

Asia C-119/24 [Chefquet] ¹**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

14.2.2024

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Cour d'appel de Liège (Liègen ylioikeus, Belgia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

5.2.2024

Kantajat:

DK

JO

Vastaaja:Belgian valtio, jota edustaa Ministre des Finances
(valtiovarainministeri)**Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja pääasian kohde**

- 1 Pääasian oikeudenkäynnissä on kyse muualla kuin Belgiassa asuvien tuloverotuksesta ja erityisesti vuoden 1992 tuloverolain (Code des impôts sur les revenus 1992, jäljempänä CIR 92) 245 §:ssä säädetystä lisäverosta, jota ulkomailla asuvien verovelvollisten on suoritettava, ja siitä, soveltuuko vero yhteen SEUT 45 artiklan kanssa.
- 2 Kantajina olevat DK ja JO ovat asuneet Ranskassa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevina verokausina ja verovuosina. DK on toiminut opettajana useissa Belgian yliopistoissa ja tutkimuspäällikkönä Centre National de la Recherche Scientifique -tutkimuslaitoksessa Pariisissa. Hänen vaimollaan JO on ollut palkkatyö Ranskassa, mutta hän ei ole ollut ansiotyössä vuoden 2000 jälkeen.

¹ Tämän asian nimi on kuvitteellinen nimi. Se ei vastaa oikeudenkäynnin minkään asianosaisen todellista nimeä.

- 3 Belgian kuningaskunta on verottanut kantajia ulkomailla asuvina henkilöinä. Kantajat ovat riitauttaneet ulkomailla asuvien tuloveroa koskevat verotuspäätökset, jotka koskivat verovuosia 1992–1998, 2001–2003 ja 2007–2009, tekemällä niistä useita oikaisuvaatimuksia. Kaikissa kyseisissä ulkomailla asuvien tuloveroa koskevissa verotuspäätöksissä kannettiin myös valtiolle maksettava lisävero CIR 92:n 245 §:n nojalla.
- 4 Kyseiset oikaisuvaatimukset jätettiin tutkimatta tai otettiin tutkittaviksi, mutta hylättiin perusteettomina (tai osittain perusteltuina siltä osin kuin on kyse verovuoden 2008 verotuspäätöstä koskevasta oikaisuvaatimuksesta) useilla hallinnollisilla päätöksillä.
- 5 Tämän jälkeen kantajat nostivat tribunal de première instance de Namurissa (Namurin alioikeus, Belgia) neljä eri kannetta, joilla he saattoivat kyseisiä verotuspäätöksiä koskevat vaatimuksensa tuomioistuimen käsiteltäväksi.
- 6 Tribunal de première instance de Namur antoi 20.1.2016 kaikille kanteille yhteisen ratkaisun. Se katsoi lähinnä, että riidanalaisten verotuspäätösten kumoamista koskevat vaatimukset ovat perusteettomia. Se esitti myös Cour constitutionnelle’lle (perustuslakituomioistuin, Belgia) ennakkoratkaisukysymyksiä, ja kyseinen tuomioistuin vastasi niihin 6.6.2019 antamallaan tuomiolla.
- 7 Kantajat toimittivat 3.2.2020 tribunal de première instance de Namurin ratkaisua koskevan valituksen cour d’appel de Liègeen (Liègen ylioikeus, Belgia).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin lainsäädäntö

- 8 Käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva unionin oikeuden määräys on Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 45 artikla, joka koskee työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja kieltoa syrjiä työntekijöitä eri jäsenvaltioiden kansalaisuuden perusteella.

Kansallinen lainsäädäntö

- 9 CIR 92:n 245 §:ssä säädetään, että CIR 92:n 243 ja 244 §:n mukaisesti ulkomailla asuvilta verovelvollisilta kannetusta tuloverosta kannetaan lisäveroa – eli tuloveron määrän perusteella laskettua veroa, joka yleensä kannetaan eri veronsaajalle (centimes additionnels) – valtiolle. Lisävero lasketaan CIR 92:n 466 §:ssä säädettyjen kunnallisia lisäveroja koskevien laskusääntöjen mukaisesti; kunnallisia lisäveroja kantavat Belgian taajamat ja kunnat kuningaskunnan asukkailta, joiden vakinainen asunto sijaitsee niiden alueella.
- 10 CIR 92:n 245 §:ssä tarkoitetun lisäveron verokanta vaihteli 6 ja 7 prosentin välillä verovuosina 1992–2009.

