

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

24 päivänä lokakuuta 2018 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Työntekijöiden vapaa liikkuvuus – Jostakin muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiosta saadut tulot – Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus – Verotusvallan jako – Asuinvaltion verotusvalta – Liittymätekijät

Asiassa C-602/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka tribunal de première instance de Liège (Liègen alioikeus, Belgia) on esittänyt 3.10.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.10.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Benoît Sauvage** ja

**Kristel Lejeune**

vastaan

**Belgian valtio,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev, joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Benoît Sauvage ja Kristel Lejeune, edustajanaan M. Gustin, avocat,
- Belgian hallitus, asiamiehinään P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja R. Kanitz,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren ja A. Alriksson,
- Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja C. Perrin,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

## **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 45 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain yhtäältä Benoît Sauvage ja Kristel Lejeune ja toisaalta Belgian veroviranomainen ja jossa on kyse veroviranomaisen päätöksestä kantaa veroa Sauvagen Luxemburgissa tekemästä palkkatyöstä saamien ansiotulojen siitä osasta, joka vastaa päiviä, joina Sauvage tosiasiallisesti teki palkkatyötään Luxemburgin ulkopuolella.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### **Belgian ja Luxemburgin välinen verosopimus**

3 Belgian kuningaskunnan ja Luxemburgin suurherttuakunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja muiden tulo- ja varallisuusveroa koskevien kysymysten ratkaisemiseksi Luxemburgissa 17.9.1970 allekirjoitetun sopimuksen ja sitä koskevan loppupöytäkirjan, sellaisina kuin ne ovat muutettuina Brysselissä 11.12.2002 allekirjoitetulla täydennyksellä (jäljempänä Belgian ja Luxemburgin välinen verosopimus), 15 artiklan 1 ja 3 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”1. Jollei jäljempänä 16, 18, 19 ja 20 artiklan määräyksistä muuta johdu, sopimusvaltiossa asuvan henkilön epäitsenäisestä ansiotyöstään saamaa palkkaa ja muuta vastaavaa tuloa voidaan verottaa vain tässä valtiossa, jollei työ ole tehty toisessa sopimusvaltiossa. Jos työ on siellä tehty, voidaan siitä saatua tuloa verottaa tässä toisessa valtiossa.

— —

3. Edellä 1 ja 2 kappaleesta poiketen ja jollei 1 kappaleessa mainitusta varauksesta muuta johdu, kansainvälisessä liikenteessä olevassa meri- tai ilma-aluksessa tai rautatie- tai maantiekulkuneuvossa taikka kansainvälisessä liikenteessä olevassa sisävesialuksessa työskentelystä saatu tulo katsotaan saaduksi työskentelystä siinä sopimusvaltiossa, jossa työnantajan tosiasiallinen johto sijaitsee, ja sitä voidaan verottaa tässä valtiossa.”

4 Kyseisen verosopimuksen 23 artiklan 2 kappaleen 1 kohdan, jossa määrätään siitä, miten Belgiassa asuvien henkilöiden Luxemburgista saaman palkan kaksinkertainen verotus vältetään, sanamuoto on seuraava:

”Luxemburgista peräisin olevat tulot – lukuun ottamatta 2 ja 3 kappaleessa tarkoitettuja tuloja – ja Luxemburgissa sijaitseva varallisuus, joita voidaan verottaa kyseisessä valtiossa edellisten artiklojen perusteella, vapautetaan verosta Belgiassa. Tämä vapautus ei rajoita Belgian oikeutta ottaa tällä perusteella verosta vapautettuja tuloja ja varallisuutta huomioon verokantaa määrittäessään.”

5 Mainitun verosopimuksen loppupöytäkirjan 8 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Epäitsenäistä ansiotyötä pidetään edellä 15 artiklan 1 ja 2 kappaleen mukaisesti toisessa sopimusvaltiossa tehtynä, jos työ, josta työntekijälle on maksettu palkkaa tai muuta tuloa, on tosiasiallisesti tehty tässä toisessa valtiossa eli jos työntekijä on ollut siellä fyysisesti läsnä tehdäkseen kyseisen työn.”

