UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

18 päivänä maaliskuuta 2010 *

Asiassa C-440/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 12.9.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.10.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

F. Gielen

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič (esittelevä tuomari) ja J.-J. Kasel,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.9.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Gielen, edustajinaan belastingadviseur F. A. Engelen ja belastingadviseur S. C. W. Douma,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels, C. ten Dam ja M. Noort,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Viron hallitus, asiamiehenään L. Uibo,

– Portugalin hallitus, asiamiehinään C. Guerra Santos, L. Inez Fernandes ja J. Menezes Leitão,

– Ruotsin hallitus, asiamiehenään A. Falk,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.10.2009 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 43 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Gielen ja Staatssecretaris van Financiën ja joka koskee vuoden 2001 tuloveroa.

Kansallinen säännöstö

3 Vuoden 2001 tuloverolain (Wet op de Inkomstenbelastingen 2001, jäljempänä vuoden 2001 laki) 2.1 §:n b kohdan mukaan tuloverotuksessa verovelvollisia ovat luonnolliset henkilöt, jotka eivät asu Alankomaissa mutta saavat sieltä tuloja.

4 Vuoden 2001 lain 3.2 §:n mukaan veronalaisena voittona pidetään voittoa, jonka verovelvollinen saa yrittäjänä yhdestä tai useammasta yrityksestä, vähennettynä itsenäisen ammatinharjoittajan verovähennyksellä.

5 Vuoden 2001 lain 3.76 §:n 2 momentin mukaan mainitun vähennysoikeuden laajuus riippuu voiton suuruudesta kyseiseen säännökseen sisältyvän degressiivisen asteikon mukaisesti. Vähennysoikeus on 6 084 euroa, jos voitto on alle 11 745 euroa, ja se alenee porrastetusti siten, että pienin summa on 2 984 euroa silloin, kun voiton määrä on yli 50 065 euroa.

6 Saman pykälän 1 momentin mukaan itsenäisen ammatinharjoittajan verovähennysoikeuteen sovelletaan muun muassa niin sanottua tuntiehtoa.

7 Tuntiehdon täyttyminen edellyttää vuoden 2001 lain 3.6 §:n mukaan kalenterivuoden aikana vähintään 1 225:tä työtuntia, jotka käytetään yhden tai useamman sellaisen yrityksen toimintaan, josta verovelvollinen saa yrittäjänä voittoa.

8 Selvitettäessä sitä, täyttääkö ulkomailla asuva verovelvollinen kyseisen ehdon, huomioon otetaan ainoastaan tunnit, jotka on käytetty kiinteässä toimipaikassa Alankomaissa toimivan yrityksen osan toiminnan harjoittamiseen.

9 Ulkomailla asuva verovelvollinen, joka kuuluu toisessa jäsenvaltiossa asuvana tämän jäsenvaltion verojärjestelmän soveltamisalaan, voi kuitenkin vuoden 2001 lain 2.5

§:n 1 momentin mukaan valita, että häneen sovelletaan maassa asuvia verovelvollisia koskevia säännöksiä (jäljempänä rinnastusoptio). Mainitussa säännöksessä ei edellytetä, että ulkomailla asuva verovelvollinen saa tulonsa kokonaan tai lähes kokonaan Alankomaista. Sen sanamuoto on seuraavaa:

”Maassa asuva verovelvollinen, joka ei oleskele Alankomaissa koko kalenterivuotta, ja ulkomailla asuva verovelvollinen, joka kuuluu Euroopan unionin sellaisen toisen jäsenvaltion tai ministerin päätöksellä määrätyn sellaisen kolmannen valtion asukkaana, jonka kanssa Alankoma[iden kuningaskunta] on tehnyt kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi sopimuksen, jossa määrätään tietojen vaihdosta, tämän jäsenvaltion tai kolmannen valtion verotuksen piiriin, voi halutessaan valita, että häneen sovelletaan tämän lain maassa asuvia verovelvollisia koskevia säännöksiä. – –”

10 Vuoden 2001 lain täytäntöönpanoasetuksen (Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001) 2–10 §:n mukaan tuloverohuojennus myönnetään jokaiselle, joka päättää tulla rinnastetuksi maassa asuvaan verovelvolliseen, sellaisia tulon osia koskevan veron osalta, joista ei kanneta veroa Alankomaissa tai joista kannetaan veroa vain alennetun verokannan mukaan.

11 Mainitun asetuksen 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verohuojennus sellaisten työstä tai asunnosta saadun tulon osien perusteella, joista ei kanneta veroa Alankomaissa – –, vastaa määrää, joka on sen veron kanssa, joka 2–10 §:ää soveltamatta olisi lain nojalla maksettava työstä tai asunnosta saadusta veronalaisesta tulosta, samassa suhteessa kuin nimittäjänä olevaan tuloon kuuluvien

niiden tulon osien yhteenlaskettu määrä, joista ei kanneta veroa Alankomaissa – –, on nimittäjänä olevan tulon kanssa.

– –

5. ’Nimittäjänä olevalla tulolla’ tarkoitetaan työstä tai asunnosta saatua [maailmanlaajuista] tuloa – –.”

12 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi annetun vuoden 2001 asetuksen (Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) 9 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Työstä tai asunnosta toisesta valtiosta saatu ulkomainen tulo muodostuu niiden tulon osien yhteenlasketusta määrästä, jotka verovelvollinen saa työstä tai asunnosta kyseisessä valtiossa

a) veronalaisena voittona ulkomaisesta yrityksestä eli yrityksestä tai yrityksen osasta, jonka toimintaa harjoitetaan kiinteän toimipaikan tai pysyvän edustajan avulla toisen valtion alueella

– –.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 Gielen asuu Saksassa, jossa hänellä on yhdessä kahden muun henkilön kanssa kasvihuoneyritys. Gielenillä on Alankomaissa kiinteä toimipaikka, jossa viljellään koristekasveja sopimusperusteisesti.

14 Hän käytti vuonna 2001 Saksassa edellä mainittuun liikkeeseen yli 1 225 työtuntia, kun taas Alankomaissa hän käytti mainittuun toimipaikkaan alle 1 225 työtuntia.

15 Alankomaiden veroviranomaiset katsoivat näin ollen, ettei Gielen ollut täyttänyt tuntiehtoa. Rechtbank Breda (Bredan alioikeus) vahvisti tämän tulkinnan.

16 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenboschin ylioikeus) katsoi sitä vastoin, että mainitun ehdon tällainen soveltaminen johtaa EY 43 artiklassa kiellettyyn syrjintään, koska siinä tehdään ero maassa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten välillä. Gerechtshof te 's-Hertogenboschin mukaan näet kyseistä ehtoa sovellettaessa maassa asuvia verovelvollisia voidaan verottaa heidän voittonsa perusteella riippumatta siitä, mistä päin maailmaa se on hankittu.

17 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch katsoi, että kyseinen erottelu ja rajoittaminen eivät olleet perusteltavissa sillä, että ulkomailla asuvien ja maassa asuvien verovelvollisten tilanteet eroavat toisistaan objektiivisesti tarkasteltuina, koska itsenäisen ammatinharjoittajan verovähennys liittyy suoraan verovelvollisen toimintaan.

18 Gielen teki Gerechtshof te 's-Hertogenboschin päätöksestä kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin. Gielen katsoo, että se, että häneltä evätään ulkomailla asuvana verovelvollisena itsenäisten ammatinharjoittajien verovähennysoikeus, merkitsee EY 43 artiklassa kiellettyä syrjintää.

19 Hoge Raad der Nederlanden huomauttaa, että EY 43 artiklassa tarkoitettu syrjintä johtuu siitä, että ulkomailla asuvan verovelvollisen osalta ei oteta huomioon kaikkia niitä tunteja, jotka kyseinen verovelvollinen on käyttänyt yrityksessään, mukaan lukien tunnit, jotka käytetään toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yrityksen tai toimipaikan toimintaan.

20 Se pohtii kuitenkin sitä, voidaanko tällainen syrjintä välttää rinnastusoptiolla. Kyseisen valinnan perusteella taulukko, jonka mukaisesti ulkomailla asuvaa verovelvollista verotetaan Alankomaissa siinä tapauksessa, että hän on valinnut maassa asuvien verovelvollisten verotuksen, merkitsee verotuksen progressiivisuutta.

