Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

10 päivänä toukokuuta 2012 *

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen — Työntekijöiden vapaa liikkuvuus — Tulovero — Vähennys — Vanhuuseläkkeet — Vaikutus määrältään pieniin eläkkeisiin — Syrjintä maassa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten välillä

Asiassa C-39/10,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 22.1.2010,

Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls, K. Saaremäel-Stoilov ja R. Lyal, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Viron tasavalta, asiamiehenään M. Linntam,

vastaajana,

jota tukevat

Espanjan kuningaskunta, asiamiehinään M. Muñoz Pérez ja A. Rubio Gonzáles,

Portugalin tasavalta, asiamiehenään L. Inez Fernandes,

Ruotsin kuningaskunta, asiamiehenään A. Falk,

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehenään S. Ossowski, ja

Saksan liittotasavalta, asiamiehinään J. Möller, C. Blaschke ja B. Klein,

väliintulijoina,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot sekä tuomarit A. Prechal, K. Schiemann, C. Toader (esittelevä tuomari) ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

* Oikeudenkäyntikieli: viro.

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 15.9.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.11.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, ettei Viron tasavalta ole noudattanut SEUT 45 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole säätänyt 15.12.1999 annetussa tuloverolaissa (tulumaksuseadus) (RT I 1999, 101, 903), sellaisena kuin se on muutettuna 26.11.2009 annetulla lailla (RT I 2009, 62, 405; jäljempänä tuloverolaki), siitä, että luonnollisille henkilölle myönnettävää tuloverovähennystä sovelletaan myös sellaisiin ulkomailla asuviin henkilöihin, joiden kokonaistulot ovat niin pienet, että heihin sovellettaisiin kyseistä vähennystä, jos he asuisivat Virossa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Suositus 94/79/EY

2 Ulkomailla asuvien muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiostaan saamien tiettyjen tulojen verottamista koskevan 21.12.1993 annetun komission suosituksen 94/79/EY (EYVL 1994, L 39, s. 22) kolmannessa, neljännessä ja kuudennessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”– – on suositeltavaa tehdä aloitteita, jotta sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan tukemiseksi varmistetaan henkilöiden vapaa liikkuvuus, ja on tärkeää saattaa jäsenvaltioiden tietoon ne säännökset, jotka ovat komission mielestä omiaan takaamaan, että ulkomailla asuvia kohdellaan verotuksessa yhtä edullisesti kuin maassa asuvia,

– – tämä aloite ei vaikuta siihen, että komissio jatkaa aktiivista politiikkaa rikkomusmenettelyjen alalla taatakseen perustamissopimuksen perusperiaatteiden noudattamisen;

– –

– – [SEUT 45] artiklasta ja [SEUT 49] artiklasta seuraava yhdenvertaisen kohtelun periaate merkitsee sitä, ettei – – tuloja saavilta henkilöiltä evätä sellaisia verotuksellisia etuja ja vähennyksiä, joihin maassa asuvat ovat oikeutettuja, jos suurin osa heidän tuloistaan on peräisin maasta, jossa toimintaa harjoitetaan.”

3 Mainitun suosituksen 1 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että se koskee useita tulolajeja, mukaan lukien eläkkeet.

4 Suosituksen 2 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa todetaan seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot eivät määrää edellä 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuille tuloille siinä jäsenvaltiossa, jossa niitä verotetaan, korkeampaa veroa kuin tämä valtio määräisi, jos verovelvollinen, hänen puolisonsa ja hänen lapsensa asuisivat tässä jäsenvaltiossa.

2. Edellä 1 kohdan säännösten soveltaminen edellyttää, että 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tulot, joita verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa luonnollinen henkilö ei asu, ovat vähintään 75 prosenttia tämän henkilön verovuoden aikana saamista verotettavista kokonaistuloista.”

Suomen tasavallan ja Viron tasavallan välillä tehty kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus

5 Suomen tasavallan ja Viron tasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi Helsingissä 23.3.1993 tehdyn sopimuksen (jäljempänä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus) 18 artiklan 2 kappaleen a kohdan mukaan

”verotetaan sopimusvaltion sosiaalivakuutuslainsäädännön tai sopimusvaltion järjestämän julkisen sosiaaliturvan mukaan toistuvasti tai kertakorvauksena maksetusta eläkkeestä ja muusta etuudesta vain tässä valtiossa”.

Tuloverolaki

6 Tuloverolain 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen tuloista kannetaan tuloveroa laissa sallittujen vähennysten tekemisen jälkeen.”

7 Mainitun lain 2 §:n 1 momentin mukaan kyseistä veroa maksavat

”– – verotettavia tuloja saavat luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt, jotka eivät asu Virossa”.

8 Saman lain 12 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tuloveroa kannetaan Virossa asuvan luonnollisen henkilön verokauden kaikista tulolähteistä Virossa ja Viron ulkopuolella saamista tuloista – –”

9 Tuloverolain 19 §:n 2 momentin ja 29 §:n 9 momentin mukaan tuloveroa kannetaan myös eläkkeistä, ja kyseisen lain 41 §:n 6 momentin mukaan kyseinen vero pidätetään lähteellä.

10 Tuloverolain 23 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Virossa asuva luonnollinen henkilö voi vähentää verokauden tuloistaan 27 000 Viron kruunua (EEK).”

