JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
25 päivänä maaliskuuta 1999 *

1. Cour d'appel de Bruxelles (Belgia) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista 8 päivänä huhtikuuta 1965 tehdyn pöytäkirjan (jäljempänä pöytäkirja) 13 artiklan tulkinnasta sellaisen verolainsäädännön osalta, jonka mukaan pöytäkirjan 13 artiklassa tarkoitettujen virkamiesten ansiotulot otetaan huomioon kansallisessa tuloverotuksessa.

Tosiseikat, oikeudenkäynti kansallisessa tuomioistuimessa ja ennakkoratkaisukysymykset

2. Riita-asian taustalla olevat tosiseikat on selostettu ennakkoratkaisupyynnössä seuraavasti:

— Vander Zwalmen on belgialainen virkamies; hän työskentelee Cour de cassationin kirjaajana ja häntä verotetaan hänen ansiotuloistaan Belgiassa. Hänen puolisonsa Massart on Euroopan yhteisöjen virkamies, jolla oli kotipaikka Belgiassa jo ennen kuin hänet nimitettiin Euroopan yhteisöjen virkamieheksi. Massart on myös tuloverovelvollinen Belgiassa, koska virkamiesten verotuksellista kotipaikkaa koskevaa pöytäkirjan 14 artiklaa ei sovelleta häneen.

— Belgian veroviranomaiset kieltäytyivät myöntämästä Vander Zwalmenille ja Massartille aviopuolisovähennystä (quotient conjugal) — jota sovelletaan tiettyihin verovelvollisten aviopuolisoiden tuloihin — sillä perusteella, että tätä veroa koskevaan lakiin [1] tehtyjen muutosten mukaisesti heitä ei voitu enää pitää verotuksellisesti aviopuolisoina vaan erillisinä verovelvollisina.

— Vander Zwalmen valitti tästä päätöksestä ja väitti, että kyseessä oleva vero on pöytäkirjan 13 artiklan vastainen, koska vero kohdistui välillisesti Massartin verovapaisiin tuloihin sen vuoksi, että kyseisen Belgian lain mukaan Vander Zwalmenille ei myönnetty aviopuolisovähennystä.

* Alkuperäinen kieli: espanja.

1 — Ks. jäljempänä 5 kohta.

3. Valitukset hylättiin, ja Vander Zwalmen ja Massart valittivat Cour d'appel de Bruxellesiin, joka ei ollut varma pöytäkirjan 13 artiklan tulkinnasta ja päätti tämän vuoksi esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"Onko Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 13 artiklaa tulkittava siten, että

— siinä kielletään jäsenvaltioita muodostamasta luonnollisiin henkilöihin sovellettavassa verolainsäädännössä erillistä verovelvollisryhmää sellaisista aviopuolisoista ja heidän lapsistaan, joista toinen on Euroopan yhteisöjen virkamies, jolla on kansainvälisen sopimuksen nojalla sillä tavoin verovapaita ansiotuloja, etteivät ne vaikuta veron progressioon, ja verottamasta tähän ryhmään kuuluvia aviopuolisoita erikseen kummankin omien tulojen ja sellaisten lasten tulojen perusteella, joiden laillinen huoltaja kyseinen puoliso on, kummankin ollessa yhteisvastuussa talouden mahdollisesta verovelasta,[2] vaikka kansallisen lainsäädännön mukaan sellaisten aviopuolisoiden osalta, joista toisella on vain hyvin vähän tai ei lainkaan verotettavia ansiotuloja, vero määrätään aviopuolisoille yhteisesti ja ansiotuloja lukuun ottamatta viimeksi mainitun aviopuolison tulot lasketaan yhteen enemmän ansaitsevan puolison tulojen kanssa ja toisen aviopuolison tulojen ollessa alle 30 prosenttia puolisoiden yhteenlasketuista ansiotuloista tämän tuloiksi katsotaan niin suuri osa toisen aviopuolison ansiotuloista, että kun tämä osa lisätään hänen omiin ansiotuloihinsa, summa on 30 prosenttia puolisoiden yhteenlasketuista tuloista mutta kuitenkin enintään 270 000 Belgian frangia (BEF) (indeksiin sidottu enimmäismäärä), mistä saattaa verotuksen progressiivisuudesta johtuen olla seurauksena aviopuolisoiden veron pieneneminen?

— siinä kielletään jäsenvaltioita edellisessä kohdassa kuvatun erillisverotuksen avulla epäämästä aviopuolisovähennystä yhteisöjen virkamiehen aviopuolisolta — lukuun ottamatta sellaisten virkamiesten puolisoita, jotka ilmoittavat saaneensa alle 270 000 BEF:n (indeksiin sidottu enimmäismäärä) suuruiset kansainvälisen sopimuksen nojalla verovapaat ja veron progressioon vaikuttamattomat ansiotulot, — kun tällä ei ole tarpeeksi veronalaisia tuloja, jotta erityisestä aviopuolisovähennyksestä saatava veroetu korvautuisi täysin puolisoiden tulojen yhteenlaskemisen ja verokannan progressiivisuuden kautta?"

Asiaa koskevat oikeussäännöt

4. Pöytäkirjan 13 artiklassa määrätään seuraavaa:

" — — yhteisöjen virkamiehet ja muu henkilöstö ovat velvollisia maksamaan yhteisöille veroa yhteisöjen heille maksamista palkoista ja palkkioista.

2 — Ks. tuloverolain 1964 295 § ja tuloverolain 1992 394 §.

He eivät maksa kansallista veroa yhteisöjen maksamista palkoista ja palkkioista."

4 §

5. Sovellettava Belgian lainsäädäntö, sellaisena kuin se on selostettu ennakkoratkaisupyynnössä, kuuluu seuraavasti:

"1. Mikäli vain toisella aviopuolisolla on ansiotuloja, osa niistä katsotaan toisen aviopuolison tuloiksi.

Edellä tarkoitettu osa on 30 prosenttia edellä mainituista tuloista, kuitenkin enintään 270 000 BEF.

