JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
Antonio Saggio
10 päivänä kesäkuuta 1999 *

Johdanto

1. Højesteret (Tanska) on esittänyt 18.2.1998 tekemällään päätöksellä kaksi ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 6 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 12 artikla) ja 59 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) tulkinnasta palvelujen tarjoamisen vapauden alalla. Kysymykset koskevat sitä, onko edellä mainittujen artiklojen vastainen tanskalainen hallinto- ja oikeuskäytäntö, jossa olettamana on se, että verotettavasta tulosta ei voida vähentää ulkomaisissa turistikohteissa järjestetyille ammatillisen jatkokoulutuksen kursseille osallistumisesta aiheutuneita kuluja, vaikka tällainen olettama ei koske Tanskassa järjestettyjä kursseja.

Kansallinen säännöstö

2. Tanskan lainsäädäntö, joka koskee verotettavasta tulosta tehtäviä vähennyksiä, ilmenee 10.4.1922 annetusta valtionverolaista nro 149 ja siihen myöhemmin tehdyistä muutoksista. Tämän lain 4 §:ssä säädetään, että verotettavaa tuloa ovat kaikki rahana tai rahanarvoisena omaisuutena saatavat tulot. Lain 6 §:ssä säädetään lisäksi mahdollisuudesta vähentää tuloista hallinnolliset kulut eli ne kulut, jotka vuoden aikana ovat aiheutuneet tulojen hankkimisesta tai säilyttämisestä.

3. Vähennyksiä koskevat yksityiskohtaiset säännöt on määritelty hallintokäytännössä, ja ne ilmenevät verohallinnon kiertokirjeistä. Sellaisiin ammatillisiin jatkokoulutuskursseihin liittyvien kulujen osalta, joihin työntekijät osallistuvat, määrätään vuotta 1996 koskevassa kiertokirjeessä seuraavaa: "Kun ammatin harjoittamiseen liittyvä kokous tai seminaari pidetään ulkomailla (erityisesti tavanomaisessa turistikohteessa), vähennysoikeutta ei ole, elleivät matkan määränpää tai koulutuksen pitämispaikka ole sellaisenaan perusteltavissa ammatillisten seikkojen perusteella. — — On syytä olettaa, että koulutuksen järjestäminen ulkomailla sijaitsevassa turistikohteessa liittyy niin ilmeisesti lomailutarkoituksiin, että tähän koulutukseen liittyviä kuluja ei voida vähentää ammatinharjoittamiseen liittyvinä kuluina."

* Alkuperäinen kieli: italia.

4. Jos työnantaja huolehtii näistä kuluista, siitä, että kuluja ei voida vähentää, seuraa, että niillä katsotaan korvattavan elinkustannuksia, minkä vuoksi niitä verotetaan työntekijän palkan lisänä.

5. Edellä mainittu olettama on useaan otteeseen vahvistettu tanskalaisessa oikeuskäytännössä, jossa on myös täsmennetty, että olettama voidaan kumota, jos verovelvollinen toimittaa lisätietoja kurssin sisällöstä ja kestosta oleskelun kestoon nähden ja osoittaa, että kurssin pitämispaikka oli ammatillisesti perusteltu.

6. Sitä vastoin silloin, kun ammatillinen jatkokoulutuskurssi on järjestetty tanskalaisessa turistikohteessa, ei sovelleta olettamaa sellaisesta liittymisestä lomailutarkoituksiin, joka merkitsisi vähennyskelpoisuuden menettämistä. Oikeuskäytännöstä sen paremmin kuin tanskalaisten hallintoviranomaisten päätöksistäkään ei löydy esimerkkejä tavanomaisissa tanskalaisissa turistikohteissa pidetyistä kursseista, joiden osalta vähennys olisi evätty.

Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

7. Bent Vestergaard on Tanskan kansalainen ja ammatiltaan yritysten tilintarkastaja, joka on merkitty asianomaiseen rekisteriin. Hän omistaa kokonaan Bent Vestergaard A/S -nimisen tilintarkastusyrityksen osakepääoman. Vestergaard osallistui Kreetan saarella 3.—10.10.1988 pidetylle verotusta koskeneelle jatkokoulutuskurssille, jonka järjesti tanskalainen tilintarkastajaryhmä yhdessä erään matkatoimiston kanssa. Seitsemästä Kreikassa vietetystä päivästä kolme kokonaista ja kaksi puolikasta päivää oli varattu itse kurssille. Vestergaard osallistui kaikkiin ohjelmassa olleisiin seminaareihin. Bent Vestergaard A/S -niminen yhtiö vastasi oleskelusta aiheutuneista kuluista, jotka olivat yhteensä 5516 Tanskan kruunua (DKK), ja jotka se sittemmin vähensi verotettavasta tulosta kuluina, jotka olivat aiheutuneet yhden sen työntekijän osallistumisesta kurssille.

8. Landsskatteret (Tanskan ylin veroviranomainen) teki 29.6.1993 päätöksen, jossa se totesi, että Bent Vestergaard A/S ei voinut vähentää Kreetalla pidetystä kurssista maksamaansa 5516 DKK:a koulutuskuluina, vaan sitä oli pidettävä Vestergaardin yhtiön ainoana osakkaana saamana palkan lisänä.

9. Vestergaard valitti tästä päätöksestä Vestre Landsretiin, joka 3.5.1995 tekemällään äänestyspäätöksellä — kahden tuomarin äänellä kolmesta — hyväksyi valituksen todeten, että kantaja oli onnistunut kumoamaan olettaman siitä, että kurssi oli olennaisesti loman luonteinen. Vestre Landstret päätti näin ollen, että koulutuk-

sesta aiheutuneet 5516 DKK:n kulut eivät olleet Vestergaardin verotettavaa tuloa.

