Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

9 päivänä helmikuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verolainsäädäntö — Tulovero — Jäsenvaltion kansalainen, joka saa tuloja kyseisen jäsenvaltion alueelta ja kolmannen valtion alueelta ja joka asuu jonkin muun jäsenvaltion alueella — Veroetu, jolla on tarkoitus ottaa huomioon hänen henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa

Asiassa C-283/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin) on esittänyt 22.5.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.6.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

X

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit E. Regan, J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), C. G. Fernlund ja S. Rodin,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 29.6.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— X, edustajinaan B. Dieleman, A. A. W. Langevoord ja T. C. Gerverdinck, belastingadviseurs,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. Bulterman ja M. Noort, avustajanaan J. C. L. M. Fijen, deskundige,

— Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Itävallan hallitus, asiamiehinään C. Pesendorfer, E. Lachmayer ja F. Koppensteiner,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, M. Rebelo ja J. Martins da Silva,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

— Ruotsin hallitus, edustajinaan A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson, L. Swedenborg ja N. Otte Widgren,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään M. Holt, avustajanaan R. Hill, barrister,

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja C. Soulay,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.9.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat X ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja jossa on kyse siitä, että Alankomaiden verohallinto ei sallinut X:n vähentävän hänen Espanjassa sijaitsevasta omasta asunnostaan peräisin olevia ”negatiivisia tuloja”.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Vuoden 2001 tuloverolain (Wet Inkomstenbelasting 2001, jäljempänä vuoden 2001 laki) 2.3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tuloveroa kannetaan seuraavista tuloista, jotka verovelvollinen on saanut kyseisenä kalenterivuonna:

a) veronalainen tulo työstä ja asunnosta

b) yhtiön merkittävästä omistusosuudesta saatu veronalainen tulo

c) veronalainen tulo säästöistä ja sijoituksista.”

4 Vuoden 2001 lain 2.4 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Veronalainen tulo työstä ja asunnosta määritetään

a) kotimaisten verovelvollisten osalta 3 luvun säännösten mukaisesti

b) ulkomaisten verovelvollisten osalta 7.2 jakson säännösten mukaisesti – –.”

5 Vuoden 2001 lain 2.5 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Kotimainen verovelvollinen, joka ei asu Alankomaissa koko kalenterivuotta, ja ulkomainen verovelvollinen, joka kuuluu Euroopan unionin toisen jäsenvaltion tai ministerin päätöksellä määrätyn sellaisen kolmannen maan asukkaana, jonka kanssa Alankomaiden kuningaskunta on tehnyt kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi sopimuksen, jossa määrätään tietojen vaihdosta, tämän jäsenvaltion tai kolmannen maan verotuksen piiriin, voi halutessaan valita, että häneen sovelletaan tämän lain kotimaisia verovelvollisia koskevia säännöksiä. – –

– –”

6 Vuoden 2001 lain 3.120 §:n 1 momentin mukaan Alankomaissa asuvalla henkilöllä on oikeus vähentää Alankomaissa sijaitsevasta omasta asunnostaan peräisin oleva ”negatiivinen tulo”.

7 Vuoden 2001 lain 7.1 §:n a kohdan mukaan vero kannetaan työstä ja asunnosta kalenterivuoden aikana Alankomaissa saadusta veronalaisesta tulosta.

8 Vuoden 2001 lain 7.2 §:n 2 momentin b ja f kohdan mukaan työstä ja asunnosta saatuun veronalaiseen tuloon kuuluu Alankomaissa tehdystä työstä saatu veronalainen palkka ja mahdollisesti Alankomaissa sijaitsevasta omasta asunnosta saatu veronalainen tulo.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Vuoden 2001 lain nojalla yksityishenkilöiden tulovero kohdistuu Alankomaissa työtulon lisäksi myös asunnosta saatuun tuloon. Jos kyseessä on oma asunto, siitä katsotaan saatavan ”etuuksia”, joiden määrä lasketaan prosenttiosuutena asunnon arvosta. Näistä etuuksista vähennetään vähennyskelpoiset menot, joihin kuuluvat kyseisen asunnon hankkimista varten otettuihin velkoihin liittyvät korot ja kulut. Jos näiden menojen määrä ylittää etuuksien määrän, verovelvollinen saa ”negatiivisia tuloja”.