— Tuloveron sekä leimaveroon rinnastettavien verojen muuttamisesta 7.12.1988 annettu laki (loi portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre)

2. Mikäli toisen aviopuolison 2 ja 3 §:ssä tarkoitetut ansiotulot ovat alle 30 prosenttia aviopuolisoiden yhteenlasketuista ansiotuloista, hänen puolisonsa ansiotuloista katsotaan hänen tuloikseen niin suuri osa, että kun se lisätään hänen omiin ansiotuloihinsa, summa on 30 prosenttia puolisoiden yhteenlasketuista tuloista mutta kuitenkin enintään 270 000 BEF."

1 §

"Tässä laissa tarkoitetaan

— Eräistä verosäännöksistä ja muista säännöksistä 28.12.1990 annettu laki (loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales)

1. aviopuolisoilla puolisoita muissa kuin code des impôts sur les revenus'n (tuloverolaki) 75 §:n 1 momentissa mainituissa tapauksissa,

21 §

Tuloverolain uudistamisesta ja leimaveroon rinnastettavien verojen muuttamisesta 7.12.1988 annetun lain (loi portant réforme de l'impôt sur les revenus et

2. erillisinä verovelvollisina muita kuin edellä 1 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia."

modification des taxes assimilées au timbre) 1 §:ään lisätään seuraava momentti:

"Erillisinä verovelvollisina pidetään myös sellaisia verovelvollisia, joiden aviopuolisolla on yli 270 000 BEF:n suuruiset kansainvälisen sopimuksen nojalla verosta vapautetut ansiotulot, joita ei oteta huomioon määrättäessä veroja muista kyseisen talouden tuloista".

— Vuoden 1992 tuloverolaki (code des impôts sur les revenus)

87 §

"Kun vero määrätään aviopuolisoille yhteisesti ja vain toisella aviopuolisolla on ansiotuloja, näistä osa katsotaan toisen aviopuolison ansiotuloiksi.

Edellä tarkoitettu osa on 30 prosenttia edellä mainituista tuloista, kuitenkin enintään 270 000 BEF."

88 §

"Kun vero määrätään aviopuolisoille yhteisesti ja toisen aviopuolison ansiotulot ovat alle 30 prosenttia aviopuolisoiden yhteenlasketuista ansiotuloista, tämän tuloiksi katsotaan toisen aviopuolison ansiotuloista niin suuri osa, että kun se lisätään tämän omiin ansiotuloihin, summa on 30 prosenttia puolisoiden yhteenlasketuista tuloista mutta kuitenkin enintään 270 000 BEF."

128 §

"Tämän osaston säännöksiä sovellettaessa avioliitossa olevia henkilöitä ei pidetä veroa määrättäessä aviopuolisoina vaan erillisinä verovelvollisina:

— —

4. mikäli toisella aviopuolisolla on yli 270 000 BEF:n suuruiset kansainvälisen sopimuksen nojalla verovapaat ansiotulot, joita ei oteta huomioon määrättäessä veroja muista kyseisen talouden tuloista.

Näissä tapauksissa vero määrätään kummallekin aviopuolisolle erikseen kummankin omien tulojen ja heidän lastensa sellaisten tulojen perusteella, joista vanhempi lain mukaan määrää."

Riidanalaista määräystä koskeva yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö (pöytäkirjan 13 artikla ja siihen liittyvät määräykset)

6. Yhteisöjen tuomioistuin on antanut seitsemän tuomiota,[3] jotka koskevat pöytäkirjan 13 artiklan (tai vastaavien aikaisempien määräysten) mukaista vapautusta kansallisesta verosta ja sen suhdetta tiettyihin kansallisiin veroihin. Sen sijaan, että tässä käytäisiin läpi nämä tuomiot aikajärjestyksessä, ne on ryhmitelty sisältönsä mukaan.

i) *Tuomiot, joissa todetaan, ettei vapautus estä tiettyjen kansallisten verojen kantamista*

7. Asiassa 32/67, Van Leeuwen, 8.2.1968 antamassaan tuomiossa[4] yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli riidanalaista vapautusta[5] Alankomaissa voimassa olleen koulumaksun kannalta. Tämän maksun suuruus vaihteli vanhempien tuloveron määrän mukaan. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että pöytäkirjassa määrätty vapautus koski kaikkia kansallisia ansiotuloista kannettavia veroja, kannettiinpa ne sitten missä muodossa tai minkä nimisinä hyvänsä, vaan "ei maksuja, joiden suorittamista edellytetään tietyn viranomaisten suorittaman palvelun vastikkeena". Näin on myös niissä tapauksissa, joissa "suoritettavan maksun suuruus määräytyy asianomaisen henkilön ansiotulojen perusteella". Alankomaiden viranomaisilla oli näin ollen oikeus maksun suuruutta määrittäessään ottaa huomioon ETY:n virkamiehelle maksettu palkka.

8. Asiassa 7/74, Brouerius van Nidek, 3.7.1979 antamassaan tuomiossa[6] yhteisöjen tuomioistuin totesi, että perintövero ei ole pöytäkirjan 13 artiklassa tarkoitettu "yhteisöjen maksamasta palkasta tai palkkiosta maksettava kansallinen vero". Jäsenvaltion perintövero voidaan siis kantaa yhteisön virkamiehen leskelle maksamasta vanhuuseläkkeestä, vaikka tätä eläkettä pidetäänkin yhteisöiltä saatuna tukena.

9. Asiassa C-333/88, Tither, 22.3.1990 antamassaan tuomiossa[7] yhteisöjen tuomioistuin totesi, että pöytäkirjan 13 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa sellainen kansallinen säännös, jonka mukaan tietyn avustuksen (tapauksessa oli kyse asunnon hankkimiseen tai korjaamiseen myönnet-

3 — Tässä yhteydessä sivuutetaan asiassa 23/68, Klomp, 25.2.1969 annettu tuomio (Kok. 1969, s. 43), koska siinä oli kysymys EHTY:n erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 11 artiklan b alakohdan soveltuvuudesta siinä tapauksessa, että yhteisöjen virkamieheltä vaaditaan kansallisen sosiaaliturvajärjestelmän maksusuorituksia, jotka eivät ole luonteeltaan veroja.

4 — Kok. 1968, s. 63.