21 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 43 artiklaa tulkittava siten, että tämä artikla ei estä jäsenvaltion verolainsäädännön säännöksen soveltamista voittoon, jonka toisen jäsenvaltion kansalainen (ulkomainen verovelvollinen) on saanut ensin mainitussa jäsenvaltiossa harjoittamastaan yritystoiminnan osasta, jos tähän säännökseen tietyllä tavalla tulkittuna sisältyy – sinänsä – EY 43 artiklan kanssa ristiriitainen kotimaisten ja ulkomaisten verovelvollisten erottelu, kun kyseisellä ulkomaisella verovelvollisella on kuitenkin ollut mahdollisuus valita, että häntä kohdellaan samoin kuin kotimaista verovelvollista, mutta hän ei ole omista syistään käyttänyt tätä mahdollisuutta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

22 Saksan ja Portugalin hallitukset esittävät epäilyjä siitä, voiko unionin tuomioistuin ratkaista kansallisen tuomioistuimen esittämän kysymyksen.

23 Saksan hallituksen mukaan pääasiassa kyseessä oleva verojärjestelmä ei sisällä mitään EY 43 artiklassa tarkoitettua kiellettyä syrjintää, joten ei ole tarvetta pohtia, voitaisiinko syrjintä välttää rinnastusoptiolla. Näin ollen unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymykseen antamasta vastauksesta ei ole mitään hyötyä pääasian ratkaisemisen kannalta.

24 Portugalin hallitus väittää pääasiallisesti, että ennakkoratkaisukysymys riippuu pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tietynlaisesta tulkinnasta.

25 Ennakkoratkaisupyynnöstä näet ilmenee Portugalin hallituksen mukaan, että vuoden 2001 lain 3.6 §:ää voitaisiin tulkita myös siten, että pääasiassa kyseessä olevassa verovähennyksessä ulkomailla asuvan verovelvollisen osalta voidaan ottaa huomioon Alankomaissa sijaitsevaan toimipaikkaan käytetyt tunnit ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan toimipaikkaan käytetyt tunnit, minkä johdosta kyseinen säännös on yhteensoveltuva EY 43 artiklan kanssa ja vastaus ennakkoratkaisukysymykseen on turha.

26 Koska ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on mahdollisuus tulkita pääasiassa kyseessä olevaa verojärjestelmää siten, ettei siihen sisälly mitään EY 43 artiklan vastaista syrjintää, Portugalin hallitus katsoo, että ennakkoratkaisukysymys on

hypoteettinen ja että unionin tuomioistuimen antama vastaus ei näin ollen sitoisi ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta.

27 Tältä osin on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklan mukaisessa menettelyssä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi lähtökohtaisesti ratkaistava ne (ks. mm. asia C-544/07, Rüffler, tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3389, 36 kohta ja asia C-314/08, Filipiak, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-11049, 40 kohta).

28 Unionin tuomioistuin on kuitenkin myös katsonut, että sen on oman toimivaltansa arvioimiseksi poikkeustapauksissa tutkittava ne olosuhteet, joiden vallitessa kansallinen tuomioistuin esitti ennakkoratkaisukysymyksen (ks. vastaavasti asia 244/80, Foglia, tuomio 16.12.1981, Kok., s. 3045, Kok. Ep. VI, s. 251, 21 kohta; em. asia Rüffler, tuomion 37 kohta ja em. asia Filipiak, tuomion 41 kohta).

29 Kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastaamisesta kieltäytyminen on mahdollista vain, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkinnalla ei ole mitään yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos ongelma on luonteeltaan hypoteettinen tai jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (em. asia Rüffler, tuomion 38 kohta ja em. asia Filipiak, tuomion 42 kohta).

30 Tältä osin on todettava ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevän, että pääasia ja ennakkoratkaisukysymys koskevat pääasiallisesti SEUT 49 artiklan tulkintaa sellaisen

kansallisen säännöstön kannalta, jolla on mahdollisesti syrjiviä vaikutuksia ulkomailla asuviin verovelvollisiin itsenäisen ammatinharjoittajan vähennysoikeuden kaltaisen verotuksellisen edun osalta, vaikka nämä verovelvolliset voivatkin kyseisen edun osalta käyttää tämän säännöstön mukaan rinnastusoptiota.

31 Jotta mainittuun kysymykseen voidaan vastata, on lisäksi ensin tarkastettava, onko pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella säännöstöllä SEUT 49 artiklassa tarkoitettuja syrjiviä vaikutuksia, mikä on unionin tuomioistuimen toimivaltaan kuuluvaa unionin oikeuden tulkintaa koskeva kysymys.