10 X:n, joka on Alankomaiden kansalainen, tilanne oli vuonna 2007 näin hänen Espanjassa sijaitsevan asuntonsa suhteen.

11 Samana verovuonna X:n työtulot muodostuivat rahamääristä, joita hän sai kahdelta yhtiöltä, joista hän omisti enemmistöosuuden ja joista toisen kotipaikka oli Alankomaissa ja toisen Sveitsissä. Alankomaista peräisin olevat tulot muodostivat 60 prosenttia hänen veronalaisista kokonaistuloistaan, ja Sveitsistä peräisin olevat tulot vastaavasti 40 prosenttia. Hän ei näin ollen saanut mitään tuloa Espanjasta vuonna 2007 eikä myöskään neljän sitä seuraavan vuoden aikana, joiden kuluessa X lakkasi asumasta Espanjassa.

12 Sovellettavan kahdenvälisen verosopimuksen mukaisesti Sveitsistä peräisin olevia tuloja verotettiin Sveitsissä, ja Alankomaista peräisin olevia Alankomaissa.

13 Viimeksi mainitun jäsenvaltion verotuksessa X oli aluksi valinnut Alankomaissa asuvaan verovelvolliseen rinnastamisen, josta säädetään vuoden 2001 lain 2.5 §:ssä ja jonka johdosta hän oli Alankomaissa yleisesti verovelvollinen. Tämän perusteella Alankomaiden veroviranomainen otti huomioon Espanjassa sijaitsevaan omistusasuntoon liittyvän negatiivisen tulon.

14 Näin lasketun veron kokonaismäärä oli kuitenkin suurempi kuin veron, joka X:n olisi pitänyt maksaa, jos hän ei olisi valinnut rinnastusta Alankomaissa asuviin verovelvollisiin (jolloin häntä olisi verotettu Sveitsissä hänen sieltä saamistaan tuloista eli 40 %:sta kokonaistuloistaan) ja jos hän olisi lisäksi saanut vähentää Espanjassa sijaitsevaan omistusasuntoon liittyvän negatiivisen tulon kokonaisuudessaan.

15 Peruutettuaan valintansa X riitautti verotuspäätöksen Alankomaiden tuomioistuimissa sillä perusteella, että vapaata liikkuvuutta koskevia unionin oikeuden määräyksiä ja säännöksiä oli tulkittava niin, että niiden nojalla ulkomaiset verovelvolliset saavat vähentää omistusasuntoonsa liittyvän negatiivisen tulon ilman, että heidän olisi tämän vuoksi pakko valita rinnastus kotimaiseen verovelvolliseen.

16 Rechtbank te Haarlem (Haarlemin alioikeus, Alankomaat) ja Gerechtshof Amsterdam (Amsterdamin ylioikeus, Alankomaat) hylkäsivät X:n kanteet, minkä jälkeen hän teki kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin (Alankomaiden ylin tuomioistuin).

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma 14.2.1995 annettuun tuomioon Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) perustuvan oikeuskäytännön ulottuvuudesta, koska mainittuun tuomioon johtaneen asian tosiseikoista poiketen tässä tapauksessa X ei saa kaikkia tai lähes kaikkia

perhekohtaisia tulojaan yhdestä sellaisesta toisesta jäsenvaltiosta, joka ei ole hänen asuinvaltionsa ja jolla on toimivalta verottaa tätä tuloa ja joka siten voisi ottaa huomioon hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa. X:n tilanteelle on ominaista se, että hän asui tuloveronsa laskennan kannalta huomioon otettavalla hetkellä Espanjassa, josta hän ei saanut tuloa, ja hän sai tuloistaan 60 prosenttia Alankomaista ja 40 prosenttia Sveitsistä.

18 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan 14.9.1999 annettu tuomio Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), 12.12.2002 annettu tuomio de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) ja 10.5.2012 annettu tuomio komissio v. Viro (C-39/10, EU:C:2012:282) voitaisiin ymmärtää siten, että työskentelyjäsenvaltion on aina otettava asianomaisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne huomioon, kun asuinjäsenvaltio ei pysty tekemään sitä. Pääasiassa tilanne on juuri näin, koska X ei saanut mitään tuloja Espanjasta kyseessä olevana verovuonna.

