Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
11 päivänä heinäkuuta 2018 [1]

Asia C-272/17

K. M. Zyla,
Staatssecretaris van Financiënin
osallistuessa asian käsittelyyn

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (ylin tuomioistuin, Alankomaat))

Ennakkoratkaisukysymys – Työntekijöiden vapaa liikkuvuus – Yhdenvertainen kohtelu – Tulovero – Sosiaaliturvamaksut – Veronalennus ja alennus sosiaaliturvamaksuista – Kalenterivuoden aikana asuinpaikkaansa muuttava työntekijä – Alennuksen jakaminen vakuutuskauden pituuden mukaisesti

1. Työntekijöiden vapaa liikkuvuus, josta on määrätty EUT-sopimuksen 45 artiklassa, on esteenä toimenpiteille, jotka saavat kotivaltiostaan toiseen jäsenvaltioon työskentelemään lähtemistä haluavat kansalaiset luopumaan aikeistaan. Se suojaa myös niitä, jotka harjoitettuaan ansiotoimintaa palkattuina työntekijöinä maassa, johon he olivat siirtyneet, palaavat kotivaltioon, ainakin tämän työsuhteen perusteella syntyneiden oikeussuhteiden osalta. [2]

2. Tällaisten liikkumista haittaavien toimenpiteiden joukossa voi olla luonteeltaan verotuksellisia toimenpiteitä ja sosiaaliturvamaksuja koskevia toimenpiteitä. Vaikka luonnollisten henkilöiden tuloverotusta sääntelevissä ja sosiaaliturvaa koskevissa säännöissä on yleensä omat kanavat niiden kantamiselle, Alankomaissa vuosittainen ilmoitus [3] (ja määrien laskeminen) verotettavista tuloista ja sosiaaliturvamaksuista toteutetaan yhdessä.

3. K. M. Zyla, joka on Puolan kansalainen, työskenteli lähes puolet vuodesta 2013 Alankomaissa, jossa hän maksoi Alankomaiden sosiaaliturvamaksuja ja johon hän maksoi tuloveronsa. Palattuaan Puolaan hän ei asiakirja-aineiston mukaan saanut kyseisen vuoden jälkimmäisen osan aikana riittävästi tuloja Puolan sosiaaliturvamaksujen maksamista eikä kyseisen maan tuloverojen kertymistä varten.

4. Alankomaiden veroviranomaiset laskivat laissa säädetyn alennuksen, joka niiden piti vähentää Zylan jo maksamista sosiaaliturvamaksuista, soveltamalla siihen pro rata temporis -pienennystä sen kauden keston (6 kuukautta) mukaisessa suhteessa, jonka hän oli maksanut maksuja Alankomaihin.

5. Alankomaiden tuomioistuimissa käsitellään sitä, velvoittaako SEUT 45 artikla, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut suhteessa välittömään verotukseen, [4] Alankomaiden viranomaiset ottamaan huomioon Zylan henkilöön ja perhesuhteisiin liittyvät olosuhteet Puolassa pääasiassa kyseessä olevan alennuksen myöntämiseksi kokonaan eikä ainoastaan suhteutettuna ajanjaksoon, jona asianomainen työskenteli siellä.

1 Alkuperäinen kieli: espanja.

2 Tuomio 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:361, 24–26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

3 Jäljempänä yhdistetty tuloveroa ja sosiaaliturvamaksua koskeva ilmoitus.

4 Tuomio 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31; jäljempänä tuomio Schumacker).

6. Zylan (joka on eri mieltä hänelle annetusta verotuspäätöksestä) ja Alankomaiden veroviranomaisten välinen oikeusriita on edennyt Hoge Raad der Nederlandeniin (Alankomaiden ylin tuomioistuin), joka on esittänyt tämän ennakkoratkaisukysymyksen.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1 Asetus (EU) N:o 492/2011[5]

7. Asetuksen 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltion kansalaista ei työntekijänä saa kansalaisuutensa vuoksi saattaa toisen jäsenvaltion alueella kotimaisiin työntekijöihin verrattuna eri asemaan työ- ja palvelussuhteen ehtojen suhteen; tämä koskee erityisesti palkkausta, irtisanomista ja työttömyyden sattuessa paluuta saman alan työhön tai uudelleen työllistämistä.

2. Hänen on saatava samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaisten työntekijöiden.

– –”

2 Asetus (EY) N:o 883/2004[6]

8. Asetuksen 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tätä asetusta sovelletaan kaikkeen seuraavia sosiaaliturvan aloja koskevaan lainsäädäntöön:

a) sairausetuudet;

b) äitiysetuudet ja vastaavat isyysetuudet;

c) työkyvyttömyysetuudet:

d) vanhuusetuudet;

– –”.

9. Asetuksen 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Henkilöillä, joihin tätä asetusta sovelletaan, on samat jäsenvaltion lainsäädännön mukaiset etuudet ja velvollisuudet kuin kyseisen jäsenvaltion kansalaisilla, jollei tässä asetuksessa toisin säädetä.”

5 Työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta unionin alueella 5.4.2011 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EUVL 2011, L 141, s. 1).

6 Sosiaaliturvajärjestelmien yhteensovittamisesta 29.4.2004 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EUVL 2004, L 166, s. 1).

10. Asetuksen 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jollei tässä asetuksessa toisin säädetä, ja erityiset täytäntöönpanosäännökset huomioon ottaen sovelletaan seuraavaa:

a) jos sosiaaliturvaetuuksien ja muiden tulojen saamisella on toimivaltaisen jäsenvaltion lainsäädännön perusteella tiettyjä oikeusvaikutuksia, tämän lainsäädännön asiaankuuluvia säännöksiä sovelletaan niin ikään, kun kyse on toisen jäsenvaltion lainsäädännön perusteella saaduista vastaavista etuuksista tai jossakin toisessa jäsenvaltiossa hankituista tuloista:

– –.”

11. Asetuksen II osastossa (”Sovellettavan lainsäädännön määrittäminen”) olevan 11 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Henkilöt, joihin tätä asetusta sovelletaan, ovat vain yhden jäsenvaltion lainsäädännön alaisia. Kyseinen lainsäädäntö määritetään tämän osaston mukaisesti.”

12. Asetuksen 11 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”3. Jollei 12–16 artiklasta muuta johdu:

a) henkilö, joka on palkkatyössä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana jossakin jäsenvaltiossa, on kyseisen jäsenvaltion lainsäädännön alainen

– –

e) muut kuin a–d alakohdassa tarkoitetut henkilöt[7] ovat asuinjäsenvaltionsa lainsäädännön alaisia – –.”

