Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

30 päivänä toukokuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Euroopan yhteisön ja Sveitsin valaliiton välinen sopimus henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta – Jäsenvaltion työntekijä, joka on siirtänyt kotipaikkansa Sveitsiin – Veroedut – Tulovero – Hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely – Edunsaajat – Rajaaminen rajoitetusti verovelvollisiin palkkatyöntekijöihin, joiden asuinpaikka on jäsenvaltiossa tai Euroopan talousalueesta (ETA) tehdyn sopimuksen sopimusvaltiossa – Yhdenvertainen kohtelu

Asiassa C-627/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Köln (Kölnin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 20.9.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.10.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

AB

vastaan

Finanzamt Köln-Süd,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev sekä tuomarit T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin ja I. Ziemele (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja R. Kanitz,

– Euroopan komissio, asiamiehinään B.-R. Killmann ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.11.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton välisen sopimuksen, joka allekirjoitettiin Luxemburgissa 21.6.1999 (EYVL 2002, L 114, s. 6), sellaisena kuin se on viimeksi mukautettuna 4.3.2016 tehdyllä pöytäkirjalla Kroatian tasavallan osallistumisesta sopimukseen sopimuspuolena sen liityttyä Euroopan unioniin (EUVL 2017, L 31, s. 3) (jäljempänä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat AB ja Finanzamt Köln-Süd (eteläisen Kölnin verotoimisto, Saksa) (jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee tuloveron laskemista vuosilta 2017–2019 (jäljempänä pääasiassa kyseessä oleva ajanjakso).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus

3 Yhtäältä Euroopan yhteisö ja sen jäsenvaltiot sekä toisaalta Sveitsin valaliitto allekirjoittivat 21.6.1999 seitsemän sopimusta, joihin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus kuuluu. Nämä seitsemän sopimusta hyväksyttiin Euroopan yhteisön puolesta seitsemän sopimuksen tekemisestä Sveitsin valaliiton kanssa 4.4.2002 tehdyllä neuvoston ja, tiede- ja teknologiayhteistyötä koskevan sopimuksen osalta, komission päätöksellä 2002/309/EY, Euratom (EYVL 2002, L 114, s. 1), ja ne tulivat voimaan 1.6.2002.

4 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen johdanto-osassa todetaan, että sopimuspuolet ”ovat päättäneet toteuttaa henkilöiden vapaan liikkuvuuden välillään Euroopan yhteisössä sovellettavien säännösten perusteella”.

5 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 1 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Tämän sopimuksen tavoitteena on:

a) myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille maahantulo- ja oleskeluoikeus sekä oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä, toimia itsenäisenä ammatinharjoittajana ja jäädä sopimuspuolten alueelle;

– –

c) myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille, jotka eivät harjoita vastaanottavassa valtiossa taloudellista toimintaa, oikeus tulla sopimuspuolten alueelle ja oleskella siellä;

d) myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille samat elin-, palvelus- ja työolot kuin sopimuspuolten omille kansalaisille.”

6 Mainitun sopimuksen 2 artiklassa, jonka otsikko on ”Syrjimättömyys”, määrätään seuraavaa:

”Sopimuspuolen alueella laillisesti oleskelevia toisen sopimuspuolen kansalaisia ei syrjitä kansalaisuuden perusteella tämän sopimuksen liitteiden I, II ja III määräyksiä soveltaen ja niiden mukaisesti.”

7 Saman sopimuksen 4 artiklan, jonka otsikko on ”Oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa”, sanamuoto on seuraava:

”Oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa taataan liitteen I määräysten mukaisesti – –.”

8 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 6 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Oikeus oleskella toisen sopimuspuolen alueella taataan henkilöille, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa, liitteen I muuta kuin työtä tekevää väestöä koskevien määräysten mukaisesti.”

9 Kyseisen sopimuksen 7 artiklassa, jonka otsikko on ”Muut oikeudet”, määrätään seuraavaa:

”Sopimuspuolet sääntelevät liitteen I mukaisesti erityisesti alla mainittuja henkilöiden vapaaseen liikkuvuuteen liittyviä oikeuksia:

a) oikeus yhdenvertaiseen kohteluun kansalaisten kanssa taloudellisen toiminnan harjoittamisen aloittamisen ja sen harjoittamisen sekä elin-, palvelus- ja työolojen suhteen;

– – ”

10 Kyseisen sopimuksen 10 artiklan, jonka otsikko on ”Siirtymämääräykset ja sopimuksen kehittyminen”, 1–1c kohdassa määrätään Sveitsin valaliiton ja eräiden jäsenvaltioiden oikeudesta pitää voimassa määrälliset rajoitukset, jotka koskevat taloudellisen toiminnan aloittamista tiettyjen oleskeluryhmien osalta, sen 2–2c kohdassa sopimuspuolten oikeudesta säilyttää tietyn ajanjakson ajan tavanomaisille työmarkkinoille yhdentyneiden työntekijöiden ensisijaisuuden sekä toisen sopimuspuolen kansalaisiin sovellettavien palkka- ja työehtojen tarkastaminen ja sen 3–3c kohdassa Sveitsin valaliiton oikeudesta varata kokonaiskiintiöissään vähimmäismäärä Euroopan unionin palkkatyöntekijöille ja itsenäisille ammatinharjoittajille tarkoitettuja uusia oleskelulupia.

11 Saman sopimuksen 13 artiklassa, jonka otsikko on ”Vallitsevan tilan säilyttäminen”, määrätään seuraavaa:

”Sopimuspuolet sitoutuvat sopimuksen allekirjoittamisesta alkaen olemaan toteuttamatta uusia tämän sopimuksen soveltamisalaan kuuluvia toisen sopimuspuolen kansalaisia koskevia rajoittavia toimenpiteitä.”

12 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 15 artiklan mukaan sopimuksen liitteet ja pöytäkirjat ovat erottamaton osa sopimusta.

13 Kyseisen sopimuksen 16 artiklassa, jonka otsikko on ”Viittaukset yhteisön oikeuteen”, määrätään seuraavaa:

”1. Tämän sopimuksen tavoitteiden saavuttamiseksi sopimuspuolet toteuttavat kaikki tarvittavat toimenpiteet, jotta niihin Euroopan yhteisön säädöksiin, joihin viitataan, sisältyviä oikeuksia ja velvollisuuksia vastaavia oikeuksia ja velvollisuuksia sovelletaan niiden välisissä suhteissa.

2. Siinä määrin, kuin yhteisön oikeuden käsitteet liittyvät tämän sopimuksen soveltamiseen, huomioon otetaan asiaa koskeva Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka edeltää tämän sopimuksen allekirjoittamista. Tämän sopimuksen allekirjoittamisen jälkeinen oikeuskäytäntö annetaan tiedoksi Sveitsille. Sekakomitea määrittää sopimuspuolen pyynnöstä kyseisen oikeuskäytännön seuraukset sopimuksen moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi.”

14 Mainitun sopimuksen 21 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Tämän sopimuksen määräykset eivät vaikuta Sveitsin ja Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräyksiin. Erityisesti tämän sopimuksen määräykset eivät vaikuta kaksinkertaista verotusta koskevien sopimusten mukaiseen rajatyöntekijöiden määritelmään.

2. Tämän sopimuksen määräyksiä ei voida tulkita siten, että ne estäisivät sopimuspuolia kohtelemasta eri tavalla verovelvollisia, joita koskevat olosuhteet eivät ole keskenään verrattavissa, erityisesti asuinpaikan osalta, kansallisen verotuslainsäädäntönsä asianmukaisia säännöksiä sovellettaessa.

3. Tämän sopimuksen määräykset eivät estä sopimuspuolia hyväksymästä tai soveltamasta toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on verojen tosiasiallisen kantamisen, maksamisen ja perimisen varmistaminen tai veronkierron estäminen sopimuspuolen kansallisen verotuslainsäädännön taikka Sveitsin ja yhden tai useamman Euroopan yhteisön jäsenvaltion välisten kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehtyjen sopimusten taikka muiden verotukseen liittyvien järjestelyjen mukaisesti.”

