

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

24 päivänä helmikuuta 2015 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Työntekijöiden vapaa liikkuvuus – SEUT 45 artikla – Ulkomailla asuvien työntekijöiden välinen yhdenvertainen kohtelu – Työnantajan maksamien korvausten verovapautuksesta muodostuva veroetu – Arvion perusteella myönnetty etu – Muusta jäsenvaltiosta kuin työpaikan jäsenvaltiosta tulevat työntekijät – Edellytys asumisesta tietyllä etäisyydellä työpaikan jäsenvaltion rajalta

Asiassa C-512/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 9.8.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.9.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

C. G. Sopora

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, varapresidentti K. Lenaerts, jaostojen puheenjohtajat A. Tizzano, L. Bay Larsen ja T. von Danwitz sekä tuomarit A. Rosas, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 2.9.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– C. G. Sopora, edustajinaan belastingadviseur P. Kavelaars, belastingadviseur J. Schaap ja belastingadviseur J. Korving,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään M. de Ree ja M. Bulterman,

– Euroopan komissio, asiamiehinnään W. Roels ja J. Enegren,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.11.2014 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee työntekijöiden vapaata liikkuvuutta Euroopan unionissa koskevien sääntöjen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on C. G. Sopora ja vastapuolena Staatssecretaris van Financiën (veroasiain valtiosihteeri) ja jossa on kyse valittajan työntekoon Alankomaissa liittyvän kulukorvausten arvioperusteisen verovapautuksen saamista koskevan vaatimuksen hylkäämisestä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Veronalaiseen palkkaan kuuluvat vuoden 1964 palkkaverolain (Wet op de loonbelasting 1964, sellaisena kuin se on vuoden 2012 version mukaan; jäljempänä palkkaverolaki) 31 §:n 1 momentin mukaan tietyt työntekijälle maksetut kulukorvaukset.

4 Kulukorvaukset voidaan palkkaverolain 31a §:n 2 momentin e kohdan nojalla kuitenkin vapauttaa tästä verosta, jos ne on myönnetty sellaisten lisäkulujen korvaamiseksi, joita kutsutaan ulkomaankuluiksi ja joita työntekijälle aiheutuu siitä, että hän oleskelee lähtövaltionsa ulkopuolella ajanjakson, joka ei ylitä kahdeksaa vuotta.

5 Vuoden 1964 palkkaverolain täytäntöönpanosta 17.5.1965 annetussa asetuksessa, sellaisena kuin se on muutettuna 23.12.2010 annetulla asetuksella, tarkennetaan tämän lain soveltamisedellytyksiä 1.1.2012 alkaen. Siinä säädetään verovapautuksesta ”maahan tulleeille työntekijöille”, joilla tarkoitetaan lain 10e §:n 2 momentin b kohdassa olevan määritelmän mukaan

”toisesta valtiosta työhön otettuja työntekijöitä – —:

1° joilla on erityisosaamista, jota ei ole tai jota on vain vähän Alankomaiden työmarkkinoilla, ja

2° jotka ovat asuneet yli kaksi kolmasosaa heidän Alankomaissa työskentelyn alkamista edeltävästä 24 kuukauden ajanjaksosta yli 150 kilometrin etäisyydellä Alankomaiden rajalta, lukuun ottamatta Alankomaiden aluemerta ja yksinomaisten talousvyöhykkeen perustamista koskevan lain 1 §:ssä tarkoitettua kuningaskunnan yksinomaista talousvyöhykettä.”

