YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (ensimmäinen jaosto)
12 päivänä syyskuuta 2002 *

Asiassa C-431/01,

jonka Cour d'appel de Mons (Belgia) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Philippe Mertens

vastaan

Belgian valtio

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 39 ja EY 43 artikla) tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit M. Wathelet ja A. Rosas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: S. Alber,
kirjaaja: R. Grass,

ilmoitettuaan ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, että yhteisöjen tuomioistuin aikoo ratkaista asian perustellulla määräyksellä työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan mukaisesti,

kehotettuaan EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa tarkoitettuja osapuolia esittämään mahdolliset asiaa koskevat huomautuksensa,

kuultuaan julkisasiamiestä,

on antanut seuraavan

määräyksen

1 Cour d'appel de Mons on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 2.11.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 7.11.2001, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen EY:n perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 39 ja EY 43 artikla) tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Mertens ja Belgian valtio ja joka koskee luonnollisille henkilölle vuoden 1989 tuloista verovuonna 1990 määrättyjen verojen kantamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Belgian vuoden 1964 tuloverolain 5 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna tuloveroja koskevien lainsäännösten yhteensovittamisesta 26.2.1964 annetulla kuninkaan päätöksellä (Moniteur Belge 10.4.1964, s. 3809; jäljempänä vuoden 1964 CIR), säädetään seuraavaa:

"Kuningaskunnan asukkaiden osalta luonnollisten henkilöiden verotukseen kuuluvat kaikki tässä laissa tarkoitetut veronalaiset tulot, vaikka tietyt kyseisistä tuloista olisi hankittu tai saatu ulkomailta."

4 Vuoden 1964 CIR:n 43 §:n 1 momentissa, joka koskee ansiotyön tulojen nettomäärän laskemista, säädetään seuraavaa:

"1 Jokaisen ansiotyön tulojen bruttomäärästä vähennetään näitä tuloja rasittavat ansiotyön menot tai maksusitoumukset.

2 Mistä tahansa ansiotyöstä verovuonna aiheutuneet tappiot vähennetään muista ansiotuloista.

3 Tämän artiklan 1 ja 2 kohdan mukaisesti määritellyistä ansiotyön tuloista vähennetään ansiotyöstä viiden aikaisemman verovuoden aikana aiheutuneet tappiot; tämä vähentäminen suoritetaan peräkkäin kaikkien seuraavien verovuosien tuloista, mutta vähennystä ei kuitenkaan voida suorittaa siitä osuudesta ansiotyön tuloja, joka liittyy verovuoteen tai osaan verovuodesta, joka alkaa yli viiden vuoden kuluttua sitä verovuotta seuraavasta päivästä, jonka aikana ansiotyön tappio on aiheutunut;

— — "

5 Vuoden 1964 tuloverolain täytäntöönpanosta 4.3.1965 annetun kuninkaan päätöksen (Moniteur Belge 30.4.1965, s. 4722) 13 c §:ssä säädetään seuraavaa:

"Määrätystä ansiotyöstä verovuoden aikana aiheutunut tappio vähennetään suhteellisuuden säännön mukaisesti muista ansiotuloista, joita verotetaan kokonaisuutena tai jotka on vapautettu tuloverolain 87 c §:n mukaan tuloverosta; mahdollinen jäännös vähennetään suhteellisuuden säännön mukaan ansiotulosta, jota verotetaan erikseen."

6 Vuoden 1964 CIR:n 87 c §:n — jolla lisättiin verolainsäädäntöön periaate, jonka mukaan Belgiassa asuvan henkilön maassa, jonka kanssa Belgian kuningaskunta on tehnyt sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi, saama tulo on vapautettu verosta — sanamuoto on seuraava:

"Kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehtyjen kansainvälisten sopimusten mukaisesti vapautetut tulot otetaan huomioon veron määrittämistä varten, mutta veron määrää vähennetään suhteessa vapautettujen tulojen osuuteen kokonaistulosta."

