Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
28 päivänä tammikuuta 2016 [1]

Asia C-122/15

C

(Ennakkoratkaisupyyntö – Korkein hallinto-oikeus (Suomi))

Verolainsäädäntö — Kansallinen tuloverolainsäädäntö — Perusoikeuskirjan 21 artiklan 1 kohta — Direktiivi 2000/78/EY — Ikään perustuva syrjintä — Eläketulon lisävero

I Johdanto

1. Käsiteltävä asia avaa mahdollisesti uuden luvun unionin oikeuden vaikutuksessa jäsenvaltioiden tuloverolainsäädäntöön. Suomen ylimmän hallintotuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön perusteella on selvitettävä sitä merkittävää kysymystä, onko unionin oikeuteen sisältyvällä ikään perustuvan syrjinnän kiellolla vaikutusta myös luonnollisten henkilöiden tuloverotusta koskevassa kansallisessa lainsäädännössä.

2. Kyseiseen kieltoon vetoaa nimittäin suomalainen verovelvollinen, joka kuuluu Suomessa pelkästään eläketulosta kannettavan lisäveron piiriin. Voidaanko unionin oikeuteen sisältyvää ikään perustuvan syrjinnän kieltoa, joka vahvistetaan Euroopan unionin perusoikeuskirjassa ja eräässä direktiivissä, ylipäätään soveltaa tällaisessa tapauksessa ja jos voidaan, estääkö se eläketulon korkeamman verotuksen jäsenvaltiossa?

3. Unionin oikeuteen sisältyvän ikään perustuvan syrjinnän kiellon soveltamisesta jäsenvaltioiden tuloverolainsäädännössä on parhaillaan vireillä toinenkin asia [2] unionin tuomioistuimessa. Vaikka kyseinen Alankomaita koskeva asia koskee aivan toisenlaista tuloverolainsäädännön sääntelyä, se korostaa sen tulevan kehityksen määräävän valinnan merkitystä, joka unionin tuomioistuimen on tehtävä nyt käsiteltävässä asiassa.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.
2 — Asia de Lange, C-548/15.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

4. Euroopan unionin perusoikeuskirjan,[3] joka on julistettu 7.12.2000 ja jota on mukautettu Strasbourgissa 12.12.2007 (jäljempänä perusoikeuskirja), 21 artiklan 1 kohdassa määrätään muun muassa seuraavaa:

”1. Kielletään kaikenlainen syrjintä, joka perustuu – – ikään – –.”

5. Perusoikeuskirjan 51 artiklan (”Soveltamisala”) 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”1. Tämän perusoikeuskirjan määräykset koskevat – – jäsenvaltioita ainoastaan silloin, kun viimeksi mainitut soveltavat unionin oikeutta. – –”

6. EY:n perustamissopimuksen, sellaisena kuin se sisältyy Amsterdamin sopimukseen,[4] 13 artiklassa, josta on tullut SEUT[5] 19 artikla, annettiin neuvostolle seuraava valtuutus:

”Neuvosto voi tässä sopimuksessa yhteisölle uskotun toimivallan rajoissa – – toteuttaa tarvittavat toimenpiteet – – ikään – – perustuvan syrjinnän torjumiseksi, sanotun kuitenkaan rajoittamatta tämän sopimuksen muiden määräysten soveltamista.”

7. EY 13 artiklan nojalla annettiin 27.11.2000 yhdenvertaista kohtelua työssä ja ammatissa koskevista yleisistä puitteista neuvoston direktiivi 2000/78/EY[6] (jäljempänä direktiivi 2000/78).

8. Direktiivin 2000/78 3 artiklassa (”Soveltamisala”) säädetään seuraavaa:

”1. Yhteisölle annetun toimivallan puitteissa tätä direktiiviä sovelletaan kaikkiin henkilöihin sekä julkisella että yksityisellä sektorilla, julkisyhteisöt mukaan lukien, kun kyseessä on:

– –

c) työolot ja -ehdot, myös irtisanominen ja palkka;

– –

2. – –

3. Tätä direktiiviä ei sovelleta julkisista tai niihin rinnastettavista järjestelmistä, kuten julkisista sosiaaliturvajärjestelmistä tai sosiaalisen suojelun järjestelmistä, suoritettuihin maksuihin.

– –”

9. Direktiivin 2000/78 16 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että

a) yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastaiset lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset kumotaan;

3 — EUVL 2012, C 326, s. 391.

4 — EYVL 1997, C 340, s. 173.

5 — Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (EUVL 2012, C 326, s. 47).

6 — EYVL L 303, s. 16.

– –”

10. Direktiivin 2000/78 2 artikla sisältää seuraavat määritelmät:

”1. Tässä direktiivissä ’yhdenvertaisen kohtelun periaatteella’ tarkoitetaan, ettei minkäänlaista 1 artiklassa tarkoitettuun seikkaan perustuvaa välitöntä tai välillistä syrjintää saa esiintyä.

2. Sovellettaessa 1 kohtaa:

a) välittömänä syrjintänä pidetään sitä, että henkilöä kohdellaan jonkin 1 artiklassa tarkoitetun seikan perusteella epäsuotuisammin kuin jotakuta muuta kohdellaan, on kohdeltu tai voitaisiin kohdella vertailukelpoisessa tilanteessa;

b) välillisenä syrjintänä pidetään sitä, että näennäisesti puolueeton säännös, peruste tai käytäntö saattaa henkilöt näiden – – tietyn iän – – perusteella erityisen epäedulliseen asemaan muihin henkilöihin nähden, paitsi jos

   i) kyseisellä säännöksellä, perusteella tai käytännöllä on puolueettomasti perusteltavissa oleva oikeutettu tavoite ja tavoitteen saavuttamiseksi käytetyt keinot ovat asianmukaisia ja tarpeellisia, tai jos

   ii) – –

– –”

11. Direktiivin 2000/78 2 artiklan 1 kohdassa mainitussa saman direktiivin 1 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”Tämän direktiivin tarkoituksena on luoda yleiset puitteet – – ikään – – perustuvan syrjinnän torjumiselle työssä ja ammatissa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen toteuttamiseksi jäsenvaltioissa.”

12. Direktiivin 2000/78 6 artiklassa, jonka otsikko on ”Oikeutettu ikään perustuva erilainen kohtelu”, säädetään seuraavaa:

”1. Sen estämättä, mitä 2 artiklan 2 kohdassa säädetään, jäsenvaltiot voivat säätää, että ikään perustuvaa erilaista kohtelua ei pidetä syrjintänä, jos sillä on kansallisen lainsäädännön puitteissa objektiivisesti ja asianmukaisesti perusteltu, erityisesti työllisyyspoliittinen, työmarkkinoita tai ammatillista koulutusta koskeva oikeutettu tavoite, ja jos tämän tavoitteen toteuttamiskeinot ovat asianmukaiset ja tarpeen.

– –”

B *Kansallinen oikeus*

13. Tuloveroa kannetaan Suomessa tuloverolain mukaisesti. Tuloverolain, sellaisena kuin se on muutettuna 1.1.2013 voimaan tulleella lailla (785/2012) (jäljempänä Suomen tuloverolaki), 124 §:n 1 ja 4 momentissa säädetään eläketulon lisäveron kantamisesta.

14. Lisävero on 6 prosenttia siltä osin kuin eläketulo vähennettynä eläketulovähennyksen määrällä ylittää 45 000 euroa. Lisäveroa on maksettava eläketulosta progressiivisen tuloveroasteikon perusteella määräytyvän yleisesti sovellettavan tuloveron lisäksi.

III Pääasian oikeusriita

15. Pääasian oikeudenkäynnissä on kyse verovuodelta 2013 maksettavan C:n (jäljempänä verovelvollinen) tuloveron määräämisestä.

16. Verovelvollinen on Suomen kansalainen ja asuu Suomessa. Hän sai verovuonna 2013 eläketuloa Suomesta noin 460 000 euroa, jotka maksoi suomalainen yhtiö. Verovelvollisen eläke määräytyi hänen työuransa viimeisten kymmenen vuoden perusteella. Kyseisenä ajanjaksona verovelvollinen oli työskennellyt ruotsalaisen yhtiön palveluksessa sekä Ruotsissa että Suomessa. Verovelvollisen eläke rahoitettiin osittain hänen työnantajansa eläkekassasta.

17. Suomen verohallinto kantoi verovelvollisen eläketulosta 6 prosentin lisäveron Suomen tuloverolain 124 §:n 1 ja 4 momentin mukaisesti. Verovelvollinen riitautti tämän oikeusteitse, koska lisävero merkitsee hänen mukaansa kiellettyä ikään perustuvaa syrjintää.

IV Menettely unionin tuomioistuimessa

18. Asiaa nyt käsittelevä korkein hallinto-oikeus pitää unionin oikeuden tulkintaa merkityksellisenä asian ratkaisemisen kannalta ja on esittänyt 10.3.2015 unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin 2000/78 3 artiklan 1 kohdan c alakohdan säännöksiä tulkittava siten, että eläketulon lisäveroa koskevien tuloverolain 124 §:n 1 ja 4 momentin säännösten kaltainen kansallinen sääntely kuuluu unionin oikeuden soveltamisalaan ja tätä myöden perusoikeuskirjan 21 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ikään perustuvan syrjinnän kieltoa koskeva säännös tulee asiassa sovellettavaksi?

2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myönteinen, onko direktiivin 2000/78 2 artiklan 1 kohdan ja 2 artiklan 2 kohdan a tai b alakohdan sekä perusoikeuskirjan 21 artiklan 1 kohdan säännöksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä eläketulon lisäveroa koskevien tuloverolain 124 §:n 1 ja 4 momentin säännösten kaltaiselle kansalliselle sääntelylle, jonka perusteella luonnollisen henkilön saamasta eläketulosta, jonka saaminen perustuu ainakin välillisesti henkilön ikään, kannetaan tietyissä tilanteissa enemmän tuloveroa kuin vastaavan suuruisesta palkkatulosta kannettaisiin?

3) Mikäli mainitut direktiivin 2000/78 ja perusoikeuskirjan säännökset ovat esteenä eläketulon lisäveron kaltaiselle kansalliselle sääntelylle, tulee asiassa vielä arvioitavaksi, onko mainitun direktiivin 6 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että eläketulon lisäveron kaltaista kansallista sääntelyä voidaan kuitenkin pitää tavoitteeltaan mainitussa direktiivin säännöksessä tarkoitetulla tavalla objektiivisesti ja asianmukaisesti perusteltuna, erityisesti työllisyyspoliittisen, työmarkkinoita tai ammatillista koulutusta koskevan oikeutetun tavoitteen perusteella, kun tuloverolain esitöissä julkituotuna tavoitteena on eläketulon lisäveron avulla kerätä verotuloja maksukykyisiltä eläketulon saajilta, kaventaa eläketulon ja palkkatulon veroasteiden eroa sekä parantaa ikääntyneiden kannustimia töissä jatkamiseen?”

19. Kirjallisia huomautuksia näistä kysymyksistä ovat esittäneet unionin tuomioistuimessa verovelvollinen, Irlanti, Portugalin tasavalta, Suomen tasavalta, Ruotsin kuningaskunta ja Euroopan komissio. Verovelvollinen, Suomen tasavalta, Ruotsin kuningaskunta ja komissio esittivät suullisia huomautuksia 10.12.2015 pidetyssä istunnossa.

V Oikeudellinen arviointi

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, sovelletaanko direktiiviä 2000/78 tai perusoikeuskirjan 21 artiklan 1 kohtaa pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa.

21. Tähän kysymykseen on mielestäni vastattava kieltävästi. Jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa vahvistetaan vanhuuseläkkeestä saadun eläketulon verotukseen sovellettavan verokannan suuruus, ei kuulu direktiivin 2000/78 soveltamisalaan (jäljempänä A kohta) eikä perusoikeuskirjan soveltamisalaan (jäljempänä B kohta). Tämän vuoksi toiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole myöskään tarpeen vastata.

A *Direktiivin 2000/78 soveltamisala*

22. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan direktiivillä 2000/78 konkretisoidaan unionin oikeuteen sisältyvä ikään perustuvan syrjinnän kielto,[7] joka seuraa perusoikeuskirjasta ja yleisistä periaatteista,[8] jotka ovat SEU[9] 6 artiklan 3 kohdan nojalla osa unionin oikeutta. Kun jäsenvaltiot toteuttavat toimenpiteitä, joihin sovelletaan direktiiviä 2000/78, niiden on noudatettava tästä direktiivistä johtuvia vaatimuksia.[10]

23. Direktiivin 2000/78 soveltamisala määritetään sen 3 artiklassa. Käsiteltävässä asiassa nousee esille kysymys siitä, kuuluuko aiemman työskentelyn perusteella vanhuuseläkkeestä saatavan eläketulon verotus 3 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan. Sen mukaan direktiiviä sovelletaan kaikkiin henkilöihin, ”kun kyseessä on – – työolot ja -ehdot, myös – – palkka”.

24. Tässä yhteydessä herää kaksi kysymystä: onko ensinnäkin eläkkeessä, jota verovelvollinen saa käsiteltävässä asiassa, kyse palkasta, ja onko toiseksi kyseisen eläkkeen *verotusta* pidettävä direktiivin 2000/78 3 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna palkkaa koskevana sääntelynä?

1. Eläke palkkana

25. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2000/78 3 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu palkan käsite määritellään ottaen huomioon sen johdanto-osan 13 perustelukappale ja SEUT 157 artikla (aiemmin EY 141 artikla), jossa vahvistetaan periaate, jonka mukaan miehille ja naisille maksetaan samasta tai samanarvoisesta työstä sama palkka. Näin otetaan samalla huomioon direktiivin 2000/78 3 artiklan 3 kohtaan sisältyvä rajoitus, jonka mukaan tätä direktiiviä ei sovelleta julkisista järjestelmistä suoritettuihin maksuihin.[11]

7 — Ks. mm. tuomio Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, 21 kohta); tuomio Prigge ym. (C-447/09, EU:C:2011:573, 38 kohta); tuomio Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, 22 ja 23 kohta) ja tuomio O (C-432/14, EU:C:2015:643, 21 kohta).

8 — Ks. vastaavasti tuomio Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, 74 ja 75 kohta).

9 — Sopimus Euroopan unionista (EUVL 2012, C 326, s. 13).

10 — Tuomio Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, 23 kohta) ja tuomio Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, 16 kohta).

11 — Ks. mm. tuomio Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, 40 ja 41 kohta); tuomio HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, 25 kohta) ja tuomio Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, 20 kohta).

26. SEUT 157 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan määritelmän mukaan palkalla tarkoitetaan muun muassa ”muuta korvausta, jonka työntekijä suoraan tai välillisesti saa työnantajaltaan työstä tai tehtävästä rahana – –”. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tätä määritelmää siten, että palkan käsitteeseen kuuluvat kaikki etuudet, jotka maksetaan välittömästi tai tulevaisuudessa, jos työnantaja maksaa ne, vaikka välillisestikin, työntekijälle hänen suorittamastaan työstä.[12] Palkan käsitteeseen voivat siten kuulua myös työsuhteen päätyttyä maksettavat etuudet.[13]

27. Edellä mainitut edellytykset täyttyvät ainakin sikäli kuin työnantaja – kuten ilmeisesti käsiteltävässä asiassa – maksaa etuuksia yrityksen omasta eläkekassasta. Myös direktiivin 2000/78 6 artiklan 2 kohdasta seuraa, että vanhuuseläkkeiden saaminen ammatillisista sosiaaliturvajärjestelmistä kuuluu direktiivin soveltamisalaan.

28. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien tietojen perusteella ei voida arvioida kiistattomasti, missä määrin verovelvollisen vanhuuseläkkeen muiden osien voidaan samoin katsoa kuuluvan SEUT 157 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun palkan käsitteeseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olisi siksi tarvittaessa tutkittava tätä kysymystä vielä itse.

29. Ennakkoratkaisupyynnön lähempää tarkastelua varten on kuitenkin todettava, että verovelvollisen käsiteltävässä asiassa saamassa vanhuuseläkkeessä on ainakin osittain kyse direktiivin 2000/78 3 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetusta palkasta.

2. Palkan verotus

30. Esille nousee seuraavaksi ratkaiseva kysymys siitä, kuuluuko myös tämän palkan *verotus* direktiivin 2000/78 3 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla tämän direktiivin soveltamisalaan.

a) Sanamuoto

31. Ainakin kyseisen säännöksen saksankielinen sanamuoto on laaja. Direktiivin 2000/78 16 artiklan a alakohdan, luettuna yhdessä 3 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, mukaan jäsenvaltioiden on kumottava kaikki syrjivät oikeussäännöt, ”kun kyseessä on” muun muassa palkka.[14] Tällaisesta on ehdottomasti kyse jäsenvaltion lainsäädännössä, jossa säädetään tällaisen palkan verotuksesta.

b) Vertailu muihin syrjintäkieltoihin

32. Unionin tuomioistuin on lisäksi katsonut muiden sellaisten unionin oikeuden säännösten ja määräysten kohdalla, joihin sisältyy työehtoja koskevia syrjintäkieltoja, että niiden soveltamisalaan kuuluu myös palkan verotus.

33. SEUT 45 artiklan 2 kohdassa määrätään työntekijöiden vapaan liikkuvuuden yhteydessä, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä muun muassa palkkauksessa poistetaan. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaisen kohtelun periaate palkkauksen alalla jäisi vaikutuksetta, jos sitä voitaisiin loukata kansallisilla syrjivillä

12 — Ks. tuomio HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, 26 kohta); tuomio Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, 26 kohta) ja tuomio Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, 21 kohta).

13 — Ks. tuomio Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, 12 kohta) ja tuomio Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, 44 kohta).

14 — Direktiivin 2000/78 3 artiklan 1 kohdan c alakohdan ranskankielinen sanamuoto on hieman suppeampi, koska siinä puhutaan palkan *ehdoista* (”les conditions – – de rémunération”), mutta palkan verotuksen voitaisiin vielä katsoa kuuluvan myös sen piiriin.

säännöksillä tuloverotuksen alalla.[15] Tätä työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen sovellettavan syrjintäkiellon ulottamista koskemaan palkan verotusta tukee tosin asetuksen (EU) N:o 492/2011[16] 7 artiklan 2 kohdan nimenomainen säännös, mutta oikeuskäytännön mukaan se seuraa myös suoraan SEUT 45 artiklan 2 kohtaan sisältyvän palkan käsitteen tulkinnasta.[17]

34. Myös sukupuoleen perustuvan syrjinnän kiellon yhteydessä unionin tuomioistuin on päätynyt tulkintaan, jonka mukaan työehdot käsittävät myös työskentelyn verottamisen. Niinpä se totesi aiemmin sovelletun direktiivin 76/207/ETY[18] 5 artiklan 1 kohdasta, että työehtoihin ja erityisesti palvelussuhteen lakkauttamisen ehtoihin, joiden osalta jäsenvaltioiden on noudatettava sukupuoleen perustuvan syrjinnän kieltoa, kuuluu myös jäsenvaltion verotusjärjestelmä, jossa myönnetään erilaisia verotuksellisia etuuksia maksettavien lähtökorvauksien osalta.[19]

c) Tarkoitus

35. Direktiivin 2000/78 soveltamisalan ulottaminen koskemaan palkan verotusta palvelisi myös direktiivin tavoitteita.

36. Direktiivissä pidetään erilaisten syrjinnän muotojen kieltämistä itseisarvona,[20] joka on keskeinen tekijä yhtäläisten mahdollisuuksien takaamisessa kaikille sekä siinä, että kansalaiset voivat osallistua täysimittaisesti talous-, kulttuuri- ja yhteiskunnalliseen elämään sekä kehittyä henkilökohtaisesti.[21] Direktiivissä 2000/78 säädetyillä syrjintäkielloilla pyritään lisäksi estämään se, että syrjintä haittaa unionin tiettyjen tavoitteiden saavuttamista; näihin tavoitteisiin kuuluvat korkea työllisyysaste, sosiaalisen suojelun korkea taso, elintason ja elämänlaadun kohottaminen, taloudellinen ja sosiaalinen yhteenkuuluvuus ja solidaarisuus sekä henkilöiden vapaa liikkuvuus.[22]

37. Myös palkan syrjivä verotus voi haitata kaikkien näiden tavoitteiden saavuttamista. Se, paljonko työntekijälle jää viime kädessä palkasta käyttöönsä, määräytyy näet aivan ratkaisevasti palkan verotuksen perusteella.

d) Euroopan yhteisön toimivaltaa koskeva rajoitus

38. Direktiivin 2000/78 3 artiklan, jossa määritellään direktiivin soveltamisala, 1 kohtaan sisältyy kuitenkin heti alussa rajoitus, jonka mukaan direktiiviä sovelletaan ainoastaan ”yhteisölle annetun toimivallan puitteissa”. Tämä rajoitus perustuu samanlaiseen rajoitukseen, joka sisältyy direktiivin oikeusperustaan eli EY 13 artiklaan.

39. Direktiivin 2000/78 soveltamisala ei siten voi olla laajempi kuin Euroopan yhteisön toimivalta. Tämän rajoituksen vuoksi käsiteltävässä asiassa herää kysymys, kuuluuko eläkkeiden verotus yhteisölle ja nykyisin unionille annettuun toimivaltaan.

15 — Ks. mm. tuomio Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, 12 kohta); tuomio Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 23 kohta) ja tuomio Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, 20 kohta).

16 — Työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta unionin alueella 5.4.2011 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 492/2011 (kodifikaatio) (EUVL L 141, s. 1); aiemmin sovellettiin työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15.10.1968 annettua neuvoston asetusta (ETY) N:o 1612/68 (EYVL L 257, s. 2).

17 — Ks. esim. tuomio Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, 22 kohta), jossa ei enää viitata tältä osin asetukseen (EU) N:o 492/2011.

18 — Miesten ja naisten tasa-arvoisen kohtelun periaatteen toteuttamisesta mahdollisuuksissa työhön, ammatilliseen koulutukseen ja uralla etenemiseen sekä työoloissa 9.2.1976 annettu neuvoston direktiivi 76/207/ETY (EYVL L 39, s. 40); nykyisin tällä alalla sovelletaan miesten ja naisten yhtäläisten mahdollisuuksien ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteen täytäntöönpanosta työhön ja ammattiin liittyvissä asioissa 5.7.2006 annettua Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviä 2006/54/EY (uudelleenlaadittu toisinto) (EUVL L 204, s. 23).

19 — Tuomio Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, 25–29 kohta).

20 — Ks. direktiivin 2000/78 johdanto-osan viides perustelukappale.

21 — Ks. direktiivin 2000/78 johdanto-osan yhdeksäs perustelukappale.

22 — Ks. direktiivin 2000/78 johdanto-osan 11 perustelukappale.

40. Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä toistetaan tosin, että välitön verotus – johon lukeutuu muun muassa myös käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltainen eläkkeistä kannettava tulovero – kuuluu *jäsenvaltioiden* toimivaltaan. [23]

41. Tämä ei kuitenkaan ole koko totuus.

– Erityinen toimivalta välittömän verotuksen alalla

42. EY:n perustamissopimuksessa on siellä täällä useita määräyksiä, joissa Euroopan yhteisölle on annettu myös tiettyä erityistä toimivaltaa välittömän verotuksen alalla.

43. Siten esimerkiksi ympäristöpolitiikan alalla yhteisöllä oli EY 175 artiklan 2 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan (josta on tullut SEUT 192 artiklan 2 kohdan a alakohta) nojalla toimivalta vahvistaa ”säännöksiä, jotka ovat etupäässä verotuksellisia”, ja tämä toimivalta käsittää myös välittömän verotuksen. Sama pätee nykyisin SEUT 194 artiklan 3 kohdan nojalla myös unionin energiapolitiikkaan.

44. Nämä ja muut yhteisön tai unionin erityiset toimivaltuudet välittömän verotuksen alalla [24] eivät kuitenkaan ole merkityksellisiä käsiteltävässä asiassa, koska niissä ei anneta yleistä toimivaltaa antaa säädöksiä eläketulon verotuksen alalla, etenkään sovellettavan verokannan yleisen tason osalta. [25] Tältä osin tilanne on toinen kuin välillisessä verotuksessa, jonka osalta EY 93 artiklassa (josta on tullut SEUT 113 artikla) annettiin yhteisölle yleinen toimivalta, ja myös sosiaaliturvaetuuksien kohdalla, jotka kuuluvat EY 137 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan (nykyisin SEUT 153 artiklan 1 kohdan c alakohta) mukaisen sosiaaliturvaa koskevan yhteisön yleisen toimivallan piiriin. [26]

– Yleinen sisämarkkinatoimivalta

45. Mainitun välitöntä verotusta koskevan erityisen toimivallan lisäksi yhteisö saattoi kuitenkin EY 94 artiklan (josta on tullut SEUT 115 artikla) nojalla myös antaa direktiivejä sellaisten lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä, ”jotka suoraan vaikuttavat yhteismarkkinoiden toteuttamiseen tai toimintaan”. Tällä perusteella on myös annettu jo useita direktiivejä, joilla säännellään jäsenvaltioiden välittömän verotuksen osatekijöitä, ei kuitenkaan eläkkeiden verotusta. [27]

46. Yhteisö olisi kuitenkin voinut antaa direktiivejä myös kyseisellä alalla edellyttäen, että eläketulon verotus jäsenvaltioissa vaikuttaa suoraan yhteismarkkinoiden toimintaan EY 94 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Erityisesti eläkkeiden verotuksella jäsenvaltioiden rajat ylittävissä tilanteissa lienee tällainen vaikutus. Eläkkeiden verotuksen laajempi yhdenmukaistaminen tietyissä tilanteissa yhtäläisten kilpailuedellytysten luomiseksi olisi lisäksi voitu toteuttaa EY 94 artiklan perusteella.

23 — Ks. mm. tuomio Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 21 kohta); tuomio Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, 19 kohta) ja tuomio Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, 28 kohta).

24 — Ks. SEUT 182 artiklan 5 kohta, luettuna yhdessä SEUT 179 artiklan 2 kohdan kanssa, verotuksellisten esteiden poistamisesta tutkimusyhteistyön osalta, SEUT 223 artiklan 2 kohta Euroopan parlamentin jäsenten verotuksesta sekä Euroopan unionin erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan (N:o 7), joka on liitetty EU- ja EUT-sopimukseen sekä Euratomin perustamissopimukseen (EUVL 2012, C 326, s. 266), 12 artiklan ensimmäinen kohta unionin henkilöstön verotuksesta.

25 — Tässä yhteydessä ei ole tarpeen ratkaista, käsittääkö direktiivin 2000/78 3 artiklan 1 kohdan viittaus ”yhteisön” toimivaltaan ylipäätään – esimerkiksi dynaamisen tulkinnan perusteella – vasta EUT-sopimuksessa määrätyn unionin toimivallan.

26 — Vaikka näiden etuuksien yksityiskohtainen määrittäminen kuuluukin jäsenvaltioiden toimivaltaan, ks. vastaavasti tuomio Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, 59 kohta).

27 — Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettu neuvoston direktiivi 90/434/ETY (EYVL L 225, s. 1) (nykyisin direktiivi 2009/133/EY), eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettu neuvoston direktiivi 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6) (nykyisin direktiivi 2011/96/EU), säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta 3.6.2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/48/EY (EUVL L 157, s. 38) ja eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/49/EY (EUVL L 157, s. 49).

47. Katson silti, ettei EY 94 artiklan mukainen yhteisön lainsäädäntövalta yhteismarkkinoiden yhteydessä yksin riitä siihen, että voitaisiin puhua EY 13 artiklassa ja direktiivin 2000/78 3 artiklassa tarkoitetusta yhteisön toimivallasta.

48. EY 94 artikla käsittää nimittäin mahdollisesti kaikki oikeudenalat. Jos EY 94 artikla olisi näin ollen riittävä peruste yhteisön toimivallalle EY 13 artiklan yhteydessä, unioni voisi myös säätää syrjintäkieltoja kaikilla oikeudenaloilla. Tämän seurauksena EY 13 artiklaan ja SEUT 19 artiklan 1 kohtaan sisältyvä lisäys ”[tässä perustamissopimuksessa/perussopimuksissa] unionille uskotun toimivallan rajoissa” menettäisi kuitenkin tehokkuutensa, koska sillä ei olisi enää mitään vaikutusta.

49. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön sisältyy myös jo viitteitä, jotka tukevat sellaista EY 13 artiklan tulkintaa, jossa EY 94 artiklaa pidetään tältä osin ainoastaan rajoitetusti yhteisön toimivallan perustana.

50. Tuomiossa Specht unionin tuomioistuin tutki, säädetäänkö direktiivissä 2000/78 unionin toimivallan ulkopuolelle jäävistä seikoista, koska SEUT 153 artiklan 5 kohdassa (aiemmin EY 137 artiklan 6 kohta) määrätään unionin toimivaltaa koskevasta poikkeuksesta sosiaalipolitiikan alalla siinä mielessä, ettei unioni saa antaa säädöksiä palkkojen alalla.[28] Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin ei kuitenkaan tarkastellut tuomion perusteluissa sitä, onko SEUT 153 artiklan 5 kohtaan sisältyvä rajoitus merkityksetön direktiivin 2000/78 soveltamisalan kannalta siksi,[29] että unionin toimivalta sosiaalipolitiikan yhteydessä sen ulkopuolelle jätettyjen oikeudenalojen osalta voi silti perustua SEUT 114 ja SEUT 115 artiklassa (aiemmin EY 94 ja EY 95 artikla) annettuun sisämarkkinatoimivaltaan.

51. Unionin tuomioistuin tarkasteli lisäksi äskettäin tuomiossa CHEZ Razpredelenie Bulgaria vastaavaa kysymystä siitä, miten direktiivin 2000/43/EY[30] soveltamisalan rajaamista koskemaan yhteisön toimivaltaa on tulkittava. Tuomion perusteluissa se totesi, että tämä toimivalta on asianomaisessa tapauksessa kiistaton, koska kyseisellä oikeudenalalla oli jo unionin oikeuden säädöksiä, jotka oli annettu muun muassa EY 95 artiklan (josta on tullut SEUT 114 artikla) sisämarkkinatoimivallan perusteella.[31] Vaikuttaa siis siltä, ettei unionin tuomioistuin pitänyt tältä osin ratkaisevana sitä, oliko yhteisöllä tai unionilla abstraktisti toimivaltaa sisämarkkinatoimivallan perusteella, vaan sitä, käytettiinkö toimivaltaa myös konkreettisesti säädöksissä.

52. Pidän tätä lähestymistapaa asianmukaisena myös EY 94 artiklan (josta on tullut SEUT 115 artikla) mukaisen sisämarkkinatoimivallan yhteydessä. Kyseisen määräyksen mukaista yhteisön tai unionin toimivaltaa on tuskin rajoitettu sisällöllisesti. Lukemattomat oikeudenalat voivat vaikuttaa suoraan sisämarkkinoihin. Tällaisen vaikutuksen toteaminen lienee lisäksi jätetty pääosin lainsäätäjän päätäntävaltaan. Tätä EY 94 artiklan mukaisen sisämarkkinatoimivallan sisällöllistä laajuutta rajoittaa kuitenkin menettelyllisellä tasolla neuvoston yksimielisyyttä koskeva vaatimus. Neuvostossa kokoontuvat jäsenvaltiot voivat tällä tavalla säännellä osittain oikeudenaloja, jotka eivät lähtökohtaisesti kuulu unionin toimivaltaan. Sisämarkkinatoimivallan rajoittamista yksimielisyysvaatimuksella ei kuitenkaan voida ilmaista asianmukaisesti EY 13 artiklan (josta on tullut SEUT 19 artikla) yhteydessä. Siksi yhteisöllä oli tarkoitus katsoa olevan toimivaltaa EY 94 artiklan osalta vain, jos neuvosto on sen perusteella jo toteuttanut toimia tietyllä oikeudenalalla.

28 — Tuomio Specht ym. (C-501/12–C-506/12, C-540/12 ja C-541/12, EU:C:2014:2005, 32–35 kohta).

29 — Näin vielä komission 6.1.2000 esittämässä ehdotuksessa neuvoston direktiiviksi yhtäläistä kohtelua työssä ja ammatissa koskevista yleisistä puitteista (KOM(1999) 565 lopullinen), 3 artiklaa koskevat selitykset.

30 — Rodusta tai etnisestä alkuperästä riippumattoman yhdenvertaisen kohtelun periaatteen täytäntöönpanosta 29.6.2000 annettu neuvoston direktiivi 2000/43/EY (EYVL L 180, s. 22).

31 — Tuomio CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, 44 kohta).

53. Koska direktiivin 2000/78 antamisajankohtana ja tälläkään hetkellä ei ole olemassa eläkkeiden verotusta käsittelevää direktiiviä, eläkkeiden verotus ei myöskään kuulu direktiivin 2000/78 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun yhteisölle annettuun toimivaltaan. Eläkkeiden verotus ei sen vuoksi kuulu direktiivin soveltamisalaan.

e) Lainsäätäjän tahto

54. Lisäksi on todettava, ettei unionin lainsäätäjä direktiivin 2000/78 antaessaan myöskään aikonut säännellä syrjintäkieltoja verolainsäädännössä, vaikka sillä olisi ollut siihen EY 13 artiklan nojalla oikeus.

55. Tämä käy ensinnäkin jo jossain määrin ilmi direktiivin 2000/78 nimestä, jonka mukaan syrjintää torjutaan ainoastaan ”työ*ssä* ja ammati*ssa*”.

56. Direktiivin yhteensä 37:ään johdanto-osan perustelukappaleeseen ei toiseksi sisälly yhtäkään viittausta siihen, että direktiivin olisi tarkoitus vaikuttaa myös jäsenvaltioiden toteuttaman verotuksen alalla. Tällaista vaikenemista olisi vaikea ymmärtää, jos unionin lainsäätäjä olisi tosiasiallisesti halunnut, että direktiivillä on näin kauaskantoisia vaikutuksia välitöntä verotusta koskevaan jäsenvaltioiden lainsäädäntöön.

57. Direktiiviehdotuksen selityksissä ei kolmanneksi viitata verolainsäädäntöön. Sikäli kuin komissio viittaa niissä yhteisön toimivaltaan, kyse on pelkästään EY 137 artiklan (josta on tullut SEUT 153 artikla) mukaisesta sosiaalipolitiikkaa koskevasta toimivallasta. [32]

58. Neljänneksi lainsäädäntömenettelyssä Euroopan parlamentin kansalaisvapauksien ja -oikeuksien sekä oikeus- ja sisäasioiden valiokunta esitti jopa toiveen, että välillisenä syrjintänä pidettäisiin sitä, että verotusta koskevat määräykset ja perusteet voivat vaikuttaa kielteisesti henkilöön. [33] Asiasta vastaava työllisyys- ja sosiaalivaliokunta [34] ja Euroopan parlamentin täysistunto [35] eivät kuitenkaan sisällyttäneet kyseistä tarkistusehdotusta direktiiviehdotusta koskevaan lausuntoonsa.

f) Päätelmä

59. Direktiiviä 2000/78 ei näin ollen sovelleta eläketulon verotukseen käsiteltävässä asiassa.

B *Perusoikeuskirjan soveltamisala*

60. Jos direktiivi 2000/78 ei siten ole merkityksellinen pääasian kannalta, herää kysymys, sovelletaanko siihen suoraan perusoikeuskirjan 21 artiklan 1 kohtaan sisältyvää syrjintäkieltoa. Se nimittäin sitoo jäsenvaltioita myös direktiivin 2000/78 soveltamisalan ulkopuolella, sikäli kuin perusoikeuskirjaa voidaan sen 51 artiklan mukaan soveltaa.

32 — Ks. edellä alaviitteessä 29 mainitun ehdotuksen oikeusperustaa koskevat selitykset (4 kohta) ja 3 artiklaa koskevat selitykset.

33 — Työllisyys- ja sosiaalivaliokunnan 21.9.2000 hyväksymä mietintö ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yhtäläistä kohtelua työssä ja ammatissa koskevista yleisistä puitteista (A5-0264/2000), s. 63.

34 — Ibid., s. 1–.

35 — Euroopan parlamentin 5.10.2010 antama lainsäädäntöpäätöslauselma ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yhtäläistä kohtelua työssä ja ammatissa koskevista yleisistä puitteista (EUVL C 178, s. 270).

61. Suomen tasavallan on perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan noudatettava unionin oikeuteen sisältyvää ikään perustuvan syrjinnän kieltoa aina, kun se ”[soveltaa] unionin oikeutta”. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämä sanamuoto tarkoittaa, että unionin oikeusjärjestyksessä taattuja perusoikeuksia voidaan soveltaa kaikkiin unionin oikeudessa *säänneltyihin* tilanteisiin mutta ei muihin tilanteisiin. [36]

62. Unionin oikeudessa säänneltyihin tilanteisiin kuuluvat tuomion Pfleger ym. mukaan myös sellaiset, joissa kansallinen säännöstö voi estää EUT-sopimuksessa taatun perusvapauden käyttämisen. Jäsenvaltio voi oikeuttaa tällaisen rajoituksen vain, jos se noudattaa samanaikaisesti perusoikeuskirjassa taattuja perusoikeuksia. [37]

63. Käsiteltävässä asiassa verovelvollisen vanhuuseläkkeen verotus voisi muodostaa perusvapauden rajoituksen ja kuulua näin perusoikeuskirjan soveltamisalaan. Eläke, jota verovelvollinen on saanut vuonna 2013, perustuu näet ainakin osittain hänen työskentelyynsä, joka tapahtui aikaisemmin muussa jäsenvaltiossa kuin Suomen tasavallassa. Tältä osin eläkkeen Suomessa tapahtuvan verotuksen vuoksi kyseeseen tulee verovelvolliselle työntekijänä kuuluvan vapaan liikkuvuuden rajoittaminen.

64. SEUT 45 artiklan 1 kohdan mukaan turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus unionissa. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 45 artikla on esteenä kaikille sellaisille toimenpiteille, jotka – vaikka niitä sovelletaan ilman kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää – voivat haitata sitä, että unionin kansalaiset käyttävät perustamissopimuksessa taattuja perusvapauksia, tai jotka tekevät niiden käytöstä vähemmän houkuttelevaa. [38]

65. Se, että verovelvollinen on Suomen kansalainen, ei ensinnäkään estä häntä vetoamasta työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskeviin säännöksiin omaa valtiotaan vastaan. Myös vanhuuseläke, jonka saaminen perustuu aikaisempaan jo päättyneeseen työsuhteeseen, kuuluu toiseksi SEUT 45 artiklassa annettavan suojan piiriin. [39]

66. Vaikka verovelvollisen eläkkeen, jota hän on saanut ainakin osittain Ruotsissa tapahtuneesta työskentelystä, verotus Suomessa rasittaa hänen vapaan liikkuvuutensa käyttämistä työntekijänä, kyse ei tähänastisen oikeuskäytännön mukaan silti ole kyseisen perusvapauden rajoituksesta. Sen mukaan verolainsäädännön alalla toteutettavan kansallisen toimenpiteen katsotaan nimittäin voivan haitata perusvapauden käyttämistä tai tekevän sen käytöstä vähemmän houkuttelevaa vain, jos toimenpiteessä erotellaan jäsenvaltion sisäinen ja rajat ylittävä toiminta. Välittömän veron kantaminen erotuksetta jäsenvaltion sisäisistä ja rajat ylittävistä tilanteista – kuten käsiteltävässä asiassa, jossa kaikista eläketuloista kannetaan veroa yhdenmukaisen verokannan mukaisesti – ei sitä vastoin voi rajoittaa perusvapauksien käyttämistä. [40]

67. Suomen tasavalta ei näin ollen sovella unionin oikeutta kantaessaan tuloveroa vanhuuseläkkeestä saadusta eläketulosta käsiteltävässä asiassa. Pääasiassa ei siten myöskään sovelleta suoraan perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaisesti sen 21 artiklan 1 kohdassa määrättyä, unionin oikeuteen sisältyvää ikään perustuvan syrjinnän kieltoa.

36 — Ks. mm. tuomio Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 19 kohta); tuomio Pfleger ym. (C-390/12, EU:C:2014:281, 33 kohta) ja tuomio Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, 26 kohta).

37 — Ks. tuomio Pfleger ym. (C-390/12, EU:C:2014:281, 35 ja 36 kohta).

38 — Ks. tuomio komissio v. Belgia (C-317/14, EU:C:2015:63, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 — Ks. tuomio Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, 29 ja 30 kohta).

40 — Ks. ratkaisuehdotukseni X (C-498/10, EU:C:2011:870, 28 kohta); ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 83 ja 84 kohta) ja ratkaisuehdotukseni X (C-686/13, EU:C:2015:31, 40 kohta); poikkeuksena tästä on vero, jonka vaikutus vastaisi toiminnan kieltämistä, ks. tuomio Berlington Hungary ym. (C-98/14, EU:C:2015:386, 40 ja 41 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, 63 kohta).

VI Ratkaisuehdotus

68. Edellä esitetyn perusteella korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava seuraavasti:

Suomen tuloverolain 124 §:n 1 ja 4 momentin kaltaista kansallista lainsäädäntöä, jossa säädetään eläketulon lisäverosta, ei voida arvioida unionin oikeuteen sisältyvän ikään perustuvan syrjinnän kiellon perusteella, sellaisena kuin se ilmenee Euroopan unionin perusoikeuskirjan 21 artiklan 1 kohdasta ja direktiivistä 2000/78/EY.