32 Näiden toteamusten perusteella ei ole ilmeistä, että pyydetyllä tulkinnalla ei ole mitään yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen, joten Saksan ja Portugalin hallitusten esittämät oikeudenkäyntiväitteet on hylättävä.

33 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisupyyntö voidaan ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, jota on tutkittava kahdessa osassa, lähinnä sitä, onko SEUT 49 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jolla on itsenäisten ammatinharjoittajien vähennysoikeuden kaltaisen verotuksellisen edun myöntämisen osalta mahdollisesti syrjiviä vaikutuksia ulkomailla asuviin verovelvollisiin, vaikka nämä verovelvolliset voivatkin kyseisen edun osalta käyttää tämän säännöstön mukaan rinnastusoptiota.

Pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöstön SEUT 49 artiklassa tarkoitetut syrjivät vaikutukset

35 Esitettyyn kysymykseen vastaamiseksi on heti aluksi tarkastettava, kuten myös tämän tuomion 31 kohdasta ilmenee, sisältääkö pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännöstö todellakin SEUT 49 artiklan vastaista syrjintää.

36 On huomautettava, että välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 On myös todettava, että yhdenvertaista kohtelua koskevilla säännöillä ei kielletä ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää vaan myös kaikki sellaiset peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita käyttämällä tosiasiallisesti päädytään samaan lopputulokseen (ks. mm. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok., s. I-225, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Syrjintää on lisäksi ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa (ks. mm. em. asia Schumacker, tuomion 30 kohta ja asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999, Kok., s. I-5451, 21 kohta).

39 Tässä tapauksessa asiakirja-aineistosta ilmenee ensinnäkin, että Gielen, joka asuu Saksassa, käytti vuonna 2001 Alankomaissa sijaitsevaan toimipaikkaansa alle 1 225 työtuntia, kun taas Saksassa sijaitsevaan toimipaikkaansa hän käytti yli 1 225 työtuntia.

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöstön mukaan maassa asuva verovelvollinen yrittäjä voi sisällyttää laskettaessa niitä tuntiehtoon kuuluvia tunteja, jotka antavat oikeuden itsenäisen ammattiharjoittajan verovähennykseen, sekä toisessa jäsenvaltiossa tehdyt työtunnit että Alankomaissa tehdyt työtunnit, kun taas ulkomailla asuva verovelvollinen yrittäjä voi ottaa kyseistä laskelmaa tehtäessä huomioon ainoastaan Alankomaissa tehdyt työtunnit.

41 Alankomaiden hallitus myöntää lisäksi kirjallisissa huomautuksissaan, että tältä osin on kyse asuinpaikkaan perustuvasta syrjinnästä.

42 On siis todettava, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella säännöstöllä kohdellaan itsenäisen ammatinharjoittajan vähennysoikeuden saamisen edellytyksenä olevan tuntiehdon täyttymisen osalta verovelvollisia eri tavalla sen mukaan, asuvatko he Alankomaissa vai eivät. Tällaisesta erilaisesta kohtelusta saattaa lähtökohtaisesti olla haittaa muiden jäsenvaltioiden kansalaisille, koska ulkomailla asuvat ovat useimmiten muiden valtioiden kansalaisia.

43 Tosin erityisesti luonnollisten henkilöiden tuloverotukseen liittyvän oikeuskäytännön mukaan tietyssä jäsenvaltiossa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät pääsääntöisesti ole samankaltaisia vaan ne eroavat toisistaan objektiivisesti tarkasteltuina sekä tulonlähteen osalta että verovelvollisen henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- tai perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisen osalta (ks. mm. asia C-383/05, Talotta, tuomio 22.3.2007, Kok., s. I-2555, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-527/06, Renneberg, tuomio 16.10.2008, Kok., s. I-7735, 59 kohta).

44 Oikeuskäytännön mukaan kuitenkin silloin, kun on kysymys verotuksellisesta edusta, jota ei myönnetä ulkomailla asuville, näiden kahden verovelvollisryhmän erilainen kohtelu voi olla EUT-sopimuksessa tarkoitettua syrjintää, mikäli näiden verovelvollisryhmien tilanteiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi näiden

ryhmien erilaiseen kohteluun tältä osin (em. asia Talotta, tuomion 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia Renneberg, tuomion 60 kohta).