6 Unionin tuomioistuimella olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että maahan tulleen työntekijän ja työnantajan yhteisestä hakemuksesta kyseiset ulkomaankulut varten myönnetty kulukorvaukset vapautetaan verosta 30 prosentin määrään asti veron perusteesta eikä työntekijän tarvitse todistaa yksittäisiä kuluja (jäljempänä arvioperusteinen järjestelmä). Veron peruste muodostuu olennaisesti työstä saatavasta palkasta ja ulkomaankulujen korvauksesta. On lisäksi aina mahdollista esittää näyttöä aiheutuneista suuremmista kuluista ja saada näitä kuluja vastaavan kulukorvauksen suuruinen verovapautus. Lisäksi toisesta jäsenvaltiosta työhön otettu työntekijä, joka ei täytä ehtoa asumisesta yli 150 kilometrin etäisyydellä Alankomaiden rajalta, voi myös laillisesti saada aiheutuneita ulkomaankuluja, joista hän voi esittää todisteet, vastaavan kulukorvauksen suuruisen verovapautuksen.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Sopora työskenteli Saksaan sijoittuneen työnantajansa konserniyhtiössä Alankomaissa 1.2.2012–31.12.2012. Alankomaissa työskentelyä edeltäneen 24 kuukauden jakson aikana Sopora asui Saksassa alle 150 kilometrin etäisyydellä Alankomaiden rajalta. Hän säilytti kotinsa Saksassa ja vuokrasi Alankomaissa asunnon asuakseen siellä osan viikosta.

8 Sopora ja hänen työnantajansa pyysivät toimivaltaista viranomaista soveltamaan arvioperusteista järjestelmää.

9 Tämä viranomainen katsoi 11.4.2012 tekemässään päätöksessä, joka vahvistettiin Soporan oikaisuvaatimuksen johdosta, ettei viimeksi mainittu täyttänyt edellytystä, jonka mukaan hänen

olisi pitänyt asua yli kaksi kolmannelta hänen Alankomaissa työskentelyn alkamista edeltäneestä 24 kuukauden jaksosta yli 150 kilometrin etäisyydellä Alankomaiden rajalta.

10 Sopora nosti tästä päätöksestä kanteen Rechtbank te Bredassa (Bredan alioikeus). Viimeksi mainittu hylkäsi mainitun kanteen katsottuaan erityisesti, että edellytys, jonka mukaan työntekijän on asuttava tällaisella etäisyydellä Alankomaiden rajalta, ei ole unionin oikeuden vastainen.

11 Sopora teki Rechtbank te Bredan tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin (ylimmän oikeusasteen tuomioistuin).

12 Tämä tuomioistuin kysyy ennakkoratkaisupyyntössään, onko arvioperusteinen järjestelmä unionin oikeuden mukainen.

13 Se toteaa aluksi, että Alankomaiden lainsäätäjä oli katsonut, että Alankomaihin muista jäsenvaltioista tulevien työntekijöiden elinkustannukset ovat yleensä suuremmat kuin Alankomaihin vakinaisesti sijoittuneiden työntekijöiden. Välttääkseen kiistat näiden kulujen suuruudesta mainittu lainsäätäjä oli alun perin tarkoittanut, että arvioperusteista järjestelmää sovellettaisiin Alankomaihin tulevien työntekijöiden eduksi joka tapauksessa ja ilman erityistä näyttöä.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkentaa tämän jälkeen ne syyt, joiden vuoksi säädettiin 1.1.2012 alkaen sovellettavasta yli 150 kilometrin etäisyyttä koskevasta kriteeristä.

15 Se toteaa, että arvioperusteista järjestelmää oli käytetty laajemmin kuin sitä hyväksyttäessä oli suunniteltu ja että siitä seurasi kilpailun vääristyminen raja-alueella Alankomaissa asuvien työntekijöiden vahingoksi. Tähän jäsenvaltioon sijoittuneet työnantajat turvautuivat yhä enemmän sen ulkopuolella asuviin työntekijöihin, joille ne pystyivät arvioperusteisen järjestelmän soveltamisen vuoksi maksamaan pienempää palkkaa ja samalla varmistamaan heille kuitenkin korkeamman nettopalkkion samasta työstä. Kansallinen lainsäätäjä halusi korjata tämän tilanteen poistamalla arvioperusteisen järjestelmän edut työntekijöiltä, joiden ulkomaankulut voitiin olettaa vähäisiksi tai olemattomiksi sen vuoksi, että he pystyivät matkustamaan päivittäin asunnoltaan työpaikalle ja takaisin. Näin ollen lainsäätäjä otti käyttöön kriteerin, joka perustuu lähtöjäsenvaltiossa sijaitsevan työntekijän asunnon ja Alankomaiden rajan väliseen 150 kilometrin etäisyyteen linnuntietä mitattuna. Mainittu lainsäätäjä katsoi, ettei työntekijä voi tällaisen etäisyyden ylittyessä matkustaa päivittäin työpaikalle ja takaisin.

