YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
26 päivänä tammikuuta 1999 *

Asiassa C-18/95,

jonka Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Alankomaat) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

F. C. Terhoeve

vastaan

Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland

ennakkoratkaisun ETY:n perustamissopimuksen 7 ja 48 artiklan 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 2 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: neljännen ja kuudennen jaoston puheenjohtaja P. J. G. Kapteyn, joka hoitaa presidentin tehtäviä, jaostojen puheenjohtajat G. Hirsch ja P. Jann sekä tuomarit G. F. Mancini (esittelevä tuomari), J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, L. Sevón, M. Wathelet, R. Schintgen ja K. M. Ioannou,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Terhoeve, edustajinaan veroasiantuntijat F. W. van Eig ja S. Feenstra, Moret Ernst & Young,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet B. J. Drijber ja I. Martínez del Peral Cagigal,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan M. Terhoeven, edustajanaan S. Feenstra, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja M. Fierstra, ja komission, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja P. J. Kuijper, 17.3.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.4.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch on esittänyt 30.12.1994 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 23.1.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla useita ennakkoratkaisukysymyksiä ETY:n perustamissopimuksen 7 ja 48 artiklan 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 2 kohdan tulkinnasta.

2 Kysymykset on esitetty Terhoeven ja Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenlandin (ulkomaalaisten yksityishenkilöiden ja yritysten veroasioiden tarkastaja, jäljempänä verotarkastaja) välisessä oikeudenkäynnissä, joka koskee vuonna 1990 suoritettua verotusta, jossa tulovero ja sosiaalivakuutusmaksut kannettiin yhdessä.

Kansalliset oikeussäännöt

3 Alankomaissa on voimassa pakollista sosiaalivakuutusta koskevia järjestelmiä, joita sovelletaan lähtökohtaisesti kaikkiin Alankomaissa asuviin henkilöihin ja jotka perustuvat seuraaviin säädöksiin: *algemene ouderdomswet* (laki vanhuuseläkevakuutuksesta), *algemene weduwen- en wezenwet* (laki lesken- ja orvoneläkkeestä), *algemene arbeidsongeschiktheidswet* (työkyvyttömyyslaki) ja *algemene wet bijzondere ziektekosten* (laki sairaudesta johtuvista ylimääräisistä kustannuksista).

4 Sosiaalivakuutusmaksujen periminen liittyy kiinteästi verojen kantamiseen palkka- ja muista tuloista. Vuoteen 1990 asti veronalaisesta tulosta tehtiin tuloverotuksessa kaksi erillistä pidätystä, toinen sosiaalivakuutusmaksujen perimiseksi ja toinen varsinaisen tuloveron kantamiseksi. Sosiaalivakuutuksiin sovellettavien säännösten mukaan sosiaalivakuutusmaksuja ei peritä siinä tapauksessa, että tulot ylittivät määrätyn rajan, jottei suoritettujen maksujen ja sosiaalivakuutusten perusteella saatavien etuuksien välille syntyisi epäsuhtaa. Lisäksi näiden säännösten mukaan maksujen suuruuden laskemisessa käytettäväksi vahvistettua ylintä tulorajaa oli vastaavasti alennettava silloin, kun verovelvollinen ei ollut velvollinen suorittamaan sosiaalivakuutusmaksuja koko vuodelta.

5 Jos henkilö asuu osan kalenterivuodesta Alankomaissa ja osan ulkomailla ja saa näiden kummankin jakson aikana Alankomaissa veronalaisia tuloja, tilanne on poikkeuksellinen.

6 Vuoteen 1990 asti lailla ei säädetty siitä, pitikö tällaiselta verovelvolliselta kantaa tulovero kalenterivuodelta yhden kerran vai kahdessa osassa. Käytännössä tulovero kannettiin kahdessa osassa: jaksolta, jolloin verovelvollinen asui Alankomaissa, ja jaksolta, jolloin verovelvollinen ei asunut Alankomaissa. Sosiaalivakuutusmaksut perittiin sitä vastoin yhdellä kertaa.

7 Vuonna 1990 Alankomaissa tuli voimaan niin kutsuttu Oort-lainsäädäntö, jolla pyrittiin yksinkertaistamaan kansallinen tuloverojen ja sosiaalivakuutusmaksujen kantamisjärjestelmä. Eri pidätykset on siitä lähtien tehty yhdessä ja niistä tehdään vain yksi verotuspäätös, niin maassa asuvien kuin ulkomailla asuvien henkilöiden osalta.

8 *Wet op de inkomstenbelasting*in (Alankomaiden tuloverolaki, jäljempänä WIB) 62 §:ssä säädetään nykyisessä muodossaan, että silloin, kun verovelvollisella on velvollisuus maksaa veroa kalenterivuoden aikana sekä kotimaassa että ulkomailla, ulkomaisista tuloista ja kotimaisista tuloista kannetaan vero erikseen. Jos verovelvollinen on velvollinen suorittamaan myös sosiaalivakuutusmaksuja, näiden perimiseen sovelletaan soveltuvin osin tuloveron kantamista ja maksuunpanoa koskevia säännöjä.