11 Mainitun lain 23^2 §:ssä säädetään lisäksi eläkkeistä tehtävästä lisävähennyksestä. Kyseisessä säännöksessä säädetään seuraavaa:

”Jos Virossa asuva luonnollinen henkilö saa sopimusvaltion maksamaa lakisääteistä eläkettä, sopimusvaltion lainsäädännön mukaista pakolliseen rahastoivaan eläkejärjestelmään perustuvaa eläkettä tai sosiaaliturvasopimukseen perustuvaa eläkettä, näiden eläkkeiden määrää vastaava lisävähennys suoritetaan henkilön tuloista kuitenkin siten, että vähennyksen suuruus on enintään 36 000 EEK verokautta kohti.”

12 Siltä osin kuin on kyse Virossa asuvien henkilöiden Viron tasavallalta saamista eläkkeistä, mainitun lain 42 §:n 11 momentissa säädetään lisäksi seuraavaa:

”Viron valtion Virossa asuvalle luonnolliselle henkilölle maksamasta lakisääteisestä eläkkeestä ja rahastoivista eläkejärjestelmistä annetussa laissa säädetyn rahastoivan eläkejärjestelmän mukaisesta eläkkeestä tehdään ennen pidätyksen laskemista lisävähennys (23^2 §), joka vastaa tämän eläkkeen määrää, edellyttäen kuitenkin, että tämä vähennys ei ylitä kalenterikuukauden aikana kahdestoistaosaa 23^2 §:ssä säädetystä summasta.”

13 Siltä osin kuin on kyse ulkomailla asuvien henkilöiden saamista tuloista, tuloverolain 28^3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Myös luonnollinen henkilö, joka asuu toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa, voi tehdä tässä luvussa tarkoitetut vähennykset Virossa verotettavista tuloistaan edellyttäen, että hän saa vähintään 75 prosenttia verotettavista tuloistaan Virosta verokauden aikana ja että hän tekee Virossa asuvan luonnollisen henkilön tuloveroilmoituksen. Verotettavilla tuloilla tarkoitetaan tuloja ennen vähennyksiä kyseisen maan lainsäädännön mukaisesti.”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

14 Suomessa asuva Viron kansalainen (jäljempänä kantelija) teki komissiolle kantelun sen tuloveron laskemisesta, jota Virossa sovelletaan hänelle kyseisestä jäsenvaltiosta maksettuun vanhuuseläkkeeseen. Kantelija riitautti sen, etteivät Viron viranomaiset soveltaneet hänen hyväkseen perusvähennystä eivätkä Virossa asuvien verovelvollisten hyväksi säädettyä lisävähennystä.

15 Komission kannekirjelmästä ilmenee, että tultuaan Virossa eläkeikään kyseinen henkilö asettui Suomeen, jossa hän työskenteli ja sai oikeuden eläkkeeseen. Kantelija saa näin ollen kahta eläkettä, yhtä Virosta ja toista Suomesta, ja nämä eläkkeet ovat lähes samansuuruiset. Virosta saatavasta eläkkeestä kannetaan tuloveroa, kun taas Suomessa kantelijalta ei hänen kokonaistulojensa pienuuden vuoksi kanneta veroa. Kyseisten kahden eläkkeen kokonaismäärä ylitti lisäksi vain hieman tuloverolain 23^2 §:ssä säädetyn vähennyksen rajan.

16 Komissio katsoi kyseisten seikkojen perusteella, että Virossa kannettiin sellaisilta ulkomailla asuvilta henkilöiltä, jotka ovat kantelijan kanssa samankaltaisessa tilanteessa, enemmän veroa kuin siinä tapauksessa, että he saisivat kaikki eläketulonsa yksinomaan Virosta.

17 Komissio lähetti näin ollen 4.2.2008 Viron tasavallalle virallisen huomautuksen, jossa se kiinnitti mainitun jäsenvaltion huomion siihen, että ulkomailla asuville henkilöille maksettujen eläkkeiden verotusta koskeva kansallinen lainsäädäntö saattoi olla ristiriidassa SEUT 45 artiklan ja ETA-sopimuksen 28 artiklan kanssa.

18 Viron tasavalta riitautti komission esittämän näkemyksen 9.4.2008 päivätyllä kirjeellään. Viron tasavalta korosti sitä, että tuloverolaissa sallittiin siinä säädettyjen vähennysten soveltaminen sellaisiin ulkomailla asuviin henkilöihin, jotka saavat Virosta suurimman osan, eli vähintään 75 prosenttia, tuloistaan. Kyseisessä laissa säädetään Viron tasavallan mukaan näin ollen ulkomailla asuvien henkilöiden suhteen samanlaisesta kohtelusta kuin Virossa asuvien henkilöidenkin suhteen. Jos Virosta saatujen tulojen määrä alittaa kyseisen prosenttiluvun, asuinjäsenvaltion asiana on Viron tasavallan mukaan huolehtia muualla kuin Virossa asuvien verovelvollisten asianmukaisesta verottamisesta.

19 Komissio lähetti 17.10.2008 Viron tasavallalle perustellun lausunnon, jossa se kehotti tätä toteuttamaan perustellun lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa sen vastaanottamisesta.

