



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

24 päivänä lokakuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Työntekijöiden vapaa liikkuvuus – Yhdenvertainen kohtelu – Tulovero – Kansallinen lainsäädäntö – Vammaisille henkilöille myönnettävien korvausten verovapaus – Toisesta jäsenvaltiosta saadut korvaukset eivät kuulu verovapauden alaan – Erilainen kohtelu

Asiassa C-35/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunal de première instance de Liège (Liègen alioikeus, Belgia) on esittänyt 7.1.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.1.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

BU

vastaa

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. S. Rossi sekä tuomarit M. J. Malenovský ja F. Biltgen (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- BU, edustajanaan M. Levaux, avocat,
 - Belgian hallitus, asiamiehinään P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja B.-R. Killmann,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 45 ja SEUT 56 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa vastakkain ovat BU ja Belgian valtio ja jossa on kyse sellaisten korvausten verottamisesta, joita BU on saanut Alankomaista.

Sovellettavat oikeussäännöt

- 3 Vuoden 1992 tuloverolain (code des impôts sur les revenus 1992), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, 38 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Verosta vapautetaan:

--

4° vammaisille sovellettavan lainsäädännön mukaisesti myönnettävät avustukset, jotka valtiokonttori maksaa.”

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

- 4 Yhdysvalloissa syntynyt pääasian kantaja on asunut Belgiassa vuodesta 1973, ja hän on saanut Belgian kansalaisuuden vuonna 2009.
- 5 Vuonna 1996 hän joutui Belgiassa onnettomuuteen työmatkallaan Limburgiin, Alankomaihin. Onnettomuus johti työkyvyttömyyteen, jonka johdosta hänet irtisanottiin vuonna 2000.
- 6 Koska pääasian kantaja työskenteli onnettomuuden tapahtumishetkellä Alankomaissa, hän kuuluu Alankomainen sosiaaliturvan piiriin ja hänelle on onnettomuudesta alkaen maksettu korvauksia työkyvyttömyysvakuutuksesta annetun lain (Wet arbeidsongeschiktheid (WAO), jäljempänä WAO-korvaukset) nojalla ja julkisen sektorin työntekijöiden eläkerahastosta (Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds (ABP), joka vastaa vanhuuseläkkeistä, perhe-eläkkeistä ja työkyvyttömyyseläkkeistä; jäljempänä ABP-korvaukset).
- 7 Belgian verohallinto lähetti 23.8.2016 päivämällään kirjeellä pääasian kantajalle ilmoituksen luonnollisten henkilöiden tuloveroilmoituksen oikaisusta verotusvuodelta 2014. Ilmoituksen mukaan mainittuja korvauksia on pidettävä eläkkeinä ja niistä on täällä perusteella maksettava vero Belgiaan.
- 8 Pääasian kantaja teki 16.12.2016 päivämällään kirjeellä tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen verohallinnolle väittäen, että mainitut korvaukset olivat Belgiassa verosta vapautettuja, koska WAO-korvaukset eivät hänen mukaansa olleet eläkkeitä vaan vammaisille henkilöille tarkoitettuja korvauksia ja ABP-korvaukset olivat vastaavasti vammaisuuden perusteella maksettavia eläkkeitä.
- 9 Vaikka pääasian kantaja on sittemmin myöntänyt ABP-korvausten verollisuuden Belgiassa, hän on kiistänyt Belgian verohallinnon niistä tekemän luonnehdinnan ja pysynyt kannassaan, jonka mukaan WAO-korvauksista ei ole maksettava veroa Belgiaan.
- 10 Belgian verohallinto hylkäsi 14.6.2017 antamallaan päätöksellä pääasian kantajan oikaisuvaatimuksen sillä perusteella, että hän ei ollut esittänyt näyttöä vammastaan eikä siitä, että Alankomaista saadut WAO-korvaukset olivat vammaisille henkilöille myönnettäviä avustuksia. Belgian verohallinto pysytti näin päätöksensä luokitella kyseiset korvaukset työkyvyttömyyskorvauksiksi, jotka kuuluvat Belgiassa verotettavia eläkkeitä koskevien säännösten alaan.

