verotukseen liittyvälle edulle, silloin kun edellytyksen täyttäminen on helpompaa kyseisen maan kansalaisille kuin toisesta jäsenvaltiosta sinne työskentelemään siirtyneiden muiden jäsenvaltioiden kansalaisille, johtaa peiteltyyn syrjintään (ks. julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-18/95, Terhoeve, tuomio 26.1.1999 (Kok. 1999, s. I-345, ratkaisuehdotuksen 13 alaviitteen oikeuskäytäntöviittaukset)).

19 — Asia 118/75, Watson v. Belmann, tuomio 7.7.1976 (Kok. 1976, s. 1185, Kok. Ep. III, s. 153, 16 kohta) ja asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4265, 15 kohta).

25. Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön jäsenvaltioiden kansalaisten kaikenlaista ansiotyön harjoittamista yhteisön alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella. [20]

26. Yhteisöjen tuomioistuin on päätellyt tästä, että jäsenvaltioiden kansalaisilla on erityinen, suoraan perustamissopimukseen perustuva oikeus lähteä kotimaastaan, siirtyä toisen jäsenvaltion alueelle ja oleskella siellä taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi. [21]

27. Tästä seuraa, että säännösten, joilla estetään jäsenvaltioiden kansalaista lähtemästä kotimaastaan tai saadaan tämä luopumaan lähtemisestä ja käyttämästä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, on siten katsottava rajoittavan tätä vapautta, vaikka näitä säännöksiä sovellettaisiin riippumatta kyseisten työntekijöiden kansalaisuudesta. [22]

28. Käsittelyn kohteena olevassa asiassa on selvää, että riidanalaisia säännöksiä sovellettaessa de Grootin elatusvelvollisuuteensa ja verosta vapaan määrän perusteella saama verotuksellinen etu oli pienempi kuin se olisi ollut siinä tapauksessa, että hän olisi saanut vuonna 1994 kaikki tulonsa Alankomaista. [23]

29. Olen komission ja Saksan hallituksen kanssa yhtä mieltä siitä, että perustamissopimuksen 48 artikla estää riidanalaisen säännöksen soveltamisen.

30. Arvio perustuu seuraaviin seikkoihin: ensimmäiseksi, säännös on aiheuttanut de Grootille tosiasiallisia epäedullisia seurauksia, ja se saattaa aiheuttaa tietylle määrälle verovelvollisia sellaisia seurauksia, toiseksi, nämä epäedulliset seuraukset eivät johdu jäsenvaltioiden verojärjestelmien eroista vaan työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksesta ja kolmanneksi, tämän rajoituksen perustelemiseksi esitettyjä syitä ei mielestäni voi hyväksyä.

31. Totean ensimmäiseksi kyseisen säännöstön aiheuttamista epäedullisista seuraamuksista, että kansallisen tuomioistuimen julkisasiamies arvioi, että de Groot sai henkilökohtaisista vähennysperusteistaan 27 341 NLG:n suuruisen vähennyksen ja että siinä tapauksessa, että nämä vähennysperusteet olisivat kohdistuneet koko-

20 — Asia 143/87, Stanton, tuomio 7.7.1988 (Kok. 1988, s. 3877, Kok. Ep. IX, s. 535, 13 kohta), em. asia Singh, tuomion 16 kohta ja asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4921, 94 kohta).

21 — Asia C-363/89, Roux, tuomio 5.2.1991 (Kok. 1991, s. I-273, 9 kohta), em. asia Singh, tuomion 17 kohta ja em. asia Bosman, tuomion 95 kohta.

22 — Asia C-10/90, Masgio, tuomio 7.3.1991 (Kok. 1991, s. I-1119, 18 ja 19 kohta), sekä em. asia Bosman, tuomion 96 kohta.

23 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 16 kohta.

naisuudessaan hänen Alankomaissa saamaansa tuloon, alennus olisi ollut 70 055 NLG. [24] Asiassa on riidatonta, että de Grootille ei ole myönnetty asuinvaltiossa saamatta jäänyttä verotuksellisten etujen osaa kokonaan eikä osittain työskentelyvaltioissa, sillä, kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ilmoittaa, mikään näistä työskentelyvaltioista ei ole ottanut huomioon asianosaisen henkilökohtaista tilannetta tai perhetilannetta. [25]

