JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PHILIPPE LÉGER

18 päivänä toukokuuta 2006 [1]

1. Ennakkoratkaisumenettely koskee sen arvioimista, onko kansallinen verolainsäädäntö, jonka nojalla eläkettä, jonka jäsenvaltio maksaa verovelvolliselle, joka asuu jossain toisessa jäsenvaltiossa, verotetaan tietyissä tapauksissa ankarammin kuin sitä verotettaisiin, jos verovelvollinen asuisi eläkkeen maksavassa valtiossa, sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

2. Ennakkoratkaisumenettelyn taustalla on oikeusriita, jossa vastakkain on Suomen kansalainen, joka on päättänyt asua Espanjassa saatettuaan eläkeoikeutensa voimaan, ja Suomen veroviranomaiset ja jossa on kyse tämän henkilön eläkkeeseen sovellettavasta veroprosentista.

3. Korkein hallinto-oikeus tiedustelee, onko kyseessä oleva lainsäädäntö sopusoinnussa EY 18 artiklan tai EY 39 artiklan taikka neuvoston direktiivin 90/365/ETY kanssa. [2]

4. EY:n perustamissopimuksessa määrätty henkilöiden vapaa liikkuvuus koski aluksi ainoastaan sellaista liikkumista toisessa jäsenvaltiossa, jonka tarkoituksena oli taloudellisen toiminnan harjoittaminen.

5. EY 39 artiklan 1 kohdassa määrätään työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisössä, ja kyseisen artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaan tämä liikkumisoikeus sisältää oikeuden oleskella jäsenvaltion alueella työn tekemiseksi tämän valtion kotimaisten työntekijöiden työsuhdetta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti ja d alakohdan mukaan oikeuden työsuhteen päätyttyä jäädä jäsenvaltion alueelle soveltamisasetuksissa säädetyin edellytyksin.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Ammattitoimintansa lopettaneiden työntekijöiden ja itsenäisten ammatinharjoittajien oleskeluoikeudesta 28 päivänä kesäkuuta 1990 annettu neuvoston direktiivi 90/365/ETY (EYVL L 180, s. 28).

6. Direktiivillä 90/365 oleskeluoikeus ulotettiin koskemaan ammattitoimintansa lopettaneita henkilöitä. Kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on myönnettävä oleskeluoikeus sellaisille jäsenvaltioiden kansalaisille, jotka ovat olleet yhteisössä palkatussa työssä tai toimineet itsenäisinä ammatinharjoittajina, sekä heidän perheenjäsenilleen. Kuten direktiivin kolmannessa perustelukappaleessa todetaan, oleskeluoikeus olisi myönnettävä myös niille henkilöille, jotka eivät ole käyttäneet liikkumisvapauttaan ollessaan työelämässä.

7. Direktiivin 90/365 1 artiklan mukaan kyseisen oikeuden käyttämisen edellytyksenä on kuitenkin se, että oikeuden haltijalla on riittävästi tuloja ja varoja. Niinpä direktiivin 1 artiklan ensimmäisen alakohdan mukaan viimeksi mainitun on saatava työkyvyttömyys- tai varhaiseläkettä tai vanhuuseläkettä taikka työtapaturma- tai ammattitautieläkettä, joka on suuruudeltaan siinä määrin riittävä, että hän ei oleskeluaikanaan joudu turvautumaan vastaanottavan jäsenvaltion sosiaaliturvajärjestelmään, ja hänen on kuuluttava sairausvakuutuksen piiriin kaikkien riskien varalta vastaanottavassa jäsenvaltiossa. [3]

3 – Direktiivi 90/365 kumottiin Euroopan unionin kansalaisten ja heidän perheenjäsentensä oikeudesta liikkua ja oleskella vapaasti jäsenvaltioiden alueella, asetuksen (ETY) N:o 1612/68 muuttamisesta ja direktiivien 64/221/ETY, 68/360/ETY, 72/194/ETY, 73/148/ETY, 75/34/ETY, 75/35/ETY, 90/364/ETY, 90/365/ETY ja 93/96/ETY kumoamisesta 29 päivänä huhtikuuta 2004 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2004/38/EY (EUVL L 158, s. 77) siten, että kumoaminen tuli voimaan 30.4.2006.

8. Direktiivin 2 artiklan mukaan oleskeluoikeus on vahvistettava myöntämällä asiakirja nimeltä "oleskelulupa", jonka voimassaoloajasta säädetään tässä samassa säännöksessä.

9. EU:sta tehdyllä sopimuksella, joka allekirjoitettiin Maastrichtissa 7.2.1992 ja joka tuli voimaan 1.11.1993, luotiin käsite "unionin kansalainen". EY 17 artiklan 1 kohdan mukaan unionin kansalainen on jokainen, jolla on jonkin jäsenvaltion kansalaisuus.

10. EY 18 artiklan 1 kohdassa annetaan jokaiselle unionin kansalaiselle oikeus vapaasti liikkua ja oleskella minkä tahansa jäsenvaltion alueella, jollei EY:n perustamissopimuksessa määrätyistä tai sen soveltamisesta annetuissa säännöksissä säädetyistä rajoituksista ja ehdoista muuta johdu.

B *Kansallinen oikeus*

1. Tuloverolainsäädäntö

11. Tosiseikkojen tapahtumahetkellä sovelletun suomalaisen verolainsäädännön

mukaan verovuonna Suomessa asunut henkilö on yleisesti verovelvollinen eli häntä verotetaan Suomessa kaikista tuloistaan. Sen sijaan verovelvollinen, joka verovuonna ei ole asunut Suomessa, on vain rajoitetusti verovelvollinen tässä valtiossa, mikä merkitsee sitä, että häntä voidaan Suomessa verottaa vain Suomesta saamastaan tulosta.

12. Tämän saman lainsäädännön mukaan Suomen kansalaista pidetään Suomessa asuvana, vaikka hän ei jatkuvasti oleskelekaan Suomessa yli kuuden kuukauden aikaa, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta.

13. Rajoitetusti verovelvollisen on suoritettava Suomessa tuloveroa ja varallisuusveroa, paitsi jos tätä jäsenvaltiota sitovan kahdenvälisen sopimuksen tai muun kansainvälisen sopimuksen määräyksissä määrätään toisin. Jos tällaista määräystä ei ole, rajoitetusti verovelvollisen veronalaisista ansiotuloista, joita ovat muun muassa ansioeläke, maksettavat verot kannetaan lähdeverona, jonka suuruus on 35 prosenttia näistä tuloista.

14. Yleisesti verovelvollisen maksettavaksi kuuluva vero sen sijaan lasketaan sellaisen progressiivisen asteikon mukaan, jonka mukaan asteikon kunkin alarajan kohdalla sovelletaan tiettyä veroa ja alarajan ylittävään tulon osaan sovelletaan kasvavaa prosenttilukua.

15. Nyt esillä olevassa asiassa Suomen hallitus on esittänyt, että tätä lainsäädäntöä on muutettu ja että 1.1.2006 lähtien rajoitetusti verovelvollisia, jotka saavat eläkettä Suomen tasavallasta, verotetaan tässä valtiossa kyseisestä eläkkeestä samalla tavalla kuin yleisesti verovelvollisia soveltamalla progressiivista asteikkoa ja henkilö- ja perhekohtaisia vähennyksiä.

2. Espanjan kuningaskunnan kanssa kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehty sopimus

16. Espanjan kuningaskunnan ja Suomen tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan hyvityksistä, niihin luettuina eläkkeet, jotka suoritetaan sopimusvaltion tai sen julkisoikeudellisen yhdyskunnan tai yhteisön itsemääräämisoikeuden omaavan elimen tai julkisoikeudellisen oikeushenkilön varoista tai niiden perustamista rahastoista luonnolliselle henkilölle palveluksista, jotka on

suoritettu tälle valtiolle, yhdyskunnalle, yhteisölle, elimelle tai oikeushenkilöille, verotetaan vain tässä valtiossa.

II Tosiseikat ja ennakkoratkaisupyyntö

17. Turpeinen on Suomen kansalainen, joka on työskennellyt Suomessa nuorisopsykiatrina valtion ja kunnan palveluksessa. Jäätyään eläkkeelle 1998 hän päätti oleskella toisessa jäsenvaltiossa, ensin Belgiassa ja sitten vuodesta 1999 lähtien Espanjassa.

18. Turpeisen ainoat tulot ovat Kuntien Eläkevakuutukselta saatu eläke. Espanjan kuningaskunnan kanssa kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen mukaisesti kyseisestä eläkkeestä verotetaan vain Suomessa.

19. Vuosina 1999–2001 Uudenmaan verovirasto verotti Turpeista tästä eläkkeestä 28,5 prosentin verokannalla yleisesti verovelvollisiin sovellettavan progressiosääntelyn mukaisesti.

20. Sen sijaan vuoden 2002 verotuksen osalta Uudenmaan verovirasto katsoi, että Turpeista oli pidettävä rajoitetusti verovelvollisena, koska hän oli lähtenyt kotimaasta yli kolme vuotta sitten. Niinpä verovirasto peri asianomaisen eläkkeestä 35 prosentin suuruisen lähdeveron. Turpeiselta kannettiin näin ollen veroa 10 113,77 euroa, vaikka, jos häntä olisi verotettu Suomessa yleisesti verovelvollisena, hän olisi maksanut veroa 8 173,09 euroa ja lisäksi sairausvakuutusmaksua 549,03 euroa.

21. Uudenmaan verovirasto hylkäsi 3.7.2002 antamallaan päätöksellä Turpeisen vaatimuksen siitä, että hänen eläkkeensä verotus toimitettaisiin verovuoden 2002 osalta samalla tavalla kuin se oli toimitettu kolmena edellisenä vuotena.

22. Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi Turpeisen tästä päätöksestä tekemän valituksen. Asianomainen on riitauttanut Helsingin hallinto-oikeuden päätöksen korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

23. Viimeksi mainittu tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön.

24. Ennakkoratkaisupyynnössään korkein hallinto-oikeus on ilmoittanut omaavansa epäilyjä sen suhteen, mitä vaikutuksia yhteisön oikeudella on nyt esillä olevassa asiassa, sillä sen tietojen mukaan yhteisöjen tuomioistuimen välittömän verotuksen alalla antamat tuomiot eivät ole koskeneet eläkkeellä olevia henkilöitä vaan yksinomaan työntekijöitä, itsenäisiä ammatinharjoittajia, palvelun tarjoajia tai opiskelijoita.[4] Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa myös, että Euroopan yhteisöjen komissio on vuonna 2001 Suomen hallitukselle osoitetussa virallisessa huomautuksessa todennut, että Suomen 35 prosentin lähdeverokanta saattaa olla EY 39 artiklan ja eläkkeellä olevien verovelvollisten osalta direktiivin 90/365 vastainen.

25. Korkein hallinto-oikeus on näin ollen päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 18 artiklaa unionin kansalaisen oikeudesta vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella tai 39 artiklaa työntekijöiden vapaan liikkuvuuden turvaamisesta yhteisössä tulkittava siten, että niistä toinen tai molemmat ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan ulkomailla asuvalta jäsenvaltiossa rajoitetusti verovelvolliselta tästä jäsenvaltiosta maksetusta julkisoikeudelliseen palvelussuhteeseen perustuvasta veronalaisesta eläkkeestä perittävä lähdevero ylittää eräissä tapauksissa sen veron, joka verovelvolliselta perittäisiin tässä jäsenvaltiossa asuvana ja niin ollen yleisesti verovelvollisena henkilönä?

2) Onko – – direktiiviä (90/365/ETY) tulkittava siten, että se on esteenä edellä 1 kohdassa selostetun kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle?"

III Tapauksen tarkastelu

26. Ennakkoratkaisukysymyksillään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko yhteisön oikeuden kanssa ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, jonka nojalla vero, joka peritään jossain toisessa jäsenvaltiossa oleskelevalle verovelvolliselle maksettavasta eläkkeestä, ylittää eräissä tapauksissa sen veron, joka verovelvolliselta perittäisiin tässä jäsenvaltiossa asuvana.

4 – Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa seuraaviin tuomioihin: asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225); asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493); asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089); asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11819); asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5933) ja asia C-169/03, Wallentin, tuomio 1.7.2004 (Kok. 2004, s. I-6443).

27. Vaikka välittömät verot eivät vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sinänsä kuulukaan yhteisön toimivallan piiriin, jäsenvaltioiden on silti käytettävä tällä alalla toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen. [5]

28. Nyt esillä olevassa tapauksessa kansallinen tuomioistuin pohtii sitä, onko kyseessä oleva lainsäädäntö sopusoinnussa EY 18 artiklan, EY 39 artiklan, näiden molempien määräysten tai direktiivin 90/365 kanssa. Aloitan tarkastelemalla sitä, voidaanko vastaus esitettyyn kysymykseen löytää johdetusta oikeudesta.

A *Johdettu oikeus*

29. Komissio katsoo, että riidanalainen verolainsäädäntö voisi olla ristiriidassa direktiivin 90/365 kanssa. Espanjan hallitus puolestaan esittää, että kyseinen lainsäädäntö on ristiriidassa neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1408/71 [6] 10 artiklan 1 kohdan kanssa.

1. Direktiivi 90/365

30. Kuten edellä todettiin, direktiivillä 90/365 ulotettiin EY:n perustamissopimuksessa taloudellisista syistä määrätty oikeus oleskella toisessa jäsenvaltiossa koskemaan ammattitoimintansa lopettaneita henkilöitä, mukaan lukien ne, jotka eivät ole harjoittaneet taloudellista toimintaa toisessa jäsenvaltiossa työelämässä ollessaan. Oleskeluoikeuden edellytyksenä on kuitenkin, että asianomaisella on riittävästi tuloja ja varoja, jotta hän ei joudu turvautumaan vastaanottavan jäsenvaltion sosiaaliturvajärjestelmään.

31. Komissio esittää, että Suomen verolainsäädäntö voisi vaikuttaa olevan ristiriidassa direktiivin 90/365 kanssa, koska toisessa jäsenvaltiossa asuvien eläkeläisten korkeammasta verotuksesta voisi johtua, että näiden eläkeläisten on vaikeampi täyttää riittäviä tuloja ja varoja koskevaa edellytystä.

32. Suomen kansalainen Turpeinen, joka on lopettanut työntekijänä toimimisensa ja päättänyt asua Espanjassa eläkkeellä olleessaan, voi tosin vedota direktiivin 90/365 säännöksiin saadakseen luvan oleskella tämän jäsenvaltion alueella, ja hän voi tehdä näin, vaikka hän ei ole käyttänyt liikkumisoikeuksiaan työelämässä ollessaan, mikä näyttäisi olevan tilanne ennakkoratkaisupyynnön esittäneen

5 – Asia C-246/89, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 4.10.1991 (Kok. 1991, s. I-4585, 12 kohta) ja asia C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2409, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 – Sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin, itsenäisiin ammatinharjoittajiin ja heidän perheenjäseniinsä 14 päivänä kesäkuuta 1971 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 1408/71 (EYVL L 149, s. 2), sellaisena kuin se on muutettuna 8.2.1999 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 307/1999 (EYVL L 38, s. 1; jäljempänä asetus N:o 1408/71).

tuomioistuimen toimittamien tietojen perusteella. En kuitenkaan usko, että tällä direktiivillä on merkitystä nyt käsiteltävänä olevassa asiassa.

33. Kuten direktiivin 90/365 sanamuodosta ilmenee, tällä direktiivillä pyritään varmistamaan se, että vastaanottava jäsenvaltio sallii oleskelun alueellaan kaikille sellaisille toisen jäsenvaltion kansalaisille, jotka ovat lopettaneet työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana toimimisen, erityisesti kun kyseisessä direktiivissä täsmennetään, millä edellytyksillä oleskeluoikeus voidaan evätä vastaanottavan jäsenvaltion laillisten etujen perusteella, ja kun siinä vahvistetaan käytännön yksityiskohdat, joita noudattaen oleskeluoikeus on toteutettava. Direktiivissä siis nimenomaisesti asetetaan velvollisuuksia vain vastaanottavalle jäsenvaltiolle, ja direktiivi koskee vain oleskeluoikeutta vastaanottavassa jäsenvaltiossa.

34. En ymmärrä, miksi tämän direktiivin soveltamisala olisi ulotettava koskemaan kotivaltion toimenpiteitä, kuten riidanalaista suomalaista lainsäädäntöä. EU:sta tehdyn sopimuksen voimaantulosta lähtien sellaisten yhteisön kansalaisten, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa, oikeus liikkua ja oleskella toisessa jäsenvaltiossa tunnustetaan heille suoraan EY 18 artiklan 1 kohdassa. [7] Juuri tällä määräyksellä on tarkoitus estää "lähdön esteet".

7 – Asia C-413/99, Baumbast ja R, tuomio 17.9.2002 (Kok. 2002, s. I-7091, 81–84 kohta).

35. On nimittäin niin, että juuri tämän määräyksen johdosta jäsenvaltion on kohdeltava muiden jäsenvaltioiden kansalaisia EY:n perustamissopimuksen soveltamisalalla oikeudellisesti samalla tavalla kuin samassa tilanteessa olevia omia kansalaisiaan ja juuri tämän määräyksen kanssa on ristiriidassa tällaisen henkilön kotivaltion lainsäädäntö, jonka nojalla häntä kohdellaan epäedullisesti siksi, että hän on käyttänyt liikkumisoikeuksiaan. [8]

36. Huomautan, että edellä mainitussa asiassa Pusa annetussa tuomiossa, jonka oikeudellisena ja tosiasiallisena viitekehyksenä ollut tilanne oli hyvin lähellä nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevaa tilannetta, [9] kyseessä olleen lainsäädännön yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa tarkasteltiin vain EY 18 artiklan kannalta.

37. Katson siis, että direktiivillä 90/365 ei ole merkitystä nyt esillä olevassa asiassa.

8 – Asia C-224/98, D'Hoop, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6191, 30 kohta) ja asia C-224/02, Pusa, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5763, 18 kohta).

9 – Asiassa oli kyse suomalaista työkyvyttömyyseläkettä saavasta Suomen kansalaisesta, joka asui Espanjassa ja maksoi tuloveron siellä. Hänen Suomessa ottamansa lainan takia hänen eläkkeeseensä kohdistettiin ulosmittaus. Ulosmitattu määrä oli sovellettavan suomalaisen lainsäädännön mukaisesti laskettu siten, että hänelle varmistettiin vähimmäistulot, mutta laskennassa ei otettu huomioon hänen Espanjassa maksamaansa tuloveroa.

2. Asetus N:o 1408/71

38. Kuten Espanjan hallitus on perustellusti huomauttanut, yhteisöjen tuomioistuin voi ennakkoratkaisumenettelyssä joutua lausumaan yhteisön oikeuden sellaisesta säännöksestä tai määräyksestä, jota kansallinen tuomioistuin ei ole maininnut kysymyksissään, kun yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että tämä säännös tai määräys on hyödyllinen pääasiassa kyseessä olevan oikeusriidan ratkaisemiseksi. [10] Se seikka, että korkein hallinto-oikeus ei ole maininnut tätä asetusta ennakkoratkaisupyynnössään, ei siis voi estää yhteisöjen tuomioistuinta tutkimasta kyseisen asetuksen vaikutuksia, jos, kuten Espanjan hallitus esittää, tämä asetus olisi asian kannalta merkityksellinen.

39. Asetuksella N:o 1408/71 on tarkoituksena helpottaa työntekijöiden ja itsenäisten ammatinharjoittajien sekä heidän perheenjäseniensä vapaata liikkuvuutta yhteisön alueella, kun sillä sovitetaan yhteen kansalliset sairausvakuutusjärjestelmät.

40. Asetuksen 10 artiklan 1 kohdalla pyritään siihen, että kyseisessä kohdassa mainitut etuudet maksetaan etuuden saajalle, kun tämä käyttää liikkumisoikeuttaan. Niinpä tässä kohdassa säädetään, että jollei tässä asetuksessa toisin säädetä, rahaetuuksia, muun muassa vanhuusetuuksia, joihin on saavutettu oikeus yhden jäsenvaltion lainsäädännön mukaan, ei saa vähentää, muuttaa, keskeyttää, peruuttaa tai takavarikoida sen vuoksi, että etuuden saaja asuu muun jäsenvaltion alueella kuin sen, jossa maksamisesta vastuussa oleva laitos sijaitsee.

41. Espanjan hallitus esittää, että riidanalainen verolainsäädäntö on ristiriidassa tämän säännöksen kanssa, koska tämän lainsäädännön vaikutuksena Turpeiselle maksettavan eläkkeen määrää riippuu hänen asuinpaikastaan. Espanjan hallitus vetoaa analyysinsä tueksi asiassa Imbernon Martínez 5.10.1995 annettuun tuomioon. [11] Pitämällä lähtökohtanaan yhteisöjen tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa omaksumaa kantaa Espanjan hallitus esittää, että asetuksen N:o 1408/71 10 artiklan 1 kohta menettäisi vaikutuksensa, jos jäsenvaltio voisi verotusta koskeviin toimenpiteisiin turvautuen tehdä pidätyksiä tai vähennyksiä, jotka perustuvat siihen, että etuuden saaja asuu jossain toisessa jäsenvaltiossa.

42. En jaa Espanjan hallituksen analyysiä seuraavista syistä.

43. Asetuksen N:o 1408/71 10 artiklalla myötävaikutetaan työntekijöiden ja itsenäisten ammatinharjoittajien vapaan liikkuvuu-

10 – Ks. mm. asia C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1957, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 – Asia C-321/93, Imbernon Martínez, tuomio 5.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2821).

den toteutumiseen, kun siinä kielletään "asumista koskevat edellytykset". Kyseisellä artiklalla pyritään takaamaan se, että siinä luetellut etuudet, kuten vanhuuseläke, maksetaan niiden saajalle, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, samoilla edellytyksillä kuin jos hän olisi jäänyt kotimaahan. Kyseisen säännöksen kanssa on näin ollen ristiriidassa se, että eläkkeen määrä pienenee sen johdosta, että eläkkeen saaja asuu jossain toisessa jäsenvaltiossa.

44. Nyt esillä olevassa asiassa riidanalaisessa lainsäädännössä ei säädetä siitä, että Turpeiselle maksettua eläkettä pienennettäisiin sen takia, että hän asuu ulkomailla. Lainsäädäntö ei koske kyseisen eläkkeen myöntämis- ja maksamisedellytyksiä.

45. Kyseinen lainsäädäntö näin ollen poikkeaa siitä, josta oli kyse edellä mainitussa asiassa Imbernon Martínez, johon Espanjan hallitus viittaa. Kyseisessä asiassa riidanalaisessa saksalaisessa lapsilisälaissa (Bundeskindergeldgesetz) asetettiin lapsen huollon perusteella maksettavan etuuden myöntämiselle ja määrälle Saksan verolainsäädännössä asumisen osalta asetettuja edellytyksiä. Kyseessä olevassa sosiaalilainsäädännössä näin ollen viitattiin verolainsäädännössä asetettuihin edellytyksiin. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tässä asiayhteydessä, että asetuksen N:o 1408/71 relevantti säännös menettäisi suuren osan tehokkaasta vaikutuksestaan, jos säännöksen soveltaminen voitaisiin estää pelkällä viittauksella verosäännöksiin.[12] Tätä analyysiä ei kuitenkaan voida mielestäni soveltaa nyt esillä olevassa asiassa.

46. Nyt esillä olevassa asiassa kyse on kansallisesta lainsäädännöstä, jossa määritetään ulkomailla asuvien verovelvollisten verotuksen edellytykset ja joka koskee Turpeisen eläkettä vain siltä osin kuin eläke rinnastetaan ansiotuloon. Niinpä tämä lainsäädäntö johtaa vain välillisesti Turpeisen käytettävissä olevan eläkkeen määrän pienenemiseen suhteessa sen eläkkeen määrään, josta vero on vähennetty ja joka Turpeisella olisi voinut olla käytettävissään, jos hän olisi asunut Suomessa verovuonna 2002.

47. Lisäksi on korostettava, että jos Turpeisen eläkkeen määrä olisi ollut suurempi, 35 prosentin vakioverokannan suuruisen lähdeveron pidättäminen olisi voinut johtaa käänteiseen tulokseen eli siihen, että hänelle olisi jäänyt verojen jälkeen enemmän rahaa kuin hänelle olisi jäänyt käytettäväksi Suomessa sen jälkeen, kun häntä olisi verotettu progressiivista asteikkoa käyttäen. Tämä osoittaa, että kyseessä olevassa Suomen lainsäädännössä ei säädetä siitä, että Turpeiselle maksettua eläkettä on pienennettävä sen takia, että hän asuu ulkomailla.

12 – Ks. em. asia Imbernon Martínez, tuomion 23 kohta.

48. Tämän vuoksi katson, että näiden seikkojen perusteella Suomen verolainsäädäntö ei ole ristiriidassa asetuksen N:o 1408/71 10 artiklan 1 kohdan kanssa. Niinpä sitä, onko tämä lainsäädäntö sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa, on tarkasteltava EY:n perustamissopimuksen oikeussääntöjen valossa.

B *EY:n perustamissopimuksen oikeussäännöt*

49. Tarkastelen ensiksi sitä, minkä perustamissopimuksen määräyksen soveltamisalaan Turpeisen tilanne periaatteessa kuuluu, sitten sitä, muodostaako Suomen verolainsäädäntö kyseisessä perustamissopimuksen määräyksessä kielletyn liikkumisen vapauden esteen, ja tarvittaessa sitä, voidaanko tätä estettä perustella.

1. Sovellettava määräys

50. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta sitä, onko riidanalainen verolainsäädäntö sopusoinnussa EY 18 vai EY 39 artiklan tai näiden molempien määräysten, kun niitä tulkitaan yhdessä, kanssa.

51. Suomen hallitus esittää, että Turpeisen tilanne kuuluu samalla sekä EY 18 artiklan että EY 39 artiklan alaisuuteen. Kyseinen hallitus katsoo, että tämä viimeksi mainittu määräys soveltuu esillä olevaan tapaukseen myös asiassa Sehrer 15.6.2000 annetun tuomion [13] perusteella.

52. En ole samaa mieltä. Italian hallituksen ja komission tapaan katson, että Turpeisen tilanne ei kuulu EY 39 artiklan soveltamisalaan ja että Turpeinen voi vedota vain EY 18 artiklaan.

53. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin kansalaisuuden tarkoituksena on olla jäsenvaltioiden kansalaisten perustavanlaatuinen asema. [14] Lisäksi EY 18 artiklan 1 kohdassa annetaan suoraan jokaiselle unionin kansalaiselle oikeus vapaasti liikkua ja oleskella valitsemassaan valtiossa yhteisössä. [15] Suomen kansalaisena Turpeinen voi siis vedota EY 18 artiklan 1 kohdan määräyksiin saadakseen oikeuden oleskella Espanjassa.

54. Unionin kansalaisuus ja siihen liittyvät liikkumisvapaudet, jotka on otettu käyttöön

13 – Asia C-302/98, Sehrer, tuomio 15.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4584).

14 – Em. asia Pusa, tuomion 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-200/02, Zhu ja Chen, tuomio 19.10.2004 (Kok. 2004, s. I-9925, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 – Em. asia Baumbast ja R, tuomion 84 kohta.

EU:sta tehdyllä sopimuksella, eivät kuitenkaan korvaa perustamissopimuksen muita määräyksiä, joka koskevat tiettyjä henkilöryhmiä. Unionin kansalaisuus ja kyseiset liikkumisvapaudet eivät tee turhaksi niitä liikkumisvapauksia, jotka EY:n perustamissopimuksessa on jo myönnetty ja jotka on tarkoitettu taloudellisen toiminnan harjoittamiseen. Siltä osin kuin nämä taloudellisia tarkoitusperiä varten olevat liikkumisvapaudet ovat erityinen ilmentymä EY 18 artiklassa yleisesti myönnetyistä oikeuksista, [16] silloin, kun yhteisön jäsenvaltion kansalainen on käyttänyt jotain näistä vapauksista, yhteisöjen tuomioistuin tarkastelee asianomaisen lainsäädännön yhteisön oikeuden mukaisuutta ensi sijassa juuri kyseisen vapauden kannalta. [17]

55. En kuitenkaan usko, että Turpeinen voisi vedota EY 39 artiklan määräyksiin.

56. EY 39 artiklassa tarkoitettuna työntekijänä nimittäin pidetään henkilöä, joka tietyn ajan tekee työtä toisen henkilön lukuun tämän johdon alaisena palkkaa vastaan. [18] Kyseisen artiklan 3 kohdan c alakohdassa myönnetty oikeus oleskella toisessa jäsenvaltiossa tai d alakohdassa myönnetty oikeus jäädä toiseen jäsenvaltioon edellyttävät näiden määräysten sanamuodon mukaan sitä, että asianomainen tekee työtä jäsenvaltiossa tai että hän on tehnyt siellä työtä.

57. EY 39 artiklan soveltamisalaa on tosin tulkittava laajasti, joten se ei koske vain henkilöitä, jotka tosiasiallisesti ovat voimassa olevassa työsuhteessa. Kuten Suomen hallitus on huomauttanut, edellä mainitussa asiassa Sehrer annetussa tuomiossa on todettu, että yhteisön kansalaiselle taataan edelleen tietyt työntekijäasemaan liittyvät oikeudet, vaikka hän ei enää ole työsuhteessa. [19] Viimeksi mainitussa tapauksessa edellytetään kuitenkin, että asianomainen on käyttänyt tässä määräyksessä määrättyä oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen.

58. Edellä mainitussa tuomiossa pääasiassa kyseessä ollut oikeusriita koski Saksassa asunutta eläkeläistä, joka oli työskennellyt sekä tässä jäsenvaltiossa että Ranskassa ja joka sai eläkettä näistä kummastakin val-

16 – Ks. sijoittautumisvapauden osalta asia C-193/94, Skanavi ja Chryssanthakopoulos, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-929, 22 kohta); työntekijöiden vapaan liikkuvuuden osalta C-100/01, Oteiza Olazabal, tuomio 26.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10981, 26 kohta) ja palvelujen tarjoamisen vapauden osalta asia C-92/01, Stylianakis, tuomio 6.2.2003 (Kok. 2003, s. I-1291, 18 kohta).

17 – Niinpä asiassa C-85/96, Martínez Sala, 12.5.1998 antamassaan tuomiossa (Kok. 1998, s. I-2691) yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli niitä oikeuksia, joihin asianomainen saattoi vedota unionin kansalaisena, vain siitä syystä, että epäiltiin, oliko hän työntekijän asemassa. Ks. myös asia C-293/03, My, tuomio 16.12.2004 (Kok. 2004, s. I-12013, 33 kohta).

18 – Em. asia Martínez Sala, tuomion 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-188/00, Kurz, tuomio 19.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10691, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 – Em. asia Sehrer, tuomion 30 kohta.

tiosta. Saksan lainsäädännön mukaan asianomaisen sairausvakuutusmaksut oli laskettava myös ranskalaisen eläkkeen perusteella ottamatta huomioon sitä seikkaa, että tästä eläkkeestä oli jo peritty huomattava summa sairausvakuutusmaksuina Ranskassa.

59. Tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että oikeus saada tällaista eläkettä liittyy erottamattomasti objektiiviseen työntekijän asemaan ja että siltä osin kuin saksalaisen lainsäädännön mukaan työntekijöiltä, jotka olivat työskennelleet jossain toisessa jäsenvaltiossa, perittiin sairausvakuutusmaksuja kahteen kertaan, kyseinen lainsäädäntö muodosti EY 39 artiklassa kielletyn esteen. [20] Tällaisessa tapauksessa kyseinen saksalainen lainsäädäntö, jolla saatetaan epäedulliseen asemaan ansiotyötä jossain toisessa jäsenvaltiossa tehnyt eläkeläinen, saattoi tosiaan saada työntekijän luopumaan perustamissopimuksessa myönnettyjen liikkumisoikeuksien käyttämisestä.

60. Edellä mainitussa asiassa Sehrer annettu tuomio ei siis mielestäni horjuta analyysiä, jonka mukaan EY 39 artiklaan voivat vedota vain henkilöt, jotka ovat siirtyneet toiseen jäsenvaltioon tehdäkseen siellä palkkatyötä. Tämä määräys ei kata henkilöitä, jotka, kuten Turpeinen näyttää tehneen, ovat työskennelleet koko ammattiuransa kotivaltiossaan ja jotka ovat käyttäneet oikeutta oleskella toisessa jäsenvaltiossa vasta eläkkeelle jäätyään ilman, että heillä olisi minkäänlaista tarkoitusta tehdä tässä toisessa jäsenvaltiossa palkkatyötä. [21]

61. Katson siis, että juuri EY 18 artiklan määräykset ovat nyt käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksellisiä ja että Turpeinen voi vedota niihin Espanjassa oleskelua ja Espanjaan jäämistä koskevien oikeuksiensa perustana.

2. Liikkumisvapauden esteen olemassaolo

62. Ensiksi on paikallaan huomauttaa, että EY 18 artiklan 1 kohdassa kaikille unionin kansalaisille tunnustettujen oleskelu- ja liikkumisoikeuksien vastaisia eivät ole ainoastaan vastaanottavan valtion näiden oikeuksien käytölle asettamat rajoitukset. Kuten edellä olen todennut, tässä määräyksessä kielletään myös rajoitukset, jotka johtuvat kotivaltiosta.

20 – Ibidem, tuomion 30–35 kohta.

21 – Ks. vastaavasti asia C-60/91, Batista Morais, tuomio 19.3.1992 (Kok. 1992, s. I-2085, 7 kohta); asia C-134/95, USSL n° 47 di Biella, tuomio 16.1.1997 (Kok. 1997, s. I-195, 19 kohta) ja asia C-18/95, Terhoeve, tuomio 26.1.1999 (Kok. 1999, s. I-345, 26 ja 27 kohta).

63. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin todennut, että olisi unionin kansalaisuuden ja unionin kansalaiselle tässä ominaisuudessa tunnustettujen liikkumis- ja oleskeluoikeuksien vastaista, jos yhteisön jäsenvaltion kansalaista, joka on käyttänyt näitä oikeuksia, saataisiin kohdella siinä jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän on, epäedullisemmin kuin häntä kohdeltaisiin siinä tapauksessa, että hän ei olisi käyttänyt tällaisia oikeuksia. [22]

64. Perustamissopimuksessa liikkumisen osalta annetut mahdollisuudet eivät yhteisöjen tuomioistuimen mukaan saisi täyttä vaikutustaan, jos niiden käyttäminen saataisiin tehdä jäsenvaltion kansalaiselle vähemmän houkuttelevaksi sillä tavalla, että hänen oleskelulleen vastaanottavassa jäsenvaltiossa asetetaan esteitä hänen kotivaltionsa lainsäädännössä, joka on hänelle epäedullinen sen vuoksi, että hän on käyttänyt näitä mahdollisuuksiaan. [23]

65. Suomen kansalainen Turpeinen, joka on käyttänyt EY 18 artiklan 1 kohdassa annettuja liikkumis- ja oleskeluoikeuksia, voi siis vedota tähän määräykseen kotivaltiotaan vastaan.

66. Oikeuskäytännössä on lisäksi todettu, että unionin kansalaisuus antaa samassa tilanteessa oleville jäsenvaltioiden kansalaisille oikeuden saada EY:n perustamissopimuksen aineellisella soveltamisalalla osakseen saman oikeudellisen kohtelun kansalaisuudestaan riippumatta, jollei tätä koskevista nimenomaisesti määrätyistä poikkeuksista muuta johdu. [24]

67. Nyt esillä olevassa tapauksessa on selvää, että Turpeista on ulkomailla asuvana verotettu riidanalaisen verolainsäädännön nojalla ankarammin kuin häntä olisi verotettu, jos hän olisi asunut Suomessa.

68. Tosin on niin, kuten Suomen hallitus muistuttaa, että välittömän verotuksen alalla on hyväksytty se, että kotimaassa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilannetta ei yleisesti voida rinnastaa toisiinsa. [25] Maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet voivat nimittäin erota toisistaan objektiivisesti tarkasteltuina sekä tulonlähteen osalta että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilökohtaisen tai perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisen osalta.

69. Niinpä ulkomailla asuvan henkilön jossain valtiossa saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän

22 – Em. asia D'Hoop, tuomion 30 kohta ja em. asia Pusa, tuomion 18 kohta.

23 – Em. asia Pusa, tuomion 19 kohta.

24 – Ks. mm. em. asia Pusa, tuomion 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

25 – Em. asia Schumacker, tuomion 31 kohta.

hankkii pääasiallisesti asuinpaikaltaan. Lisäksi ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin hänen asuinpaikassaan, jossa hänellä yleensä on henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus. [26]

70. Tästä seuraa, että se, ettei jäsenvaltio anna ulkomailla asuvalle tiettyjä sellaisia verotuksellisia etuja, jotka se myöntää maassa asuvalle, ei välttämättä ole syrjivää. [27]

71. Tällaista erilaista kohtelua asuinpaikan perusteella on sen sijaan pidettävä syrjivänä, kun kyseisen verotuksellisen edun kannalta ei ole sellaista objektiivista tilanne-eroa, joka oikeuttaisi tämän erilaisen kohtelun. Tällaisessa tapauksessa näiden kahden verovelvollisryhmän on katsottava olevan samassa tilanteessa tämän edun osalta. [28]

72. Niinpä yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että kun ulkomailla asuva verovelvollinen – työntekijä tai itsenäinen ammatinharjoittaja – joka saa kaiken tai lähes kaiken tulonsa siinä valtiossa, jossa hän harjoittaa ammattitoimintaansa, hän on tuloverotuksen kannalta objektiivisesti samassa tilanteessa kuin viimeksi mainitussa valtiossa asuva henkilö. Molempia verotetaan ainoastaan viimeksi mainitussa valtiossa, ja molempien veron peruste on sama. [29]

73. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohdiskelee, voidaanko tätä oikeuskäytäntöä soveltaa tapaukseen, jossa, kuten nyt esillä olevassa tapauksessa, veronalaiset tulot koostuvat eläkkeestä.

74. Katson, että näin voidaan tehdä. Suomen verolainsäädännössä nimittäin säädetään, että eläkkeitä, kuten Turpeiselle maksettua, verotetaan kuten mitä tahansa muuta taloudellisesta toiminnasta suoraan peräisin olevaa tuloa ja että siihen sovelletaan progressiivista veroasteikkoa ja vähennyksiä, joilla pyritään ottamaan huomioon verovelvollisen veronmaksukyky sekä hänen henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa. Esillä olevassa tapauksessa on siis kyse välitöntä verotusta koskevasta järjestelmästä, jossa verorasitus määräytyy valittajan veronmaksukyvyn perusteella.

26 – Em. asia Gerritse, tuomion 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

27 – Ibidem, tuomion 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

28 – Em. asia Asscher, tuomion 42 kohta.

29 – Em. asia Wielockx, tuomion 20 kohta.

75. Lisäksi on Suomen hallituksen tavoin todettava, että 35 prosentin vakioverokannan suuruisen lähdeveron perimistä koskeva järjestelmä, josta on säädetty ulkomailla asuvien verovelvollisten osalta, nojautuu olettamukseen siitä, että heidän tilannettaan ei voida rinnastaa kotimaassa asuvien verovelvollisten tilanteeseen, koska ensiksi mainitut voivat saada muita tuloja, mukaan lukien muita eläkkeitä, asuinvaltiossaan.

76. Tästä voidaan siis päätellä, että kun ulkomailla asuvalla verovelvollisella ei ole muita tuloja kuin eläke, jota hänelle maksaa jokin toinen jäsenvaltio kuin se, jossa hän asuu, tämän eläkkeen maksamisesta vastaavan valtion on katsottava tämän eläkkeen verotuksen osalta, että kyseinen ulkomailla asuva verovelvollinen on samassa tilanteessa kuin kotimaassa asuva verovelvollinen, joka on verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan. Verovelvollisen, jolla, kuten Turpeisella, ei ole mitään muita tuloja kuin Suomessa maksettu eläke, on siis katsottava, siltä osin kuin kyse on hänen tulojensa verotuksesta, olevan samassa tilanteessa kuin jos hän asuisi tässä jäsenvaltiossa. Näissä olosuhteissa se, että sovelletaan korkeampaa verokantaa tällaiseen ulkomailla asuvaan verovelvolliseen, merkitsee unionin kansalaisuuden vastaista välillistä syrjintää, joka muodostaa esteen EY 18 artiklan 1 kohdassa unionin kansalaiselle myönnetylle liikkumisoikeudelle.

3. Kyseisen esteen oikeuttamisperuste

77. Ennakkoratkaisupyynnössä esitettyjen tietojen mukaan vakioverokannan mukaisen lähdeveron perimistä koskevaa järjestelmää, jota sovelletaan ulkomailla asuvien verovelvollisten tuloihin, ei ollut perusteltu ainoastaan olettamalla siitä, että ulkomailla asuva verovelvollinen saa myös muita tuloja kuin Suomessa veronalaisia tuloja. Järjestelmällä oli tarkoitus myös vastata yksinkertaisuutta ja tehokkuutta koskeviin käytännön vaatimuksiin. Niinpä tarkoituksena oli yhtäältä helpottaa verovelvollisten, joiden oletettiin osaavan suomen kieltä puutteellisesti ja tuntevan puutteellisesti suomalaisia yleisesti sovellettavia verosäännöksiä, tehtävää. Toisaalta järjestelmällä oli tarkoitus taata veron kantaminen.

78. En katso, että ulkomailla asuville verovelvollisille koituvaa haittaa voitaisiin perustella kummallakaan perusteella. Toimenpide, joka rajoittaa perustamissopimuksessa taatun liikkumisvapauden käyttämistä, voi olla perusteltu vain silloin, jos sillä voidaan saavuttaa sillä tavoiteltu lainmukainen päämäärä ja jos sillä ei ylitetä sitä, mikä on tätä varten tarpeen. [30] Ulkomailla asuvia verovelvollisia koskevan suomalaisen verotusjärjestelmän soveltamisen yksinkertaistaminen olisi varmasti voitu toteuttaa toimenpiteillä,

30 – Ks. mm. em. asia De Lasteyrie du Saillant, tuomion 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

jotka olisivat vähemmän haitallisia kuin samanlaisia tuloja saaviin kotimaassa asuviin verovelvollisiin sovellettavaa verotusta korkeampi verotus.

79. Samoin on todettava, että vakioverokannan mukaisen pidätyksen tekemistä koskeva järjestelmä on myös ylimitoitettu suhteessa vaatimukseen taata veron tehokas kantaminen ulkomailla asuvilta verovelvollisilta. Kuten komissio esittää, eläkkeen maksamisesta vastuussa oleva jäsenvaltio voi neuvoston direktiivin 77/799/ETY [31] nojalla pyytää sen jäsenvaltion, jonka alueella asianomainen verovelvollinen asuu, toimivaltaisia viranomaisia ilmoittamaan sille kaikki sellaiset tiedot, joiden perusteella se voi saada selville tai tarkastaa tällaisen verovelvollisen veronmaksukyvyn sekä hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa.

80. Hallinnollisia lisävaikeuksia, joita kansalliselle verohallinnolle voi koitua siitä seikasta, että verovelvollinen asuu jossain toisessa jäsenvaltiossa, ei oikeuskäytännössä ole pidetty sellaisina, että niillä sellaisinaan voitaisiin perustella sitä, että kyseiseen verovelvolliseen kohdistuu korkeampi verotus kuin jos hän asuisi kotimaassa. Tällainen argumentti on säännöllisesti hylätty. [32] Tämä argumentti on sitäkin perusteettomampi nyt esillä olevassa asiassa, sillä jäsenvaltioilla on neuvoston direktiivin 2001/44/EY, [33] joka niiden oli pantava täytäntöön viimeistään 30.6.2002, myötä käytössään lisäkeino taatakseen ulkomailla asuvan verovelvollisen maksettavaksi kuuluvan tuloveron perimisen.

81. Kaikkien edellä esitettyjen huomioiden perusteella ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että se vastaisi ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle, että EY 18 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa ristiriidassa on kansallinen lainsäädäntö, jonka nojalla vero, joka peritään eläkkeestä, joka maksetaan jossain toisessa jäsenvaltiossa asuvalle verovelvollisille, ylittää eräissä tapauksissa sen veron, joka verovelvolliselta perittäisiin, jos hän asuisi kotimaassa, kun verovelvollisen tulot koostuvat yksinomaan tai pääasiallisesti tästä eläkkeestä ja kun hän ei näin ollen ole tilanteessa, joka objektiivisesti tarkastellen poikkeaisi kotimaassa asuvien verovelvollisten tilanteesta.

31 – Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15).

32 – Ks. mm. em. asia Schumacker, tuomion 45 kohta ja asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7641, 26 kohta). Ks. tuoreempi esimerkki asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2229, 31 kohta).

33 – Keskinäisestä avunannosta Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston rahoitusjärjestelmään kuuluvista toimista johtuvien saatavien sekä maatalousmaksujen ja tullien perinnässä sekä arvonlisäverosta ja tietyistä valmisteveroista annetun direktiivin 76/308/ETY muuttamisesta 15 päivänä kesäkuuta 2001 annettu neuvoston direktiivi 2001/44/EY (EYVL L 175, s. 17).

IV Ratkaisuehdotus

82. Edellä esitetyn perusteella ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että se vastaisi korkeimmalle hallinto-oikeudelle seuraavasti:

EY 18 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa ristiriidassa on kansallinen lainsäädäntö, jonka nojalla vero, joka peritään eläkkeestä, joka maksetaan jossain toisessa jäsenvaltiossa asuvalle verovelvollisille, ylittää eräissä tapauksissa sen veron, joka verovelvolliselta perittäisiin, jos hän asuisi kotimaassa, kun verovelvollisen tulot koostuvat yksinomaan tai pääasiallisesti tästä eläkkeestä ja kun hän ei näin ollen ole tilanteessa, joka objektiivisesti tarkastellen poikkeaisi kotimaassa asuvien verovelvollisten tilanteesta.