20 Viron tasavalta ilmoitti kyseiseen perusteltuun lausuntoon 18.12.2008 antamassaan vastauksessa olevansa eri mieltä komission väitteistä, jotka koskivat sitä, että tuloverolaki oli ristiriidassa SEUT 45 artiklan kanssa. Viron tasavalta kuitenkin myönsi, että mainittu laki sisälsi puutteellisuuksia siltä osin kuin oli kyse sille ETA-sopimuksen 28 artiklan nojalla kuuluvista velvoitteista, ja se ilmoitti olevansa valmis ulottamaan mainitun lain 28^3 §:n soveltamisalan myös Euroopan talousalueen jäsenvaltioiden kansalaisiin.

21 Koska Viron tasavallan argumentit eivät vakuuttaneet komissiota, se päätti nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

22 Unionin tuomioistuimen presidentin 4.6.2010 antamalla määräyksellä Espanjan kuningaskunta, Portugalin tasavalta ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta hyväksyttiin väliintulijoiksi tukemaan Viron tasavallan vaatimuksia. Unionin tuomioistuimen presidentin 7.7.2010 ja 14.1.2011 antamilla määräyksillä Saksan liittotasavalta ja Ruotsin kuningaskunta hyväksyttiin väliintulijoiksi tukemaan Viron tasavallan vaatimuksia. Saksan liittotasavalta ei kuitenkaan esittänyt huomautuksia.

Kanne

Tutkittavaksi ottaminen

23 Ensiksi on todettava, että Viron tasavalta, jota Espanjan kuningaskunta tukee, väittää vastaajan vastauksessaan, että kanne on jätettävä tutkimatta, koska kanteen kohdetta ei ole määritelty selvästi ja täsmällisesti ja koska vaatimukset on esitetty epäselvästi. Komissio ei Viron tasavallan mukaan ole ilmoittanut selvästi, missä tapauksissa Viron tasavallan pitäisi soveltaa tuloveron osalta säädettyä vähennystä ulkomailla asuviin väitetyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen lopettamiseksi, koska komissio on kannekirjelmässään ilmoittanut, että vähennys on myönnettävä silloin, kun Virosta eläkettä saavien ulkomailla asuvien henkilöiden kokonaistulot alittavat ne vähennysrajat, joista Viron oikeudessa on säädetty siellä asuvien verovelvollisten osalta, kun taas kantajan vastauskirjelmässään komissio on todennut, että Viron tasavallan olisi kyseisen vähennyksen myöntämistä arvioitaessa otettava huomioon sellaiset mahdolliset vähennysrajat, joista on säädetty asianomaisen henkilön asuinjäsenvaltiossa.

24 Tältä osin on muistettava, että unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 38 artiklan 1 kohdan c alakohdasta ja siihen liittyvästä oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kannekirjelmässä on mainittava selkeästi ja täsmällisesti oikeudenkäynnin kohde ja yhteenveto kanteen oikeudellisista perusteista, jotta vastaaja voi valmistella puolustuksensa ja jotta unionin tuomioistuin voi harjoittaa valvontaansa. Tästä johtuu, että niiden oleellisten tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen, joihin kanne perustuu, on ilmettävä johdonmukaisesti ja ymmärrettävästi itse kannekirjelmän tekstistä ja että kanteessa esitetyt vaatimukset on muotoiltava yksiselitteisesti, jottei unionin tuomioistuin lausuisi kanteen ulkopuolelta tai jättäisi lausumatta jostakin perusteesta (ks. mm. asia C-475/07, komissio v. Puola, tuomio 12.2.2009, 43 kohta ja asia C-375/10, komissio v. Espanja, tuomio 24.3.2011, 10 kohta).

25 Unionin tuomioistuin voi tutkia viran puolesta, täyttyvätkö nämä edellytykset (ks. mm. asia C-195/04, komissio v. Suomi, tuomio 26.4.2007, Kok., s. I-3351, 21 ja 22 kohta).

26 Unionin tuomioistuin on myös todennut, että SEUT 258 artiklan nojalla nostetussa kanteessa on esitettävä väitteet yhtenäisesti ja täsmällisesti, jotta jäsenvaltio ja unionin tuomioistuin voivat arvioida tarkasti sen unionin oikeuden rikkomisen laajuuden, josta jäsenvaltiota moititaan; tämä on välttämätön edellytys sille, että kyseinen jäsenvaltio voi käyttää hyödyllisesti puolustautumisoikeuksiaan ja että unionin tuomioistuin voi tutkia, onko jäsenyysvelvoitteita jätetty noudattamatta väitetyllä tavalla (ks. mm. em. asia komissio v. Puola, tuomion 44 kohta ja em. asia komissio v. Espanja, tuomion 11 kohta).

27 Tässä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä on todettava yhtäältä, että komissio on kannekirjelmässään ja erityisesti sen 25 kohdassa todennut, että ”kun jäsenvaltion lainsäädännössä säädetään rajasta, jonka alittavien tulojen osalta katsotaan, ettei verovelvollisella ole riittäviä varoja osallistuakseen julkisten menojen rahoittamiseen, ei ole minkäänlaista aihetta erotella tällaisia verovelvollisia, joiden tulot ovat vahvistettua rajaa pienemmät, heidän asuinpaikkansa perusteella”. Komissio on näin ollen ilmoittanut selvästi, että sen mukaan Viron tasavallan on otettava huomioon nimenomaan tuloverolaissa säädetty vähennysraja arvioidessaan sitä, onko ulkomailla asuvalla henkilöllä, joka saa mainitusta jäsenvaltiosta eläkettä, oikeus tuloverotuksessa tehtävään vähennykseen.