19 Hoge Raad der Nederlanden on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko vapaata liikkuvuutta koskevia EUT-sopimuksen määräyksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella unionin kansalainen, joka asuu Espanjassa ja jonka työtuloista noin 60:tä prosenttia verotetaan Alankomaissa ja noin 40:tä prosenttia Sveitsissä, ei saa vähentää Espanjassa sijaitsevan yksityiskäytössään olevaan omistusasuntoon liittyviä negatiivisia tulojaan Alankomaissa verotetuista työtuloistaan myöskään siinä tilanteessa, että hänen asuinvaltiostaan Espanjasta saamansa tulot ovat niin alhaiset, ettei edellä tarkoitettuja negatiivisia tuloja voida vähentää asuinvaltion verotuksessa kyseessä olevana vuonna?

2) a) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko jokaisen jäsenvaltion, josta unionin kansalainen saa osan tuloistaan, otettava edellä mainitut negatiiviset tulot huomioon täysimääräisesti? Vai onko tällainen velvollisuus sitä vastoin vain yhdellä asianomaisista työskentelyvaltioista, ja jos on, millä niistä? Vai onko jokaisen työskentelyvaltion (joka ei ole asuinvaltio) myönnettävä vähennys osasta kyseisistä negatiivisista tuloista? Miten vähennettävä osuus on määritettävä viimeksi mainitussa tapauksessa?
b) Onko tässä yhteydessä ratkaisevaa, missä jäsenvaltiossa työskentely tosiasiassa tapahtuu, vai onko ratkaisevaa se, millä jäsenvaltiolla on oikeus kantaa veroa näin saaduista tuloista?

3) Onko 2 kohdassa esitettyihin kysymyksiin vastattava toisin, jos yksi valtioista, joista unionin kansalainen saa tuloja, on Sveitsi, joka ei ole unionin jäsenvaltio eikä myöskään kuulu Euroopan talousalueeseen?

4) Millainen merkitys on tässä yhteydessä annettava sille, tunnetaanko verovelvollisen asuinvaltion (käsiteltävässä asiassa Espanja) lainsäädännössä mahdollisuus verovelvollisen omistusasunnon kiinnitysluottokorkojen vähennykseen sekä mahdollisuus siihen kyseisenä vuotena liittyvien verotuksellisten tappioiden vähentämiseen samasta valtiosta tulevina vuosina mahdollisesti saatavista tuloista?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Asiassa sovellettava liikkumisvapaus

20 Aluksi on todettava, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmennä sitä liikkumisvapautta, jonka suhteen pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansallista lainsäädäntöä olisi tutkittava.

21 Unionin tuomioistuimelle esitetyistä oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee kuitenkin, että X:llä on enemmistöomistuksien kautta määräysvalta Alankomaihin ja Sveitsiin sijoittautuneissa yhtiöissä, joiden toimintaa hän johtaa ja joiden voitoista hän haluaisi vähentää Espanjassa sijaitsevaan omaan asuntoonsa liittyvät negatiiviset tulot.

22 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että vapaus, jota sovelletaan kansalaisuudestaan riippumatta jokaiseen jossakin jäsenvaltiossa asuvaan henkilöön, joka omistaa yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan tämän yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, on sijoittautumisvapaus (tuomio 18.12.2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, 21 kohta).

23 Pääasiassa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä on täten tutkittava SEUT 49 artiklan määräysten valossa.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

24 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio, jonka verolainsäädännössä sallitaan asuntoon liittyvien negatiivisten tulojen vähentäminen, epää oikeuden tähän vähennykseen ulkomailla asuvalta itsenäiseltä ammatinharjoittajalta, jos hän saa mainitun jäsenvaltion alueelta 60 prosenttia kokonaistuloistaan eikä saa sen jäsenvaltion alueelta, jossa hänen asuntonsa sijaitsee, tuloja, joista hän voisi vaatia tehtäväksi vastaavan vähennyksen.

25 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi muistutettava, että kansallisten verosääntöjen on kunnioitettava unionin oikeutta ja erityisesti perussopimuksissa taattuja vapauksia, mukaan luettuna SEUT 49 artiklassa taattu sijoittautumisvapaus (ks. analogisesti tuomio 10.5.2012, komissio v. Viro, C-39/10, EU:C:2012:282, 47 kohta).