Asianosaisten perustelut

- 11 Kantajat (DK ja JO) ovat vaatineet, että Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään kaksi ennakkoratkaisukysymystä.
- 12 Kantajien ehdottama ensimmäinen kysymys koskee sitä, soveltuuko CIR 92:n 245 §:ssä säädetty toimenpide yhteen SEUT 45 artiklan kanssa, kun CIR 92:n 245 §:n nojalla muualla kuin Belgian kuningaskunnassa asuvan verovelvollisen on suoritettava sellaista lisäveroa valtiolle, jota hänen ei olisi suoritettava, jos hän asuisi Belgian kuningaskunnassa, ja jonka määrä vahvistetaan analogisesti paikallisverolle, josta säädetään CIR 92:n 466 §:ssä ja jota Belgian kuningaskunnassa asuvat henkilöt suorittavat.
- 13 Kantajat ehdottavat myös, että ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin esittää unionin tuomioistuimelle toisen ennakkoratkaisukysymyksen, joka koskee sitä, soveltuuko kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn Belgian ja Ranskan välisen sopimuksen (Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions) 25-2 artikla yhteen SEUT 45 artiklan kanssa. Mainitussa 25-2 artiklassa alennetaan ulkomailla asuvien verovelvollisten osalta (CIR 92:n 130 ja 131 §:ssä määritelty) verovapaiden tulojen osuus osuuteen, jota henkilön Belgiasta peräisin olevat ansiotulot vastaavat suhteessa hänen kaikkiin ansiotuloihinsa työskentelymaasta riippumatta.
- 14 Belgian valtio vaatii, että ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin hylkää kantajien vaatimuksen, joka koskee kahden ennakkoratkaisukysymyksen esittämistä unionin tuomioistuimelle, perusteettomana.

Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen arviointi asiasta

- 15 Siltä osin kuin on kyse siitä, soveltuuko CIR 92:n 245 §:ssä säädetty toimenpide yhteen SEUT 45 artiklan kanssa, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin yhtyy Cour constitutionnellen perusteluihin, jotka tämä esitti vastauksena tribunal de première instance de Namurin kysymykseen siitä, soveltuuko CIR 92:n 245 §:ssä säädetty yhteen Belgian perustuslain (Constitution) 10 ja 11 §:n kanssa, kun on väitetty niin, että CIR 92:n 245 §:ssä säädetään perusteettomasta syrjinnästä Belgiassa ja ulkomailla asuvien verovelvollisten välillä.
- 16 Cour constitutionnelle katsoi 6.6.2019 antamassaan tuomiossa, että kun CIR 92:n 245 §:n nojalla ulkomailla asuvilta kannetaan valtiolle veroa, jonka määrä lasketaan kunnallisia lisäveroja koskevan CIR 92:n 466 §:n perusteella, säännöksen tarkoituksena on, kuten lain esitöistä ilmenee, estää se, että ulkomailla asuvia ja Belgian kuningaskunnassa asuvia verovelvollisia kohdeltaisiin syrjivästi, koska Belgiassa asuvien verovelvollisten on suoritettava CIR 92:n 466 §:n mukaista kunnallista lisäveroa. Ulkomailla asuvat henkilöt nimittäin yleensä hyötyvät Belgian viranomaisten tarjoamista rakenteista ja palveluista, koska niiden avulla he voivat hankkia Belgiasta tuloja, joiden perusteella lasketaan ulkomailla asuvien tulovero, jota heidän on suoritettava Belgian valtiolle. Siten

siitä, että valtiolle maksettavien verojen määrää korotetaan CIR 92:n 245 §:n mukaisen valtiolle maksettavan lisäveron määrällä, seuraa, että kyseinen määrä voidaan osoittaa Belgian valtion vastuulle kuuluvien yleishyödyllisten tehtävien hoitamiseen. Asianomaisella toimenpiteellä ei myöskään ole ilmeisen suhteettomia vaikutuksia. CIR 92:n 245 §:n mukaisen valtiolle maksettavan lisäveron määrä lasketaan nimittäin suhteessa tuloveroon, jota on suoritettava Belgiassa tehdyn työn perusteella saaduista tai Belgiassa maksetuista tuloista. Siten kyseisen toimenpiteen, jota sovelletaan ulkomailla asuviin henkilöihin kansalaisuudesta riippumatta, tarkoituksena on saada ulkomailla asuvat henkilöt osallistumaan oikeassa suhteessa yleishyödyllisten tehtävien rahoittamiseen. Muutenkin se, että ulkomailla asuva henkilö voi mahdollisesti joutua maksamaan toisesta asunnosta Belgiassa kannettavaa veroa tai Ranskassa kannettavaa asuntoveroa, ei liity kyseessä olevaan säännökseen, koska verojen kohde tai funktio ei ole sama eivätkä ne näin ollen ole verrattavissa CIR 92:n 245 §:ssä tarkoitettuun valtiolle maksettavaan lisäveroon.ⁱⁱ