## **Belgian oikeus**

6 Vuoden 1992 tuloverolain (code des impôts sur les revenus 1992) 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Luonnollisten henkilöiden verotuksessa verovelvollisia ovat Belgian kuningaskunnan asukkaat.”

7 Kyseisen lain 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Belgian kuningaskunnan asukkaiden osalta luonnollisten henkilöiden verotukseen kuuluvat kaikki tässä laissa tarkoitetut veronalaiset tulot, vaikka osa kyseisistä tuloista olisi syntynyt ulkomailta tai saatu ulkomailta.”

8 Mainitun lain 155 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kansainvälisten sopimusten nojalla vapautetut tulot otetaan huomioon veron määrittämistä varten, mutta veron määrää vähennetään suhteessa vapautettujen tulojen osuuteen kokonaistuloista – –”

## **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

9 Sauvage ja Lejeune asuvat Belgiassa, jossa heidän maailmanlaajuisista tuloistaan kannetaan luonnollisilta henkilöiltä kannettavaa veroa. Sauvage tekee palkkatyötä Luxemburgiin sijoittautuneessa yhtiössä. Hän toimii neuvonantajana ja tekee sen perusteella lyhyitä työmatkoja Luxemburgin ulkopuolelle ja osallistuu näin työnantajansa edustajana kokouksiin.

10 Sauvage ilmoitti verovuosia 2007–2009 koskevan palkan Belgiassa verotettavaksi tuloksi, mutta hän ilmoitti myös koko kyseisen palkan progressioehdon alaiseksi verovapaaksi tuloksi.

11 Sauvagen tekemän palkkatyön sijaintia koskevan verotarkastuksen jälkeen Belgian veroviranomainen oikaisi veron perusteena olevia määriä kyseessä olevien kolmen verovuoden osalta. Veroviranomainen katsoi, että Belgian ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 15 artiklan 1 kappaleen mukaisesti Sauvagen Luxemburgissa tekemästä palkkatyöstä saamia tuloja, jotka liittyvät päiviin, jolloin Sauvage tosiasiallisesti teki palkkatyötään Luxemburgin ulkopuolella, verotettaisiin Belgiassa.

12 Sauvage ja Lejeune vaativat oikaisua kyseisen veroviranomaisen tekemiin heitä koskeviin päätöksiin. Veroviranomaisen hylättyä nämä oikaisuvaatimukset asianosaiset nostivat tribunal de première instance de Liège:ssä (Liègen alioikeus, Belgia) kanteen, jossa he riitauttivat veroviranomaisen tulkinnan kyseessä olevan verosopimuksen 15 artiklan 1 kappaleesta.

13 Kyseisessä tuomioistuimessa Sauvage ja Lejeune ovat esittäneet ensisijaisesti, että kyseessä olevaa 15 artiklan 1 kappaletta olisi tulkittava siten, etteivät lyhyet ja satunnaiset työmatkat rajoita tulon lähdevaltion yksinomaista verotusvaltaa, koska kyseessä oleva työskentely tapahtui pääasiassa Luxemburgissa, joka on lähdevaltio, ja Luxemburgin ulkopuolella tarjotut palvelut kuuluivat mainitussa valtiossa tehtyyn palkkatyöhön. Toissijaisesti Sauvage ja Lejeune ovat vedonneet EUT-sopimuksessa taattujen työntekijöiden vapaan liikkuvuuden ja palvelujen tarjoamisen vapauden loukkaamiseen.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kyseessä oleva verojärjestelmä tekee Belgiassa asuville Sauvagen kaltaisessa tilanteessa oleville työntekijöille vähemmän houkuttelevaksi sen, että he hakeutuisivat Belgian kuningaskunnan ulkopuolelle toiseen jäsenvaltioon sellaisiin tehtäviin, joihin sisältyy työmatkoja ulkomaille. Jos Belgiassa asuva

työntekijä sen sijaan tekee palkkatyötä kuljetusvälineessä kansainvälisessä liikenteessä sellaisen yrityksen palveluksessa, jonka tosiasiallinen johto sijaitsee Luxemburgissa, Belgian ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 15 artiklan 3 kappaleen mukaan kaikki tällaisesta palkkatyöstä saadut tulot ovat Belgiassa verosta vapautettuja tuloja silloinkin, kun työ, josta kyseinen palkka on maksettu, on tosiasiallisesti tehty Luxemburgin ulkopuolella.