7 Belgian kuningaskunta on tehnyt kaikkien muiden jäsenvaltioiden kanssa kahdenvälisen sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi. Kaikki nämä sopimukset on laadittu Taloudellisen kehityksen ja yhteistyön järjestön (OECD) vahvistaman mallisopimuksen mukaisesti. Belgian kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välinen sopimus kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi on allekirjoitettu Brysselissä 11.4.1967 ja hyväksytty 9.7.1969 annetulla lailla (Moniteur Belge 30.7.1969; jäljempänä verosopimus).

8 Verosopimuksen 15 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa: "Palkkoja — — jotka sopimusvaltiossa asuva henkilö on saanut palkkatyöstä, voidaan verottaa ainoastaan kyseisessä valtiossa, jollei palkkatyötä tehdä toisessa sopimusvaltiossa. Jos työtä tehdään toisessa sopimusvaltiossa, työstä saadusta palkasta kannetaan vero tässä toisessa valtiossa."

9 Verosopimuksen 23 artiklan 2 kohdan 1 alakohdan mukaan Saksasta saadut tulot, joita verotetaan kyseisessä valtiossa verosopimuksen nojalla, on vapautettu

verosta Belgiassa. Samassa säännöksessä täsmennetään, että tällä poikkeuksella ei rajoiteta Belgian kuningaskunnan oikeutta ottaa näin vapautettuja tuloja huomioon verokannan määrittelyssä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 Pääasian kantaja Mertens on tietokonekonsultti, jonka kotipaikka on Belgiassa. Vuosien 1988 ja 1989 aikana hän on samanaikaisesti tehnyt ansiotyötä palkattuna työntekijänä Saksassa ja itsenäisenä ammatinharjoittajana Belgiassa.

11 Verovuonna 1989 hänen toiminnastaan itsenäisenä ammatinharjoittajana Belgiassa aiheutui 297 105 Belgian frangin (BEF) tappio, joka suurelta osin aiheutui tietotekniikan hankinnoista tehdyistä verovähennyksistä, joita ei ole riitautettu.

12 Seuraavan vuoden tuloja koskevassa ilmoituksessa Mertens on maininnut tappion, jonka hän oli kärsinyt edellisen verovuoden aikana, ja esittänyt sen vähentämistä hänen Belgiassa tekemästään ansiotyöstä syntyneistä tuloista. Vastaanotettuaan luonnollisten henkilöiden verovuotta 1990 koskevan verotuspäätöksen hän on kuitenkin todennut, etteivät Belgian viranomaiset ole ottaneet siirrettyä tappiota huomioon.

13 Välittömän verotuksen aluehallinto Liegessä (Belgia) on hylännyt Mertensin kyseistä verotuspäätöstä vastaan tekemän oikaisuvaatimuksen. Verohallinto on Mertensille 16.9.1991 tiedoksiannetussa päätöksessä todennut, että kyseessä oleva tappio oli otettu huomioon jo verotusvuonna 1989 ja että vuoden 1964 CIR:n 43 §:n 1 momentin 2 kohdan ja 4.3.1965 annetun kuninkaan päätöksen 13 c §:n säännösten mukaan kyseinen tappio oli vähennetty saman ajanjakson aikana Saksasta saaduista palkoista. Verosopimuksessa ei estetä Belgian valtiota ottamasta verojen määräytymisperusteen osalta huomioon Saksassa verotettavia tuloja, jotka on vapautettu verosta Belgiassa. Näin ollen viimeksi mainitussa sopimusvaltiossa harjoitetusta toiminnasta aiheutuneen ansiotyön tappion siirtäminen on mahdollista ainoastaan siinä tapauksessa, että kyseistä tappiota ei ole katettu ulkomailta peräisin olevilla tuloilla.

14 Mertens on 24.1.1992 hakenut Cour d'appel de Liegessä (Belgia) muutosta kyseiseen päätökseen.

15 Cour d'appel de Liege on 20.4.1994 antamallaan välipäätöksellä määrännyt suullisen käsittelyn uudelleenaloittamisesta ja pyytänyt selvitystä kysymykseen, voidaanko Saksan vero-oikeuden mukaan ottaa huomioon Belgiassa aiheutunut ansiotyön tappio.