32. Seuraavaksi, koska verosta vapaa määrä ja henkilökohtaiset veron vähennykset otetaan huomioon Alankomaissa kyseisessä valtiossa saatujen tulojen suhteessa, on ilmeistä, kuten komissio on korostanut, [26] että verovelvollisen kärsimä vahinko on sitä suurempi, mitä suurempi osuus hänen tuloistaan on peräisin toisesta jäsenvaltiosta. [27] Kuten ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen julkisasiamies on selvittänyt, sellaisen verovelvollisen, joka on saanut olennaisen osan tuloistaan ulkomailta ja jonka Alankomaissa saamat tulot ylittävät vain vähäisessä määrin verotettavien tulojen vähimmäismäärän, kärsii ankarasta verotuksesta, sillä hän menettää hyvin suuren osan henkilökohtaiseen tilanteeseensa ja perhetilanteeseensa liittyvien vähennysperusteiden tuomasta edusta. [28]

33. Toiseksi, toisin kuin Alankomaiden hallitus väittää, katson, että de Grootille aiheutuneet epäedulliset seuraukset eivät johdu jäsenvaltioiden verojärjestelmien eroista vaan työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksesta.

34. Alankomaiden hallitus vetoaa siihen, että se on ottanut huomioon de Grootin henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Schumacker julistamassa tuomiossa esitettyjen vaatimusten mukaisesti. Alankomaiden hallitus väittää, että asianosaiselle aiheutuneet epäedulliset seuraukset johtuvat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kyseisessä asiassa sovelletusta laskentatavasta sekä verojärjestelmästä työskentelyvaltioissa, joissa ei otettu huomioon asianosaisen henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta. Alankomaiden hallituksen mukaan käsittelyn kohteena olevaa tosiseikastoa voidaan verrata asian Gilly tosiseikastoon, [29] josta on annettu tuomio 12.5.1998. Lisäksi riidanalainen lainsäädäntö johtaa samaan lopputulokseen kuin toinen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen käytetty menetelmä, eli nk. hyvitysmenetelmä, jota asiassa Gilly annettu tuomio koski ja, jossa kävi ilmi, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan henkilön, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, verorasitus voi olla suurempi. [30]

24 — Arviot on lainattu komission vastauksen 41 kohtaan.

25 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen 3.1 kohta.

26 — Komission vastauksen 72—74 kohta.

27 — Siinä tapauksessa, että tämä osuus ei ylitä raja-arvoa, jonka tämän ylittyessä työskentelyvaltio on velvollinen ottamaan muualla kuin tässä maassa asuvan verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne huomioon, kuten jäljempänä käy ilmi.

28 — Ks. komission vastauksen 72 kohta.

29 — Asia C-336/96, Kok. 1998, s. I-2793.

30 — Hyvitysmenetelmä on toinen asuinvaltion kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen käytetyistä menetelmistä, ja siitä on määrätty OECD:n mallisopimuksen 23 B artiklassa. Tässä menetelmässä asuinvaltiossa veroalennusperusteeseen sisällytetään kaikki verovelvollisen tulot ja verovelvolliselle myönnetään vähennys työskentelyvaltiossa maksetun veron perusteella.

35. En voi yhtyä tähän Alankomaiden hallituksen asiasta tekemään analyysiin.

36. On syytä korostaa, että käsittelyn kohteena olevan asian kaltaisessa tilanteessa työskentelyvaltiot eivät ole velvollisia ottamaan huomioon de Grootin henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta. Ensinnäkään tällaisesta velvoitteesta ei ole säädetty asiassa sovellettavissa kahdenvälisissä sopimuksissa eikä näiden valtioiden kansallisessa lainsäädännössä [31] ja toisaalta edellä mainitusta asiassa Schumacker annetusta tuomiosta ilmenee, että työskentelyvaltiolla on tällainen velvollisuus vain siinä tapauksessa, että verovelvollinen saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan siellä harjoittamastaan toiminnasta eikä hän saa merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan; asuinvaltiolla ei tällöin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja. [32] Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että tällaisessa tapauksessa ulkomailla asuvan ja vastaavaa ansiotyötä tekevän maassa asuvan henkilön tilanteen välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi erilaiseen kohteluun sen osalta, miten verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne otetaan verotuksessa huomioon. [33]