15 Tässä tilanteessa tribunal de première instance de Liège päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Rikotaanko Belgian ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 15 artiklan 1 kappaleella, tulkittuna siten, että sen perusteella saadaan rajoittaa lähdevaltion verotusvaltaa niin, että se voi verottaa Belgiassa asuvan ja luxemburgilaisen työnantajan palveluksessa työskentelevän työntekijän palkkaa ainoastaan siltä osin kuin se on saatu työskentelystä Luxemburgissa, ja tulkittuna siten, että sillä annetaan asuinvaltiolle valta verottaa sitä palkan osaa, joka on saatu työskentelystä Luxemburgin ulkopuolella, sekä tulkittuna siten, että työntekijän edellytetään olevan päivittäin pysyvästi läsnä työnantajansa toimipaikassa, vaikka on riidatonta, että objektiivisten ja todennettavissa olevien seikkojen perusteella ja joustavasti suoritettua oikeudellisen arvioinnin perusteella on niin, että hän käy tässä toimipaikassa säännöllisesti, ja edelleen tulkittuna siten, että siinä edellytetään tuomioistuinten arvioivan, muodostuuko jokin osuus työvuoden 220 työpäivästä tällaisesta eri paikoissa tehdystä päivittäisestä työstä ja mikä tämä osuus on, SEUT 45 artiklaa, koska se muodostaa verotuksellisen esteen, joka saattaa saada verovelvolliset luopumaan rajatylittävistä tehtävistä, ja loukataanko sillä yleistä oikeusvarmuuden periaatetta siitä syystä, ettei sillä varmisteta vakaata ja turvattua verojärjestelmää, jossa sellaisen Belgiassa asuvan työntekijän kaikki ansiotulot, jonka työnantajan tosiasiallinen johto sijaitsee Luxemburgin suurherttuakunnassa, vapautettaisiin kokonaisuudessaan verosta, ja siitä syystä, että verovelvollisen tulot voivat joutua kokonaan tai osittain kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi ja ettei tällainen ennakoimaton järjestelmä tarjoa verovelvolliselle mitään oikeusvarmuutta?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

16 Aluksi on todettava, että Belgian hallitus väittää, ettei unionin tuomioistuimen tehtävänä ole ottaa kantaa kysymyksiin kansallisen oikeuden tai valtiosopimusoikeuden yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa. Belgian hallituksen mukaan unionin tuomioistuin voi sen sijaan esittää kansallisille tuomioistuimille unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, joiden avulla nämä voivat ratkaista niiden käsiteltäväksi saatetut oikeudelliset ongelmat.

17 Tältä osin on täsmennettävä, ettei unionin tuomioistuimella ole toimivaltaa SEUT 267 artiklan puitteissa todeta, onko sopimusvaltio mahdollisesti rikkonut jäsenvaltioiden tekemien sellaisten kahdenvälisen sopimusten määräyksiä, jotka on tarkoitettu poistamaan ne kielteiset vaikutukset, joita kansallisten verojärjestelmien rinnakkaisuudesta aiheutuu, tai lieventämään niitä. Unionin tuomioistuin ei voi myöskään tutkia kansallisen toimenpiteen ja pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kahdenvälisen sopimuksen määräysten välistä suhdetta, koska tämä kysymys ei kuulu unionin oikeuden tulkinnan alaan (tuomio 16.7.2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, 22 kohta).