B Kansallinen lainsäädäntö

13. Alankomaissa tuloverosta säädetään vuoden 2001 tuloverolaissa (Wet op de inkomstenbelasting 2001, jäljempänä tuloverolaki) ja sosiaaliturvan rahoittamisesta sosiaalivakuutusten rahoittamisesta annetussa laissa (Wet financiering sociale verzekeringen, jäljempänä WFSV).

14. Tuloverolain 8.1 §:n mukaan ”yhdistetyn veron” vahvistamiseksi ansiotyöstä (ja muista lähteistä, kuten esimerkiksi asunnoista ja säästöistä) peräisin olevien tulojen vero ja sosiaaliturvamaksut, joihin molempiin eriin sovelletaan säädettyä prosentuaalista kantaa, lasketaan yhteen. Yhdistetyn veron vahvistamisen jälkeen tehdään vastaavasti yhdistetty vähennys näiden kummankin perusteen osalla.

15. Tuloverolain 8.10 §:n mukaan verovelvolliselle voidaan myöntää ”yleinen alennus”.

16. WFSV:n 9 §:n mukaan sosiaaliturvamaksut[8] lasketaan vähentämällä ”yleinen alennus” maksettujen sosiaaliturvamaksujen yhteissummasta kullakin verokaudella.

7 Kohdat b, c ja d koskevat virkamiehiä, työttömiä ja toiseen jäsenvaltioon varusmiespalvelusta suorittamaan kutsuttuja henkilöitä.

8 Sosiaaliturvamaksuista säädetään yleisessä vanhuuseläkelaissa (Algemene Ouderdomswet), yleisessä perhe-eläkelaissa (Algemene nabestaandenwet) ja erityisten sairaskulujen laissa (Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten).

17. WFSV 12 §:ssä selvitetään, miten sosiaaliturvamaksuja koskeva alennus toteutetaan. Sen 3 momentissa täsmennetään, että tähän alennukseen ovat oikeutettuja sellaiset henkilöt, joka ovat maksaneet maksuja koko kalenterivuoden ajan, ja että ministeriön määräyksellä on annettava säännöt sen laskemiseksi silloin, kun verovelvolliset ovat maksaneet sosiaaliturvamaksuja vain osan vuotta.

18. Tämä täytäntöönpanotehtävä täytettiin ministeriön antamalla WFSV:n täytäntöönpanomääräyksellä.[9] Sen 2.6a §:n mukaan henkilöille, jotka eivät ole velvollisia maksamaan sosiaaliturvamaksuja jonakin osana kalenterivuotta (jostakin muusta syystä kuin kuoleman johdosta), lasketaan pro rata temporis eli aikaan suhteutettu yleinen veron alennus, eli kyseinen suhdeluku kuvastaa tosiasiallisen maksukauden osuutta koko kalenterivuodesta.

C Pääasian taustalla olevat tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

19. Puolan kansalainen Zyla teki Alankomaissa palkkatyötä 1.1.–21.6.2013. Tämän ajan hän kuului pakollisesti yleiseen sosiaaliturvajärjestelmään ja oli siis velvollinen maksamaan sosiaaliturvamaksuja. Hän palasi 21.6.2013[10] jälkeen Puolaan, eikä ole näyttöä siitä,[11] että hän olisi tehnyt siellä palkkatyötä vuonna 2013.

20. Asianomainen sai vuonna 2013 Alankomaissa tekemästään työstä 9 401 euroa tuloja, joista pidätettiin 1 399 euroa työtuloista perittävänä verona. Hänen maksamiensa sosiaaliturvamaksujen määrä oli 2 928 euroa.

21. Zyla valitsi, että häneen sovelletaan Alankomaiden kotimaisia verovelvollisia koskevia sääntöjä (tuloverolakia). Tätä tarkoitusta varten hän jätti vuoden 2013 yhdistetyn tuloveroa ja sosiaaliturvamaksua koskevan ilmoituksensa.

22. Määrätessään lopullista yhdistetyn tuloveron ja sosiaaliturvamaksun määrää Alankomaiden veroviranomaiset sovelsivat hänen tapauksessaan a) 1 254 euron suuruista tuloveron alennusta, ja b) 840 euron suuruista sosiaaliturvamaksujen alennusta. Tämä viimeksi mainittu johtui pro rata temporis -perusteen soveltamisesta kauteen, jolloin asianomainen oli tosiasiallisesti maksanut sosiaaliturvamaksuja vuonna 2013.

23. Asianomainen nosti maksun määräämisestä Rechtbank Zeeland-West-Brabantissa (Zeeland-West-Brabantin alioikeus, Alankomaat) kanteen, joka ei menestynyt, ja teki valituksen Gerechtshof 's-Hertogenboschiin ('s-Hertogenboschin ylioikeus, Alankomaat). Kummassakin oikeusasteessa käsiteltiin sitä, oliko Zylalla oikeus alennuksen koko määrään, ja kyseenalaistettiin ministeriön määräyksen 2.6a §:n yhteensopivuus SEUT 45 artiklan kanssa.

24. Ylioikeus päätteli, että minkäänlaista syrjintää ei ilmene, koska tuomioon Schumacker ei voitu vedota, mutta tuomioon Blanckaert vetoaminen sitä vastoin oli mahdollista.[12] Se katsoi, että ministeriön määräyksen 2.6a § oli oikeutettu Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmään kuuluvan henkilön ja sellaisen henkilön, joka ei siihen kuulu, tilanteiden objektiivisen erilaisuuden perusteella.

9 Regeling Wet financiering sociale verzekeringen (jäljempänä ministeriön määräys).

10 Alankomaiden hallitus kiinnitti istunnossa huomioita virheeseen, joka on kulkenut asiassa mukana koko oikeusprosessin ajan eri oikeusasteissa; Zyla nimittäin ilmeisesti palasi kotimaahansa 21.7.2013. Tämä täsmennys ehkä auttaa ymmärtämään paremmin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamia seuraavassa kohdassa esitettyjä lukuja.

11 Alankomaiden tuomioistuimen toimittamat tosiseikat tästä seikasta ovat hyvin selkeät. Zylan puolustus vakuutti istunnossa, että Zylan ei ollut tehnyt mitään palkkatyötä Puolassa. Joka tapauksessa, vaikka hän olisi saanut tuloja, hän ei olisi pystynyt maksamaan niillä Puolan sosiaaliturvan maksuja eikä saamaan sen etuuksia.

12 Tuomio 8.9.2005 (C-512/03, EU:C:2005:516; jäljempänä tuomio Blanckaert).

25. Hoge Raad der Nederlandenissa Zyla väittää edelleen, että ministeriön määräyksen 2.6a § johtaa kiellettyyn Alankomaissa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden erilaiseen kohteluun, joka muodostaa esteen SEUT 45 artiklassa määrätylle työntekijöiden vapaalle liikkuvuudelle.

