YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
8 päivänä toukokuuta 1990 *

Asiassa C-175/88,

jonka Conseil d'État de Luxembourg on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Klaus Biehl, kotipaikka Aachen (Saksan liittotasavalta),

vastaan

Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg

ennakkoratkaisun ETY:n perustamissopimuksen 7 ja 48 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja Sir Gordon Slynn, jaoston puheenjohtaja M. Zuleeg sekä tuomarit R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida ja F. Grévisse,

julkisasiamies: M. Darmon,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Pastor,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

- Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg, edustajanaan asianajaja M. Loesch, Luxemburg,

- komissio, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja M. Séché,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

ottaen huomioon Klaus Biehlin, edustajanaan asianajaja Rogalla, Münster, sekä Administration des contributions du grand-duché de Luxembourgin ja komission 8.11.1989 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.1.1990 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Conseil d'État du Luxembourg on esittänyt 21.6.1988 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 29.6.1988, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kyseisen sopimuksen 7 ja 48 artiklan tulkintaa koskevan ennakkoratkaisukysymyksen.

2 Kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Klaus Biehl ja Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg (Luxemburgin suurherttuakunnan verohallinto), ja joka koskee tuloverona liikaa kannetun määrän palautusta.

3 Biehlin, joka on Saksan kansalainen, kotipaikka oli 15.11.1973 alkaen Luxemburgin suurherttuakunta, jossa hän kyseisestä ajankohdasta alkaen toimi työntekijänä. Biehl muutti 1.11.1983 Saksan liittotasavaltaan, jossa hän työskentelee nykyään.

4 Biehlin luxemburgilainen työnantaja pidätti Biehlin palkasta tuloveroa 1.1.1983 ja 31.10.1983 väliseltä ajalta. Verojen lopullisen määräämisen yhteydessä verovuodelta 1983 kävi ilmi, että luxemburgilaisen työnantajan pidättämän veron määrä oli suurempi kuin se kokonaisveromäärä, joka Biehlin kuului maksaa.

5 Biehl vaati Administration des contributions du grand-duché de Luxembourgilta liikaa kannetun tuloveron palautusta. Bureau d'imposition de Luxembourg (Luxemburgin verovirasto) hylkäsi vaatimuksen *Loi sur l'impôt sur le revenu*n (tuloverosta annettu laki) 154 pykälän 6 momentin perusteella (*Mémorial A* N:o 79, 6.12.1967, jäljempänä LIR). Asianomainen haki muutosta bureau d'impositionin päätökseen, mutta directeur des contributions (veroviranomainen) hylkäsi vaatimuksen samoin perustein.

6 LIR:n 154 pykälän 6 momentissa säädetään seuraavasti:

"Pääomaverotusta varten asianmukaisesti pidätetyt verot jäävät valtiolle, eikä niitä voida palauttaa. Sama koskee veroja, jotka pidätetään sellaisen työntekijän palkoista ja palkkioista, joka on maassa asuva verovelvollinen ainoastaan osan vuotta sen vuoksi, että hän muuttaa maahan tai maasta pois keskellä vuotta."

7 Biehl haki muutosta directeur des contributionsin päätökseen Conseil d'État du Luxembourgissa. Biehlin mukaan LIR:n 154 pykälän 6 momentista aiheutuu yhteisön oikeudessa kiellettyä verovelvollisten välistä peiteltyä syrjintää, koska kyseistä säännöstä sovelletaan pääosin sellaisiin verovelvollisiin, jotka eivät ole Luxemburgin kansalaisia.

8 Administration des contributions esitti vastaväitteenään, että kahden eri verovelvollisten ryhmän välinen erilainen kohtelu ei ole yhteisön oikeudessa kiellettyä syrjintää, jos siihen on olemassa objektiiviset perusteet. Administration des contributionsin mukaan käsiteltävänä olevassa asiassa näin on. Sen mukaan LIR:n 154 pykälän 6 momentin tarkoituksena on estää se tiettyjä tilanteita koskeva mahdollisuus, että toiseen valtioon muuttava verovelvollinen voi saada perusteetonta etua sellaisiin verovelvollisiin nähden, jotka jäävät asumaan Luxemburgin suurherttuakuntaan.

9 Näissä olosuhteissa kansallinen tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

"Estääkö ETY:n perustamissopimuksen 7 artikla tai jokin muu yhteisön määräys, kuten esimerkiksi perustamissopimuksen 48 artikla, jossa taataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus, säätämästä jäsenvaltion verolainsäädännössä, että verot, jotka pidätetään sellaisen työntekijänä toimivan jäsenvaltion kansalaisen palkoista ja palkkioista, joka on maassa asuva verovelvollinen ainoastaan osan vuotta sen vuoksi, että hän muuttaa maahan tai maasta pois verovuoden aikana, jäävät valtiolle ja ettei kyseisiä veroja voida palauttaa?"

10 Tosiasioita, sovellettavaa lainsäädäntöä ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä kirjallisia huomautuksia koskevat tarkemmat tiedot ilmenevät suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta. Oikeudenkäyntiasiakirjojen näitä osia käsitellään jäljempänä ainoastaan, jos se on tarpeen tuomioistuimen perustelujen selvittämiseksi.

11 Alkuun on syytä muistuttaa, että perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdan mukaisesti työntekijöiden vapaa liikkuvuus merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden välinen syrjintä muun muassa palkkauksessa poistetaan.

12 Palkkoihin sovellettavan yhdenvertaisen kohtelun periaatteella ei olisi vaikutusta, jos se voitaisiin vaarantaa tuloveroa koskevilla syrjivillä kansallisilla säännöksillä. Tämän vuoksi neuvosto on säätänyt työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun asetuksen (ETY) N:o 1612/68 (EYVL L 257, s. 2) 7 artiklassa, että työntekijän, joka on jäsenvaltion kansalainen, on toisessa jäsenvaltiossa saatava samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaisten työntekijöiden.

13 On syytä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta koskevilla määräyksillä kielletään paitsi kansalaisuuteen perustuva avoin syrjintä, myös kaikki peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita soveltaen päädytään tosiasiassa samaan tulokseen (asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974, Kok. 1974, s. 153, 11 kohta).

14 Tässä yhteydessä on huomautettava, että vaikka liikaa kannetun veron palauttamisen edellytyksenä olevaa vakituisen maassa asumisen perustetta sovelletaan asianomaisen verovelvollisen kansalaisuudesta riippumatta, vaarana on se, että sitä sovelletaan erityisesti sellaisten verovelvollisten

vahingoksi, jotka ovat muiden jäsenvaltioiden kansalaisia. Keskellä vuotta maasta muuttavat tai maahan muuttavat ovat nimittäin usein muiden jäsenvaltioiden kansalaisia.

15 Perustellakseen kansallista säännöstä, josta pääasiassa on kyse, Administration des contributions on esittänyt, että kyseisen säännöksen tarkoituksena oli taata progressiivinen verotusjärjestelmä. Tässä yhteydessä se esitti, että verovelvollinen, joka muuttaa Luxemburgiin tai sieltä pois keskellä vuotta (jäljempänä maassa tilapäisesti asuva verovelvollinen), saa tuloja vähintään kahdesta valtiosta, ja siten häntä myös verotetaan vähintään kahdessa valtiossa, nimittäin Luxemburgissa ja lisäksi siinä jäsenvaltiossa, josta tai johon hän muuttaa. Administration des contributionsin mukaan tämä vääristää verojärjestelmää. Sen mukaan sellaisen maassa tilapäisesti asuvan verovelvollisen, joka on saanut tuloja kahdesta valtiosta, veroprosentti olisi tosiasiallisesti alhaisempi, jos hän saisi liikaa kannetun veron takaisin, verrattuna sellaisen samansuuruista vuosituloa saavan maassa asuvan verovelvollisen tuloihin sovellettavaan veroprosenttiin, jonka on ilmoitettava Luxemburgissa kaikki tulonsa – riippumatta siitä, ovatko ne peräisin Luxemburgista.

16 Tätä perustelua ei voida hyväksyä. Kyseisen kaltainen kansallinen säännös voi olla esteenä yhdenvertaisen kohtelun periaatteelle erilaisissa tilanteissa. Näin on erityisesti silloin, kun maassa tilapäisesti asuvalla verovelvollisella ei ole ollut verovuoden aikana tuloja siinä maassa, josta tai johon hän on muuttanut. Tällöin kyseinen verovelvollinen on epäedullisessa asemassa maassa asuvaan verovelvolliseen nähden, koska hänellä ei ole oikeutta liikaa kannetun veron palautukseen, johon maassa asuva verovelvollinen on aina oikeutettu.

17 Suullisessa käsittelyssä Administration des contributions huomautti lisäksi, että Luxemburgin oikeudessa käytetään oikaisumenettelyä, joka mahdollistaa sen, että maassa tilapäisesti asuvat verovelvolliset voivat saada veronpalautusta osoittamalla LIR:n 154 pykälän 6 momentin soveltamisesta itselleen aiheutuvat kohtuuttomat seuraukset.

18 Vaikka oletettaisiin, että verovelvollisilla on oikeus oikaisumenettelyyn tilanteensa uudelleen tutkimiseksi, on korostettava, ettei Luxemburgin hallitus ole maininnut mitään sellaista säännöstä, jossa Administration des contributions velvoitettaisiin aina korjaamaan kanteen kohteena olevan kansallisen säännöksen soveltamisesta aiheutuvat syrjivät seuraukset.

19 Kansalliselle tuomioistuimelle on näin ollen vastattava, että perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohta estää jäsenvaltiota säätämästä verolainsäädännössään, että verot, jotka pidätetään sellaisen palkkatyössä toimivan jäsenvaltion kansalaisen palkoista ja palkkioista, joka on maassa asuva verovelvollinen ainoastaan osan vuotta sen vuoksi, että hän muuttaa maahan tai maasta pois verovuoden aikana, jäävät valtiolle ja ettei kyseisiä veroja voida palauttaa.

Oikeudenkäyntikulut

20 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle Euroopan yhteisöjen 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 oikeudenkäyntikuluista.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Conseil d'État du Luxembourgin 21.6.1988 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohta estää jäsenvaltiota säätämästä verolainsäädännössään, että verot, jotka pidätetään sellaisen palkkatyössä toimivan jäsenvaltion kansalaisen palkoista ja palkkioista, joka on maassa asuva verovelvollinen ainoastaan osan vuotta sen vuoksi, että hän muuttaa maahan tai maasta pois verovuoden aikana, jäävät valtiolle ja ettei kyseisiä veroja voida palauttaa.

Slynn Zuleeg

Joliet Moitinho de Almeida Grévisse

Julistettiin Luxemburgissa 8 päivänä toukokuuta 1990.

J.-G. Giraud
kirjaaja

G. Slynn
viidennen jaoston puheenjohtaja