18 Jos verojärjestelmä, joka perustuu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn verosopimukseen, kuuluu asiaan sovellettaviin oikeussääntöihin ja kansallinen tuomioistuin on esittänyt sen sellaisena, unionin tuomioistuimen on kuitenkin otettava se huomioon unionin oikeuden tulkittamiseksi tavalla, josta on hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle (tuomio 19.1.2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, 51 kohta).

19 Nyt käsiteltävässä asiassa verojärjestelmä, joka perustuu Belgian ja Luxemburgin väliseen verosopimukseen, kuuluu pääasiaan sovellettaviin oikeussääntöihin ja ennakkoratkaisua pyytänyt

tuomioistuin on esittänyt sen sellaisena. Verojärjestelmä on siis otettava huomioon unionin oikeuden tulkittamiseksi tavalla, josta on hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle.

20 Belgian ja Luxemburgin väliseen verosopimukseen perustuvan verokohtelun osalta on huomautettava, että ennakkoratkaisukysymys perustuu oletamaan siitä, että tätä verosopimusta sovellettaessa Belgiassa asuvan henkilön Luxemburgissa tekemästä palkkatyöstä saamien tulojen vapauttaminen verosta Belgiassa edellyttää, että kyseinen henkilö on fyysisesti läsnä Luxemburgissa. Oikeus verottaa tuloja kuului siten Belgian kuningaskunnalle, kun työ, josta kyseinen palkka on maksettu, on tosiasiallisesti tehty Luxemburgin ulkopuolella.

21 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 45 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion verojärjestelmälle, joka perustuu pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn verosopimukseen ja jonka mukaan mainitussa jäsenvaltiossa asuvan henkilön jossain toisessa jäsenvaltiossa tekemästä palkkatyöstä saamien tulojen verosta vapauttamisen edellytyksenä on, että työ, josta palkka on maksettu, on tosiasiallisesti tehty kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa.

22 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että koska Euroopan unionin tasolla ei ole toteutettu yhtenäistämistä eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään tulojen ja varallisuuden verotusperusteet välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen. Tältä osin jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät verotusvallan jakamiseksi (tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Tätä tarkoitusta varten on järkevää, että jäsenvaltiot käyttävät kansainvälisessä verokäytännössä noudatettuja perusteita (ks. vastaavasti tuomio 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, 31 kohta ja tuomio 16.7.2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Tämän tuomion 22 kohdassa mainitulla verotusvallan jaolla ei kuitenkaan mahdollisteta sitä, että jäsenvaltiot voisivat soveltaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä. Jäsenvaltiot ovat nimittäin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisten sopimusten puitteissa jaettua verotusvaltaa käyttäessään velvollisia noudattamaan unionin sääntöjä ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta (tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, 94 kohta ja tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että Belgian ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 15 artiklalla, joka pääosin vastaa Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön laatiman tulo- ja varallisuusveroja koskevan mallisopimuksen määräysten sisältöä, jaetaan verotusvalta näiden kahden sopimusvaltion välillä kyseessä olevan tulon osalta sen välttämiseksi, että Luxemburgissa tehdystä palkkatyöstä saatua tuloa verotettaisiin sekä työntekijän asuinvaltiossa eli Belgian kuningaskunnassa että tulon lähdevaltiossa eli Luxemburgin suurherttuakunnassa.

26 Tässä yhteydessä on ensinnäkin todettava, että unionin tuomioistuimen käytössä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että Belgiassa asuvan henkilön Luxemburgissa tekemästä palkkatyöstä saamia tuloja – kun työ, josta palkka on maksettu, on tosiasiallisesti tehty Luxemburgin ulkopuolella – ei kohdella eri tavalla kuin tuloja, jotka on saatu Belgiassa tehdystä palkkatyöstä. Näin ollen on ilmeistä, että väitetty haitta johtuu siitä, millaisen liittymätekijän Belgian ja Luxemburgin välisen verosopimuksen sopimusvaltiot ovat valinneet jakaakseen valtansa

verottaa kyseessä olevia palkkatuloja, ja siitä, että Luxemburgissa verotettavien palkkatulojen verokohtelu on edullisempi, eikä siitä, että kyseisten tulojen verokohtelu on epäedullinen Belgiassa.