- 11 Pääasian kantaja riitautti Belgian verohallinnon päätöksen Tribunal de première instance de Liège:ssä (Liègen alioikeus, Belgia).
- 12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että pääasiassa on kyse siitä, voidaanko pääasian kantajan Alankomaista saamia WAO-korvauksia verottaa Belgiassa.
- 13 Se toteaa, että pääasian kantajan toimittamien asiakirjojen mukaan kyseisten korvausten tarkoituksena on kompensoida vammaan perustuvaa ansionmenetystä, koska ne määräytyvät sen palkan, jota pääasian kantajalle maksettiin ennen onnettomuutta, ja sen palkan välisen erotuksen mukaan, jota hän voi saada, kun otetaan huomioon hänen nykyinen työkykynsä.
- 14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että WAO-korvauksilla pyritään kannustamaan vammasta kärsiviä henkilöitä työskentelemään jäljellä olevan työkykynsä mukaisesti niin, että heille maksetaan korvausta, jonka tarkoituksena on kompensoida työkyvyn alenemisesta aiheutunutta ansionmenetystä. Pääasian kantajalle maksettua WAO-korvauksia on siis pidettävä vammaisille henkilöille tarkoitettuna korvauksena eikä eläkkeenä.
- 15 Se viittaa siihen, että pääasiassa kyseessä olevassa Belgian lainsäädännössä säädetään vammaisille henkilöille myönnettyjen korvausten verovapaudesta, jota sovelletaan ainoastaan silloin, kun tällaiset korvaukset maksetaan valtion varoista, minkä vuoksi pääasian kantajalle ei voida myöntää verovapautusta hänelle maksettujen WAO-korvausten osalta, vaikka niitä on pidettävä vammaisille henkilöille tarkoitettuina korvauksina.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka pääasian kantaja olisi Belgian hallituksen esittämällä tavalla hakenut Belgiassa vammaisille myönnettäviä korvauksia – mitä hän ei ole tehnyt –, jolloin hänelle olisi myönnetty verovapaus, hänellä ei olisi todellisuuudessa ollut intressiä tähän, koska hän saa jo tällaisia korvauksia Alankomaista. Ei myöskään ole varmaa, että hän olisi voinut saada tällaisen korvauksen Belgiasta.
- 17 Mainittu tuomioistuin katsoo tämän perusteella, että kyseessä oleva Belgian lainsäädäntö saattaa rajoittaa työntekijöiden vapaata liikkuvuutta siksi, että se johtaa Belgiassa asuville myönnettävien, vammaisille henkilöille tarkoitettujen korvausten erilaiseen kohteluun sen mukaan, maksaako korvaukset Belgian valtio vai jokin muu jäsenvaltio.
- 18 Tribunal de première instance de Liège on näin ollen päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [vuoden 1992 tuloverolain, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä] 38 §:n 1 momentin 4 kohta SEUT 45 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen (työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaate) ja SEUT 56 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen (palvelujen tarjoamisen vapauden periaate) vastainen siksi, että sen mukaan vammaisavustukset vapautetaan verosta vain, jos ne maksaa Belgian valtiokonttori eli Belgian valtio Belgian lainsäädännön nojalla, jolloin Belgiassa asuvia veronmaksajia kohdellaan syrjivästi eri tavalla sen mukaan, saavatko he Belgian valtion maksamia vammaisavustuksia, jotka on vapautettu verosta, vai sellaisia jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion maksamia avustuksia, jotka on tarkoitettu korvaamaan vammasta aiheutuva ansionmenetys ja joita ei ole vapautettu verosta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 19 Aluksi on tuotava esiin se, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitannut kysymyksessään sekä SEUT 45 artiklassa vahvistettuun työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen että SEUT 56 artiklassa vahvistettuun palvelujen tarjoamisen vapauteen.