16 Cour d'appel de Liege on 2.11.1994 antanut tuomion, jossa Mertensin valitus todetaan perustelluksi ja jossa määrätään, että Belgiassa aiheutunutta tappiota ei voida vähentää tuloista, jotka on verosopimuksessa vapautettu veroista. Se on katsonut, että vuoden 1964 CIR:n 87 c §:ssä mahdollistetaan verosta vapautettujen tulojen huomioon ottaminen ainoastaan verokannan määrittelemistä varten ja että tällaisten tulojen lisääminen uudelleen veron määräytymisperusteeseen "voisi johtaa ongelmaan, joka koskee syrjintää osaa ansiotyöstään tietyissä muissa maissa tekevien belgialaisten ja niiden belgialaisten, jotka eivät näin tee, välillä".

17 Belgian valtio teki 3.2.1995 kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen. Cour de cassation on 27.10.1995 antamallaan tuomiolla vahvistanut verohallinnon näkemyksen ja kumonnut Cour d'appel de Liegen antaman tuomion. Asia on siirretty Cour d'appel de Monsin käsiteltäväksi.

18 Mertens on — nojautuen erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-141/99, AMID, 14.12.2000 antamaan tuomioon (Kok. 2000, s. I-11619) — esittänyt mainitussa tuomioistuimessa kysymyksen, onko kyseinen lainsäädäntö perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklan mukainen. Tässä tilanteessa Cour d'appel de Mons päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Kielletäänkö Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen 39 ja/tai 43 artiklassa sellainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan luonnollisia henkilöitä koskevat verotuspäätökset on tehtävä siten, että tässä jäsenvaltiossa asuvalle luonnolliselle henkilölle hänen tässä jäsenvaltiossa tekemästään ansiotyöstä aikaisempana verovuonna aiheutunut tappio voidaan vähentää tämän luonnollisen henkilön myöhemmältä verovuodelta saamasta voitosta vain silloin, kun tätä ansiotyöstä aiheutunutta tappiota ei voida vähentää tämän luonnollisen henkilön tältä aikaisemmalta verovuodelta toisessa jäsenvaltiossa saamasta palkkatulosta, ja kun tästä aiheutuu, ettei näin vähennettyä ansiotyöstä aiheutunutta tappiota voida tässä jäsenvaltiossa eikä tätä luonnollista henkilöä verottavassa toisessa jäsenvaltiossa vähentää tämän henkilön verotettavasta tulosta luonnollisia henkilöitä koskevissa verotuspäätöksissä, kun taas siinä tapauksessa, että tämä luonnollinen henkilö olisi työskennellyt työntekijänä samassa jäsenvaltiossa, jossa hän on toiminut itsenäisenä ammatinharjoittajana, nämä ansiotyöstä aiheutuneet tappiot voitaisiin hyvinkin vähentää tämän luonnollisen henkilön veronalaisesta tulosta?"

Ennakkoratkaisukysymys

19 Kansallinen tuomioistuin haluaa ennakkoratkaisukysymyksellään selvittää, onko perustamissopimuksen 48 ja/tai 52 artikla esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle,

jonka mukaan luonnollinen henkilö, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa ja joka tekee siellä ansiotyötä itsenäisenä ammatinharjoittajana, voi luonnollisten henkilöiden verotuksessa vähentää tietyn vuoden voitosta aikaisempana vuonna aiheutuneen tappion ainoastaan sillä edellytyksellä, että kyseistä tappiota ei ole voitu vähentää toisessa jäsenvaltiossa työntekijänä samana aikaisempana vuonna saaduista palkkatuloista, koska näin huomioon otettua tappiota ei voida vähentää verotettavasta tulosta kummassakaan kyseisistä jäsenvaltioista, vaikka tappio olisi vähennyskelpoinen, jos mainittu luonnollinen henkilö olisi toiminut itsenäisenä ammatinharjoittajana ja työntekijänä yksinomaan siinä jäsenvaltiossa, jossa hänellä on kotipaikka.