27 Koska jäsenvaltiot voivat – kuten tämän tuomion 22 kohdassa on esitetty – vahvistaa liittymätekijät verotusvallan jakamiseksi, pelkäämään sitä seikkaa, että tulon lähdevaltion verotusvallalle on asetettu ehto, jonka mukaan jäsenvaltiossa asuvan työntekijän on oltava fyysisesti läsnä lähdevaltiossa, ei ole pidettävä syrjintänä tai kiellettynä erilaisena kohteluna työntekijöiden vapaan liikkuvuuden kannalta (ks. vastaavasti tuomio 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, 30 kohta).

28 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen tarkoituksena on estää se, että samoja tuloja verotetaan kummassakin sopimusvaltiossa, eikä taata sitä, että verovelvolliseen kohdistuva verotus yhdessä sopimusvaltiossa ei ylitä sitä, jonka kohteeksi tämä joutuisi toisessa sopimusvaltiossa (tuomio 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin ollen epäedullista verokohtelua, joka johtuu verotusvallan jaosta verovelvollisen asuinvaltion eli Belgian kuningaskunnan ja kyseessä olevien palkkatulojen lähdevaltion eli Luxemburgin suurherttuakunnan välillä sekä näiden kahden valtion verojärjestelmien välisistä eroavuuksista, ei voida pitää syrjintänä tai kiellettynä erilaisena kohteluna työntekijöiden vapaan liikkuvuuden kannalta.

29 Toiseksi myöskään sitä seikkaa, että Belgiassa asuvan henkilön Luxemburgissa tekemästä palkkatyöstä saamia tuloja, jotka vastaavat päiviä, jolloin työtä, josta kyseinen palkka maksettiin, tehtiin tosiasiallisesti Luxemburgin ulkopuolella, verotetaan Belgiassa, ei voida pitää kyseisen henkilön epäedullisempänä kohteluna verrattuna Belgiassa asuvaan henkilöön, joka tekee palkkatyötä Belgiassa mutta joka tosiasiallisesti tekee satunnaisesti tai säännöllisesti palkkatyötään myös Belgian ulkopuolella, koska tämän jälkimmäisen palkkatuloja verotetaan kokonaisuudessaan Belgiassa mutta ensiksi mainitun henkilön palkkatuloja verotetaan Belgiassa ainoastaan, jos työtä, josta kyseinen palkka maksettiin, tehtiin tosiasiallisesti Luxemburgin ulkopuolella.

30 Kolmanneksi ei voida myöskään väittää, että Belgiassa asuvaa ja Luxemburgissa palkkatyötä tekevää henkilöä, joka tosiasiallisesti tekee satunnaisesti tai säännöllisesti työtään Luxemburgin ulkopuolella, kohdellaan epäedullisemmin kuin Belgiassa asuvaa henkilöä, joka niin ikään tekee palkkatyötä Luxemburgissa mutta jonka läsnäolo Luxemburgissa on välttämätöntä ja joka näin ollen tekee palkkatyötään ainoastaan Luxemburgissa. Kummatkin hyötyvät nimittäin Belgian ja Luxemburgin välisessä verosopimuksessa määrätystä ja Belgian lainsäädännössä säädetystä verovapautuksesta siltä osin kuin on kyse heidän palkkatuloistaan, jotka liittyvät päiviin, jolloin he ovat tosiasiallisesti tehneet palkkatyötään Luxemburgissa.

31 Belgian ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 15 artiklan 3 kappaleessa määrätään – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut –, että Belgiassa asuvan henkilön, joka tekee palkkatyötä kuljetusvälineessä kansainvälisessä liikenteessä yritykselle, jonka tosiasiallinen johto sijaitsee Luxemburgissa, tästä työstä Luxemburgista saamat tulot on vapautettu verosta Belgiassa silloinkin, kun työtä, josta kyseinen palkka maksettiin, ei tosiasiallisesti tehty Luxemburgissa. Sen sijaan Belgiassa asuvaa Sauvagen kaltaisessa tilanteessa olevaa henkilöä verotetaan Belgiassa, jos työtä, josta kyseinen palkka maksettiin, ei tosiasiallisesti tehty Luxemburgissa.