28 Siltä osin kuin on toiseksi kyse komission viittauksesta asuinjäsenvaltiossa vahvistettuihin vähennysrajoihin, on huomattava, että viittaus esitettiin asiayhteydessä, jossa komissio tarkasteli asiassa C-279/93, Schumacker, 14.2.1995 annettuun tuomioon (Kok., s. I-225) perustuvaa oikeuskäytäntöä, ja että juuri mainitun tarkastelun perusteella komissio päätteli, että kun verovelvollisen kokonaistulot ovat niin pienet, ettei hänen ole asuinjäsenvaltiossa maksettava veroa, hän on vastaavanlaisessa tilanteessa kuin sellainen henkilö, joka asuu jäsenvaltiossa, josta kyseiset tulot saadaan. Kyseisen valtion olisi komission mukaan näin ollen ”sovellettava omia verovähennyksiä koskevia sääntöjään, joissa määritellään, miltä osin verovelvolliset kykenevät maksamaan maan tarpeiden kattamiseen tarkoitettuja veroja”.

29 Yksikään oikeudenkäyntiaineistosta ilmenevä seikka ei sitä paitsi mahdollista sellaisen päätelmän tekemistä, ettei Viron tasavalta olisi voinut kannekirjelmän perusteella vedota tehokkaasti puolustautumisperusteisiin ja ettei unionin tuomioistuin voisi tutkia, onko jäsenyysvelvoitteita jätetty noudattamatta.

30 Viron tasavallan esittämä oikeudenkäyntiväite ei näin ollen ole perusteltu ja se on hylättävä.

31 Toiseksi on todettava, että koska Espanjan kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan esittämä oikeudenkäyntiväite liittyy hyvin läheisesti Viron tasavallan puolustuksekseen esittämään suositusta 94/79 koskevaan perusteeseen, unionin tuomioistuin katsoo, että jos sitä tarkastellaan, sitä on asianmukaista tarkastella aineellisen kysymyksen tarkastelun yhteydessä.

32 Kolmanneksi on todettava, että kannekirjelmän vaatimusten sanamuodon mukaisesti komissio vaatii unionin tuomioistuinta toteamaan, ettei Viron tasavalta ole noudattanut SEUT 45 artiklan ja ETA-sopimuksen 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole säätänyt tuloverolaissa verovähennyksen soveltamisesta sellaisiin ulkomailla asuviin henkilöihin, joiden kokonaistulot ovat niin pienet, että heihin sovellettaisiin kyseistä vähennystä, jos he asuisivat Virossa. Vaatimukset vaikuttavat näin ollen liittyvän kansalliseen lainsäädäntöön siltä osin kuin se koskee niitä tuloja, joihin mainittua lakia sovelletaan.

33 Komission kirjelmien sisällöstä ilmenee kuitenkin, että siinä argumentaatiossa, jota se esittää Viron tasavaltaan kohdistettujen kanneperusteiden tueksi, komissio viittaa ainoastaan sellaisten eläkeläisten verokohteluun, jotka ovat samassa tilanteessa kuin kantelija. Komissio on lisäksi istunnossa täsmentänyt, että sen esittämä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen toteamista koskeva vaatimus koskee ainoastaan ulkomailla asuvien henkilöiden eläkkeitä.

34 Näin ollen on katsottava, että nyt käsiteltävä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne koskee yksinomaan tuloverolain säännösten soveltamista eläkkeisiin, joita maksetaan sellaisille ulkomailla asuville henkilöille, jotka ovat samassa tilanteessa kuin kantelija.

Asiakysymys

Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat

35 Komissio väittää kanteessaan, että koska tuloverolaissa säädetään siitä, ettei verovähennyksiä sovelleta ulkomailla asuvien eläkeläisten hyväksi, jos asianomaiset henkilöt saavat vähemmän kuin 75 prosenttia tuloistaan Virosta, mainitussa laissa asetetaan tällaiset verovelvolliset, kuten kantelija, sen perusteella, että he ovat käyttäneet oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen, epäedullisempaan asemaan kuin missä he olisivat, jos he eivät olisi käyttäneet tätä oikeuttaan, huolimatta siitä, että kun otetaan huomioon heidän eläkkeidensä pienuus, he ovat tilanteessa, joka on rinnastettavissa sellaisten Virossa asuvien henkilöiden tilanteeseen, joilla on vastaavansuuruiset tulot. Mainittu laki merkitsee näin ollen komission mukaan SEUT 45 artiklassa ja ETA-sopimuksen 28 artiklassa vahvistettuun henkilöiden vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta.