5 — Tuolloin siitä määrättiin ETY:n perustamissopimukseen liitetyn, erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 12 artiklassa.

6 — Kok. 1974, s. 757.

7 — Kok. 1990, s. I-1133.

tävästä avustuksesta) myöntäminen edellyttää sitä, että avustuksen saajien veronalaiset ansiotulot eivät ylittäneet määrättyä veroluokkaa, johon voitiin sisällyttää yhteisöjen virkamiesten ansiotulot. Pöytäkirjan 13 artiklassa ei velvoiteta jäsenvaltioita myöntämään yhteisöjen virkamiehille ja muuhun henkilöstöön kuuluville samoja avustuksia kuin sovellettavissa kansallisissa säännöksissä määritellyille edunsaajille. Tässä artiklassa edellytetään ainoastaan sitä, että silloin kun kyseinen henkilö on tiettyjen verojen osalta verovelvollinen, hän voi saada myös ne edut, jotka yleensä kuuluvat verovelvollisille, jotta hänen verorasituksensa ei koituisi suuremmaksi kuin muiden verovelvollisten.

10. Asiassa C-263/91, Kristoffersen, 25.5.1993 antamassaan tuomiossa [8] yhteisöjen tuomioistuin totesi, että pöytäkirjan 13 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että yhteisöjen virkamiehen omistaman kiinteän omaisuuden vuokra-arvoon perustuvaa tuloveroa ei ole pidettävä yhteisön maksamien palkkojen ja palkkioiden välillisenä verottamisena.

ii) *Tuomiot, joissa todetaan, että vapautus estää tiettyjen kansallisten verojen kantamisen*

11. Asiassa 6/60, Humblet vastaan Belgian valtio, 16.12.1960 antamassaan tuomiossa [9] yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli Belgiassa tuloista kannettavaa lisäveroa, joka kohdistui puolisoiden yhteenlaskettuihin tuloihin ja jonka kantaminen merkitsi EHTY:n virkamiehen Humbletin kannalta sitä, että hänen virkamiehen toimestaan saamat nettotulot lisättiin hänen puolisonsa tuloihin puolison lopullista tuloveroa määrättäessä. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että laskutapa oli kyseisen pöytäkirjan määräyksen vastainen, [10] koska tässä määräyksessä todetaan selvästi, että "vapautus koskee kaikkia, sekä välittömiä että välillisiä palkasta kannettavia veroja". Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan oli välttämätöntä, että yhteisö voi vahvistaa virkamiestensä nettotulojen suuruuden, koska vain tällä tavoin toimielimillä oli mahdollisuus määrittää virkamiesten työlle arvo ja virkamiehillä mahdollisuus arvioida asema, jota heille oli tarjottu. Lisäksi vapautus kansallisesta verosta oli välttämätön, jotta voitiin taata yhdenvertainen kohtelu virkamiehille, jotka olivat virkamiesasemassaan samalla tasolla mutta eri maiden kansalaisia. Lopuksi tässä tuomiossa todetaan, että "on estettävä se, että jäsenvaltioiden toimivaltaan kuulumattomia tuloja voitaisiin verottaa millään tavoin, sen enempää välittömästi kuin välillisestikään".

12. Asiassa 152/82, Forcheri, 13.7.1983 antamassaan tuomiossa [11] yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ammatilliseen korkeakouluopetukseen osallistumisesta perittyä kirjoittautumismaksua, jonka Belgian viranomaiset perivät ainoastaan ulkomaalaisilta (joihin kuului myös yhteisöjen virkamiehen puoliso, sillä perusteella, että virkamies ei maksa veroja Belgian valtiolle), oli pidettävä ETY:n perustamisso-

8 — Kok. 1993, s. I-2755.

9 — Kok. 1960, s. 1125; Kok. Ep. I, s. 47.

10 — Kyseessä oli EHTY:n erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 11 artiklan b alakohta.

11 — Kok. 1983, s. 2323.

pimuksen 7 artiklassa kiellettynä kansalaisuuteen perustavana syrjintänä. Esillä olevan asian kannalta viitattakoon kyseisen tuomion 19 kohtaan, jossa todetaan, että yhteisöjen virkamiehen ja hänen perheensä erityisen aseman osalta on muistettava, että virkamiehen on henkilöstösääntöjen 20 artiklan nojalla asuttava vakinaisesti siellä, minne hänet on nimitetty. Lisäksi samassa kohdassa todetaan, että vaikka virkamiehet on pöytäkirjan 13 artiklan toisen kohdan nojalla vapautettu maksamasta kansallisia veroja yhteisöjen maksamista palkoista ja palkkioista, hän on verovelvollinen näistä tuloistaan yhteisöille, ja se yhteisön jäsenvaltio, jossa hän asuu, hyötyy tästä välillisesti yhteisöjen jäsenvaltiona.

13. Asiassa 260/86, komissio vastaan Belgia, 24.2.1988 antamassaan tuomiossa [12] yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli erään Belgiassa voimassa olleen lain yhteensopivuutta pöytäkirjan 13 artiklan kanssa. Tämän lain nojalla Belgiassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta saatavasta tulosta kannettiin välitön vero. Verovelvollinen oli kiinteän omaisuuden omistaja, mutta laissa otettiin huomioon vuokralaisen asema, joka saattoi johtaa verokannan alentamiseen. Käytännössä vero vyörytettiin vuokralaisen maksettavaksi. Vuokralaisen asemaan perustuvia veronalennuksia (jotka pienensivät vuokraa, ellei toisin ollut sovittu) ei kuitenkaan voitu soveltaa silloin kun kiinteä omaisuus oli sellaisen vuokralaisen hallinnassa, joka tai jonka puoliso on vapautettu luonnollisten henkilöiden verosta sellaisen kansainvälisen sopimuksen nojalla, joka koskee vuokralaista tai tämän puolisoa (tästä oli kysymys silloin kun vuokralainen tai tämän puoliso oli yhteisöjen virkamies). Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tämä lainsäädäntö oli pöytäkirjan 13 artiklan vastainen, koska artikla estää kaikenlaisen kansallisen verotuksen sen luonteesta tai kantamistavasta riippumatta, jos verotus kohdistuu välittömästi tai välillisesti yhteisöjen virkamiehiin tai sen muuhun henkilöstöön sen vuoksi, että yhteisöt maksavat heille palkkaa, vaikka kyseessä olevaa veroa ei määrätä tämän palkan määrän perusteella. Eli vuokralainen tai tämän puoliso, jolla muutoin olisi ollut oikeus alennukseen, joutuivat sen vuoksi, että heistä jompikumpi oli yhteisöjen virkamies, ylimääräisen taloudellisen rasitteen kohteeksi nimenomaan siksi, että he saivat palkkaa, josta ei kanneta kansallisia veroja.