20 Kun otetaan huomioon, että ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus on selvästi johdettavissa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, yhteisöjen tuomioistuin on työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan mukaisesti ilmoittanut ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle ratkaisevansa asian perustellulla määräyksellä sekä kehottanut jäsenvaltioita ja EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa tarkoitettuja muita asianosaisia esittämään mahdolliset huomautuksensa asiasta.

21 Vain komissio on esittänyt huomautuksia asetetussa määräajassa. Se on ilmoittanut hyväksyvänsä yhteisöjen tuomioistuimen aikomuksen ratkaista asia perustellulla määräyksellä.

22 On todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo edellä mainitussa asiassa AMID antamassaan tuomiossa joutunut tulkitsemaan sijoittautumisvapauteen liittyvää yhteisön oikeutta ja erityisesti perustamissopimuksen 52 artiklaa riita-asiassa, joka koski Belgian verolainsäädännön soveltamista pääasian kanssa samankaltaisessa tilanteessa. Mainitun lainsäädännön mukaan Belgiaan sijoittautunut yhtiö voi nimittäin yhtiöverotuksessa vähentää verovuoden voitosta edellisen vuoden tappion ainoastaan sillä edellytyksellä, että tätä tappiota ei ole voitu vähentää sen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa tuona samana aiempana vuonna saadusta voitosta. Tältä osin yhteisöjen

tuomioistuin on katsonut, että perustamissopimuksen 52 artikla on esteenä jäsenvaltion tällaiselle lainsäädännölle, koska näin — tässä tapauksessa yhtiön Luxemburgissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan voiton — huomioon otettua tappiota ei voitu vähentää verotettavasta tulosta yhdessäkään kyseessä olevista jäsenvaltioista, kun taas siinä tapauksessa, että kyseisen yhtiön toimipaikat olisivat sijainneet yksinomaan siinä jäsenvaltiossa, jossa yhtiöllä oli kotipaikkansa, tappio olisi ollut vähennyskelpoinen.

23 Esitetyn ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodonkin mukaan pääasiassa kyseessä olevaan kansalliseen lainsäädäntöön, joka koskee ansiotyön tappioiden vähentämistä verotettavasta voitosta luonnollisten henkilöiden verotuksessa, sisältyy samankaltainen edellytys kuin se, jota yhteisöjen tuomioistuin on tutkinut edellä mainitussa asiassa AMID. Mainitusta kysymyksestä käy lisäksi ilmi, että siinä jäsenvaltiossa, jossa pääasian kantajalla on kotipaikka, aiheutuneen tappion vähentämisellä hänen toisessa jäsenvaltiossa saamista ansiotyön tuloista on myös se vaikutus, että näin vähennykseksi kirjattua tappiota ei voida vähentää verotettavasta tulosta kummassakaan kyseisistä jäsenvaltioista, vaikka tappio olisi vähennyskelpoinen, jos tämä luonnollinen henkilö olisi toiminut työntekijänä ja itsenäisenä ammatinharjoittajana yksinomaan siinä jäsenvaltiossa, jossa hänellä on kotipaikka.

24 On todettava, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa Mertensin, joka on kärsinyt epäedullisesta verotuskohtelusta sen takia, että hän on palkatussa työssä muussa jäsenvaltiossa kuin asuinmaassaan, tilanne kuuluu työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevan perustamissopimuksen 48 artiklan eikä sen sijoittautumisvapautta koskevan 52 artiklan soveltamisalaan. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevät henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevat periaatteet on joka tapauksessa otettava huomioon, koska henkilöiden vapaa liikkuvuus kattaa sekä sijoittautumisvapauden että työntekijöiden vapaan liikkuvuuden.

25 Näin ollen on muistettava, että vaikka vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kuitenkin tätä

toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta; asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 19 kohta; asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 Kok. 2000, s. I-4071, 32 kohta; em. asia AMID, tuomion 19 kohta ja asia C-55/00, Gottardo, tuomio 15.1.2002, Kok. 2002, s. I-413, 32 kohta).

