YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
12 päivänä joulukuuta 2002 *

Asiassa C-385/00,

jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

F. W. L. de Groot

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) ja työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1612/68 (EYVL L 257, s. 2) 7 artiklan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Wathelet (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann ja A. Rosas,

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään V. J. M. Koningsberger,

— Belgian hallitus, asiamiehenään C. Pochet,

— Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja B. Muttelsee-Schön,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään H. Michard ja H. M. H. Speyart,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan de Grootin, edustajanaan advocaat R. van der Jagt, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään H. G. Sevenster, ja komission, asiamiehinään H. Michard ja H. M. H. Speyart, 18.4.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.6.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Hoge Raad der Nederlanden on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 18.10.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 20.10.2000, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) ja työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1612/68 (EYVL L 257, s. 2) 7 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat de Groot, joka on eri jäsenvaltioissa ansiotyössä ollut Alankomaiden kansalainen, ja Staatssecretaris van Financiën ja joka koskee de Grootilta hänen asuinvaltiossaan vuoden 1994 osalta kannettavan tuloveron laskemista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeussäännöt

3 Perustamissopimuksen 48 artiklan 1 ja 2 kohdassa määrätään seuraavaa: "Turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus yhteisössä"; ja "se merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan".

4 Asetuksen N:o 1612/68 1 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

Muut pääasiaan sovellettavat oikeussäännöt

Kansainväliset sopimukset

5 Alankomaiden kuningaskunta on tehnyt Saksan liittotasavallan, Ranskan tasavallan ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kahdenväliset sopimukset (jäljempänä kahdenväliset sopimukset) taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatiman mallisopimuksen mukaisesti.

6 Nämä sopimukset ovat seuraavat:

— Alankomaiden kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja sekä eräitä muita veroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja tietyistä muista verotukseen liittyvistä seikoista Haagissa 16 päivänä kesäkuuta 1959 tehty sopimus (Tractatenblad 1959, s. 85), sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna (Tractatenblad 1960, s. 107; 1980, s. 61 ja s. 200; 1991, s. 95; 1992, s. 14 ja 1994, s. 81; jäljempänä Saksan kanssa tehty sopimus).

— Alankomaiden kuningaskunnan ja Ranskan tasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen ehkäisemiseksi Pariisissa 16 päivänä maaliskuuta 1973 tehty sopimus (Tractatenblad 1973, s. 83), sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna (Tractatenblad 1974, s. 41; jäljempänä Ranskan kanssa tehty sopimus).

— Alankomaiden kuningaskunnan ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin Yhdistyneen kuningaskunnan välillä tuloveron ja omaisuuden myyntivoittoa koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen ehkäisemiseksi Haagissa 17 päivänä marraskuuta 1980 tehty sopimus (Tractatenblad 1980, s. 205), sellaisena kuin se myöhemmin muutettuna (Tractatenblad 1981, s. 54 ja s. 108; 1983, s. 128; 1989, s. 128 ja 1991, s. 12—14; jäljempänä Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tehty sopimus).

7 Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tehdyn sopimuksen 15 artiklan 1 kappaleen mukaan Alankomaissa asuvaa henkilöä verotetaan työsuhteen perusteella saadusta palkasta Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jos työ suoritetaan siellä.

8 Kyseisen sopimuksen 22 artiklan 2 kappaleen b kohdan mukaan Alankomaiden on kuitenkin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi vapautettava ne tulojen osat, jotka saadaan verottaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa, myöntämällä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan kansallisen lainsäädännön säännösten mukaisesti laskettava veronalennus.

9 Samoin Saksan kanssa tehdyn sopimuksen 10 artiklassa ja Ranskan kanssa tehdyn sopimuksen 15 artiklassa määrätään, että sellaiset tulot, joita ei ole saatu asuinvaltiossa, verotetaan lähteellä työskentelyvaltiossa. Näin ollen Saksasta ja Ranskasta saadut ja kyseisissä valtioissa jo verotetut tulot vapautetaan tuloverosta Alankomaissa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

10 Lisäksi Saksan kanssa tehdyssä sopimuksessa (20 artiklan 3 kappale) ja Ranskan kanssa tehdyssä sopimuksessa (24 artiklan A osan 2 kohta) on määrätty lopputulokseltaan Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan välillä tehtyjä sopimuksia vastaavalla tavalla sellaisten tulojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi suoritettavasta veron alentamisesta, jotka Alankomaissa asuva henkilö on saanut näissä jäsenvaltioissa työsuhteessa suoritetusta työstä.

11 Toisin kuin Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tehdyssä sopimuksessa, joka sisältää eksplisiittisen viittauksen Alankomaiden yksipuoliseen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan säännöstöön ja jossa viitataan nimenomaisesti kansalliseen lainsäädäntöön veron alentamisen laskemisen osalta, Saksan ja Ranskan kanssa tehdyissä sopimuksissa ei ole sellaista viittausta, ja niissä itsessään määrätään, että Alankomaissa tapahtuvan veron alentamisen laskemisessa on sovellettava suhteellista osuutta. Tämä osuus, joka esitetään yksityiskohtaisesti tämän tuomion 18 kohdassa, vastaa sitä osamäärää, jonka osoittajana on ulkomaan bruttotulo ja nimittäjänä maailmanlaajuinen bruttotulo.

12 Lisäksi Alankomaiden kuningaskunta soveltaa kahdenvälisissä suhteissaan Saksan liittotasavaltaan (Saksan kanssa tehdyn sopimuksen 20 artiklan 3 kappale), Ranskan tasavaltaan (Ranskan kanssa tehdyn sopimuksen 24 artiklan A osan 1 kohta) ja Yhdistyneeseen kuningaskuntaan (Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tehdyn sopimuksen 22 artiklan 2 kappaleen a ja b kohta) progressioehtoista vapautusmenetelmää, joka esitetään OECD:n mallisopimuksen 23 A artiklan 1 ja 3 kappaleessa.

13 Alankomaiden kuningaskunta luopuu siten sellaisten Alankomaissa asuvien alankomaalaisten verovelvollisten osalta, jotka saavat tuloja yhdestä tai useammasta näistä muista jäsenvaltioista, kantamasta tuloveroa näissä muissa jäsenvaltioissa verotetusta tulosta, mutta säilyttää itsellään oikeuden ottaa vapautetut tulot huomioon määrittäessään tuloveron veroprosenttia progressiosäännön mukaisesti.

Kansallinen oikeus

14 Asian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan luonnollisten henkilöiden välittömästä verotuksesta oli säädetty Alankomaissa 16.12.1964 annetussa Wet op inkomstenbelasting -nimisessä laissa (Staatsblad 1964, nro 519; jäljempänä tuloverolaki), sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 24.12.1993 annetulla lailla (Staatsblad 1993, nro 760), sekä 18.12.1964 annetussa Wet op de loonbelasting -nimisessä laissa (palkkojen ja eläkkeiden verottamisesta annettu laki) (Staatsblad 1964, nro 521).

15 Lisäksi kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä oli annettu asian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan kansallisia sääntöjä 21.12.1989 annetussa ja 1.1.1990 voimaan tulleessa Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 -nimisessä päätöksessä (kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva päätös) (Staatsblad 1989, nro 594), sellaisena kuin se on muutettuna 23.12.1994 tehdyllä kuninkaallisella päätöksellä (Staatsblad 1994, s. 964; jäljempänä vuoden 1989 päätös), joka tuli voimaan 1.1.1995.

Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevat säännöt ja niiden soveltaminen

16 Vuoden 1989 päätöksen 2 §:n 2 momentin b kohdassa säädetään, että ulkomaan bruttotulo koostuu verovelvollisen ulkomailta saamien bruttotulojen kokonaismäärästä, eli;

"muusta kuin ulkomaisilta yrityksiltä saaduksi voitoksi katsottavasta hyvityksestä, joka saadaan

1. työsuhteen perusteella toisen valtion alueella suoritettavasta tai suoritetusta työstä".