26 Jäsenvaltiossa, jossa verovelvollisen kotipaikka on, sijaitsevaan kiinteistöön liittyvien ”negatiivisten tulojen” huomioon ottaminen on veroetu, joka liittyy asianomaisen henkilön henkilökohtaiseen tilanteeseen, jolla on merkitystä arvioitaessa hänen veronmaksukykyään kokonaisuutena (ks. vastaavasti tuomio 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Jos siis jäsenvaltion lainsäädännöllä evätään ulkomailla asuvilta verovelvollisilta tuossa jäsenvaltiossa asuvilla verovelvollisilla oleva mahdollisuus vähentää tällaiset ”negatiiviset tulot”, kyseisellä lainsäädännöllä kohdellaan ensin mainittuja verovelvollisia epäedullisemmin kuin viimeksi mainittuja.

28 Täten on tutkittava, merkitseekö pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä asetettu asuinpaikkaa koskeva arviointiperuste syrjintää.

29 Tässä yhteydessä on muistutettava, että syrjintää on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa (ks. mm. tuomio 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 30 kohta ja tuomio 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, 21 kohta).

30 Jäsenvaltiossa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät yleisesti ottaen ole rinnastettavissa toisiinsa välittömien verojen alalla, koska ulkomailla asuvan jäsenvaltiosta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän saa pääasiallisesti asuinpaikastaan, ja koska ulkomailla asuvan kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, joka yleensä on hänen tavanomainen asuinpaikkansa (ks. mm. tuomio 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 31 ja 32 kohta ja tuomio 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, 22 kohta).

31 Siten 14.2.1995 annetun tuomion Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) 34 kohdassa on jo todettu, että se, että jäsenvaltio epää ulkomailla asuvilta henkilöiltä tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää tässä jäsenvaltiossa asuville, ei yleensä ole syrjivää, koska maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta (ks. myös tuomio 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, 23 kohta).

32 Kysymyksessä saattaa olla EUT-sopimuksessa tarkoitettu syrjintä tietyssä jäsenvaltiossa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden välillä ainoastaan silloin, jos huolimatta siitä, että näiden henkilöiden asuinpaikka on eri jäsenvaltioissa, kävisi ilmi, että kyseisten kansallisten säännösten tarkoituksen ja sisällön kannalta nämä verovelvollisten kaksi ryhmää ovat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa (ks. tuomio 14.9.1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, 26 kohta).

33 Näin on erityisesti silloin, kun ulkomailla asuva verovelvollinen ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiostaan ja hän saa pääosan veronalaisista tuloistaan toiminnastaan muussa jäsenvaltiossa siten, että asuinjäsenvaltiolla ei ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja (ks. mm. tuomio 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 36 kohta; tuomio 16.10.2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, 61 kohta ja tuomio 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, 25 kohta).

34 Tällaisessa tilanteessa syrjintä muodostuu siitä, että ulkomailla asuvan verovelvollisen, joka saa pääosan tuloistaan ja lähes kaikki perheensä tulot muusta jäsenvaltiosta kuin asuinjäsenvaltiostaan, henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon asuinjäsenvaltiossa eikä työskentelyjäsenvaltiossa (tuomio 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 38 kohta; tuomio 18.7.2007, Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, 31 kohta ja tuomio 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, 26 kohta).

35 Niinpä 18.7.2007 annetun tuomion Lakebrink ja Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452) 34 kohdassa on jo täsmennetty, että edellä 27–32 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö ulottuu kaikkiin veroetuihin, jotka liittyvät ulkomailla asuvan verovelvollisen veronmaksukykyyn ja joita ei myönnetä asuinjäsenvaltiossa eikä työntekijän työskentelyjäsenvaltiossa (tuomio 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, 27 kohta).