9 Sosiaalivakuutusmaksujen perimisestä säädetään Alankomaissa *wet financiering volksverzekering*issä (laki sosiaaliturvan rahoittamisesta, jäljempänä WFV). WFV:n 8 §:n nojalla sosiaalivakuutusmaksuja laskettaessa tulona otetaan huomioon veronalainen tulo tai WIB:ssä tarkoitettu maassa asuvan henkilön veronalainen tulo. Koska etuudet, joihin verovelvollisella on oikeus sosiaalivakuutusten perusteella, eivät kuitenkaan riipu suoritettujen maksujen määrästä, WFV:n 10 §:n 6 momentissa säädetään, että maksut peritään vain tuloveroasteikon ensimmäisessä luokassa veronalaisen tulon määrän perusteella eivätkä ne näin voi ylittää tiettyä vahvistettua määrää (jäljempänä kiinteä enimmäismäärä).

10 Edellä mainittua 8 §:ää ei voida käyttää oikeudellisena perustana maksujen perimisessä silloin, kun pakollisen vakuutuksen piiriin kuuluva henkilö saa tuloja, joita ei veroteta maassa asuvien henkilöiden tuloverotuksessa. *Uitvoeringsregeling premieheffing volksverzekeringen*in (sosiaalivakuutusmaksuja koskeva täytäntöönpanoasetus) 6 §:n mukaan henkilöt, jotka on vakuutettu sellaisen toiminnan perusteella, josta saatavaa tuottoa ei veroteta tuloverotuksessa, ovat WFV:n 8 §:n soveltamisen kannalta tuloverovelvollisia näistäkin tuloista. Näiden henkilöiden osalta siitä toiminnasta saatu nettotulo, jonka perusteella heidät on vakuutettu, otetaan WFV:n 8 §:ää sovellettaessa huomioon maassa asuvan henkilön tuloverotukseen kuuluvana veronalaisena tulona.

11 Tästä seuraa, että jos henkilöä verotetaan saman vuoden aikana maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verotuksessa, hänelle annetaan kaksi päätöstä, joissa verotus on toimitettu yhdistetysti. Niiden verovelvollisten osalta, jotka kuuluvat koko vuoden pakollisen sosiaalivakuutuksen piiriin, kummassakin verotuspäätöksessä sovelletaan kuitenkin suurinta veron perustetta, jonka perusteella sosiaalivakuutusmaksut voidaan periä. Esillä olevassa tapauksessa järjestelmä voi johtaa siihen, että maksut, jotka verovelvollinen joutuu suorittamaan, ylittävät sen kiinteän enimmäismäärän, joka on laskettu sen veronalaisen ansiotulon perusteella, joka kuuluu tuloveroasteikon ensimmäiseen luokkaan. Joissakin tapauksissa muu hyöty, joka saadaan siitä, että tuloja verotetaan erikseen kultakin jaksolta ja verokanta saattaa näin muodostua alhaisemmaksi, saattaa kuitenkin hyvittää aiheutuneen epäedullisen kohtelun tai osoittautua verovelvollisen kannalta jopa edullisemmaksi.

Pääasia

12 Terhoeve, joka on Alankomaiden kansalainen, asui ja työskenteli 1.1.—6.11.1990 Yhdistyneessä kuningaskunnassa, koska hänen työnantajansa, jonka kotipaikka oli Alankomaissa, oli lähettänyt hänet sinne. Tämän jakson aikana häntä pidettiin Alankomaiden lainsäädännön nojalla tuloverotuksessa ulkomailla asuvana verovelvollisena. Näin ollen häneltä ei kannettu näiden kuukausien osalta Yhdistyneessä kuningaskunnassa tehdystä työstä saaduista tuloista tuloveroa Alankomaissa. Terhoeve kuului kuitenkin yhä tämän jakson ajan Alankomaiden pakollisen sosiaalivakuutuksen piiriin.

13 Terhoeve muutti 7.11.1990 Alankomaihin ja oli kyseisen vuoden loppuun asti velvollinen maksamaan tuloveroa tässä jäsenvaltiossa maassa asuvana verovelvollisena. Kansallisessa tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa Terhoeve oli todennut, ettei hän ollut saanut pääosaa tuloistaan yhdestä jäsenvaltiosta vuoden 1990 aikana, eikä tätä lausumaa kiistetty.

14 Verotarkastajan päätöksellä 29.4.1992 Terhoevelta kannettiin yhdistetysti tulovero ja sosiaalivakuutusmaksut siltä ajanjaksolta, jolloin hän oli maassa asuva verovelvollinen. Määrä oli laskettu 15 658 NLG:n suuruisen veronalaisen tulon perusteella, ja siihen sisältyi 1 441 NLG:n suuruinen sosiaalivakuutusmaksu, joka oli laskettu 6 522 NLG:n suuruisen perusteen mukaan. Terhoeve peruutti tästä verotuksesta ensin tekemänsä valituksen, minkä vuoksi päätös ei enää ollut valituskelpoinen.

15 Verotarkastajan 30.6.1992 tekemällä päätöksellä Terhoevelta kannettiin siltä ajanjaksolta, jolloin hän oli ulkomailla asuva verovelvollinen, yhdistetysti tulovero, joka oli laskettu 16 201 NLG:n suuruisen maassa asuvan verovelvollisen tulon perusteella, josta osa oli peräisin työtulosta Alankomaissa, ja 98 201 NLG:n suuruisen perusteen mukaan lasketut sosiaalivakuutusmaksut, joiden määrä oli 9 309 NLG, eli WFV:n 10 §:n 6 momentissa tarkoitettu enimmäismäärä.