17 Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan vuoden 1989 päätöksen 3 §:ssä säädettiin seuraavaa:

"1. Vapautus toteutetaan alentamalla tuloveroa siihen tuloveron määrään asti, joka tulisi [tuloverolain perusteella] maksettavaksi ilman [kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen] soveltamista. Veroa alennetaan sellaisella määrällä, joka on siihen määrään, joka tulisi maksettavaksi [tuloverolain mukaan], samassa suhteessa kuin ulkomaan bruttotulo on suhteessa bruttotuloon, ottaen huomioon lain toisen luvun 5 A, 5 B, 5 C ja 7 jaksossa säädetyt vähennykset ja lisäykset sekä lain IV luvun mukaisesti hyvitettävien tappioiden vähennykset — — ."

18 Tästä seuraa, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tarvittavan veron alentamisen määrä lasketaan kertomalla kokonaistulo tietyllä suhdeluvulla. Tämän suhdeluvun osoittajana on ulkomaan bruttotulo ja nimittäjänä maailmanlaajuinen bruttotulo.

19 Edellä lausutun osalta on täsmennettävä, että vuoden 1989 päätöksen sisältämät säännöt ovat periaatteessa sellaisia sääntöjä, joita Alankomaiden veroviranomaiset soveltavat silloin kun kahdenvälisiä sopimuksia ei ole. Siinä olevia sääntöjä sovelletaan kuitenkin nyt esillä olevassa pääasiassa, koska ensinnäkin Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tehdyssä sopimuksessa määrätään, että näiden viranomaisten kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi myöntämä vapautus on laskettava kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan Alankomaiden lainsäädännön säännösten mukaisesti eli vuoden 1989 päätöksen mukaisesti, jossa säädetään suhdeluvun soveltamisesta, ja toisaalta siksi, että Saksan ja Ranskan kanssa tehdyissä sopimuksissa määrätään myös suhdeluvun soveltamisesta näiden valtioiden ja Alankomaiden kuningaskunnan välisissä kahdenvälisissä suhteissa.

Veron laskeminen

20 Tuloverolain mukaan maksettava vero lasketaan siinä tapauksessa, että verovelvollinen asuu Alankomaissa, seuraavasti:

21 Jos maassa asuva verovelvollinen, kuten de Groot, saa tuloja osaksi Alankomaista ja osaksi toisesta jäsenvaltiosta, vero lasketaan ensiksi yleisen progressiivisen veroasteikon mukaan kaikkien tulojen perusteella, joihin kuuluvat ulkomailta saadut verosta vapautetut tulot ja joista vähennetään toisaalta elatusvelvollisuuden perusteella maksetut määrät ja toisaalta se tulojen verosta vapaa määrä, johon verovelvollisella on oikeus henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa perusteella.

22 Tästä teoreettisesta määrästä vähennetään se määrä, jonka osalta myönnetään vapautus eri työskentelyvaltiossa ansaittujen ja niissä verotettujen tulojen perusteella.

23 Kyseiselle verovelvolliselle kuuluvan vapautuksen laskemiseksi kokonaistulojen vero kerrotaan suhdeluvulla.

24 Verovelvollisen elatusvelvollisuuden perusteella maksamia määriä ja tulojen verosta vapaata määrää, jotka on otettu huomioon kokonaistulon veroa laskettaessa, ei vähennetä kyseisen suhdeluvun nimittäjänä olevasta maailmanlaajuisesta bruttotulosta.

25 Alankomaissa 7.11.1991 tehdyn päätöksen, jolla muutettiin vuoden 1989 päätöstä, perusteluissa todetaan seuraavaa:

"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)."

26 Tämän vapautuksen laskemiseksi käytettävän menetelmän tavoitteena on jakaa verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvät vähennykset kaikkien hänen tulojensa kesken. Tästä seuraa, että vähennykset kohdistuvat Alankomaissa maksettaviin veroihin ainoastaan siinä suhteessa kuin verovelvollinen on saanut tuloistaan tässä jäsenvaltiossaan.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

27 De Grootin asuinpaikka oli vuonna 1994 Alankomaissa. Hän työskenteli 1.4.1994 saakka Alankomaissa ja tietyissä muissa Euroopan yhteisöjen jäsenvaltioissa palkansaajana Alankomaihin, Saksaan, Ranskaan ja Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneissa yhtiöissä, jotka kuuluvat Applied Materials -nimiseen konserniin. Näiden yhtiöiden kanssa tehty työsopimus päättyi 1.4.1994. De Groot sai vuonna 1994 tuloja alankomaalaiselta yhtiöltä 89 665 Alankomaiden guldenia (NLG), saksalaiselta yhtiöltä 74 395 NLG, ranskalaiselta yhtiöltä 84 812 NLG ja brittiläiseltä yhtiöltä 35 009 NLG.

28 De Groot oli työttömänä 1.4.1994—29.10.1995. Hän sai Alankomaissa 1.4.1994 ja 31.12.1994 väliseltä ajalta työttömyyden ja sairauden johdosta suoritettavina etuuksina yhteensä 34 743 NLG.

29 De Grootin oli maksettava elatusapua vuonna 1987 tapahtuneen avioliiton päättymisen takia. Hän maksoi 26.12.1994 elatusavun lopun kertasuorituksena 135 000 NLG. Sen lisäksi hän oli maksanut samana vuonna jo säännönmukaisina elatusapumaksuina 43 230 NLG.

30 De Groot maksoi ulkomaisten yhtiöiden kanssa solmittujen työsuhteiden perusteella vuonna 1994 saamistaan ja ulkomailla verotetuista tuloistaan tuloveroa seuraavat määrät guldeneiksi muutettuina: Saksassa: 16 768 NLG, Ranskassa 12 398 NLG ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa 11 335 NLG. Nämä verot oli laskettu eri jäsenvaltioissa ilman, että niiden osalta olisi otettu huomioon de Grootin vuonna 1994 suorittamia elatusapumaksuja.

31 De Groot vaati Alankomaissa antamassaan vuoden 1994 veroilmoituksessa alentamaan kaksikertaisen verotuksen välttämiseksi veroa 187 348 NLG:n osalta, joka saadaan vähentämällä ulkomailta saadun tulon kokonaismäärästä eli 193 816 NLG:sta työhön liittyvien kustannusten suhteellinen määrä 6 468 NLG.

32 Verotarkastaja laski tämän veron alentamisen vuoden 1989 päätöksen 3 §:ssä ja Saksan ja Ranskan kanssa tehdyissä sopimuksissa määritellyn suhteellisuusmenetelmän perusteella, eli soveltamalla suhdelukua. Verotarkastaja määräsi tämän perusteella de Grootin maksettavaksi tietyn määrän tuloveroa ja sosiaalivakuutusmaksuja vuodelta 1994.

33 Koska tätä määrää tosin alennettiin useiden oikaisuvaatimusten seurauksena, muttei de Grootin mukaan riittävästi, de Groot nosti tästä verotarkastajan tekemästä veron alentamispäätöksestä kanteen Gerechtshof te Amsterdamissa (Alankomaat). De Groot katsoi, että verotus muodostuu suhdelukumenetelmän soveltamisen johdosta hänelle epäedulliseksi ja että sillä rajoitetaan hänen tapauksessaan perustamissopimuksen 48 artiklan vastaisesti työntekijöiden vapaata liikkuvuutta tai sijoittautumisvapautta, koska tästä menetelmästä seuraa, että hän menettää osan niistä verovähennyksistä saatavasta edusta, joihin hänellä olisi ollut oikeus perhetilanteensa perusteella.