- 20 On kuitenkin niin, että silloin kun kansallinen toimenpide vaikuttaa sekä työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen että palvelujen tarjoamisen vapauteen, unionin tuomioistuin tutkii toimenpidettä pääsääntöisesti vain suhteessa yhteen näistä perusvapauksista, jos toinen näistä perusvapauksista on kyseisissä olosuhteissa täysin toissijainen ensimmäiseen perusvapauteen nähden ja voidaan liittää siihen (ks. vastaavasti tuomio 14.10.2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 21 Käsiteltävässä asiassa on todettava, ettei ennakkoratkaisupyynnöstä eikä unionin tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta käy ilmi seikkoja, jotka osoittaisivat, että palvelujen vapaalla liikkuvuudella olisi merkitystä pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa.
- 22 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy sen sijaan selvästi ilmi, että pääasian kantaja kuuluu SEUT 45 artiklan soveltamisalaan, koska hän on käyttänyt oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja työskennellyt useiden vuosien ajan muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan.
- 23 Kuten vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, unionin jäsenvaltioiden kansalaiset, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja tehneet työtä jossakin muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan, kuuluvat näet asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta SEUT 45 artiklan soveltamisalaan (tuomio 14.3.2019, Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 24 Tästä seuraa, että pääasiassa vallitsevissa olosuhteissa, ja kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimelle toimitetut tiedot, ennakkoratkaisukysymystä on tarkasteltava työntekijöiden vapaan liikkuvuuden kannalta.
- 25 Tässä yhteydessä on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys koskee asiallisesti sitä, onko SEUT 45 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään, että vammaisille henkilöille tarkoitettuihin korvauksiin sovellettavan verovapautuksen edellytyksenä on, että nämä korvaukset maksaa jokin asianomaisen jäsenvaltion elin, ja jolla verovapautuksen ulkopuolelle siis suljetaan luonteeltaan samanlaiset, jonkin muun jäsenvaltion maksamat korvaukset.

Tutkittavaksi ottaminen

- 26 Belgian hallitus väittää, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössään tosiseikoista tekemä arvio, jonka mukaan pääasian kantajalle maksettuja WAO-korvauksia on pidettävä luonteeltaan samanlaisina vammaisille henkilöille tarkoitettuina korvauksina kuin avustukset, jotka Belgiassa myönnetään vammaisille henkilöille ja jotka vapautetaan Belgian lainsäädännön mukaan verosta, on virheellinen.
- 27 Belgian hallitus pyrkii tällä väitteellään asettamaan kyseenalaiseksi lähtökohdan, johon nyt tarkasteltava ennakkoratkaisupyynnön perustuu, ja näin sen tutkittavaksi ottamisen edellytykset.
- 28 Viitattakoon tämän osalta vain siihen, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, yksinomaan kansallinen tuomioistuin on toimivaltainen määrittämään pääasian tosiseikat ja arvioimaan niitä. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin voi lausua yksinomaan unionin oikeuden tulkinnasta tai pätevydestä kansallisen tuomioistuimen kuvaaman tosiasiallisen ja oikeudellisen tilanteen valossa, jotta se voisi antaa kansalliselle tuomioistuimelle asian ratkaisemisen kannalta hyödyllisiä ohjeita (tuomio 20.12.2017, Schweppe, C-291/16, EU:C:2017:990, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 29 Olettamana on näet, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Tätä olettamaa ei voida kumota pelkästään sillä, että yksi pääasian asianosaisista riitauttaa tietyt tosiseikat, joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä ja joista mainitun pääasian kohteen määrittäminen riippuu (ks. vastaavasti tuomio 14.4.2016, Polkomtel, C-397/14, EU:C:2016:256, 37 ja 38 kohta).
- 30 Koska unionin tuomioistuin ei voi kyseenalaistaa niitä tosiseikoista tehtyjä arviointeja, joihin nyt tarkasteltava ennakkoratkaisupyyntö perustuu, eli tässä tapauksessa pääasian kantajan Alankomaista saamien etuuksien luonnetta, ennakkoratkaisukysymykseen annettavassa vastauksessa on katsottava, että pääasian kantajalle maksettuja WAO-korvauksia on pidettävä luonteeltaan samankaltaisina vammaisille henkilöille tarkoitettuina korvauksina kuin avustukset, jotka Belgiassa myönnetään vammaisille henkilöille ja jotka vapautetaan Belgian lainsäädännön nojalla verosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarvittaessa tarkistettava.