10. Skatteministeriet (Tanskan veroministeriö) valitti tästä tuomiosta Højesteretiin (Tanskan korkein oikeus). Menettelyn kuluessa Vestergaard esitti uutena väitteenä, että seminaarista aiheutuneiden kulujen katsominen hänen palkkansa osaksi on vastoin EY:n perustamissopimuksen 6 ja 59 artiklaa. Tämän uuden väitteen vuoksi Højesteret katsoi tarpeelliseksi lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko EY:n perustamissopimuksen 6 ja 59 artiklan mukaista, että Tanskan oikeuskäytännössä (ks. Højesteretin 19.10.1994 antama tuomio, julkaistu Ugeskrift for Rettsvæsenissä, s. 970) katsotaan, että ulkomailla tavanomaisessa turistikohteessa pidettävä koulutus, jonka järjestämispaikka ei sellaisenaan ole ammatillisesti perusteltu, liittyy niin kiinteästi lomailutarkoituksiin, että tähän koulutukseen liittyviä kuluja ei voida pitää vähennyskelpoisina tulonhankkimismenoina?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko voimassa oleva kansallinen verotuskäytäntö, sellaisena kuin se on kuvattu edellä 2 kohdassa, perusteltu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö ja erityisesti asiassa C-204/90, Bachmann ja asiassa C-250/95, Futura Participation SA annetut tuomiot huomioon ottaen?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

11. Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään yhteisöjen tuomioistuimelta sitä, onko kansallinen hallinto- ja oikeuskäytäntö, jossa asetetaan olettamaksi se, että tavanomaisessa ulkomaisessa turistikohteessa järjestetylle ammatilliselle jatkokoulutuskurssille osallistumisesta aiheutuneita kuluja ei voi vähentää verotettavasta tulosta, vastoin EY:n perustamissopimuksen 59 artiklassa tarkoitettua palvelujen vapaan tarjoamisen alalla vallitsevaa syrjintäkieltoa, ja yleisemmin, vastoin EY:n perustamissopimuksen 6 artiklassa tarkoitettua kaiken kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltoa.

12. Ensiksi on tehtävä yksi täsmennys. Kansallinen tuomioistuin on viitannut EY:n perustamissopimuksen 6 artiklaan. Tältä osin on muistettava, että nyttemmin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan [1] perustamissopimuksen tätä artiklaa sovelletaan itsenäisesti ainoastaan sellaisissa yhteisön oikeudessa säännellyissä tilanteissa, joiden osalta ei ole erityissäännöksiä. Palvelujen tarjoamisen vapauden osalta kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kielto on ilmaistu EY:n perustamissopimuksen 59 artiklassa, joka on erityissäännös EY:n perustamissopimuksen 6 artiklaan nähden. Näin ollen tässä ratkaisueh-

1 — Ks. asia 305/87, komissio v. Kreikka, tuomio 30.5.1989 (Kok. 1989, s. 1461, 12 ja 13 kohta); asia C-419/92, Scholz, tuomio 23.2.1994 (Kok. 1994, s. I-505, 6 kohta); asia C-18/93, Corsica Ferries, tuomio 17.5.1994 (Kok. 1994, s. I-1783); asia C-193/94, Skanavi ja Chrysanthakopoulos, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-929, 20 kohta); asia C-379/92, Peralta (Kok. 1994, s. I-3453, 18 kohta); asia C-131/96, Mora Romero, tuomio 25.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3659, 10 kohta) ja asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2793, 37 kohta).

dotuksessa käsitellään vastedes vain perustamissopimuksen 59 artiklaa.

13. Käsiteltävänä olevassa asiassa oikeudenkäynnin kohteena ovat jälleen välittömät verot. Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen todennut, että " — — vaikka yhteisön oikeuden nykyisessä kehitysvaiheessa välittömät verot eivät sinänsä kuulukaan yhteisön toimivallan piiriin, jäsenvaltioiden on silti käytettävä niiden omaa toimivaltaa yhteisön oikeutta noudattaen". [2]

Tämä merkitsee sitä, että käsiteltävänä olevan tapauksen kaltaisessa tilanteessa, jossa jäsenvaltion verojärjestelmässä verovelvollisten kohtelu verotettavan tulon määrittämisen osalta on erilaista ainoastaan sen vuoksi, että verovelvolliset ovat käyttäneet palveluja jossakin toisessa jäsenvaltiossa, on välttämätöntä tutkia, onko tämä käytäntö vastoin EY:n perustamissopimuksen 59 artiklaan sisältyvää syrjintäkieltoa palvelujen tarjoamisen vapautta rajoittavana.

14. Skatteministeriet katsoo, että verohallinnon noudattamaan käytäntöön ei sisälly mitään syrjintätekijää, koska yleissäännön mukaan Tanskassa järjestettyyn ammatilliseen koulutukseen ja jossakin toisessa jäsenvaltiossa järjestettyyn ammatilliseen koulutukseen sovelletaan periaatteessa samoja verotuksellisia etuja ja samoja vähennysmahdollisuuksia. Ainoa ero on siinä, että jos koulutus tapahtuu ulkomailla, konkreettinen arviointi tapahtuu sen olettaman pohjalta, että vähennysmahdollisuutta ei ole. Viitaten yhteisöjen tuomioistuimen jo vahvistamaan periaatteeseen, jonka mukaan " — — erilaisten säännösten soveltaminen samankaltaisiin tilanteisiin tai saman säännöksen soveltaminen erilaisiin tilanteisiin merkitsee syrjintää", [3] ministeriö toteaa, että erilainen kohtelu johtuu siitä, että tavanomaisessa turistikohteessa järjestettävää jatkokoulutuskurssia ei voida rinnastaa Tanskassa tapahtuvaan koulutukseen. Viimeksi mainitussa tapauksessa kokonaisoleskelu ei näet koskaan kestä pidempään kuin kurssi itse, eikä ohjelmaan sisälly ainoastaan lomailua.