45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että itsenäisen ammatinharjoittajan vähennysoikeus ei liity verovelvollisen henkilökohtaiseen veronmaksukykyyn vaan pikemminkin verovelvollisen toiminnan luonteeseen. Kyseinen vähennysoikeus myönnetään näet yrittäjille, joiden yritystoiminta on heidän pääasiallista toimintaansa, mikä osoitetaan muun muassa tuntiehdon täyttymisellä.

46 Siltä osin kuin kyseinen vähennysoikeus myönnetään kaikille verovelvollisille yrittäjille, jotka ovat täyttäneet muun muassa kyseisen ehdon, on todettava, ettei tältä osin ole merkityksellistä tehdä eroa sen välillä, ovatko mainitut verovelvolliset tehneet työtunnit Alankomaissa vai jossakin muussa jäsenvaltiossa.

47 Tästä seuraa, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa huomauttanut, että maassa asuva verovelvollinen ja ulkomailla asuva verovelvollinen ovat itsenäisen ammatinharjoittajan vähennysoikeuden suhteen samankaltaisessa tilanteessa (ks. vastaavasti asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003, Kok., s. I-5933, 27 kohta ja asia C-346/04, Conijn, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6137, 20 kohta).

48 Tämän perusteella on pääteltävä, että kansallinen säännöstö, jossa käytetään pääasiassa kyseessä olevan itsenäisen ammatinharjoittajan vähennysoikeuden kaltaisen verotuksellisen edun osalta tuntiehtoa tavalla, joka estää ulkomailla asuvia verovelvollisia vetoamasta verotusmenettelyssä toisessa jäsenvaltiossa tekemiinsä työtunteihin, saattaa haitata pääasiallisesti kyseisiä verovelvollisia. Tällainen säännöstö merkitsee siis SEUT 49 artiklassa tarkoitettua kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää.

Rinnastusoptio

49 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa väitteellä, jonka mukaan kyseinen syrjintä on mahdollista sulkea pois rinnastusoptiolla.

50 Heti aluksi on huomautettava, että rinnastusoption perusteella Gielenin kaltainen ulkomailla asuva verovelvollinen voi valita syrjivän verojärjestelmän ja toisen, väitetysti syrjimättömän verojärjestelmän välillä.

51 Tältä osin on kuitenkin korostettava, että esillä olevassa asiassa tällaisella valinnalla ei voida sulkea pois näistä kahdesta järjestelmästä ensimmäiseksi mainitun syrjiviä vaikutuksia.

52 Jos näet mainitun valinnan tällainen vaikutus hyväksytään, tällä oikeutettaisiin, kuten julkisasiamies on lähinnä ratkaisuehdotuksensa 52 kohdassa todennut, verojärjestelmä, joka merkitsee sinällään edelleen SEUT 49 artiklan rikkomista sen vuoksi, että se on syrjivä.

53 Kuten oikeuskäytännössä on lisäksi jo täsmennetty, kansallinen järjestelmä, jolla rajoitetaan sijoittautumisvapautta, on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, vaikka sen soveltaminen olisi vapaavalintaista (ks. vastaavasti asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11753, 162 kohta).

54 Tästä seuraa, että pääasiassa ulkomailla asuvalle verovelvolliselle rinnastusoptiolla annetulla valinnanmahdollisuudella ei poisteta tämän tuomion 48 kohdassa todettua syrjintää.

55 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että SEUT 49 artikla on esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jolla syrjitään pääasiassa kyseessä olevan itsenäisen ammatinharjoittajan vähennysoikeuden kaltaisen verotuksellisen edun myöntämisen osalta ulkomailla asuvia verovelvollisia, vaikka nämä verovelvolliset voivat kyseisen edun osalta valita maassa asuviin verovelvollisiin sovellettavan järjestelmän.

Oikeudenkäyntikulut

56 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 49 artikla on esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jolla syrjitään pääasiassa kyseessä olevan itsenäisen ammatinharjoittajan vähennysoikeuden kaltaisen verotuksellisen edun myöntämisen osalta ulkomailla asuvia verovelvollisia, vaikka nämä verovelvolliset voivat kyseisen edun osalta valita maassa asuviin verovelvollisiin sovellettavan järjestelmän.

Allekirjoitukset