Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
4 päivänä syyskuuta 2014[1]

Asia C-87/13

Staatssecretaris van Financiën
vastaan
X

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat))

Verolainsäädäntö — Sijoittautumisvapaus — Kansallinen tulovero — Omassa käytössä olevan kansallisen monumentin kunnossapitokulujen korotettu vähennys — Alankomaiden kansalainen, joka asuu monumenttina suojellussa rakennuksessa Belgiassa, työskentelee Alankomaissa ja on yleisesti verovelvollinen Alankomaissa

I **Johdanto**

1. Alankomaiden kuningaskunta pyrkii edistämään kulttuuriperintönsä suojelua verotuksella. Siksi se myöntää korotetun verovähennyksen alankomaalaisten monumenttien suojelemiseksi.

2. Pääasia koskee Alankomaiden kansalaista, joka käyttää asuntonaan ja ylläpitää monumenttina suojeltua rakennusta, joka kuitenkin sijaitsee Belgiassa. Vaikka hän maksaa kaikista tuloistaan veroa Alankomaissa, hän ei saa verokannustinta belgialaisen monumentin suojelemiseksi. Alankomaiden kuningaskunta haluaa nimittäin myöntää kannustimen ainoastaan alankomaalaisille monumenteille. Unionin tuomioistuimen on käsiteltävässä asiassa selvitettävä, onko tämä kannustimen rajaaminen koskemaan kotimaista kulttuuriperintöä sopusoinnussa perusvapauksien kanssa.

II **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

3. Alankomaiden vuoden 2001 tuloverolain (Wet inkomstenbelasting 2001), sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2004 (jäljempänä Alankomaiden tuloverolaki), 2.5 §:n 1 momentin mukaan toisessa jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen voi valita, että häntä kohdellaan Alankomaissa asuvana verovelvollisena.

4. Alankomaiden tuloverolain mukaan veroa kannetaan tuloista, joita saadaan sekä vuokralle annetuista että omassa käytössä olevista verovelvollisen omistamista asunnoista. Omassa käytössä olevista asunnoista saatavat tulot määritetään prosenttiosuutena asunnon arvosta.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

5. Omassa käytössä olevista asunnoista saatavista tuloista voidaan vähentää asuntoon liittyviä kuluja tiettyyn rajaan saakka. Sen yli meneviä kuluja voidaan vaatia vähennettäviksi monumenttina suojellun rakennuksen osalta niin kutsuttuna henkilökohtaisena vähennyksenä. Tätä sääntelyä sovelletaan myös vuokralle annettuihin rakennuksiin. Alankomaiden tuloverolain 6.31 §:n mukaan vähennys edellyttää, että rakennus on merkitty vuoden 1988 monumenttilain (Monumentenwet 1988) 6 tai 7 §:ssä tarkoitettuun rekisteriin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tulkitsee näitä säännöksiä siten, että rekisteriin on mahdollista merkitä ainoastaan Alankomaissa sijaitseva rakennus.

III **Pääasia**

6. Pääasia koskee X:lle osoitettua päätöstä Alankomaiden tuloverosta vuodelta 2004.

7. X on Alankomaiden kansalainen. Vuonna 2004 hän muutti Alankomaista asumaan Belgiassa sijaitsevaan linnaan. X omistaa linnan, joka on ympäristöineen suojeltu Belgian lainsäädännön nojalla monumenttina ja kylämaisemana. X jatkoi työskentelyään Alankomaissa toimitusjohtajana yhtiössä, jonka ainoa osakkeenomistaja hän on. Hänellä ei ole työtuloja Belgiasta.

8. Alankomaiden vuoden 2004 tuloverotuksessa X:ää kohdeltiin hakemuksensa perusteella Alankomaissa asuvana verovelvollisena. Veroilmoituksessaan hän vaati vähentämään 18 140 euroa henkilökohtaisena vähennyksenä kunnossapitokuluina ja arvonalennuksesta aiheutuneina kuluina, jotka liittyivät Belgiassa sijaitsevaan linnaan. X olisi voinut vaatia näiden kulujen vähentämistä myös Belgian tuloverotuksessa valitsemalla tietyn verotustavan. Hän kuitenkin luopui tästä vaihtoehdosta, koska se ei olisi viime kädessä ollut hänen kannaltaan verotuksellisesti edullista.