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että Alankomaissa asuvilla henkilöillä, jotka eivät kuulu Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmän piiriin, ei ole oikeutta alennukseen kokonaisuudessaan. Se katsoo, että tällöin ei ole välitöntä yhteyttä asuinpaikkaan. Lisäksi se katsoo, että hakemus kohdella Zylaa kotimaisena verovelvollisena koskee ainoastaan tuloveroa mutta ei sosiaaliturvamaksuja.

27. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kysymystä voidaan tarkastella kahdesta eri näkökulmasta, joista saatavat ratkaisut ovat keskenään vastakkaiset. Yhtäältä voitaisiin soveltaa tuomiota Blanckaert, jossa todettiin, että Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmän piiriin kuuluvat henkilöt ja henkilöt, jotka eivät kuulu tämän järjestelmän piiriin, ovat objektiivisesti arvioiden erilaisissa tilanteissa.[13] Tämä tilanteiden ero oikeuttaa (suhteessa pääomien vapaaseen liikkuvuuteen) kansallisen lainsäädännön, jossa sosiaaliturvamaksujen alennuksia sovelletaan ainoastaan sellaisiin verovelvollisiin, jotka kuuluvat kyseisen järjestelmän piiriin.[14]

28. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää kuitenkin mahdollisena toista näkökulmaa, jossa kyseistä alennusta pidetään luonteeltaan henkilökohtaisena veroetuna. Tästä näkökulmasta katsottaessa Alankomaiden lainsäädännön pro rata temporis -periaatteen mukainen soveltaminen henkilöön, joka on saanut kaikki tulonsa Alankomaista, merkitsisi samaa kuin Alankomaissa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden erottelu, mikä on henkilöiden vapaan liikkuvuuden vastaista, koska tuloverovelvollisella, joka on asunut koko vuoden tässä jäsenvaltiossa, olisi oikeus koko alennukseen.[15] Tällaisesta tilanteesta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että verovelvollisen henkilöön ja perheeseen liittyvien olosuhteiden huomioon ottamisen pitää kattaa koko verovuosi,[16] mutta niiden mahdollista aikaan suhteuttamista ei kuitenkaan ole syytä sulkea pois.[17]

29. Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden päätti esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEUT 45 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla työntekijällä, joka kuuluu asetuksen N:o 1408/71 tai asetuksen N:o 883/2004 perusteella vain osan kalenterivuotta kyseisen jäsenvaltion sosiaaliturvajärjestelmän piiriin, on tähän järjestelmään liittyviä sosiaaliturvamaksuja kannettaessa oikeus saada ainoastaan sellainen osa yleisen veronalennuksen sosiaaliturvamaksuja koskevasta osasta, joka määritetään vakuutuskauden keston suhteellisen osuuden mukaisesti, jos mainittu työntekijä ei muuna osana kyseistä kalenterivuotta kuulu kyseisen jäsenvaltion sosiaaliturvajärjestelmän piiriin ja jos hän asuu muun osan kalenterivuotta toisessa jäsenvaltiossa ja on saanut (lähes) kaikki tulonsa kyseiseltä vuodelta ensin mainitusta jäsenvaltiosta?”

II Menettely unionin tuomioistuimessa

30. Ennakkoratkaisupyyntö rekisteröitiin unionin tuomioistuimen kirjaamossa 18.5.2017. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Zyla, Alankomaiden hallitus ja Euroopan komissio, jotka osallistuivat 30.5.2018 pidettyyn istuntoon.

13 Ibidem, tuomion 50 kohta.

14 Ibidem, tuomion 37 kohta.

15 Viittaa tuomioon Schumacker.

16 Tuomion 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406) mukaan.

17 Viittaus tuomioon 9.2.2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102).

III Tiivistelmä asianosaisten lausumista

31. Zylan näkemyksen mukaan tuomiota Blanckaert ei voida soveltaa. Vaikka hän myöntää kyseisessä oikeuskäytännössä vahvistetun ratkaisun pätevyyden, hänen näkemyksensä mukaan kyseinen oikeuskäytäntö on rajoittunut niin, että se ei enää päde tilanteessa, jossa mikään jäsenvaltio ei ota huomioon veronmaksajan veronmaksukykyä eikä henkilö- ja perhekohtaista tilannetta. [18]

32. Hän muistuttaa, että tällaisessa tilanteessa syrjintä muodostuu siitä, että henkilön, joka saa pääosan tuloistaan ja lähes kaikki perheensä tulot muusta jäsenvaltiosta kuin asuinjäsenvaltiostaan, henkilökohtaista ja perhetilannetta ei arvioida asuinvaltiossa eikä työskentelyvaltiossa. [19] Hänen tilanteensa olisi tämä, jos hänelle ei myönnettäisi pääasiassa kyseessä olevaa alennusta kokonaisuudessaan, koska kumpikaan jäsenvaltio eli Puolan tasavalta tai Alankomaiden kuningaskunta ei arvioisi hänen henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan.

33. Alankomaiden hallitus katsoo, että Alankomaissa asuvan työssäkäyvän verovelvollisen tilanne eroaa sellaisen ulkomailla asuvan henkilön tilanteesta, joka ei enää saa tästä jäsenvaltiosta työtuloja palkkatyöstä eikä itsenäisenä ammatinharjoittajana. Se perustaa näkemyksensä seuraaviin seikkoihin:

– Ensinnäkin asetuksen N:o 883/2004 11 artiklan 3 kohdan a alakohdassa sosiaaliturvaa koskevissa kysymyksissä sovellettavaksi lainsäädännöksi määritellään työskentelyjäsenvaltion lainsäädäntö. Koska lähdettyään Alankomaista ja lopetettuaan siellä työskentelemisen Zyla palasi kotimaahansa, hän ei maastalähtöpäivästään alkaen enää kuulunut Alankomaiden sosiaaliturvan piiriin, ja hänen sosiaaliturvamaksujensa maksaminen oli päättynyt tuona ajankohtana.

– Toiseksi erilaisen kohtelun oikeuttaminen pääasiassa kyseessä olevaa veroetua myönnettäessä perustuu objektiivisten olosuhteiden erilaisuuteen jäsenvaltion sosiaaliturvajärjestelmän piiriin kuuluvan henkilön ja siihen kuulumattoman henkilön välillä.

34. Alankomaiden hallitus kiistää tuomion Schumacker merkityksellisyyden tässä asiassa seuraavilla perusteilla:

– Siinä pidettiin merkityksellisenä tekijänä veronmaksukykyä, mutta sosiaaliturvamaksujen maksaminen ei tapahdu tällaisen kyvyn perusteella.

– Työskentelyjäsenvaltion lainsäädännön soveltaminen työntekijään estää toista jäsenvaltiota kantamasta tältä sosiaaliturvamaksuja samasta toiminnasta. [20] Koska Alankomaat oli menettänyt verotusvaltansa silloin, kun Zyla oli lähtenyt sen alueelta, sen viranomaisia ei enää voida pyytää soveltamaan alennuksia tai muita etuja, jotka asianomainen olisi voinut saada, jos hän olisi edelleen kuulunut Alankomaiden sosiaaliturvan piiriin.

35. Komissio toteaa ensimmäiseksi, että kansallinen lainsäädäntö ei ole asetuksen N:o 492/2011 7 artiklan 2 kohdan vastainen, koska Zylaa voitiin pitää SEUT 45 artiklassa tarkoitettuna työntekijänä ainoastaan hänen Alankomaissa työskentelemisensä aikana, ja hän menetti tämän aseman, kun hän palasi Puolaan.

18 Viittaa tuomioon 16.10.2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, 49, 50 ja 59–62 kohta).

19 Tuomio 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Tuomio 26.2.2015, Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, 40 ja 41 kohta).

36. Komissio katsoo kuitenkin, että ministeriön määräyksen 2.6a §:ää sovelletaan pääasiallisesti muiden maiden kuin Alankomaiden kansalaisiin. Useimmiten juuri nämä lähtevät Alankomaista työsuhteen päätyttyä, ja Alankomaiden kansalaiset puolestaan jäävät maahan, vaikka heidän työskentelynsä loppuisi, jolloin nämä viimeksi mainitut voivat tehdä verotuksessa sosiaaliturvamaksujen vähennyksen täysimääräisenä. Sitä vastoin sellaiset henkilöt, kuten Zyla, jotka maksavat maksuja vain osan vuotta, maksavat loppujen lopuksi suhteellisesti enemmän sosiaaliturvamaksuja, mistä muodostuu este työntekijöiden vapaalle liikkuvuudelle.

37. Komissio suosittelee soveltamaan analogisesti oikeuskäytäntöä, jossa sitomista asumisen säilymiseen sosiaaliturvamaksujen jäsenvaltiossa pidetään esteenä työntekijöiden vapaalle liikkuvuudelle, jos se saa työntekijän luopumaan aikeistaan lähteä kyseisestä maasta, koska se velvoittaisi hänet maksamaan enemmän sosiaaliturvamaksuja,[21] tai jos häneltä otetaan pois oikeus liikaa maksetun veron palautukseen, johon maassa asuva verovelvollinen on oikeutettu.[22] Lopuksi se täsmentää, että koska suurin osa Zylan tuloista on peräisin muusta jäsenvaltiosta kuin hänen asuinjäsenvaltiostaan eikä hänen henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan ole otettu huomioon, on sovellettava tuomioon Schumacker perustuvaa oikeuskäytäntöä.

IV Oikeudellinen arviointi

A Alustavat huomautukset

38. Ensiksi on huomautettava, että osapuolet eivät ole erimielisiä SEUT 45 artiklan sovellettavuudesta. Koska on kyse Puolan kansalaisesta, joka oli siirtynyt Alankomaihin työskennelläkseen palkattuna työntekijänä, on selvää, että tapaus koskee työntekijöiden, eikä minkään muun, vapaata liikkuvuutta.[23]

39. Ei myöskään ole epäilystäkään siitä, etteikö Zyla olisi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettu työntekijä.[24] Teoreettisesti on mahdollista pohtia, siirtäisikö hänen paluunsa kotivaltioon ilman, että hän työskentelee tai harjoittaa siellä ammattia, hänen tilanteensa SEUT 21 artiklassa tarkoitetun henkilöiden vapaan liikkuvuuden piiriin.[25] Koska hän kuitenkin vaatii oikeutta siihen, että häneen sovelletaan täysimääräistä alennusta Alankomaissa työskentelemisen ajan perusteella, hänen vaatimuksensa liittyy suoraan SEUT 45 artiklaan.

40. Toiseksi se, että tämän vapauden perusteella on annettu unionin sääntöjä, velvoittaa tutkimaan pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön yhteensopivuutta joko näiden (tässä tapauksessa asetuksen N:o 883/2004 ja asetuksen N:o 492/2011) tai suoraan primaarioikeuden, eli SEUT 45 artiklan, kanssa.

41. Kuten komissio toteaa, asetukseen N:o 883/2004 käytännöllisesti katsoen sisältyy vain sarja lainvalintasääntöjä, joilla pyritään välttymään siltä, että työntekijä, joka käyttää oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen unionissa, joutuu tilanteeseen, jossa häneen sovelletaan useiden jäsenvaltioiden sosiaalilainsäädäntöä tai jossa näistä mikään sosiaalilainsäädäntö ei häntä suojaa.[26] On siis tutkittava pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säädöksen pätevyyttä asetuksen N:o 883/2004 4 artiklan perusteella, jossa säädetään yhdenvertaisesta kohtelusta ja erityisesti kiellosta syrjiä kansalaisuuden perusteella.

21 Tuomio 26.1.1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, 39 ja 40 kohta).

22 Tuomio 8.5.1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, 16 kohta).

23 Ks. tuomio 28.2.2013, Petersen ja Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Työntekijänä on pidettävä ”jokaista, joka tekee todellista työtä – – työsuhteelle tunnusomainen piirre on se, että henkilö tekee toiselle tämän johdon alaisena tietyn ajan työtä palkkaa vastaan” (tuomio 8.6.1999, Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, 13 kohta).

25 Ks. ratkaisuehdotukseni asiassa Kohll ja Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86, 42 kohta).

26 Ks. analogisesti tuomio 26.2.2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, 37 kohta).

42. Asetuksen N:o 492/2011 7 artiklan 2 kohdassa säädetään samoin unionin työntekijän oikeudesta liikkua vapaasti unionissa ja saada samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut. Siinä siis vain toistetaan yhdenvertaisen kohtelun periaate sen enempää aineellista sisältöä antamatta, vaikka unionin tuomioistuin on todennut, että siihen sisältyy välillinen syrjintä. [27]

43. Kun lopuksi kummankaan asetuksen soveltamisesta ei johdu mitään tässä asiassa merkityksellistä, voidaan siirtyä suoraan SEUT 45 artiklassa määrättyyn vapauteen, mikä ei estä sitä, että mahdollisen syrjinnän analyysi kyseisen määräyksen perusteella sisältää joitakin viittauksia näihin asetuksiin.

44. Kolmanneksi ja viimeiseksi on todettava, että kansallinen oikeusriita (ja itse ennakkoratkaisupyyntö) käsittelee suurelta osalta tuomion Blanckaert ja tuomion Schumacker vaikutusta asiaan:

– Tuomion Blanckaert mukaan jäsenvaltiossa asuvan henkilön suhde tämän valtion sosiaaliturvajärjestelmään on riittävä erotteleva seikka, joka estää hänen tilanteensa rinnastamisen sellaisen henkilön tilanteeseen, joka on lähtenyt kyseisestä jäsenvaltiosta asettuakseen toiseen jäsenvaltioon. Tämä näkökulma tukee Alankomaiden hallituksen näkemystä riita-asiassa.

– Tuomion Schumacker mukaan verottava jäsenvaltio voi joutua ottamaan huomioon sellaisten henkilöiden henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen (erityisesti veroetujen osalla), jotka eivät asu kyseisessä valtiossa mutta saavat suurimman osan tuloistaan sieltä, silloin, kun verovelvollisen tulot tämän asuinjäsenvaltiosta eivät anna hänellä pääsyä samankaltaisiin etuihin. Zyla käyttää puolustuksessaan tätä doktriinia.

45. Kun käydyssä keskustelussa asiaa on lähestytty näin, sitä ratkaistaessa ei voida sivuuttaa kumpaakaan näistä tuomioista ja on selvitettävä niiden merkityksellisyys tutkittaessa kansallisen lainsäädännön yhdenmukaisuutta SEUT 45 artiklan kanssa, koska johdettuun oikeuteen perustuvaa lakisääteistä perustetta ei ole, [28] liikkumisvapauksien arvioinnin menetelmää noudattaen.

B Kysymyksen tarkastelu

1 Oletettu kansalaisuuteen perustuva syrjintä

46. Aiheutuuko pääasiassa kyseessä olevasta toimenpiteestä kansalaisuuteen perustuvaa jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintää työsopimuksen tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa? [29]

47. Lähtökohtaisesti ei ole havaittavissa ministeriön määräyksen 2.6a §:n sanamuodossa tai hengessä osatekijöitä, jotka ilmentävät tahtoa kohdistaa välitöntä syrjintää (epäedulliseen asemaan asettamalla) muiden jäsenvaltioiden kansalaisiin. Pro rata temporis -pienennystä sovelletaan kansalaisuudesta riippumatta kaikkiin työntekijöihin, jotka ovat olleet velvollisia maksamaan Alankomaiden sosiaaliturvamaksuja vuotta lyhemmän ajanjakson ajan.

48. Voiko säännöstä kuitenkin luonnehtia välillisesti syrjiväksi? Välillisesti syrjivinä on pidettävä sellaisia säännöksiä, jotka voivat luonteensa vuoksi vaikuttaa enemmän siirtotyöläisiin kuin maan omiin (tässä Alankomaiden) kansalaisiin ja joilla saatetaan sen vuoksi kohdella ensiksi mainittuja huonommin. [30]

27 Tuomio 20.6.2002, komissio v. Luxemburg (C-299/01, EU:C:2002:394).

28 Tämä on tavanomainen menettelytapa. Ks. esim. tuomio 15.9.2005, Ioannidis (C-258/04, EU:C:2005:559, 35–37 kohta).

29 Tuomio 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, 32 kohta).

30 Tuomio 18.12.2014, Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49. Tässä asiassa oletettu syrjintä edellyttäisi seuraavaa:

– Lähtökohtaista oletusta siitä, että siirtotyöläiset useimmiten lähtevät kyseisestä jäsenvaltiosta ennen verovuoden päättymistä, mutta tällainen oletus ei kuitenkaan ilman muuta päde eikä sitä ainakaan ole näytetty toteen.

– Sen myöntämistä, että tämän suhteellisen pienennyksen kohteena ollessaan muiden valtioiden kansalaisia kohdellaan huonommin ministeriön määräyksen nojalla,[31] mikä velvoittaa selvittämään, onko rajoitusta olemassa.

2 Työtekijöiden vapaan liikkuvuuden este?

50. EUT sopimuksen henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten tarkoituksena on helpottaa unionin kansalaisten ansiotyön tekemistä unionin alueella. Ne ovat siis esteenä toimenpiteille, joilla voi olla unionin kansalaisiin epäsuotuisa vaikutus, kun he haluavat harjoittaa kyseistä toimintaa muun jäsenvaltion kuin kotijäsenvaltionsa alueella. Tästä seuraa, että SEUT 45 artikla on esteenä kaikille sellaisille kansallisille toimenpiteille, jotka voivat haitata sitä, että unionin kansalaiset käyttävät tätä perusvapautta, tai jotka tekevät sen käytöstä vähemmän houkuttelevaa.[32]

51. Ministeriön määräyksen 2.6a §:llä on tällainen vaikutus, jos siihen sisältyvällä säännöllä on epäsuotuisa vaikutus SEUT 45 artiklan nojalla liikkuviin työntekijöihin.

a) Epäedulliseen asemaan asettaminen

52. Jos olen ymmärtänyt oikein, pääasiassa kyseessä oleva toimenpide rakentuu seuraavasti:[33] alennus, johon ovat oikeutettuja kaikki henkilöt kaikkina verovuosina, muodostuu kahdesta osasta: yksi osa liittyy verotettaviin tuloihin ja toinen osa sosiaaliturvamaksuihin. Tämä toinen osa, jota saavat ainoastaan mainittuun sosiaaliturvajärjestelmän piiriin kuuluvat, voi muuttua ministeriön määräyksen 2.6a §:n pro rata temporis -lausekkeen mukaan.

53. Tämä viimeisin huomautus saattaisi johtaa ajattelemaan, että sosiaaliturvamaksuista johtuva alennus on luonteeltaan sosiaalinen etu, koska se vaikuttaa nimenomaisesti ja suoraan sosiaaliturvan rahoittamiseen.[34] Toisesta näkökulmasta tarkasteltaessa näyttäisi kuitenkin siltä, että on kyse yksinomaan luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa toteutettavasta ilmoittamis- ja määräämistoimesta, joka perustuu Alankomaiden verotusvallan käyttöön. On siis mahdollista ajatella, että sen vaikutusta työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen on arvioitava myös verotuksellisia toimenpiteitä koskevan oikeuskäytännön perusteella.[35]

54. Koska pääasiassa kyseessä oleva alennus liittyy läheisesti sosiaaliturvamaksuihin, kallistun sille kannalle, että alennus on luonteeltaan enemmänkin sosiaalinen, vaikka sen täytäntöönpanemiseen käytetään verotustekniikkaa. Vaikka Alankomaiden veroviranomaiset kantavat tuloveron ja sosiaaliturvamaksut yhdessä niin, että näihin viimeksi mainittuihin sovellettavat alennukset ”voivat – – johtaa veronalennuksiin”,[36] ne kumpikin säilyttävät oman luonteensa.

31 Ks. vastaavasti julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194, 35 kohta).

32 Tuomio 18.7.2017, Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). On kuitenkin otettavat huomioon, että unionin oikeudessa työntekijälle ei voida taata, että muuttaminen jäsenvaltiosta toiseen olisi sosiaalisissa kysymyksissä neutraalia, mikä johtuu jäsenvaltioiden järjestelmien ja lainsäädäntöjen välillä vallitsevista eroista (saman tuomion 34 kohta).

33 Noudatan tässä Alankomaiden hallituksen sen kirjallisten huomautusten 4 ja 17–19 kohdassa esittämiä selvityksiä. Alankomaiden hallitus vahvisti istunnossa, että nyt käsiteltävä lainsäädäntö ja tuomiossa Blanckaert käsitelty lainsäädäntö ovat samanlaisia vähennyksen aikaan suhteutettua laskemista lukuun ottamatta.

34 Tuomio 26.2.2015, Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Ks. vastaavasti tuomio 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, 41–44 kohta).

36 Tuomio Blanckaert, 15 ja 16 kohta.

55. Ei kuitenkaan vaikuta siltä, että pro rata temporis -pienennyksestä tosiasiallisesti aiheutuisi epäedullisempi asema. Jos on niin, miltä näyttää, että sitä sovelletaan täsmällisessä suhteessa maksujen suorittamisen aikaan niin, että asymmetriaa vähennettävissä määrissä ei tapahdu (mikä merkitsee sitä, että se, jota pääasiassa kyseessä oleva sääntö koskee, ei maksa suhteellisesti suurempaa määrää), asettamista epäedulliseen asemaan ei ilmene. [37]

56. Oikeusriidan kohteena olevalla alennuksella pyritään välillisesti tasaamaan sosiaaliturvamaksuista verovelvolliselle aiheutuvaa taloudellista rasitusta. Tästä johtuu, että alennusten vähentäminen vaikuttaa niiden saajien vuotuiseen rasitukseen myönteisesti. Tästä näkökulmasta tarkasteltaessa ei ilmene estettä sille, että alennuksista aiheutuva rasituksen keveneminen olisi vastaavuussuhteessa aikaan, jonka maksuja on maksettu. Alankomaiden hallitus ilmoitti istunnossa, että lainsäädännön tavoitteena on kannustaa työntekijää osallistumaan ammattitoiminnan harjoittamiseen myöntämällä tälle edun aina suhteessa tosiasialliseen työskentelyyn. Maksujen maksamisen ja niiden alennuksen rinnakkaisuus joka tapauksessa säilyy maksettaessa yhdistetyn tuloveroa ja sosiaaliturvamaksua koskevan ilmoituksen loppusummaa: jos maksut ovat suurempia (koska ne kattavat 12 kuukautta), myös alennus on suurempi, ja päinvastoin.

b) Tilanteiden rinnastettavuus

57. Jos sitä vastoin hyväksyttäisiin, dialektisesti, että sosiaaliturvamaksuista johtuva pro rata temporis -alennus merkitsee ulkomailla asuville henkilöille heidän asettamistaan epäedulliseen asemaan sillä perusteella, että sen vaikutus näiden viimeksi mainittujen veroilmoitukseen on pienempi (mikä ei siis pidä paikkaansa), pitäisi ottaa huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jossa todetaan seuraavaa:

– Syrjintää on vain silloin, kun erilaisia sääntöjä sovelletaan samankaltaisissa tilanteissa tai erilaisissa tilanteissa sovelletaan samaa sääntöä. [38]

– Kyse on syrjinnästä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden välillä ainoastaan silloin, jos huolimatta siitä, että näiden henkilöiden asuinpaikka on eri jäsenvaltioissa, kyseisten kansallisten säännösten tarkoituksen ja sisällön kannalta nämä verovelvollisten kaksi ryhmää ovat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa. [39]

58. Oikeuskäytännöstä seuraa myös, että tilanteiden rinnastettavuuden tutkimisen pitää tapahtua itsenäisesti riippumatta siitä, muodostaako pääasiassa kyseessä oleva toimenpide pelkän sosiaalisen edun [40] tai kuuluuko se verotuksen piiriin. [41]

59. Voidaanko näiden ohjeiden mukaan tosiasiallisesti väittää, että henkilö, joka ei enää työskentele Alankomaissa siirryttyään toiseen jäsenvaltioon ja joka on tällä perusteella lakannut maksamasta sosiaaliturvamaksuja, on samassa tilanteessa kuin henkilö, jonka asuinpaikka on edelleen Alankomaissa ja joka edelleen työskentelee siellä tai on lopettanut työskentelyn?

60. Sosiaaliturvamaksujen alalla on käytössä yhden sovellettavan sosiaaliturvalainsäädännön periaate, josta on säädetty esimerkiksi asetuksen N:o 883/2004 11 artiklan 1 kohdassa. [42] Sen mukaan sosiaaliturvalainsäädännön soveltamisalaan kuuluviin henkilöihin sovelletaan vain yhden jäsenvaltion lainsäädäntöä. Kuten komissio on toisessa yhteydessä vakuuttanut, kyseisen artiklan tarkoituksena ei

37 Ks. tuomio 13.7.2016, Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Ks. tuomio 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Tuomio 9.2.2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Ks. analogisesti tuomio 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, 37 kohta).

41 Tuomio 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, 24 kohta).

42 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 11 kohta.

ole yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden aineellista oikeutta vaan pikemminkin muodostaa sellainen lainvalintasääntöjen järjestelmä, jonka johdosta kansallisella lainsäätäjällä ei ole enää toimivaltaa määrittää sitä, kuinka laajalti ja millä edellytyksillä sen kansallista lainsäädäntöä sovelletaan.[43] Unionin tuomioistuin oli jo todennut saman ajatuksen samankaltaisella sanamuodolla 26.2.2015 antamassaan tuomioissa,[44] jossa käsiteltiin asetusta N:o 883/2004 edeltänyttä asetusta N:o 1408/71.[45]

61. Edellä esitetystä seuraa, että jäsenvaltio ei voi muuttaa sosiaaliturvalainsäädännön alaisuuteen kuulumisen sääntöjä niin, että se sisällyttäisi sen sosiaalijärjestelmään kuuluvien joukkoon henkilöitä, jotka asuvat toisessa jäsenvaltiossa ja jotka eivät harjoita mitään ansiotoimintaa sen alueella. Näin toimiessaan se rikkoisi asetuksen N:o 883/2004 11 artiklan 3 kohdan e alakohtaa ja samalla myös yhden sovellettavan sosiaaliturvalainsäädännön periaatetta.

62. Tässä säännössä ei aseteta työskentelyjäsenvaltiossa *asumiseen* liittyvää perustetta, vaan se on sidottu *henkilön kuulumiseen sosiaaliturvajärjestelmän alaisuuteen* kyseisen valtion alueella ansiotoiminnan harjoittamisen kautta. Jos tämä jälkimmäinen yhteys puuttuu, kyseisellä jäsenvaltiolla ei ole valtaa kantaa sosiaaliturvamaksuja kyseiseltä henkilöltä. Siksi silloin, kun tätä yhteyttä ei ole tai – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – se on ainoastaan tilapäinen, Alankomaissa koko vuoden asuva työntekijä on erilaisessa tilanteessa kuin toisessa valtiossa (esimerkiksi Puolassa) asuva työntekijä, joka ei ole maksanut maksuja Alankomaihin tai joka on maksanut niitä vain tietyn ajan, saman verovuoden aikana.[46]

63. Alankomaiden hallitus vahvisti istunnossa, että työntekijä, joka harjoitettuaan ansiotoimintaa Alankomaissa osan vuotta säilyttää tässä maassa asuinpaikkansa, kuuluu kuitenkin työttömyystilanteessa kyseisen vuoden loppuosan Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmän piirin ja on velvollinen maksamaan Alankomaiden sosiaaliturvamaksuja koko vuoden ajalta. Tämä on nimenomaan se ero suhteessa Zylan olosuhteisiin, joka estää sen, että tilanteiden voitaisiin katsoa olevan rinnastettavia: työttömät henkilöt – kuten asianomainen –, jotka asuvat Alankomaissa ja tästä syystä maksavat edelleen maksuja, saavat tosiasiasiallisesti maksettuja (vuosittaisia) maksuja vastaavan alennuksen.

64. Lisäksi Alankomaiden lainsäädännön mukaan, ja siten kuin unionin tuomioistuin on asian ilmaissut, ”kyseisen [sosiaaliturva]järjestelmän piiriin kuuluvat saavat ainoastaan poikkeuksellisesti hyväkseen sosiaalivakuutuksiin perustuvia veronalennuksia – – Mainitun järjestelmän piiriin kuuluva voi vaatia kyseisenlaisia veronalennuksia ainoastaan tilanteessa, jossa maksunalennuksia ei voida hyvittää hänen maksettavanaan olevissa sosiaalivakuutusmaksuissa”.[47]

65. Jos näin on, Alankomaiden sosiaaliturvamaksuja koko vuoden ajan maksanut henkilö saa tavoitellun verotuksellisen edun,[48] jos hänen maksamiensa sosiaaliturvamaksujen summa on pienempi kuin alennus. Asia voidaan ilmaista käänteisesti niin, että jos myönnettäisiin sosiaaliturvamaksuista johtuva täysimääräinen alennus ottamatta huomioon *todellista* järjestelmän piiriin kuulumisen aikaa, henkilöille, jota ovat kuuluneet Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmän piiriin joidenkin kuukausien ajan verovuoden aikana, kyseisen käyttämättä jääneen osan vähentämien olisi helpompaa: maksettuaan

43 Ks. tuomio 4.6.2016, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-308/14, EU:C:2016:436, 32 kohta).

44 Tuomio 26.2.2015, Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, 35 kohta).

45 Sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin ja heidän perheenjäseniinsä 14.6.1971 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 1408/71, sellaisena kuin se on muutettuna ja ajan tasalle saatettuna 2.12.1996 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 118/97 (EYVL 1997, L 28, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 29.6.1998 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1606/98 (EYVL 1998, L 209, s. 1).

46 Tähän soveltuu hyvin lainaus tuomiosta Blanckaert, 45 kohta.

47 Tuomio Blanckaert, 47 kohta.

48 Veron määrä vähenee, kun vähennetään vuoden aikana maksettavaksi kertyneiden sosiaaliturvamaksujen perusteella tehtävä sosiaaliturvamaksuista johtuva alennus.

nettomääräisesti vähemmän, olisi todennäköisempää, että kyseisen vähennyksen johdosta he saisivat käyttämättä jääneen osan lisän. Tällöin olisi samalla tavoin kyse erilaisista tilanteista, koska tämän järjestelmän piiriin kuuluvat, kuten jo edellä on todettu, ”saavat ainoastaan poikkeuksellisesti hyväkseen sosiaalivakuutuksiin perustuvia veronalennuksia”.

66. Ministeriön määräyksen 2.6a §:ssä säädetyn pro rata temporis -perusteen soveltaminen, siitä huolimatta, että sitä voidaan luonnehtia niin, että se merkitsee Zylan kaltaisten henkilöiden tilanteessa olevien henkilöiden asettamista epäedulliseen asemaan, siis toteutetaan olosuhteissa, jotka eivät ole rinnastettavissa koko verovuoden ajan sosiaaliturvamaksuvelvoitteen piiriin kuuluvien henkilöiden olosuhteisiin. Se, että yhteys sosiaaliturvaan on puuttunut osalta vuotta, on siis riittävä peruste sen toteamiseen, että näiden lyhempien kausien ajan maksuja maksaneiden ja koko verovuoden tähän sidoksissa olleiden henkilöiden tilanteet eivät ole rinnastettavissa keskenään.

67. Yhteenvetona voidaan todeta, ettei asiassa ole havaittavissa mitään SEUT 45 artiklan, asetuksen N:o 883/2004 4 artiklan eikä asetuksen N:o 492/2011 7 artiklan 2 kohdan rikkomusta. Mikään näistä ei ole esteenä ministeriön määräyksen 2.6a §:ään sisältyvän kaltaiselle lainsäädännölle.

c) Asiasta Schumacker johdetun oikeuskäytännön merkityksellisyys

68. Edellä kuvattu tarkastelu olisi epätäydellinen, jos sitä ei verrattaisi tuomioon Schumacker perustuvaan oikeuskäytäntöön, johon Zyla on vedonnut vaatimuksensa tueksi.

69. Kuten on esitetty, mainitussa tuomioissa todetaan, että ”mitä tulee sellaiseen ulkomailla asuvaan henkilöön, joka saa olennaisen osan tuloistaan ja miltei kaikki perhekohtaiset tulonsa muusta jäsenvaltiosta kuin sen asuinpaikan valtiosta, syrjintä muodostuu siitä, että tämän ulkomailla asuvan henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon asuinpaikan valtiossa eikä työskentelyvaltiossa”.[49]

70. Tämä saattaisi ensi näkemältä vaikuttaa Zylan tilanteelta. Siinä ei kuitenkaan edelleenkään ilmene tilanteiden objektiivista rinnastettavuutta,[50] jonka puuttuminen on tuomiossa Schumacker hyväksytty mahdollisen erilaisen kohtelun perusteeksi.[51]

71. Olen joka tapauksessa eri mieltä tuomioista Schumacker johdetun oikeuskäytännön soveltamisesta analogisesti komission esittämällä tavalla. Kyseisessä asiassa verovelvollinen asui tosiseikkojen tapahtuma-ajanjaksolla vain Belgiassa ja hän sai toiminnastaan tuloja ainoastaan Saksasta ilman, että vakituinen asuinpaikka olisi siirtynyt. Sitä vastoin Zyla asui Alankomaissa osan vuotta 2013, jolloin hän sai tuloja työsuhteestaan tässä jäsenvaltiossa asumisensa aikana. Siksi paikka, josta tuloa saatiin, ja asuinpaikka olivat samat siihen asti kun hän muutti Puolaan, jossa hän ei enää tuon vuoden aikana työskennellyt. Tapauksen olosuhteet eivät siis anna mahdollisuutta siirtää analogisesti sitä, mitä tuomiossa Schumacker on vahvistettu.