15. Alankomaiden hallitus, joka on osallistunut asian käsittelyyn, on samaa mieltä Skatteministerietin kanssa siitä, että sen olettaman, jonka mukaan vähennysoikeutta ei ole, ainoa vaikutus on, että todistustaakka vähennysoikeudesta on yksityisellä. Sen mukaan tällainen olettama vain hieman lisää sitä todistustaakkaa, joka verovelvollisella yleensäkin on vähennysoikeuden saamiseksi. Tämä lisätty todistustaakka on lisäksi perusteltu käsiteltävänä olevassa tapauksessa sen vuoksi, että olettama koskee vain kursseja, jotka pidetään erityisen tunnetuissa lomanviettopaikoissa ja jotka ovat erityisen houkuttelevia lomailun kannalta.

2 — Asia C-118/96, Saifr, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1897, 21 kohta). Ks. lisäksi asia C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1779, 12 kohta) ja asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta).

3 — Asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493, 17 kohta).

16. Näihin käsityksiin ei voida yhtyä. Ensinnäkin vähennysoikeuden puuttumista koskevan olettaman osalta on todettava, että Skatteministerietin väittämällä, jonka mukaan Tanskassa järjestettävien ja ulkomailla järjestettävien kurssien välillä on ero, ei löydy tukea ennakkoratkaisun esittämistä koskevasta päätöksestä. Päin vastoin, viimeksi mainitusta löytyy toteamuksia, jotka oikeuttavat päätymään päinvastaiseen johtopäätökseen. Esimerkiksi tanskalaisen lakimiesten ja taloustieteilijöiden järjestön ammatillisesta koulutuksesta vastaavan henkilön lausumista ilmenee, että riippumatta paikasta, jossa kurssi pidetään, kurssia järjestettäessä otetaan aina huomioon tekninen infrastruktuuri sekä saunan ja uima-altaan käyttömahdollisuus ja että tavallisesti valitaan tunnetussa turistikohteessa sijaitseva hotelli. Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa Kreikassa järjestetyn koulutuksen järjestäjä on lisäksi todennut, että hän oli aluksi ollut yhteydessä sekä tanskalaisiin että ulkomaisiin matkanjärjestäjiin ja että valinta oli lopuksi tehty vain sillä perusteella, että Kreetalta esitetty tarjous oli edullisin.

On siis todettava, että ei ole esitetty mitään näyttöä siitä, että ulkomailla ja Tanskassa pidettävien kurssien ominaispiirteiden välillä olisi olennaista eroa, joten on katsottava, että ne eivät eroa toisistaan muutoin kuin yksinkertaisesti järjestämispaikan osalta.

17. Alankomaiden hallituksen näkökantaan, joka koskee olettamaa vähennysoikeuden puuttumisesta, ei voida yhtyä siltäkään osin kuin se korostaen sen vahingon vähäpätöisyyttä, joka kysymyksessä olevasta käytännöstä aiheutuu, vaikuttaa näin ottavan esiin de minimis -kysymyksen. Tältä osin riittää, kun muistetaan, että yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen todennut, että " — — ETY:n perustamissopimuksen tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääoman vapaata liikkuvuutta koskevat artiklat ovat yhteisölle perustavanlaatuisia määräyksiä ja kaikki tämän vapauden esteet, vaikka ne olisivatkin vähäisiä, ovat kiellettyjä". [4]

18. Lopuksi on vielä tarkasteltava toista näkökohtaa. Skatteministeriet väittää, että sekä ulkomailla järjestettyjen kurssien että Tanskassa järjestettyjen kurssien osalta vähennysmahdollisuudet ovat periaatteessa samat. Tämäkään väite ei ole pitävä. Kuten ilmenee kansallisesta oikeuskäytännöstä, josta ministeriö itse esittää lainauksia, ainoa tilanne, jossa verovelvollinen on onnistunut kumoamaan olettaman siitä, että vähennysoikeutta ei ole, oli tapaus, jossa antiikin historian opettaja osallistui Kreikassa järjestetylle kurssille. Samassa yhteydessä tanskalainen tuomioistuin katsoi, että vähennys on myönnettävä, kun paikka, jossa kurssi pidetään, on valittu ammatillisista syistä. Erityisen havainnolli-

4 — Asia C-49/89, Corsica Ferries France I, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4441, 8 kohta).

nen tältä osin on Højesteretin 19.10.1994 antama tuomio, joka koski sähköasentajaa, joka oli osallistunut Mallorcalla pidetylle kurssille. Kuten yksi tuomareista totesi, vähennystä ei voitu myöntää, koska koulutus tapahtui ulkomailla tavanomaisessa turistikohteessa, joka ei *sellaisenaan* ollut ammatillisesti perusteltu.

19. Edellä esitettyjen huomioiden perusteella näyttää ilmeiseltä, että todellisuudessa sen olettaman kumoaminen, että vähennysoikeutta ei ole, edellyttää näytön esittämistä siitä, että on olemassa suora yhteys koulutuspaikan ja koulutuksen sisällön välillä. Toisin sanoen, kuten Vestergaardkin väittää, jotta vähennys myönnettäisiin, kurssin tarkoituksen tulee liittyä sen jäsenvaltion paikkakuntiin tai erityisolosuhteisiin, jossa kurssi järjestetään. Ulkomailla järjestetystä ammatillisesta jatkokoulutuskurssista aiheutuneiden kulujen vähennysoikeus riippuu näin ollen lähes yksinomaan sellaisesta edellytyksestä, jota ei vaadita silloin, kun kurssi pidetään Tanskassa.