9. Alankomaiden verohallinto epäsi henkilökohtaisen vähennyksen, koska Belgiassa sijaitsevaa linnaa ei ollut merkitty Alankomaiden monumenttilain 6 tai 7 §:ssä tarkoitettuun rekisteriin. X riitautti päätöksen oikeusteitse.

IV **Menettely unionin tuomioistuimessa**

10. Asiaa käsittelevä Hoge Raad der Nederlanden pitää mahdollisena, että monumenttina suojeltuihin rakennuksiin sovellettavasta henkilökohtaisesta vähennyksestä annetut Alankomaiden säännökset ovat unionin oikeuden vastaisia. Se on näin ollen esittänyt 21.2.2013 unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko unionin oikeus ja erityisesti sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset esteenä sille, että Belgiassa asuva henkilö, jota verotetaan oman hakemuksensa perusteella Alankomaissa kuin siellä asuvaa ja jolle on aiheutunut kuluja Belgiassa sijaitsevasta linnasta, jota hän käyttää asuntonaan ja joka on Belgiassa merkitty lailla suojelluksi monumentiksi ja kylämaisemaksi, ei saa vähentää kyseisiä kuluja Alankomaiden tuloverotuksessa sillä perusteella, ettei linnaa ole merkitty Alankomaissa suojeltujen monumenttien rekisteriin?

2) Onko tässä yhteydessä merkitystä sillä, voiko asianosainen vähentää kyseiset kulut tämänhetkisistä tai tulevista irtaimeen omaisuuteen liittyvistä tuloista asuinvaltionsa Belgian tuloverotuksessa valitsemalla tällaisten tulojen progressiivisen verotuksen?”

11. Käsiteltävä asia yhdistettiin aluksi kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten asian C-133/13 kanssa. Kirjallisia huomautuksia yhdistetyistä asioista esittivät heinäkuussa 2013 X, Q (pääasian asianosainen asiassa C-133/13), Saksan liittotasavalta, Espanjan kuningaskunta, Ranskan tasavalta, Italian tasavalta, Alankomaiden kuningaskunta, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta sekä Euroopan komissio. Tämän jälkeen asiat erotettiin käsiteltäviksi erikseen.

V **Oikeudellinen arviointi**

12. Molemmissa ennakkoratkaisukysymyksissä, joihin vastaan yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, voidaanko unionin oikeuden mukaisesti monumenttina suojeltujen ja omassa käytössä olevien rakennusten kansallinen verokannustin rajata koskemaan kotimaassa sijaitsevia rakennuksia. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää erityisesti mahdollisena, että Alankomaiden lainsäädäntö on EY 43 artiklassa määrätyn sijoittautumisvapauden (jäljempänä A kohta) ja EY 56 artiklan 1 kohdassa määrätyn pääomien vapaan liikkuvuuden (jäljempänä B kohta) vastainen.

A *Sijoittautumisvapaus*

1. Rajoitus

13. Verokannustimesta annetun kaltaisella Alankomaiden sääntelyllä saatetaan rajoittaa X:n kaltaisen verovelvollisen sijoittautumisvapautta.

14. X voi lähtökohtaisesti vedota sijoittautumisvapauteen. Sellaisen yhtiön toimitusjohtajana, jonka ainoa osakkeenomistaja hän on, X toimii EY 43 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuna itsenäisenä ammatinharjoittajana.[2] Sijoittautumisvapauden soveltamiselle ei ole esteenä myöskään se, että X, joka toimii itsenäisenä ammatinharjoittajana Alankomaissa, on itse Alankomaiden kansalainen. EY 43 artiklan ensimmäisen kohdan ensimmäisen virkkeen sanamuodon mukaan kyseisellä määräyksellä tosin suojellaan ainoastaan ”jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua *toisen* jäsenvaltion alueelle”, mistä ei ole kyse X:n tapauksessa, sillä hän on Alankomaiden kansalaisena sijoittautunut Alankomaihin. Unionin tuomioistuin on kuitenkin laajentanut sijoittautumisvapauden antaman suojan alaa oikeuskäytännössään. Sen mukaan kaikki jäsenvaltioiden kansalaiset kuuluvat kansalaisuudestaan riippumatta EY 43 artiklan soveltamisalaan, sikäli kuin he ovat työskennelleet muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan.[3] Näin oli X:n kohdalla, koska asian kannalta merkityksellisenä ajanjaksona hän asui Belgiassa ja hoiti yhtiönsä liiketoimintaa Alankomaissa.