15 Saman sopimuksen liite I koskee henkilöiden vapaata liikkuvuutta.

16 Tässä liitteessä I olevan 6 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Palkkatyöntekijälle, joka on sopimuspuolen kansalainen, jäljempänä ’palkkatyöntekijä’, ja joka on vastaanottavassa valtiossa toimivan työnantajan palveluksessa vähintään yhden vuoden, myönnetään oleskelulupa, joka on voimassa vähintään viisi vuotta sen myöntämispäivästä – –”

17 Mainitussa liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Palkkatyötä tekevällä rajatyöntekijällä tarkoitetaan sopimuspuolen kansalaista, joka asuu yhden sopimuspuolen alueella ja on palkkatyössä toisen sopimuspuolen alueella [ja palaa] kotipaikkaansa säännönmukaisesti päivittäin tai vähintään kerran viikossa.”

18 Samassa liitteessä I olevassa 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Palkkatyöntekijöillä on oikeus ammatilliseen ja maantieteelliseen liikkuvuuteen vastaanottavan valtion koko alueella.

2. Ammatilliseen liikkuvuuteen kuuluu työnantajan, työpaikan ja ammatin vaihto sekä siirtyminen palkkatyöstä itsenäiseksi ammatinharjoittajaksi. Maantieteelliseen liikkuvuuteen kuuluu työ- ja oleskelupaikkakunnan vaihto.”

19 Liitteessä I olevan 9 artiklan, jonka otsikko on ”Yhdenvertainen kohtelu”, 1 ja 2 kohdassa määrätään seuraavaa:

”1. Sopimuspuolen kansalaista ei palkkatyöntekijänä saa kansalaisuutensa vuoksi saattaa toisen sopimuspuolen alueella kotimaisiin palkkatyöntekijöihin verrattuna eri asemaan työ- ja palvelussuhteen ehtojen suhteen erityisesti palkkauksen, irtisanomisen ja työttömyyden sattuessa saman alan työhön paluun tai uudelleen työllistämisen osalta.

2. Palkkatyöntekijä ja – – hänen perheensä jäsenet saavat samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset työntekijät ja heidän perheenjäsenensä.”

20 Samassa liitteessä I olevassa 24 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Sopimuspuolen kansalaiselle, joka ei harjoita taloudellista toimintaa asuinvaltiossa ja jolla ei ole oleskeluoikeutta tämän sopimuksen muiden määräysten perusteella, myönnetään vähintään viisi vuotta voimassa oleva oleskelulupa, jos hän esittää toimivaltaisille kansallisille viranomaisille todisteen siitä, että hänellä ja hänen perheenjäsenillään on:

a) riittävästi tuloja ja varoja, niin että he eivät oleskeluaikanaan joudu turvautumaan sosiaalietuusjärjestelmään;

b) kaikki riskit kattava saira[u]svakuutus.

– – ”

Saksan oikeus

21 Tuloverolain (Einkommensteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (BGBl. 2009 I, s. 3366; jäljempänä EStG), 1 §:ssä, jonka otsikko on ”Verovelvollisuus”, säädetään seuraavaa:

”1. Luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on Saksassa, ovat yleisesti tuloverovelvollisia. – –

– –

4. Mikäli 2 ja 3 momentista ja 1a §:stä ei muuta johdu, luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa tai vakituista asuinpaikkaa Saksassa, ovat rajoitetusti verovelvollisia silloin, kun heillä on 49 §:ssä tarkoitettuja Saksasta saatuja tuloja.

– –”

22 EStG:n 9 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Tulonhankkimismenoja ovat kulut, jotka ovat syntyneet tulon hankkimisesta, turvaamisesta ja säilyttämisestä. Ne on vähennettävä siinä tuloluokassa, jossa ne ovat syntyneet. – – ”

23 EStG:n 39a §:ssä, jonka otsikko on ”Vapaaosa ja sen lisäosa, joka perustuu vapaaosan käyttämättömän osan siirtämiseen toisesta työstä saatavaan palkkaan”, säädetään seuraavaa:

”(1) Verokorttiin kirjataan palkasta vähennettävä vapaaosa laskemalla yhteen seuraavat määrät:

1. Tulonhankkimismenot, jotka rasittavat palkkatyöstä saatuja tuloja, siltä osin kuin ne ylittävät työntekijän kiinteämääräisen vähennyksen (9a §:n ensimmäisen virkkeen 1 kohdan a alakohta), – –

– –

(2) Työntekijän on tehtävä 1 momentissa tarkoitettu hakemus hallinnon tähän tarkoitukseen laatimalle lomakkeelle ja allekirjoitettava se omakätisesti. Määräaika hakemuksen esittämiselle alkaa kulua vapaaosan soveltamisvuotta edeltävän vuoden 1. päivänä lokakuuta. Tämä määräaika päättyy sen kalenterivuoden 30. päivänä marraskuuta, jona vapaaosaa sovelletaan. – –

– –

(4) Rajoitetusti tuloverovelvolliselle työntekijälle, johon sovelletaan 50 §:n 1 momentin neljättä virkettä, veroviranomainen määrittää hakemuksesta palkasta enimmillään vähennettävän vapaaosan laskemalla yhteen seuraavat määrät:

1. palkkatyöstä saatujen tulojen hankkimisesta aiheutuneet menot, – –.

– –

Hakemus voidaan tehdä ainoastaan hallinnon tähän tarkoitukseen laatimalla lomakkeella sen kalenterivuoden loppuun asti, johon sovelletaan palkkaveron pidättämistä tulon lähteellä koskevia erityisiä tietoja.”

24 EStG:n 46 §:n 2 momentin 4 ja 8 kohdassa ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”2. Jos tulo muodostuu kokonaan tai osittain palkkatyöstä saaduista tuloista, joista on pidätetty vero tulon lähteellä, niistä kannetaan veroa veroilmoitusmenettelyssä vain,

– –

4. kun tietyn verovelvollisen osalta on määritetty EStG:n 39a §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1–3, 5 tai 6 kohdassa tarkoitettu vapaaosa ja kalenterivuoden aikana saatu kokonaispalkka ylittää 11 600 euroa [11 200 euroa vuonna 2017 ja 11 400 euroa vuonna 2018], – –; samaa sääntöä sovelletaan verovelvolliseen, joka kuuluu 1 §:n 2 momentissa määriteltyyn henkilöryhmään, tai rajoitetusti tuloverovelvolliseen palkkatyöntekijään, jos nämä merkinnät ilmenevät veron pidättämiseksi tulon lähteellä annetusta verotodistuksesta (39 §:n 3 momentin ensimmäinen virke);

– –

8. jos verotusta veroilmoitusmenettelyssä on pyydetty erityisesti palkkaveron hyvittämiseksi tuloverosta. Tämä pyyntö on tehtävä jättämällä tuloveroilmoitus.

– –

(4) Jos 2 momentin mukainen tuloveroilmoitusmenettely on poissuljettu, verovelvollisen katsotaan maksaneen palkkatyöstä saaduista tuloista maksettavan tuloveron hänen palkastaan tulon lähteellä pidätetyllä palkkaverolla, jos sitä ei voida käyttää palkkaveron vajeen kuittaamiseen. – – ”

25 EStG:n 49 §:n, jonka otsikko on ”Rajoitetusti veronalaiset tulot”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Saksasta saatuja tuloja ovat rajoitetun verovelvollisuuden (1 §:n 4 momentti) osalta

– –

4. sellaisesta palkkatyöstä saadut tulot (19 §), jota

a) harjoitetaan tai hyödynnetään tai on harjoitettu tai hyödynnetty Saksassa,

– –

– – ”

26 EStG:n 50 §:ssä, joka sisältää erityissäännöksiä rajoitetusti verovelvollisista, säädetään seuraavaa:

”(1) Rajoitetusti tuloverovelvolliset henkilöt voivat vähentää 4 §:n 4–8 momentissa tarkoitetut liiketoimintaan liittyvät menot tai 9 §:ssä tarkoitetut tulonhankkimismenot vain siltä osin kuin näillä menoilla on taloudellinen yhteys kotimaisiin tuloihin. – –

(2) Tulovero, jota sovelletaan tuloihin, joista pidätetään palkkavero tulon lähteellä – –, katsotaan rajoitetusti verovelvollisten osalta maksetuksi veronpidätyksellä. Ensimmäistä virkettä ei sovelleta:

– –

4. 49 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetusta palkkatyöstä saatuihin tuloihin,

a) kun palkkaveron pidättämistä tulon lähteellä olevana määritteenä on muodostettu vapaaosa 39a §:n 4 momentin mukaisesti, tai

b) kun tuloverotuksessa haetaan veroilmoitusmenettelyä (46 §:n 2 momentin 8 kohta)

– –

– – Toisen virkkeen 4 kohdan b alakohtaa sovelletaan ainoastaan Euroopan unionin jäsenvaltion tai Euroopan talousalueesta [2.5.1992] tehdyn sopimuksen [(EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus)] soveltamisalaan kuuluvan muun valtion kansalaisiin, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on jonkin tällaisen valtion alueella. – – ”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

27 Pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona AB, joka on Saksan kansalainen, työskenteli saksalaisen yhtiön, jonka kotipaikka on Z:ssa (Saksa), toimitusjohtajana ja sai tästä työstä palkkatuloja, kun hänen kotipaikkansa ja vakituinen asuinpaikkansa oli Sveitsissä. AB teki työtään etätyönä kotoa Sveitsistä ja työmatkoillaan Saksassa.