37. Yhteisöjen tuomioistuin sitä vastoin katsoo, että kaikkien verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvien verotuksellisten etujen myöntäminen kuuluu periaatteessa asuinvaltiolle. Se on todennut, että verovelvollisen henkilökohtainen veronmaksukyky on helpointa arvioida juuri tässä valtiossa, koska se on verovelvollisen henkilökohtaisten etujen ja varallisuuteen liittyvien etujen keskus. [34] Yhteisöjen tuomioistuin on korostanut, että tämä ratkaisu on hyväksytty kansainvälisessä verooikeudessa, erityisesti OECD:n kaksinkertaista verotusta koskevassa mallisopimuksessa. [35]

38. Tämä näkemys on vahvistettu useaan otteeseen yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä; eli: asiassa Assecher, 27.6.1996 annetussa tuomiossa; [36] asiassa Gschwind, 14.9.1999 annetussa tuomiossa [37] ja edellä mainitussa asiassa Zurstrassen annetussa tuomiossa. [38]

39. Alankomaiden hallituksen väite, jonka mukaan maan veroviranomaiset ovat ottaneet huomioon de Grootin henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Schumacker vaaditulla tavalla, [39] ei mie-

31 — Alankomaiden hallitus väittää (huomautusten 34 kohta), että de Grootilla oli mahdollisuus saada Yhdistyneessä Kuningaskunnassa kaksi henkilökohtaista vapautusta, joista ensimmäinen, "personal allowance", oli vuosina 1993/1994 suuruudeltaan 3 444 GBP, ja joista toinen, elatusapumaksuja koskeva vähennys, oli suuruudeltaan 1 720 GBP. Tämä de Grootin suullisessa käsittelyssä kiistämä väite ei mielestäni voi kumota ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen lausumia, joiden mukaan toisaalta asianosaisen kaikissa kolmessa työskentelyvaltiossa maksettavaksi tulevia veroja laskettaessa asianosaisen maksamia elatusapumaksuja ei ole otettu huomioon ja toisaalta mikään näistä valtioista ei myönnä ulkomailla asuville verovelvollisille kyseisessä maassa asuville henkilöille tarkoitettuja henkilökohtaiseen tilanteeseen tai perhetilanteeseen liittyviä etuja (ks. ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen 3.1 ja 3.9 a kohta). Tämä väite koskee kuitenkin vain Yhdistynyttä kuningaskuntaa, joten ennakkoratkaisukysymykset ovat de Grootin Saksasta ja Ranskasta saamien tulojen osalta edelleen merkityksellisiä, kuten Alankomaiden hallituskin myöntää.

32 — Edellä alaviitteessä 15 mainitun tuomion Schumacker 36 kohta.

33 — Edellä alaviitteessä 32 mainitun tuomion 37 kohta.

34 — Edellä alaviitteessä 32 mainitun tuomion 32 kohta.

35 — Idem.

36 — Asia C-107/94 (Kok. 1996, s. I-3089, 44 kohta).

37 — Asia C-391/97 (Kok. 1999, s. I-5451, 22 ja 24 kohta).

38 — 21 kohta.

39 — Ks. Alankomaiden huomautusten 38 kohta.

lestäni ole käsittelyn kohteena olevassa asiassa perusteltu. Vaikka de Grootin maksamat elatusapumaksut ja hänen verosta vapaa määränsä on otettu huomioon asianosaisen kaikkien tulojen perusteella laskettuun teoreettiseen veromäärään, de Groot on hyötynyt suhteellisen osuuden seurauksena vähennysperusteistaan ainoastaan siinä suhteessa, kuin hän on saanut tuloistaan Alankomaissa.

40. Näin ollen de Groot menetti sen vuoksi, että hän oli käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, osan Alankomaiden lainsäädännön mukaisista sellaisista veron vähennysperusteista, joihin hänellä Alankomaiden asukkaana oli oikeus.

41. Näin ollen ei voida katsoa, että de Grootille aiheutunut epäedullinen seuraus johtuu työskentelyvaltioiden verojärjestelmästä vaan se seuraa niistä olosuhteista, joissa Alankomaiden kuningaskunta sovelsi asianomaisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyviä vähennysperusteita.

42. Päädyn tämän perusteella siihen, että käsittelyn kohteena oleva tilanne ei ole verrattavissa asiassa Gilly vallinneeseen tilanteeseen.