- 17 Cour constitutionnelle on täsmentänyt, että kyseinen lisävero on ulkomailla asuvilta kannettava vero, jonka määrä lasketaan soveltamalla laskusääntöjä, joita sovelletaan myös luonnollisten henkilöiden tuloverojen perusteella kannettaviin kunnallisiin lisäveroihin, joita Belgiassa asuvien on maksettava, mutta kyseinen vero suoritetaan valtiolle ja näin ollen CIR 92:n 245 §:ssä säädetyn toimenpiteen laatu tai tarkoitus ei vastaa kunnallisten lisäverojen laatua tai tarkoitusta.ⁱⁱⁱ
- 18 Kuten unionin tuomioistuin on todennut, ”vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla EUT-sopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa unionin kansalaisten kaikenlaista ansiotyön tekemistä unionin alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (tuomio 12.12.2002, [de Groot](#), C-385/00, EU:C:2002:750, 77 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 22.6.2017, [Bechtel](#), C-20/16, EU:C:2017:488, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin ollen SEUT 45 artikla on esteenä kaikille sellaisille kansallisille toimenpiteille, jotka voivat haitata sitä, että unionin kansalaiset käyttävät tässä määräyksessä taattua perusvapautta, tai jotka tekevät sen käytöstä vähemmän houkuttelevaa (tuomio 10.10.2019, [Krah](#), C-703/17, EU:C:2019:850, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).^{iv}

ⁱⁱ Cour constitutionnelle, 6.6.2019, B.5.2 kohta.

ⁱⁱⁱ Cour Constitutionnelle, 6.6.2019, B.5.1 kohta.

^{iv} Ks. myös tuomio 15.7.2021, [Belgian valtio \(Veroetujen menettäminen asuinjäsenvaltiossa\)](#) (C-241/20, EU:C:2021:605).

- 19 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut lisäksi, että vaikka verojärjestelmä tarjoaisi myös tiettyjä muita verotuksellisia etuja, perusvapauksien vastaista epäedullista verokohtelua ei voida perustella tällaisilla eduilla.^v
- 20 Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että unionin tuomioistuimelle on esitettävä ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys, jota kantajat ovat ehdottaneet ja joka koskee sitä, soveltuuko CIR 92:n 245 §:ssä säädetty yhteen SEUT 45 artiklan kanssa.
- 21 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo sitä vastoin, että unionin tuomioistuimelle ei ole tarpeen esittää toista ennakkoratkaisukysymystä, jota pääasian kantajat ovat ehdottaneet. Kyseisen tuomioistuimen mukaan on selvää, että unionin tuomioistuimen selkeän oikeuskäytännön mukaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn Belgian ja Ranskan välisen sopimuksen 25-2 artikla ei ole ristiriidassa SEUT 45 artiklan kanssa.

Ennakkoratkaisukysymys

”Onko SEUT 45 artikla esteenä vuoden 1992 tuloverolain (Code des impôts sur les revenus 1992) 245 §:n soveltamiselle, kun sen nojalla muualla kuin Belgian kuningaskunnassa asuvan verovelvollisen on suoritettava lisävero, jolla valtiolle suoritettavan veron määrää korotetaan kuudella–seitsemällä prosentilla siitä määrästä, joka verovelvollisen olisi suoritettava, jos hän asuisi Belgian kuningaskunnassa, ja jonka määrä vahvistetaan analogisesti paikallisverolle, jota Belgian taajamat ja kunnat kantavat Belgian kuningaskunnan asukkailta, joiden vakinainen asunto sijaitsee niiden alueella?”

^v Tuomio 12.12.2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, 97 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).