16 Verotarkastajan päätöksessä sosiaalivakuutusmaksut oli laskettu ottaen huomioon nimenomaan ne palkkatulot, jotka Terhoeve oli saanut työstään Yhdistyneessä kuningaskunnassa vuonna 1990 mutta jotka eivät kuuluneet Alankomaissa tuloverotuksen piiriin.

17 Terhoevelta perittiin siis näillä päätöksillä 10 750 NLG sosiaalivakuutusmaksua (eli 1 441 NLG maassa asuvana verovelvollisena ja 9 309 NLG ulkomailla asuvana verovelvollisena). Sovellettavien kansallisten säännösten mukaan verovelvollinen, joka olisi ollut koko vuoden ajan joko maassa tai ulkomailla asuvan verovelvollisen

asemassa, olisi kuitenkin maksanut sosiaalivakuutusmaksuina vain kiinteän enimmäismäärän 9 309 NLG.

18 On selvää, että tätä kiinteää enimmäismäärää suuremman sosiaalivakuutusmaksun suorittaminen ei oikeuta suurempiin etuuksiin, koska etuudet, joihin verovelvollisella on oikeus sosiaalivakuutuksen perusteella, eivät riipu suoritettujen maksujen suuruudesta. Terhoeve on siis joutunut maksamaan enimmäismäärää suuremman määrän vuodelta 1990, eikä hän näin kuitenkaan ole saanut oikeutta suurempiin etuuksiin kuin henkilöt, jotka ovat maksaneet enimmäismäärän suuruisen sosiaalivakuutusmaksun.

19 Terhoeve valitti ensin toisesta verotuspäätöksestä verotarkastajalle, joka hylkäsi valituksen.

20 Tämän jälkeen Terhoeve nosti kanteen Gerechtshof te 's-Hertogenboschissa väittäen muun muassa, että Alankomaiden lainsäädäntö, jossa säädetään kahdesta erillisestä verotuksesta, vaikka sosiaalivakuutusmaksuille vahvistettu enimmäismäärä ei laskekaan suhteessa sen ajanjakson pituuteen, jolta se peritään, on perustamissopimuksen 48 artiklan vastainen. Terhoeven mukaan vakuutusmaksujen laskemisessa on ajanjakson 1.1.—6.11.1990 osalta syyllistytty kansalaisuuteen perustuvaan välilliseen syrjintään, koska ne maasta- ja maahanmuuttajat, jotka joutuvat tällä tavoin suuremman maksurasituksen kohteeksi, ovat pääasiallisesti muiden jäsenvaltioiden kansalaisia.

21 Perustelematta kantaansa sen tarkemmin verotarkastaja kiisti kantajan väitteen kansallisessa oikeudenkäynnissä todeten, että lähes puolet ulkomailla asuvista todellisista ja mahdollisista verovelvollisista on Alankomaiden kansalaisia, mitä Terhoeve puolestaan ei kyennyt perustellusti kiistämään.

22 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Alankomaissa veroasioissa sovellettavien todistustaakkaa koskevien sääntöjen perusteella Terhoeven väite on hylättävä.

23 Kansallinen tuomioistuin ei ole varma siitä, kuuluuko pääasia perustamissopimuksen 48 artiklan soveltamisalaan. Lisäksi se kysyy, voidaanko Alankomaissa voimassa olevia todistustaakkaa koskevia sääntöjä rajoituksetta soveltaa vai asetetaanko yhteisön oikeudessa tätä koskevia periaatteita tai sääntöjä. Se pohtii myös työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien yhteisön säännösten soveltamisalan laajuutta. Lopuksi se kysyy, mihin johtopäätökseen on tultava siinä tapauksessa, että kyseiset Alankomaiden säännökset ovat ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

24 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch katsoi, että asian ratkaisu edellyttää yhteisön oikeuden tulkintaa, ja lykkäsi ratkaisun antamista esittääkseen yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Sovelletaanko työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevia yhteisön oikeuden säännöksiä jäsenvaltion kansalaiseen, joka muuttaa vuoden aikana jostakin toisesta jäsenvaltiosta siihen jäsenvaltioon, jonka kansalainen hän on, ja joka on tämän vuoden aikana tehnyt kummassakin jäsenvaltiossa palkkatyötä mutta jonka tulojen ei voida katsoa olevan pääasiallisesti peräisin vain toisesta näistä valtioista?

2) a) Onko yhteisön oikeussääntöjen ja erityisesti ETY:n perustamissopimuksen 7 artiklan ja 48 artiklan 2 kohdan sekä asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdan perusteella oletettava, että sellaista lainsäädäntöä sovellettaessa,

joka asettaa maasta- ja maahanmuuttajat epäedullisempaan asemaan sosiaalivakuutusmaksujen osalta, tämä epäedullinen kohtelu koskee pääasiallisesti muiden valtioiden kansalaisia?

b) Jos a kohtaan vastataan myöntävästi, onko kyseessä olettama, joka on kumottavissa?

c) Jos olettama on kumottavissa, sovelletaanko olettaman kumoamiseen pelkästään kansallisia menettelysääntöjä ja erityisesti kyseisessä jäsenvaltiossa voimassa olevia todistustaakkasääntöjä vai asetetaanko yhteisön oikeudessa joitakin edellytyksiä myös tällaiselle olettaman kumoamiselle?

d) Jos yhteisön oikeudessa asetetaan edellytyksiä olettaman kumoamiselle, mikä merkitys on annettava tässä asiassa seuraaville seikoille:

— vastaajana oleva viranomainen on todennut, että huomattavasti suurempi osa, jopa lähes puolet, verovelvollisista, jotka asuvat ulkomailla, on jäsenvaltion omia kansalaisia, toimittamatta kuitenkaan toteamuksensa tueksi minkäänlaista näyttöä;

— verovelvollinen, joka on vedonnut kansalaisuuteen perustuvaan välilliseen syrjintään, ei ole kiistänyt edellä esitetyn viranomaisen toteamuksen oikeellisuutta;

— vastaajana oleva viranomainen pystyy huomattavasti verovelvollista helpommin kokoamaan tiedot seikoista, joiden avulla kyseinen olettama voitaisiin mahdollisesti kumota?