20. Edellä esitetyt huomautukset johtavat siihen päätelmään, että Tanskassa ne verovelvolliset, jotka päättävät osallistua ulkomailla järjestettävälle ammatilliselle jatkokoulutuskurssille, ovat epäedullisessa asemassa verrattuna niihin, jotka päättävät osallistua Tanskassa järjestettäville kursseille, ja näin on ainakin kahdesta syystä. Ensinnäkin pelkästään vähennysoikeuden puuttumista koskevan olettaman vuoksi vähennysoikeuden saaminen on asianomaiselle verovelvolliselle menettelyllisesti selvästi hankalampaa. Kun toiseksi otetaan huomioon, että vähennyksen myöntämisen edellytykset ovat tiukempien arviointiperusteiden alaisia, verovelvollisille on myös vähemmän todennäköistä saada tämä vähennys. On lisättävä, että sillä mahdollisuudella, että vähennystä ei myönnetä, on huomattava vaikutus verovelvollisen valintoihin. Se, että kulut eivät ole vähennyskelpoisia, tekee ulkomailla järjestettäville kursseille osallistumisen kalliimmaksi, millä taas on nimenomaan vaikutusta siihen, mikä näyttäisi olevan viimeksi mainittujen kurssien pääasiallinen houkutin eli erityisen kilpailukykyiset hinnat.

21. Tätä taustaa vasten ei ole epäilystäkään siitä, että Tanskan oikeuden käytäntö, vaikka se ei estäkään verovelvollisia osallistumasta ulkomailla järjestettäville jatkokoulutuskursseille, vähentää mielenkiintoa niihin verovelvollisten asettaessa Tanskassa järjestettävät kurssit etusijalle. Tämä tilanne heijastuu väistämättä näiden palvelujen tarjoajiin, koska näin varmistetaan etu niille, jotka toimivat Tanskassa, ja asetetaan epäedulliseen asemaan ne, jotka ovat sijoittautuneet muihin jäsenvaltioihin. Näin ollen kysymyksessä on palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus.

22. Tältä osin on muistettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että " — — myös kaikkien sellaisten kansallisten säännöstöjen soveltaminen, joiden vaikutuksesta jäsenvaltioiden välinen palvelujen tarjoaminen muodostuu vaikeammaksi kuin puhtaasti jäsenvaltion sisäinen palvelujen tarjoaminen, on ristiriidassa kyseisen

vapauden kanssa". [5] Yhteisöjen tuomioistuin on myös useissa yhteyksissä todennut, että kun jäsenvaltiossa on käytössä verotuksellinen kohtelu, joka on epäedullisempi sellaisille verovelvollisille, jotka käyttävät palveluja ulkomailla, ja kun näin vaikutetaan ehkäisevästi siten, että verovelvolliset eivät käänny toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien puoleen, kyseinen jäsenvaltio asettaa näille palveluntarjoajille palvelujen tarjoamisen vapauden esteen, joka on ainakin periaatteessa ristiriidassa perustamissopimuksen 59 artiklan kanssa. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tämän ensimmäisen kerran asioissa Bachmann ja komissio vastaan Belgia annetuissa tuomioissa. [6] Näissä asioissa yhteisöjen tuomioistuin piti EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan vastaisena Belgian lainsäädäntöä, jonka mukaan sairausvakuutus- ja työkyvyttömyysvakuutusmaksuja sekä eläke- ja kuolemanvaravakuutusmaksuja ei voinut vähentää, kun maksut oli suoritettu yhtiöille, joiden toimipaikka ei ollut Belgiassa. Asiassa Bachmann annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "kansalliset säännökset, joissa edellytetään, että vakuutuksenantajalla on oltava toimipaikka tietyssä jäsenvaltiossa, jotta vakuutetut voisivat saada kyseisissä valtioissa tiettyjä verovähennyksiä, heikentävät vakuutettujen halua käyttää johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneita vakuutuksenantajia ja ovat näin ollen jälkimmäisten kannalta palvelujen tarjoamisen vapautta rajoittavia". [7]

23. Äskettäin asiassa Safir annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että pelkästään sillä, että hallinnolliset menettelyt ovat raskaampia, voidaan katsoa olevan ehkäisevä vaikutus palvelujen vastaanottajiin nähden. Kysymyksessä oleva tapaus koski sitä, oliko perustamissopimuksen kanssa ristiriidassa sellainen ruotsalainen lainsäädäntö, jonka mukaan luonnolliset henkilöt tai oikeushenkilöt, joiden kotipaikka tai asuinpaikka on Ruotsissa ja jotka olivat tehneet henkivakuutussopimuksen sellaisten yhtiöiden kanssa, jotka eivät olleet sijoittautuneet Ruotsiin, olivat velvollisia maksamaan veroa maksamistaan vakuutusmaksuista ja rekisteröitymään eräässä keskusvirastossa sekä ilmoittamaan tälle suorittamansa vakuutusmaksut. Kyseinen keskusvirasto saattoi vakuutuksenottajan pyynnöstä ja erityisissä olosuhteissa myöntää vapautuksen veron maksamisesta tai vähentää veron määrän puoleen. Nyt käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksellisiltä osin yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: "Ensinnäkin Ruotsiin sijoittautuneilta vakuutusyhtiöiltä pääomahenkivakuutuksen ottavien henkilöiden tilanteesta poiketen henkilöt, jotka ottavat vakuutuksen vakuutusyhtiöiltä, jotka eivät ole sijoittautuneet Ruotsiin, joutuvat rekisteröimään itsensä keskusveroviranomaisessa — — ja tekemään sille ilmoituksen vakuutusmaksuista — — . Tosin tällaisia velvoitteita ei voida sinänsä pitää yhteisön oikeuden vastaisina. On kuitenkin todettava, että kun nämä velvoitteet lisätään tarpeeseen noudattaa keskitettyä menettelyä, ne saattavat johtaa siihen, etteivät asianomaiset henkilöt halua ottaa pääomahenkivakuutuksia vakuutusyhtiöiltä, jotka eivät ole sijoittautuneet Ruotsiin, koska heidän ei tarvitse tehdä tällaisia erityisiä toimenpiteitä, jos he ottavat vakuutuksia Ruotsiin sijoittautuneilta vakuutusyhtiöiltä, koska vero kannetaan tällöin vakuutusyhtiöltä. — — Kolmanneksi on todettava, että jos vakuutusyhtiöltä, joka ei ole sijoittautunut Ruotsiin, vakuutuksen ottanut henkilö pyytää vakuutusmaksujen vapauttamista

5 — Asia C-381/93, komissio v. Ranska, tuomio 5.10.1994 (Kok. 1994, s. I-5145, 17 kohta).