12 — Kok. 1988, s. 955.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

14. Aluksi on syytä korostaa, että esillä on vaikea kysymys ja tilanne, jossa eri ratkaisuvaihtoehtojen tueksi ja niitä vastaan on esitetty vakavasti otettavia perusteluja. Esimerkkinä mainittakoon, että komissio väitti ensin virallisesti, että Belgiassa voi-

massa oleva laki on pöytäkirjan 13 artiklan vastainen,[13] ja omaksui sitten yhteisöjen tuomioistuimessa käytävässä oikeudenkäynnissä päinvastaisen kannan.

15. Perustavanlaatuinen ongelma on siinä, että Belgian lainsäädännöllä on perustettu verotusmekanismi, jossa yhteisöjen virkamiesten tulot otetaan huomioon tuloveron suuruutta määrättäessä, vaikkei verotus kohdistukaan välittömästi niihin (kaikki asianosaiset ovat tästä yksimielisiä), ja joka näin lisää virkamiesten tai heidän puolisojensa verorasitusta. Onko siis Belgian verojärjestelmällä tällä tavoin perustettu mekanismi, jolla yhteisöjen virkamiesten palkkoja verotetaan välillisesti?

16. On syytä muistaa pöytäkirjan 13 artiklan ratio legis. Aluksi[14] yhteisöjen tuomioistuin sitoi verovapauden yhteisöjen virkamiesten yhdenvertaiseen kohteluun näiden kansalaisuudesta tai kotipaikasta riippumatta ja yhteisöille kuuluvaan toimivaltaan vahvistaa palvelussuhteiden ehdot — taloudelliset ehdot mukaan lukien — virkamiehilleen ja muuhun henkilöstöönsä kuuluville. Asiassa Humblet vastaan Belgian valtio annettu tuomio, jossa tuomioistuin esitti nämä perustelut, annettiin ajankohtana, jolloin yhteisöt eivät vielä kantaneet yhteisöjen virkamiesten palkoista omaa erityistä veroa.

17. Tätä veroa koskevien pöytäkirjan 13 artiklan määräysten täytäntöönpanon jälkeen vapautus kansallisesta verosta sai täyden merkityksensä, koska se ei enää liity ainoastaan edellä mainittuihin kahteen tavoitteeseen, vaan siihen, että virkamiesten palkkoja verotetaan yhden yhdenmukaisen järjestelmän mukaisesti.

18. Tämä päättely käy ilmi täysin yksiselitteisesti edellä mainitussa asiassa Brouerius van Nidek annetussa tuomiossa suoritetusta tarkastelusta, joka koskee pöytäkirjan 13 artiklan ensimmäisen ja toisen kohdan välistä läheistä yhteyttä:

" — — artiklan toista kohtaa ei voida tarkastella erillään ensimmäisestä, jossa määrätään, että — — yhteisöjen virkamiehet ja muu henkilöstö ovat velvollisia maksamaan yhteisöille veroa yhteisöjen heille maksamista palkoista ja palkkioista,

— — *tämän verotuksen vuoksi* toisessa kohdassa palkat ja palkkiot vapautetaan kansallisista veroista, jotta tämän artiklan määräyksillä kokonaisuudessaan voitaisiin

13 — Belgian kuningaskuntaa vastaan on aloitettu tämän kysymyksen osalta yhteisön oikeuden rikkomista koskeva menettely, jossa on annettu väitetiedoksianto. Menettelyn vireilläolo käy ilmi komission Euroopan parlamentille antamista kahdesta vuosikertomuksesta (yhdeksäs ja yhdestoista kertomus), jotka koskevat yhteisön oikeuden soveltamisen valvontaa (EYVL 1992, C 250, s. 1 ja sitä seuraavat sivut, ja EYVL 1994, C 154, s. 1 ja sitä seuraavat sivut ja s. 55). Parlamentissa esitettyyn kysymykseen antamassaan kirjallisessa vastauksessa komissio on todennut ilmoittaneensa Belgian hallitukselle katsovansa, että mainittu laki näyttää olevan pöytäkirjan 13 artiklan toisen kohdan määräysten vastainen, minkä vuoksi kyseinen laki saattaa merkitä yhteisön oikeuden rikkomista (EYVL 1991, C 259, s. 24). Yhteisön oikeuden noudattamisen valvontaa koskevassa kolmannessatoista parlamentille antamassaan kertomuksessa (EYVL 1996, C 303, s. 1 ja sitä seuraavat sivut ja s. 60) komissio toteaa lopuksi luopuneensa menettelyn jatkamisesta, koska Belgian Cour d'arbitrage, jonka käsiteltäväksi oli saatettu kysymys tämän lain perustuslain mukaisuudesta, oli todennut tammikuussa 1994, ettei laki ollut perustuslain vastainen.