16 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kansallinen lainsäätäjä on todennut, että lähtöjäsenvaltiossa alle 150 kilometrin etäisyydellä Alankomaiden rajalta asuvien työntekijöiden osalta todellinen etäisyys työpaikalle voi vaihdella huomattavasti. Se kuitenkin katsoi, että Alankomaissa sijaitsevan työpaikan ja työntekijän lähtöjäsenvaltiossa sijaitsevan asuinpaikan, jossa hän asui ennen työskentelyään Alankomaissa, välisen todellisen etäisyyden huomioon ottaminen aiheuttaisi täytöntöönpanovaikeuksia verohallinnossa.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lopuksi, aiheuttaako kyseinen etäisyyskriteeri toisiaan vastaavien tilanteiden erottelun, ja jos se muodostaa esteen työntekijöiden vapaalle liikkuvuudelle, voidaanko se oikeuttaa.

18 Näissä olosuhteissa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kyse – oikeuttamista vaativasta – epäsuoran eron tekemisestä kansalaisuuden perusteella tai työntekijöiden vapaan liikkuvuuden esteestä, jos jäsenvaltion lainsäädännössä sallitaan ulkomaankulujen verovapaa korvaus maahan tulleeille työntekijöille, jos sellaiselle

työntekijälle, joka ennen työskentelyä kyseisessä jäsenvaltiossa asui ulkomailla yli 150 kilometrin etäisyydellä kyseisen jäsenvaltion rajalta, voidaan myöntää ilman erityistä näyttöä arvioperusteinen verovapaa kulukorvaus myös silloin, kun kulukorvauksen määrä on suurempi kuin tosiasialliset ulkomaankulut, kun taas sellaisen työntekijän osalta, joka kyseisenä ajanjaksona asui lähempänä kyseistä jäsenvaltiota, kyseisen verovapaan korvauksen suuruus on rajoitettu ulkomaankulujen todistettavissa olevaan todelliseen määrään?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi, perustuuko kyseinen vuoden 1964 palkkaverolain täytäntöönpanosta 17.5.1965 annettuun asetukseen sisältyvä Alankomaiden järjestelmä yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin?

3) Jos myös toiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi, ylittääkö kyseiseen järjestelmään sisältyvä 150 kilometrin kriteeri sen, mikä on tarpeen sillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

19 Aluksi on todettava, että esitetyt kysymykset koskevat jäsenvaltion sellaisille työntekijöille, jotka ennen työskentelyä sen alueella asuivat toisessa jäsenvaltiossa tietyllä etäisyydellä sen rajalta, myöntämän veroedun yhteensoveltuvuutta unionin oikeuden kanssa. Tämä etu on enintään 30 prosentin osuutena veron perusteesta laskettava ulkomaankulujen korvausten arvioperusteinen vapautus palkkaverosta, eikä näiden työntekijöiden täydy osoittaa, että nämä kulut ovat todella aiheutuneet niille tai että kulut ovat todella kulukorvauksen suuruisia.

20 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee näillä kysymyksillä, joita on tarkasteltava yhdessä, onko SEUT 45 artikla ymmärrettävä siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, josta on kyse käsiteltävässä asiassa ja jossa jäsenvaltio säätää ennen sen alueella työskentelyä toisessa jäsenvaltiossa asuneiden työntekijöiden saamasta veroedusta, joka muodostuu ulkomaankulujen korvauksen arvioperusteisesta verovapautuksesta ja joka myönnetään sillä edellytyksellä, että nämä työntekijät olivat asuneet yli 150 kilometrin etäisyydellä sen rajalta.

21 SEUT 45 artiklan 2 kohdan mukaan työntekijöiden vapaa liikkuvuus merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan.

22 Oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaisen kohtelun periaate palkkauksen alalla jäisi vaikutuksetta, jos sitä voitaisiin loukata kansallisilla syrjivillä säännöksillä tuloverotuksen alalla (tuomio Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, 12 kohta ja tuomio Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 23 kohta).

23 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaista kohtelua koskevilla säännöillä ei kielletä ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää vaan myös kaikki sellaiset peiteltyyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita, kuten asuinpaikkaa koskevaa perustetta, käyttämällä päädytään tosiasiasaamaan lopputulokseen (tuomio Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, 11 kohta ja tuomio Schumacker, EU:C:1995:31, 26 kohta).

24 Näin ollen työntekijöiden vapaalla liikkuvuudella yhtäältä kielletään jäsenvaltiota ryhtymästä toimeen, joka suosii sen alueella asuvia työntekijöitä, jos kyseinen toimi johtaa sen kansalaisten suosintaan ja luo tällä tavoin kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää.

25 Toisaalta on niin, että kun otetaan huomioon SEUT 45 artiklan 2 kohdan sanamuoto, jossa pyritään kaiken kansalaisuuteen perustuvan "jäsenvaltioiden työntekijöiden [välisen]" syrjinnän poistamiseen, luettuna SEUT 26 artiklan valossa, on katsottava, että mainitulla vapaudella

kielletään myös syrjintä ulkomailla asuvien työntekijöiden välillä, jos tämä johtaa perusteettoman edun antamiseen tiettyjen jäsenvaltioiden kansalaisille muiden jäsenvaltioiden kansalaisiin nähden.

26 Lisäksi pääasiassa kyseessä olevan säännösten tarkastelussa on otettava huomioon sen tavoite helpottaa muissa jäsenvaltioissa asuvien työntekijöiden, jotka ovat ottaneet vastaan työn Alankomaissa ja joille aiheutuu sen vuoksi lisäkustannuksia, vapaata liikkuvuutta myöntämällä näille työntekijöille – eikä siis Alankomaissa vakinaisesti asuville työntekijöille – arvioperusteisen järjestelmän mukainen etu.

27 Alankomaiden lainsäätäjä katsoi yhtäältä, että kyseisten työntekijöiden toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan asuinpaikan ja heidän Alankomaissa sijaitsevan työpaikkansa välisestä tietystä etäisyydestä alkaen nämä työntekijät eivät enää voi matkustaa päivittäin edestakaisin, joten heidän täytyy lähtökohtaisesti myös majoittua Alankomaissa, ja toisaalta, että tästä aiheutuvat lisäelinkustannukset ovat huomattavia, ja se vahvisti tämän etäisyyden 150 kilometriksi Alankomaiden rajalta ja määritti arvioperusteisen verovapautuksen enimmäisosuuden 30 prosentiksi veron perusteesta.

28 Kuten tämän tuomion 6 kohdassa on todettu, ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, ettei arvioperusteinen järjestelmä ole koskaan haitallinen mainituille työntekijöille. Jos heidän todelliset ulkomaankulunsa nimittäin ylittävät arvioperusteisen 30 prosentin enimmäisosuuden, he voivat laillisesti saada, vaikka arvioperusteisen järjestelmän soveltamiselle vahvistetut edellytykset täyttyvät, ulkomaankuluista maksettavan korvauksen verovapautuksen esittämällä asianmukaiset todisteet.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa vielä, että työntekijät, jotka eivät täytä edellytystä asumisesta yli 150 kilometrin etäisyydellä Alankomaiden rajalta, voivat asianmukaiset todisteet esittämällä saada todellisia ulkomaankulujaan vastaavan korvauksen verovapautuksen palkkaverolain 31a §:n 2 momentin e kohdassa säädetyn säännön nojalla. Tämä tapaus ei kuitenkaan mahdollista minkäänlaista näiden kulujen ylikorvaamista toisin kuin niissä tilanteissa, joissa sovelletaan arvioperusteista verovapautusta, koska viimeksi mainittu myönnetään ulkomaankulujen todellisesta määrästä huolimatta ja silloinkin, kun tällaisia kuluja ei ole todellisuudessa aiheutunut lainkaan.

30 Näin ollen on niin, että kaikki ulkomailla asuvat työntekijät, olipa heidän asuinpaikkansa yli 150 kilometrin etäisyydellä Alankomaiden rajalta tai sitä lyhyemmällä etäisyydellä, voivat saada todellisia ulkomaankuluja vastaavan korvauksen verovapautuksen. Arvioperusteisen järjestelmän edusta seuraava näiden kulujen yksinkertaisempi hallinnollinen ilmoittaminen koskee kuitenkin vain työntekijöitä, jotka asuvat yli 150 kilometrin etäisyydellä Alankomaiden rajalta.