6 — Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, 31 kohta) ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305, 22 kohta).

7 — Em. asia Bachmann, tuomion 31 kohta.

verosta tai veron alennusta, Skattemyndigheten vaatii täsmällisiä tietoja tuloverosta, jota vakuutusyhtiöön sovelletaan, jollei viranomaisella jo muuten ole näitä tietoja. — — Vakuutuksenottajan on erityisen vaikea täyttää tätä vaatimusta." [8]

24. Lopuksi on huomattava, että niillä johtopäätöksillä, joihin yhteisöjen tuomioistuin päätyi asiassa Kohll [9] annetussa tuomiossa, näyttäisi olevan erityistä merkitystä, vaikka tässä tapauksessa kysymys ei ollutkaan verosäännöksistä, vaan luxemburgilaisesta säännöstöstä, jonka mukaan tiettyjen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden erikoislääkäreiden suorittamista sairaanhoitopalveluista aiheutuneiden kulujen korvaaminen edellytti kansallisen sosiaaliturvalaitoksen lupaa. Joka tapauksessa yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: "Vaikka pääasiassa riidanalaisena olevalla kansallisella sääntelyllä ei evätäkään vakuutetuilta mahdollisuutta käyttää toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan palveluja, toisessa jäsenvaltiossa suoritettujen kulujen korvaaminen edellyttää kuitenkin sen mukaan ennakkolupaa, eikä kuluja korvata vakuutetuille, jotka eivät ole tätä lupaa saaneet. Siinä jäsenvaltiossa, jossa asianomainen on vakuutettu, aiheutuneiden kulujen korvaamiseksi ei kuitenkaan edellytetä tällaista lupaa. Näin ollen tämänkaltainen sääntely rajoittaa sosiaalivakuutettujen mahdollisuuksia turvautua toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneisiin sairaanhoitopalvelujen tarjoajiin ja loukkaa näiden sekä potilaiden kannalta palvelujen tarjoamisen vapautta." [10]

25. On katsottava, että asiassa Kohll annettu tuomio toi esille uuden, merkittävän harkintaperusteen. Arvioidessaan ehkäisyvaikutuksen haitallisia seurauksia yhteisöjen tuomioistuin ei tarkastele ainoastaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille palvelujen tarjoajille aiheutuvaa vahinkoa, vaan katsoo, että yhtä lailla palvelujen vastaanottajien näkökulmasta sellaista säännöstöä, joka estää asianomaisia kääntymään sellaisten lääkärien puoleen, jotka harjoittavat ammattiaan muissa jäsenvaltioissa, on pidettävä palvelujen tarjoamisen vapauden esteenä.

26. Edellä mainitussa oikeuskäytännössä määritellyt periaatteet tarjoavat yksiselitteisen ratkaisun ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen. Niinpä sellainen hallinto- ja oikeuskäytäntö, joka sisältää olettaman siitä, että vähennysoikeutta

8 — Em. asia Safir, tuomion 26 ja 28 kohta.

9 — Asia C-158/96, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1931, 34 ja 35 kohta).

10 — Tämä tulkinta, sellaisena kuin julkisasiamies Tesauro muotoili sen uudelleen asiassa C-158/96, Kohll ja asiassa C-120/95, Decker, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1831, s. I-1834, 40—43 kohta), näyttää perustuvan asiassa Luisi ja Carbone annettuun tuomioon, jossa todettiin seuraavaa: "Palvelujen tarjoamisen mahdollistamiseksi palveluja tarjoava henkilö voi siirtyä jäsenvaltioon, johon sen vastaanottaja on sijoittautunut, tai palvelun vastaanottaja voi siirtyä jäsenvaltioon, johon sen tarjoaja on sijoittautunut — —. Tästä seuraa, että vapauteen tarjota palveluja sisältyy myös palvelujen vastaanottajan vapaus mennä palvelun vastaanottamiseksi toiseen jäsenvaltioon, ilman että tätä vapautta voitaisiin rajoittaa — — ja että matkailijoita, lääketieteellisen hoidon saajia sekä opinto- ja liikematkalla olevia henkilöitä on pidettävä palvelujen vastaanottajina" (yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83, tuomio 31.1.1984, Kok. 1984, s. 377, 10—16 kohta). Asian Kohll osalta julkisasiamies totesi, että kysymyksessä oleva säännöstö merkitsi kahdenlaista syrjintää. Ensimmäinen — ja pääasiallinen — syrjintä ilmeni potilaiden erilaisena kohteluna palvelujen vastaanottajina. Toinen, joka oli ensimmäisen seuraus, ilmeni erilaisena kohteluna, jonka kohteeksi joutuivat toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet palvelujen tarjoajat.

verotettavasta tulosta ei ole silloin, kun kysymys on kuluista, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta ammatilliselle jatkokoulutuskurssille, joka on järjestetty ulkomailla olevassa tavanomaisessa turistikohteessa, on sekä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien että palvelujen vastaanottajien kannalta palvelujen tarjoamisen vapauden esteenä. On siis katsottava, että tämä käytäntö on, ainakin periaatteessa, yhteensoveltumaton EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan kanssa.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

27. Kansallinen tuomioistuin kysyy toisessa ennakkoratkaisukysymyksessään yhteisöjen tuomioistuimelta sitä, onko tanskalainen käytäntö, siinä tapauksessa, että se on palvelujen tarjoamisen vapauden este, kuitenkin perusteltavissa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön ja etenkin asioissa Bachmann ja Futura Participations ja Singer annettujen tuomioiden nojalla. [11]