14 — Ks. em. asia Humblet v. Belgian valtio, jossa mainitaan ensimmäisen kerran tämä peruste.

taata yhteisöjen virkamiesten ja muun henkilöstön palkkojen ja palkkioiden yhdenmukainen verottaminen *estämällä erityisesti* se, että erilaisten kansallisten verojen kantamisen vuoksi heidän todelliset tulonsa vaihtelisivat heidän kansalaisuutensa tai asuinpaikkansa vuoksi, ja se, ettei *tuloihin kohdistuisi tällaisen kahdenkertaisen verotuksen vuoksi epätavallisen suurta verorasitusta.*" [15]

19. Nämä seikat ovat olennaisia riidanalaisen verovapauden sisällön ymmärtämiseksi. Liian usein unohdetaan se, että yhteisöjen virkamiesten tuloista kannetaan suoraan erillinen progressiivinen vero, [16] joka kartuttaa yhteisöjen varoja ja josta tällä tavoin hyötyvät kaikki jäsenvaltiot. [17] Jäsenvaltioilla on puolestaan velvollisuus olla verottamatta näitä tuloja uudelleen kohdistamalla niihin välittömästi tai välillisesti yhteisön veron kaltaista veroa. Tämä ei tietenkään estä jäsenvaltioita verottamasta yhteisöjen virkamiesten ja heidän perheenjäsentensä muita tuloja, olivatpa ne sitten ansiotuloja tai mitä tahansa muita tuloja.

20. Kyseessä olevan periaatteen ratio legiksen määrittelyn jälkeen voidaan täsmentää periaatteen soveltamisalaa. Vaikka pöytäkirjan 13 artiklan espanjankielisessä versiossa on käytetty ilmaisua, joka merkitsee verosta vapauttamista, verotuksellinen ilmaisu, joka sopisi paremmin kuvaamaan tilannetta, olisi "palkat ja palkkiot eivät ole veronalaista tuloa" (tai "ei sovelleta kansallista verolainsäädäntöä"), koska pöytäkirjan 13 artiklassa tarkoitetaan nimenomaan sitä, että yhteisöjen virkamiesten palkka jää ansiotulojen verotusta sääntelevien kansallisten lakien soveltamisalan ulkopuolelle.

21. Ilmaisujen välisillä eroilla ei ensi näkemältä vaikuta olevan suurta käytännön merkitystä. Ne ovat kuitenkin merkityksellisiä asian kannalta. Belgian hallitus myöntää itse kirjallisissa huomautuksissaan, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö estää sitä "ottamasta huomioon" yhteisöjen maksamia palkkoja. Vastaavasti edellä jo esitetyistä syistä nämä tulot eivät kuulu jäsenvaltioiden verotusvallan piiriin ansiotulojen verotuksen osalta. Nämä valtiot eivät voi tulojen saannin tai määrän perusteella johtaa minkäänlaisia verotuksellisia seurauksia ansiotulojen verotuksessa, jonka osalta näitä tuloja ei itse asiassa ole olemassa. Näin ollen käsite, joka sopii parhaiten tämän verotusmekanismin kuvaamiseen on se, etteivät ansiotulot ole veronalaisia.

22. Edellä esitetyn jälkeen on siis tarkasteltava tässä jo aiemmin kuvattua Belgian verolainsäädäntöä. Voidaan todeta, että

15 — Kursivointi tässä.

16 — Ks. Euroopan yhteisöille suoritettavaan veroon sovellettavien edellytysten ja menettelyn vahvistamisesta 29 päivänä helmikuuta 1968 annettu asetus (ETY, Euratom, EHTY) N:o 260/68 (EYVL L 56, s. 8), sellaisena kuin se on muutetussa muodossaan.

17 — Ks. tältä osin em. asia Frocheri, tuomion 12 kohta.

kaikki asianosaiset ovat yksimielisiä seuraavista seikoista:

a) Aviopuolisovähennys merkitsee veronhuojennusta tai verotuksellista etua niille, joilla siihen on oikeus (Belgian tuloverolain alaiset verovelvolliset) ja joiden verotus kevenee vähennyksen soveltamisen vuoksi.

b) Yhteisöjen virkamiehiin ei sovelleta tätä järjestelmää nimenomaisesti ja ainoastaan siitä syystä, että heidän yhteisöiltä saamansa palkka ylittää 270 000 BEF. Tämä seikka otetaan huomioon kyseisessä Belgian laissa yhteisöjen virkamiesten sulkemiseksi aviopuolisoita koskevan verotuksen ulkopuolelle, eli heidän katsotaan olevan erillisiä tai itsenäisiä verovelvollisia, joihin ei näin ollen voida soveltaa aviopuolisovähennystä.

c) Esillä olevassa asiassa sen perusteella, mitä ennakkoratkaisupyyntöä koskevassa päätöksessä todetaan, "asiassa ei ole kiistetty sitä, että vuoden 1992 tuloverolain 128 §:n 4 momenttia soveltamalla ja ottamalla huomioon E. Massartin verovapaat tulot, päädytään tulokseen, jossa Vander Zwalmenin tuloista kannetaan suurempi vero kuin siinä tapauksessa, ettei verovapaita tuloja otettaisi huomioon."

23. Komissio toteaa, että pöytäkirjan 13 artikla ei estä sitä, että yhteisöjen virkamiehiltä evätään aviopuolisovähennyksen kaltainen verotuksellinen etu tai veronhuojennus silloin kun virkamiehet eivät täytä edun saamiselle asetettuja objektiivisia edellytyksiä. Tämä väite voitaisiin hyväksyä, ellei kyseisessä laissa tarkoitetun vähennyksen epääminen perustuisi nimenomaisesti siihen, että kyseessä on yhteisöjen virkamies, joka saa yhteisöltä palkkaa, jonka määrä ylittää 270 000 BEF.

24. Todellisuudessa Belgian lainsäädännössä luodaan erityinen verovelvollisten (joita tarkoitetaan maininnalla henkilöistä, joiden kansainvälisen sopimuksen nojalla verovapaat ansiotulot ylittävät 270 000 BEF) ad hoc -ryhmä [18] yhteisöjen virkamiehiä tai näihin rinnastettavia henkilöitä varten sillä perusteella, että heidän tulonsa ovat verovapaita. Tällä tavoin lailla muutetaan heidän osaltaan niitä objektiivisia edellytyksiä, joiden täyttymistä tavallisesti vaaditaan aviopuolisovähennykseen oikeutetuilta henkilöiltä.

25. Tämä muutos tehtiin 28.12.1990 annetulla lailla ja se on helppo havaita, kun sitä tarkastellaan yhdessä vuoden 1992 verolain 88 §:n kanssa, jossa aviopuolisovähennyksen soveltamiselle asetetaan kaksi edellytystä: se, että kyseessä ovat aviopuolisot, ja se, etteivät toisen puolison ansiotulot ylitä 30 prosenttia puolisoiden yhteenlasketuista ansiotuloista eikä

18 — Cour d'appel de Bruxelles toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että tällä lailla luodaan erillinen verovelvollisten ryhmä, mikä perustuu siihen, että toinen puolisoista on yhteisöjen virkamies.