15. Sijoittautumisvapautta saatetaan rajoittaa kaikella sellaisella kansallisella lainsäädännöllä, jossa ulkomailla asuvat asetetaan epäedulliseen asemaan maassa asuviin nähden.[4] Alankomaiden lainsäädännön perusteella ulkomailla asuvalla ei maassa asuvasta poiketen ole mahdollisuutta vaatia henkilökohtaista vähennystä kuluista, joita aiheutuu hänen asuntonaan käyttämästä monumenttina suojellusta rakennuksesta. Tätä päätelmää ei muuta se seikka, että – kuten Alankomaiden kuningaskunta tähdentää – Alankomaissa kannustinta sovelletaan myös kiinteistöihin, jotka eivät ole verovelvollisen omassa käytössä, ja että tältä osin maassa asuvia ja ulkomailla asuvia verovelvollisia kohdellaan samalla tavalla.

16. Tällainen ulkomailla asuvien epäedullinen kohtelu rajoittaa – vastoin Saksan liittotasavallan näkemystä – myös X:n kaltaisen henkilön sijoittautumisvapaudella suojattua ammatinharjoittamista. Verokannustinsääntely johtaa nimittäin erilaisen verorasitteen kohdistumiseen ammatinharjoittamisesta saataviin tuloihin sen mukaan, asuuko X monumenttina suojellussa rakennuksessa Alankomaissa vai toisessa jäsenvaltiossa.

2 — Ks. tuomio Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251, 26 kohta).

3 — Ks. tuomio komissio v. Saksa (C-152/05, EU:C:2008:17, 20 kohta); ks. vastaavasti myös tuomio N (C-470/04, EU:C:2006:525, 28 kohta); ks. työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta tuomio Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

4 — Ks. vastaavasti mm. tuomio Stanton ja L’Étoile (143/87, EU:C:1988:378, 13 kohta); tuomio Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, 94 kohta); tuomio Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, 43 kohta) ja tuomio Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, 58 kohta).

17. Pidän edellä kuvattua rajoituksen käsitteen laajaa tulkintaa välttämättömänä, koska unionin tuomioistuin on jo toisen asian yhteydessä todennut, että ainoastaan jäsenvaltion alueella sijaitsevaa, henkilökohtaiseen asuinkäyttöön rakennettua tai hankittua asuntoa varten myönnettävä avustus rajoittaa työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta sellaisten henkilöiden kohdalla, jotka haluavat rakennuttaa tai hankkia asunnon henkilökohtaiseen asuinkäyttöön toisesta jäsenvaltiosta. [5]

18. Näin ollen on todettava, että käsiteltävässä asiassa on kyseessä sijoittautumisvapauden rajoitus.

19. Tällainen rajoitus voidaan oikeuskäytännön mukaan hyväksyä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa (jäljempänä 2 kohta), tai jos se on oikeutettu yleisen edun mukaisen pakottavan syyn johdosta [6] (jäljempänä 3 kohta).

2. Tilanteiden objektiivinen rinnastettavuus

20. Asiassa Nordea Bank Danmark antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin ei noudattanut ehdotustani luopua tilanteiden objektiivisen rinnastettavuuden tutkimisesta. Se pikemminkin näyttää antavan sen tutkimiselle jälleen suuremman painoarvon verolainsäädännön alalla. [7]

21. Käsiteltävässä asiassa herää kysymys siitä, voidaanko objektiivisesti arvioituna rinnastaa toisiinsa sellaisen verovelvollisen tilanne, jonka omassa käytössä oleva monumenttina suojeltu rakennus sijaitsee Alankomaissa ja jonka kyseisestä rakennuksesta saamia tuloja verotetaan Alankomaissa, ja sellaisen verovelvollisen tilanne, jonka omassa käytössä oleva monumenttina suojeltu rakennus sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa ja jonka kyseisestä rakennuksesta saamia tuloja kuitenkin verotetaan samoin Alankomaissa.

22. Vertailtavien tilanteiden kaksi eroa kyseenalaistavat niiden objektiivisen rinnastettavuuden. Ensinnäkin ensiksi mainitussa tapauksessa on kyse maassa asuvasta verovelvollisesta ja jälkimmäisessä tapauksessa ulkomailla asuvasta verovelvollisesta. Toiseksi ensiksi mainitussa tapauksessa rakennus on suojeltu monumenttina Alankomaiden lainsäädännön nojalla ja jälkimmäisessä tapauksessa Belgian lainsäädännön nojalla.

a) Verovelvollisten asuinpaikkaan liittyvä ero

23. Toisen verovelvollisen kyseisessä maassa ja toisen ulkomailla sijaitsevasta asuinpaikasta on viitattava vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan maassa asuvien ja ulkomailla asuvien luonnollisten henkilöiden tilanteet *eivät* yleisesti ottaen ole samankaltaisia tuloverotuksen alalla. Maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteiden välillä on nimittäin objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilökohtaisen ja perhetilanteen osalta. [8] Tästä syystä myöskään tilanteessa, jossa jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää maassa asuvalle, ei ole yleensä kysymys syrjinnästä. [9]

5 — Tuomio komissio v. Saksa (EU:C:2008:17, 24 ja 25 kohta).

6 — Ks. tuomio Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

7 — Ks. ratkaisuehdotukseni Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, 22–28 kohta) ja tuomio Nordea Bank Danmark (EU:C:2014:2087, 23 ja 24 kohta).

8 — Ks. mm. tuomio Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 31 ja 32 kohta); tuomio Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, 18 kohta); tuomio Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, 43 kohta) ja tuomio komissio v. Viro (C-39/10, EU:C:2012:282, 50 kohta).

9 — Ks. tuomio Schumacker (EU:C:1995:31, 34 kohta) ja tuomio komissio v. Viro (EU:C:2012:282, 50 kohta).

24. Tätä oikeuskäytäntöön sisältyvää periaatetta sovelletaan kuitenkin ainoastaan rajoitetusti, minkä vuoksi sen periaatteellinen luonne ei ole selvä. Unionin tuomioistuin nimittäin katsoo myös, että syrjinnästä on joka tapauksessa katsottava olevan kyse silloin, jos huolimatta siitä, että henkilöiden asuinpaikka on eri valtioissa, maassa asuvat ja ulkomailla asuvat henkilöt ovat kyseisten kansallisten säännösten tarkoitus ja sisältö huomioon ottaen toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.[10] Ainoastaan tällainen näkemys tarkasteltavasta konkreettisesta tapauksesta vastaa myös vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan tilanteiden objektiivista rinnastettavuutta on tutkittava siten, että otetaan huomioon kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä.[11] Siksi unionin tuomioistuin on myös etenkin veroetuuksien kohdalla lisäksi toistuvasti edellyttänyt, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisryhmien välillä on oltava objektiivinen ero, jotta voidaan katsoa, etteivät niiden tilanteet ole objektiivisesti arvioituina rinnastettavissa toisiinsa.[12]

25. Tästä seuraa, että yksittäistapauksessa on kulloinkin tarkasteltavien kansallisten säännösten perusteella aina tutkittava, ovatko maassa asuvien tilanne ja ulkomailla asuvien tilanne rinnastettavissa toisiinsa. Oikeuskäytännön mukaan ei näin ollen voida vahvistaa periaatetta, jonka mukaan tilanteet eivät pääsääntöisesti ole toisiinsa rinnastettavissa.

b) Monumenttien suojelua koskevaan lainsäädäntöön liittyvä ero

26. Tästä syystä tilanteiden objektiivinen rinnastettavuus voisi nyt tarkasteltavassa tapauksessa kariutua ainoastaan jälkimmäiseen eroon, nimittäin siihen, että kotimaisessa tilanteessa asunto on suojattu monumenttina Alankomaiden lainsäädännön mutta X:n tapauksessa Belgian lainsäädännön nojalla.

27. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan nyt tarkasteltavan lainsäädännön, joka koskee monumenttina suojeltuihin rakennuksiin liittyvien tiettyjen kulujen, muun muassa kunnossapitokulujen, verovähennystä, tavoitteena on suojella Alankomaiden kulttuuriperintöä.

28. Edellä esitetty huomioon ottaen belgialainen monumentti ei voisi olla objektiivisesti arvioituna rinnastettavissa alankomaalaiseen monumenttiin. Lainsäädännön tavoitteena on nimittäin ainoastaan Alankomaissa sijaitsevan kulttuuriperinnön suojelun edistäminen.

29. En kuitenkaan pidä tällaista tarkastelutapaa asianmukaisena.

30. Ranskan tasavalta on perustellusti huomauttanut, että etenkin tuomiossa Persche katsottiin jäsenvaltioon sijoittautuneen laitoksen ja ulkomaisten laitosten olevan veroetujen suhteen objektiivisesti arvioituna toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa vain, jos molempien tarkoituksena on edistää samanlaisia yleisiä etuja.[13] Niitä voidaan sen mukaan kohdella eri tavoin, jos ulkomaisilla laitoksilla on eri tavoitteet kuin kansallisessa verolainsäädännössä säädetyt.[14]

31. Objektiivisen rinnastettavuuden tutkimiseksi kansallisen verokannustinsääntelyn tavoitetta ei kuitenkaan voida määritellä puhtaasti kansallisesti. Muuten jokainen jäsenvaltio voisi nimittäin sulkea rajat ylittävät tilanteet automaattisesti verokannustinsääntelyn ulkopuolelle asettamalla sille puhtaasti kansallisesti määritellyn tavoitteen. Sääntelyn puhtaasti kansallinen liityntä on pikemminkin syy pitää sitä perusvapauden rajoituksena. Tämä kansallinen liityntä ei voi tilanteiden objektiivisen

10 — Ks. tuomio Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409, 26 kohta) ja tuomio komissio v. Viro (EU:C:2012:282, 51 kohta).

11 — Ks. tuomio X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, 22 kohta) ja tuomio SCA Group Holding ym. (C-39/13, C-40/13 ja C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 kohta).

12 — Ks. mm. tuomio Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, 19 kohta); tuomio Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, 60 kohta) ja tuomio Gielen (EU:C:2010:148, 44 kohta).

13 — Tuomio Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, 48–50 kohta).

14 — Tuomio Persche (EU:C:2009:33, 47 kohta).

rinnastettavuuden tutkimisen toisessa vaiheessa puolestaan johtaa siihen, että rajoitus voidaan hyväksyä. Siksi tilanteiden objektiivista rinnastettavuutta on tutkittava ottaen huomioon kansallisen säänte lyn tavoite. Tavoite on kuitenkin määriteltävä nimenomaisesti jättämällä huomiotta kannustinsäänte lyn puhtaasti kansallinen liityntä.

32. Käsiteltävässä asiassa tämä merkitsee sitä, että ulkomailla asuvan X:n tilanne on objektiivisesti arvioituna rinnastettavissa maassa asuvan henkilön tilanteeseen, jos myös hänen rakennuksensa on kulttuuriperintönä suojelun arvoinen. Koska X:n linna on Belgian lainsäädännön nojalla suojeltu monumenttina, hänen tilanteensa voidaan lähtökohtaisesti katsoa olevan rinnastettavissa Alankomaissa asuvan henkilön tilanteeseen.