28. Kansallisen tuomioistuimen mainitsemissa kahdessa asiassa kansallisten säännöstöjen yhteensoveltuvuutta palvelujen vapaan tarjoamisen periaatteen kanssa on arvioitu kahden yleisen edun kannalta pakottavan vaatimuksen kannalta eli verovalvonnan tehokkuuden ja verojärjestelmien johdonmukaisuuden kannalta. Asiassa Bachmann annetussa tuomiossa, joka koski belgialaista säännöstöä, edellytykseksi sille, että sairaus-, työkyvyttömyys- ja eläkevakuutusmaksut oli mahdollista vähentää verotettavasta tulosta, oli asetettu se, että maksut oli suoritettu yhtiöille, joiden kotipaikka oli Belgiassa. Yhteisöjen tuomioistuin tutki, voiko kysymyksessä oleva säännöstö olla perusteltu verovalvonnan tehokkuuden takaamisen tai Belgian verojärjestelmän johdonmukaisuuden kannalta. Asiassa Futura Participations ja Singer annetussa tuomiossa puolestaan käsiteltiin luxemburgilaista säännöstöä, jossa verovelvollisella oli oikeus tappiontasaukseen sivuliikkeensä kärsimän tappion osalta ainoastaan, jos nämä tappiot olivat taloudellisessa yhteydessä valtionsisäiseen tuloon ja jos sivuliike oli pitänyt Luxemburgin säännösten mukaista kirjanpitoa. Kysymyksessä olevassa tapauksessa riidanalaisia säännöksiä tutkittiin vain verovalvonnan tehokkuuden takaamisen kannalta.

29. Ensiksikin on tarpeen todeta, että perustamissopimuksessa ei sallita muutoin kuin poikkeuksellisesti ja ainoastaan erityistapauksissa poikkeuksia palvelujen tarjoamisen vapaudesta, kuten ei muistakaan perusvapauksista. EY:n perustamissopimuksen 56 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 46 artikla), johon viitataan EY:n perustamissopimukseen 66 artiklassa (josta on tullut EY 55 artikla), määrätään, että sellaiset kansalliset säännöstöt, joiden mukaan ulkomaalaisiin sovelletaan erityis-

11 — Em. asia Bachmann ja asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471).

sääntelyä yleisen järjestyksen tai turvallisuuden taikka kansanterveyden perusteella, ovat yhteisön oikeuden mukaisia. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useassa yhteydessä todennut, tätä määräystä on tulkittava suppeasti sallimatta varsinkaan luonteeltaan taloudellisia poikkeuksia. [12] Tämän perusteella on kiistatta katsottava, että käsiteltävänä olevassa tapauksessa ei voida vedota EY:n perustamissopimuksen 56 artiklassa mainittuihin syihin.

30. Lisäksi on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo pitkään ulottanut pakottavia vaatimuksia koskevan oikeuskäytäntönsä palveluihin. Se on katsonut, että kun jäsenvaltioiden lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu, kansallisia säännöstöjä, joita sovelletaan erotuksetta kaikkien jäsenvaltioiden kansalaisiin ja jotka merkitsevät palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamista, on pidettävä EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan kanssa yhteensoveltuvina, jos ne ovat perusteltuja yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. [13] Jotta näihin perusteisiin voitaisiin vedota, on siten välttämätöntä, että kansalliset säännöstöt koskevat ainakin muodollisesti kaikkia yhteisön kansalaisia ja että syrjintä, joka, kuten käsiteltävänä olevassa tapauksessa, liittyy palvelun alkuperään, on vain epäsuoraa seurausta säännöstön soveltamisesta. Mainittujen säännöstöjen on myös oltava objektiivisesti arvioiden välttämättömiä niillä tavoiteltavan päämäärän toteuttamisen takaamiseksi, eivätkä ne saa mennä yli sen, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi. [14]

On kuitenkin huomattava, että palvelujen alalla yhteisöjen tuomioistuin on osoittanut jonkin verran epäröintiä edellä mainitun oikeuskäytännön soveltamisessa ja se on käyttänyt arviointiperusteita, jotka eivät aina ole olleet yksiselitteisiä, kun se on tutkinut, ovatko tutkitut kansalliset säännökset olleet erotuksetta sovellettavia ja siis välillisesti syrjiviä vai ovatko ne olleet välittömästi syrjiviä. Jos yhteisöjen tuomioistuin onkin katsonut sellaiset kansalliset säännöstöt, joissa säädetään erilaisista järjestelmistä palvelun alkuperän mukaan, muodollisesti syrjiviksi, [15] niin toisaalta myös asiassa Svensson ja Gustavsson annetussa tuomiossa [16] yhteisöjen tuomioistuin piti tällaisena luxemburgilaista säännöstöä, jossa sosiaalisin perustein myönnettävän asuntotuen, joka koostui korkotuesta, saamisen edellytykseksi oli asetettu se, että asunnon rakentamisen,

12 — Ks. asia 352/85, Bond van Adverteerders ym., tuomio 26.4.1988 (Kok. 1988, s. 2085, 34 kohta) ja asia C-288/89, Collectieve Antennevoorziening Gouda, tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-4007, 11 kohta).

13 — Asia C-154/89, komissio v. Ranska, tuomio 26.2.1991 (Kok. 1991, s. I-659, 14 ja 15 kohta); em. asia Collectieve Antennevoorziening Gouda, tuomion 11 ja 12 kohta ja asia C-76/90, Säger, tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-4221, 15 kohta).

14 — Asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995 (Kok. 1995, s. I-4165, 37 kohta).

15 — Ks. em. asia Bond van Adverteerders, tuomion 32 kohta; asia C-211/91, komissio v. Belgia, tuomio 16.12.1992, (Kok. 1992, s. I-6757, 11 kohta); em. asia Collectieve Antennevoorziening Gouda, tuomion 11 kohta sekä asia C-17/92, Distribuidores Cinematográficos, tuomio 4.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2239, 13 kohta).