36 Kuten edellä mainitussa asiassa Schumacker annetusta tuomiosta – sellaisena kuin se on vahvistettuna asiassa C-169/03, Wallentin, 1.7.2004 annetulla tuomiolla (Kok., s. I-6443) – ilmenee, henkilöt, jotka saavat ainoastaan vähäisen osan tuloistaan siitä jäsenvaltiosta, jossa he asuvat, ovat verokohtelunsa kannalta tilanteessa, joka on rinnastettavissa sellaisten henkilöiden tilanteeseen, jotka asuvat siinä jäsenvaltiossa, josta ensin mainitut henkilöt saavat tulonsa. Jos tietyn henkilön tuloja verotetaan vain hyvin vähän tai ei lainkaan siinä jäsenvaltiossa, jossa hän asuu, kyseinen valtio ei komission mukaan voi taata sitä, että veron perusteesta vähennetään toisesta jäsenvaltiosta saaduista tuloista maksetut verot. Komission mukaan sen jäsenvaltion, josta tulot on saatu, asiana on näin ollen soveltaa omia verotusta koskevia sääntöjään muun muassa verovähennysten alalla.

37 Komissio toteaa näin ollen, että – kuten asiassa C-391/97, Gschwind, 14.9.1999 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-5451) ja edellä mainitussa asiassa Wallentin annetussa tuomiossa on todettu – silloin, kun jäsenvaltio myöntää tietyt määrät alittavien tulojen osalta verovähennyksen taatakseen sen, että verovelvolliset saavat toimeentulominimin, tällainen etu on myönnettävä myös muille kuin kyseisessä valtiossa asuville, koska se myönnetään verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen perusteella.

38 Viron tasavalta esittää vastaväitteenään – ja kaikkien väliintulijoiden tukemana –, että tuloverolaissa säädetty erilainen kohtelu maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden välillä ei merkitse henkilöiden vapaan liikkuvuuden rajoittamista, koska se ei johda syrjintään sellaisten henkilöiden välillä, jotka ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.

39 Viron tasavalta huomauttaa tässä yhteydessä myös, että edellä mainitussa asiassa Schumacker annetusta tuomiosta ilmenee, että maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteita on pidettävä toisiinsa rinnastettavina ainoastaan silloin, kun viimeksi mainitut eivät saa suurinta osaa tuloistaan siitä jäsenvaltiosta, jossa he asuvat, vaan toisesta jäsenvaltiosta. Ainoastaan tällaisessa tilanteessa viimeksi mainittu jäsenvaltio ei saa Viron tasavallan mukaan soveltaa ulkomailla asuviin henkilöihin erilaista verokohtelua kuin Virossa asuviin henkilöihin.

40 Viron tasavalta toteaa näin ollen, että sen takaamiseksi, että toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevia Virossa asuvia henkilöitä ja ulkomailla asuvia henkilöitä kohdellaan yhdenvertaisesti, tuloverolaissa säädetään siitä, että kyseisiä vähennyksiä sovelletaan ulkomailla asuviin henkilöihin silloin, kun he saavat vähintään 75 prosenttia kokonaistuloistaan Virosta. Verotettavien tulojen laskenta perustuu Viron tasavallan mukaan sen jäsenvaltion lainsäädäntöön, jossa asianomainen henkilö asuu, ja sen määrittämiseksi, mikä osa on saatu Virosta, ulkomailla asuvan henkilön on esitettävä sen jäsenvaltion veroviranomaisilta saatu todistus, jossa hän asuu.

41 Viron tasavalta väittää myös, että nostaessaan nyt käsiteltävän kanteen komissio ei ole noudattanut suositusta 94/79, jossa komissio on ilmoittanut, että maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden yhdenvertaista kohtelua edellytetään ainoastaan, kun ulkomailla asuva saa kyseisen verovuoden aikana vähintään 75 prosenttia verotettavista tuloistaan siitä jäsenvaltiosta, jossa niitä verotetaan.

42 Siltä osin kuin on kyse täsmällisemmin kantelijan tilanteesta, Espanjan kuningaskunta ja Portugalin tasavalta korostavat lisäksi, että se jäsenvaltio, jossa henkilö asuu, – nyt käsiteltävässä asiassa Suomen tasavalta – on ottanut huomioon kaikki ne tulot, jotka kyseinen verovelvollinen on saanut sekä mainitusta jäsenvaltiosta että toisesta jäsenvaltiosta, ja ettei se ole verottanut niitä, koska kokonaistulot eivät ylittäneet verosta vapautettujen vähimmäistulojen määrää. Mainitut väliintulijat esittävät vastakohtaispäättelyyn tukeutuen, että jos asuinjäsenvaltio olisi vahvistanut alhaisemman verosta vapautettujen vähimmäistulojen määrän, kyseisen verovelvollisen tuloja olisi verotettu ja tässä tapauksessa Virossa maksetun veron määrä olisi vähennetty. Tuloverolaki ei näin ollen niiden mukaan ollut ristiriidassa työntekijöiden vapaan liikkuvuuden kanssa.

43 Yhdistynyt kuningaskunta toteaa lisäksi, että komission ehdottama ratkaisu sen välttämiseksi, että henkilö, joka ei asu Virossa, saisi sellaisen suuremman sosiaalisen edun kuin siellä asuva henkilö, joka perustuisi siihen, että kyseisen jäsenvaltion viranomaiset ottavat vähennyksen soveltamista arvioidessaan huomioon asianomaisen verovelvollisen maailmanlaajuiset tulot, on virheellinen. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan Suomesta saatuja tuloja ei nimittäin voida verottaa Virossa. Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan Viron tasavalta ei näin ollen voi laskea asianomaisen verovelvollisen maailmanlaajuisia tuloja, kun taas Suomen tasavalta voi sen mukaan näin tehdä, koska kyseinen verovelvollinen asuu Suomessa ja koska Suomen viranomaisilla on mahdollisuus saada häneltä tietoja ja asiakirjoja. Komission näkemys johtaisi Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan siihen, että Viron tasavallan olisi sovellettava verovapaiden tulojen rajaa ainoastaan Virosta saatuihin tuloihin ja että ulkomailla asuva henkilö hyötyisi siitä, että hänen henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa otetaan huomioon sekä Virossa että Suomessa.