3) Onko olemassa yhteisön oikeussääntöä, joka riippumatta siitä, onko kyseessä kansalaisuuteen perustuva (välillinen) syrjintä vai ei, estäisi sen, että jäsenvaltio perii enemmän sosiaalivakuutusmaksuja työntekijältä, joka muuttaa vuoden aikana valtiosta toiseen, kuin sellaiselta työntekijältä, joka muuten samanlaisten olosuhteiden vallitessa asuu koko vuoden samassa jäsenvaltiossa?

4) Jos edellisessä kysymyksessä tarkoitettu suurempi maksurasitus on lähtökohtaisesti ETY:n perustamissopimuksen 7 artiklan tai 48 artiklan 2 kohdan tai jonkin muun yhteisön oikeussäännön vastainen, voidaanko sitä pitää perusteltuna yhdestä tai useammasta jäljempänä esitettävästä syystä, joita voidaan tarkastella toisistaan erillään tai yhdessä:

— maksut perustuvat lainsäädäntöön, jolla pyritään verojen ja maksujen kantamisen yksinkertaistamiseksi kantamaan tulovero ja perimään sosiaalivakuutusmaksut samanaikaisesti, vaikka tämä ei aina olisikaan mahdollista;

— ratkaisumalleja, joissa tämä samanaikaisuus säilyy ja joissa suurempi maksurasitus vältetään, on teknisesti vaikeaa toteuttaa tai ne saattavat johtaa kohtuuttomiin hyvityksiin;

— tietyissä tilanteissa, vaikka pääasiassa ei tästä ole kysymys, tuloverotuksesta ja sosiaalivakuutusmaksuista yhdessä koituva rasitus on pienempi maahanja maastamuuttajilla sen vuoden aikana, jolloin he vaihtavat asuinvaltiota, kuin niillä henkilöillä, joiden asuinpaikka ei vuoden aikana muutu, vaikka vallitsevat olosuhteet ovat muuten täysin samat?

5) a) Jos kolmannessa kysymyksessä tarkoitettu suurempi maksurasitus on ETY:n perustamissopimuksen 7 artiklan tai 48 artiklan 2 kohdan tai jonkin muun yhteisön oikeussäännön vastainen, onko konkreettisessa tapauksessa otettava huomioon pelkästään työstä saadut ansiotulot vai myös muut verovelvollisen tulot, kuten kiinteästä omaisuudesta saadut tulot, jotta voidaan arvioida, onko maksurasitus todella suurempi?

b) Jos muut kuin työstä saadut ansiotulot on jätettävä ottamatta huomioon, miten on laskettava, aiheutuuko työstä saatujen ansiotulojen perusteella suoritettavista sosiaalivakuutusmaksuista haittaa siirtotyöntekijälle, ja jos aiheutuu, kuinka paljon?

6) a) Jos esillä olevassa tapauksessa on rikottu yhteisön oikeussääntöä, onko kansallisella tuomioistuimella velvollisuus korjata tilanne, vaikka tämä edellyttäisi, että joudutaan tekemään valinta sellaisten vaihtoehtojen kesken, joista jokainen sisältää sekä hyviä että huonoja puolia?

b) Jos kansallinen tuomioistuin korjaa yhteisön oikeuden vastaisen tilanteen, onko yhteisön oikeudessa sääntöjä siitä, miten tuomioistuimen olisi valittava kaikkien mahdollisten eri vaihtoehtojen joukosta?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

25 Kansallisen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee sitä, voiko työntekijä vedota perustamissopimuksen 48 artiklaan ja asetuksen N:o 1612/68 7 artiklaan sitä jäsenvaltiota vastaan, jonka kansalainen hän on, silloin kun hän on asunut ja tehnyt työtä jossakin toisessa jäsenvaltiossa.

26 Tältä osin on muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vapaata liikkuvuutta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä ja niiden täytäntöönpanemiseksi annettuja säädöksiä ei voida soveltaa toimintaan, joka ei liity mitenkään yhteisön oikeudessa tarkoitettuihin tilanteisiin ja jonka kaikki vaikutukset rajoittuvat yhden jäsenvaltion sisälle (asia C-332/90, Steen, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-341, 9 kohta; asia C-134/95, USSL n° 47 di Biella, tuomio 16.1.1997, Kok. 1997, s. I-195, 19 kohta; yhdistetyt asiat C-64/96 ja C-65/96, Uecker ja Jacquet, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3171, 16 kohta ja yhdistetyt asiat C-225/95—C-227/95, Kapasakalis ym., tuomio 2.7.1998, Kok. 1998, s. I-4239, 22 kohta).

27 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C-419/92, Scholz, 23.2.1994 antamassaan tuomiossa (Kok. 1994, s. I-505, 9 kohta), yhteisöjen kansalaiset, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja tehneet työtä toisessa jäsenvaltiossa, kuuluvat asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta edellä mainittujen säännösten soveltamisalaan.