28 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että AB muutti huhtikuussa 2016 Saksasta Sveitsiin vaimonsa siellä työskentelyyn liittyvien perhesyiden vuoksi ja että hän oleskeli Sveitsissä laillisesti oleskeluluvan nojalla.

29 Pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona AB oli Saksassa rajoitetusti verovelvollinen EStG:n 1 §:n 4 momentin mukaisesti. Hänen koko palkastaan kannettiin palkkavero, jonka AB:n työnantaja vähensi palkasta ja tilitti verohallinnolle.

30 AB käytti työmatkoillaan leasingvuokrattua ajoneuvoa, jota työnantaja ei ollut antanut hänen käyttöönsä, ja hänelle aiheutui omia kuluja erityisesti tästä ajoneuvosta sekä muita matkakuluja. Pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona hän ei hakenut veroviranomaiselta vapaaosan merkitsemistä.

31 Palkkatulojensa lisäksi AB sai tuloja kahden Saksassa sijaitsevan kiinteistön vuokraamisesta.

32 AB ilmoitti veroviranomaisille toimittamissaan tuloveroilmoituksissa pääasiassa kyseessä olevalta ajanjaksolta vuokraustulojen lisäksi palkkatulot. Verovuoden 2017 osalta hän totesi, että palkkatyöstä saaduista yhteensä 113 299,41 euron bruttotuloista 63 651 euron bruttopalkka vastasi Saksassa tehtyä työtä ja oli siellä veronalaista. Verovuonna 2018 palkkatyöstä saaduista yhteensä 115 498,41 euron bruttotuloista 60 932 euron bruttopalkka vastaa Saksassa tehtyä työtä, ja verovuonna 2019 palkkatyöstä saaduista 115 314,91 euron tuloista 57 429 euron bruttopalkka vastaa Saksassa tehtyä työtä.

33 AB vetosi mainituissa veroilmoituksissa verovähennyksinä tulonhankkimismenoihin eli Saksassa verotettavaan toimintaan liittyviin kuluihin ja haki EStG:n 50 §:n 2 momentin toisen virkkeen 4 kohdan b alakohdan, luettuna yhdessä EStG:n 50 §:n 2 momentin seitsemännen virkkeen kanssa, mukaista tuloverotusta koskevaa hakemusperusteista veroilmoitusmenettelyä (jäljempänä hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely).

34 Pääasiassa kyseessä olevaa ajanjaksoa koskevissa verotuspäätöksissä veroviranomainen perusti tuloveron määräämisen yksinomaan vuokrauksesta saatuihin tuloihin, koska se katsoi, että palkkatulovero oli jo maksettu tulon lähteellä tehdyllä veronpidätyksellä EStG:n 50 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen mukaisesti. Näin ollen Saksassa jo maksettua palkkaveroa ja yhteisvastuulisää ei myöskään hyvitetty määrätystä saksalaisesta tuloverosta. Veroviranomainen kieltäytyi hakemusperusteisesta veroilmoitusmenettelystä sillä perusteella, että se rajoittuu työntekijöihin, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on unionin jäsenvaltiossa tai ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevassa valtiossa.

35 Koska AB:n näistä verotuspäätöksistä tekemät oikaisuvaatimukset hylättiin 25.2.2020 ja 15.11.2021 tehdyillä päätöksillä, hän nosti Finanzgericht Kölnissä eli ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen saadakseen hyväkseen hakemusperusteisen

veroilmoitusmenettelyn, jossa palkka jaetaan Saksan liittotasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä palkkaveron pidätyksestä tulon lähteellä poikkeavalla tavalla ja jossa otetaan huomioon tulonhankkimismenot.

36 AB:n mukaan hakemusperusteisen veroilmoitusmenettelyn epääminen Sveitsissä asuvilta henkilöiltä on vastoin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta ja sen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdassa vahvistettua oikeutta yhdenvertaiseen kohteluun veroetujen alalla eikä se ole oikeutettua, erityisesti kun otetaan huomioon 26.2.2019 annettu tuomio Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138). Myöskään henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 13 artiklassa määrättyyn vallitsevan tilan säilyttämistä koskevaan lausekkeeseen eli standstill-lausekkeeseen ei voida vedota. Mahdollisuus merkitä vapaaosa palkkatuloverovähennyksen määritteenä (jäljempänä vapaaosan merkitseminen) ei poista epäyhdenvertaista kohtelua eikä ole oikeuttamisperuste. Tällaista merkitsemistä on haettava ennen tavanomaisen veroilmoitusmenettelyn määräajan päättymistä, jolloin hakija ei tiedä tarkasti, onko se kannattavaa ja missä määrin, ja se edellyttää välttämättä tuloveroilmoituksen antamista tietyssä määräajassa, kun taas hakemusperusteisen veroilmoitusmenettelyn tapauksessa sovelletaan vain neljän vuoden määräaikaa veron määräämiselle.

37 Veroviranomainen väittää aluksi, että vaikka AB kuuluisi henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen ja sen liitteen I henkilölliseen soveltamisalaan, mitä kyseinen viranomainen epäilee, henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa sovitut oikeudet eivät vastaa EUT-sopimuksessa taattuja perusvapauksia. Lisäksi henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 13 artiklassa määrätystä standstill-lausekkeesta ilmenee oikeus henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoitushetkellä voimassa olevien kaikkien rajoitusten voimassa pitämiseen. EStG:ssä säädettyä palkkaveron pidätyksen lopullista vaikutusta rajoitetusti verovelvollisten osalta EStG:n 50 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen mukaisesti sovellettiin kuitenkin jo kyseisenä ajankohtana.

38 Lopuksi mahdollinen erilainen verokohtelu on oikeutettua henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti. Syrjinnän olemassaoloa vastaan puhuu se, että palkkaveromenettelyssä on mahdollista ilmoittaa tulonhankkimismenoja ja muita tekijöitä, jotka osaltaan alentavat veroa, merkitsemällä vapaaosa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan erilaisten verotusmenettelyjen olemassaolo ei loukkaa perusvapauksia (tuomio 22.12.2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762) ja – toisin kuin tilanteessa, josta oli kyse 14.2.1995 annettuun tuomioon Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 53 ja 54 kohta) johtaneessa asiassa – palkkatuloveron huojennusmenettely ja myöhempi pakollinen veroilmoitusmenettely mahdollistivat tulonhankkimismenojen vähentämisen pääasiassa.

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että EStG:n 49 §:n 1 momentin 4 kohdan a alakohdan mukaan Saksassa harjoitettavasta tai harjoitetusta palkkatyöstä saadut tulot ovat rajoitetun verovelvollisuuden kannalta kotimaisia tuloja ja että pääasiassa on selvää, että vain Saksassa työskentelyä – työpäiväkohtaisen jaon perusteella – vastaava palkka on tuloveron alainen Saksassa.

40 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että EStG:n 50 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan palkkatuloista kannettava vero katsotaan lähtökohtaisesti suoritetuksi palkasta tulon lähteellä pidätetyllä verolla. Pidätys tehdään lähtökohtaisesti bruttopalkan ja tarvittaessa kiinteämääräisten pidätysmäärien perusteella. EStG:n mukaan palkasta voidaan kuitenkin tehdä

pienempi pidätys merkitsemällä vapaaosa, jota voivat hakea kaikki rajoitetusti tuloverovelvolliset, myös Sveitsissä asuvat työntekijät, verohallinnon laatimalla lomakkeella, joka on jätettävä hyvissä ajoin ennen kalenterivuoden loppua.

41 Tällaisen merkitsemisen tapauksessa veron pidätyksen lopullisuus on EStG:n 50 §:n 2 momentin 2 virkkeen 4 kohdan a alakohdan nojalla poissuljettu, ja verovelvollisen on suoritettava veroilmoitusmenettely (pakollinen ilmoitusmenettely), jossa tulot lasketaan palkkaveromenettelyn perustana olevista luvuista riippumatta ja tulovero lasketaan muun muassa hyvittämällä jo suoritettu palkkavero. Liian suuren vapaaosan kirjaaminen voisi johtaa veron maksamiseen jälkikäteen, mitä veroviranomaisen olisi vaadittava ulkomailla asuvalta verovelvolliselta. Vapaaosaa suurempien tulonhankkimismenojen tai esimerkiksi vain osittain veronalaisten tulojen ilmoittaminen hakemusperusteisessa veroilmoitusmenettelyssä voisi myös johtaa veronpalautusoikeuteen. Verovelvollisella olisi myös velvollisuus antaa veroilmoitus; muutoin voitaisiin vahvistaa vero viran puolesta veron perusteet arvioimalla, vahvistaa viivästymismaksu tai uhata uhkasakolla ja vahvistaa se.

42 Unionin jäsenvaltion tai muun ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevan valtion kansalaiset, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on jossakin näistä valtioista, voivat vapaaosan merkitsemistä lukuun ottamatta valita hakemusperusteisen veroilmoitusmenettelyn EStG:n 50 §:n 2 momentin toisen virkkeen 4 kohdan b alakohdan ja 46 §:n 2 momentin 8 kohdan nojalla. Veroilmoituksen antaminen vastaa valintaoikeuden käyttämistä, ja verovelvollinen voi päättää vapaasti veron määräämiselle asetetun neljän vuoden määräajan kuluessa, haluaako hän antaa tuloveroilmoituksen, minkä hän tekisi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan vain, jos maksettu palkkavero on suurempi kuin laskettu tulovero.

43 Kyseinen tuomioistuin täsmentää, että EStG:n 46 §, joka koskee kotimaisten työntekijöiden hakemusperusteista verotusta veroilmoitusmenettelyssä, on ollut voimassa vuosikymmeniä, kun taas jäsenvaltioiden ja muiden ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaisten hakemusperusteinen veroilmoitusoikeus on ollut voimassa 1.1.1997 lähtien ja se on otettu käyttöön 14.2.1995 annetun tuomion Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) johdosta.

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että jos henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta olisi tulkittava siten, että se on esteenä hakemusperusteisen veroilmoitusmenettelyn rajoittamiselle verovelvollisiin, jotka asuvat toisessa jäsenvaltiossa tai toisessa ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevassa valtiossa, pääasiassa kyseessä olevan ajanjakson osalta olisi suoritettava hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely, mistä seuraisi tulonhankkimismenojen huomioon ottaminen pääasian kantajan hyväksi ja Saksassa suoritetun palkkaveron hyvittäminen. Tästä seuraisi AB:lle merkittävä veronpalautus.

45 Näissä olosuhteissa Finanzgericht Köln on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräyksiä ja erityisesti sen 7 ja 15 artiklaa, luettuina yhdessä kyseisen sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan (yhdenvertainen kohtelu) 2 kohdan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan työntekijät, jotka ovat EU- tai ETA-valtion (mukaan lukien Saksan liittotasavalta) kansalaisia ja joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on Saksassa tai muussa EU-/ETA-valtiossa, voivat vapaaehtoisesti tehdä Saksasta saatuja veronalaisia palkkatuloja koskevan veroilmoituksen (hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely) erityisesti saadakseen

tuloveron palautuksen, jota varten otetaan huomioon kulut (tulonhankkimismenot) ja lähdeverotusmenettelyssä pidätetty saksalainen palkkavero, mutta jonka mukaan tämä oikeus evätään Sveitsissä asuvilta Saksan ja Sveitsin kansalaisilta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

46 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 7 ja 15 artiklaa, luettuina yhdessä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisella, joka on tämän jäsenvaltion, toisen jäsenvaltion tai ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevan valtion kansalainen ja asuu jonkin näistä valtioista alueella, on oikeus valita palkkatulojen hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely saadakseen otettua huomioon tulonhankkimismenojen kaltaiset kulut ja lähdeverotusmenettelyssä pidätetyn palkkaveron, mikä voi johtaa tuloveron palautukseen, mutta jonka mukaan tällaista valintaoikeutta ei anneta erityisesti ensiksi mainitun jäsenvaltion kansalaiselle, joka asuu Sveitsissä ja saa palkkatuloja tästä jäsenvaltiosta.

Alustavat huomautukset

47 Aluksi on todettava, että koska henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus on kansainvälinen sopimus, sitä on tulkittava valtiosopimusoikeutta koskevan 23.5.1969 allekirjoitetun Wienin yleissopimuksen (Yhdistyneiden kansakuntien sopimussarja, osa 1155, s. 331) 31 artiklan mukaisesti vilpittömässä mielessä ja antamalla valtiosopimuksessa käytetyille sanonnoille niille kuuluvassa yhteydessä niiden tavallinen merkitys sekä valtiosopimuksen tarkoituksen ja päämäärän valossa. Kyseisestä määräyksestä ilmenee lisäksi, että sanonnalle on annettava erityinen merkitys, jos on osoitettavissa, että osapuolet ovat sitä tarkoittaneet (tuomio 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt ensinnäkin, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus on osa unionin ja Sveitsin valaliiton välisiin suhteisiin liittyvää yleisempää asiayhteyttä. Vaikka Sveitsin valaliitto ei ole halunnut liittyä osaksi Euroopan talousaluetta ja unionin sisämarkkinoita, lukuisat sopimukset, jotka kattavat laajoja asia-alueita ja joissa määrätään tietyiltä osin EUT-sopimuksessa määrättyihin oikeuksiin ja velvoitteisiin rinnastuvista erityisistä oikeuksista ja velvoitteista, liittävät sen kuitenkin Euroopan unioniin. Näiden sopimusten, henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus mukaan lukien, yleisenä tavoitteena on lujittaa unionin ja Sveitsin valaliiton välisiä taloudellisia yhteyksiä (tuomio 6.10.2011, Graf ja Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, 33 kohta ja tuomio 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, 36 kohta).

49 Koska Sveitsin valaliitto ei ole liittynyt unionin sisämarkkinoihin, unionin sisämarkkinoita koskeville unionin oikeuden oikeussäännöille annettua tulkintaa ei kuitenkaan voida automaattisesti soveltaa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tulkintaan, paitsi jos sopimuksen määräyksissä nimenomaisesti määrätään tällaisesta soveltamisesta (tuomio 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, 29 kohta ja tuomio 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, 37 kohta).

50 Toiseksi unionin tuomioistuin on todennut henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tavoitteesta ja sen sanamuodon tulkinnasta, että kyseisen sopimuksen johdanto-osasta, sen 1 artiklasta ja 16 artiklan 2 kohdasta ilmenee, että sopimuksen tarkoituksena

on toteuttaa unionin ja Sveitsin valaliiton kansalaisten eli luonnollisten henkilöiden hyväksi henkilöiden vapaa liikkuvuus näiden sopimuspuolten alueella tukeutuen unionissa sovellettaviin määräyksiin ja säännöksiin, joihin sisältyviä käsitteitä on tulkittava ottaen huomioon asiaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka edeltää mainitun sopimuksen allekirjoittamista. Kyseisen ajankohdan jälkeisestä oikeuskäytännöstä on todettava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 16 artiklan 2 kohdassa määrätään yhtäältä, että kyseinen oikeuskäytäntö on annettava tiedoksi Sveitsin valaliitolle, ja toisaalta, että mainitun sopimuksen 14 artiklassa määrätty sekakomitea määrittää sopimuspuolen pyynnöstä tällaisen oikeuskäytännön seuraukset sopimuksen moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi. Vaikka kyseinen komitea ei olisi tehnyt päätöstä, on kuitenkin otettava huomioon myös mainittu oikeuskäytäntö siltä osin kuin siinä ainoastaan täsmennetään tai vahvistetaan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoittamispäivänä olemassa olleessa unionin oikeuskäytännössä esiintyviä käsitteitä, joihin kyseinen sopimus perustuu (tuomio 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, 38 ja 39 kohta).

51 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräyksiä on tulkittava näiden periaatteiden mukaisesti ja näiden seikkojen valossa, jotta voidaan määrittää ensiksi, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tilanne sopimuksen soveltamisalaan, ja jos näin on, toiseksi, ovatko sopimuksen määräykset esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle.

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sovellettavuus

52 Aluksi on todettava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen johdanto-osan ja 1 artiklan a ja c alakohdan mukaan kyseisen sopimuksen soveltamisalaan kuuluvat sekä taloudellista toimintaa harjoittavat unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton kansalaiset että niiden kansalaiset, jotka eivät harjoita tällaista toimintaa (ks. vastaavasti tuomio 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, 41 kohta).

53 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 1 artiklan a, c ja d alakohdan sanamuodosta ilmenee, että sopimuksen tavoitteena on myöntää näille kansalaisille muun muassa maahantulo- ja oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä sekä samat elin-, palvelus- ja työolot kuin omille kansalaisille (tuomio 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, 37 kohta).

54 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 4 artiklassa taataan oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa kyseisen sopimuksen liitteessä I olevien määräysten mukaisesti, ja liitteessä I olevassa II luvussa ovat palkkatyöntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta koskevat määräykset (tuomio 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, 38 kohta). Lisäksi henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 7 artiklan a alakohdassa määrätään, että sopimuspuolet sääntelevät mainitun liitteen I mukaisesti muun muassa oikeutta yhdenvertaiseen kohteluun omien kansalaistensa kanssa taloudellisen toiminnan harjoittamisen aloittamisen ja sen harjoittamisen sekä elin-, palvelus- ja työolojen osalta.

55 Lopuksi henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 2 artiklassa määrätään, että sopimuspuolen alueella laillisesti oleskelevia toisen sopimuspuolen kansalaisia ei syrjitä kansalaisuuden perusteella kyseisen sopimuksen liitteiden I, II ja III määräyksiä soveltaen ja niiden mukaisesti. Tässä 2 artiklassa vahvistettua syrjimättömyysperiaatetta sovelletaan siltä osin kuin

nämä kansalaiset ovat tilanteessa, joka kuuluu sopimuksen liitteissä I–III olevien määräysten aineelliseen soveltamisalaan (ks. vastaavasti tuomio 15.7.2010, Hengartner ja Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, 39 kohta).

56 Nyt esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että AB harjoitti pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona toimintaansa Saksaan sijoittautuneen työnantajan lukuun tekemällä etätyötä Sveitsissä sijaitsevasta kotipaikastaan käsin ja tekemällä työmatkoja Saksaan ja sai tästä työstä palkkatuloja, joiden verokohtelun Saksassa hän riitauttaa.

57 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista ilmenee myös, että verotus Saksassa koskee ainoastaan Saksassa harjoitettua toimintaa vastaavaa palkkaa työpäiväkohtaisen jaon perusteella.

58 Näin ollen AB kuuluu Sveitsissä laillisesti oleskelevana Saksan kansalaisena henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 1 ja 2 artiklassa tarkoitettuihin henkilöihin. On vielä tarkastettava, kuuluuko AB:n tilanne henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteen I, joka henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 15 artiklan mukaan on sen erottamaton osa ja joka sisältää henkilöiden, erityisesti palkkatyöntekijöiden, vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä, aineelliseen soveltamisalaan.

59 On todettava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa tarkoitetun palkkatyöntekijän käsitteen henkilöllinen soveltamisala on määritelty kyseisen sopimuksen liitteessä I olevassa 6 ja 7 artiklassa (ks. analogisesti tuomio 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, 18 kohta ja tuomio 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, 47 kohta).

60 Mainitussa liitteessä I olevan 6 artiklan mukaan palkkatyöntekijällä tarkoitetaan sopimuspuolen kansalaista, joka työskentelee vastaanottavan valtion työnantajan palveluksessa.

61 Tässä samassa liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohdan mukaan palkkatyötä tekevällä rajatyöntekijällä tarkoitetaan sopimuspuolen kansalaista, joka asuu yhden sopimuspuolen alueella ja on palkkatyössä toisen sopimuspuolen alueella ja palaa kotipaikkaansa säännönmukaisesti päivittäin tai vähintään kerran viikossa.

62 Kyseisessä määräyksessä tehdään ero sopimuspuolen alueella sijaitsevan asuinpaikan ja sen paikan, jossa palkkatyötä tehdään ja jonka on oltava toisen sopimuspuolen alueella, välillä, ilman että siinä otettaisiin huomioon asianomaisen henkilön kansalaisuutta (tuomio 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 On todettava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohtaa voidaan soveltaa AB:n tilanteeseen. Hän on nimittäin ”sopimuspuolen” eli Saksan liittotasavallan kansalainen, hän asuu ”yhden sopimuspuolen” eli tässä tapauksessa Sveitsin valaliiton alueella ja on palkkatyössä ”toisen sopimuspuolen” eli Saksan liittotasavallan alueella (ks. tuomio 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, 32 kohta).

64 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava, täyttyykö henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohdassa määrätty kotipaikkaan palaamista koskeva edellytys pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa.

65 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että AB:tä ei voida pitää ”palkkatyötä tekevänä rajatyöntekijänä”, koska hänen oleskelunsa Saksan alueella hänen kotipaikkansa ulkopuolella ovat pitempiä kuin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut oleskelut, hän voi kuitenkin vedota henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyyn sopimukseen siinä tarkoitettuna ”palkkatyöntekijänä”.

66 Sellaisessa tilanteessa, jossa AB, joka on Saksan kansalainen, asuu Sveitsissä ja tekee palkkatyötä Saksassa Saksaan sijoittautuneen työnantajan palveluksessa, henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 6 artiklan sanamuoto ei ole esteenä sille, että Saksaa voidaan pitää tässä liitteessä I olevassa 6 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitettuna ”vastaanottavana valtiona” ja että AB:tä pidetään kyseisen sopimuksen liitteessä I olevassa II luvussa tarkoitettuna ”palkkatyöntekijänä” eli sopimuspuolen kansalaisena, joka työskentelee vastaanottavan valtion, joka on tässä tapauksessa myös kyseisen kansalaisen alkuperävaltio, työnantajan palveluksessa.

67 Tällaista päätelmää tukevat henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan II luvun rakenne, sen yleiset tavoitteet sekä kyseisen sopimuksen 6 artiklan ja sen liitteessä I olevan 24 artiklan 1 kohdan määräykset, joissa vahvistetaan oleskeluoikeus eli sopimuspuolen kansalaisten oikeus asettua asumaan toisen sopimuspuolen alueelle taloudellisen toiminnan harjoittamisesta riippumatta.

68 Näin ollen on niin, että vaikka henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 6 artiklan oleskelulupaa koskevat määräykset, tässä liitteessä I olevan 8 artiklan ammatillista ja maantieteellistä liikkuvuutta koskevat määräykset sekä mainitussa liitteessä I olevan 10 artiklan mahdollisuutta evätä sopimuspuolen kansalaisilta oikeus julkishallinnon palvelussuhteeseen, joka liittyy julkisen vallan käyttöön, koskevat määräykset eivät anna lisäoikeuksia palkkatyöntekijöille vastaanottavassa valtiossa, jonka kansalaisia he ovat, eikä niihin voida myöskään vedota heitä vastaan, tämä ei päde henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevaan 9 artiklaan, jonka otsikko on ”Yhdenvertainen kohtelu” ja jossa taataan sopimuksen 2 artiklassa vahvistetun syrjintäkiellon periaatteen soveltaminen (ks. analogisesti tuomio 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, 47 kohta ja tuomio 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, 39 kohta).

69 Unionin tuomioistuin on nimittäin jo todennut, että on mahdollista, että sopimuspuolen kansalaiset voivat vedota henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyyn sopimukseen perustuviin oikeuksiin myös omaan valtioonsa nähden tietyissä olosuhteissa ja sovellettavien säännösten ja määräysten nojalla (tuomio 28.2.2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

70 Palkkatyöntekijöiden osalta unionin tuomioistuin on katsonut muun muassa, että työntekijä, joka on sopimuspuolen kansalainen ja joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, voi vedota suhteessa valtioon, josta hän on peräisin, henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevaan 9 artiklaan, jonka 2 kohdassa vahvistetaan erillinen sääntö, jolla pyritään siihen, että palkkatyöntekijä ja hänen perheensä jäsenet saavat samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset työntekijät ja heidän perheenjäsenensä (ks. vastaavasti tuomio 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, 36 kohta ja tuomio 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, 40 kohta).

71 Yhtäältä AB:n kaltaisen palkkatyöntekijän, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen muuttamalla asuinpaikkansa Saksasta Sveitsiin ja joka työskentelee alkuperävaltiossaan, joka on myös hänen vastaanottava valtionsa, tilanne on rinnastettavissa siihen rajatyöntekijän tilanteeseen, jota unionin tuomioistuin tarkasteli 19.11.2015 annettuun tuomioon Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766) johtaneessa asiassa ja jossa työntekijä oli muuttanut asuinpaikkansa Saksasta Sveitsiin säilyttäen kuitenkin työpaikkansa Saksassa.

72 Toisaalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan II luvun määräyksiä ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta sovelletaan samalla tavalla palkkatyöntekijöihin ja palkkatyötä tekeviin rajatyöntekijöihin tekemättä tältä osin eroa heidän välillään (ks. vastaavasti tuomio 22.12.2008, Stamm ja Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, 42 kohta), ja palkkatyötä tekevien rajatyöntekijöiden erityistilanne on otettu huomioon henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevassa 7 artiklassa (ks. analogisesti tuomio 28.2.2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, 37 ja 38 kohta).

73 Kuten lisäksi tämän tuomion 52 ja 53 kohdassa on muistutettu, henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tavoitteena on myöntää unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton kansalaisille eli luonnollisille henkilöille oikeus vapaaseen liikkuvuuteen kyseisen sopimuksen sopimuspuolten alueella.

74 Lisäksi henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 6 artiklassa ja sen liitteessä I olevan 24 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan oleskeluoikeus eli sopimuspuolen kansalaisten oikeus muuttaa asuinpaikkansa toisen sopimuspuolen alueelle taloudellisen toiminnan harjoittamisesta riippumatta.

75 AB:n kaltaiselle palkkatyöntekijälle, joka on muuttanut asuinpaikkansa Sveitsiin ja joka työskentelee Saksaan sijoittautuneen työnantajan palveluksessa, myönnetty oikeus vedota henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräyksiin Saksaan nähden antaa hänelle mahdollisuuden hyötyä täysimääräisesti näissä määräyksissä määrätystä oleskeluoikeudesta säilyttäen samalla taloudellisen toimintansa alkuperämaassaan (ks. analogisesti tuomio 28.2.2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, 39 kohta). Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa taattua henkilöiden liikkumisvapautta nimittäin rajoitettaisiin, jos sopimuspuolen kansalaiselle aiheutuisi haittaa hänen alkuperävaltiossaan yksinomaan siksi, että hän on käyttänyt liikkumisoikeuttaan (tuomio 26.02.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

76 Näin ollen AB:n tilanne kuuluu henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sekä sen liitteen I soveltamisalaan. Lisäksi mainitussa liitteessä I olevassa 9 artiklassa säädettyä yhdenvertaisen kohtelun periaatetta sovelletaan sellaisen AB:n kaltaisen palkkatyöntekijän tilanteeseen, joka on käyttänyt liikkumisvapauttaan kyseisen työntekijän vastaanottavaan jäsenvaltioon, joka on myös kyseisen työntekijän alkuperävaltio, nähden.

77 Tätä tulkintaa ei kyseenalaista 12.11.2009 annettu tuomio Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), jossa todettiin, ettei syrjintäkiellon periaatetta sovelleta jäsenvaltion sellaisen kansalaisen tilanteeseen, joka työskentelee saman jäsenvaltion alueella Sveitsin oikeuden mukaan perustetun yhtiön sivuliikkeen palveluksessa. Mainitun tuomion taustalla olevan asian tosiseikoista nimittäin ilmenee, että ainoa liittymä Sveitsiin oli se, että sivuliike, jossa asianomainen henkilö työskenteli Saksassa, oli Sveitsin oikeuden mukaan perustetun yhtiön sivuliike.

78 Koska AB:n tilanne kuuluu henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen soveltamisalaan ja koska sen liitteessä I olevassa 9 artiklassa määrättyä yhdenvertaisen kohtelun periaatetta sovelletaan tällaiseen tilanteeseen, on selvitettävä, onko henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus, tulkittuna tämän tuomion 47–50 kohdassa mainittujen periaatteiden ja seikkojen mukaisesti, esteenä sille, että AB:ltä evätään oikeus valita hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely Saksassa.

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräysten ulottuvuus

Erilainen kohtelu veroedun osalta

79 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että oikeus valita hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely, jonka AB haluaa pääasiassa hyväkseen, myönnetään verovelvollisille, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on Saksassa, sekä verovelvollisille, jotka eivät asu Saksassa, jos he ovat jonkin jäsenvaltion tai ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevan valtion kansalaisia ja asuvat näistä jonkin valtion alueella.

80 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selityksistä ilmenee, että oikeus valita hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely mahdollistaa muun muassa palkkatulojen saamiseksi välttämättömien tulonhankkimismenojen vähentämisen ja lähdeverotusmenettelyssä pidätetyn palkkaveron hyvittämisen tuloverosta, mikä voi johtaa tuloveron palautukseen.

81 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 71 kohdassa, oikeus valita hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely on näin ollen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu verotukseen liittyvä etu.

82 Pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä siis otetaan käyttöön veroedun, kuten oikeuden valita hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely, saamisen mahdollisuuden osalta erilainen kohtelu AB:n kaltaisen palkkatyöntekijän, joka on Saksan kansalainen, asuinpaikan perusteella, koska hän ei voi käyttää tätä valintaoikeutta sen vuoksi, että hän on Sveitsissä asuva palkkatyöntekijä.

83 Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen allekirjoittamispäivää aikaisemman oikeuskäytännön mukaan, ja kuten unionin tuomioistuin on äskettäin muistuttanut 24.2.2015 annetussa tuomiossa Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, 23 kohta), yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisena on pidettävä paitsi selvästi kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää, myös kaikkia peitellyn syrjinnän muotoja, joissa soveltamalla muita erotteluperusteita – kuten asumisperustetta – tosiasiallisesti päädytään syrjivään lopputulokseen (ks. vastaavasti tuomio 12.2.1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, 11 kohta; tuomio 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 26 ja 28 kohta ja tuomio 12.9.1996, komissio v. Belgia, C-278/94, EU:C:1996:321, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Koska yhdenvertainen kohtelu on unionin oikeuden käsite, tämä oikeuskäytäntö on pätevä myös mainittua sopimusta sovellettaessa sen 16 artiklan 2 kohdan mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 6.10.2011, Graf ja Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, 26 kohta).

84 Säännöstö, jossa säädetään asumisperusteeseen perustuvasta erottelusta, voi siis johtaa samaan lopputulokseen kuin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdassa kielletty kansalaisuuteen perustuva syrjintä.

85 On kuitenkin todettava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artiklan 2 kohta antaa mahdollisuuden kohdella verotuksessa eri tavalla verovelvollisia, jotka eivät ole toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa erityisesti asuinpaikkansa osalta (tuomio 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, 45 kohta ja tuomio 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, 58 kohta).

86 Tietyssä valtiossa asuvien ja sen ulkopuolella asuvien tilanteet eivät nimittäin välittömän verotuksen osalta pääsääntöisesti ole samankaltaisia, vaan ne eroavat toisistaan objektiivisesti sekä tulonlähteen osalta että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilökohtaisen tai perhekohtaisen tilanteen osalta (tuomio 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja tuomio 27.6.1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, 41 kohta).

87 Kun on kysymys veroedusta, jota ei myönnetä ulkomailla asuville, näiden kahden verovelvollisryhmän erilainen kohtelu voi kuitenkin olla syrjintää, mikäli näiden verovelvollisryhmien tilanteiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi erilaiseen kohteluun (ks. vastaavasti tuomio 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 36–38 kohta ja tuomio 27.6.1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, 42 kohta).

Tilanteiden rinnastettavuus

88 Saksan hallitus väittää tästä, että siltä osin kuin on kyse oikeudesta valita hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely, Sveitsissä asuvien työntekijöiden tilanne ei ole rinnastettavissa Saksassa asuvien työntekijöiden tilanteeseen, kun otetaan huomioon erityisesti Saksan tuloverojärjestelmän, joka mahdollistaa palkkatulojen saamisen tapauksessa pidätetyn palkkaveron valvonnan ja tuloveron oikean määrän vahvistamisen.

89 Kyseisen hallitus toteaa ensiksi, että maassa asuvat ja ulkomailla asuvat työntekijät voivat saada kiinteämääräisen vähennyksen ylittävät tulonhankkimismenonsa huomioiduiksi vapaaosan merkitsemisellä. Kun ulkomailla asuvien työntekijöiden osalta määräaika tällaisen hakemuksen jättämiselle on sen kalenterivuoden joulukuun 31. päivä, jonka aikana vähennystä sovelletaan, maassa asuvien työntekijöiden osalta tämä päivämäärä on kuitenkin kyseisen kalenterivuoden marraskuun 30. päivä.

90 Näin ollen Saksassa asuville työntekijöille on annettava mahdollisuus valita hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely, jotta he voisivat vähentää Saksassa veronalaisista palkkatuloistaan mahdollisesti korkeammat tai ennalta arvaamattomat tulonhankkimismenot, jotka ovat aiheutuneet verovuoden joulukuussa ja joiden osalta ei voida merkitä vapaaosaa. Tällaista tarvetta ei ole Sveitsissä asuvien sellaisten työntekijöiden osalta, jotka ovat Saksassa rajoitetusti verovelvollisia, kun otetaan huomioon pidempi määräaika, jonka kuluessa he voivat hakea vapaaosan merkitsemistä.

91 Toiseksi Saksassa asuvat ja ulkomailla asuvat työntekijät eivät Saksan hallituksen mukaan ole toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa siltä osin kuin kyse on heidän henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamiseen liittyvistä veroeduista, eikä AB myöskään kuulu niiden henkilöiden ryhmään, joita kohdellaan hakemuksesta yleisesti tuloverovelvollisina Saksassa siksi, että suurin osa heidän kokonaistuloistaan on veronalaista Saksassa.

92 Kolmanneksi kyseinen hallitus viittaa 22.12.2008 annettuun tuomioon Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, 47 kohta) ja väittää, että erilaisten verotusmenettelyjen soveltaminen verovelvollisiin sen mukaan, ovatko he rajoitetusti vai yleisesti verovelvollisia, heijastaa niiden tilanteiden eroa, joissa verovelvolliset ovat veron kantamisen osalta.

93 Tältä osin on todettava – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 79 kohdassa –, että Saksan lainsäädännössä säädetään, että muissa unionin jäsenvaltioissa tai ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevassa valtiossa asuvat henkilöt, jotka ovat Saksassa rajoitetusti tuloverovelvollisia, voivat saada hyväkseen palkkatulojensa hakemusperusteisen verotusilmoitusmenettelyn vähentääkseen tulonhankkimismenonsa sen jälkeen, kun heille maksetusta palkasta on tehty pidätys tulon lähteellä.

94 Näin ollen Saksan lainsäädännössä rinnastetaan tältä osin Saksassa asuvat verovelvolliset tiettyihin ulkomailla asuviin verovelvollisiin ja myönnetään näin ollen heidän tilanteensa rinnastettavuus heidän Saksasta saatujen palkkojensa verotuksen osalta. Näin ollen ei voida väittää, että verovelvollisen asuminen ulkomailla tekisi hänen tilanteestaan sellaisenaan objektiivisesti erilaisen tilanteen kuin maassa asuvan verovelvollisen tilanne. Saksan hallitus ei kuitenkaan ole esittänyt perusteluja, jotka osoittaisivat, että verovelvollisen asuinpaikka nimenomaan Sveitsissä tekisi hänen tilanteestaan objektiivisesti erilaisen Saksassa asuvan verovelvollisen tilanteeseen nähden.

95 Lisäksi kyseisen hallituksen perustelut, joilla riitautetaan näiden verovelvollisten tilanteiden rinnastettavuus, on hylättävä.

96 Ensiksi väitteestä, jonka mukaan ainoastaan Saksassa asuville verovelvollisille aiheutuu haittaa vapaaosan merkitsemiselle asetetusta lyhyemmästä määräajasta, on todettava, ettei unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmene, että hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely täydentäisi vapaaosan merkitsemistä koskevaa menettelyä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selityksistä ilmenee päinvastoin, että tulonhankkimismenojen huomioon ottamiseksi hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely on vaihtoehtoinen ja vaivattomampi menettely kuin vapaaosan merkitsemistä koskeva menettely.

97 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on nimittäin todennut, että veroilmoituksen jättäminen merkitsee valintaoikeuden käyttämistä ja että verovelvollinen voi päättää neljän vuoden määräajan kuluessa, jättääkö se tuloveroilmoituksen vai ei, minkä se tekisi vain, jos maksettu palkkavero olisi laskettua tuloveroa suurempi. Vapaaosan merkitseminen sitä vastoin pakottaisi verovelvollisen tekemään ennakoivan päätöksen ennakoitavien verotettavien tulojen ja vähennyskelpoisten tulonhankkimismenojen määrästä ja siihen liittyisi epävarmuus liian suuresta vapaaosasta ja mahdollisesta verovelvollisen lisämaksusta. Lisäksi tällainen merkitseminen asettaisi verovelvolliselle velvollisuuden jättää veroilmoitus rikosoikeudellisten seuraamusten ja pakkokeinojen uhalla huomattavasti lyhyemmässä ajassa kuin veron määräämiseen sovellettava vanhentumisaika.

98 Näin ollen tilanteiden eroa siltä osin kuin on kyse mahdollisuudesta saada hyväksi hakemusperusteinen verotusilmoitusmenettely ei voida – ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu – päätellä Saksassa asuviin ja ulkomailla asuviin sovellettavista erilaisista vapaaosan merkitsemistä koskevista määräajoista.

99 Toiseksi on todettava – kuten tämän tuomion 86 ja 87 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee –, että maassa asuvat ja ulkomailla asuvat eivät pääsääntöisesti ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa heidän henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamiseen liittyvien veroetujen osalta. On kuitenkin todettava, että oikeus hakemusperusteiseen veroilmoitusmenettelyyn mahdollistaa tulonhankkimismenojen huomioon ottamisen.

100 Tältä osin on riittävää todeta, että tällaisten menojen huomioon ottaminen ei johdu verovelvollisen henkilökohtaisesta tilanteesta vaan siitä, että nämä menot ovat aiheutuneet palkkatulojen hankkimiseksi ja että – kuten EStG:n 50 §:n 1 momentista ilmenee – Saksan lainsäädännössä säädetään ulkomailla asuvien verovelvollisten tulonhankkimismenojen huomioon ottamisesta siltä osin kuin näillä menoilla on taloudellinen yhteys saksalaisiin tuloihin. Näin ollen Saksan lainsäädännössä itsessään rinnastetaan Saksassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteet sellaisten tulonhankkimismenojen huomioon ottamisen osalta, joilla on taloudellinen yhteys saksalaisiin tuloihin.

101 Kolmanneksi Saksan hallituksen väitteestä, joka koskee Saksassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteiden erilaisuutta veron kantamisen osalta, on todettava, että epäedullinen verokohtelu ei johdu veronkantotekniikkaa koskevasta erosta, koska – kuten unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee – palkkavero pidätetään molemmissa tapauksissa lähteellä ilman, että hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely kyseenalaistaisi tätä pidätystä. Lisäksi, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, oikeus hakemusperusteiseen veroilmoitusmenettelyyn ei johda Saksan liittotasavallalle syntyvään kannettavaan verovelkaan eikä sille myöhemmin aiheutuviin vaikeuksiin. Se ei myöskään edellytä erityistä hallinnollista apua tosiseikkojen selvittämiseksi ja veron kantamiseksi.

102 Näin ollen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artiklan 2 kohtaan ei voida vedota siinä tarkoituksessa, että palkkatyöntekijältä evätään oikeudesta valita hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely muodostuva veroetu pelkästään sillä perusteella, että hänen asuinpaikkansa on Sveitsissä eikä Saksassa.

Oikeuttamisperusteen olemassaolo

103 Näin ollen on tutkittava, voiko tällainen erilainen kohtelu olla Saksan hallituksen väitteen mukaisesti oikeutettua henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artiklan 3 kohdan tai yleisen edun mukaisen pakottavan syyn, joka liittyy tarpeeseen varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus, nojalla.

104 Ensinnäkin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artiklan 3 kohdassa määrätään muun muassa, että tämä sopimus ei estä sopimuspuolia hyväksymästä tai soveltamasta toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on verojen tosiasiallisen kantamisen, maksamisen ja perimisen varmistaminen tai veronkierron estäminen sopimuspuolen kansallisen verotuslainsäädännön mukaisesti. Unionin tuomioistuin on katsonut, että tällaisten toimenpiteiden, jotka vastaavat henkilöiden vapaata liikkuvuutta unionissa koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön nojalla yleistä etua koskevia pakottavia syitä, on kuitenkin joka tapauksessa oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia, eli niiden on sovelluttava tavoitteiden toteuttamiseen eikä niillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen niiden saavuttamiseksi (tuomio 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, 63 kohta).