26 Jäsenvaltiot eivät näin ollen saa välittömien verojen alan toimivaltaansa käyttäessään toimia henkilöiden vapaaseen liikkuvuuteen liittyvien perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklan vastaisesti. Kyseiset määräykset takaavat yhteisön kansalaisille perusvapauden, johon sisältyy kaikenlaisen ansiotyön harjoittaminen koko yhteisön alueella. Näiden määräysten kanssa on näin ollen ristiriidassa sellainen kansallinen lainsäädäntö, jolla voi olla näiden kansalaisten kannalta epäedullisia vaikutuksia silloin kun he haluavat laajentaa ansiotoimintaansa — palkattuna työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana — yhden jäsenvaltion alueen ulkopuolelle (asia 143/87, Stanton ja "L'Étoile 1905", tuomio 7.7.1988, Kok. 1988, s. 3877, Kok. Ep. IX, s. 535, 13 kohta; asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992, Kok. 1992, s. I-4265, Kok. Ep. XIII, s. I-19, 16 kohta ja yhdistetyt asiat C-393/99 ja C-394/99, Hervein ym., tuomio 19.3.2002, Kok. 2002, s. I-2829, 47 kohta).

27 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy lisäksi ilmi, että vaikka henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten tarkoituksena niiden sanamuodon mukaan on varmistaa, että toiseen jäsenvaltioon sijoittuvia henkilöitä kohdellaan tässä valtiossa samoin kuin tämän valtion omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että jäsenvaltio estää omia kansalaisiaan käyttämästä kyseistä vapautta (em. asia AMID, 21 kohta; ks. palvelujen vapaan tarjoamisen osalta asia C-384/93, Alpine Investments, tuomio 10.5.1995, Kok. 1995, s. I-1141, 29—31 kohta).

28 On todettava, että luonnollisen henkilön verotettavan tulon laskennan osalta Belgian kuningaskunnan lainsäädäntö rajoittaa sen alueella asuvien, itsenäisinä ammatinharjoittajina siellä toimivien ja palkkatyössä toisessa jäsenvaltiossa olevien luonnollisten henkilöiden mahdollisuutta siirtää asuinjäsenvaltiossa aikaisemman verovuoden aikana aiheutuneita tappioita. Silloin, kun nämä hen-

kilöt ovat samassa tilanteessa kuin Mertens — toisin sanoen kun he ovat saman verovuoden aikana kärsineet tappiota Belgiassa ja saaneet palkkaa palkkatyöstä Saksassa — kyseistä tappiota ei nimittäin voida vähentää heidän kyseisen vuoden verotettavasta tulostaan Saksassa eikä heidän myöhempien vuosien verotettavasta tulostaan Belgiassa. Sitä vastoin, jos henkilö, jolle on aiheutunut tappiota itsenäisenä ammatinharjoittajana toimimisesta Belgiassa, olisi ollut palkkatyössään kyseisessä jäsenvaltiossa, mainittu tappio olisi vähennetty saaduista muista tuloista ja se olisi pienentänyt hänen verotettavaa tuloaan.

29 Pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä, jonka mukaan Belgiassa aiheutuneet tappiot vähennetään muista jäsenvaltioista peräisin olevista ja kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehtyjen sopimusten nojalla verovapaista ansiotyön tuloista, sovelletaan näin ollen erilaista verotuskohtelua kaikkea ammatillista toimintaansa Belgian alueella tekeviin verovelvollisiin ja Belgiassa itsenäistä toimintaa harjoittaviin verovelvollisiin, jotka ovat myös palkkatyössä toisessa jäsenvaltiossa (ks. em. asia AMID, tuomion 23 kohta).

30 Kyseistä lainsäädäntöä sovelletaan tosin erotuksetta kaikkiin verovelvollisiin, joille on aiheutunut tappioita itsenäisenä ammatinharjoittajana, sillä vuoden 1964 CIR:n 43 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan mistä tahansa ansiotyöstä verovuoden aikana aiheutuneet ansiotyön tappiot vähennetään aina muun toiminnan tuloista, joihin näin ollen kuuluu palkatusta työstä Belgiassa saatu korvaus.