28 Tästä seuraa, että vaikka esillä olevassa asiassa Alankomaiden kansalainen Terhoeve vetoaa työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskeviin sääntöihin suhteessa Alankomaiden viranomaisiin, tällä ei ole mitään vaikutusta näiden sääntöjen soveltamiseen. Verovelvollinen valittaa nimenomaan siitä, että hänen kohtelunsa on ollut epäedullista siitä syystä, että hän on tehnyt työtä toisessa jäsenvaltiossa.

29 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että työntekijä voi vedota perustamissopimuksen 48 artiklaan ja asetuksen N:o 1612/68 7 artiklaan sitä jäsenvaltiota vastaan, jonka kansalainen hän on, silloin kun hän on asunut ja tehnyt työtä jossakin toisessa jäsenvaltiossa.

Toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys

30 Kansallisen tuomioistuimen toinen ja kolmas kysymys, jotka on syytä käsitellä yhdessä, koskevat sitä, onko perustamissopimuksen 7 ja 48 artiklan tai asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdan vastaista, että jäsenvaltio perii suuremman määrän sosiaalivakuutusmaksuja työntekijältä, joka muuttaa vuoden aikana jäsenvaltiosta toiseen tehdäkseen siellä palkkatyötä, kuin sellaiselta työntekijältä, joka muuten samanlaisten olosuhteiden vallitessa asuu koko vuoden samassa jäsenvaltiossa, ilman että ensin mainittu työntekijä saisi kuitenkaan enemmän sosiaalietuuksia. Siltä varalta, että vastaus tähän kysymykseen riippuisi siitä, onko kyseessä mahdollisesti niiden työntekijöiden syrjintä, jotka ovat muiden jäsenvaltioiden kansalaisia, kansallinen tuomioistuin haluaa lisäksi tietää, onko tällaisissa olosuhteissa oletettava, että kyse on syrjinnästä, ja voidaanko tällainen olettama tarvittaessa — ja millä edellytyksillä — kumota.

31 Aluksi todettakoon, että sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin, itsenäisiin ammatinharjoittajiin ja heidän perheenjäseniinsä 14 päivänä kesäkuuta 1971 annetun asetuksen (ETY) N:o 1408/71, sellaisena kuin se on muutettuna 2 päivänä kesäkuuta 1983 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2001/83 (EYVL L 230, s. 6), 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltion alueella toimivan yrityksen palveluksessa tavallisesti työssä olevaan henkilöön, jonka tämä yritys lähettää toisen jäsenvaltion alueelle suorittamaan siellä työtä tämän yrityksen palveluksessa, sovelletaan edelleen ensiksi mainitun jäsenvaltion lainsäädäntöä edellyttäen, että tämän työskentelyn arvioitu kesto ei ole enempää kuin 12 kuukautta ja että häntä ei lähetetä korvaamaan toista työntekijää, jonka komennus on päättynyt.

32 Tästä seuraa sosiaaliturvajärjestelmän kannalta arvioiden, että Terhoeven asemassa oleva henkilö kuuluu lähtökohtaisesti myös silloin, kun hän työskentelee Yhdistyneessä kuningaskunnassa, Alankomaiden lainsäädännön alaisuuteen.

33 Alankomaiden hallituksen istunnossa esittämät perustelut on kuitenkin myös tutkittava. Se totesi ensin, että yhteisön oikeus ei vaikuta jäsenvaltioiden toimivaltaan säätää sosiaaliturvajärjestelmistään (asia 238/82, Duphar ym., tuomio 7.2.1984, Kok. 1984, s. 523; yhdistetyt asiat C-159/91 ja C-160/91, Poucet ja Pistre, tuomio 17.2.1993, Kok. 1993, s. I-637; asia C-238/94, García ym., tuomio 26.3.1996, Kok. 1996, s. I-1673 ja asia C-70/95, Sodemare ym., tuomio 17.6.1997, Kok. 1997, s. I-3395) väitti sitten, että kansalliset viranomaiset voivat vapaasti päättää sosiaaliturvajärjestelmien rahoitusmuodoista.

34 Vaikka alaa ei olekaan yhdenmukaistettu yhteisön tasolla, jolloin kunkin jäsenvaltion lainsäädännössä voidaan vapaasti vahvistaa edellytykset oikeudelle tai velvollisuudelle liittyä johonkin sosiaaliturvajärjestelmään, jäsenvaltioiden on kuitenkin tätä toimivaltaa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. erityisesti asia C-120/95, Decker, tuomio 28.4.1998, Kok. 1998, s. I-1831, 22 ja 23 kohta ja asia C-158/96, Kohll, tuomio 28.4.1998, Kok. 1998, s. I-1931, 18 ja 19 kohta).

35 Näin ollen se, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö koskee sosiaaliturvajärjestelmän rahoittamista, ei estä perustamissopimuksen määräysten eikä näin työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien sopimusmääräysten soveltamista.

36 Ensin on tarkasteltava perustamissopimuksen 48 artiklaa, jonka osalta yhteisöjen tuomioistuin on useasti todennut, että tällä sopimusmääräyksellä toteutetaan EY:n perustamissopimuksen 3 artiklan c alakohdassa vahvistettu perusperiaate, jonka mukaan 2 artiklassa mainittujen tavoitteiden toteuttamiseksi yhteisön toimintaan sisältyy henkilöiden vapaata liikkuvuutta rajoittavien esteiden poistaminen jäsenvaltioiden väliltä (ks. mm. asia 118/75, Watson ja Belmann, tuomio 7.7.1976, Kok. 1976, s. 1185, 16 kohta ja asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992, Kok. 1992, s. I-4265, 15 kohta).