33. Tälle tilanteiden objektiiviselle rinnastettavuudelle ei ole – Ranskan tasavallan näkemyksestä poiketen – esteenä se, ettei Belgiassa sijaitsevaan kiinteistöön sovelleta monumenttien suojelusta annettua Alankomaiden lainsäädäntöä eikä siihen yleisesti liittyviä velvoitteita ja rajoituksia. Belgian lainsäädäntöön ensinnäkin sisältyvät kaiketi vastaavat Belgiassa sijaitsevan kiinteistön omistajaa koskevat velvoitteet. Tilanteiden objektiivista rinnastettavuutta ei toiseksi voida kiistää myöskään sen vuoksi, että X:n kaltainen verovelvollinen voi mahdollisesti vapaaehtoisesti valita, että häneen sovelletaan monumenttien suojelusta annettua Alankomaiden lainsäädäntöä.

c) Tilanteiden objektiivista rinnastettavuutta koskeva päätelmä

34. Käsiteltävässä asiassa sellaisen verovelvollisen tilanne, jonka omassa käytössä oleva monumenttina suojeltu rakennus sijaitsee Alankomaissa ja jonka kyseisestä rakennuksesta saamia tuloja verotetaan Alankomaissa, ja sellaisen verovelvollisen tilanne, jonka omassa käytössä oleva monumenttina suojeltu rakennus sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa mutta jonka kyseisestä rakennuksesta saamia tuloja verotetaan samoin Alankomaissa, ovat näin ollen objektiivisesti arvioituna rinnastettavissa toisiinsa.

3. Yleisen edun mukainen pakottava syy

35. Lisäksi on tutkittava, onko Alankomaissa käytössä olevan kaltainen monumentteja koskeva verokannustinsäänte ly, jossa otetaan huomioon yksinomaan Alankomaissa sijaitsevat monumentit, perusteltu yleisen edun mukaisen pakottavan syyn johdosta.

36. Aluksi on selvennettävä, ettei oikeuttamisen yhteydessä voi olla kyse siitä, saako Alankomaiden kuningaskunta myöntää kannustimia kansallisten monumenttien suojelemiseksi. Tämä tavoite nimittäin turvattaisiin lähtökohtaisesti myös silloin, jos Alankomaiden verokannustinsäänte lyä sovellettaisiin myös ulkomaisiin monumentteihin. Tätä vastaan Alankomaiden kuningaskunta ei voisi vedota siihen, että verokannustimen ulottaminen koskemaan ulkomaisia monumentteja johtaisi verotulojen vähentymiseen. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tarve estää verotulojen vähentyminen ei näet kuulu yleisen edun mukaisiin pakottaviin syihin, joilla voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa vahvistetun vapauden rajoittaminen. [15]

37. Näin ollen käsiteltävässä asiassa on pelkästään kysyttävä, voidaanko pitää perusteltuna sitä, että jäsenvaltio *rajaa* verokannustimensa koskemaan kansallisia monumentteja.

15 — Tuomio komissio v. Itävalta (C-10/10, EU:C:2011:399, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38. Edellä esitetty huomioon ottaen useiden menettelyn osapuolten mainitsema tuomio komissio v. Italia on ainoastaan jossain määrin merkityksellinen käsiteltävän asian kannalta. Tuomion mukaan (kansallisen) historiallisen perinnön ja taideperinnön suojelu voi olla yleisen edun mukainen pakottava syy, jolla oikeutetaan palvelujen vapaan tarjoamisen rajoittaminen.[16] Mainitussa asiassa oli kuitenkin kyse ulkomaisten talouden toimijoiden – matkaoppaiden – kyseisessä jäsenvaltiossa harjoittaman toiminnan rajoittamisesta kansallisen kulttuuriperinnön suojeluun liittyvistä syistä. Kyse ei ollut siitä, voidaanko jäsenvaltion kannustinsääntely rajata koskemaan *kotimaista* kulttuuriperintöä.

39. Tämän kysymyksen kannalta merkityksellistä on pikemminkin se, että oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti itse päättää niistä yleisistä eduista, joita ne haluavat edistää verotuksellisesti.[17] Jäsenvaltioiden asiana on siten määritellä tavoite, johon verokannustinsääntelyllä pyritään.

40. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole useissa ratkaisuissaan hyväksynyt verotuksellisten etujen rajaamista kotimaisiin tilanteisiin, koska etujen tavoite voitiin saavuttaa myös myöntämällä ne ulkomaisille toimijoille. Tuomiossa Petersen unionin tuomioistuin ei siten ymmärtänyt, miksi Saksan kehityspolitiikkaa voitaisiin edistää ainoastaan Saksaan sijoittautuneiden yritysten avulla.[18] Omaa asuntoa varten Saksassa myönnettävästä avustuksesta tuomioistuin totesi, että tavoite, jolla pyritään tyydyttämään asuntojen kysyntä, saavutetaan aivan yhtä hyvin, jos avustus myönnetään myös ulkomailla sijaitsevan oman asunnon rakennuttamista tai hankkimista varten.[19] Useissa lahjoitusten verovähennystä käsittelevissä tuomioissaan unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, ettei jäsenvaltio voi myöntää verotuksellisia etuja laitoksille, jotka pyrkivät määrättyihin yleisen mukaisiin tavoitteisiin, vain silloin, jos ne ovat sijoittautuneet sen alueelle.[20]

41. Kaikki mainitut ratkaisut koskivat viime kädessä sitä, miten jäsenvaltion määrittelemää tavoitetta voidaan edistää myös sellaisten talouden toimijoiden avulla, jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon. Käsiteltävässä asiassa ulkomailla asuva X ei kuitenkaan edistä Alankomaiden verokannustinsääntelyn tavoitteen saavuttamista. Kunnossapitokulut, joita X vaatii vähennettäviksi Alankomaiden verotuksessa, eivät nimittäin palvele monumenttien suojelua Alankomaissa.

42. Jos Alankomaiden kuningaskunta kuitenkin voi oikeuskäytännön mukaan vapaasti päättää kannustinsääntelyn tavoitteesta, päätös myöntää kannustin pelkästään Alankomaissa sijaitseville monumenteille johtaa lähtökohtaisesti siihen, että sijoittautumisvapauden rajoitus on oikeutettu käsiteltävässä asiassa.

43. Jäsenvaltiot eivät silti voi määritellä verokannustimien tavoitetta unionin oikeuden nojalla täysin vapaasti. Tätä vapautta rajoittaa ensinnäkin EY 87 artiklan 1 kohtaan (josta on tullut SEUT 107 artiklan 1 kohta) sisältyvä valtiontukien kielto. Jotta perusvapauksien rajoitus olisi oikeutettu, verokannustimen tavoite ei ainakaan saa olla sellaisenaan ilmeisen protektionistinen, esimerkiksi jos verosäänteln tavoitteena on ainoastaan kotimaisten yritysten taloudellisen toiminnan tai kotimaisten tavaroiden tukeminen.[21]

44. Käsiteltävässä asiassa tavoitteelle, johon jäsenvaltio pyrkii verokannustinsäänteln yllään, löytyy puolestaan tukea perussopimuksista, ja se voi siten myötävaikuttaa perusvapauden rajoituksen oikeuttamiseen. EY 30 artiklaan (josta on tullut SEUT 36 artikla) sisältyy jäsenvaltioiden välisten määrällisten rajoitusten kieltämisen yhteydessä peruste, jonka mukaan rajoitus on perusteltu

16 — Tuomio komissio v. Italia (C-180/89, EU:C:1991:78, 19 ja 20 kohta).

17 — Ks. tuomio Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, 39 kohta), tuomio Persche (EU:C:2009:33, 48 kohta) ja tuomio Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, 30 kohta).

18 — Tuomio Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, 61 kohta).

19 — Ks. tuomio komissio v. Saksa (EU:C:2008:17, 28 kohta).

20 — Ks. tuomio Persche (EU:C:2009:33, 44 kohta) ja tuomio komissio v. Itävalta (EU:C:2011:399, 33 kohta).

21 — Ks. vastaavasti myös tuomio Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, 32 kohta).

”taiteellisten, historiallisten tai arkeologisten kansallisaarteiden suojelemiseksi”. Lisäksi yhteisöllä on EY 151 artiklan 1 kohdan (josta on tullut SEUT 167 artiklan 1 kohta) nojalla velvollisuus myötävaikuttaa siihen, että ”jäsenvaltioiden kulttuurit kehittyvät kukoistaviksi pitäen arvossa niiden kansallista ja alueellista monimuotoisuutta”. Näistä määräyksistä voidaan päätellä, että perussopimuksissa kulttuuriperinnön suojelu sijoitetaan puhtaasti kotimaiseen yhteyteen ja kansallisen kulttuurin tukeminen on siten unionin oikeudessa hyväksyttävä tavoite. [22]

45. Lisäksi oikeuskäytännön mukaan myös halu taata se, että asianomaisen jäsenvaltion yhteiskunnan ja edun saajan välillä on jokin sidos, voi olla objektiivinen, yleistä etua koskeva syy. [23] Käsiteltävässä asiassa tällainen sidos on olemassa Alankomaiden kuningaskunnan yhteiskunnan ja Alankomaiden kulttuuriperinnön välillä, jonka säilyttäminen on verokannustinsääntelyn tavoite. Koska sääntelyllä ei siten pyritä tukemaan ketään yksittäistä henkilöä sinänsä, on myös merkityksetöntä, millainen sidos X:llä on Alankomaiden yhteiskuntaan.

46. Kansallisen kulttuuriperinnön suojelua koskeva hyväksyttävä tavoite tekee sijoittautumisvapauden rajoittamisesta Alankomaiden verokannustinsääntelyllä oikeutetun. Sääntelyn tavoite huomioon ottaen sillä, ettei kannustinta myönnetä muiden jäsenvaltioiden kansallisen kulttuuriperinnön suojelemiseksi, ei myöskään ylitetä sitä, mikä on tarpeen Alankomaiden sääntelyn tavoitteen saavuttamiseksi.

4. Välipäätelmä

47. Sijoittautumisvapaus ei ole esteenä sille, että monumenttina suojelluille, omana asuntona käytettäville rakennuksille myönnettävä kansallinen verokannustin rajataan koskemaan jäsenvaltion alueella sijaitsevia rakennuksia, jos kannustinsääntelyn tavoitteena on kansallisen kulttuuriperinnön suojelu.

B *Pääomien vapaa liikkuvuus*

48. Riippumatta siitä, muodostaako Alankomaiden verokannustinsääntely nyt tarkasteltavassa tilanteessa myös EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, tällainen rajoitus olisi joka tapauksessa oikeutettu Alankomaiden kulttuuriperinnön suojelua koskevan hyväksyttävän tavoitteen perusteella. Tähän sovellettaisiin vastaavasti edellä esittämiäni toteamuksia.

C *Päätelmä*

49. Mainitut perusvapaudet eivät siten ole esteenä käsiteltävän kaltaiselle kansalliselle sääntelylle, jossa verokannustimen myöntäminen monumenttina suojelluille, omana asuntona käytettäville rakennuksille on rajattu koskemaan jäsenvaltion alueella sijaitsevia rakennuksia.

VI **Ratkaisuehdotus**

50. Ehdotan näin ollen, että Hoge Raad der Nederlandenin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

EY 43 artiklassa määrätty sijoittautumisvapaus ja EY 56 artiklan 1 kohdassa määrätty pääomien vapaa liikkuvuus eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan Belgiassa asuva henkilö, jota verotetaan oman hakemuksensa perusteella Alankomaissa kuin siellä asuvaa ja jolle on aiheutunut kuluja Belgiassa sijaitsevasta linnasta, jota hän käyttää asuntonaan ja joka on Belgiassa merkitty lailla

22 — Ks. myös jo tuomio Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, 45 kohta) sellaisena kuin se on ranskaksi.

23 — Ks. tuomio Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

suojelluksi monumentiksi ja kylämaisemaksi, ei saa vähentää kyseisiä kuluja Alankomaiden tuloverotuksessa sillä perusteella, ettei linnaa ole merkitty Alankomaissa suojeltujen monumenttien rekisteriin.