31 Verovelvolliset, jotka Mertensin tavoin käyttävät vapaata liikkuvuutta koskevaa oikeuttaan ja jotka toimivat samanaikaisesti itsenäisinä ammatinharjoittajina Belgiassa ja palkkatyössä toisessa jäsenvaltiossa, eivät kuitenkaan ole vastaavassa tilanteessa kuin verovelvolliset, jotka harjoittavat kaikkea ammatillista toimin-

taansa yksinomaan Belgiassa. Kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehtyjen sopimusten, kuten pääasian verosopimuksen, mukaan palkkatyöstä saatua palkkaa verotetaan sopimusvaltiossa, jossa työtä tehdään, vaikka työntekijän kotipaikka olisi toisessa jäsenvaltiossa. Lisäksi pääasian oikeudenkäyntimenettelyn aikana on selvitetty, että Belgiassa aiheutunutta tappiota ei voida ottaa huomioon määritettäessä verotettavaa tuloa Saksassa, kun otetaan huomioon kyseisessä jäsenvaltiossa harjoitetun toiminnan luonne palkkatyönä.

32 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan voidaan kysymyksessä katsoa olevan epäyhdenvertainen kohtelu sekä silloin, kun kahta henkilöryhmää, joiden oikeudelliset ja tosiasialliset tilanteet eivät olennaisesti eroa toisistaan, kohdellaan eri tavoilla, että silloin, kun erilaisia tilanteita kohdellaan samalla tavalla (ks. vastaavasti asia 8/82, Wagner, tuomio 23.2.1983, Kok. 1983, s. 371, 18 kohta; asia 283/83, Racke, tuomio 14.11.1984, Kok. 1984, s. 3791, 7 kohta; asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999, Kok. 1999, s. I-5451, 21 kohta ja yhdistetyt asiat C-122/99 P ja C-125/99 P, D ja Ruotsi v. neuvosto, tuomio 31.5.2001, Kok. 2001, s. I-4319, 48 kohta).

33 Näin ollen pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö johtaa, samoin kuin yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa AMID tutkima kansallinen lainsäädäntö, epäyhdenvertaiseen kohteluun. Se on omiaan ehkäisemään pääasian kantajan kaltaisessa tilanteessa olevaa verovelvollista aloittamasta tai jatkamasta palkkatyötä toisessa jäsenvaltiossa. Kyseisellä lainsäädännöllä rajoitetaan siten perustamissopimuksen 48 artiklassa taattua työntekijöiden vapaata liikkuvuutta (ks. sijoittaumisvapauden osalta em. asia AMID, tuomion 27 kohta).

34 Koska palkattu työ yleensä tuottaa voittoa eikä tappiota, Belgian hallituksen esittämät perustelut, joiden mukaan verolainsäädännön vapaata liikkuvuutta rajoittavat vaikutukset ovat liian satunnaisia ja välillisiä näiden säännösten pitämiseksi rajoituksena, on hylättävä.

35 Vaikka oletettaisiin Belgian hallituksen esittämällä tavalla, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö on kokonaisuudessaan edullinen tai vähintäänkin neutraali niiden luonnollisten henkilöiden kannalta, jotka käyttävät yhteisön sijoittautumis- tai liikkumisvapautta, on joka tapauksessa kuitenkin totta, että tämä lainsäädäntö osoittautuu epäedulliseksi Mertensin kaltaisessa tilanteessa oleville henkilöille yksin sen syyn takia, että he ovat palkatussa työssä toisessa jäsenvaltiossa.

36 Belgian hallituksen väitteestä, jonka mukaan Mertensille aiheutunut haitta on aiheutunut ainoastaan kansallisten lainsäädäntöjen väistämättömistä eroista ja eri jäsenvaltioiden viranomaisten verotustoimivaltojen käyttämisestä, on todettava, että epäedullinen verotuskohtelu, johon pääasian kantaja on tyytymätön, johtuu välittömästi Belgian lainsäädännön soveltamisesta eikä Belgian ja Saksan verolainsäädäntöjen väistämättömästä erilaisuudesta.