37 Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön kansalaisten kaikenlaista ansiotyön harjoittamista yhteisön alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (ks. asia 143/87, Stanton, tuomio 7.7.1988, Kok. 1988, s. 3877, 13 kohta; em. asia Singh, tuomion 16 kohta ja asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok. 1995, s. I-4921, 94 kohta).

38 Tässä yhteydessä jäsenvaltioiden kansalaisilla on suoraan perustamissopimukseen perustuva oikeus lähteä kotimaastaan siirtyäkseen toisen jäsenvaltion alueelle ja oleskella siellä harjoittaakseen taloudellista toimintaa (ks. erityisesti asia C-363/89, Roux, tuomio 5.2.1991, Kok. 1991, s. I-273, 9 kohta ja em. asia Singh, tuomion 17 kohta ja em. asia Bosman, tuomion 95 kohta).

39 Säännösten, joilla estetään jäsenvaltion kansalaista lähtemästä kotimaastaan tai saadaan tämä luopumaan lähtemisestä ja käyttämästä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, on siten katsottava rajoittavan tätä vapautta, vaikka näitä säännöksiä sovellettaisiin riippumatta kyseessä olevien työntekijöiden kansalaisuudesta (ks. myös asia C-10/90, Masgio, tuomio 7.3.1991, Kok. 1991, s. I-1119, 18 ja 19 kohta ja em. asia Bosman, tuomion 96 kohta).

40 Jäsenvaltion kansalainen voi jättää lähtemättä jäsenvaltiosta, jossa hän asuu, toiseen jäsenvaltioon tehdäkseen siellä perustamissopimuksessa tarkoitetulla tavalla palkkatyötä, jos hänelle koituu suurempi sosiaalivakuutusmaksurasitus kuin siinä tapauksessa, että hän asuisi samassa jäsenvaltiossa koko vuoden, kun hän ei kuitenkaan saa enempää etuuksia, millä maksujen korottamisen voitaisiin katsoa kompensoituvan.

41 Pääasiassa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä on pidettävä perustamissopimuksen 48 artiklassa lähtökohtaisesti kiellettynä työntekijöiden vapaan liikkuvuuden esteenä. Näin ollen ei ole tarpeen selvittää sitä, onko kyseessä mahdollisesti perustamissopimuksen 7 ja 48 artiklassa tai asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdassa kielletty kansallisuuteen perustuva välillinen syrjintä, eikä sitä, miten näihin mahdollisesti sovellettavat olettamat on järjestetty.

42 Toiseen ja kolmanteen kysymykseen on siis vastattava, että perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista on, että jäsenvaltio perii suuremman määrän sosiaalivakuutusmaksuja työntekijältä, joka muuttaa vuoden aikana valtiosta toiseen, kuin sellaiselta työntekijältä, joka muuten samanlaisten olosuhteiden vallitessa asuu koko vuoden samassa jäsenvaltiossa, ilman että ensin mainittu työntekijä saisi kuitenkaan enempää sosiaalietuuksia.

Neljäs ennakkoratkaisukysymys

43 Edellä esitettyihin kysymyksiin annetun vastauksen perusteella on katsottava, että kansallisen tuomioistuimen neljäs kysymys koskee sitä, voidaanko suurempaa maksurasitusta, joka kohdistuu toiseen jäsenvaltioon palkkatyön tekemistä varten muuttavaa työntekijää ja joka on lähtökohtaisesti perustamissopimuksen 48 artiklan vastainen, perustella sillä, että se perustuu lainsäädäntöön, jolla pyritään yksinkertaistamaan tuloverojen ja sosiaalivakuutusmaksujen kantamista ja yhteensovittamaan niiden kantaminen, tai muilla verojen tai maksujen kantamiseen liittyvillä teknisillä vaikeuksilla, taikka sillä, että tietyissä tilanteissa tuloverotuksesta

aiheutuvilla eduilla saatetaan hyvittää sosiaalimaksuista aiheutunut epäedullinen kohtelu tai saattaa tilanne verovelvollisen kannalta jopa edullisemmaksi.

44 Ensimmäisen perustelun osalta on todettava, että jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti järjestää haluamallaan tavalla veronkannon ja sosiaalivakuutusmaksujen perimisen ja ne voivat varmasti pyrkiä yksinkertaistamaan niitä ja yhteensovittamaan ne. Vaikka tämän päämäärän tavoittelemista voidaankin sellaisenaan pitää toivottavana, ei sillä voida kuitenkaan perustella niiden yksityisille oikeussubjekteille kuuluvien oikeuksien loukkaamista, jotka perustuvat perustamissopimuksen perusvapauksia koskeviin määräyksiin.

45 Toisen perustelun osalta tilanne on sama. Hallinnollisilla syillä ei voida perustella sitä, että jäsenvaltio poikkeaa yhteisön oikeuden säännöistä. Tämä periaate pätee erityisesti silloin, kun kyseisellä poikkeamisella estetään jonkin yhteisön oikeuden mukaisen perusvapauden käyttäminen tai rajoitetaan sitä (ks. vastaavasti asia 205/84, komissio v. Saksa, tuomio 4.12.1986, Kok. 1986, s. 3755, 54 kohta).