270 000 BEF:n suuruiseksi vahvistettua ylärajaa. Koska näitä edellytyksiä "normaalitilanteessa" sovellettaessa ei voida ottaa huomioon sen puolison saamia verovapaita tuloja, joka on yhteisöjen virkamies, Belgian lainsäätäjä muuttaa näiden osalta "objektiivisia edellytyksiä", joihin on jo useita kertoja viitattu, ja päätyy soveltamaan sitä verotuksellista fiktiota, että henkilöitä ei pidetä aviopuolisoina, vaikka he todellisuudessa ovat niitä. Näin lainsäätäjä ratkaisee tätä erityistapausta koskevan ongelman poistamalla sen yleisestä (aviopuolisoiksi katsottujen henkilöiden) ryhmästä ja luomalla fiktiivisen sui generis -ryhmän (avioliitossa olevat henkilöt, jotka eivät ole aviopuolisoita), johon yhteisöjen virkamiehet ja heidän kanssaan samankaltaisessa asemassa olevat henkilöt kuuluvat.

26. Tästä lainsäädännöllisestä rakennelmasta seuraa, että yhteisöjen virkamiehet menettävät mahdollisuuden saada verotuksellisen edun tai veronhuojennuksen, johon heillä muuten olisi oikeus (ja johon heillä on ollut kiistatta oikeus aina vuoden 1990 lainmuutokseen asti) vain siitä syystä, että he saavat palkkansa yhteisöltä.

27. Belgian hallituksen ja komission sekä osittain myös kansallisen tuomioistuimen perusteluilla pyritään esittämään tämä Belgian lakiin tehty muutos ikään kuin se perustuisi yhdenvertaisuusperiaatteeseen. Jos puolisot, jotka ovat verovelvollisia Belgiassa ja joista toisen ansiotulot ylittävät 270 000 BEF, eivät voi saada aviopuolisovähennystä, miksi sitten puolisoiden, joista toinen on yhteisöjen virkamies, jonka yhteisöiltä saamat tulot ylittävät tämän määrän, pitäisi saada kyseinen vähennys?

28. Myönnettäköön, että perustelut vaikuttavat ensinäkemältä houkuttelevilta ja näyttävät myötävaikuttavan tuloveron progressiivisuuden periaatteen soveltamiseen; tämä periaatehan tarkoittaa sitä, että sen, joka ansaitsee enemmän, on maksettava enemmän veroa. Näennäinen yhdenvertaisuus häviää kuitenkin, jos otetaan huomioon seuraava olennainen seikka: aviopuolisot, jotka ovat verovelvollisia Belgiassa ja joista toisen ansiotulot ylittävät 270 000 BEF, eivät ole vielä maksaneet mitään aiempaa välitöntä veroa näistä tuloista. Sitä vastoin silloin kun kyseessä ovat puolisot, joista toinen on yhteisöjen virkamies, tämän ansiotuloista on jo kannettu erillinen yhteisön vero, johon liittyy progressiomekanismi ja joka vastaa luonteeltaan kansallista tuloveroa. Kyseessä on kahdenkertainen verotus saman verotyypin osalta (tulovero), koska kertaalleen jo verotetut tulot otetaan uudelleen huomioon ja niiden perusteella tulojen saajalta evätään verotuksellinen etu, johon hänellä olisi muuten ollut oikeus. Pöytäkirjan 13 artiklalla vapautetaan nämä tulot kansallisista veroista nimenomaan tämän epäedullisen vaikutuksen välttämiseksi.

29. Olennaisesti tästä syystä yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa Humblet vastaan Belgian valtio antamassaan tuomiossa, että mikäli jäsenvaltioiden sallittaisiin ottaa huomioon yhteisöjen virkamiesten palkat muihin tuloihin sovellettavan verokannan perustan laskennassa, erilainen kohtelu johtuisi paitsi

kansallisten verolainsäädäntöjen veroasteikkojen eroista — eli yhteisön toimivaltaan kuulumattomista tekijöistä — myös erilaisten kansallisten lainsäädäntöjen soveltamisesta yhteisön lainsäädännössä tarkoitettuihin tuloihin, joita tässä lainsäädännössä pyritään kohtelemaan samalla tavoin.[19] Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuin totesi tässä asiassa, että pöytäkirjan 11 artiklan b alakohdassa[20] tarkoitettujen palkkojen huomioon ottaminen asianomaisen henkilön muihin tuloihin sovellettavaa verokantaa laskettaessa on perustamissopimuksen vastaista.[21]

30. Toisin sanoen, jos — kuten aina Belgian lain muutokseen asti — aviopuolisovähennystä sovellettiin puolisoihin, joista toinen oli yhteisöjen virkamies, tämä johtui siitä, että hänen yhteisöjen virkamiehenä saamiansa ansiotuloja ei voitu ottaa huomioon pöytäkirjan 13 artiklassa määrätyn kansallista verotusta koskevan vapautuksen mukaisesti. Muutoksella, joka tehtiin kyseiseen Belgian lakiin, jossa pidetään voimassa sen mukaan tuloverovelvollisten henkilöiden osalta sama järjestelmä, yhteisöjen virkamiehiltä evätään vähennysoikeus sen fiktion avulla, jonka mukaan heitä ei tämän veron soveltamisen kannalta pidetä aviopuolisoina. Tällä fiktiolla ei suinkaan yhdenmukaisteta samassa asemassa olevien verovelvollisten verotusjärjestelmää, vaan sen vuoksi syntyy erityinen verovelvollisten ryhmä, johon kuuluvien henkilöiden ainoana yhteisenä ominaisuutena on tulojen saaminen yhteisöltä (tai muuten vastaava asema), ja jolta tämä verotuksellinen etu evätään.