36 Tällainen ulottuvuus pätee sijoittautumisvapauden alalla veronmaksukykyyn liittyviin veroetuihin, joita ei voida myöntää asuinjäsenvaltiossa eikä siinä jäsenvaltiossa, jossa itsenäinen ammatinharjoittaja harjoittaa toimintaansa (ks. 14.2.1995 annettuun tuomioon Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, perustuvan oikeuskäytännön, joka alun perin koski työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, sovellettavuudesta sijoittautumisvapauteen tuomio 11.8.1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271; tuomio 27.6.1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251 ja tuomio 28.2.2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Niinpä, kun asiaa arvioidaan suhteessa tällaisiin veroetuihin, joilla on kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön omien sääntöjen mukaisesti tarkoitus määrittää verovelvollisen veronmaksukyky – kuten pääasiassa kyseessä olevat säännöt, joilla verotetaan omasta asunnosta saatavaa kuvitteellista tuloa ja vastaavasti sallitaan vähennys siihen liittyvistä menoista –, pelkästään sitä seikkaa, että ulkomailla asuva on saanut sen jäsenvaltion alueella, jossa hän harjoittaa toimintaansa, tuloja olosuhteissa, jotka ovat enemmän tai vähemmän lähellä kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden olosuhteita, ei riitä siihen, että hänen tilanteensa olisi objektiivisesti rinnastettavissa viimeksi mainittujen tilanteeseen.

38 Tällaisen objektiivisen rinnastettavuuden toteamiseksi edellytetään vielä, että siksi, että ulkomailla asuva työntekijä saa pääosan tuloistaan muualta kuin asuinjäsenvaltionsa alueelta, mainittu jäsenvaltio ei voi myöntää hänelle kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettäviä etuja (ks. analogisesti tuomio 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, 28 kohta).

39 Kun ulkomailla asuva saa sen jäsenvaltion alueelta, jossa hän harjoittaa osaa toiminnastaan, 60 prosenttia maailmanlaajuisista kokonaistuloistaan, mistään ei voida päätellä, että pelkästään tämän seikan johdosta hänen asuinjäsenvaltionsa ei kykene ottamaan huomioon kaikkia hänen tulojaan ja hänen henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan. Tilanne voisi olla toisin vain, jos asianomainen henkilö ei olisi saanut asuinjäsenvaltionsa alueelta mitään tuloja tai olisi saanut niin vähäisiä tuloja, ettei kyseinen jäsenvaltio kykene myöntämään hänelle etuja, jotka johtuvat hänen kokonaistulojensa ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta.

40 X:n tilanne vaikuttaa olevan juuri tällainen, koska unionin tuomioistuimelle esitetyistä oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, ettei hän ole pääasiassa kyseessä olevan verovuoden aikana saanut mitään tuloja asuinjäsenvaltionsa eli Espanjan kuningaskunnan alueelta.

41 Koska X ei voinut saada henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan huomioon otetuksi viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa eikä myöskään jäsenvaltiossa, jonka alueelta hän sai 60 prosenttia harjoittamansa toiminnan tuloista, eli Alankomaiden kuningaskunnassa, on todettava, että hänen vahingokseen on ilmennyt edellä 27–32 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettua syrjintää.

42 Tätä päätelmää ei voida horjuttaa sillä seikalla, että X on tämän lisäksi saanut loput saman vuoden tuloistaan muun valtion kuin Alankomaiden kuningaskunnan ja Espanjan kuningaskunnan alueelta. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 47–53 kohdassa, sillä seikalla, että verovelvollinen ei saa pääosaa tuloistaan yhden vaan useiden muiden valtioiden kuin asuinvaltionsa alueelta, ei ole merkitystä 14.2.1995 annettuun tuomioon Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) perustuvien periaatteiden soveltamiseksi. Ratkaiseva arviointiperuste nimittäin on edelleen se, että jäsenvaltion on mahdotonta ottaa verotuksessa huomioon verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaista tilannetta riittävien veronalaisten tulojen puuttumisen johdosta, kun taas tällainen huomioon ottaminen on riittävien tulojen vuoksi mahdollista muualla.