46 Kansallisen tuomioistuimen esiin tuoman kolmannen perustelun osalta riittää, kun todetaan, että asian oikeudenkäyntiaineiston perusteella Terhoeven kanssa samassa asemassa oleva henkilö ei saa minkäänlaista etua tuloveroa laskettaessa. Se, että muut eri asemassa olevat työntekijät, jotka ovat vaihtaneet asuinpaikkaa vuoden aikana, saattavat olla edullisemmassa asemassa tuloveroa laskettaessa, ei voi korjata tai

kompensoida edellä kuvattua vapaan liikkuvuuden rajoittamista (ks. vastaavasti asia 20/85, Roviello, tuomio 7.6.1988, Kok. 1988, s. 2805).

47 Neljänteen kysymykseen on siis vastattava, että suurempaa maksurasitusta, joka kohdistuu toiseen jäsenvaltioon palkkatyön tekemistä varten muuttavaan työntekijään ja joka on lähtökohtaisesti perustamissopimuksen 48 artiklan vastainen, ei voida perustella sillä, että se perustuu lainsäädäntöön, jolla pyritään yksinkertaistamaan tuloveron ja sosiaalivakuutusmaksujen kantamista ja yhteensovittamaan niiden kantaminen, tai muiden verojen ja maksujen kantamiseen liittyvillä teknisillä vaikeuksilla, eikä sillä, että tietyissä tilanteissa tuloverotuksesta aiheutuvilla eduilla saatetaan hyvittää sosiaalimaksuista aiheutunut epäedullinen kohtelu tai saattaa tilanne verovelvollisen kannalta jopa edullisemmaksi.

Viides ennakkoratkaisukysymys

48 Kansallisen tuomioistuimen viides kysymys koskee sitä, onko otettava huomioon pelkästään palkkatyöstä saadut ansiotulot vai myös muut verovelvollisen tulot, kuten kiinteästä omaisuudesta saadut tulot, jotta voidaan arvioida, onko sille työntekijälle koitunut maksurasitus todella suurempi, joka on muuttanut toiseen jäsenvaltioon tehdäkseen siellä palkkatyötä, kuin sille työntekijälle koitunut maksurasitus, joka on asunut samassa jäsenvaltiossa.

49 Yhtäältä on todettava, että perustamissopimuksen 48 artiklaa sovelletaan vain palkkatyötä tekeviin ja työn etsimisen vuoksi muuttaviin työntekijöihin. Sopimusmää-

räyksen soveltamisalaan eivät siis sellaisenaan kuulu henkilöt, jotka saavat tulonsa muista lähteistä, kuten juuri kiinteästä omaisuudesta.

50 Kuitenkin henkilö, joka kuuluu 48 artiklan henkilölliseen soveltamisalaan, voi vedota tähän määräykseen estääkseen sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltamisen, jolla rajoitetaan henkilön oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen, olipa rajoituksen taustalla oleva mekanismi mikä hyvänsä.

51 Toisaalta, koska kansallisia lainsäädäntöjä ei ole yhdenmukaistettu yhteisössä, jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti päättää tuloista, jotka on otettava huomioon sosiaalivakuutusmaksuja laskettaessa.

52 Vaikka kansallisessa lainsäädännössä vahvistetaankin sosiaalivakuutusmaksujen määrä ottaen huomioon paitsi työstä saadut ansiotulot, myös muut tulot, tämä ei saa johtaa siihen, että niitä työntekijöitä rangaistaan, jotka muuttavat vuoden aikana tehdäkseen työtä toisessa jäsenvaltiossa, verrattuna niihin työntekijöihin, jotka asuvat samassa jäsenvaltiossa. Siksi tällaisessa tapauksessa esillä olevassa pääasiassa ei ole merkitystä sillä, minkälaisista tuloista on kysymys sosiaalivakuutusmaksujen määrää vahvistettaessa.

53 Viidenteen kysymykseen on siis vastattava, että kaikki kansallisen lainsäädännön mukaan sosiaalivakuutusmaksujen määrän vahvistamisen kannalta merkitykselliset tulot, kiinteästä omaisuudesta saadut tulot mukaan lukien, on otettava huomioon, jotta voidaan arvioida, onko sille työntekijälle koitunut maksurasitus todella suu-

rempi, joka on muuttanut toiseen jäsenvaltioon tehdäkseen siellä palkkatyötä, kuin sille työntekijälle koitunut maksurasitus, joka on asunut samassa jäsenvaltiossa.

Kuudes ennakkoratkaisukysymys

54 Kun otetaan huomioon edellä käsiteltyihin kysymyksiin annetut vastaukset, kuudes kysymys koskee lähinnä sitä, mitä seuraa siitä, että kansallinen tuomioistuin katsoo riidanalaisen kansallisen sääntelyn olevan ristiriidassa perustamissopimuksen 48 artiklan kanssa.

55 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on asiassa 41/74, Van Duyn, 4.12.1974 antamassaan tuomiossa (Kok. 1974, s. 1337; Kok. Ep. II, s. 395) todennut, perustamissopimuksen 48 artiklalla on jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä välitön oikeusvaikutus ja siinä perustetaan yksityisille oikeuksia, joita kansallisten tuomioistuinten on suojeltava.