37 Sen väitteen osalta, jonka mukaan ainoastaan avoimesti ja selvästi syrjivät toimenpiteet voidaan katsoa perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklassa taattuja vapauksia rajoittaviksi, on muistettava, ettei kansallisen toimenpiteen pitäminen yhteisön kansalaisille taatun liikkumisvapauden vastaisena edellytä, että toimenpide on avoimen syrjivä. On riittävää, että toimenpide voi haitata perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä tai tehdä siitä vähemmän houkuttelevaa (ks. vastaavasti asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993, Kok. 1993, s. I-1663, Kok. Ep. XIV, s. I-177, 32 kohta).

38 Belgian hallitus vetoaa perustamissopimuksen 48 artiklassa taatun työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoittamisen perustelemiseksi ainoastaan periaatteeseen, jonka mukaan kaikista maista saadut tulot verotetaan verovelvollisen asuinmaassa ja johon vuoden 1964 CIR:n 5 §:ssä viitataan, ja siihen, että verosopimuksessa ei kielletä ottamasta huomioon Saksassa saatuja tuloja määritettäessä veron määräytymisperustetta Belgiassa.

39 On kuitenkin todettava, ettei näillä kansalliseen oikeuteen ja verosopimukseen nojautuvilla perusteluilla voida osoittaa, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä on perustamissopimuksen kanssa yhteensopiva lainmukainen tavoite tai että sen soveltamisella ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

40 Edellä esitetty huomioon ottaen ja ilman, että olisi tarpeen tutkia perustamissopimuksen 52 artiklan tulkintaa pääasian tosiseikkojen valossa, on esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen vastattava, että perustamissopimuksen 48 artikla on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan luonnollinen henkilö, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa ja joka tekee siinä ansiotyötä itsenäisenä ammatinharjoittajana, voi luonnollisten henkilöiden verotuksessa vähentää tietyn vuoden voitosta aikaisempana vuonna aiheutuneen tappion ainoastaan sillä edellytyksellä, että kyseistä tappiota ei ole voitu vähentää toisessa jäsenvaltiossa työntekijänä samana aikaisempana vuonna saaduista palkkatuloista, koska näin huomioon otettua tappiota ei voida vähentää verotettavasta tulosta kummassakaan kyseisistä jäsenvaltioista, vaikka tappio olisi vähennyskelpoinen, jos mainittu luonnollinen henkilö olisi toiminut itsenäisenä ammatinharjoittajana ja työntekijänä yksinomaan siinä jäsenvaltiossa, jossa hänellä on kotipaikka.

Oikeudenkäyntikulut

41 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Belgian hallitukselle 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 (ensimmäinen jaosto)

on ratkaissut Cour d'appel de Monsin 2.11.2001 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 48 artikla (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan luonnollinen henkilö, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa ja joka tekee siinä ansiotyötä itsenäisenä ammatinharjoittajana, voi luonnollisten henkilöiden verotuksessa vähentää tietyn vuoden voitosta aikaisempana vuonna aiheutuneen tappion ainoastaan sillä edellytyksellä, että kyseistä tappiota ei ole voitu vähentää toisessa jäsenvaltiossa työntekijänä samana tai aikaisempana vuonna saaduista palkkatuloista, koska näin huomioon otettua tappiota ei voida vähentää verotettavasta tulosta kummassakaan kyseisistä jäsenvaltioista, vaikka tappio olisi vähennyskelpoinen, jos mainittu luonnollinen henkilö olisi toiminut itsenäisenä ammatinharjoittajana ja työntekijänä yksinomaan siinä jäsenvaltiossa, jossa hänellä on kotipaikka.

Annettiin Luxemburgissa 12 päivänä syyskuuta 2002.

R. Grass — kirjaaja

P. Jann — ensimmäisen jaoston puheenjohtaja