105 Hakemusperusteisen veroilmoitusmenettelyn epääminen ei kuitenkaan vaikuta toimenpiteeltä, jolla voidaan varmistaa verojen tosiasiallinen kantaminen, maksaminen ja periminen tai estää veronkierto. Kuten tämän tuomion 101 kohdassa on todettu, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista selvityksistä ilmenee tältä osin, että oikeus hakemusperusteiseen veroilmoitusmenettelyyn ei johda Saksan liittotasavallalle syntyvään kannettavaan verovelkaan eikä sille myöhemmin aiheutuviin vaikeuksiin kantamismenettelyssä eikä se myöskään edellytä erityistä hallinnollista apua tosiseikkojen toteamiseksi ja veron perimiseksi.

106 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 89 kohdassa, Sveitsissä asuville henkilöille Saksassa maksettuihin palkkoihin sovellettava lähdevero takaa sen, että Saksan viranomaiset kantavat näistä tuloista tuloveron oikein.

107 Toiseksi Saksan hallitus väittää, että kyseessä olevan erilaisen kohtelun oikeuttaa tarve taata verotuksen johdonmukaisuus. Se, että Saksassa yleisesti tuloverovelvollisilla työntekijöillä on mahdollisuus saada hyväkseen hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely, on nimittäin symmetrinen siihen heille annettuun mahdollisuuteen nähden, että he voivat vaatia vapaaosan merkitsemistä kyseisen kalenterivuoden marraskuun 30. päivään saakka.

108 Tältä osin unionin tuomioistuin on myöntänyt, että verotuksen johdonmukaisuuden takaamisen tarpeeseen liittyvään yleisen edun mukaiseen pakottavaan syyhyn voidaan vedota henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdassa lähtökohtaisesti kielletyn erilaisen kohtelun oikeuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, 50, 52 ja 54 kohta). Jotta tällaiseen oikeuttamisperusteeseen perustuva argumentti voitaisiin hyväksyä, on osoitettava, että kyseinen veroetu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. analogisesti tuomio 27.6.1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, 58 kohta ja tuomio 16.7.1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, 29 kohta).

109 Kuten tämän tuomion 96 kohdassa on todettu, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tällaista suoraa yhteyttä ei ole.

Standstill-lauseke

110 Saksan hallitus väittää lopuksi, että hakemusperusteisen veroilmoitusmenettelyn epääminen Sveitsissä asuvilta ja Saksassa työskenteleviltä työntekijöiltä ei ole vastoin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta sopimuksen 13 artiklassa olevan standstill-lausekkeen nojalla, jota on tulkittava analogian perusteella vastaavasti kuin SEUT 64 artiklaa. Kyseisen hallituksen mukaan tällä lausekkeella annetaan oikeus olemassa olevien rajoitusten voimassa pitämiseen, eikä viitepäivämääränä tältä osin ole henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoittamispäivä vaan sen voimaantulopäivä eli 1.6.2002. Tällainen tulkinta, joka perustuu luokitteluun standstill-lausekkeeksi, on ainoa tulkinta, jolla taataan tällaisen lausekkeen tehokas vaikutus.

111 On todettava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 13 artiklan sanamuodon mukaan sopimuspuolet sitoutuvat olemaan toteuttamatta uusia tämän sopimuksen soveltamisalaan kuuluvia toisen sopimuspuolen kansalaisia koskevia rajoittavia toimenpiteitä. Tässä 13 artiklassa ei sitä vastoin ole mainintaa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimusvaltioiden mahdollisesta oikeudesta pitää voimassa olemassa olevat rajoitukset.

112 On todettava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 13 artikla eroaa tältä osin olennaisesti SEUT 64 artiklasta, jossa määrätään nimenomaisesti, että SEUT 63 artikla ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai unionin oikeuden mukaan voimassa 31.12.1993 ja jotka koskevat tiettyjä pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista.

113 Oikeutta sellaisten toimenpiteiden voimassa pitämiseen, jotka voivat olla poikkeuksia henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevassa 9 artiklassa vahvistetusta yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta, ei myöskään voida johtaa asiayhteydestä, johon henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 13 artikla kuuluu, eikä kyseisellä sopimuksella tavoitelluista päämääristä.

114 Yhtäältä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 13 artikla kuuluu sopimuksen II osastoon, joka koskee yleisiä määräyksiä ja loppumääräyksiä ja johon kuuluu myös henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 10 artikla, jossa määrätään Sveitsin valaliiton ja tiettyjen jäsenvaltioiden oikeudesta pitää voimassa määrällisiä rajoituksia taloudellisen toiminnan harjoittamisen aloittamiseen tiettyjen oleskeluluokkien osalta ja jatkaa tavanomaisille työmarkkinoille yhdentyneiden työntekijöiden ensisijaisuuden sekä toisen sopimuspuolen kansalaisten palkka- ja työolojen tarkastamista sekä Sveitsin valaliiton oikeudesta varata kokonaiskiintiöissään vähimmäismäärän unionin palkkatyöntekijöille ja itsenäisille ammatinharjoittajille tarkoitettuja uusia oleskelulupia.

115 Kun otetaan huomioon yhdenvertaisen kohtelun periaatteen perustava laatu, henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 10 artiklassa tarkoitettujen vapaan liikkuvuuden rajoitusten tavoin tässä sopimuksessa olisi pitänyt määrätä nimenomaisesti sopimuspuolten oikeudesta pitää voimassa toimenpiteitä, jotka voivat olla poikkeuksia tästä periaatteesta.

116 Toisaalta henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tulkinta, jonka mukaan tämän sopimuksen allekirjoittamis- tai voimaantulopäivänä voimassa olleet rajoitukset voidaan pitää voimassa koko sopimuksen keston ajan, olisi vastoin sopimuksen tavoitteita, jotka on palautettu mieleen tämän tuomion 50 ja 53 kohdassa ja joina on toteuttaa henkilöiden vapaa liikkuvuus unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton kansalaisten, luonnollisten henkilöiden, hyväksi näiden sopimuspuolten alueella ja myöntää näille kansalaisille muun muassa maahantulo- ja oleskeluoikeus sekä oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä sekä samat elin-, palvelus- ja työolot kuin valtion omille kansalaisille myönnetään.

117 Näin ollen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 13 artiklaa ei voida tulkita siten, että siinä sallitaan sellaisen säännöstön voimassa pitäminen, jossa Sveitsissä asuvilta ja Saksassa työskenteleviltä työntekijöiltä evätään oikeus valita hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely.

118 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 7 ja 15 artiklaa, luettuina yhdessä kyseisen sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisilla, jotka ovat tämän jäsenvaltion, toisen jäsenvaltion tai ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevan valtion kansalaisia ja asuvat näistä yhden valtion alueella, on oikeus valita palkkatulojen hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely saadakseen otettua huomioon tulonhankkimismenojen kaltaiset kulut ja lähdeverotusmenettelyssä pidätetyn

palkkaveron, mikä voi johtaa tuloveron palautukseen, mutta jonka mukaan tällaista valintaoikeutta ei ole erityisesti Saksan kansalaisella, joka asuu Sveitsissä ja saa palkkatuloja tästä jäsenvaltiosta.

Oikeudenkäyntikulut

119 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:

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton välisen sopimuksen, joka allekirjoitettiin Luxemburgissa 21.6.1999, sellaisena kuin se on viimeksi mukautettuna 4.3.2016 tehdyllä pöytäkirjalla Kroatian tasavallan osallistumisesta sopimukseen sopimuspuolena sen liityttyä Euroopan unioniin, 7 ja 15 artiklaa, luettuina yhdessä kyseisen sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdan kanssa,

on tulkittava siten, että

ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisilla, jotka ovat tämän jäsenvaltion, toisen jäsenvaltion tai Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen sopimuspuolena olevan valtion kansalaisia ja asuvat näistä yhden valtion alueella, on oikeus valita palkkatulojen hakemusperusteinen veroilmoitusmenettely saadakseen otettua huomioon tulonhankkimismenojen kaltaiset kulut ja lähdeverotusmenettelyssä pidätetyn palkkaveron, mikä voi johtaa tuloveron palautukseen, mutta jonka mukaan tällaista valintaoikeutta ei ole erityisesti Saksan kansalaisella, joka asuu Sveitsissä ja saa palkkatuloja tästä jäsenvaltiosta.

Allekirjoitukset