31. Helposti voidaan huomata, että tilanne muistuttaa erittäin paljon sitä tilannetta, joka vallitsi edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Belgia, jossa Belgian lainsäätäjä oli myös

a) luonut erityisen verotuksellisen ryhmän, johon kuului vuokralainen, "joka tai jonka puoliso oli vapautettu henkilöverosta kansainvälisen sopimuksen nojalla", eli käyttämällä ilmaisua, joka vastaa lähes täysin esillä olevassa asiassa käytettyä ilmaisua,

b) poistanut tähän verovelvollisryhmään kuuluvilta määrätyn verotuksellisen edun tai veronhuojennuksen, johon yhteisöjen virkamiehillä oli oikeus vuokralaisina, koska heidän ansiotulojaan ei pidetä verotettavina tuloina pöytäkirjan 13 artiklan mukaisesti.

19 — Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia (Kok. 1960, s. 1160).

20 — Kyseessä oli EHTY:n erioikeuksista ja vapauksista tehty pöytäkirja, joka on mainittu alaviitteessä 10.

21 — Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia (Kok. 1960, s. 1161).

32. Yhteisöjen tuomioistuin vastasi tuomiossa kysymykseen toteamalla, että kansallisista veroista vapaan palkan saaminen yhteisöltä ei saanut aiheuttaa "ylimääräistä taloudellista rasitusta, eli sitä, joka on normaalin verokannan ja alennetun verokannan välisen erotuksen suuruinen — — ". Jos näitä käsitteitä sovelletaan esillä olevaan asiaan ja korvataan verooikeudellinen käsite "verokanta" käsitteellä "veronhuojennus" tai "verotuksellinen etuus", sama päättely soveltuu täysin.

33. Jos yhteisöjen virkamiehilleen maksamat palkat, joista kannetaan vero jo tulon lähteellä, saattavat vaikuttaa epäedullisesti (joko verokantojen korottamisen vuoksi tai vähennysoikeuden poistamisen vuoksi) sen veron määrään, joka asianomaisten tai heidän puolisoidensa on maksettava muiden tulojensa perusteella, pöytäkirjan 13 artiklan tehokas vaikutus vaarantuisi selvästi. Jos tämä mahdollisuus hyväksyttäisiin, mikään ei estäisi sitä, että vähitellen säädettäisiin lakeja, jotka koskevat erityisesti kansainvälisen sopimuksen perusteella verovapaita tuloja, ad hoc -verojärjestelmän luomiseksi näiden tulojen saajille, mikä merkitsisi lopulta sitä, että heille koituva lopullinen (kansallinen) verorasitus rinnastettaisiin verorasitukseen, joka koituu muille (kansallisen verotuksen alaisille) verovelvollisille. Näistä tuloista kannettavat kansalliset verot, jotka avoimesti kielletään pöytäkirjan 13 artiklassa, voitaisiin kiertoteitse kantaa kunkin jäsenvaltion tällä tavoin antamien erityisten lainsäännösten perusteella.

34. Koska esillä olevassa asiassa kyse on mahdollisesta yhteisön oikeuden rikkomisesta, ei ole tarpeen tarkastella niitä yhteiskunnallisia, taloudellisia tai kulttuurisia syitä,[22] joiden vuoksi aviopuolisovähennys on päätetty jättää myöntämättä puolisoille, joista toinen on yhteisöjen virkamies. Belgian viranomaiset ovat kirjelmissään ja väitteissään jatkuvasti vedonneet siihen, että näitä syitä on pidettävä ratkaisevina, täsmentämättä kuitenkaan niiden luonnetta, ulottuvuutta tai sisältöä.

35. Asiassa 2/95, 12.1.1995 antamassaan tuomiossa[23] Belgian Cour d'arbitrage tarkastelee riidanalaisen säännöksen yhteensopivuutta Belgian perustuslain 10 ja 11 artiklan kanssa ja muun muassa edellä mainittuja taloudellisia ja yhteiskunnallisia syitä onnistumatta kuitenkaan selvittämään tätä kysymystä.[24] Kyseessä on tuomioistuimen päätös, jolla ratkaistiin kysymys, joka on samankaltainen kuin nyt esillä olevassa asiassa. Valittaja L. Micha vetosi perusteettomaan syrjintään, jonka kohteeksi kansainvälisen toimielimen virkamiesten kanssa avioliitossa olevat verovelvolliset joutuivat kyseisen säännöksen perusteella. Micha esitti myös, etteivät Belgian viranomaiset olleet kyenneet täs-

22 — Belgian viranomaisten mukaan järjestelmällä pyritään tukemaan perhettä ja lapsia ja lisäämään kotityön arvostusta.

23 — Moniteur belge, 3.3.1995, s. 4862.

24 — Asiassa oli esitetty, että eräistä verosäännöksistä ja muista säännöksistä 28.12.1990 annetun lain 21 § olisi perustuslain 10 ja 11 artiklan vastainen sen vuoksi, että lailla verovelvolliset asetettiin eriarvoiseen asemaan perusteettomalla ja kohtuuttomalla tavalla.

mällisesti tekemään selkoa syistä, joihin syrjintä perustuu. Viranomaisten vastausta ei missään tapauksessa voida pitää vakuuttavana. Conseil des ministres toteaa esimerkiksi seuraavaa: "Ei voida väittää, että vuonna 1998 lainsäätäjä olisi halunnut myöntää aviopuolisovähennyksen Michan kaltaisissa tapauksissa. Ja vaikka näin olisi ollutkin, mikään ei estä sitä, että lainsäätäjä saatuaan perusteellisempia tietoja tulee näiden perusteella päinvastaiseen tulokseen." [25]

Esitetty perustelu ei ole millään tavoin tyydyttävä. Belgian viranomaiset eivät esitä mitään pätevää syytä, jonka vuoksi näin olennaista lain muutosta voitaisiin pitää perusteltuna, eivätkä ne täsmennä niitä myöhemmin saamiaan tietoja, jotka ovat johtaneet uuteen päätökseen, joka on päinvastainen suhteessa edelliseen. Selitysten hämäryys synnyttää epäilyjä viranomaisten todellisista aikomuksista, kun ne ovat aloittaneet tässä asiassa käsiteltävänä olevan verouudistuksen. Epäilyt vahvistuvat entisestään, jos kyseessä olevaa lainsäädäntötointa tarkastellaan ajallisessa perspektiivissä suhteessa edellä mainituissa asioissa Humblet vastaan Belgian valtio, Forcheri ja komissio vastaan Belgia annettuihin tuomioihin, joista käyvät ilmi Belgian kuningaskunnan yritykset lisätä Euroopan yhteisöjen virkamiesten verorasitusta yhteisön oikeudessa näille tunnustettujen erioikeuksien ja vapauksien vastaisesti.