43. Kyseisessä asiassa Gillyä verotettiin Saksassa hänen Saksassa ansaitsemistaan tuloista; kaikkia tuloja koskeva verotus tapahtui sen sijaan Gillyn asuinvaltiossa Ranskassa. Saksan liittotasavallan ja Ranskan tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa määrätään, että Saksaan maksetut verot antavat oikeuden verohyvitykseen, jonka määrä vastaa näitä tuloja vastaavaa ranskalaista veroa. Koska veroprogressio on Saksassa jyrkempi ja kun Gillyn henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta, jotka Ranskassa otetaan huomioon, ei oteta Saksassa huomioon, Ranskassa Gillylle myönnetty verohyvitys muodostui pienemmäksi kuin Saksassa tosiasiallisesti maksettu vero. Gillyn verotaakka kokonaisuudessaan oli suurempi kuin se olisi ollut siinä tapauksessa, että hän olisi saanut saman määrän tuloja yksinomaan Ranskassa. [40]

44. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt, [41] näistä riidanalaisista verohyvitysmekanismeista Gillylle aiheutuneet epäedulliset seuraukset johtuivat ennen kaikkea näiden jäsenvaltioiden verokantojen erilaisuudesta, ja että verokantojen vahvistaminen kuuluu yhteisön sääntelyn puuttuessa kyseisten jäsenvaltioiden toimivaltaan. Siitä, että verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne vaikuttavat verohyvityksen määrään asuinvaltiossa, mutta eivät työskentelyvaltiossa, yhteisöjen tuomioistuin muistutti, että erilainen

40 — Yhteisöjen tuomioistuin totesi julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotuksen mukaisesti, että perustamissopimuksen 48 artikla ei estä sellaisen verohyvitysmekanismin soveltamista (tuomion 54 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että asiassa sovelletun sopimuksen kaltaisen sopimuksen tarkoituksena on ainoastaan välttää samojen tulojen verottaminen kummassakin sopimusvaltiossa, mutta sen tarkoituksena ei ole taata sitä, ettei verovelvolliseen kohdistuva verotus toisessa sopimusvaltiossa ylitä sitä, minkä kohteeksi tämä joutuisi toisessa sopimusvaltiossa (tuomion 46 kohta).

41 — Tuomion 47 kohta.

lähestymistapa johtuu siitä, että maassa asuvat ja ulkomailla asuvat eivät yleisesti ottaen ole välittömien verojen kannalta samassa asemassa, koska ulkomailla asuvan henkilön valtion alueelta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kaikista tuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti asuinpaikaltaan. [42]

45. Tästä seuraa, että toisin kuin de Groot, Gilly on saanut asuinvaltiossaan kaikki tämän valtion lainsäädännön mukaan sen asukkaille kuuluvat verotukselliset edut.

46. Lisäksi, kuten julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer on edellä mainitussa asiassa Gilly antamassaan ratkaisuehdotuksessa esittänyt, [43] siihen, että verohyvitysmekanismi olisi ollut Gillylle edullinen olisi riittänyt, että Saksan viranomaiset laskevat tai Ranskan viranomaiset nostavat verokantaansa. Tällaisen järjestelmän epäedullisuus on siis liian sattumanvaraista, jotta voitaisiin katsoa, että työntekijä jättää sen vuoksi käyttämättä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen näiden kahden jäsenvaltion välillä.

47. On todettava, että tässä käsittelyn kohteena olevassa asiassa ei tällaista epävarmuustekijää ole, sillä sovellettavien kahdenvälisten sopimusten, valtioiden kansallisen lainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaan ne jäsenvaltiot, joissa de Groot työskenteli, eivät olleet velvollisia ottamaan huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan.

48. Tästä mielestäni myös seuraa, että Alankomaiden hallituksen argumentti, jonka mukaan riidanalainen lainsäädäntö — jonka johdosta de Grootin verorasitus on suurempi kuin se olisi siinä tapauksessa, että hän ei olisi käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen — johtaa samaan lopputulokseen kuin hyvitysmenetelmä, ei ole merkityksellinen. [44]

49. Käsittelyn kohteena olevassa asiassa ratkaisevaa on, että de Grootille aiheutunut epäedullinen seuraus johtuu siitä, että hän on jäänyt asuinvaltiossaan osittain ilman tämän valtion lainsäädännössä säädettyjen vähennysperusteiden hänelle tuomaa etua.

50. Jos kyseiset työskentelyvaltiot olisivat ottaneet huomioon de Grootin henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen, hän olisi voinut silloinkin joutua vastaamaan suuremmasta verorasituksesta kuin siinä tapauksessa, että hän olisi saanut kaikki tulonsa Alankomaista. Tilanne olisi voinut olla tällainen, jos työskentelyvaltioiden

42 — Tuomion 49 kohta.

43 — Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 61 ja 62 kohta.

44 — Alankomainen hallitus viittaa erityisesti OECD:n mallisopimuksen 23 B artiklan 1 kohdan viimeiseen lauseeseen, jossa määrätään, että hyvitysjärjestelmässä työskentelyvaltioon maksettu vero vähennetään asuinvaltiossa siltä osin kuin se ei ole määrältään suurempi kuin "ennen vähennyksen tekemistä lasketun tuloveron tai varallisuusveron osa, joka kohdistuu siihen tuloon tai varallisuuteen, josta voidaan verottaa [työskentelyvaltiossa]".

myöntämät henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvät vähennysperusteet olisivat olleet pienempiä kuin ne, joista on säädetty Alankomaiden lainsäädännössä ja jos työskentelyvaltiot olisivat ulkomaalla asuvien henkilöiden verokantaa vahvistaessaan ottaneet huomioon näiden kaikki tulot. Tällainen epäedullinen seuraus ei kuitenkaan olisi johtunut työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoittamisesta vaan jäsenvaltioiden verojärjestelmien eroista.

51. Tämä ei pidä paikkaansa nyt käsiteltävänä olevassa asiassa. Mielestäni se, että de Grootin henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta ei ole otettu huomioon työskentelyvaltioissa hänen kyseisissä valtioissa saamiensa tulojen verotuksessa, velvoittaa asuinvaltion myöntämään asianomaiselle kaikki ne vähennykset, joihin hänen henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa hänet oikeuttavat, tai olisivat oikeuttaneet, jos hän olisi harjoittanut toimintaansa ainoastaan Alankomaissa. [45]

52. Se että Alankomaiden veroviranomaiset kohdistivat osan de Grootin henkilökohtaisista vähennyksistä hänen muista valtioista saamiinsa tuloihin, aiheutti asianosaiselle sellaisia epäedullisia seurauksia, joita hänelle ei olisi aiheutunut, jos hän ei olisi käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen.

53. Mielestäni riidanalaista lainsäädäntöä on pidettävä perustamissopimuksen 48 artiklassa periaatteessa kiellettynä tämän vapauden käytön rajoituksina.

54. Kolmanneksi, riidanalaisen rajoituksen perustelemiseksi esitettyjä syitä ei voida pitää hyväksyttävinä.

55. Ensinnäkin, kansallinen tuomioistuin pohtii [46] sitä, miten pitävä alankomaalaisen säädöksen perusteluissa esitetty, suhteellista osuutta koskeva argumentti on. Argumentin mukaan kyseisiä vähennysperusteita käytetään verovelvollisen veronmaksukyvyn määräämiseen, joten niitä ei näin ollen kuulu kohdistaa yksinomaan asuinvaltiossa saatuihin tuloihin. [47]

56. Katson, että argumentti ei ole riittävä käsittelyn kohteena olevassa asiassa todetun rajoituksen perustelemiseksi. Vaikka

45 — Ks. vastaavasti em. asia Zurstrassen. Yhteisöjen tuomioistuin totesi siinä, että Luxemburgin suurherttuakunnan oli arvioitava asianosaisen henkilökohtainen tilanne ja perhesuhteet, vaikka hänen puolisonsa oli jäänyt asumaan toiseen jäsenvaltioon, eikä verottaa Zurstrassenia naimattomana henkilönä, jolla ei ole elatusvelvollisuutta, koska asianosainen asui Luxemburgissa, minkä lisäksi hän sai sieltä lähes kaikki kotitalouden tulot. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Luxemburgin suurherttuakunta on ainoa valtio, joka voi näin tehdä (tuomion 23 kohta).

46 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen 3.9 a kohta.

47 — Ks. vuoden 1989 päätöksen muuttamisesta 7.11.1991 tehdyn päätöksen perustelut, joita on lainattu tämän ratkaisuehdotuksen 12 alaviitteessä.

jäsenvaltioiden näkökulmasta nimittäin vaikuttaisi siltä, että verovelvollisen henkilökohtaisista vähennysperusteista aiheutuva rasite olisi oikeudenmukaista jakaa hänen kaikkien tulojensa osalle, tällainen jakaminen edellyttäisi, että näitä vähennysperusteita sovellettaisiin myös työskentelyvaltioissa. Koska jäsenvaltioiden verotusta ei tältä osin ole yhteensovitettu eikä yhdenmukaistettu, jäsenvaltioiden velvollisuutena on perustamissopimuksen 220 artiklan puitteissa tehdä sopimuksia tätä tarkoitusta varten. Jos näin ei tapahdu, asuinvaltio ei voi jättää ottamatta huomioon osaa näistä vähennyksistä ja täten loukata sellaisia oikeuksia, joita yksityisillä on perustamissopimuksen määräysten, joissa turvataan heidän perusoikeutensa, perusteella.

57. Lisäksi, toisin kuin Belgian hallitus katsoo, tämä päättely ei mielestäni välttämättä johda siihen, että asuinvaltiolle aiheutuva rasite on suhteeton. On syytä muistaa, että käsittelyn kohteena olevassa asiassa Alankomaiden kuningaskunta saa de Grootin tuloja verottaessaan maan veroasteikon progressiivisuuden vuoksi korotetun määrän veroa. Lisäksi on toistuvasti todettu, että verotulojen väheneminen ei ole koskaan sellainen syy, jonka perusteella perusvapauden harjoittamista voidaan rajoittaa.[48]

58. Lopuksi arvioin, että riidanalaisen suhteellisen kohdistamisen järjestelmä ei ole käsittelyn kohteena olevassa asiassa sovelletun progressioehtoisen vapautusmenetelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi oikeuskäytännön[49] mukaan tarpeen. Mielestäni tämä progressiiviehtoinen vapautusmenetelmä, jossa asuinjäsenvaltio jättää verottamatta muissa jäsenvaltiossa saadut tulot, mutta ottaa ne huomioon muihin kuin vapautettuihin tuloihin sovellettavan verokannan määrittelemisessä, ja vähennysten kohdistaminen asuinvaltiossa saatuihin tuloihin suhteellisen määrän mukaisesti eivät nimittäin ole yhteydessä toisiinsa.[50] Toisin sanoen katson, että progressioehtoisen vapautusmenetelmän tavoitteena oleva tuloveron progressiivisuuden tehokkuus asuinvaltiossa ei ole mahdollista pelkästään silloin kun tässä valtiossa rajoitetaan verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioonottamista.

59. Toiseksi, tätä riidanalaista rajoitusta ei mielestäni voida perustella Alankomaiden

48 — Asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 28 kohta) ja asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6161, 51 kohta).

49 — Yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi asiassa C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 21—28 kohta) ja asiassa C-300/90, komissio v. Belgia, 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305, 14—21 kohta) antamissaan tuomioissa, että ulkomaille maksettujen henkivakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden epäävä Belgian lainsäädäntö on perusteltavissa sovellettavan veronjärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi. Vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus vastasi vakuutuksenantajan sopimusten täytäntöönpanemiseksi suoritettujen maksujen verotusta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tätä vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden ja maksettavaksi tulevien summien verottamisen kesken vallitsevaa korvaavuutta ei voitu enää taata silloin, kun vähennyskelpoisiin vakuutusmaksuihin liittyvien maksettavien maksujen suorittajana on ulkomailla oleva ulkomainen vakuutuksenantaja, jolloin niiden veronalaisuus on epävarmaa.

50 — Alankomaiden hallitus ei voi tältä osin perustaa väitettään OECD:n mallisopimukseen, koska sopimuksen 23 A artikla ei sisällä mitään verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhesuhteisiin liittyviä vähennyksiä koskevaa määräystä. Tätä artiklaa koskevissa käsikirjan 40—43 kohdassa (ks. Vogel, K., "Double Taxation Conventions", *Kluwer Law International*, 1997, 3. julk., s. 1177), joita hallitus myös lainaa, ei myöskään esitetä perusteita riidanalaiselle rajoitukselle. Päinvastoin, 43 kohdassa sanotaan seuraavasti: "In view of the wide variety of fiscal policies and techniques in the different States regarding the determination of tax, especially deductions, allowances and similar benefits, it is preferable not to propose an express and uniform solution in the Convention, but to leave each State free to apply its own legislation and technique. Contracting States which prefer to have special problems solved in their convention are, of course, free to do so in bilateral negociations — — ".

ja Belgian hallitusten esittämällä tavalla siten, että riidanalainen lainsäädäntö on varsin yhtäpitävä sen tavoitteen kanssa, jonka mukaan rajatylittävän toiminnon on oltava verotuksen osalta neutraalia, sen takia että käsittelyn kohteena olevassa asiassa arvosteltu epäedullinen seuraus tasaa etua, jonka Alankomaissa asuville muista jäsenvaltioista tuloja saaville henkilöille koituu siitä, että heidän tulojaan verotetaan eri jäsenvaltioissa.

60. Eri jäsenvaltioissa verottamisen vaikutusten osalta on selvää, että Saksassa, Ranskassa ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa saatujen tulojen verottaminen näissä valtioissa ilman progressiota voi johtaa siihen, että verovelvollisen kaikkia tuloja koskeva keskimääräinen verokanta olisi alhaisempi kuin se olisi ollut siinä tapauksessa, että verovelvollinen olisi saanut kaikki tulonsa Alankomaista.

61. Kuitenkin, kuten ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen julkisasiamiehen arvioinnista ilmenee, se veron aleneminen, jonka de Groot on saanut hyväkseen sen johdosta ei ole korvannut riidanalaista epäedullista seurausta.[51] De Groot siis maksoi vuonna 1994 kyseisessä neljässä valtioissa yhteensä enemmän veroa, kuin mitä hän olisi maksanut siinä tapauksessa, että hän olisi saanut kaikki tulonsa Alankomaissa.

51 — Nämä arviot on lainattu komission huomautuksiin, 68 kohta.

62. Se väite, jonka mukaan työskentelyvaltioiden puuttuvasta progressiosta seuraavalla veron alenemisella voidaan mahdollisesti tasata riidanalaisen lainsäädännön aiheuttamaa epäedullista seurausta, sitä, että säädös on katsottava rajoitukseksi, jos se osoittautuu haitalliseksi.[52] Mielestäni nyt esillä olevaa tilannetta voidaan tältä osin verrata asiassa AMID kyseessä olleeseen tilanteeseen, jossa oli kysymys sijoittautumisvapautta rajoittavasta lainsäädännöstä.[53]

63. Edellä esitetyn valossa ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen, että perustamissopimuksen 48 artiklaa on tulkittava siten, että se estää sellaisten säännöstön soveltamisen, joiden nojalla verovelvollinen menettää asuinvaltiossaan tuloveron laskemisen yhteydessä osan verosta vapaasta määrästään ja henkilökohtaisista verotuksellisista eduistaan siksi, että hän on kyseisen vuoden aikana saanut myös toisesta jäsenvaltiosta tuloja, joita on näissä valtioissa verotettu ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan.

52 — Ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 21 kohta.

53 — Kyseisellä lainsäädännöllä oli säädetty, että kansallisen oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jolla on kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa, voi yhtiöverotuksessa vähentää verovuoden voitosta edellisen vuoden tappion ainoastaan sillä edellytyksellä, että tätä tappiota ei ole voitu vähentää sen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa myöskään kyseisenä edellisenä vuonna saadusta voitosta. Yhteisöjen tuomioistuin arvioi, että tästä lainsäädännöstä saattaisi aiheutua epäedullista verotuskohtelua niille yhtiöille, joilla on kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa (tuomion 23 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että vaikka oletettaisiin, että kyseisen valtion verojärjestelmä olisi useimmiten edullinen yhtiöille, joilla on toimipaikkoja ulkomailla, se ei estä sitä, että silloin kun tämä järjestelmä osoittautuu kyseisille yhtiöille epäedulliseksi, se johtaa epätasa-arvoiseen kohteluun niihin yhtiöihin nähden, joilla ei ole toimipaikkoja toisessa jäsenvaltiossa, ja merkitsee näin ollen sijoittautumisvapauden rajoittamista (tuomion 27 kohta).

64. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisessä kysymyksessään yhteisöjen tuomioistuimelta myös sitä, onko tällainen säännöstö neuvoston asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan mukainen.

65. Edellä esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen ehdotetun vastauksen valossa arvioin, että tähän kysymykseen ei tarvitse ottaa kantaa. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Van Duyn 4.12.1974 antamassaan tuomiossa [54] todennut, perustamissopimuksen 48 artiklalla on jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä välitön oikeusvaikutus ja siinä perustetaan yksityisille oikeuksia, joita kansallisten tuomioistuinten on suojeltava. Lisäksi todettakoon, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti jokainen kansallinen tuomioistuin on velvollinen soveltamaan yhteisön oikeutta kokonaisuudessaan ja suojaamaan yhteisön oikeudessa yksityisille perustettuja oikeuksia ja jättämään tarpeen vaatiessa soveltamatta kaikki sellaiset kansallisen lain säännökset, jotka mahdollisesti ovat ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. [55] Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 22 kohdasta ilmenee, saman on koskettava myös kahdenvälisen kansainvälisen sopimuksen määräyksiä, jos ne osoittautuvat perustamissopimuksen 48 artiklan vastaisiksi. [56]

66. Tästä seuraa, että kysymyksellä siitä, kuuluuko riidanalainen rajoitus EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan täytäntöönpanemiseksi annetun asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan soveltamisalaan ja onko se myös kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää ei mielestäni ole käytännön merkitystä tässä asiassa. [57]

Toinen kysymys

67. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy toisessa kysymyksessään, sisältääkö yhteisön oikeus joitakin erityisiä vaatimuksia sen tavan osalta, jolla myös toisessa jäsenvaltiossa toimintaa harjoittaneen työntekijän henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne on otettava huomioon asuinvaltiossa.

68. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen perusteluista [58] ilmenee, että kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, onko Alankomaiden kuningaskunta nyt esillä olevassa asiassa velvollinen myöntämään de Grootille yhtä suuren tosiasiallisen vähennyksen kuin se, jonka hän olisi saanut siinä tapauksessa, että hän olisi ansainnut kaikki tulonsa asuinvaltiossa.

69. Edellä, erityisesti 51 ja 65 kohdassa, esitetyn perusteella katson, että de Grootilla on oikeus saada samat vähennykset

54 — Asia 41/74, Kok. 1974, s. 1337, Kok. Ep. II, s. 395, tuomiolauselman 1 kohta.

55 — Asia 106/77, Simmenthal, tuomio 9.3.1978 (Kok. 1978, s. 629, Kok. Ep. IV, s. 73, 21 kohta) ja em. asia Terhoeve, tuomion 56 kohta.

56 — Ks. samoin tässä merkityksessä kolmannen maan kanssa tehdystä sopimuksesta em. asia Gottardo, tuomion 32—34 kohta.

57 — Ks. tämän osalta em. asia Terhoeve, tuomion 41 kohta.

58 — Kohta 3.9 a.

kuin ne, jotka hän olisi saanut siinä tapauksessa, että hän olisi ansainnut kaikki tulonsa Alankomaissa.

70. Koska toinen ennakkoratkaisukysymys on kuitenkin muotoiltu yleisluonteisesti ja kun kansallisen tuomioistuimen on tehtävä annettavan tuomion perusteella johtopäätökset sille esitetyn riita-asian ratkaisemisen suhteen katson, että kysymykseen on vastattava yleisellä tasolla.

71. Kuten edellä on todettu, välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan. Jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen.

72. Näin ollen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa, että yhteisön oikeudessa ei ole säädetty erityisistä vaatimuksista sen tavan osalta, jolla asuinvaltiossa on otettava huomioon sellaisen verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, joka kyseisen verovuoden aikana on saanut tuloja kyseisessä jäsenvaltiossa ja jossakin toisessa jäsenvaltiossa. Kuitenkaan ne edellytykset joiden mukaan nämä otetaan huomioon asuinvaltiossa, eivät saa muodostaa kansalaisuuteen perustuvaa suoraa tai välillistä syrjintää eivätkä rajoittaa perustamissopimuksella taattujen perusoikeuksien käyttämistä.

VI Ratkaisuehdotus

73. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) EY:n perustamissopimuksen 48 artiklaa (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) on tulkittava siten, että se estää kahdenvälisten sopimusten sellaisten määräysten ja kansallisen lainsäädännön sellaisten säännösten

soveltamisen, joiden nojalla verovelvollinen menettää asuinvaltiossaan tuloveron laskemisen yhteydessä osan verosta vapaata määrää koskevasta edustaan ja henkilökohtaisista verotuksellisista eduistaan siksi, että hän on kyseisen vuoden aikana saanut myös toisesta jäsenvaltiosta palkkatuloja, joita on näissä valtioissa verotettu ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan.

2) Yhteisön oikeudessa ei ole säädetty erityisistä vaatimuksista sen tavan osalta, jolla asuinvaltiossa on otettava huomioon sellaisen työntekijän henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, joka on työskennellyt myös toisessa jäsenvaltiossa. Kuitenkaan ne edellytykset, joiden mukaan nämä otetaan huomioon asuinvaltiossa, eivät saa muodostaa kansalaisuuteen perustuvaa suoraa tai välillistä syrjintää eivätkä rajoittaa perustamissopimuksella taattujen perusoikeuksien käyttämistä.