16 — Asia C-484/93, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955, 15 kohta).

ostamisen tai kunnostamisen rahoittamiseksi otettu laina oli otettava Luxemburgiin sijoittautuneesta pankista.[17] Yhteisöjen tuomioistuin harkitsi kuitenkin samalla sitä, oliko luxemburgilainen säännöstö perusteltavissa pakottavien vaatimusten vuoksi ja erityisesti verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamiseksi.

Joka tapauksessa esillä olevassa asiassa on todettava, että vaikka haluttaisiin päätyä väljempään tulkintaan ja väittää, että tanskalainen käytäntö merkitsee vain välillistä syrjintää, kun otetaan huomioon, että muodollisesti käytäntö koskee kaikkia verovelvollisia, jotka ovat sijoittautuneet tähän jäsenvaltioon tai joilla on kotipaikka tässä jäsenvaltiossa, nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa tehtävä johtopäätös pysyisi pääosin muuttumattomana sen vuoksi, että vähennettävyysolettaman lopullinen soveltaminen riippuu paikasta, jossa verovelvolliset ovat käyttäneet palvelua. Tämä käytäntö olisi joka tapauksessa ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan kanssa, koska sitä ei voida käsitykseni mukaan perustella niillä pakottavilla vaatimuksilla, joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa.

31. Verovalvonnan tehokkuuteen liittyvien pakottavien vaatimusten osalta on todettava, että lähtökohdaksi, josta kaikki asianosaiset ovat yhtä mieltä, on otettava jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY.[18] Tässä direktiivissä asetetaan veropetosten ja veronkierron torjumiseksi jäsenvaltioiden verohallintoviranomaisille velvollisuus vaihtaa keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat olla hyödyksi niiden verovelvollisten tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisessa määräämisessä.

32. Skatteministerietin mukaan se olettama, että verotettavasta tulosta ei voida vähentää ulkomaisissa turistikohteissa järjestetyille ammatillisen jatkokoulutuksen kursseille osallistumisesta aiheutuneita kuluja, on välttämätön, jos halutaan estää se, että koulutukseksi naamioidut lomat voitaisiin perusteettomasti rahoittaa valtion varoista vähennysten kautta. Olettaman tarkoituksena on siten velvoittaa verovelvollinen toimittamaan kaikki ne selvitykset, jotka osoittavat, että ulkomailla tapahtuvaan koulutukseen ei liity lomailutarkoitusta. Ministeriö korostaa lisäksi, että tähän tavoitteeseen pääsemiseksi se kansallisten veroviranomaisten välinen tietojen vaihto, josta säädetään direktiivissä 77/799/ETY, ei ole riittävä keino. Tanskan verohallintoviranomaisten pitää näet pystyä arvioimaan kansallisen säännöstön ja oikeuskäytännön perusteella ulkomailla toteutetun koulutuksen luonnetta ja kestoa suhteessa oleskelun kokonaiskestoon. Tämä merkitsee, että vain

17 — Tässä tapauksessa yhteisöjen tuomioistuin ei arvioinut kysymyksessä olevan säännöstön seurauksia siitä ehkäisevästä vaikutuksesta lähtien, joka säännöstöllä oli vakuutetuille palvelujen vastaanottajille (kuten sitä vastoin julkisasiamies Elmer oli tehnyt ratkaisuehdotuksessaan [Kok. 1995, s. I-3955, 14—18 kohta], katsoen, että luxemburgilainen säännöstö merkitsi vain välillistä syrjintää), vaan sen sijaan yhteisöjen tuomioistuin arvioi, että pelkkä syrjinnän olemassaolo sijoittautumisen vuoksi oli riittävä peruste sen toteamiseksi, että kysymyksessä oleva säännöstö oli perusteltavissa vain perustamissopimuksen 56 artiklassa määrätyin poikkeuksin.

18 — EYVL L 336, s. 15. Tätä direktiiviä on myöhemmin muutettu direktiiveillä 79/1070/ETY (EYVL L 331, s. 8) ja 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1).

Tanskan veroviranomaiset voivat tehdä tämän arvioinnin.

33. Vestergaard ja komissio sitä vastoin väittävät, että käsiteltävänä olevassa tapauksessa sellaiset edellytykset eivät täyty, jotka oikeuttaisivat vetoamaan verovalvonnan tehokkuuden edellyttämiin pakottaviin vaatimuksiin. Komissio väittää erityisesti, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä ei esitetä mitään seikkaa sen tueksi, että oletettamaa, jonka mukaan vähennysoikeutta ei ole tiettyjen kulujen osalta, voitaisiin pitää välttämättömänä veron välttämisyritysten estämiseksi. Vestergaard väittää lisäksi, että Tanskan verovalvontaa koskevassa laissa sallitaan se, että selvityksen esittämistä vaaditaan sekä verovelvolliselta, joka on osallistunut Tanskassa järjestettävään koulutukseen, että verovelvolliselta, joka on osallistunut ulkomailla järjestettävään koulutukseen, ja että tässä samassa laissa mahdollistetaan se, että veroviranomaiset pyytävät tietoja myös koulutuksen tarjoajalta. Vestergaard toteaa lopuksi, että ulkomailla järjestetyn toiminnan osalta jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat direktiivin 77/799/ETY nojalla pyytää kaikki merkitykselliset tiedot.

34. Viimeksi esitetty näkemys vaikuttaa kaikkein vakuuttavimmalta. Yhdyn käsitykseen, jonka mukaan käsiteltävänä olevassa tapauksessa esitetyn kaltainen oletettama vähennysoikeuden puuttumisesta ei voi olla perusteltu sellaisilla tarkoituksilla, joita Skatteministeriet on ilmoittanut haluavansa toteuttaa.