44 Mainittujen eri seikkojen osalta komissio toteaa, että – toisin kuin vastaaja ja väliintulijat väittävät – edellä mainitussa asiassa Schumacker annetussa tuomiossa todettiin, että kun verovelvollinen ei saa merkittäviä tuloja siitä jäsenvaltiosta, jossa hän asuu, sen jäsenvaltion, josta hän saa tulonsa, on myönnettävä hänelle samat edut kuin kyseisessä maassa asuville ja yksinomaan sieltä tulonsa saaville henkilöille. Mainitussa ratkaisussa hyväksyttiin näin ollen komission mukaan se, että vaikka normaalitilanteessa se jäsenvaltio, josta tulot saadaan, voi jättää asuinjäsenvaltion tehtäväksi sen varmistamisen, että verotuksen taso vastaa verovelvollisen maksukykyä, se jäsenvaltio, josta tulot saadaan, on puolestaan velvollinen ottamaan huomioon verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen silloin, kun asuinjäsenvaltio ei kykene näin tekemään. Vastaavasti silloin, kun verovelvollisen tuloja verotetaan asuinjäsenvaltiossa vain hyvin vähän tai ei lainkaan, kyseinen valtio ei komission mukaan voisi taata sitä, että veron perusteesta vähennetään sellaiset verot, jotka on maksettu toisesta jäsenvaltiosta saaduista tuloista.

45 Ulkomailla asuvan henkilön tulojen laskentatavasta komissio korostaa, että Viron tasavallalla on oikeus ottaa huomioon verovelvollisen maailmanlaajuiset tulot laskiessaan niitä veroja, jotka kyseiseltä henkilöltä mahdollisesti kannetaan Virossa. Jos verovelvollisen maailmanlaajuiset tulot alittavat Virossa sovellettavan verotuskynnyksen, verovelvolliseen ei pitäisi Virossa kohdistua minkäänlaista verotusta. Jos hänen maailmanlaajuiset tulonsa sitä vastoin ylittävät Virossa sovellettavan kynnyksen, häneltä voidaan kantaa tuloveroa. Tämä ei komission mukaan merkitse muista jäsenvaltioista kuin Viron tasavallasta saatujen tulojen verottamista vaan ainoastaan sitä, että henkilön veronmaksukyky määritetään vain Virosta saatujen tulojen verotuksen kannalta.

46 Vastaajan väitteistä, jotka liittyvät suositukseen 94/79, komissio huomauttaa, ettei kyseinen toimi ole sitova. Kyseisen toimen tarkoituksena ei komission mukaan voi olla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien primaarioikeuden määräysten täydentäminen eikä sillä missään tapauksessa voida rajoittaa

komission harkintavaltaa. Mainitussa suosituksessa ehdotetaan ainoastaan kansallisten toimenpiteiden toteuttamista unionin oikeuden panemiseksi täytäntöön puuttumatta perussopimuksista johtuvien velvoitteiden asianmukaiseen täytäntöönpanoon. Komissio huomauttaa lisäksi, että koska mainittu suositus annettiin ennen asiassa Schumacker annetun tuomion julistamista, se on jopa menettänyt kokonaan merkityksensä.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

– SEUT 45 artiklan rikkomista koskeva kanneperuste

47 Aluksi on palautettava mieliin, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. em. asia Schumacker, tuomion 21 kohta; asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok., s. I-10837, 29 kohta ja asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-10983, 28 kohta). Niinpä kansallista verolainsäädäntöä annettaessa on kunnioitettava perussopimuksissa taattuja vapauksia ja erityisesti SEUT 45 artiklassa vahvistettua työntekijöiden vapaata liikkuvuutta.

48 Vapaata liikkuvuutta koskevien sääntöjen vastaisena on tältä osin lähtökohtaisesti pidettävä sitä, että kyseistä oikeutta käyttävää työntekijää kohdellaan siinä jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän on, epäedullisemmin kuin häntä kohdeltaisiin, jos hän ei olisi käyttänyt hyväkseen mainituissa säännöissä tarjottuja mahdollisuuksia. On kuitenkin muistettava, että syrjintää on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa (ks. mm. em. asia Schumacker, tuomion 30 kohta; em. asia Gschwind, tuomion 21 kohta ja asia C-383/05, Talotta, tuomio 22.3.2007, Kok., s. I-2555, 18 kohta).

49 Välittömän verotuksen alalla kyseessä olevassa valtiossa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät pääsääntöisesti ole rinnastettavissa toisiinsa, koska ulkomailla asuvan henkilön tietystä jäsenvaltiosta saamat tulot ovat useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän saa pääasiallisesti asuinpaikaltaan, ja koska ulkomailla asuvan kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, joka yleensä on hänen tavanomainen asuinpaikkansa (ks. mm. em. asia Schumacker, tuomion 31 ja 32 kohta ja em. asia Gschwind, tuomion 22 kohta).

50 Edellä mainitussa asiassa Schumacker annetun tuomion 34 kohdassa todettiin, että se, ettei jäsenvaltio anna ulkomailla asuvalle henkilölle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää kyseisessä jäsenvaltiossa asuville henkilöille, ei pääsääntöisesti ole syrjivää, koska maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta (ks. em. asia Gschwind, tuomion 23 kohta).

51 Kysymyksessä saattaa olla EUT-sopimuksessa tarkoitettu syrjintä tietyssä jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden välillä ainoastaan silloin, jos huolimatta siitä, että näiden henkilöiden asuinpaikka on eri jäsenvaltioissa, kävisi ilmi, että kyseisten kansallisten säännösten tarkoituksen ja sisällön kannalta nämä verovelvollisten kaksi ryhmää ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa (ks. em. asia Gschwind, tuomion 26 kohta).

52 Tilanne on tällainen silloin, kun ulkomailla asuva henkilö, joka ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiossaan ja saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan työskentelyjäsenvaltiossa harjoittamastaan toiminnasta, on sellaisessa tilanteessa, joka on rinnastettavissa viimeksi mainitun valtion asukkaiden tilanteeseen, koska asuinjäsenvaltiolla ei tällöin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja. Häntä on näin

ollen verotuksellisesti pidettävä työskentelyjäsenvaltiossa asuvana henkilönä, ja kyseisen valtion on myönnettävä hänelle samat veroedut kuin siellä asuville henkilöille (ks. mm. em. asia Schumacker, tuomion 36 ja 37 kohta ja em. asia Gschwind, tuomion 27 kohta).

53 Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on myös todettu, että tilanteessa, jossa henkilöllä ei asuinjäsenvaltion verolainsäädännön nojalla ole kyseisessä valtiossa lainkaan verotettavia tuloja (ks. vastaavasti em. asia Wallentin, tuomion 18 kohta), voi olla kyse syrjinnästä, jos kantelijan kaltaisen henkilön henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon asuinjäsenvaltiossa eikä työskentelyjäsenvaltiossa (ks. vastaavasti em. asia Wallentin, tuomion 17 kohta).

54 Näin ollen silloin, kun asianomaisen henkilön kokonaistuloista lähes 50 prosenttia saadaan asuinjäsenvaltiosta, kyseisen valtion pitäisi lähtökohtaisesti voida ottaa huomioon hänen veronmaksukykynsä ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa lainsäädännössään säädetyillä tavoilla (ks. em. asia Gschwind, tuomion 29 kohta).

55 Kantelijan tilanteen kaltaisessa tilanteessa kyseinen valtio ei kuitenkaan kykene sen takia, että asianomaisen henkilön kokonaistulot ovat niin pienet, ettei niitä asuinjäsenvaltion verolainsäädännön mukaan veroteta siellä, ottamaan huomioon hänen veronmaksukykyään ja henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan eikä erityisesti niitä vaikutuksia, joita toisesta jäsenvaltiosta saatujen tulojen verottamisella on kyseiseen tilanteeseen.

56 Tällaisessa tilanteessa se, että se jäsenvaltio, josta kyseiset tulot on saatu, kieltäytyy myöntämästä verolainsäädännössään säädettyä verovähennystä, asettaa ulkomailla asuvat verovelvolliset, kuten kantelijan, epäedulliseen asemaan vain sen takia, että he ovat käyttäneet EUT-sopimuksessa taattuja liikkumisvapauksia.

57 Tällaisesta lainsäädännöstä johtuva erilainen kohtelu voi olla perusteltu ainoastaan, jos se perustuu objektiivisiin syihin ja on oikeassa suhteessa kansallisessa oikeudessa hyväksyttävästi tavoiteltuun päämäärään (asia C-520/04, Turpeinen, tuomio 9.11.2006, Kok., s. I-10685, 32 kohta). Tästä voidaan todeta – vaikka Viron tasavalta on väittänyt, että kyseisen edellytyksen tarkoituksena on välttää se, että ulkomailla asuvaan verovelvolliseen sovelletaan kussakin asianomaisista jäsenvaltioista tuloverovähennyksen enimmäismäärää –, että kantelijan tilanteen kaltaisessa tilanteessa kyse ei voi olla perusteettomasta usean vähennyksen soveltamisesta päällekkäin.

58 Koska – ja kuten edellä on täsmennetty – tuloverolain 28^3 §:ssä säädetyn edellytyksen yleisluonteisuus merkitsee sitä, ettei asianomaisten verovelvollisten henkilö- ja perhekohtaista tilannetta oteta huomioon, ja johtaa näin ollen siihen, että kantelijan kaltaiset henkilöt, jotka ovat käyttäneet hyväkseen työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien sääntöjen tarjoamia mahdollisuuksia, asetetaan epäedulliseen asemaan, kyseinen edellytys on ristiriidassa perussopimusten vaatimusten kanssa, sellaisina kuin nämä seuraavat SEUT 45 artiklasta.

59 Kanneperustetta, joka koskee SEUT 45 artiklan rikkomista, on näin ollen pidettävä perusteltuna.

60 Viron tasavalta toteaa kuitenkin, että suositus 94/79 merkitsee sisältönsä ja luonteensa vuoksi sitä, ettei Viron tasavallan voida todeta syyllistyneen väitettyyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämiseen.

61 Komissio ilmoittaa kyseisen suosituksen 2 artiklan 2 kohdassa, etteivät jäsenvaltiot saa verottaa ulkomailla asuvien luonnollisten henkilöiden tuloja ankarammin kuin maassa asuvien henkilöiden tuloja silloin, kun ne tulot, joita verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa luonnollinen henkilö ei asu, muodostavat vähintään 75 prosenttia henkilön kaikista verotettavista tuloista kyseisen verovuoden aikana.

62 Viron tasavalta väittää, että jos tilanne ei ole tällainen, sillä on oikeus kohdella maassa asuvia henkilöitä ja ulkomailla asuvia henkilöitä eri tavalla.

63 On kuitenkin muistettava, että SEUT 288 artiklan viimeisen kohdan mukaan suositukset kuuluvat unionin toimielinten sellaisten toimien joukkoon, jotka eivät ole sitovia. Lisäksi on todettava – kuten julkisasiamieskin on tehnyt ratkaisuehdotuksensa 60 kohdassa –, että jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely perustuu siihen, että objektiivisesti todetaan jäsenvaltion jättäneen noudattamatta unionin oikeuden mukaisia velvoitteitaan, joten Viron tasavalta ei voi nyt käsiteltävässä asiassa vedota luottamuksensuojan periaatteeseen estääkseen objektiivisen toteamuksen siitä, että se on jättänyt noudattamatta EUT-sopimuksen mukaisia velvoitteitaan (ks. vastaavasti asia C-562/07, komissio v. Espanja, tuomio 6.10.2009, Kok., s. I-9553, 18 kohta).

64 On myös huomattava, että suosituksen 94/79 neljännessä perustelukappaleessa todetaan, ettei tämä aloite vaikuta siihen, että komissio jatkaa aktiivista politiikkaa rikkomusmenettelyjen alalla taatakseen perustamissopimuksen perusperiaatteiden noudattamisen.

65 Suositus 94/79 ei näin ollen estä sen toteamista, että jäsenvaltio on jättänyt noudattamatta SEUT 45 artiklasta johtuvia velvoitteitaan. Unionin tuomioistuimen ei näin ollen tarvitse arvioida sitä, oliko Espanjan kuningaskunnalla ja Portugalin tasavallalla oikeus väliintulonsa yhteydessä tehdä komission kanteen osalta oikeudenkäyntiväite, joka perustui mainitun suosituksen antamiseen.

– ETA-sopimuksen 28 artiklan rikkomista koskeva kanneperuste

66 Vaikka Viron tasavalta on vastineessaan vedonnut argumentteihin, jotka liittyvät SEUT 45 artiklaan perustuvaan kanneperusteeseen, riitauttaakseen myös ETA-sopimuksen 28 artiklaa koskevan kanneperusteen, se on kuitenkin myöntänyt tarpeen täydentää tuloverolain 28^3 §:ää ”sen soveltamisalan ulottamiseksi myös Euroopan talousalueen kansalaisiin”.

67 Tästä on todettava, ettei Viron lainsäädännössä säädetä minkäänlaisesta mahdollisuudesta myöntää kyseistä veroetua sellaisille Virosta eläkettä saaville henkilöille, jotka asuvat ETA-sopimuksen sopimusvaltioihin kuuluvassa kolmannessa maassa. Koska ETA-sopimuksen 28 artiklan määräyksillä on sama oikeudellinen ulottuvuus kuin sisällöltään samanlaisilla SEUT 45 artiklan määräyksillä, edellä esitetyt näkökohdat koskevat soveltuvin osin myös mainittua 28 artiklaa (ks. vastaavasti asia C-104/06, komissio v. Ruotsi, tuomio 18.1.2007, Kok., s. I-671, 32 kohta).

68 Edellä esitetystä seuraa, ettei Viron tasavalta ole noudattanut SEUT 45 artiklan ja ETA-sopimuksen 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on jättänyt ulkomailla asuvat eläkeläiset tuloverolaissa säädettyjen verovähennysten ulkopuolelle tilanteessa, jossa heitä ei heidän asuinjäsenvaltionsa verolainsäädännön nojalla veroteta asuinjäsenvaltiossa heidän eläkkeidensä pienuuden vuoksi.

Oikeudenkäyntikulut

69 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska Viron tasavalta on hävinnyt asian ja komissio on vaatinut sen velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

70 Työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan mukaisesti Espanjan kuningaskunta, Portugalin tasavalta, Ruotsin kuningaskunta, Yhdistynyt kuningaskunta ja Saksan liittotasavalta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Viron tasavalta ei ole noudattanut SEUT 45 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on jättänyt ulkomailla asuvat eläkeläiset 15.12.1999 annetussa tuloverolaissa (tulumaksuseadus), sellaisena kuin se

on muutettuna 26.11.2009 annetulla lailla, säädettyjen verovähennysten ulkopuolelle tilanteessa, jossa heitä ei heidän asuinjäsenvaltionsa verolainsäädännön nojalla veroteta asuinjäsenvaltiossa heidän eläkkeidensä pienuuden vuoksi.

2) **Viron tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

3) **Espanjan kuningaskunta, Portugalin tasavalta, Ruotsin kuningaskunta, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ja Saksan liittotasavalta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Allekirjoitukset