25 — Edellä alaviitteessä 23 mainittu asia, 12.1.1995 annetun tuomion A.3 kohta.

36. Näin ollen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen olisi mielestäni vastattava, että pöytäkirjan 13 artiklan, jossa määrätään, ettei yhteisöjen virkamiehille ja muulle henkilöstölle maksetuista palkoista ja palkkioista makseta kansallisia veroja, vastainen on sellainen kansallinen laki, jossa veronhuojennus tai verotuksellinen etu evätään yhteisöjen virkamieheltä tai muuhun henkilöstöön kuuluvalta ainoastaan sen vuoksi, että hän saa tällaisia tuloja tai että hän saa näitä tuloja tietyn määrän. Tätä tulkintaa voidaan soveltaa verolakiin, jossa saman tavoitteen saavuttamiseksi puolisoita, joista toinen saa tämän tyyppisiä tuloja, pidetään erillisinä verovelvollisina eikä toistensa puolisoina.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

37. Cour d'appel de Bruxellesin toisessa kysymyksessä pyritään liittämään toisiinsa kaksi verotuksellista tekijää mahdollisen kompensaation löytämiseksi, eli voiko veron lopullisen määrän aleneminen, joka johtuu siitä, että puolisoiden tuloja ei lasketa yhteen ja ettei niihin näin sovelleta korkeampaa verokantaa veron progressiivisuuden vuoksi, kompensoida aviopuolisovähennysoikeuden poistamisen yhteisö-

jen virkamiehiltä, joita pidetään lain vuoksi erillisinä verovelvollisina.

38. Tässä päättelyssä on perustavanlaatuinen puute: yksittäisen verovelvollisen henkilökohtaista tilannetta ei oteta huomioon tämän veronalaisten tulojen luonteen osalta. Veronalaisista tuloista, niiden lakiin perustuvasta yhdenmukaisesta tai eriarvoisesta kohtelusta sekä kunkin yksittäistapauksen erityispiirteistä riippuen erillisverotus voi olla tietyn pariskunnan kannalta enemmän tai vähemmän edullinen. On mahdollista, että "verosäästö", joka johtuu puolisoiden tulojen käsittelemisestä erillään ja tästä aiheutuvasta verokannan progression lieventymisestä, ylittää joissakin tapauksissa aviopuolisovähennyksestä saatavan edun, mutta näin ei välttämättä ole aina. On selvää, ettei valittajien osalta näin ole käynyt, kuten ennakkoratkaisupyynnössä todetaan.

39. Ratkaisevaa on kuitenkin se, että aviopuolisovähennyksen kaltaisen verotuksellisen edun epääminen yhteisöjen virkamiehiltä heidän verovapaiden tulojensa vuoksi on pöytäkirjan 13 artiklan vastaista.

40. Edellä esitetyn perusteella, ja koska alalla ei ole olemassa "de minimis" -sääntöjä — kyseessä on yhteisön primäärioikeuden loukkaus —, edun menetyksen mahdollinen kompensointi muilla teoreettisilla verosäästöillä, jotka perustuvat erillisverotukseen, ei riitä poistamaan pöytäkirjan 13 artiklan ja kansallisen verolain välistä ristiriitaa. Näin todetaan myös asiassa 270/83, komissio vastaan Ranska, 28.1.1986 annetussa tuomiossa.[26] Tässä asiassa annettua tuomiota voitaisiin analogisesti soveltaa esillä olevassa asiassa,[27] vaikka siinä tarkasteltiinkin yritysverotukseen liittyviä kysymyksiä.

41. Yhteisön oikeuden ja kyseessä olevan verolain väliseen ristiriitaan ei siis mielestäni vaikuta se, että puolisoiden erillisverotus, josta tässä laissa säädetään, voi joissain tapauksissa merkitä veron lopullisen määrän alenemista.

26 — Kok. 1986, s. 273.

27 — Yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomion 21 kohdassa seuraavaa: "Päinvastoin kuin Ranskan hallitus on väittänyt, erilaista kohtelua ei voida myöskään perustella sellaisilla mahdollisilla eduilla, joita sivuliikkeet ja kauppaedustajan liikkeet nauttivat yhtiöihin verrattuna ja jotka Ranskan hallituksen mukaan kompensoivat ne epäedulliset vaikutukset, joita seuraa yhtiöveron hyvityksen epäämisestä. Vaikka oletettaisiinkin, että tällaisia etuja on, ei niillä kuitenkaan voitaisi perustella 52 artiklassa asetetun — — velvoitteen loukkaamista — — ".

Ratkaisuehdotus

42. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Cour d'appel de Bruxellesin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 13 artikla, jossa määrätään yhteisöjen virkamiehilleen ja muuhun henkilöstöönsä kuuluville maksamien palkkojen ja palkkioiden vapauttamisesta kansallisista veroista, estää sen, että kansallisessa laissa näiltä virkamiehiltä tai muuhun henkilöstöön kuuluvilta tai heidän puolisoiltaan evätään veronhuojennus tai verotuksellinen etu vain siitä syystä, että he saavat tällaisia tuloja tai että he saavat niitä tietyn määrän. Tätä tulkintaa voidaan soveltaa verolakiin, jonka mukaan saman tavoitteen toteuttamiseksi puolisoita, joista toinen saa tämän tyyppisiä tuloja, pidetään erillisinä verovelvollisina eikä toistensa puolisoina. Yhteisön oikeuden ja tällaisen säännöksen väliseen ristiriitaan ei vaikuta se, että puolisoiden erillisverotus saattaa joissain tapauksissa merkitä veron lopullisen määrän alenemista.