35. Ensiksikin, kuten nyttemmin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee,[19] jäsenvaltio voi edellä mainitulla direktiivillä luodun yhteistyöjärjestelmän avulla saada muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisilta kaikki ne tiedot, joita se voi tarvita verovelvollistensa verotettavan tulon määrittämiseksi ja jotka koskevat muissa jäsenvaltioissa järjestettyä toimintaa. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että myös niissä tapauksissa, joissa tämä yhteistyövelvoite ei riitä, nyt käsiteltävänä olevan kaltaista kansallista lainsäädäntöä voidaan kuitenkin pitää syrjivänä, koska veroviranomaisilla on aina mahdollisuus vaatia verovelvollista esittämään kaikki ne selvitykset, jotka ne katsovat tarpeellisiksi sen arvioimiseksi, onko tietyt veroedut myönnettävä vai ei.[20] Lopuksi on todettava, että niihin Skatteministeriet in huomautuksiin, jotka se on esittänyt kysymyksessä olevan direktiivin sovellettavuudesta, ei voida yhtyä. Ei vaikuta myöskään siltä, että ne tiedot, jotka koskevat esimerkiksi kurssin tavoitteita ja mahdollista lomailutarkoitusta ja jotka Skatteministeriet katsoo välttämättömiksi voidakseen arvioida tyydyttävällä tavalla verovelvollisen ulkomailla käymän kurssin luonnetta, olisivat sellaisia, että edellä mainittu oikeuskäytäntö ei koskisi niitä.

19 — Em. asia komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, tuomion 13 kohta; asia C-1/93, Halliburton Services, tuomio 12.4.1994 (Kok. 1994, s. I-1137, 22 kohta); em. asia Schumacker, tuomion 45 kohta; em. asia Wielockx, tuomion 26 kohta ja em. asia Futura Participations ja Singer, tuomion 41 kohta.

20 — Em. asia Bachmann, tuomion 20 kohta ja asia komissio v. Belgia, tuomion 13 kohta.

36. On siis katsottava, että olettamaa siitä, että verotettavasta tulosta ei voida vähentää ulkomaisissa turistikohteissa järjestetyille ammatillisen jatkokoulutuksen kursseille osallistumisesta aiheutuneita kuluja, ei voida perustella verovalvonnan tehokkuuden turvaamisella, koska tällainen vaatimus ei ole välttämätön asetetun päämäärän saavuttamiseksi.

37. Toinen pakottava vaatimus koskee verojärjestelmien johdonmukaisuuden turvaamista. Skatteministeriet käsittelee tätä vain lyhyessä viittauksessa huomautustensa viimeisessä osassa. Koska tähän vaatimukseen on viitattu yhdessä niistä tuomioista, joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa, ja koska sekä komissio että Vestergaard vetoavat siihen, on täydellisyyden vuoksi esitettävä joitakin huomioita siitäkin näkökohdasta.

Verojärjestelmien johdonmukaisuuden käsite pakottavana vaatimuksena esitettiin ensimmäisen kerran juuri asiassa Bachmann annetussa tuomiossa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tältä osin seuraavaa: "— — Belgian lainsäädännössä eläke- ja kuolemanvaravakuutussopimusten osalta vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus ja niiden summien verotus, jotka vakuutuksenantajien on maksettava kyseisten sopimusten perusteella, liittyvät toisiinsa. — — Sellaisessa verojärjestelmässä se verotulojen menetys, joka on seurausta henkivakuutuksesta — käsite, johon sisältyvät eläke- ja kuolemanvaravakuutus — maksettavien vakuutusmaksujen vähentämisestä verotettavista kokonaistuloista, kompensoidaan vakuutuksenantajien maksamien eläkkeiden, elinkorkojen ja pääoman verottamisella. Jos henkivakuutusmaksuja ei ole vähennetty, kyseisiä rahamääriä ei veroteta. Tällaisen verojärjestelmän — — johdonmukaisuus edellyttää siis, että jos jäsenvaltion on hyväksyttävä toisessa jäsenvaltiossa suoritettujen henkivakuutusmaksujen vähentäminen, se voi kantaa veroa vakuutuksenantajien maksamista rahamääristä." [21]

38. Asiassa Bachmann annetun tuomion jälkeen yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt niitä edellytyksiä, joita vaaditaan, jotta voitaisiin vedota verojärjestelmän johdonmukaisuuden edellyttämiin pakottaviin vaatimuksiin. Asioissa Svensson ja Gustavsson [22] sekä Asscher [23] annetuissa tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että verotuksen ja vähennyksen välillä tulee olla suora yhteys, joka näkyy valtion kantaman veron ja sen verovelvolliselle vähennyksenä palauttaman summan välisenä suhteena.

39. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa riittää kun todetaan, että edellä mainitussa oikeuskäytännössä määrätyt edellytykset eivät millään tavoin täyty. Ei nimittäin ole olemassa sellaista veroa, jonka voitaisiin katsoa olevan suorassa yhteydessä Tanskan lainsäädännössä säädettyyn ammatillisesta jatkokoulutuskurssista aiheutuneiden kulujen vähennykseen.

21 — Em. asia, tuomion 21—23 kohta.

22 — Em. asia, tuomion 16—18 kohta.

23 — Asia C-107/94, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089, 56—60 kohta). Ks. lisäksi asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 29 kohta).

Ratkaisuehdotus

40. Edellä todetun perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyihin kahteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

1) Tanskalaisen säännöstön kaltainen säännöstö, jossa olettamana on, että sellainen ammatillinen koulutuskurssi, joka järjestetään ulkomaisessa tavanomaisessa turistikohteessa ilman että kohteen valinta olisi ammatillisesti perusteltu, liittyy niin kiinteästi lomailutarkoituksiin, että tähän koulutukseen liittyviä kuluja ei voida katsoa verotettavasta tulosta vähennyskelpoisiksi tulonhankkimismenoiksi, on EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) vastainen.

2) Edellä 1 kohdassa kuvatun kaltainen kansallinen verojärjestelmä ei ole perusteltavissa sellaisten pakottavien vaatimusten nojalla, joihin viitataan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, erityisesti asiassa C-204/90, Bachmann ja asiassa C-250/95, Futura Participations ja Singer annetuissa tuomioissa.