32 Tältä osin on todettava, että siitä, että eri liittymätekijät on valittu sen mukaan, onko palkkatyölle ominaista suuri kansainvälinen liikkuvuus vai ei, ei voida pitää syrjintänä tai kiellettynä erilaisena kohteluna työntekijöiden vapaan liikkuvuuden kannalta. Kuten tämän tuomion 22 kohdasta seuraa, tällainen valinta kuuluu asianomaisille jäsenvaltioille, koska unionin tasolla ei ole toteutettu yhtenäistämistä eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen

poistamiseksi, minkä lisäksi valinta on kansainvälisen verokäytännön mukainen. Toiseksi jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka tekee sellaista palkkatyötä, jolle on ominaista suuri kansainvälinen liikkuvuus, ei joka tapauksessa jo kyseisen työn luonteen vuoksi ole tilanteessa, joka on objektiivisesti rinnastettavissa Sauvagen kaltaisessa tilanteessa olevan samassa jäsenvaltiossa asuvan henkilön kanssa.

33 Myöskään pelkästään se seikka, että veroedun myöntämisen edellytyksenä on, että verovelvollinen esittää näyttöä siitä, että veroedun myöntämisen edellytykset täyttyvät, tai se seikka, että verorasitteen määrittämiseen verovuoden alussa liittyy epäselvyyttä, ei sinänsä voi muodostaa unionin oikeudessa tarkoitettua estettä.

34 Ensinnäkin jäsenvaltioiden verotuksellisen itsemääräämisoikeuden periaate itsessään merkitsee, että jäsenvaltioiden asiana on määrittää näyttövaatimukset ja aineelliset ja muodolliset edellytykset, joiden on täyttyttävä, jotta veroetu voidaan saada (ks. vastaavasti tuomio 30.6.2011, Meilicke ym., C-262/09, EU:C:2011:438, 37 kohta ja tuomio 9.10.2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, 47 kohta).

35 Jäsenvaltioiden veroviranomaisilla on siten oikeus vaatia verovelvollista esittämään sellaiset selvitykset, jotka niiden mukaan ovat tarpeellisia, jotta vero voidaan määrätä asianmukaisesti ja jotta voidaan arvioida, täytyvätkö kyseisessä verojärjestelmässä asetetut veroedun myöntämisen edellytykset ja voidaanko mainittu etu näin ollen myöntää vai ei (ks. vastaavasti tuomio 30.6.2011, Meilicke ym., C-262/09, EU:C:2011:438, 45 kohta ja tuomio 9.10.2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, 52 kohta).

36 Toiseksi on niin, että koska verovuoden verotettava tulos voidaan lähtökohtaisesti määrittää vasta kyseisen verovuoden lopussa, se seikka, ettei veron lopullista määrää voida varmuudella ennakoida jo kyseisen verovuoden alussa, kuuluu luonnostaan verojärjestelmiin.

37 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä jäsenvaltion verojärjestelmälle, joka perustuu pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn verosopimukseen ja jonka mukaan mainitussa jäsenvaltiossa asuvan henkilön jossain toisessa jäsenvaltiossa tekemästä palkkatyöstä saamien tulojen verosta vapauttamisen edellytyksenä on, että työ, josta palkka on maksettu, on tosiasiallisesti tehty kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa.

### **Oikeudenkäyntikulut**

38 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä jäsenvaltion verojärjestelmälle, joka perustuu pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn verosopimukseen ja jonka mukaan mainitussa jäsenvaltiossa asuvan henkilön jossain toisessa jäsenvaltiossa tekemästä palkkatyöstä saamien tulojen verosta vapauttamisen edellytyksenä on, että työ, josta palkka on maksettu, on tosiasiallisesti tehty kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa.**

## Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: ranska.