3 Toissijaisesti: mahdollinen oikeuttaminen

72. Ministeriön määräyksen 2.6a §, kun siinä säädetään, että sosiaaliturvamaksusuista johtuvaan veron alennukseen sovelletaan pro rata temporis -sääntöä Zylan kaltaisten henkilöiden osalla, jotka ovat maksaneet näitä maksuja vain osalla verovuotta, on johdonmukainen sosiaaliturvan rahoitusjärjestelmän kanssa, joka on sidoksissa tuloveron määräämiseen.

49 Tuomio Schumacker, 38 kohta.

50 Viittaan tämän ratkaisuehdotuksen 57 kohtaan ja sitä seuraaviin kohtiin.

51 Tuomio Schumacker, 37 kohta.

73. Tätä vähennystä nimittäin sovelletaan suhteutettuna verovuoden aikana työskentelemisen kestoon: koko vuoden sosiaaliturvamaksuja maksaneilla prosenttiosuus on sata, ja niillä, jotka ovat maksaneet maksuja joidenkin kuukausien ajan, osuus pienenee suhteutettuna aikaan. Alankomaiden viranomaiset pyrkivät täten vuosittaisten velvoitteiden vähennyksellä keventämään suhteellisesti taloudellista rasitusta, joka verovelvolliselle aiheutuu tulonlähteellä tapahtuvalla pidätyksellä – tai kuukausittaisella maksulla – sosiaaliturvamaksujen maksamisesta.

74. Koska unionin sosiaaliturvaa koskevan yhden sovellettavan sosiaaliturvalainsäädännön periaate, johon on jo viitattu,[52] nojalla Alankomailla ei ole toimivaltaa pidättää suoraan tulonlähteellä Zylan kaltaisten palkkatyössä olevien työntekijöiden sosiaaliturvamaksuja toisessa jäsenvaltiossa, pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä vahvistettu veron alennuksen rakenne heijastaa symmetristä logiikkaa.[53] Jos alennusta ei sovellettaisi suhteutettuna aikaan, Zylan kaltaisessa tilanteessa olevat henkilöt hyötyisivät perusteettomasti, koska heidän sosiaaliturvamaksuista johtuvan alennuksensa tasaava vaikutus olisi suhteeton verrattuna niihin, jotka ovat maksaneet maksuja koko verovuoden ajan, mikä on vastoin sosiaaliturvamaksujen maksamisesta aiheutuvan taloudellisen rasitteen suhteellisen keventämisen tavoitetta. On siis olemassa yhteys veron alennuksen ja alkuperäisen veron (sosiaaliturvamaksujen maksu) välillä.

75. Lisäksi yhtenevästi sellaisen oikeuskäytännön kanssa, jossa tätä vaaditaan,[54] olisi siis kyse samalle henkilölle saman maksun puitteissa myönnettävän alennuksen pienennyksestä. Pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän osatekijöiden välillä on siis olemassa välitön henkilöllinen ja aineellinen yhteys,[55] jossa alennuksen pienennys on väline, jolla taataan veron ja alennuksen yhteensovittaminen objektiivisten olosuhteiden mukaisesti. Koska oikeuskäytännössä asetetut edellytykset täyttyvät, on katsottava, että ministeriön määräyksen 6.2a §:ssä säädetty alennusjärjestelmä on oikeutettu Alankomaiden sääntelyjärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi.

76. Kun mainittu toimenpide toimii symmetrisesti (eikä asiakirja-aineistosta ilmene seikkoja, jotka asettavat tämän kyseenalaiseksi), toisin sanoen se vastaa tarkasti Alankomaissa työskentelemisen kestoa, siitä ei aiheudu epäedulliseen asemaan asettavaa kohtelua sellaiselle sen soveltamisen kohteena olevalle sosiaaliturvajärjestelmän piiriin kuuluvalle, jolla säilyy edelleen maksuihin perustuva alennus, mutta suhteutettuna aikaan, jonka hän on maksanut sosiaaliturvamaksuja Alankomaissa.

77. Pääasiassa kyseessä oleva toimenpide on siis *soveltuu* sillä tavoiteltuun päämäärään sen ajallisesta rajoituksesta huolimatta, ja se on *tarpeellinen* sosiaaliturvamaksujen täsmälliseksi yhteensovittamiseksi suhteessa aikaan, jolloin niitä ei ole maksettu jäsenvaltiossa. Kuten edellä on jo todettu, siitä ei aiheudu sen kohteena kyseisen suhteellisen osuuden mukaisesti olevalle suurempaa rasitusta kuin koko vuoden maksuja maksaneelle verovelvolliselle: ensiksi mainittu ei maksa tätä viimeksi mainittua enempää ajalta, jonka hän on kuulunut sosiaaliturvan piiriin.

78. Voidaan siis todeta, että ministeriön määräyksen 2.6a §:n säännös – jos katsotaan, että se muodostaa esteen SEUT 45 artiklan työtekijöiden vapaalle liikkuvuudelle – on oikeutettu tarpeella taata verotuksen johdonmukaisuus, ja se on oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden.

52 Ks. erityisesti tämän ratkaisuehdotuksen 60 kohta.

53 Analogisesti, ks. tuomio 1.12.2011, komissio v. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Ibidem, tuomion 76 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

55 Tuomio 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

V Ratkaisuehdotus

79. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämään kysymyksen seuraavasti:

Kun työntekijä on kuulunut vain osan kalenterivuotta sosiaaliturvajärjestelmän piiriin jäsenvaltiossa, josta hän on saanut lähes kaikki kyseisen verovuoden tulonsa, ja on tämän jälkeen siirtynyt toiseen jäsenvaltioon, jossa hän on asunut muun osan tätä vuotta, SEUT 45 artikla ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jonka nojalla ensimmäisessä jäsenvaltiossa rajoitetaan suhteellisesti yleistä sosiaaliturvamaksuihin sovellettavaa alennusta tuloveron määräämisen yhteydessä suhteutettuna aikaan, jonka työtekijä on maksanut mainittuja sosiaaliturvamaksuja.