34 Gerechtshof te Amsterdam totesi, että tällainen epäedullinen seuraus todella aiheutuu Alankomaissa asuville ja toisessa jäsenvaltiossa työskennelleille verovelvollisille. Se katsoo kuitenkin, että tässä asiassa ei ole kysymys perustamissopimuksen 48 artiklassa kielletystä rajoituksesta vaan nämä epäedulliset seuraukset johtuvat kyseisten jäsenvaltioiden kansallisten tuloverojärjestelmien eroista. Se tukeutuu tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-336/96, Gilly, 12.5.1998 antamaan tuomioon (Kok. 1998, s. I-2793).

35 De Groot teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandenille.

36 Kyseinen tuomioistuin on kuvaillut suhdeluvun soveltamisesta de Grootille aiheutuvia seurauksia seuraavasti:

"[Kysymyksessä olevien kansallisten] säännösten soveltaminen johti siihen, että asianosaisella vuonna 1994 olleita henkilökohtaisia velvoitteita, eli 178 230 NLG:n suuruisia, henkilökohtaiseksi velvoitteeksi katsottavia elatusapumaksuja, ei sisällytetty — — suhdelukuun, vaan elatusapumaksut alensivat sitä veron määrää, johon suhdelukua sovellettiin. Edellä oleva pätee myös tulojen

verosta vapaan määrän vähentämiseen. Näillä henkilöön sidotuilla verovähennyksillä ei siten ollut mitään vaikutusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtävän veron alentamisen kannalta. Tästä seurasi, että se näiden verovähennysten suhteellinen osa, joka määräytyy kyseisen suhdeluvun mukaisesti, ei johda siihen, että Alankomaissa maksettavaa veroa tosiasiallisesti alennettaisiin. Koska asianosaisen henkilökohtaisia velvoitteita tai henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta ei ole otettu edes osaksi huomioon ulkomaisen veron kantamisen yhteydessä, asianosainen on saanut vähemmän hänelle henkilökohtaisten velvollisuuksien perusteella kuuluvia verovähennyksiä ja hänen tulojen verosta vapaasta määrästä saamansa etu oli pienempi kuin se olisi ollut siinä tapauksessa, että hän olisi saanut vuonna 1994 koko työtulonsa yhden tai useamman työsuhteen perusteella pelkästään Alankomaissa suorittamastaan työstä."

37 Hoge Raad der Nederlandenin julkisasiamies esitti tämän epäedullisen seurauksen lukuina seuraavasti:

"Asianosainen on menettänyt ulkomaisten tulojen suhteelliseen osuuteen kohdistamisen seurauksena 187/309 (eli yli 60 prosenttia) hänelle kaksinkertaisen verotuksen välttämisen perusteella tulevasta veron alennuksestaan."

38 Hoge Raad der Nederlandenin julkisasiamies esitti vielä seuraavaa:

"Asianosaisen 60 prosentin suuruista verovähennyksen 'katoamista' koskeva epäedullinen seuraus tasoittuu saadulla edulla: asianosainen saa tuloja kolmesta lähdevaltiosta, joista yksikään ei ota ulkomailla saatuja tuloja huomioon määrätessään veroprosenttinsa progressiivisuuden määrää. Asianosainen saa tämän takia merkittävän progressioedun. Jos nämä kolme lähdevaltiota ottaisivat asuinvaltion tavoin huomioon maailmanlaajuiset tulot lähdevaltion tuloja kos-

kevan veroprosentin määräämisessä, asianosainen joutuisi vuonna 1994 saamiensa maailmanlaajuisten tulojensa määrän takia (jopa henkilöön liittyvien vähennysten vähentämisen jälkeen) korkeampaan veroluokkaan näissä kolmessa lähdevaltiossa ja maksaisi näin ollen enemmän veroa. Tähän asti on ollut epätavallista, että lähdevaltio vaatisi ulkomailla olevilta verovelvollisilta selvityksen heidän maailmanlaajuisista tuloistaan soveltaakseen asuinvaltion tavoin progressioehtoa ja vaatisi heitä selvittämään henkilökohtaiset olosuhteensa ottaakseen ne asuinvaltion tavoin suhteellisina osuuksina huomioon."

39 Hoge Raad der Nederlanden katsoo — toisin kuin Gerechtshof te Amsterdam —, että edellä mainitussa asiassa Gilly annetun tuomion perusteella ei voida olla täysin varmoja siitä, onko de Grootille aiheutunut epäedullinen seuraus katsottava perustamissopimuksen 48 artiklassa tarkoitetuksi kielletyksi rajoitukseksi.

40 Hoge Raad myöntää tosin, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut asiassa Gilly antamansa tuomion 49 kohdassa, että se, että verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne otetaan huomioon asuinvaltiossa, mutta ei työskentelyvaltiossa, johtuu siitä, että maassa asuvat henkilöt ja ulkomailla asuvat henkilöt eivät yleisesti ottaen ole välittömien verojen kannalta samanlaisessa tilanteessa.

41 Hoge Raad katsoo kuitenkin, että yhteisöjen tuomioistuin esitti tämän edellä mainitussa asiassa Gilly antamassaan tuomiossa olevan perustelun sen väitteen kumoamiseksi, jonka mukaan asuinvaltiossa lasketun veron olisi täytynyt olla työskentelyvaltiossa maksetun veron suuruinen.

42 De Groot riitauttaa kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa sen, että Alankomaiden kuningaskunta kohtelee kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia veronmaksajiaan heidän henkilökohtaisten velvoitteidensa ja henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamisen osalta eri tavalla siitä riippuen, saavatko he tulonsa kokonaan asuinvaltiosta vai osittain asuinvaltiosta ja osittain toisesta jäsenvaltiosta. Hoge Raad katsoo, että tämä ero saattaa johtaa kuitenkin viimeksi mainitun veronmaksajaryhmän osalta suurempaan verorasi-

tukseen silloin kun asuinvaltio ja työskentelyvaltio käyttävät samaa verojärjestelmää ja soveltavat samoja verokantoja.

43 Hoge Raad on siten epävarma siitä, onko Alankomaissa käytetty menetelmä, jossa ulkomailta saatuun tuloon kohdistetaan vähennysperusteen suhteellinen osa sen suhteen mukaan, joka ulkomailta saatujen tulojen määrä on maailmanlaajuisesta tulosta, perustamissopimuksen 48 artiklan mukainen. Se katsoo, että sellainen kohdistaminen olisi perusteltua, jos voidaan lähteä siitä, että kyseiselle verovelvolliselle on myönnetty lähdevaltiossa (tai työskentelyvaltiossa) sen tulojen suhteellisen osan osalta, jotka tässä valtiossa saadut tulot ovat kokonaistulosta, samat henkilökohtaiseen tilanteeseen liittyvät verotukselliset edut kuin ne, joista lähdevaltion lainsäädännössä on säädetty kyseisessä valtiossa asuvien henkilöiden hyväksi. Hoge Raad toteaa kuitenkin, että de Groot ei ole saanut sellaisia etuja Alankomaita lukuun ottamatta missään niistä jäsenvaltioista, joissa hän on työskennellyt.

44 Hoge Raadin mukaan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-279/93, Schumacker, 14.2.1995 antamasta tuomiosta (Kok. 1995, s. I-225) ja asiassa C-391/97, Gschwind, 14.9.1999 antamasta tuomiosta (Kok. 1999, s. I-5451) käy ilmi, että kyseiset jäsenvaltiot eivät olleet velvollisia myöntämään sellaisia etuja, koska de Grootin vuonna 1994 asuinvaltionsa ulkopuolella ansaitsema tulo ei muodostanut kaikkia tai lähes kaikkia perheen tuloja.