43 Kaiken edellä esitetyn johdosta ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio, jonka verolainsäädännössä sallitaan asuntoon liittyvien ”negatiivisten tulojen” vähentäminen, epää oikeuden tähän vähennykseen ulkomailla asuvalta itsenäiseltä ammatinharjoittajalta, jos hän saa mainitun jäsenvaltion alueelta 60 prosenttia kokonaistuloistaan eikä saa sen jäsenvaltion alueelta, jossa hänen asuntonsa sijaitsee, tuloja, joista hän voisi vaatia tehtäväksi vastaavan vähennyksen.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

44 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, koskeeko ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenevä kielto ainoastaan jäsenvaltiota, jonka alueelta saadaan 60 prosenttia kokonaistuloista, vai jakautuuko tämä kielto koskemaan myös kaikkia muita jäsenvaltioita, joiden alueelta ulkomailla asuva verovelvollinen saa veronalaisia tuloja, joiden perusteella hän voi vaatia oikeutta vastaavaan vähennykseen, ja minkä perusteen mukaisesti se jaetaan. Se pohtii myös, viittaako käsite ”työskentelyjäsenvaltio” jäsenvaltioon, jonka alueella toimintaa tosiasiallisesti harjoitetaan, vai jäsenvaltioon, jolla on toimivalta verottaa toiminnasta saatavia tuloja.

45 Toisen kysymyksen toiseen osaan vastaamiseksi riittää, kun muistutetaan, että ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen yhteydessä mainitun oikeuskäytännön taustalla oleva päämäärä on verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottaminen veroedun eli kevyemmän verotuksen kautta. Tämän johdosta käsite ”työskentelyjäsenvaltio”, sellaisena kuin sitä tarkoitetaan tässä tuomiossa, voidaan ymmärtää ainoastaan jäsenvaltioksi, jolla on toimivalta verottaa kaikkia verovelvollisen toiminnastaan saamia tuloja tai osaa niistä, riippumatta siitä, missä näiden tulojen syntymiseen johtanutta toimintaa tosiasiallisesti harjoitettiin.

46 Toisen kysymyksen ensimmäistä osaa, joka koskee sitä, kuinka verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisesta aiheutuva taakka on jaettava useiden työskentelyjäsenvaltioiden kesken, on lähestyttävä jäsenvaltioiden verotusvallan jakamista koskevan vakiintuneen oikeuskäytännön pohjalta (ks. mm. tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, 93 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Tästä seuraa erityisesti, että jäsenvaltioilla – unionin oikeudessa toteutettujen yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimenpiteiden puuttuessa – oleva vapaus jakaa keskenään verotusvaltojen käyttö muun muassa veroetujen kasaantumisen välttämiseksi on sovitettava yhteen sen tarpeen kanssa, jonka mukaan kyseessä olevien jäsenvaltioiden verovelvollisille on taattava, että kokonaisuutena arvioituna heidän koko henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa otetaan asianmukaisesti huomioon, riippumatta siitä, millä tavoin kyseiset jäsenvaltiot ovat jakaneet tämän velvollisuuden. Ilman tällaista yhteensovittamista verotusvallan vapaa jakaminen jäsenvaltioiden kesken saattaisi nimittäin aiheuttaa kyseisten verovelvollisten välillä epäyhdenvertaista kohtelua, joka – siitä syystä, ettei se olisi seurausta kansallisten verolainsäädäntöjen välisistä eroista – olisi sijoittautumisoikeuden vastaista (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 70 ja 77 kohta).

48 Tilanteessa, jossa itsenäinen ammatinharjoittaja saa veronalaisia tuloja useiden muiden jäsenvaltioiden kuin asuinjäsenvaltionsa alueelta, tällainen yhteensovittaminen voidaan saavuttaa vain sillä, että hänen sallitaan vetoavan oikeuteensa vähentää ”negatiiviset tulot” kaikissa niissä jäsenvaltioissa, jotka myöntävät tämän kaltaisen veroedun, siinä suhteessa, kuinka suuren osan tuloistaan hän saa kustakin jäsenvaltiosta, ja tätä varten hänen on toimitettava toimivaltaisille kansallisille veroviranomaisille kaikki tiedot maailmanlaajuisista tuloistaan, jotta mainitut viranomaiset voivat määrittää mainitun suhteellisen osuuden.

49 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenevä kielto koskee kaikkia työskentelyjäsenvaltioita, joiden alueelta itsenäinen ammatinharjoittaja saa tuloja, joiden perusteella hän voi vedota oikeuteensa vastaavaan vähennykseen, siinä suhteessa, kuinka suuri osa mainituista tuloista on saatu kunkin työskentelyjäsenvaltion alueelta. Tässä yhteydessä ”työskentelyjäsenvaltiona” pidetään kaikkia jäsenvaltioita, joilla on toimivalta verottaa ulkomailla asuvan henkilön niitä työskentelystään saamia tuloja, jotka on saatu kyseisen jäsenvaltion alueelta, riippumatta siitä, missä tätä toimintaa on tosiasiallisesti harjoitettu.

Kolmas kysymys

50 Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko sillä seikalla, että ulkomailla asuva verovelvollinen saa osan veronalaisista tuloistaan kolmannen valtion alueelta eikä jonkin jäsenvaltion alueelta, merkitystä toiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta.

51 Tästä on muistutettava, että sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tulkinta suhteessa niistä aiheutuvaan velvollisuuteen olla kohtelematta syrjivästi itsenäistä ammatinharjoittajaa, joka harjoittaa ammattitoimintaa muussa jäsenvaltiossa kuin asuinjäsenvaltiossaan, velvoittaa kaikkia jäsenvaltioita. Asia ei ole toisin pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa suhteessa sellaiseen jäsenvaltioon, jonka alueella muun jäsenvaltion alueella asuva itsenäinen ammatinharjoittaja on harjoittanut osaa toiminnastaan, josta loppuosaa on harjoitettu jonkin muun valtion alueella, vaikka viimeksi mainittu valtio ei ole jäsenvaltio vaan kolmas valtio (ks. analogisesti tuomio 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, 35 kohta).

52 Kolmanteen kysymykseen on täten vastattava, että sillä seikalla, että ulkomailla asuva verovelvollinen saa osan veronalaisista tuloistaan kolmannen valtion alueelta eikä jonkin jäsenvaltion alueelta, ei ole merkitystä toiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta.

Neljäs kysymys

53 Neljännellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko edellä esitettyihin kysymyksiin annettava erilainen vastaus, jos itsenäisen ammatinharjoittajan asuinjäsenvaltion lainsäädännössä sallitaan viimeksi mainitun vähentävän omistamansa asunnon kiinnitysluottokorot saman jäsenvaltion toimittamassa verotuksessa sekä vähentävän siihen liittyvät verotukselliset tappiot useiden tulevien verovuosien tuloista.

54 Unionin tuomioistuimelle esitetyistä oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, ettei X ole saanut Espanjasta tuloja vuonna 2007 eikä myöskään sitä seuraavina verovuosina, ja hän on vahvistanut tämän seikan istunnossa suullisesti. Näin ollen siitä syystä, ettei X ole saanut kyseessä olevina vuosina veronalaisia tuloja asuinjäsenvaltionsa alueelta, hän ei missään tapauksessa ole voinut vedota Espanjan veroviranomaisiin nähden vähennysoikeuteen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamiseksi.

55 Neljäs kysymys on täten hypoteettinen, ja se on näin jätettävä tutkimatta (ks. tuomio 29.1.2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, 24 kohta).

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:

1) SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio, jonka verolainsäädännössä sallitaan asuntoon liittyvien ”negatiivisten tulojen” vähentäminen, epää oikeuden tähän vähennykseen ulkomailla asuvalta itsenäiseltä ammatinharjoittajalta, jos hän saa mainitun jäsenvaltion alueelta 60 prosenttia kokonaistuloistaan eikä saa sen jäsenvaltion alueelta, jossa hänen asuntonsa sijaitsee, tuloja, joista hän voisi vaatia tehtäväksi vastaavan vähennyksen.

2) Ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenevä kielto koskee kaikkia työskentelyjäsenvaltioita, joiden alueelta itsenäinen ammatinharjoittaja saa tuloja, joiden perusteella hän voi vedota oikeuteensa vastaavaan vähennykseen, siinä suhteessa, kuinka suuri osa mainituista tuloista on saatu kunkin työskentelyjäsenvaltion alueelta. Tässä yhteydessä ”työskentelyjäsenvaltiona” pidetään kaikkia jäsenvaltioita, joilla on toimivalta verottaa ulkomailla asuvan henkilön niitä työskentelystään saamia tuloja, jotka on saatu kyseisen jäsenvaltion alueelta, riippumatta siitä, missä tätä toimintaa on tosiasiallisesti harjoitettu.

3) Sillä seikalla, että ulkomailla asuva verovelvollinen saa osan veronalaisista tuloistaan kolmannen valtion alueelta eikä jonkin jäsenvaltion alueelta, ei ole merkitystä toiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta.

Allekirjoitukset