56 Lisäksi todettakoon, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti jokainen kansallinen tuomioistuin on velvollinen soveltamaan yhteisön oikeutta kokonaisuudessaan ja suojaamaan yhteisön oikeudessa yksityisille perustettuja oikeuksia ja jättämään tarpeen vaatiessa soveltamatta kaikki sellaiset kansallisen lain säännökset, jotka mahdollisesti ovat ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

57 Muutenkin silloin, kun kansallisen lainsäädännön mukaan eri henkilöryhmiä kohdellaan yhteisön oikeuden vastaisesti eri tavalla, epäedullisessa asemassa olevaan ryhmään kuuluvia henkilöitä on kohdeltava samalla tavoin kuin muita ja heihin on sovellettava samoja säännöksiä kuin muihinkin, joita asia koskee, koska vain näihin säännöksiin voidaan vedota siinä tapauksessa, ettei yhteisön oikeutta ole sovellettu asianmukaisesti (ks. soveltuvilta osin asia 71/85, Federatie Nederlandse Vakbeweging, tuomio 4.12.1986, Kok. 1986, s. 3855; asia 286/85, McDermott ja Cotter, tuomio 24.3.1987, Kok. 1987, s. 1453; asia C-102/88, Ruzius-Wilbrink, tuomio

13.12.1989, Kok. 1989, s. 4311; asia C-33/89, Kowalska, tuomio 27.6.1990, Kok. 1990, s. I-2591 ja asia C-184/89, Nimz, tuomio 7.2.1991, Kok. 1991, s. I-297).

58 Tästä seuraa, että sellaisen työntekijän maksettavaksi määrätyt sosiaalivakuutusmaksut, joka muuttaa jäsenvaltiosta toiseen tehdäkseen siellä palkkatyötä, on vahvistettava yhtä suuriksi kuin maksut, jotka määrätään sellaisen työntekijän maksettavaksi, joka on asunut koko ajan samassa jäsenvaltiossa.

59 Kuudenteen kysymykseen on siis vastattava, että siinä tapauksessa, että kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa perustamissopimuksen 48 artiklan kanssa, sellaisen työntekijän maksettavaksi määrätyt sosiaalivakuutusmaksut, joka muuttaa jäsenvaltiosta toiseen tehdäkseen siellä palkkatyötä, on vahvistettava yhtä suuriksi kuin maksut, jotka määrätään sellaisen työntekijän maksettavaksi, joka on asunut koko ajan samassa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

60 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden 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

on ratkaissut Gerechtshof te 's-Hertogenboschin 30.12.1994 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Työntekijä voi vedota ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklaan ja työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen N:o 1612/68 7 artiklaan sitä jäsenvaltiota vastaan, jonka kansalainen hän on, silloin kun hän on asunut ja tehnyt työtä jossakin toisessa jäsenvaltiossa.**

2) **Perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista on, että jäsenvaltio perii suuremman määrän sosiaalivakuutusmaksuja työntekijältä, joka muuttaa vuoden aikana valtiosta toiseen tehdäkseen siellä palkkatyötä, kuin sellaiselta työntekijältä, joka muuten samanlaisten olosuhteiden vallitessa asuu koko vuoden samassa jäsenvaltiossa, ilman että ensin mainittu työntekijä saisi kuitenkaan enemmän sosiaalietuuksia.**

3) **Suurempaa maksurasitusta, joka kohdistuu toiseen jäsenvaltioon palkkatyön tekemistä varten muuttavaan työntekijään ja joka on lähtökohtaisesti perustamissopimuksen 48 artiklan vastainen, ei voida perustella sillä, että se perustuu lainsäädäntöön, jolla pyritään yksinkertaistamaan tuloverojen ja sosiaalivakuutusmaksujen kantamista ja yhteensovittamaan niiden kantaminen, tai muiden verojen tai maksujen kantamiseen liittyvillä teknisillä**

vaikeuksilla, eikä sillä, että tietyissä tilanteissa tuloverotuksesta aiheutuvilla eduilla saatetaan hyvittää sosiaalimaksuista aiheutunut epäedullinen kohtelu tai saattaa tilanne verovelvollisen kannalta jopa edullisemmaksi?

4) **Kaikki kansallisen lainsäädännön mukaan sosiaalivakuutusmaksujen määrän vahvistamisen kannalta merkitykselliset tulot, kiinteästä omaisuudesta saadut tulot mukaan lukien, on otettava huomioon, jotta voidaan arvioida, onko sille työntekijälle koitunut maksurasitus todella suurempi, joka on muuttanut toiseen jäsenvaltioon tehdäkseen siellä palkkatyötä, kuin sille työntekijälle koitunut maksurasitus, joka on asunut samassa jäsenvaltiossa.**

5) **Siinä tapauksessa, että kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa perustamissopimuksen 48 artiklan kanssa, sellaisen työntekijän maksettavaksi määrätyt sosiaalivakuutusmaksut, joka muuttaa jäsenvaltiosta toiseen tehdäkseen siellä palkkatyötä, on vahvistettava yhtä suuriksi kuin maksut, jotka määrätään sellaisen työntekijän maksettavaksi, joka on asunut koko ajan samassa jäsenvaltiossa.**

Kapteyn Hirsch Jann

Mancini Moitinho de Almeida Gulmann Murray

Sevón Wathelet Schintgen Ioannou

Julistettiin Luxemburgissa 26 päivänä tammikuuta 1999.

R. Grass

kirjaaja

P. J. G. Kapteyn

presidentin tehtäviä hoitava neljännen ja kuudennen jaoston puheenjohtaja