31 On myös riidatonta, että suurin osa belgialaisista työntekijöistä sekä osa saksalaisista, ranskalaisista, luxemburgilaisista ja isobritannialaisista työntekijöistä on näin ollen jätetty arvioperusteisen järjestelmän edun ulkopuolelle.

32 Arvioperusteisen veroedun myöntämiseen kuuluu kuitenkin se, että sellaisten tilanteiden lisäksi, jotka edun on tarkoitus kattaa ja joissa edun saamisen aineelliset edellytykset kiistatta täyttyvät, on muita tilanteita, joissa nämä edellytykset myös eri syistä täyttyvät ja joissa lisäksi on oikeus saada tämä etu esittämällä asianmukaiset todisteet.

33 Vaikka onkin totta, ettei hallinnollisilla syillä voida perustella sitä, että jäsenvaltio poikkeaa unionin oikeuden säännöistä (tuomio Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, 45 kohta), unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, ettei jäsenvaltioilta voida kieltää mahdollisuutta toteuttaa laillisia tavoitteita ottamalla käyttöön sääntöjä, joita toimivaltaiset viranomaiset voivat

hallinnoida ja valvoa helposti (ks. tuomio komissio v. Italia, C-110/05, EU:C:2009:66, 67 kohta; tuomio Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, 82 kohta ja tuomio komissio v. Espanja, C-400/08, EU:C:2011:172, 124 kohta).

34 Ainoastaan se seikka, että työntekijöiden asuinpaikan etäisyydelle ja myönnettävän verovapautuksen enimmäisosuudelle on vahvistettu raja-arvot ottamalla lähtökohdaksi Alankomaiden raja ja veron peruste, vaikka tällaiset rajat ovatkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamuksen mukaisesti välttämättä likimääräisiä, ei voi sellaisenaan olla välillistä syrjintää tai este työntekijöiden vapaalle liikkuvuudelle. Näin on sitä suuremmalla syyllä käsiteltävänä olevan asian tavoin silloin, kun arvioperusteinen järjestelmä suosii siitä hyötyviä työntekijöitä keventämällä huomattavasti hallinnollisia toimia, joita näiden työntekijöiden on suoritettava saadakseen ulkomaankulujen korvauksen verovapautuksen.

35 Voisi kuitenkin olla toisin, jos mainitut rajat on vahvistettu siten, että arvioperusteinen järjestelmä johtaa järjestelmällisesti todella aiheutuneiden ulkomaankulujen ylikorvaamiseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.

36 Edellä esitetyillä perusteilla esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että SEUT 45 artiklaa on tulkittava sillä tavoin, ettei se ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, josta on kyse käsiteltävässä asiassa ja jossa jäsenvaltio säätää ennen sen alueella työskentelyä toisessa jäsenvaltiossa asuneiden työntekijöiden saamasta veroedusta, joka muodostuu ulkomaankulujen korvauksen arvioperusteisesta verovapautuksesta, jonka suuruus on enintään 30 prosenttia veron perusteesta, ja joka myönnetään sillä edellytyksellä, että nämä työntekijät ovat asuneet yli 150 kilometrin etäisyydellä sen rajalta, ellei näitä raja-arvoja ole vahvistettu siten, että tämä verovapautus johtaa järjestelmällisesti todellisten ulkomaankulujen ylikorvaamiseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.

Oikeudenkäyntikulut

37 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 (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 45 artiklaa on tulkittava sillä tavoin, ettei se ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, josta on kyse käsiteltävässä asiassa ja jossa jäsenvaltio säätää ennen sen alueella työskentelyä toisessa jäsenvaltiossa asuneiden työntekijöiden saamasta veroedusta, joka muodostuu ulkomaankulujen korvauksen arvioperusteisesta verovapautuksesta, jonka suuruus on enintään 30 prosenttia veron perusteesta, ja joka myönnetään sillä edellytyksellä, että nämä työntekijät ovat asuneet yli 150 kilometrin etäisyydellä sen rajalta, ellei näitä raja-arvoja ole vahvistettu siten, että tämä verovapautus johtaa järjestelmällisesti todellisten ulkomaankulujen ylikorvaamiseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.