45 Hoge Raad katsoo, että näiden kahden tuomion perusteella ei myöskään voida tehdä sitä johtopäätöstä, että jos asuinvaltiossa maksettavan veron määrä olisi riittävä, asuinvaltion olisi myönnettävä kyseiselle verovelvolliselle tämän henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen perusteella yhtä suuri todellinen vähennys kuin se, johon henkilöllä olisi ollut oikeus, jos hän olisi saanut kaikki tulonsa asuinvaltiosta, ja että asuinvaltion olisi tehtävä niin niistä esteistä riippumatta, joita asuinvaltion yksin valitsemasta järjestelmästä tai asuinvaltion yhdessä jonkun muun valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemän kahdenvälisen sopimuksen puitteissa valitsemasta järjestelmästä mahdollisesti aiheutuu henkilön henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioonottamisen kannalta.

46 Katsottuaan, että tällaisessa tilanteessa on tarpeen esittää kysymykset kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan Alankomaiden säännöstön yhteensoveltuvuudesta yhteisön oikeuden kanssa, Hoge Raad der Nederlanden 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?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

47 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää ensimmäisellä kysymyksellään, onko kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kysymyksessä olevan kaltainen, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen sisältyvä tai siihen sisältymätön säännöstö, jonka nojalla verovelvollinen menettää tuloveronsa 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 palkkatuloja, joita on verotettu tässä toisessa valtiossa ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan, perustamissopimuksen 48 artiklan ja asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan vastainen.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

48 De Groot toteaa ensinnäkin, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa 143/87, Stanton, 7.7.1988 antamassaan tuomiossa (Kok. 1988, s. 3877, Kok. Ep. IX, s. 535), että henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten tarkoituksena on helpottaa kaikkien yhteisön jäsenvaltioiden kansalaisten kaikenlaisen ansiotyön harjoittamista koko yhteisön alueella ja ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, joka voi saattaa nämä kansalaiset epäedulliseen asemaan silloin, kun he haluavat laajentaa ammatillista toimintaansa yhden ainoan jäsenvaltion alueen ulkopuolelle.

49 De Groot jatkaa, että hänen henkilökohtaiseen tilanteeseensa liittyvien vähennysten osalta saamansa verotuksellinen etu on pienempi siihen verrattuna, mikä se olisi ollut, jos hän olisi työskennellyt pelkästään Alankomaissa, jossa hän asuu. Hän katsoo, että häntä on kohdeltu verotuksessa epäedullisesti sen vuoksi, että hänellä oli ollut työsuhteita useissa jäsenvaltioissa.

50 Hänen mukaansa tästä seuraa, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi Alankomaissa käytetyllä menetelmällä, eli sillä, että henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvät vähennykset otetaan huomioon soveltamalla niiden osalta kyseistä suhdelukua, rajoitetaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta. Tämä rajoitus ei liity jäsenvaltioiden soveltamiin erilaisiin veroasteikkoihin toisin kuin edellä mainitussa asiassa Gilly. Se ei johdu myöskään Saksan,

Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tehdyistä sopimuksista vaan seuraa siitä tavasta, jolla Alankomaat on pannut täytäntöön nämä sopimukset. Näistä syistä hänen tilanteeseensa on sovellettava perustamissopimuksen henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä.

51 De Groot katsoo lopuksi, että asuinjäsenvaltion eikä työskentelyjäsenvaltion on myönnettävä henkilökohtaiset verotukselliset edut.

52 Alankomaiden ja Belgian hallitusten mukaan perustamissopimuksen 48 artikla ei estä kahdenvälisten sopimusten määräysten ja Alankomaiden lainsäädännön säännösten kaltaisten määräysten ja säännösten soveltamista.

53 Alankomaiden hallitus myöntää, että kyseisen suhdeluvun soveltaminen on epäedullinen de Grootin kaltaisessa tilanteessa olevien verovelvollisten kannalta. Se korostaa kuitenkin, että tätä epäedullisuutta ei poisteta sillä, että sen osalta vedotaan yhteisön oikeuteen asuinvaltiota vastaan. Tällainen epäedullinen seuraus ei nimittäin seuraa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevasta kansallisesta lainsäädännöstä, vaan ennen kaikkea verotusta koskevan toimivallan jakamisesta jäsenvaltioiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella — mikä jää perustamissopimuksen määräysten soveltamisalan ulkopuolelle —, ja siitä, että työskentelyvaltiot eivät myönnä henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyviä vähennyksiä, mikä sinänsä ei ole perustamissopimuksen vastaista.

54 Alankomaiden hallitus katsoo lisäksi, että Alankomaiden veroviranomaiset ovat ottaneet de Grootin henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioon edellä mainitussa asiassa Schumacker annetun tuomion kanssa yhteensoveltuvalla tavalla. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tässä tuomiossa, että verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioonottaminen kuuluu riittävän veroperusteen takia periaatteessa asuinvaltiolle. Periaatteessa tästä poiketaan

ainoastaan siinä tapauksessa, että ulkomailla asuva verovelvollinen saa huomattavan osan verotettavista tuloistaan tai lähes kaikki kotitalouden tuloista työskentelyvaltiosta.

55 Alankomaiden viranomaiset ovat Alankomaiden hallituksen mukaan soveltaneet tätä periaatetta, sillä Saksan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tehtyjen sopimusten perusteella, joissa verotusta koskeva toimivalta annetaan Alankomaille, Alankomaat oli velvollinen asuinvaltiona ottamaan huomioon verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen alankomaalaisen tuloveron laskentaperusteen määrittelyssä. De Grootin henkilökohtaiset vähennykset on sitten Alankomaiden lainsäädännön mukaisesti vähennetty kokonaan Alankomaissa verotettavasta maailmanlaajuisten tulojen kokonaismäärästä.

56 Alankomaiden hallituksen mukaan de Grootille aiheutuneet ja tämän riitauttamat seuraukset eivät näin ollen aiheutuneet kansallisten verosäännösten soveltamisesta vaan yksinomaan siitä, että on sovellettu kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa ja kahdenvälisissä sopimuksissa sovittua menetelmää. Tietyt henkilökohtaiset vähennyselementit kohdistettiin näin ollen suhteellisesti Alankomaissa verosta vapautettuihin tuloihin progressioehtoisen vapautusjärjestelmän soveltamisen ja veron alentamista koskevan laskutoimituksen yhteydessä.

57 Jos sitten myöhemmin ilmenee, että näitä elementtejä ei voida vähentää yhdessä tai useammassa työskentelyvaltiossa siinä tai niissä saaduista tuloista kannettavasta verosta, tämä on Alankomaiden hallituksen mukaan seuraus jäsenvaltioiden verojärjestelmien välisistä eroista, jotka eivät ole edellä mainitussa asiassa Gilly annetun tuomion mukaan yhteisön oikeuden vastaisia.

58 Alankomaiden hallitus katsoo, että se, että asuinvaltio kohdistaa henkilökohtaiset vähennykset vapautettuihin tuloihin niiden suhteellisen osuuden mukaisesti, ei ole perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista.

59 Sen mukaan de Grootin kaltaisessa tilanteessa olevalle verovelvolliselle aiheutunut vahinko voitaisiin korjata ainoastaan siten, että työskentelyvaltiot myöntävät verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvät vähennykset kyseisissä valtioissa saatujen tulojen määrän mukaisessa suhteessa. Yhteisön oikeudessa, sellaisena kuin se on tällä hetkellä, ei kuitenkaan velvoiteta työskentelyvaltiota menettelemään siten, jos kyseinen verovelvollinen ei saa sen alueella lähes koko määrää kotitaloutensa yhdistetyistä tuloista. Työskentelyvaltion on asiassa Schumacker annetun tuomion nojalla myönnettävä ainoastaan tällaisessa tapauksessa nämä henkilökohtaiset vähennykset. Alankomaiden kuningaskunta on sitä paitsi — työskentelyvaltiona, mutta ei asuinvaltiona — sisällyttänyt tammikuussa 2001 tämän järjestelmän verolainsäädäntöönsä.

60 Alankomaiden hallitus katsoo vielä, että koska vähennysperusteita ei voida kohdistaa jotakin toista tulolähdettä paremmin johonkin tiettyyn tulolähteeseen, ne on jaettava kaikkien tulojen kesken, minkä johdosta on perusteltua, että asuinvaltio ottaa niistä huomioon ainoastaan sen alueella saatuja tuloja vastaavan suhteellisen osuuden.

61 Belgian hallitus katsoo, että vapaata liikkuvuutta käyttävät verovelvolliset saavat usein vähäistä merkittävämmän verotuksellisen edun niin sanotun "salary split" -järjestelmän muodossa. Tuloverojen progressiolla suositaan nimittäin de Grootin kaltaisia työntekijöitä, joita verotetaan kussakin jäsenvaltiossa ainoastaan heidän tulojensa osasta.

62 Se, että ulkomailla asuvat työntekijät saisivat kyseisessä valtiossa asuviin työntekijöihin nähden verotuksellisen edun veron progression puuttumisen takia, on vastoin verotuksen kohtuusperiaatetta, jonka mukaan verovelvollisten on maksettava verot veronmaksukykynsä mukaan. Belgian hallituksen mukaan ulkomailla asuva työntekijä maksaa aina vastaavista tuloista kyseisessä valtiossa asuvaa työntekijää vähemmän veroa.

63 Belgian hallitus lisää, että kun tässä asiassa väitetään olevan olemassa syrjintää sen takia, että Alankomaissa asuvien henkilöiden välillä tehdään ero sen mukaan, saavatko he tulot Alankomaista vai ulkomailta, tässä väitteessä ei oteta huomioon työskentelyvaltion tilannetta. Belgian hallituksen mukaan syntynyttä ongelmaa ei ole ratkaistava asuinvaltiossa vaan työskentelyvaltiossa. Työskentelyvaltion pitäisi pystyä verottamaan ulkomailla asuvia henkilöitä niiden maailmanlaajuisten tulojen perusteella ja myöntämään heille verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvät verotukselliset edut verovelvollisten kyseisen valtion alueella saamien tulojen suhteessa.

64 Belgian hallituksen mukaan edellä mainituissa asioissa Schumacker ja Gschwind annettujen tuomioiden mukaisen oikeuskäytännön mukaan on sallittua, ettei työskentelyvaltio myönnä mitään verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyviä verotuksellisia etuja. Tällaisessa tapauksessa asuinvaltion velvoittaminen myöntämään yksinomaan tulojen kansallisesta osasta kaikki edellä mainittuun tilanteeseen liittyvät verotukselliset edut tarkoittaisi sitä, että näiden verotuksellisten etujen koko rasitus pantaisiin tämän valtion kannettavaksi. Tällainen ratkaisu olisi kohtuuton, sillä asuinvaltio vastaa olennaisesta osasta verovelvolliselle tulevista julkisista palveluista, ja se johtaa sellaiseen tulokseen, joka ei ole oikeassa suhteessa perustamissopimuksen 48 artiklalla tavoiteltuun päämäärään nähden.

65 Belgian hallitus katsoo vielä, että asuinvaltion velvoittamisella myöntämään yksistään verovelvollisen tulojen kansallisesta osasta kaikki henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvät verotukselliset edut edistettäisiin veronkiertoa ja petollisten käytäntöjen käyttöönottoa "salary split" -mekanismia rasittavalla tavalla.

66 Saksan hallituksen mukaan työntekijä voi vedota perustamissopimuksen 48 artiklaan sitä jäsenvaltiota vastaan, jonka kansalainen hän on tai jossa hän asuu, kun hän on kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kysymyksessä olevan henkilön tavoin käyttänyt vapauttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen yhteisössä harjoittaakseen asuinvaltiossaan harjoittamansa ansiotoiminnan lisäksi taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella. Saksan hallitus katsoo, että asuinvaltion on otettava kyseisen verovelvollisen

henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne huomioon koko laajuudessaan, jos näin ei ole tehty työskentelyvaltiossa, sillä asuinvaltiolla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot verovelvollisen koko veronmaksukyvyn arvioimista varten, minkä osalta otetaan huomioon tämä verovelvollisen tilanne. Kyseinen hallitus muistuttaa siitä, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut tämän osalta asiassa Schumacker antamassaan tuomiossa, että ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen mukaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpommin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, joka vastaa yleensä asianomaisen henkilön tavanomaista asuinpaikkaa.

67 Komission mukaan nyt kysymyksessä oleva asia, eli tulojen verosta vapaan määrän ja henkilökohtaisten verovähennysten suhteellinen kohdistaminen ulkomailla verotettuihin tuloihin, ei perustu työskentelyvaltion menettelyyn eikä kysymyksessä olevien jäsenvaltioiden vastavuoroisiin velvoitteisiin. Oikeusriita koskee sen sijaan sitä tapaa, jolla Alankomaiden kuningaskunta soveltaa, sen jälkeen kun se on velvoittautunut tekemässään kahdenvälisessä sopimuksessa vapauttamaan Alankomaiden verosta ulkomailla jo verotetut tulot, normaalisti sovellettavaksi tulevia tulojen verosta vapaata määrää ja muita henkilökohtaisia verovähennyksiä.

68 Komissio väittää, että jos jäsenvaltio on asuinvaltiona valinnut vapauttavansa jo verotetut määrät sellaisen menetelmän mukaan, jonka perusteella verovelvollinen voi tietyissä tilanteissa saada progressioetua ja kun työskentelyvaltiot eivät ole velvollisia — paitsi edellä mainitussa asiassa Schumacker kysymyksessä olevan kaltaisessa tilanteessa — myöntämään ulkomailla asuvien henkilöiden verotuksessa tulojen verosta vapaita määriä ja muita kansallisen oikeuden tavanomaisia verovähennyksiä, asuinvaltion on sovellettava kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa sovittua vapauttamista. Tällaisessa tapauksessa asuinvaltion on ottaessaan huomioon nämä verosta vapaat määrät ja muut henkilökohtaiset verovähennykset tehtävä ero sellaisten maassa asuvien henkilöiden, jotka saavat kaikki tulonsa kyseisen valtion alueella tekemästään työstä, ja niiden henkilöiden välillä, jotka saavat osan tuloistaan yhdessä tai useassa muussa jäsenvaltiossa.

69 Komissio korostaa sitä, että sovellettavan säännöstön kuvauksesta ja kansallisen tuomioistuimen ja sen julkisasiamiehen tämän perusteella esittämistä arvioinneista ja laskelmista käy ilmi, että verotuksessa Alankomaissa asuvaksi katsottava henkilö, joka saa osan tuloistaan toisesta jäsenvaltiosta, menettää suhteellisen osuuden tulojen verosta vapaasta määrästään ja muista henkilökohtaisista verovähennyksistään.

70 Komissio toteaa vielä, että Hoge Raad der Nederlandenin julkisasiamiehen ratkaisuehdotus perustuu sille ajatukselle, että sellaisten Alankomaissa verotuksellisesti asuvien henkilöiden verokohtelu, jotka saavat osan tuloistaan toisesta jäsenvaltiosta, sisältää sekä edullisia että epäedullisia seurauksia. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa on kysymyksessä epäedullinen seuraus. Verokohtelussa saatu etu koostuu ensinnäkin siitä, että työskentelyjäsenvaltiot eivät ota huomioon maailmanlaajuista tuloa veroprosenttinsa määrittelemisessä eivätkä ne tästä johtuen voi soveltaa progressiota, ja toisaalta tällaista etua saadaan asuinvaltion kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi valitseman menetelmän takia. Komissio korostaa, että jos asuinvaltio, kuten Alankomaissa tehdään, välttää kaksinkertaista verotusta vähentämällä potentiaalisesta verosta sen määrän, joka vastaa ulkomailla saadun tulon osuutta kokonaistulosta, verovelvollinen saa tästä progressioedun.

71 Komissio korostaa tältä osin, että Alankomaiden kuningaskunta on itse vastuussa progressioedusta eikä se voi siten vedota siihen väittääkseen, että tulojen verosta vapaata määrää ja henkilökohtaisia verovähennyksiä koskevat epäedulliset seuraukset ovat välttämättömiä kysymyksessä olevan edun tasoittamiseksi. Komissio jatkaa, että vaikka Alankomaiden verojärjestelmä oli suurimmassa osassa tapauksista edullinen sellaisille Alankomaissa verotuksellisesti asuville henkilöille, jotka ovat saaneet tuloja ulkomailla palkansaajana tekemästään työstä, se ei muuta sitä, että silloin kun tämä järjestelmä on epäedullinen tällaiselle Alankomaissa asuvalle henkilölle, sillä kohdellaan tällaista työntekijää epäyhdenvertaisesti sellaiseen verotuksessa Alankomaissa asuvaksi katsottuun työntekijään nähden, joka työskentelee yksinomaan Alankomaissa, ja sillä rajoitetaan siten perustamissopimuksen 48 artiklassa taattua työntekijöiden vapaata liikkuvuutta.

72 Komissio katsoo, että tätä vapaan liikkuvuuden rajoitusta ei voida perustella Alankomaiden verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskevilla seikoilla, tuloveron kantamisen yksinkertaistamista ja yhteensovittamista koskevalla päämäärällä tai teknisillä vaikeuksilla.

73 Verotuksen johdonmukaisuudesta komissio toteaa, että tietyn veron ja sitä vastaavan vapautuksen välillä ei ole olemassa saman verovelvollisen kannalta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä vaadittua suoraa yhteyttä. Kysymyksessä olevilla vapautuksilla, eli tulojen verosta vapaalla määrällä ja mahdollisilla henkilökohtaisilla vähennyksillä, on oma tarkoituksensa, ja niitä ei ole tarkoitettu sellaisen laajemman yhteyden osaksi, jossa niillä estetään samaa tapahtumaa koskeva vero. Progressioetu ja tulosta vapaan määrän ja mahdollisten henkilökohtaisten vähennysten alentamisen aiheuttama epäedullinen seuraus eivät lisäksi liity millään tavoin toisiinsa.

74 Komissio toteaa kahdesta muusta mahdollisesta oikeuttamisperusteesta, että niillä ei voida missään tapauksessa perustella niiden yksityisille oikeussubjekteille kuuluvien oikeuksien loukkaamista, jotka perustuvat perusvapauksia koskeviin perustamissopimuksen määräyksiin (asia C-18/95, Terhoeve, tuomio 26.1.1999, Kok. 1999, s. I-345, 44 ja 45 kohta).

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

75 Aluksi on todettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kuitenkin tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta ja pidättäydyttävä siten kaikenlaisesta ilmeisestä tai peitellystä kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä (em. asia Schumacker, tuomion 21 ja 26 kohta ja em. asia Gschwind, tuomion 20 kohta).

76 Kaikki yhteisöjen kansalaiset, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja tehneet työtä asuinvaltionsa ulkopuolisessa jäsenvaltiossa, kuuluvat asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta perustamissopimuksen 48 artiklan ja asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan soveltamisalaan (asia C-419/92, Scholz, tuomio 23.2.1994, Kok. 1994, s. I-505, 9 kohta ja em. asia Terhoeve, tuomion 27 kohta).

77 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön jäsenvaltioiden kansalaisten kaikenlaista ansiotyön harjoittamista koko 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 (asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992, Kok. 1992, s. I-4265, Kok. Ep. XIII, s. I-19, 16 kohta; em. asia Terhoeve, tuomion 37 kohta; asia C-190/98, Graf, tuomio 27.1.2000, Kok. 2000, s. I-493, 21 kohta ja asia C-302/98, Sehrer, tuomio 15.6.2000, Kok. 2000, s. I-4585, 32 kohta).

78 Säännösten, joilla estetään jäsenvaltion kansalaista lähtemästä kotimaastaan tai saadaan hänet luopumaan lähtemisestä ja käyttämästä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, on siten katsottava rajoittavan tätä vapautta, vaikka näitä säännöksiä sovellettaisiin siitä riippumatta, minkä valtion kansalaisia kyseessä olevat työntekijät ovat (asia C-10/90, Masgio, tuomio 7.3.1991, Kok. 1991, s. I-1119, 18 ja 19 kohta; em. asia Terhoeve, tuomion 39 kohta ja em. asia Sehrer, tuomion 33 kohta).

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

80 Näin ollen se, että de Groot on Alankomaiden kansalainen, ei estä häntä vetoamasta työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskeviin säännöksiin sitä jäsenvaltiota vastaan, jonka kansalainen hän on, koska hän on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen ja työskennellyt muussa jäsenvaltiossa (em. asia Terhoeve, tuomion 27—29 kohta ja em. asia Sehrer, tuomion 29 kohta).

Työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoittaminen

81 Ensimmäiseksi on syytä palauttaa mieliin, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa de Groot, joka on Alankomaiden kansalainen ja joka asuu kyseisessä maassa, on saanut sieltä osan vuoden 1994 tuloistaan. Hän sai toisen osan kyseisenä vuonna saamistaan työtuloista ulkomaisilta yrityksiltä kolmessa muussa jäsenvaltiossa suorittamastaan työstä. Asiassa on siten kiistatonta, että de Groot on käyttänyt oikeutta työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen.

82 Se seikka, että de Groot ei ole enää verotusajankohtana työsuhteessa, ei vie häneltä hänelle taattuja tiettyjä oikeuksia, jotka liittyvät hänen asemaansa työntekijänä (ks. vastaavasti em. asia Sehrer, tuomion 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), koska kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia koskee de Grootille siitä syystä aiheutuneita välittömiä veroseurauksia, että hän on työskennellyt työntekijänä muissa jäsenvaltioissa.

83 Toiseksi on todettava, että pääasian asianosaisten välillä on riidatonta, että de Grootille kuuluvia henkilökohtaisia verotuksellisia etuja koskevasta määrästä tietty osa, joka saatiin suhdelukumekanismin soveltamisen seurauksena, ei tosiasiassa vähentänyt Alankomaissa maksettavaa veroa. De Grootille aiheutui siten todellinen epäedullinen seuraus kyseisen suhdeluvun soveltamisesta, sillä hänen

elatusvelvollisuuden perusteella maksamistaan maksuista ja tulojen verosta vapaasta määrästään saamansa verotuksellinen etu oli pienempi kuin se olisi ollut, jos hän olisi saanut kaikki vuoden 1994 tulonsa Alankomaista.

84 Tämä epäedullinen seuraus, joka johtuu siitä, että asuinvaltio on soveltanut kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa säännöstöään, on omiaan saamaan tämän jäsenvaltion kansalaisen luopumaan lähtemisestä perustamissopimuksessa tarkoitetulla tavalla töihin toisen jäsenvaltion alueelle.

85 De Grootille aiheutunut epäedullinen seuraus ei johdu — toisin kuin Alankomaiden hallitus väittää edellä mainitussa asiassa Gilly annetun tuomion perusteella — asuinvaltiona ja työskentelyvaltioina olevien jäsenvaltioiden verojärjestelmien välisistä eroista tai niiden eri valtioiden verojärjestelmistä, joissa de Groot on työskennellyt.

86 Tämän osalta on tärkeää todeta, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian tilanne eroaa niistä tilanteista, jollaisista oli kysymys edellä mainitussa asiassa Gilly. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on jo todennut, de Grootille aiheutunut epäedullinen seuraus ei millään tavoin liity asuinvaltion ja työskentelyvaltioiden veroasteikkojen erilaisuuteen, kun taas yhteisöjen tuomioistuin on katsonut asiassa Gilly antamansa tuomion 47 kohdassa, että kysymyksessä olleesta verohyvitysjärjestelmästä Gillylle mahdollisesti aiheutuneet epäedulliset seuraukset johtuivat ennen kaikkea näiden jäsenvaltioiden verokantojen erilaisuudesta, joiden vahvistaminen kuuluu yhteisön sääntelyn puuttuessa jäsenvaltioiden toimivaltaan.

87 Lisäksi Gilly oli saanut asuinvaltiossaan kaikki tämän valtion lainsäädännön mukaan sen asukkaille kuuluvat verotukselliset edut, kun taas näin ei tapahtunut de Grootille, joka väittää kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa jääneensä asuinvaltiossaan ilman osaa tämän valtion lainsäädännön mukaan sen asukkaille kuuluvista vähennyksistä siksi, että hän oli käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen.

88 Sen osalta, että työskentelyvaltioiden verojärjestelmissä ei ole otettu huomioon de Grootin henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta, on todettava — kuten ennakkoratkaisupyynnöstä voidaan päätellä ja kuten komissio on aivan oikein todennut —, että tällaisesta velvollisuudesta ei ole sovittu Saksan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tehdyissä sopimuksissa.

89 Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut edellä mainitussa asiassa Schumacker antamansa tuomion 36 kohdassa ja edellä mainitussa asiassa Gschwind antamansa tuomion 27 kohdassa, että työskentelyvaltio on velvollinen ottamaan henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioon ainoastaan silloin, kun verovelvollinen saa kaikki tai lähes kaikki veronalaiset tulonsa tässä valtiossa tekemästään työstä ja kun hän ei saa juurikaan tuloja asuinvaltiostaan, minkä vuoksi asuinvaltio ei pysty myöntämään kyseiselle henkilölle etuja, joilla otetaan huomioon hänen henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa.

90 Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut edellä mainitussa asiassa Schumacker antamansa tuomion 32 kohdassa, että periaatteessa kaikkien verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvien verotuksellisten etujen myöntäminen kuuluu asuinvaltiolle, sillä tämän valtion on helpointa arvioida verovelvollisen henkilökohtainen veronmaksukyky, koska tässä valtiossa on verovelvollisen henkilökohtaisten ja varallisuuteen liittyvien etujen keskus.

91 Tässä asiassa on todettava, että vaikka — kuten Alankomaiden hallitus esittää — de Grootin maksamat elatusapumaksut ja tulojen verosta vapaa osa on otettu huomioon verovelvollisen kaikkien tulojen perusteella lasketussa teoreettisessa veromäärässä, suhdelukumenetelmän soveltaminen on kuitenkin johtanut siihen, että de Groot on hyötynyt perhetilanteeseensa ja henkilökohtaiseen tilanteeseensa liittyvistä vähennyksistä ainoastaan Alankomaista saamiensa tulojen mukaisessa suhteessa. Sen vuoksi, että hän on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, hän on siten menettänyt osan sellaisista Alankomaiden lainsäädännön mukaisista verovähennyksistä, joihin hänellä olisi muuten ollut oikeus Alankomaissa asuvana henkilönä.

92 Tähän on vielä lisättävä, että sillä ei ole merkitystä, että suhdelukumenetelmää sovelletaan vuonna 1989 annetun päätöksen mukaisesti sellaisissa tapauksissa, joissa tulot on saatu Yhdistyneestä kuningaskunnasta ja verotettu siellä, tai sitä sovelletaan Saksan ja Ranskan kanssa tehtyjen sopimusten mukaisesti, kun tulot on saatu ja verotettu näissä valtiossa, vaikkakin näissä sopimuksissa ainoastaan toistetaan se, mitä Alankomaiden lainsäädännössä on säädetty tältä osin.

93 On syytä palauttaa mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että koska yhteisössä ei ole toteutettu yhtenäistämis- eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään tulojen ja varallisuuden verotusperusteet välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen. Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät, joiden perusteella verotustoimivalta jakaantuu (em. asia Gilly, tuomion 24 ja 30 kohta ja asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 57 kohta).

94 Jäsenvaltiot ovat kuitenkin näin jaettua verotustoimivaltaa käyttäessään velvollisia noudattamaan yhteisön sääntöjä (ks. vastaavasti em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 58 kohta) ja erityisesti noudattamaan periaatetta, jonka mukaan toisten jäsenvaltioiden kansalaisia ja kyseisen valtion niitä omia kansalaisia, jotka ovat käyttäneet perustamissopimuksessa taattuja vapauksia, on kohdeltava samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia yleensä.

95 Näin ollen on todettava, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kysymyksessä olevan kaltaista säännöstöä on pidettävä perustamissopimuksen 48 artiklassa periaatteessa kiellettynä työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksena.

Kyseistä rajoitusta koskevat oikeuttamisperusteet

96 On kuitenkin tutkittava, voiko tämä työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoitus olla perusteltu perustamissopimusten määräysten perusteella.

97 Ensinnäkin sen perusteen osalta, jonka mukaan de Grootin kaltaiselle verovelvolliselle veron alentamisen osalta aiheutunut epäedullinen seuraus tasoittuu suureksi osaksi tämän saaman progressioedun ansiosta — kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen julkisasiamies ja Belgian hallitus esittävät —, riittää, että todetaan, että vaikka verojärjestelmä tarjoaisi myös tiettyjä muita verotuksellisia etuja, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusvapauksien vastaista epäedullista verokohtelua ei voida perustella tällaisilla eduilla (ks. sijoittautumisvapauden osalta asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 21 kohta; tuomio C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996, Kok. 1996, s. I-3089, 53 kohta ja em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 54 kohta; palvelujen tarjoamisen vapauden osalta asia C-294/97, Eurowings Luftverkehr, tuomio 26.10.1999, Kok. 1999, s. I-7447, 44 kohta ja pääomien vapaan liikkuvuuden osalta asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 61 kohta).

98 Toiseksi on hylättävä se Alankomaiden hallituksen esittämä väite, jonka mukaan on perusteltua, että asuinvaltio ottaa valtion alueella asuvan verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioon ainoastaan sen alueella saatujen tulojen mukaisessa suhteessa, koska työskentelyvaltion asiana on tehdä sama sen alueella saatujen veronalaisten tulojen osalta. Tältä osin on palautettava mieliin, että ulkomailla asuvan työntekijän valtion alueelta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kaikista tuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti hänen asuinpaikaltaan. Sen ohella tällaisen verovelvollisen kokonaistulojen sekä henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen mukaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpommin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus. Tämä paikka vastaa yleensä asianomaisen henkilön

tavanomaista asuinpaikkaa. Myös kansainvälisessä vero-oikeudessa, ja erityisesti OECD:n kaksinkertaisen verotuksen alalla laatimassa mallisopimuksessa, hyväksytään, että asuinvaltiolle kuuluu periaatteessa verovelvollisen verottaminen kokonaisvaltaisesti ottamalla huomioon tämän henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen erottamattomasti liittyvät seikat (ks. em. asia Schumacker, tuomion 32 kohta).

99 Koska yhteisössä ei ole toteutettu yhtenäistämis- eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä, jäsenvaltiot saavat tosin 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.

100 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.

101 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 perustamissopimuksen määräysten kanssa yhteensoveltumattomaan epäyhdenvertaiseen kohteluun, joka ei missään tapauksessa seuraisi kansallisten verolainsäädäntöjen välisistä eroista.

102 Tässä asiassa on todettava, että Alankomaiden kansallisella oikeudella ja Alankomaiden Saksan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tekemillä sopimuksilla ei varmisteta sellaista lopputulosta. Asuinvaltio on nimittäin osittain luopunut velvollisuudestaan ottaa verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne huomioon, ilman että työskentelyvaltiot olisivat suostuneet ottamaan niiden alueella saatujen tulojen osalta kannettavikseen tällaisesta huomioon ottamisesta aiheutuvat verotukselliset seuraukset tai että niillä olisi tähän velvollisuus asuinvaltion kanssa tehdyn kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten perusteella. Ainoa poikkeus tästä on Saksan kanssa tehty sopimus, jonka mukaan nämä tilanteet otetaan huomioon työskentelyvaltiossa silloin, kun 90 prosenttia tuloista on saatu sieltä, mistä kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa ei kuitenkaan ole kysymys.

103 Kolmanneksi Belgian hallituksen esittämän sen perusteen osalta, että olisi suhteetonta edellyttää asuinvaltiolta sitä, että sen on myönnettävä kaikki ne vähennykset, joita voivat vaatia sellaiset kyseisessä valtiossa asuvat verovelvolliset, jotka ovat saaneet palkkaa toisista jäsenvaltioista, ja että näin olisi myös silloin, kun nämä toiset jäsenvaltiot ovat verottaneet näitä palkkoja ottamatta huomioon verovelvollisen henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta, on palautettava mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotulojen väheneminen ei ole koskaan sellainen syy, jonka perusteella perusvapauden käyttämistä voidaan rajoittaa (asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 28 kohta ja em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 51 kohta).

104 Sitä paitsi on tärkeää todeta, että Alankomaiden veroviranomaiset ovat voineet de Grootin tuloja verottaessaan soveltaa kansallista progressiivista verokantaa kahdenvälisissä sopimuksissa olevan progressioehdon takia.

105 Lopuksi on todettava, että Alankomaiden säännöstöön ja kahdenkeskisiin sopimuksiin perustuva järjestelmä, jonka mukaan henkilökohtaisten vähennysten kohdistaminen tapahtuu vapautettujen tulojen mukaisessa suhteessa, ei ole välttämätön progressioehtoisen vapautusmenetelmän johdonmukaisuuden kannalta.

106 Yhteisöjen tuomioistuin on tosin katsonut, että lainsäädäntö, joka on omiaan rajoittamaan perusvapauksia, voi olla perusteltu verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden takaamista koskevan tarpeen takia (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 28 kohta ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305, 21 kohta).

107 Näin ei kuitenkaan ole tässä asiassa.

108 Asioissa Bachmann ja komissio vastaan Belgia vanhuuseläke- ja kuolemanvaravakuutussopimusten puitteissa maksettujen vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden ja kyseisten sopimusten perusteella maksettujen summien verotuksen välillä oli suora yhteys, ja tämä yhteys oli säilytettävä kysymyksessä olevan verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden suojaamiseksi.

109 Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa ei kuitenkaan ole tämänkaltaista yhteyttä toisaalta sen progressioehtoisen vapautusjärjestelmän, jonka nojalla asuinvaltio jättää verottamatta toisissa jäsenvaltioissa saadut tulot, mutta ottaa ne huomioon muihin kuin vapautettuihin palkkoihin sovellettavan veroprosentin määrittelemisessä, ja toisaalta sen välillä, että henkilökohtaiset vähennykset kohdistetaan asuinvaltiossa saatuihin tuloihin sen mukaisesti, mikä on niiden suhteellinen osuus henkilön kokonaistuloista. Kuten julkiasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 58 kohdassa, progressioehtoisen vapautusmenetelmän tavoitteena oleva tuloveron progressiivisuuden tehokkuus asuinvaltiossa ei edellytä sitä, että verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne otetaan tässä jäsenvaltiossa vain rajoitetusti huomioon.

110 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kysymyksessä olevan kaltainen, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen sisältyvä tai siihen sisältymätön säännöstö, jonka nojalla verovelvollinen menettää tuloveronsa las-

kemisen yhteydessä asuinvaltiossaan osan tulojen verosta vapaata määrää koskevasta edustaan ja henkilökohtaisista verotuksellisista eduistaan siksi, että hän on saanut kyseisen vuoden aikana myös toisesta jäsenvaltiosta palkkatuloja, joita on verotettu tässä toisessa jäsenvaltiossa ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan, on perustamissopimuksen 48 artiklan vastainen.

111 Ensimmäiseen kysymykseen perustamissopimuksen 48 artiklan osalta annettu vastaus huomioon ottaen ei ole tarpeen tutkia, onko pääasiassa kysymyksessä olevan kaltainen säännöstö asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan vastainen.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

112 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää toisella kysymyksellään, sisältyykö yhteisön oikeuteen joitakin erityisiä vaatimuksia sen tavan osalta, jolla sellaisen työntekijän, joka on työskennellyt toisessa jäsenvaltiossa, henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne on otettava huomioon asuinvaltiossa.

113 Komission mukaan silloin kun kansallinen lainsäädäntö tai kansainväliset sopimukset ovat, kuten kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa, yhteensoveltumattomia perustamissopimuksen 48 artiklan kanssa, verotuksessa jäsenvaltiossa asuvaksi katsottavalla henkilöllä, joka on käyttänyt oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen, on oikeus siihen, että hänen henkilökohtaiseen tilanteeseensa ja perhetilanteeseensa liittyvät vähennykset vahvistetaan sellaisen tason mukaiseksi, johon hänellä olisi ollut oikeus, jos hän olisi saanut kaikki tulonsa asuinvaltiostaan. Tätä varaumaa lukuun ottamatta yhteisön oikeudesta ei seuraa erityisiä vaatimuksia sen tavan osalta, jolla asuinvaltion on otettava huomion kyseisen työntekijän henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

114 Yhteisön oikeudessa ei ole säädetty erityisistä vaatimuksista sen tavan osalta, jolla asuinvaltiossa on otettava huomioon sellaisen työntekijän henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, joka on tietyn verovuoden aikana saanut tuloja tästä jäsenvaltiosta ja toisesta jäsenvaltiosta. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 72 kohdassa, ne edellytykset, joiden mukaan asuinvaltio ottaa huomioon tällaisen verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen, eivät kuitenkaan saa muodostaa kansalaisuuteen perustuvaa suoraa tai välitöntä syrjintää eivätkä rajoittaa perustamissopimuksella taattujen perusoikeuksien käyttämistä.

115 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että yhteisön oikeuteen ei sisälly mitään erityisiä vaatimuksia sen tavan osalta, jolla asuinvaltiossa on otettava huomioon sellaisen työntekijän henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, joka on tietyn verovuoden aikana saanut tuloja tästä jäsenvaltiosta ja toisesta jäsenvaltiosta, kunhan ne edellytykset, joiden mukaan asuinvaltio ottaa huomioon tällaisen tilanteen, eivät muodosta kansalaisuuteen perustuvaa suoraa tai välitöntä syrjintää eivätkä rajoita perustamissopimuksella taattujen perusoikeuksien käyttämistä.

Oikeudenkäyntikulut

116 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden, Belgian ja Saksan hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Hoge Raad der Nederlandenin 18.10.2000 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kysymyksessä olevan kaltainen, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen sisältyvä tai siihen sisältymätön säännöstö, jonka nojalla verovelvollinen menettää tuloveronsa 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 palkkatuloja, joita on verotettu tässä toisessa jäsenvaltiossa ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan, on perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) vastainen.**

2) **Yhteisön oikeuteen ei sisälly mitään erityisiä vaatimuksia sen tavan osalta, jolla asuinvaltiossa on otettava huomioon sellaisen työntekijän henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, joka on tietyn verovuoden aikana saanut tuloja**

tästä jäsenvaltiosta ja toisesta jäsenvaltiosta, kunhan ne edellytykset, joiden mukaan asuinvaltio ottaa huomioon tällaisen tilanteen, eivät muodosta kansalaisuuteen perustuvaa suoraa tai välitöntä syrjintää eivätkä rajoita EY:n perustamissopimuksella taattujen perusoikeuksien käyttämistä.

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Julistettiin Luxemburgissa 12 päivänä joulukuuta 2002.

R. Grass M. Wathelet

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja