Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
16 päivänä helmikuuta 2016[1]

Asia C-300/15

Charles Kohllja
Sylvie Kohll-Schlesser
vastaan
Directeur de l'administration des contributions directes

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal administratif du Luxembourg (Luxemburg))

Henkilöiden vapaa liikkuvuus — Työntekijä — Yhdenvertainen kohtelu — Tulovero — Kansalliset ja toisesta jäsenvaltiosta saadut eläkkeet — Vain tiettyihin eläkkeisiin sovellettava veronhyvitys — Kansallisen viranomaisen antama verokortti

1. Unionin tuomioistuin on jo antanut huomattavan paljon välitöntä verotusta koskevaa oikeuskäytäntöä, ja sen määrä kasvaa edelleen, vaikka kyse olisi yleisesti vain perussopimuksessa (jäljempänä myös SEUT) tunnustettuja perusvapauksia koskevista asioista. Käsiteltävä ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, onko Luxemburgin muutettu tuloverolaki, jolla myönnetään veronhyvitys tietyt edellytykset täyttäville eläkkeensaajille, yhteensopiva unionin oikeuden kanssa.

2. Tribunal administratif du Luxembourgin esittämään kysymykseen vastaamiseksi on arvioitava työntekijöiden vapaan liikkuvuuden vaikutusta jäsenvaltion välittömän verotuksen järjestelmään. On myös täsmennettävä niitä perusteita, joita sovelletaan vapaata liikkuvuutta koskevaa oikeutta käyttäneiden eläkkeensaajien tuloihin, joko työntekijöihin liittyvän SEUT 45 artiklan nojalla tai yleisen määräyksen eli SEUT 21 artiklan perusteella. Unionin tuomioistuimen antaman vastauksen perusteella on voitava mahdollisuuksien mukaan rajata tarkemmin liikkumisvapautta rajoittavan kansallisen lainsäädännön tarkastelua ja etenkin sen mahdollisia oikeuttamisperusteita.

I **Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt**

A *Luxemburgin oikeus*

3. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että tuloverolain (loi concernant l'impôt sur le revenu, jäljempänä LIR), sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoden 2009 ja sitä seuraavien vuosien tuloihin, 139 ter §:n 1 momentin mukaan eläkkeensaajan veronhyvitys myönnetään verovelvolliselle, joka saa LIR 96 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua eläke- tai muuta tuloa, jonka verotusoikeus on Luxemburgilla, ja jolla on verokortti.

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

4. Samoin LIR 139 ter §:n 2 momentin mukaan veronhyvitys voidaan vähentää ja palauttaa eläkkeensaajalle yksinomaan sellaisen veronpidätyksen yhteydessä, jonka eläkekassa tai muu eläkkeenmaksaja tekee palkkioista ja palkoista verokortin perusteella.

5. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan lakiesitykseen nro 5924[2] liittyvistä parlamentin asiakirjoista ilmenee myös, että palkan- ja eläkkeensaajien veronhyvitys sisällytettiin palkkioista ja palkoista pidätettäviä veroja koskeviin säännöksiin, jotta veronhyvitykset maksettaisiin työntekijöille ja eläkkeensaajille yksinomaan yritysten, eläkekassojen ja muiden eläkkeenmaksajien kautta verokorttiin tehtyjen merkintöjen perusteella.

6. Kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä Luxemburgin ja Alankomaiden välillä tehdyn sopimuksen (jäljempänä CDI-sopimus) 19 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle aiemman palkkatyön perusteella maksettuja eläkkeitä ja muita samankaltaisia korvauksia verotetaan vain tässä valtiossa, jollei 20 artiklan 1 kappaleesta muuta johdu.”

II **Tosiseikat ja asian käsittely kansallisessa tuomioistuimessa**

7. Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä oleva asia koskee Charles Kohllin Alankomaista saamaa kahta eläkettä, joita verotetaan Luxemburgissa: toisen maksaa suoraan Shell International B.V. -yhtiö, jossa Kohll työskenteli muutaman vuoden ajan, ja toisen Sociale Verzekeringsbank (SVB).[3]

8. Koska alankomaisista kahdesta eläkkeestä ei pidätetty veroa lähteellä Luxemburgissa, Kohllille ei myönnetty eläkkeensaajan veronhyvitystä niinä kolmena vuonna, joita pääasia koskee, toisin sanoen vuosina 2009, 2010 ja 2011.

9. Kohll teki 20.2.2013 Directeur de l’administration des Contributions directesille (välittömästä verotuksesta vastaavan hallintoviraston johtaja, jäljempänä johtaja)[4] oikaisuvaatimuksen vuoden 2009 tuloveroa koskevasta verotuspäätöksestä, joka annettiin 9.6.2010, ja vuoden 2010 ja 2011 tuloveroa koskevista verotuspäätöksistä, jotka annettiin 6.2.2013.

10. Johtaja jätti 23.9.2013 antamallaan päätöksellä vuoden 2009 verotuspäätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen myöhästyneenä tutkimatta ja muutti vuoden 2010 ja 2011 verotuspäätöksiä kantajien kannalta epäedullisemmiksi. Johtaja katsoi erityisesti, että oikaisuvaatimuksen tekijällä, jonka saamista eläkkeistä ei pidätetty veroa lähteellä Luxemburgissa, ei ollut oikeutta LIR 139 ter §:n nojalla eläkkeensaajan veronhyvitykseen vuosina 2010 ja 2011.

11. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin jätti muotovirheen vuoksi tutkimatta kantajan puolison Sylvie Kohll-Schlesserin nostaman kanteen, joka koski hänen SVB:stä kyseessä olevina vuosina saamaansa eläkettä. Käsiteltävä asia ei enää koske tätä oikaisuvaatimusta.

12. Kantaja väitti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa käydyssä oikeudenkäynnissä, että veronhyvitysten epääminen niiltä henkilöiltä, joiden eläkkeistä ei pidätetä veroa lähteellä Luxemburgissa, rajaa ulkopuolelle tällaisessa tilanteessa olevat eläkkeensaajat, ja siten veronhyvityksiä myönnetään vain niille, jotka saavat eläkettä Luxemburgissa sijaitsevasta eläkekassasta. Tässä

2 — On katsottava, että 19.12.2008 hyväksytyn lakiesityksen perusteella annetulla lailla uudistettiin käsiteltävässä asiassa tarkoitettujen veronhyvitysten sääntelyä.

3 — SVB on Alankomaiden kansallisia vakuutuksia hallinnoiva elin. Etuuksista se hallinnoi muun muassa valtion peruseläkettä, johon ovat oikeutettuja kaikki, jotka ovat saavuttaneet eläkeiän ja asuvat tai ovat asuneet mainitussa jäsenvaltiossa.

4 — Luxemburgin verohallinnosta vastaava toimivaltainen elin, joka tutkii muun muassa välittömiä veroja koskevista verotuspäätöksistä tehdyt oikaisuvaatimukset.

yhteydessä hän epäili, että muuttaessaan vuonna 2008 tuloverolakia käsiteltävässä asiassa tarkoitetulla tavalla lainsäätäjän tarkoituksena oli jättää ilman oikeutta veronhyvitykseen ne Luxemburgissa asuvat eläkkeensaajat, joiden tulot ovat peräisin ulkomaisista eläkekassoista kertyneistä ja saaduista eläkeoikeuksista. Hän katsoi, että tällainen tulkinta loukkaa muun muassa SEUT 45 artiklassa vahvistettua henkilöiden (työntekijöiden) oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen.

13. Hallituksen asiamies puolestaan katsoi, ettei LIR 139 ter § ole millään tavoin ongelmallinen SEUT 45 artiklassa tarkoitetun työntekijöiden vapaan liikkuvuuden kannalta. Hänen mielestään Kohllia ei ollut syrjitty millään tavoin, koska hänen erilainen tilanteensa on seurausta lainsäätäjän käyttöön ottaman veronhyvityksen ominaisuuksista.

14. Hallituksen asiamies toi lisäksi esiin, että tämä erilainen tilanne on objektiivisesti perusteltu, kun otetaan huomioon kyseisen säännöksen tavoite. Hän ei myöskään havainnut, että SEUT 21 artiklassa turvattua henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevaa oikeutta olisi loukattu, koska kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö ei vaikuta liikkumisvapauteen siten, että se loisi esteitä oleskelulle toisessa jäsenvaltiossa.

15. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka LIR 139 ter §:ssä ei säädetä veroedun mahdollisen saajan kansallisuuteen liittyvistä edellytyksistä, siihen voi sisältyä välillistä syrjintää, koska sen mukaan veronhyvityksen myöntäminen edellyttää, että verovelvollisella on verokortti. Tätä näkemystä tukee se, että tätä veronhyvitystä ei myönnetä eläkkeensaajille, joiden eläkkeistä ei pidätetä veroa lähteellä Luxemburgissa, mikä tarkoittaa esimerkiksi ulkomailta saatuja eläkkeitä.

16. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, joka toteaa, että kun otetaan huomioon LIR 139 ter §:n tulkintavaikeudet ja se, ettei unionin oikeuskäytännössä ole ratkaistu luonteeltaan samankaltaista oikeudellista ongelmaa, on päättänyt saattaa asian unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, jotta tämä voi antaa ennakkoratkaisun seuraavaan kysymykseen:

”Onko etenkin SEUT 45 artiklassa esitetty työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaate esteenä 4.12.1967 annetun muutetun tuloverolain 139 ter §:n 1 momentin säännöksille siltä osin kuin niissä myönnetään niissä tarkoitettu veronhyvitys ainoastaan sellaisille henkilöille, joilla on verokortti?”

III **Oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten lausumat**

A *Menettely*

17. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimen kirjaamoon 19.6.2015.

18. Vain Luxemburgin hallitus ja Euroopan komissio esittivät kirjallisia huomautuksia Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan toisessa kohdassa määrätyssä määräajassa.

19. Kukaan mainituista osapuolista ei pyytänyt suullisen käsittelyn aloittamista, joten sitä ei pidetty.

B *Yhteenveto asianosaisten ja muiden osapuolten lausumista*

20. Luxemburgin hallitus on epävarma siitä, voidaanko käsiteltävän asian katsoa kuuluvan työntekijöiden vapaan liikkuvuuden alaan. Sen mukaan kyseessä olevat säännökset eivät estä jäsenvaltioiden kansalaisia lähtemästä kotivaltiostaan käyttääkseen oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen. Se esittää kuitenkin toissijaisia huomautuksia siltä varalta, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian toisin.

21. Se toteaakin, ettei kyseessä oleva lainsäädäntö vaikuta kaikkiin eläketuloihin vaan ainoastaan niihin, joista tehdään veronpidätys, mikä on seurausta veronhyvityksen luontaisista ominaispiirteistä. Se selittää tältä osin, että eläkekassat maksavat eläkkeensaajan veronhyvityksen yleensä kunkin kuukauden lopussa. Tätä varten eläkekassat voivat lain nojalla kuitata myönnetyt pidätetyistä veroista ennakonpidätyksillä siten, että tosiasiallisesti tehty veronpidätys vastaa tulosta, joka saadaan vähentämällä veronhyvitys pidätyksen bruttomäärästä.

22. Luxemburgin hallitus toteaa edelleen, että näin ollen LIR 139 ter § liittyy pelkästään veronpidätykseen, joka vähennetään ja palautetaan yksinomaan suhteessa niihin eläketuloihin, joita veronpidätysmenettely koskee. Siksi se katsoo, että edellytys, jonka mukaan henkilöllä on veroedun saadakseen oltava verokortti, ei rajoita työntekijöiden vapaata liikkuvuutta eikä myöskään SEUT 21 artiklassa turvattua henkilöiden vapaata liikkuvuutta.

23. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin katsoisi, että kyseessä oleva kansallinen säännös rajoittaa työntekijöiden, tai yleisemmin henkilöiden, vapaata liikkuvuutta, Luxemburgin hallitus on esittänyt väitteitä tällaisen rajoituksen oikeuttamiseksi. Ne voidaan tiivistää kahteen pääasialliseen väitteeseen.

24. Se esittää ensinnäkin, että vapaan liikkuvuuden rajoitus on seurausta lainsäätäjän määritelmän mukaisen veronhyvityksen ominaisuuksista, koska eläkekassat, joilla on käytössään verokortin saamiseen tarvittavat tiedot, pystyvät parhaiten sekä myöntämään veronhyvityksen että vähentämään tai palauttamaan sen suoraan ja tehokkaasti. Tältä kannalta tarkasteltuna se on ainoa toimiva järjestelmä eikä sillä ole suhteettomia vaikutuksia viranomaisiin, eläkekassoihin ja muihin veronhyvityksen maksajiin eikä myöskään hallinnon asiakkaisiin.

25. Toiseksi Luxemburgin hallitus katsoo, että järjestelmää voidaan perustella yleistä etua koskevilla näkökohdilla, jotka johtuvat veronkantojärjestelmän (toisin sanoen veron pidättämisen lähteellä) ja eläkkeensaajiin sovellettavan veronhyvityksen, joka on sen mukaan välttämätön tekijä verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseksi, välisestä yhteydestä. Sen mukaan LIR 139 ter § on oikeasuhteinen tällä lailla tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi, eikä samaan tulokseen pääsemiseksi ole olemassa vähemmän rajoittavia toimenpiteitä.

26. Komission mukaan ennakkoratkaisupyynnössä ei ole esitetty riittävästi tosiseikkoja, joiden perusteella voitaisiin yksilöidä selvästi se unionin oikeuden määräys, jota LIR 139 ter § mahdollisesti rikkoo. Se pitää valitettavana erityisesti sitä, ettei tiedetä, tuliko Kohll Alankomaista Luxemburgiin etsimään töitä tai tekemään ansiotyötä ennen eläkkeelle jäämistään, jolloin hän voisi vedota SEUT 45 artiklaan,[5] vai halusiko hän palatessaan Luxemburgiin, jonka kansalainen hän on, asettua asumaan sinne työuransa päätyttyä, jolloin hän voisi tukeutua SEUT 21 artiklan mukaiseen henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevaan oikeuteen.[6]

27. Koska on mahdollista vedota molempiin artikloihin ja koska näiden kahden EUT-sopimuksen artiklan loukkaamista tutkittaessa voidaan soveltaa samankaltaisia perusteita, komissio ehdottaa niiden tarkastelemista yhdessä ja toteaa tarkastelun päätteeksi, että molemmat ovat esteenä käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle.

28. Komission mukaan sekä SEUT 45 että SEUT 21 artiklan mukaisia oikeuksia on rajoitettu, koska se katsoo, että Kohllin tilanne on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä edellytetyllä tavalla[7] rinnastettavissa Luxemburgiin sijoittautuneesta eläkekassasta tulonsa saavan verovelvollisen eläkkeensaajan tilanteeseen.

5 — Komissio viittaa tässä yhteydessä tuomioon Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35), erityisesti sen 9 kohtaan, ja tuomion komissio v. Tanska (C-150/04, EU:C:2007:69) 41 kohtaan.

6 — Komissio viittaa tuomioon Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, 16 kohta) ja tuomioon Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

7 — Tuomio Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, 27 kohta).

29. LIR 139 ter §:n tarkoituksena on nimittäin 19.12.2008 annetun lain johdanto-osan valossa auttaa kaikkein vähäosaisimpia, joihin kaikki eläkkeensaajat luetaan, lisäämällä heidän käytettävissä olevia tulojaan. Komission näkemyksen mukaan tämä tarkoitus voidaan kuitenkin saavuttaa kaikkien Luxemburgissa asuvien eläkkeensaajien osalta, sekä niiden, jotka saavat eläkkeensä eläkekassoista tai muiden luxemburgilaisten eläkkeenmaksajien kautta, että niiden, jotka saavat sen toisesta jäsenvaltiosta ja maksavat veroa Luxemburgiin kaksinkertaista verotusta koskevien sopimusten ehtojen nojalla.

30. Koska kyseessä olevassa säännöksessä evätään veronhyvitys viimeksi mainituilta eläkkeensaajilta, se merkitsee epäyhdenvertaista kohtelua, joka voi a) vähentää työntekijöiden halukkuutta ottaa vastaan työtä toisesta jäsenvaltiosta ja hankkia siellä eläkeoikeuksia ja b) asettaa epäedulliseen asemaan ne eläkkeensaajat, jotka asettuvat asumaan Luxemburgiin, ja rankaisee heitä vain sen takia, että he ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen siirtymällä toiseen jäsenvaltioon.

31. Juuri siksi, että kyseessä olevassa kansallisessa säännöksessä evätään veronhyvitys Luxemburgissa asuvilta ja sinne veroa maksavilta eläkkeensaajilta, se ei komission mukaan sovellu täyttämään siinä asetettua yleisen edun mukaista tavoitetta. Se toteaa tästä, että veronhyvitys myönnetään eläkkeen määrästä riippumatta, lukuun ottamatta niitä, joiden eläke on alle 300 euroa vuodessa tai alle 25 euroa kuukaudessa, joten sitä ei ole taloudellisesta ja sosiaalisesta näkökulmasta erityisesti tarkoitettu kaikkein heikompiosaisille väestöryhmille. Siksi Luxemburgissa asuvat verovelvolliset, jotka saavat eläkettä toisesta jäsenvaltiosta mutta maksavat veroa Luxemburgiin, myös kun kyse on pienestä eläkkeestä, eivät saa veronhyvitystä, koska heiltä ei pidätetä veroa lähteellä kyseisessä maassa. Tästä syystä myöskään peruste, jossa vähennys (veronhyvitys) yhdistetään Luxemburgissa verotettavien eläkkeiden lähteen paikkaan, ei ole kansallisessa oikeudessa tavoitellun päämäärän mukainen.

32. Komission mielestä kyseessä olevaa säännöstä ei myöskään voida perustella hallintoon liittyvillä käytännön syillä. Se huomauttaa erityisesti, että hyvitys voitaisiin myöntää eläkkeensaajille, joilta se on nyt evätty, jos heidän olisi mahdollista vähentää se verotuksen laskemisen yhteydessä veron perusteen määrittämismenetelmän mukaisesti, eikä se aiheuttaisi Luxemburgin hallituksen tarkoittamaa suhteetonta haittaa viranomaisille, eläkekassoille ja verovelvollisille.

33. Komissio ei myöskään pidä mahdollisena oikeuttamisperusteena verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen tarvetta, koska kyseessä olevan veronhyvityksen ei ole todettu olevan suoraan yhteydessä tämän edun kompensointiin, joka tapahtuu kantamalla tietty vero.[8]

34. Komissio katsoo lopuksi, ettei voida vedota oikeuttamisperusteeseen, joka koskee jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon turvaamisen tarvetta,[9] kun otetaan huomioon, että Luxemburgilla on tässä asiassa valta verottaa kyseessä olevasta toisesta jäsenvaltioista eli Alankomaista peräisin olevia eläkkeitä.

IV **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

A *Alustava tarkastelu: sovellettava perussopimuksen määräys*

35. Tässä ennakkoratkaisupyynnössä esitetyt huomautukset vahvistavat sen, että on epävarmaa, mitä määräystä Kohllin oikeudelliseen tilanteeseen pitäisi soveltaa. Mahdollisina vaihtoehtoina tulevat kyseeseen SEUT 21 artiklan 1 kohta, joka koskee unionin kansalaisten oikeutta liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, ja SEUT 45 artikla, jossa turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus unionissa.

8 — Komissio mainitsee tässä yhteydessä tuomion Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, 37–39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

9 — Ks. tuomio Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, 81 ja 84–86 kohta).

36. Luxemburgin hallitus katsoo, etteivät kummankaan edellä mainitun artiklan soveltamisedellytykset täyty, koska riidanalainen lainsäädäntö ei ole omiaan saamaan kansalaisia jättämään käyttämättä tai estämään heitä käyttämästä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen.

37. Komission epäilykset puolestaan johtuvat siitä, ettei sillä ole tietoa, palasiko Kohll kotimaahansa Luxemburgiin ottaakseen vastaan työpaikan ennen eläkkeelle jäämistään vai asettuiko hän sinne vasta eläkkeelle jäätyään. Ensimmäisessä tapauksessa asia olisi ratkaistava SEUT 45 artiklan nojalla ja jälkimmäisessä SEUT 21 artiklan mukaisesti.

38. Vaikka otankin kantaa sovellettavaan määräykseen, tämä saattaa olla lopulta tarpeetonta (tai ainakin vaikuttaa siltä), kun otetaan huomioon, että molempia riidanalaisia primaarioikeuden määräyksiä tarkastellaan käyttäen samoja tulkintamenetelmiä. Yhtä kaikki tapauksen asianmukainen luokittelu tietyn määräyksen soveltamisalaan kuuluvaksi voi aina olla hyödyksi esimerkiksi tulevien tapausten ratkaisemista ajatellen.

39. Erityisenä henkilöryhmänä eläkeläisten asema unionin oikeudessa on sidoksissa SEUT 45 artiklan 3 kohdan d alakohdassa implisiittisesti tai epäsuorasti mainittuun työntekijän oikeuteen *työsuhteen päätyttyä* jäädä jäsenvaltion alueelle. Tätä oikeutta säännellään nykyään direktiivin 2004/38[10] 17 artiklassa, jossa on mainittu eläkkeensaajia ja työhön kykenemättömiä henkilöitä koskevia erilaisia poikkeuksia ja jossa lyhennetään sitä viiden vuoden yleistä määräaikaa, joka unionin kansalaisten ja heidän perheenjäsentensä on oleskeltava laillisesti ja yhtäjaksoisesti vastaanottavassa jäsenvaltiossa, jotta he voivat saada pysyvän oleskeluoikeuden kyseiseen valtioon. Se ei kuitenkaan ole merkityksellinen säännös tässä asiassa, eikä tämä perussopimuksessa määrätty perusvapaus myöskään rajoitu pysyvään oleskeluun toisessa jäsenvaltiossa.

40. Käsiteltävän asian tosiseikat ovat nimittäin niiden tuomioiden mukaisia, joissa on vedottu SEUT 45 artiklassa turvattuun työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevaan oikeuteen eri alojen kansallista lainsäädäntöä – ja erityisesti verolainsäädäntöä – vastaan, toisin sanoen yhteyksissä, jotka eivät liity oleskeluoikeuteen vastaanottavassa jäsenvaltiossa. Unionin tuomioistuin onkin toistuvasti todennut, että tietyt työntekijäasemaan liittyvät oikeudet taataan siirtotyöläisille, jopa silloin kun he eivät enää ole työsuhteessa.[11]

41. Eläkkeensaajan työntekijäasemaa ei kuitenkaan ole aina tunnustettu, niin että hän olisi voinut vedota erityisesti SEUT 45 artiklassa tarkoitettuun vapaaseen liikkuvuuteen. Siksi unionin tuomioistuin on tuomiossa Pusa,[12] tuomiossa Turpeinen[13] ja uusimpana näistä tuomiossa Hirvonen,[14] joissa se on todennäköisesti hiljaisesti noudattanut perustetta, jonka mukaan henkilö menettää periaatteessa SEUT 45 artiklassa tarkoitetun asemansa työntekijänä sen jälkeen, kun työsuhde on päättynyt,[15] kiistänyt sen, että mainittu artikla kattaisi henkilöt, jotka 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.[16] Nämä asiat ratkaistiin soveltamalla nykyistä SEUT 21 artiklaa.

10 — 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 29.4.2004 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EUVL L 158, s. 77).

11 — Tuomio Meints (C-57/96, EU:C:1997:564, 40 kohta) ja tuomio Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 — C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Ks. tuomio Leclere ja Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, 55 kohta).

16 — Ks. julkisasiamies Légerin ratkaisuehdotus Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332, 60 kohta), jossa hän viittaa tuomion 16 kohtaan.

42. Näin ollen unionin oikeus suojaa niitä henkilöitä, jotka päätettyään työskentelyn palkattuna työtekijänä ainoastaan vaihtavat asuinjäsenvaltiotaan, SEUT 21 artiklassa määrätyn vapaata liikkuvuutta koskevan oikeuden nojalla mutta ei SEUT 45 artiklan nojalla. Tämä johtuu siitä, että sillä hetkellä, kun tällainen henkilö siirtää asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon, hän ei varsinaisesti enää käytä perussopimuksessa tarkoitettua oikeutta työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen, koska hän ei enää ole työntekijän asemassa. [17]

43. Lyhyesti sanoen ne henkilöt, jotka käyttäessään oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen palkattuina työntekijöinä ovat työskennelleet koko työuransa ajan tai osan siitä muussa kuin kotijäsenvaltiossaan ja palaavat sinne asettuakseen sinne asumaan ja oleskellakseen siellä aikomatta ottaa vastaan työtä siellä, voivat vedota SEUT 45 artiklaan. [18] Perussopimus tarjoaa kuitenkin näissä tapauksissa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan suojaa vain sellaista syrjintää ja sellaisia esteitä vastaan, jotka vaikuttavat entisen työsuhteen perusteella saatuihin oikeuksiin. [19]

44. Ennakkoratkaisupyynnössä esitettyjen tosiseikkojen valossa siinä todetaan, että Kohllin suoraan Shell International B.V. -yhtiöltä saama eläke, joka muodostaa suurimman osan hänen tuloistaan, perustuu hänen entiseen työsuhteeseensa tässä Alankomaissa sijaitsevassa yrityksessä. Edellisessä kohdassa mainitun oikeuskäytännön perusteella katson siten, että tämä eläketulo kuuluu SEUT 45 artiklan mukaisen työntekijöiden vapaan liikkuvuuden tarjoaman suojan piiriin.

45. Komission näkemyksestä poiketen olen sitä mieltä, että tapaukseen soveltuva perussopimuksen määräys voidaan määrittää sekä siinä tapauksessa, että Kohll siirtyi Luxemburgiin ottaakseen vastaan toisen työpaikan, että siinä tapauksessa, että hän oli sinne siirtyessään jo eläkkeellä. Katson, että koska pääasiassa kyseessä olevat eläkkeet ovat peräisin yksinomaan Kohllin siitä elämänvaiheesta, jonka hän vietti Alankomaissa, ne ovat työntekijälle kuuluva oikeus, jonka hän on saanut käyttäessään oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, ja niille on myönnettävä SEUT 45 artiklan mukainen suoja. [20] Tässä tilanteessa ei ole asian ratkaisemisen kannalta merkitystä sillä, palaako kantaja siihen jäsenvaltioon, jonka kansalainen hän on, jatkaakseen työntekoa ennen eläkkeelle jäämistä vai jäädäkseen suoraan eläkkeelle.

46. On vielä selvitettävä, voidaanko tätä päättelyä soveltaa myös pääasiassa tarkasteltuun kantajan toiseen eläkkeeseen, jota hän saa SVB:stä. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyseessä on maksuihin perustumaton eläke, jonka Alankomaiden valtio myöntää kaikille Alankomaissa asuneille riippumatta siitä, onko henkilö tehnyt kyseisessä maassa palkkatyötä.

47. Vaikka on totta, että kun otetaan huomioon SVB:n maksaman eläkkeen ominaisuudet, se ei ole suoraan yhteydessä työsuhteeseen, on kuitenkin niin, että Kohllin tapauksessa ainoa syy hänen SVB:ltä saamaansa eläkkeeseen johtuu myös hänen työsuhteestaan, vaikkakin epäsuorasti, sillä kantajalla ei koskaan olisi ollut oikeutta kyseiseen eläkkeeseen, ellei hän olisi asunut Alankomaissa työtehtäviensä takia. Lisäksi kummankin riidanalaisen eläkkeen tarkastelu erikseen perussopimuksen eri artiklojen mukaisesti johtaisi näiden eläkkeiden keinotekoiseen erotteluun, joka on hyvin kaukana Kohllin todellisesta elämäntilanteesta.

17 — Ks. e contrario unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan ”– – kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla EUT-sopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa unionin kansalaisten kaikenlaista ammattitoiminnan harjoittamista koko unionin alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella” (tuomio Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

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

19 — Tuomio Leclere ja Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, 59 kohta).

20 — Samoin kuin tuomiossa Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, 28 kohta), myös Kohll valittaa oman valtionsa viranomaisille nimenomaisesti siitä, että kyseessä oleva säännös on hänen kannaltaan epäedullinen, koska hän on harjoittanut ammattitoimintaa toisessa jäsenvaltiossa.

48. Lyhyesti sanoen tulot, jotka pääasian kantaja saa kahdesta eläkkeestään, ovat työntekijän aseman perusteella saavutettuja oikeuksia, jotka hän sai käyttäessään oikeuttaan työntekijän vapaaseen liikkuvuuteen, ja kuuluvat SEUT 45 artiklan mukaisen suojan piiriin, ja näin ollen kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä on tarkasteltava tämän artiklan valossa.

B*Työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo*

49. Vaikka joissakin käsiteltävässä asiassa esitetyissä kirjelmissä mahdollinen työntekijöiden liikkumisvapauden loukkaaminen näyttää liittyvän LIR 139 ter §:n mukaiseen edellytykseen, että henkilöllä on oltava verokortti, mielestäni tällainen edellytys on vain materiaalinen esitys kunakin verovuonna tehtävistä erilaisista veronpidätyksistä. Verokortilla sinänsä on mielestäni arvoa vain todisteena, eikä se luo oikeutta vaatia kyseessä olevaa veronhyvitystä. Näin ollen SEUT 45 artiklan rikkomisen selvittämiseksi on keskityttävä tarkastelemaan paremminkin kyseessä olevan lain säännöksiä kuin verokorttia.

50. Selvennettyäni tätä näkökohtaa siirryn tarkastelemaan mahdollista perussopimuksessa määrätyn perusvapauden loukkausta tavanomaiseen tapaan, toisin sanoen viittaamalla vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka nojalla jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta.[21] Tämä peruste ei ole menettänyt tehoaan vanhentumisen takia, sillä oikeuttamisperustetta tutkittaessa käy ilmi, että niiden perinteisten perustelujen lisäksi, joihin tällaisten rajoitusten oikeuttamiseksi vedotaan, kuten verojärjestelmän johdonmukaisuus,[22] verovalvonnan varmistamisen tarve ja petostentorjunta, on tärkeää kiinnittää huomiota tiettyihin tekijöihin.[23]

51. Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta unionin tuomioistuin on todennut, että tätä alaa koskevilla perussopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön kansalaisten kaikenlaista ansiotyön harjoittamista koko unionin alueella, ja niiden vastaisia ovat kaikki kansalliset toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella.[24]

52. Erityisesti työntekijöiden vapaan liikkuvuuden alalla unionin tuomioistuin on katsonut, että vapaan liikkuvuuden esteinä on pidettävä kansallisia säännöksiä, jotka estävät jäsenvaltion kansalaisia lähtemästä tai saavat heidät luopumaan ajatuksesta lähteä kotimaastaan käyttääkseen oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, vaikka niitä sovelletaan kyseessä olevien työntekijöiden kansalaisuudesta riippumatta.[25]

53. Käsiteltävässä asiassa LIR 139 ter §:llä evätään veroetu eli veronhyvitys eläkkeensaajalta, jonka eläkettä ei maksa luxemburgilainen eläkekassa tai muu eläkkeenmaksaja. Tämä erilainen kohtelu voi estää sekä Luxemburgissa olevia työntekijöitä, jotka haluavat etsiä työtä toisesta jäsenvaltiosta, että luxemburgilaisia työntekijöitä tai työntekijöitä, joilla on muun jäsenvaltion kansalaisuus, jotka aikovat asettua asumaan Luxemburgin alueelle jäätyään eläkkeelle.

21 — Ks. esim. tuomio Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C–374/04, EU:C:2006:773, 36 kohta); tuomio komissio v. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, 33 kohta) ja tuomio Dijkman ja Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, 20 kohta).

22 — Tämä oikeuttamisperuste on tunnustettu ensimmäisen kerran tuomiossa Bachman (C-204/90; EU:C:1992:35, 21 kohta), ja sitä on käytetty useasti muissa myöhemmissä tuomioissa, kuten tuomiossa Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, 43 kohta) ja tuomiossa komissio v. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, 70 kohta).

23 — Ks. esim. tuomio Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 — Mm. tuomio Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, 94 kohta); tuomio Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, 37 kohta) ja tuomio Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, 25 kohta).

25 — Tuomio Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, 74 kohta) ja tuomio Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, 26 kohta).

54. Kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö aiheuttaa lisäksi välillistä syrjintää,[26] jos verokortin puuttuminen siitä aiheutuvine seurauksineen johtaa siihen, että veronhyvitys evätään muiden jäsenvaltioiden kansalaisilta useammin kuin luxemburgilaisilta, koska ennen kaikkea muiden valtioiden kansalaiset saavat eläkkeitä muista unionin maista.[27]

55. Erilaisesta kohtelusta ei tietenkään olisi kyse, jos Kohllin tilanne olisi erilainen kuin eläkkeensaajan, jonka eläkkeen maksaa luxemburgilainen eläkekassa. Sen tutkiminen, ovatko riidanalaiset tilanteet rinnastettavissa toisiinsa, on myös tyypillistä välitöntä verotusta ja liikkumisvapautta koskevissa asioissa, ja se on tehtävä dogmaattisten vaatimusten vuoksi ennen perustelujen tutkimista.[28]

56. Arvio tilanteiden rinnastettavuudesta on tehty lähinnä asioissa, jotka koskivat ulkomailla asuvien asemaa suhteessa tietyssä jäsenvaltiossa asuvien asemaan.[29] Unionin tuomioistuin on tältä osin todennut, että ulkomailla asuva, joka ei saa merkittäviä tuloja asuinpaikkansa jäsenvaltiosta, vaan saa olennaisen osan verotettavista varoistaan toisessa jäsenvaltiossa harjoitetusta toiminnasta, ei ole objektiivisesti erilaisessa tilanteessa kuin maassa asuva, joka harjoittaa kyseiseen toimintaan rinnastettavaa palkkatyötä viimeksi mainitussa valtiossa.[30]

57. Edellä esitetystä voidaan päätellä, että jos maassa asuva ja ulkomailla asuva henkilö ovat edellisessä kohdassa kuvatuissa olosuhteissa objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa, sitä suuremmalla syyllä sitä ovat kaksi samassa jäsenvaltiossa asuvaa verovelvollista, joista on kyse nyt käsiteltävässä asiassa. Koska Luxemburgin ja Alankomaiden välisessä CDI-sopimuksessa määrätään, että Kohllin saamien kaltaiset eläketulot verotetaan Luxemburgissa, ainoa erottava seikka pääasiassa on kantajan Alankomaista peräisin oleva eläke.

58. Koska kuitenkin juuri tämä rajat ylittävä seikka takaa Kohllille SEUT 45 artiklan mukaisen suojan, olisi paradoksaalista ja jopa ristiriitaista, että samanaikaisesti vedottaisiin keskeiseen perusteeseen sen tueksi, että luxemburgilaisesta eläkekassasta eläkkeensä saava henkilö ja toisesta jäsenvaltiosta eläkkeensä saava henkilö eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.

59. Lisäksi LIR:n tarkoituksesta[31] (toisin sanoen vähäosaisten auttamisesta lisäämällä heidän käytettävissä olevia tulojaan) voidaan todeta, ettei tämän kansallisen säännöksen muotoilu kenties ole kovin johdonmukainen. Vaikka tämä ei olisikaan pääasian kantajan tilanne,[32] veroetu ei hyödytä eläkkeensä toisesta jäsenvaltiosta saavia pienituloisia eläkkeensaajia, vaikka on ilmeistä, että he ovat verotukselliselta ja aineelliselta kannalta samassa tilanteessa kuin ne eläkkeensaajat, joiden eläkkeen maksaa luxemburgilainen eläkekassa.

60. Näin ollen katson, että Kohllin kaltaiset henkilöt ja Luxemburgissa asuvat eläkkeensaajat, jotka saavat eläkkeensä luxemburgilaisista eläkekassoista, ovat verotukselliselta kannalta samassa tilanteessa mainitussa maassa.

26 — Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaista kohtelua koskevissa säännöissä kielletään paitsi kansalaisuuteen perustuva ilmeinen syrjintä, myös kaikki peitellyt syrjinnän muodot, jotka muita erotteluperusteita soveltaen johtavat samaan lopputulokseen (tuomio Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, 11 kohta).

27 — Vrt. tuomio Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, 14 kohta).

28 — Ks. esim. tuomio Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, 24–38 kohta) ja tuomio Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, 37 kohta).

29 — Ensimmäisenä kuuluisaksi tulleessa tuomiossa Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Tuomio Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 36 ja 37 kohta) ja tuomio Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, 28 ja 29 kohta).

31 — Yhdyn julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotuksessa komissio v. Viro (C-39/10, EU:C:2011:770, 73 kohta) esittämään näkemykseen, jonka mukaan huomioon on otettava kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä myös tutkittaessa tilanteiden rinnastettavuutta.

32 — Ennakkoratkaisupyynnöstä voidaan päätellä, että pääasiassa kyseessä olevista kahdesta eläkkeestä saamiensa tulojen perusteella Kohllia ei voida luokitella vähäosaiseksi, mutta eläkkeen määrää ei ole tarpeen täsmentää enempää.

61. Lopuksi totean, että vaikka Luxemburgin hallitus ei ole sitä nimenomaisesti maininnut, voidaan ajatella, että veronhyvityksen vähäisellä määrällä (enintään 300 euroa vuodessa) ei ole estävää vaikutusta työntekijöihin sen suhteen, käyttävätkö he oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen. Tältä osin on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perussopimuksessa kielletään perusvapauden ulottuvuudeltaan vähäinenkin tai vähämerkityksinen rajoittaminen.[33]

62. Näin ollen katson ensimmäisenä välipäätelmänä, että kyseessä oleva lainsäädäntö rajoittaa SEUT 45 artiklan mukaista työntekijöiden vapaata liikkuvuutta.

CTyöntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksen perusteltavuus

63. Kuten tiedetään, työntekijöiden vapaan liikkuvuuden vastaisen kansallisen lainsäädännön tutkiminen ei rajoitu sen ilmeisen seikan toteamiseen, että se merkitsee mainitun vapauden estettä. Unionin tuomioistuin soveltaa tämän tutkinnan yhteydessä rule of reason -periaatetta,[34] jonka tarkoituksena on lieventää niitä vaikutuksia, jotka aiheutuvat siitä, että tämän kansallisen lainsäädännön katsotaan kuuluvan SEUT 45 artiklan soveltamisalaan.

64. Unionin tuomioistuin onkin todennut, että toimenpide, jolla rajoitetaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, voi olla sallittu ainoastaan, jos sillä pyritään perussopimuksen mukaiseen hyväksyttävään tavoitteeseen ja se on perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä. On myös välttämätöntä, että asetettu tavoite on toteutettavissa tällaisella toimenpiteellä, eikä tällä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi,[35] mikä tunnetaan nk. oikeasuhteisuuden edellytyksenä.

65. Olen tämän ratkaisuehdotuksen 24 ja 25 kohdassa tuonut esiin ne kaksi perustetta, jotka Luxemburgin hallitus esitti sen tueksi, että sen kansallinen toimenpide on SEUT 45 artiklan mukainen: toimenpiteen muuttamisesta aiheutuvat suhteettomat seuraukset ja verojärjestelmän johdonmukaisuus.

66. Ensimmäisen perusteen osalta Luxemburgin hallitus viittaa veronhyvityksen ominaisuuksiin ja vakuuttaa, että koska eläkekassoilla ja muilla eläkkeenmaksajilla on käytössään verokortit, ne pystyvät paremmin sekä myöntämään veronhyvityksen että vähentämään tai palauttamaan sen suoraan ja tehokkaasti. Se jatkaa vielä, että tästä syystä tämän järjestelmän muuttaminen aiheuttaisi suhteettomia hallinnollisia seurauksia viranomaisille, eläkekassoille ja verovelvollisille. Verokorttijärjestelmää ei ole mahdollista soveltaa niihin eläkkeensaajiin, joiden eläke on peräisin muista jäsenvaltioista, koska eläkekassat ja muut luxemburgilaiset elimet eivät pysty pidättämään veroa lähteellä tällaisista eläkkeistä.

67. Tämä perustelu ei vakuuta kolmesta syystä. Ensinnäkin siksi, että Kohll ei vaadi, että hänen Alankomaista saamistaan eläkkeistä pidätettäisiin välttämättä vero lähteellä Luxemburgissa. Kantaja ei moiti sitä, ettei veroa lähteellä pidätetä muista jäsenvaltioista saaduista eläkkeistä, vaan sitä, että häneltä evätään kokonaan veronhyvityksen muodossa oleva veroetu, jonka tarkoituksena on lisätä hänen käytettävissä olevia tulojaan. Veroetu voitaisiin hyvin myöntää jossain muussa vaiheessa verovelvollisen ja verohallinnon välisiä suhteita, esimerkiksi tekemällä verovähennys tuloveroa varten annettavassa veroilmoituksessa. Tämän viimeksi mainitun vaihtoehdon ansiosta Kohllin kanssa samassa tilanteessa olevat eläkkeensaajat voisivat hyötyä vastaavasta tulonlisäyksestä kyseessä olevan säännöksen tavoitteen mukaisesti Luxemburgin hallituksen kuvailemalla tavalla.

33 — Tuomio F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 — Julkisasiamies Léger käytti tätä ilmausta ratkaisuehdotuksensa Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391) 47 ja 48 kohdassa kuvatessaan kyseistä vaihetta työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoituksia koskevassa analyysissä.

35 — Tuomio Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

68. Toinen syy, joka mielestäni heikentää Luxemburgin hallituksen esittämää perustetta, on se, että se ei ole antanut mitään johdonmukaista selitystä mahdollisista hallinnollisista vaikutuksista tai niiden suhteettomuudesta. Epämääräinen mainінta verohallinnon toimintaan liittyvistä ongelmista ei ole riittävä peruste pitää niitä toteen näytettyinä.

69. Kolmas ja todennäköisesti selkein syy perustuu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan käytännön ongelmat eivät yksin voi oikeuttaa sitä, että perussopimuksessa taattua vapautta rajoitetaan.[36] Koska Luxemburgin hallitus ei ole yhdistänyt väitettyjä ongelmia muunlaisiin ongelmiin, jotka olisivat voineet tukea sen ensimmäisen perusteen hyväksymistä (edelleen sen esittämän selityksen arvioinnin yhteydessä), LIR 139 ter §:stä johtuva työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoitus ei ole perusteltu.

70. Luxemburgin hallitus esittää toisena perusteena tarpeen säilyttää verojärjestelmänsä johdonmukaisuus, joka vaikuttaa veronkantojärjestelmän, toisin sanoen veron lähteellä pidättämisen, ja eläkkeensaajan veronhyvityksen soveltamisen väliseen yhteyteen. Se väittää, että kyseessä oleva säännös soveltuu tavoitellun päämäärän saavuttamiseen, eikä samaan tulokseen pääsemiseksi ole olemassa vähemmän rajoittavia toimenpiteitä.

71. Verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaaminen, jonka oletetaan voivan perustella riidanalainen säännös, jäsentyy sen ajatuksen ympärille, että verotulojen menetystä, joka kansalliselle verohallinnolle aiheutuu veroedun myöntämisestä, voidaan tasata verottamalla saman verovelvollisen tuloja etuun läheisesti liittyvässä yhteydessä.[37]

72. Käsiteltävässä asiassa olen kuitenkin komission kanssa samaa mieltä siitä, että kyseessä olevan verojärjestelmän väitettyä johdonmukaisuutta ei ole näytetty toteen. Etenkään veroedun ja sitä tasaavan verotuksen välillä ei ole suoraa yhteyttä. Yhteys, johon Luxemburgin hallitus viittaa, vaikuttaa veroetuun suhteessa veronpidätystekniikkaan, mutta ei suhteessa toiseen veroon, joka olisi otettu käyttöön veronhyvityksen myöntämisestä aiheutuvan verotulojen menetyksen tasaamiseksi. Näin ollen on hylättävä myös toinen peruste, johon Luxemburgin hallitus vetoaa sen väitteensä tueksi, että LIR 139 ter § on yhteensopiva SEUT 45 artiklan kanssa.

73. Edeltävissä kohdissa tarkasteltujen kahden oikeuttamisperusteen lisäksi on olemassa muitakin perusteita, joihin voidaan vedota työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevan kokonaisarvioinnin yhteydessä. Unionin tuomioistuin on tosiasiassa todennut päteviksi muitakin perusteluja, joita käsittelen lyhyesti, vaikka Luxemburgin hallitus ei ole niitä esittänyt.

74. Tarkasteltaessa edelleen verotusta on todettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon turvaamiseen perustuva oikeuttamisperuste[38] voidaan hyväksyä erityisesti silloin, kun asianomaisella verojärjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka vaarantavat jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta.[39]

75. Kuten komissio kuitenkin perustellusti toteaa, käsiteltävässä asiassa tällaista oikeuttamisperustetta ei voida soveltaa, koska Luxemburgilla on CDI-sopimuksen nojalla verotusvalta sekä kyseisen jäsenvaltion eläkekassaan kuuluville eläkkeensaajille maksettaviin että Alankomaista peräisin oleviin eläkkeisiin.

36 — Tuomio Dijkman ja Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, 60 kohta).

37 — Ks. julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, 62 kohta), jossa selitetään tuomion Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35) perusteluja.

38 — Komissio mainitsee tämän oikeuttamisperusteen kirjallisissa huomautuksissaan.

39 — Tuomio Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, 81 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

76. Siinä asiayhteydessä, johon kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö Luxemburgin hallituksen mukaan kuuluu, toisin sanoen sosiaalipolitiikan alalla, on mahdollista vedota tiettyihin sosiaalipoliittisiin päämääriin, jotka voivat olla yleistä etua koskevina pakottavina syinä, kuten vuokra-asuntojen rakentamisen houkuttelevuuden lisääminen tällaisiin asuntoihin kohdistuvan tarpeen tyydyttämiseksi Saksassa,[40] yksityishenkilöiden ensiasunnon hankinnan helpottaminen Kreikan valtion sosiaalipolitiikan yleisemmässä yhteydessä[41] tai jopa kehityspolitiikan tavoitteet.[42]

77. Edellisessä kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan toimenpide, jolla otetaan käyttöön veroetu ja rajoitetaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, voi olla oikeutettu, jos sillä pyritään saavuttamaan sosiaalipoliittinen tavoite edellyttäen, että tavoite on toteutettavissa tällaisella toimenpiteellä, eikä tällä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tavoitteen saavuttamiseksi.

78. Käsiteltävässä asiassa vuonna 2008 toteutetun lainsäädäntöuudistuksen, jossa LIR:iin lisättiin 139 ter §, päämääränä oli – edelleenkin Luxemburgin hallituksen antamien selvitysten mukaan – eläkkeensaajien käytettävissä olevien tulojen lisääminen vähäosaisimpien auttamiseksi. Tämän tarkoitusperän ylevyydestä huolimatta on myönnettävä, että toimenpide ei vaikuta tarkoituksenmukaiselta sosiaalisen tavoitteen saavuttamista ajatellen, koska yhtäältä sen soveltamisalan ulkopuolelle jäävät ne eläkkeensaajat, jotka Kohllin tavoin saavat eläkkeensä toisista jäsenvaltioista ja maksavat veroa Luxemburgiin, ja toisaalta siinä ei aseteta etuuteen oikeutetuille henkilöille enimmäistulorajaa, joten se hyödyttää myös hyvätuloisia eläkkeensaajia. Kyseessä oleva lain taustalla oleva teoreettinen tavoite ei siis ole toteutettavissa tällä säännöksellä, joten Luxemburgin hallitus ei voi vedota myöskään sosiaalipoliittiseen päämäärään.

79. Lopuksi totean toissijaisesti ja siltä varalta, että unionin tuomioistuin katsoo, että kyseessä oleva lainsäädäntö voidaan oikeuttaa jollakin edeltävissä kohdissa tarkastelluista perusteista, että se ei myöskään ole oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Sen saavuttamiseksi on olemassa oikeudellisesti vähemmän pakottavia menettelyjä, jotka eivät jätä soveltamisalan ulkopuolelle niitä eläkkeensaajia, jotka Kohllin tavoin saavat eläkkeensä toisesta jäsenvaltiosta. Kuten jo edellä totesin, niihin kuuluvat esimerkiksi mahdollisuus ottaa käyttöön veronhyvityksen enimmäismäärän suuruinen verovähennys.

80. Lyhyesti sanoen ennakkoratkaisukysymyksessä kyseessä oleva lainsäädäntö ei mielestäni ole perusteltu. Vahvistan siis edempänä esitetyn välipäätelmän, jonka mukaan LIR 139 ter §:n 1 momentti ei ole SEUT 45 artiklassa vahvistetun työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaatteen mukainen siltä osin kuin siinä myönnetään eläkkeensaajan veronhyvitys vain niille henkilöille, joiden eläkkeistä pidätetään vero lähteellä.

VRatkaisuehdotus

81. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunal administratif du Luxembourgin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

SEUT 45 artiklassa määrätty työntekijöiden vapaa liikkuvuus on esteenä 4.12.1967 annetun muutetun tuloverolain 139 ter §:n 1 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle siltä osin kuin siinä myönnetään eläkkeensaajan veronhyvitys ainoastaan sellaisille henkilöille, joiden eläkkeestä pidätetään vero lähteellä.

40 — Tuomio Grundstücksgemeinschaft Busley ja Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, 31 ja 32 kohta).

41 — Tuomio komissio v. Kreikka (C-155/09, EU:C:2011:22, 51, 52, 70 ja 71 kohta).

42 — Tuomio Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, 59 kohta).