Asiakysymys

SEUT 45 artiklan rajoittaminen

- 31 Aluksi on mainittava siitä, että vaikka välitön verotus kuuluu vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden toimivaltaan, näiden on kuitenkin toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta (ks. vastaavasti tuomio 23.1.2014, komissio v. Belgia, C-296/12, EU:C:2014:24, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Vaikka jäsenvaltiot siis voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vapaasti vahvistaa liittymätekijät verotusvallan jakamiseksi, verotusvallan jako ei kuitenkaan anna niille mahdollisuutta soveltaa toimenpiteitä, jotka olisivat ristiriidassa liikkumisvapauksien kanssa, sellaisina kuin ne on EUT-sopimuksessa vahvistettu. Jäsenvaltiot ovat näet näin jaettua verotusvaltaa käyttäessään velvollisia noudattamaan unionin sääntöjä (ks. vastaavasti tuomio 14.3.2019, Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Käsiteltävässä tapauksessa on tuotava esiin se, että pääasiassa kyseessä olevassa Belgian lainsäädännössä säädetään nimenomaisesti siitä, että vain Belgian valtiokonttorin maksamat vammaisille henkilöille tarkoitetut korvaukset vapautetaan verosta. Tässä lainsäädännössä suljetaan siis verovapauden ulkopuolelle sellaiset vammaisille henkilöille tarkoitetut korvaukset, jotka maksaa jokin muu jäsenvaltio kuin Belgian valtio.
- 33 Pääasiassa kyseessä olevan Belgian lainsäädännön perusteella Belgiassa asuvia henkilöitä kohdellaan näin eri tavoin sen mukaan, mistä heidän tulonsa ovat peräisin, mikä on omiaan rajoittamaan heidän oikeuttaan SEUT 45 artiklassa vahvistettuun työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen.
- 34 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että SEUT 45 artikla on esteenä lainsäädännölle, jonka perusteella kohdellaan verotuksellisesti eri tavoin aviopuolisoita, jotka ovat unionin kansalaisia ja asuvat Belgian alueella, heidän tulojensa alkuperän mukaan, mikä on omiaan tekemään näiden perussopimuksessa taattujen vapauksien, kuten SEUT 45 artiklassa vahvistetun työntekijöiden vapaan liikkuvuuden, käyttämisestä heidän kannaltaan vähemmän houkuttelevaa (tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 51 ja 52 kohta sekä tuomio 14.3.2019, Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, 43 kohta ja tuomiolauselma).
- 35 Pääasiassa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä on näin ollen pidettävä työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksena, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 45 artiklassa.

Rajoituksen mahdollinen oikeuttaminen

- 36 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpide, joka saattaa rajoittaa SEUT 45 artiklassa taattua työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sillä tavoitellaan perussopimuksen mukaista hyväksyttävää tavoitetta ja jos sitä voidaan pitää oikeutettuna yleiseen etuun liittyvistä pakottavista syistä. Tällaisessa tapauksessa toimenpiteen soveltamisella on myös voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 14.3.2019, Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole käsiteltävässä tapauksessa tuonut esiin oikeuttamisperusteita, ja Belgian hallitus on unionin tuomioistuimessa toimitetussa menettelyssä vain kyseenalaistanut pääasian kantajan Alankomaista saamien etuuksien luonteen muihin oikeuttamisperusteisiin vetoamatta.
- 38 Unionin tuomioistuimen on näin ollen todettava, ettei oikeuttamisperusteita ole, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.
- 39 Esitettyyn kysymykseen on edellä esitetyt näkökohdat huomioon ottaen vastattava, että SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään – tähän oikeuttamisperusteita liittämättä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava –, että vammaisille henkilöille tarkoitettuihin korvauksiin sovellettavan verovapautuksen edellytyksenä on, että nämä korvaukset maksaa jokin asianomaisen jäsenvaltion elin, ja jolla verovapautuksen ulkopuolelle siis suljetaan luonteeltaan samanlaiset, jonkin muun jäsenvaltion maksamat korvaukset, vaikka korvausten saaja asuu asianomaisessa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

- 40 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään – tähän oikeuttamisperusteita liittämättä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava –, että vammaisille henkilöille tarkoitettuihin korvauksiin sovellettavan verovapautuksen edellytyksenä on, että nämä korvaukset maksaa jokin asianomaisen jäsenvaltion elin, ja jolla verovapautuksen ulkopuolelle siis suljetaan luonteeltaan samanlaiset, jonkin muun jäsenvaltion maksamat korvaukset, vaikka korvausten saaja asuu asianomaisessa jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset