Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIILO JÄÄSKINEN
24 päivänä marraskuuta 2011 [1]

**Asia C-39/10**

**Euroopan komissio**
**vastaan**

**Viron tasavalta**

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen — Oikeudenkäyntiväite — Väliintulijat — Työntekijöiden vapaa liikkuvuus — SEUT 45 artikla — ETA-sopimuksen 28 artikla — Verolainsäädäntö — Tulovero — Eläkkeet — Verovähennys pienten tulojen perusteella — Syrjintä maassa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten välillä

## I Johdanto

1. Viron tasavalta soveltaa tuloverolakia, jossa ei säädetä mahdollisuudesta myöntää henkilökohtainen vähennys sellaisille ulkomailla asuville verovelvollisille, joiden kokonaistulot ovat niin pienet, että he saisivat tällaisen edun verotuksessaan, jos he asuisivat Virossa.

2. Euroopan komissio vaatii kanteessaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että soveltaessaan tämänkaltaista lainsäädäntöä Viron tasavalta ei ole noudattanut EUT-sopimuksen [2] 45 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen [3] (jäljempänä ETA-sopimus) 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

3. Viron tasavalta kiistää sitä vastaan esitetyt väitteet mutta myöntää, että sen lainsäädäntöön sisältyviä säännöksiä Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvien tuloihin liittyvistä vähennysoikeuksista on tarpeen täydentää siten, että niiden säännösten soveltamisala ulotetaan kaikkien ETA-sopimuksen osapuolina olevien valtioiden kansalaisiin.

4. Esillä oleva jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne tarjoaa mielestäni kiinnostavan näkökulman kysymykseen, joka koskee työntekijöiden vapaan liikkuvuuden vaikutusta jäsenvaltioille tunnustettuun toimivaltaan päättää itse verojärjestelmästä, jota ne soveltavat kyseistä perusvapautta käyttäneisiin eläkeläisiin.

5. Mielestäni kanne on kuitenkin jätettävä tutkimatta, koska kannekirjelmä on muotoiltu ja komission myöhemmät kirjelmät on laadittu puutteellisesti ja perusteltu epäjohdonmukaisesti.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Esillä olevassa asiassa komission Viron tasavallalle osoittama perusteltu lausunto, jonka perusteella määräytyy ajankohta mahdollisen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen arvioimiseksi, on päivätty 17.10.2008 ja siten ennen Lissabonin sopimuksen voimaantuloa 1.12.2009. On kuitenkin selvää, että olosuhteet, jotka voivat merkitä väitettyä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä, ovat jatkuneet perustellun lausunnon antamisen jälkeen ja olivat vielä ennallaan, kun kanne nostettiin 22.1.2010. Kanteessaan komissio ei viittaa enää EY:n perustamissopimuksen vaan EUT-sopimuksen määräyksiin. Näin ollen tässä viitataan näihin viimeksi mainittuihin määräyksiin.

3 — EYVL 1994, L 1, s. 3.

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

1. SEUT 45 artikla ja ETA-sopimuksen 28 artikla

6. SEUT 45 artiklassa (aiempi EY 39 artikla) määrätään seuraavaa:

”1. Turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus unionissa.

2. Se merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan.

3. Yleisen järjestyksen tai turvallisuuden taikka kansanterveyden vuoksi perustelluin rajoituksin se sisältää oikeuden:

a) hakea tosiasiallisesti tarjottua työtä;

b) liikkua tässä tarkoituksessa vapaasti jäsenvaltioiden alueella;

c) oleskella jäsenvaltion alueella työn tekemiseksi tämän valtion kotimaisten työntekijöiden työsuhdetta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti;

d) työsuhteen päätyttyä jäädä jäsenvaltion alueelle komission antamissa soveltamisasetuksissa säädetyin edellytyksin.

4. Tämän artiklan määräykset eivät koske julkishallinnon palvelussuhteita.”

7. ETA-sopimuksen 28 artiklassa taataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Euroopan vapaakauppajärjestön (EFTA) valtioiden välillä asiallisesti samoin edellytyksin kuin SEUT 45 artiklan määräyksissä.

2. Suositus 94/79/EY[4]

8. Viron tasavallan ja väliintulijoiden esille tuoma, 21.12.1993 annettu komission suositus 94/79/EY koskee ulkomailla asuvien muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan saamien tiettyjen tulojen verottamista (jäljempänä suositus 94/79).

9. Suosituksen 94/79 1 artiklan 1 kohdassa todetaan seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot soveltavat tämän suosituksen säännöksiä luonnollisiin henkilöihin, jotka asuvat jäsenvaltiossa ja joilta kannetaan tuloveroa toisessa jäsenvaltiossa, jossa he eivät asu, seuraavista tuloista:

– –

— eläkkeet ja muut samanluonteiset tulot, jotka maksetaan aikaisemman työn perusteella, sekä sosiaaliturvaetuuksiin kuuluvat eläkkeet

— – –”

4 — 21.12.1993 annettu komission suositus 94/79/EY (EYVL 1994, L 39, s. 22).

10. Kyseisen suosituksen 2 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa todetaan seuraavaa:

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

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

B *Kansallinen lainsäädäntö*

11. Vuonna 1999 annettu Viron tuloverolaki, sellaisena kuin sitä on sovellettava komission perustellun lausunnon ajankohdan mukaisesti eli vuoden 2008 verotuksessa, kuuluu seuraavasti: [5]

”1 §.

Veron tarkoitus

1) Verovelvollisen tulosta kannetaan tuloveroa laissa sallittujen vähennysten tekemisen jälkeen.

– –”

”2 §.

Verovelvollinen

Edellä 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua tuloveroa maksavat verotettavaa tuloa saavat luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt, jotka eivät asu Virossa.

– –”

”19 §.

Elatusapu, eläkkeet, apurahat, avustukset, palkkiot, arpajaisvoitot, korvaukset

– –

2) Tulovero kannetaan eläkkeistä, avustuksista, apurahoista, palkkioista kulttuurin, urheilun ja tieteen alalla, arpajaisvoitoista, vanhempainavustuksista annetun lain nojalla saaduista avustuksista sekä urheilumatkoihin liittyvistä korvauksista ja päivärahoista. – –”

”23 §.

Verovapaa tulo

Virossa asuva luonnollinen henkilö voi vähentää verokauden tulostaan seuraavan verovapaana pidettävän määrän:

1) 27 000 EEK vuonna 2008; – –”

5 — Tulumaksuseadus; RT I 1999, 101, 903; RT I 2008, 34, 208.

”23[2] §.

Lisävähennys eläkkeen osalta

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

”28[3] §.

Vähennykset Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvan henkilön tulosta

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

”29 §.

Ulkomailla asuvan verotettava tulo

– –

(9) Tuloveroa kannetaan Viron valtion, paikallisyhteisön tai Virossa asuvan ulkomailla asuvalle 19 §:n 2 ja 3 momentissa säädetyin edellytyksin maksamista eläkkeistä ja apurahoista, palkkioista kulttuurin, urheilun ja tieteen alalla, avustuksista, työttömyyskorvauksista ja arpajaisvoitoista, vannhempainavustuksista annetun lain nojalla saaduista avustuksista sekä 19 §:n 1 momentissa tarkoitetuista elatustuista ja elatusavuista. Tuloveroa kannetaan Viron sairausvakuutuskassan, Viron työttömyysvakuutuskassan tai Virossa asuvan vakuutusyhtiön ulkomailla asuvalle 20 ja 21 §:ssä säädetyin edellytyksin maksamista vakuutuskorvauksista ja Virossa rekisteröidyn eläkerahaston maksuista ulkomailla asuville.– –”

”41 §.

Maksut, joista kannetaan tuloveroa

– –

ulkomailla asuville tai maassa asuvalle luonnolliselle henkilölle maksettavat vakuutuskorvaukset, eläkkeet, eläkerahastosta peräisin olevat maksut, apurahat, arpajaisvoitot, elatustuet, elatusavut, vanhempainavustuksista annetun lain nojalla maksetut avustukset (19 §:n 1 ja 2 momentti, 20 §:n 1–3 momentti, 201 §, 21 §:n l momentti ja 29 §:n 9 momentti) tai muut tuloveron alaiset maksut, lukuun ottamatta 12 kohdassa täsmennettyjä maksuja;

– –”

”42 §.

Tuloveroa pidätettäessä tehtävät vähennykset

– –

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

_ _”

## III Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

12. Suomessa asuva Viron kansalainen teki komissiolle kantelun Viron tasavallan hänelle maksaman eläkkeen tuloverotuksesta. Kantelijan mukaan häneen ei ollut sovellettu Virossa asuvien osalta säädettyä perusvähennystä sekä Virossa asuvien eläkkeensaajien osalta säädettyä lisävähennystä.

13. Tultuaan Virossa eläkeikään tämä henkilö asettui Suomeen, jossa hän työskenteli, minkä vuoksi hän saattoi saada myös Suomesta eläkettä. Siten hän saa kahta eläkettä, toista Virosta ja toista Suomesta, ja nämä eläkkeet ovat lähes samansuuruiset. Virosta saatavasta eläkkeestä kannetaan tuloveroa, toisin kuin Suomesta saatavasta eläkkeestä. [6]

14. Koska kyseisen henkilön kokonaistulot ovat hyvin pienet eivätkä ylitä Suomessa asuvien henkilöiden osalta säädetyn perusvähennyksen rajaa, hän ei maksa veroa Suomeen. Näin ollen Suomeen maksettavaa tuloveroa määritettäessä hän ei voi saada veronhyvitystä, jossa otettaisiin huomioon Virosta saadusta eläkkeestä Viroon maksettu vero.

15. Näiden seikkojen perusteella komissio katsoi, että Virossa kannettiin enemmän veroa ulkomailla asuvilta, jotka ovat kantelun tehneen henkilön kanssa samankaltaisessa tilanteessa, kuin siinä tapauksessa, että he saisivat kaikki eläketulonsa yhdestä ainoasta jäsenvaltiosta, olipa se sitten Suomi tai Viro. Komissio katsoi, että tällaisen verovelvollisen Virosta ja Suomesta saamien eläkkeiden perusteella saamat kokonaistulot ylittäisivät vain hieman Virossa asuvien eläkkeensaajien vapautuksen rajan, jos heihin sovellettaisiin Viron tuloverolain 23 ja $23^2$ §:ää.

16. Komissio osoitti siten 4.2.2008 Viron tasavallalle virallisen huomautuksen, jossa se kehotti tätä esittämään huomautuksensa ulkomailla asuville maksettujen *eläkkeiden verotusta* koskevan kansallisen lainsäädännön mahdollisesta yhteensoveltumattomuudesta EY 39 artiklan ja ETA-sopimuksen 28 artiklan kanssa.

17. Viron tasavalta vastusti komission kantaa 9.4.2008 päivätyssä kirjeessään ja vetosi siihen, että sen lainsäädännön perusteella Virossa asuviin sovellettavaa verotusjärjestelmää voitiin soveltaa myös ulkomailla asuviin, jotka saavat Virosta suurimman osan eli vähintään 75 prosenttia tuloistaan. Sen mukaan muissa tapauksissa valtion, jossa kyseinen henkilö asuu, on huolehdittava tämän asianmukaisesta verotuksesta.

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

6 — Viron tasavalta ja Suomen tasavalta allekirjoittivat Helsingissä 23.3.1993 tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen (RT II 1993, 37, 113; SopS 95/1993), jonka 18 artiklaa voidaan soveltaa tässä asiassa.

19. Viron tasavalta ilmoitti 18.12.2008 antamassaan vastauksessa olevansa eri mieltä komission väitteistä, jotka koskevat Viron tuloverolain yhteensoveltumattomuutta EY 39 artiklan kanssa. Sitä vastoin se myönsi, että tähän lakiin sisältyy ETA-sopimuksen 28 artiklaan liittyen puutteellisuuksia, ja ilmoitti olevansa valmis ulottamaan kyseisen lain $28^3$ §:n soveltamisalan myös Euroopan talousalueen jäsenvaltioiden kansalaisiin.

20. Koska komissio katsoi, ettei tilanne ollut vieläkään tyydyttävä, se päätti nostaa nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

## IV Oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa

21. Komissio vaati 22.1.2010 jättämässään kanteessa unionin tuomioistuinta ”toteamaan, että Viron tasavalta ei ole noudattanut [SEUT] 45 artiklan eikä ETA-sopimuksen 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska sen lainsäädännössä ei säädetä henkilökohtaisen verovähennyksen myöntämisestä ulkomailla asuville henkilöille, joiden kokonaistulot ovat niin pienet, että he saisivat verovähennyksen, jos he olisivat Virossa asuvia verovelvollisia”.

22. Viron tasavalta vaati kanteen tutkimatta jättämistä tai ainakin sen hylkäämistä mainittujen määräysten toisenlaisen tulkinnan perusteella sekä komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

23. Espanjan kuningaskunta, Portugalin tasavalta sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta toimittivat väliintulokirjelmät tukeakseen oikeudenkäynnissä Viron tasavallan vaatimuksia.

24. Saksan liittotasavalta ja Ruotsin kuningaskunta hallitukset hyväksyttiin väliintulijoiksi tukemaan vastaajana olevan jäsenvaltion vaatimuksia ja niille annettiin lupa esittää huomautuksia suullisessa käsittelyssä.

25. Istunnossa, joka pidettiin 15.9.2011, komissio ja Viron tasavalta sekä Espanjan kuningaskunta ja Ruotsin kuningaskunta esittivät suullisia huomautuksia.

## V Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen tarkastelu

### A *Kanteen tutkittavaksi ottaminen*

26. Viron tasavalta vaatii ensisijaisesti, että unionin tuomioistuin jättää komission kanteen tutkimatta.

27. Kaksi väliintulijaa, eli Espanjan kuningaskunta ja Portugalin tasavalta, ovat niin ikään esittäneet, että Viron tasavaltaa vastaan nostettu kanne olisi jätettävä tutkimatta.

#### 1. Kanteen moniselitteiseen sanamuotoon perustuva oikeudenkäyntiväite

28. Viron tasavalta on Espanjan kuningaskunnan tukemana esittänyt vastauskirjelmässään oikeudenkäyntiväitteen, jonka mukaan komission kirjelmät eivät ole riittävän selviä. Vastaaja väittää, että kantaja ei ole ilmoittanut yksiselitteisesti, missä tapauksissa jäsenvaltion pitäisi soveltaa verovähennystä toisessa jäsenvaltiossa asuviin, eikä näin ollen täsmentänyt sitä, miten se olisi voinut lopettaa väitetyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen. Sen mukaan komissio on kanteessaan ilmoittanut, että asian kannalta merkityksellinen soveltamiskriteeri liittyy siihen, että ulkomailla asuvien maailmanlaajuinen tulo on lähdevaltion säätämää verovähennysrajaa alempi, kun taas vastauskirjelmässä komissio on suosinut asuinvaltiossa voimassa olevan vähennysrajan hyväksymistä.

Viron hallitus vetoaa siihen, että tämä komission väitteiden osalta todettu ristiriita merkitsee sitä, että sen kanne on moniselitteinen vaatimuksen kohteen ymmärtämisen kannalta välttämättömäksi katsottavan seikan osalta ja että unionin tuomioistuimen pitäisi tämän puutteellisuuden vuoksi jättää kyseinen kanne tutkimatta.

29. Komissio sen sijaan toteaa, että sen väitteet eivät ole mitenkään epäselviä tai ristiriitaisia, ja täsmentää katsovansa, että jäsenvaltiolla on velvollisuus ottaa huomioon ainoastaan vähimmäistulotaso, joka verovelvollisen on saatava, jotta tämän katsottaisiin kykenevän osallistumaan julkisiin menoihin valtion oman oikeusjärjestyksen säännösten nojalla, eikä muissa kyseessä olevissa jäsenvaltiossa hyväksyttyä tasoa.

30. Istunnossa komissio esitti, että se, että vastaaja on vedonnut tutkimatta jättämisen perusteeseen vasta vastauskirjelmässään eikä sitä ennen, ei ole Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön mukaista. Viron tasavalta kuitenkin korosti viitanneensa jo vastineessaan kannekirjelmän epäselvyyteen siltä osin kuin kysymys on asuinvaltion verovähennysrajan mahdollisesta huomioon ottamisesta.

31. Huomattakoon, että unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 38 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, luettuna yhdessä Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 21 artiklan kanssa, on asetettu tutkittavaksi ottamisen edellytykseksi se, että unionin tuomioistuimessa nostetussa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa kanteessa mainitaan riidan kohde sekä yhteenveto seikoista, joihin kanne perustuu.

32. Oikeuskäytännön mukaan komission on SEUT 258 artiklan nojalla jätetyn kannekirjelmän vaatimuksissa esitettävä tarkasti ne kanneperusteet, joista unionin tuomioistuinta pyydetään lausumaan. Nämä vaatimukset on muotoiltava yksiselitteisesti, jottei unionin tuomioistuin lausuisi kanteen ulkopuolelta tai jättäisi lausumatta jostakin perusteesta.[7] Komission kanteensa tueksi esittämään kanteen oikeudellisia perusteita koskevaan yhteenvetoon sisältyvät ristiriitaisuudet[8] – sekä yhteenvedon sisältämä perustelematon väittämä[9] – johtavat siihen, ettei kanne täytä kahdessa edellä mainitussa artiklassa asetettuja edellytyksiä. Jos näitä edellytyksiä ei ole täytetty, seurauksena on riittämättömiin ja epäselviin tietoihin perustuvien kanneperusteiden tutkimatta jättäminen, kun niistä ei ilmene kaikkia olennaisia seikkoja, jotka koskevat jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä.[10]

33. Siten jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne, joka perustuu epäselviin tai jopa ristiriitaisiin perusteluihin, on jätettävä tutkimatta, sillä se estää sekä vastaajana olevaa jäsenvaltiota että unionin tuomioistuinta arvioimasta tarkasti sen unionin oikeuden rikkomisen laajuuden, josta jäsenvaltiota moititaan. Tällainen selvitys on kuitenkin välttämätön edellytys sille, että jäsenvaltio voi puolustautua asianmukaisesti ja että unionin tuomioistuin voi tutkia, onko jäsenyysvelvoitteita jätetty noudattamatta väitetyllä tavalla.[11]

7 — Ks. mm. asia C-154/08, komissio v. Espanja, tuomio 12.11.2009 (Kok., s. I-187*, 60 ja 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja asia C-343/08, komissio v. Tšekin tasavalta, tuomio 14.1.2010 (Kok., s. I-275, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 — Ks. mm. asia C-255/04, komissio v. Ranska, tuomio 15.6.2006 (Kok., s. I-5251, 24 kohta); asia C-235/04, komissio v. Espanja, tuomio 28.6.2007 (Kok., s. I-5415, 47 kohta) ja asia C-305/06, komissio v. Kreikka, tuomio 11.9.2008 (Kok., s. I-123*, 46 kohta).

9 — Asia C-165/08, komissio v. Puola, tuomio 16.7.2009 (Kok., s. I-6843, 42–47 kohta).

10 — Ks. mm. asia C-431/02, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.10.2004 (25–29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

11 — Ks. mm. asia C-199/04, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 1.2.2007 (Kok., s. I-1221, 21, 25 ja 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja asia C-475/07, komissio v. Puola, tuomio 12.2.2009 (Kok., s. I-19*, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34. Nyt käsiteltävässä asiassa komission kannekirjelmästä ja sen muista kirjelmistä ilmenee, että komissio ei ole muotoillut selvästi ja täsmällisesti väitettä, joka koskee huomioon otettavaa vähennysrajaa siinä jäsenvaltiossa, josta tulot on saatu ja joka aikoo kantaa välitöntä veroa ulkomailla asuvilta verovelvollisilta. Viron tasavalta on vastauskirjelmässään kuvannut yksityiskohtaisin esimerkein kanteen epätäsmällisyyttä sekä ristiriitaisuuksia, jotka liittyvät tämän väitteen esittämiseen kannekirjelmässä ja komission vastauskirjelmässä. Tämän valtion esittämä oikeudenkäyntiväite on siten mielestäni täysin perusteltu.

35. Totean lisäksi, että komissio ei ole rajannut tarkasti edes kanteen kohdetta. Kantaja on vasta istunnossa käytyjen keskustelujen kuluessa määritellyt kanteensa sisällön, vaikka kysymys on kuitenkin olennaisesta seikasta. Vastauksena sille esitettyihin kysymyksiin komissio on todennut, että kannekirjelmässä näennäisesti omaksutusta kokonaisvaltaisesta lähestymistavasta huolimatta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen ei ole ymmärrettävä koskevan kaikkien sellaisten verovelvollisten tilannetta, jotka saavat hyvin pieniä tuloja Virosta [12] ja asuvat toisessa jäsenvaltiossa, vaan rajoittuvan sellaisten ulkomailla asuvien tilanteeseen, jotka saavat eläkettä Virosta. Sekaannus on kuitenkin täysin mahdollinen, kun otetaan huomioon kannekirjelmän laaja sanamuoto. [13] Viron tasavallan sekä sen vaatimuksia väliintulijoina tukevien jäsenvaltioiden esittämät huomautukset perustuvat kuitenkin kaikki sellaiseen käsitykseen kanteesta, että se ei rajoitu ulkomailla asuviin eläkkeensaajiin vaan ulottuu kaikkiin ulkomailla asuviin verovelvollisiin yleensä.

36. Koska unionin tuomioistuin voi tutkia viran puolesta, täyttyvätkö SEUT 258 artiklassa edellytykset tällaisen kanteen nostamiselle, [14] mielestäni sen on välttämättä käytettävä tätä valtaa ja tehtävä päätelmät komission toiminnan puutteellisuudesta tässä asiassa. Ei pidä unohtaa, että jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevalle kanteelle, jonka unioni voi nostaa jäsenvaltioita vastaan, EUT-sopimuksessa annetun merkityksen vuoksi menettelyyn liittyy takeita, joita ei voida jättää huomiotta, varsinkin kun kanteen seurauksena jäsenvaltioiden velvollisuutena on toteuttaa unionin tuomioistuimen tuomion täytäntöön panemiseksi tarvittavat toimenpiteet. [15]

37. Tämänkaltaisessa menettelyssä on erittäin tärkeää, että jäsenvaltio, jonka väitetään jättäneen noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, tietää tarkasti, mitä sen olisi pitänyt tehdä. Tiedot, jotka komissio on tässä asiassa antanut Viron tasavallalle, eivät kuitenkaan ole olleet riittävän selviä, jotta se olisi voinut vaikeuksitta valmistella puolustustaan. Unionin tuomioistuin ei myöskään tässä yhteydessä voi täysin arvioida, onko esitetyt perusteet hyväksyttävä vai ei.

38. Koska esillä oleva jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne perustuu sekä ristiriitaisesti että epätäsmällisesti esitettyihin väitteisiin, se ei mielestäni täytä edellä mainittuja edellytyksiä ja on näin ollen jätettävä tällä perusteella kokonaisuudessaan tutkimatta.

## 2. Suositukseen 94/79 perustuva oikeudenkäyntiväite

39. Portugalin tasavallan mukaan komissiolla on ollut ristiriitainen lähestymistapa, joka on vastoin hyvän hallinnon, vilpittömän yhteistyön ja luottamuksensuojan periaatteita, kun se on nostanut jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen Viron tasavaltaa vastaan ottamatta huomioon sitä, että riidanalaisen lainsäädännön sisältö oli suosituksen 94/79 mukainen; siinä komissio on määritellyt omat alaa koskevat suuntaviivansa, joita ei ole kumottu tai korvattu myöhemmillä toimilla.

12 — Huomattakoon, että Viron tasavalta on omaksunut laajan tulon käsitteen kansallisen tuloverolain 19 §:n 2 momentissa.

13 — Ks. vastaavasti kannekirjelmän vaatimusosa, jossa toistetaan olennaisilta osin perustellun lausunnnon loppuosa, minkä lisäksi on huomattava, että kanteen perusteluissa ei viitata ainoastaan kyseisen lain $23^2$ §:ään, joka koskee lisävähennystä eläkkeen osalta.

14 — Ks. mm. em. asia C-199/04, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

15 — Asia 7/69, komissio v. Italia, tuomio 10.3.1970 (Kok., s. 111).

40. Myös Espanjan kuningaskunta väittää komission loukanneen luottamuksensuojan periaatetta, kun se on synnyttänyt jäsenvaltioille odotuksia siitä, että kun ne noudattavat suosituksessa 94/79 esitettyjä kriteerejä, niiden ei voida väittää jättäneen noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan. Se lisää, että muuttamalla näkemystään syytä esittämättä ja uutta suositusta antamatta komissio on loukannut myös oikeusvarmuuden periaatetta, joka suojaa jäsenvaltioita, sillä jäsenvaltio voi joutua vastuuseen unionin tuomioistuimen mahdollisesti katsoessa, että se ei ole noudattanut jäsenyysvelvoitteitaan.

41. Nämä kaksi väliintulijaa väittävät, että komission tällaisen toiminnan seurauksena pitäisi olla sen nostaman kanteen tutkimatta jättäminen tai hylkääminen.

42. Komissio vastaa tähän, että Espanjan kuningaskunta ja Portugalin tasavalta ovat esittäneet tutkimatta jättämistä koskevia perusteita, joihin vastaajana oleva jäsenvaltio ei ole sellaisinaan vedonnut. Se väittää Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 40 artiklan neljännen kohdan ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 93 artiklan 4 kohdan sekä oikeuskäytännön [16] perusteella, että nämä väliintulijat eivät voi esittää uutta oikeudenkäyntiväitettä ja että unionin tuomioistuimella ei siten ole velvollisuutta tutkia kyseisiä perusteita.

43. On syytä muistaa, että Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 40 artiklan toisen kohdan mukaan oikeus osallistua oikeudenkäyntiin väliintulijana unionin tuomioistuimen käsiteltäviksi saatetuissa asioissa on kaikilla, jotka osoittavat asian ratkaisun koskevan niiden etua. Tämän artiklan neljännen kohdan mukaan ”väliintulokirjelmässä saadaan esittää vain jonkun asianosaisen vaatimuksia tukevia vaatimuksia”. Samoin unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 93 artiklan 4 kohdassa määrätään, että ”väliintulijan on hyväksyttävä asia sellaisena kuin se on väliintulohetkellä”.

44. Oikeuskäytännössä on katsottu, että vaikka näiden määräysten vastaista ei ole se, että väliintulija esittää perusteluja, jotka poikkeavat sen tukeman asianosaisen perusteluista, edellytyksenä on kuitenkin, että ne eivät muuta oikeudenkäynnin kohdetta ja että väliintulon tarkoituksena on edelleen tukea tämän asianosaisen esittämiä vaatimuksia. [17] Lisäksi on selvää, että väliintulija ei voi esittää oikeudenkäyntiväitettä, jota vastaaja ei ole esittänyt vaatimuksissaan. [18]

45. Esillä olevassa asiassa pitää paikkansa, että Espanjan kuningaskunta ja Portugalin tasavalta ovat esittäneet oikeudenkäyntiväitteen, jolla pyritään tukemaan vastaajan vaatimuksia, ja että tämä on itse väittänyt, että kanne on jätettävä tutkimatta.

46. Viron tasavalta on kuitenkin vaatinut kanteen tutkimatta jättämistä vetoamalla eri perusteeseen kuin kyseiset kaksi väliintulijaa. Vaikka niillä ei ole tarvittavaa asiavaltuutta, Espanjan kuningaskunta ja Portugalin tasavalta ovat siten nähdäkseni esittäneet oikeudenkäyntiväitteen, jonka peruste poikkeaa niiden tukeman asianosaisen esittämän oikeudenkäyntiväitteen perusteesta ja jonka tutkiminen muuttaisi oikeudenkäynnin kohdetta, sellaisena kuin se on määritelty kannekirjelmässä ja muissa komission ja vastaajan kirjelmissä.

47. Mielestäni voidaan ajatella, että jäsenvaltio, jonka väitetään jättäneen noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, ei halua esittää oikeudenkäyntiväitettä, joka perustuu perusteisiin, joihin se haluaa tietoisesti olla vetoamatta. Jäsenvaltioilla, jotka on hyväksytty väliintulijoiksi, ei ole oikeudenkäynnissä lisäperusteluja esittämällä oikeutta pakottaa vastaajana olevaa valtiota ottamaan kantaa kysymyksiin, joita tämä ei ole halunnut käsitellä.

16 — Se viittaa tältä osin asiassa C-225/91, Matra v. komissio, 15.6.1991 annettuun tuomioon (Kok., s. I-3203).

17 — Ks. mm. asia C-245/92 P, Chemie Linz v. komissio, tuomio 8.7.1999 (Kok., s. I-4643, 32 kohta); asia C-248/99 P, Ranska v. Monsanto ja komissio, tuomio 8.1.2002 (Kok., s. I-1, 56 kohta) ja asia C-61/08, komissio v. Kreikka, tuomio 24.5.2011 (Kok., s. I-4399, 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Myös ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on noudattanut tätä oikeuskäytäntöä erityisesti asiassa T-2/03, Verein für Konsumenteninformation v. komissio, tuomio 13.3.2005 (Kok., s. II-1121, 52 kohta).

18 — Ks. yhdistetyt asiat C-341/06 P ja C-342/06 P, Chronopost ja La Poste v. UFEX ym., tuomio 1.7.2008 (Kok., s. I-4777, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48. Unionin tuomioistuin arvioi kanteen tutkittavaksi ottamista viran puolesta ainoastaan käsitellessään ehdotonta prosessinedellytystä työjärjestyksen 92 artiklan 2 kohdan nojalla.[19] Unionin tuomioistuin tutkii siten sellaisen oikeudenkäyntiväitteen asiasisällön, jonka väliintulija on vastaajan sijaan esittänyt, ainoastaan kun kyse on oikeusjärjestyksen perusteita koskevasta kysymyksestä.[20]

49. Tästä ei nähdäkseni ole kysymys Portugalin ja Espanjan hallitusten esittämässä oikeudenkäyntiväitteessä, vaikka viimeksi mainittu on esittänyt, että unionin yleisten oikeusperiaatteiden loukkaamisessa on kyse oikeusjärjestyksen perusteita koskevasta kysymyksestä, jonka unionin tuomioistuin voi[21] ja joka sen jopa pitäisi[22] tutkia viran puolesta. Mielestäni oikeusjärjestyksen perusteista olisi kysymys vain silloin, jos tällaisten periaatteiden noudattamatta jättämisellä rikottaisiin menettelysääntöä eikä aineellista sääntöä ja jos tällaisen menettelysäännön katsotaan olevan perustavanlaatuinen tae, joka unionin tuomioistuimen on turvattava.

50. Näiden seikkojen perusteella katson, että väliintulijoiden esittämä oikeudenkäyntiväite on jätettävä tutkimatta, toisin kuin vastaajan esittämä oikeudenkäyntiväite, jonka perusteella unionin tuomioistuimen pitäisi jättää nyt käsiteltävä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne tutkimatta sen epäselvyyden vuoksi.

51. Esitän kuitenkin toissijaisen ehdotuksen siltä varalta, että unionin tuomioistuin puolestaan katsoisi, että jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kysymys on ratkaistava.

B *Asiakysymys*

52. Mikäli unionin tuomioistuin katsoo, että nyt käsiteltävä kanne on otettava tutkittavaksi, jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen, johon Viron tasavallan voidaan väittää syyllistyneen, pitäisi mielestäni koskea pelkästään työntekijöinä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen Euroopan unionissa käyttäneiden ja kahdesta jäsenvaltiosta eläkettä saavien eläkkeensaajien tuloverotusta. Tällainen kanteen kohteen rajaaminen johtuu siitä, että istunnossa komissio ilmoitti, että sen omien kirjelmien laajasta sanamuodosta huolimatta kirjelmät tulisi ymmärtää siten, että niissä keskitytään tähän kysymyksenasetteluun. Tästä seuraa, että kanne pitäisi mielestäni hylätä perusteettomana muilta osin, toisin sanoen sikäli kuin se koskee muita kuin kyseiseen henkilöluokkaan kuuluvia verovelvollisia.

1. SEUT 45 artiklan rikkominen

a) Suositukseen 94/79 perustuva puolustus

53. Viron tasavallan mukaan nostaessaan sitä vastaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen komissio ei ole noudattanut suosituksensa 94/79 sisältöä. Vastaaja väittää komission ilmoittaneen suosituksessa, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien yhdenvertaista kohtelua edellytetään ainoastaan, kun ulkomailla asuva saa kyseisen verovuoden aikana vähintään 75 prosenttia verotettavista tuloistaan lähdevaltiosta, kuten Virossa on tässä tapauksessa säädetty.

19 — Ks. vastaavasti em. asia Matra v. komissio, tuomion 13 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

20 — Julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotuksen 65 kohta em. yhdistetyissä asioissa Chronopost ja La Poste v. UFEX ym.

21 — Espanjan kuningaskunta mainitsee väliintulokirjelmässään tässä yhteydessä asiassa C-160/08, komissio v. Saksa, 29.4.2010 annetun tuomion (Kok., s. I-3713, 40 kohta), jossa todetaan ainostaan, että unionin tuomioistuin ”voi varmistaa viran puolesta unionin oikeusjärjestyksessä myönnettyjen *prosessuaalisten takeiden noudattamisen*” (kursivointi tässä).

22 — Istunnossa Espanjan kuningaskunta vetosi tässä yhteydessä ”asiaan C-170/99, Italia v. komissio”, jolla tarkoitettaneen todellisuudessa asiaa C-107/99, Italia v. komissio, tuomio 30.1.2002 (Kok., s. I-1091, 29 ja 30 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin tutki viran puolesta, ettei kannetta ollut nostettu liian myöhään.

54. Kun otetaan huomioon kyseiset kansalliset säännökset, luettuna yhdessä erityisesti suosituksen 94/79 2 artiklan kanssa,[23] mielestäni on selvää, että Viron tasavalta on todella nojautunut suositukseen sisältyviin sääntöihin. Onko kuitenkaan riittävää, että jäsenvaltion lainsäätäjä toistaa suosituksessa esitetyn kriteerin, jotta se vapautuisi täysin riskistä, että sitä vastaan nostetaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne? Mielestäni näin ei ole.

55. Komissio vastaa tähän, että suosituksen 94/79 kaltaisella toimella ei ole sitovia oikeusvaikutuksia eikä sen tarkoituksena voi olla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien primaarioikeuden sääntöjen täydentäminen.

56. Muistettakoon, että EY 249 artiklan viidennen kohdan mukaan muut kuin päätöksen luonteiset toimet, kuten suositus 94/79, ”eivät ole sitovia” niille, joille ne on osoitettu.

57. Kuten Viron tasavalta korostaa, oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että vaikka suosituksilla ei voidakaan luoda oikeuksia, joihin yksityiset voivat vedota jäsenvaltioiden tuomioistuimissa, ne eivät kuitenkaan ole täysin vailla oikeusvaikutuksia tulkittaessa kansallista lainsäädäntöä, joka on nyt kyseessä olevan lainsäädännön tavoin annettu unionin oikeuteen liittyen, sillä kyseisten tuomioistuinten on otettava suositukset huomioon, kun ne ratkaisevat niiden käsiteltäviksi saatettuja asioita.[24]

58. Lisäksi suosituksilla voi olla välillisiä oikeusvaikutuksia, jos suosituksen antaneen toimielimen katsotaan sitoneen itsensä niin, että se on synnyttänyt perusteltuja odotuksia, joihin voidaan vedota oikeusriidan yhteydessä. Käsiteltävässä asiassa komissio vakuuttaa, että antaessaan suositukseen 94/79 sisältyvät säännökset sen tarkoituksena ei ole ollut evätä itseltään oikeutta nostaa myöhemmin jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevia kanteita suosituksen kattamalla alalla. Kyseisen suosituksen johdanto-osan kolmannesta ja neljännestä kappaleesta ilmenee selvästi, että komission suosituksessa esittämä kanta ei vaikuta sen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevissa menettelyissä noudattamaan aktiiviseen politiikkaan, jolla se pyrkii varmistamaan perustamissopimuksen perusperiaatteiden noudattamisen.

59. Mielestäni nyt käsiteltävän kanteen hyväksymiseen ei vaikuta se, että komissio on suosituksessa 94/79 esittänyt ohjeita. Se, että tämänkaltainen toimi on olemassa, ei voi synnyttää asianomaiselle jäsenvaltiolle tai muille jäsenvaltioille vakavia odotuksia siitä, että suosituksessa esitetyt kriteerit takaisivat, jos ne toistetaan kansallisessa lainsäädännössä, kaikista kanteista vapautumisen, kuten Viron tasavalta ja useat väliintulijat antavat ymmärtää.

60. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 258 artiklassa tarkoitettu menettely perustuu siihen, että jäsenvaltion todetaan objektiivisesti jättäneen noudattamatta EUT-sopimuksen tai johdetun oikeuden säädöksen mukaisia velvoitteitaan. Niiden syiden selvittämisellä, jotka ovat voineet saada väitetystä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä vastuussa olevan jäsenvaltion toimimaan tällä tavoin, ei ole merkitystä.[25] Näin ollen jäsenvaltio ei voi nyt käsiteltävän kaltaisessa asiassa vedota erottamattomasti oikeusvarmuuden periaatteeseen liittyvään luottamuksensuojan periaatteeseen tai vilpittömän yhteistyön periaatteeseen estääkseen objektiivisen toteamuksen siitä, että se on jättänyt noudattamatta unionin oikeuteen perustuvia velvoitteitaan, sillä tällaisten perusteiden hyväksyminen olisi jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn tarkoituksen vastaista.[26]

23 — Ks. myös tämän suosituksen johdanto-osan kuudes ja seitsemäs perustelukappale sekä sen perustelujen 14 ja 15 kohta.

24 — Ks. mm. asia C-55/06, Arcor, tuomio 24.4.2008 (Kok., s. I-2931, 94 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja yhdistetyt asiat C-317/08-C-320/08, Alassini ym., tuomio 18.3.2010 (Kok., s. I-2213, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 — Ks. mm. asia C-71/97, komissio v. Espanja, tuomio 1.10.1998 (Kok., s.-I-5991, 14 ja 15 kohta); asia C-333/99, komissio v. Ranska, tuomio 1.2.2001 (Kok., s. I-1025, 32 ja 36 kohta) ja asia C-244/07, komissio v. Luxemburg, tuomio 13.12.2007 (Kok., s. I-190*, 10 kohta).

26 — Ks. mm. asia C-562/07, komissio v. Espanja, tuomio 6.10.2009 (Kok., s. I-9553, 18 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen).

61. Se, että tietty kansallinen toimenpide saattaa olla johdetun oikeuden tietyn säännöksen mukainen tai että se ei ainakaan ole sen vastainen, ei merkitse sitä, ettei toimenpiteeseen voitaisi soveltaa EUT-sopimuksen määräyksiä, vaikka tällä säännöksellä olisikin sitovia oikeusvaikutuksia,[27] ja siis sitä suuremmalla syyllä, jos sillä ei niitä ole. Esillä olevassa asiassa toteamuksella siitä, että Viron lainsäädännössä on toistettu suosituksen 94/79 sisältö, ei nähdäkseni ole vaikutusta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen asiakysymyksen ratkaisemiseen SEUT 45 artiklan kannalta, sillä komissiolla ei ole oikeutta suosituksen antamalla muuttaa EUT-sopimuksen mukaisten velvoitteiden sisältöä.

b) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön perustuva puolustus

62. Aluksi on todettava, että komissio ei käsittääkseni vaadi tässä tapauksessa unionin tuomioistuinta muuttamaan asiaa koskevaa oikeuskäytäntöään, sellaisena kuin se ilmenee erityisesti asiassa Schumacker annetusta tuomiosta.[28] Asiassa on pikemminkin pohdittava, voidaanko aiemmin määritettyjä periaatteita soveltaa uuteen tilanteeseen.

63. Unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että SEUT 45 artiklassa määritellyn vapaan liikkuvuuden esteinä on pidettävä kansallisia säännöksiä, jotka estävät jäsenvaltion kansalaisia olevia työntekijöitä lähtemästä tai saavat heidät luopumaan ajatuksesta lähteä lähtövaltiostaan käyttääkseen oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, vaikka niitä sovellettaisiin kyseessä olevien työntekijöiden kansalaisuudesta riippumatta.[29]

64. Välittömien verojen osalta kyse voi olla ulkomailla asuviin verovelvollisiin kohdistuvaan syrjintään perustuvasta esteestä ainoastaan, jos viimeksi mainitut ja maassa asuvat verovelvolliset ovat kyseessä olevan verotoimenpiteen soveltamisen suhteen objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa olevissa tilanteissa.[30]

65. Näihin kahteen luokkaan kuuluvat henkilöt ovat pääsääntöisesti eri tilanteissa. Unionin tuomioistuin on nimittäin katsonut, että jäsenvaltiossa asuvan tilanne on sikäli erityinen, että useimmiten hänen varallisuutensa olennainen osa keskittyy siihen jäsenvaltioon, jossa hän asuu ja josta hän myös saa tulonsa, minkä seurauksena tällä valtiolla on yleensä käytettävissään kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen verovelvollisen koko veronmaksukyvyn arvioimiseksi hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa perusteella. Sen sijaan ulkomailla asuvan intressit, niin taloudelliset kuin henkilökohtaisetkin, keskittyvät hänen asuinvaltioonsa eivätkä siihen jäsenvaltioon, joka tahtoo verottaa hänen tulojaan. Koska tilanteet eivät ole toisiinsa rinnastettavissa, tällaisessa yhteydessä syrjintä ei ole mahdollista eikä SEUT 45 artikla lähtökohtaisesti estä kohtelemasta verotuksessa edullisemmin maassa asuvia verovelvollisia kuin ulkomailla asuvia.[31]

27 — Asia C-372/04, Watts, tuomio 16.5.2006 (Kok., s. I-4325, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 — Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok., s. I-225).

29 — Ks. mm. asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000 (Kok., s. I-3337, 18 kohta) ja asia C-520/04, Turpeinen, tuomio 9.11.2006 (Kok., s. I-10685, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 — Ks. mm. em. asia komissio v. Espanja, tuomio 6.10.2009, 59 kohta ja asia C-440/08, Gielen, tuomio 18.3.2010 (Kok., s. I-2323, 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

31 — Ks. asia C-169/03, Wallentin, tuomio 1.7.2004 (Kok., s. I-6443, 15 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen) sekä em. asia Turpeinen, tuomion 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-329/05, Meindl, tuomio 25.1.2007 (Kok., s. I-1107, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

66. Sitä vastoin kyseessä olevat tilanteet voidaan rinnastaa toisiinsa ja siten syrjinnän riski on olemassa siinä erityistapauksessa, jossa ulkomailla asuva verovelvollinen ei saa merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan ja hän saa lähes kaiken verotettavan tulonsa lähdevaltiossa harjoittamastaan toiminnasta. Tässä tapauksessa valtiolla, jossa tällainen verovelvollinen asuu, ei ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja sen enempää kuin valtiolla, jossa hän on tehnyt työn, josta eläkettä maksetaan. [32]

67. Edellä mainituissa asioissa Wallentin ja Turpeinen annetuissa tuomioissa asuinvaltio ei ollut voinut ottaa huomioon verovelvollisen henkilökohtaisesta tilanteesta aiheutuvia seurauksia, sillä ensin mainitussa asiassa kyseessä olleet tulot eivät olleet verotettavia ja jälkimmäisessä kyseisellä valtiolla ei ollut vaadittua verotusvaltaa kahdenvälisen sopimuksen perusteella. Mainittujen tuomioiden mukaan tällaisessa tapauksessa lähdevaltion oli jätettävä soveltamatta ulkomailla asuviin omaa verojärjestelmäänsä, eli vakioverokannan suuruista lähdeveroa ilman vähennyksiä, tavalla, joka johtaisi heidän verottamiseensa maassa asuvia ankarammin.

68. Nyt käsiteltävä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne poikkeaa mainituista asioista siinä, että tässä tapauksessa kyseisen henkilön verotettavat tulot jakautuvat lähes tasan 50/50, mistä seuraa, että kummastakaan jäsenvaltiosta ei saada lähes kaikkia tuloja. Pitää paikkansa, että edellä mainitussa asiassa Wallentin verovelvollisen tilanne oli taloudellisesti lähellä komissiolle tässä asiassa kantelun tehneen henkilön tilannetta, sillä hän sai lähes samansuuruisen määrän tuloja kahdesta jäsenvaltiosta, mutta muodollisesti tilanne oli erilainen, sillä verovelvollinen sai verotettavaa tuloa ainoastaan lähdevaltiosta, koska hänen asuinvaltiostaan saamansa taloudellinen tuki ei ollut veronalaista.

69. Mielestäni esillä olevassa asiassa kaikkein epätyypillisintä on se, että se koskee työvoiman ulkopuolella olevan sellaisen henkilön tilannetta, joka on kartuttanut eri jäsenvaltioissa eläkeoikeuksia ja jonka kumpikaan eläke ei ole selvästi toista suurempi, eikä kyseisen verovuoden aikana kahdessa jäsenvaltiossa työskennelleen, työvoimaan kuuluvan henkilön tilannetta, kuten useimmat tähän mennessä unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetut asiat.

70. Tuloveroa koskevista kansainvälisistä sopimuksista saadaan kiinnostavaa tietoa pyrittäessä poistamaan esteitä, jotka rajoittavat henkilöiden ja erityisesti työntekijöiden, joihin eläkkeensaajat voidaan rinnastaa, liikkumista valtioiden rajojen yli. Kansainvälisessä vero-oikeudessa eläketuloja näytetään kuitenkin kohdeltavan muista tulomuodoista erillisenä luokkana.

71. Kuvaava esimerkki tästä on Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) malliverosopimuksen [33] 18 artikla, joka koskee ”eläkkeitä” [34] ja jossa määrätään, että ”jollei 19 artiklan 2 kappaleen [joka koskee virkamiesten eläkkeitä] määräyksistä muuta johdu, eläkkeestä ja muusta samanluonteisesta hyvityksestä, joka maksetaan sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle aikaisemman työn perusteella, voidaan verottaa vain tässä valtiossa”. Kyseisen sopimuksen laatijat ovat tukeutuneet samaan veropoliittiseen lähestymistapaan kuin edellä mainitussa asiassa Schumacker annetussa tuomiossa on esitetty. Eläkkeellä olevien verovelvollisten osalta tälle kannalle on nähdäkseni kaksi perustetta: yhtäältä asuinvaltiolla on parhaiten käytettävissään kaikki tarvittavat tiedot verovelvollisen henkilökohtaisesta tilanteesta, ja toisaalta eläkkeensaajat ovat usein henkilöitä, jotka aiheuttavat lisäkustannuksia valtiolle, jossa he asuvat. [35]

32 — Ks. em. asia Zurstrassen, tuomion 22 ja 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; em. asia Wallentin, tuomion 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia Turpeinen, tuomion 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen sekä asia C-527/06, Renneberg, tuomio 16.10.2008 (Kok., s. I-7735, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 — OECD, tulo- ja varallisuusveroja koskeva malliverosopimus, lyhennetty versio, 8. painos, heinäkuu 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Huomattakoon, että suosituksen 94/79 laatijat ovat todenneet tukeutuneensa tämän sopimuksen määräyksiin, ainakin kyseisen sopimuksen mukaisista tuloluokista käytettyjen määritelmien osalta (perustelujen 12 kohdan 3 alakohta). Ks. kysymyksestä, miten myös jäsenvaltiot voivat tukeutua mallisopimukseen, asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7409).

35 — Vrt. kommentaari em. OECD:n malliverosopimuksen 18 artiklasta, s. 296, 1 kohta.

72. Tässä kansainvälisessä sopimuksessa omaksutun lähestymistavan mukaisesti katson, että eläkkeensaajien tilanne poikkeaa työvoimaan kuuluvien työntekijöiden tilanteesta, sillä jälkimmäisten tilanne voi muuttua heidän työskentelypaikkansa mukaan ja heidän tulonsa ovat yleensä suuremmat, ja siksi eläketuloihin on sovellettava erityisiä sääntöjä. Unionin tuomioistuimen aikaisempi oikeuskäytäntö koskee pääasiallisesti eri jäsenvaltioissa kyseisen verovuoden aikana työskennelleiden, työvoimaan kuuluvien henkilöiden tilannetta, kun taas esillä oleva asia koskee työvoiman ulkopuolella olevaa henkilöä, joka on uransa kuluessa ja siis useiden vuosien ajan kartuttanut eläkeoikeuksia kahdessa jäsenvaltiossa. Tässä tapauksessa ei mielestäni ole syytä rinnastaa maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteita tietyn verovuoden osalta, kuten työvoimaan kuuluvia henkilöitä koskevissa asioissa. Esillä olevan asian tilanne jatkuu pitkään, nyt ja tulevina vuosina, sillä kyseinen henkilö ei enää työskentele eikä enää liiku valtiosta toiseen.

73. Mielestäni tällaisten tilanteiden rinnastettavuutta ei pidä tarkastella abstraktisti vaan huomioon on otettava kyseisillä kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä. Sen avulla voidaan ratkaista, liittyykö erilainen kohtelu, jolla on rajat ylittävä luonne, tilanteisiin, jotka ovat tai eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa. [36]

74. Kuten komissio toteaa, Viron lainsäädännöllä pyritään vapauttamaan verovelvolliset, joiden tulot ovat liian alhaiset, velvollisuudesta osallistua julkisten menojen rahoittamiseen.

75. Eläkkeensaajien tapauksessa tämä perustuu käytännössä Viron tuloverolain 23 §:ssä säädetyn perusvähennyksen soveltamiseen yhdessä saman lain $23^2$ §:ssä eläkkeiden osalta säädetyn lisävähennyksen kanssa. Kaikki pienituloiset henkilöt saavat ensin mainitun vähennyksen, mutta ainoastaan eläkkeellä olevat verovelvolliset voivat saada jälkimmäisen. On selvää, että kyseisen lisävähennyksen soveltamisesta seuraava vapautus on perusteltu sillä, että eläkkeensaajat ovat ikänsä tai terveydentilansa vuoksi yleensä työmarkkinoiden ulkopuolella eivätkä he näin ollen voi lisätä tulojaan.

76. Eläkkeellä olevan verovelvollisen kyky osallistua Viron tasavallan julkisten menojen rahoittamiseen ei parane pelkästään sen vuoksi, että hän siirtyy toiseen jäsenvaltioon. Tästä syystä yhdyn komission kantaan, jonka mukaan ulkomailla asuvien eläkkeellä olevien verovelvollisten, joilla on vaatimattomat tulot, tilanne on rinnastettavissa Virossa asuvien henkilöiden tilanteeseen heidän asuinpaikkaansa liittyvästä erosta huolimatta.

77. Keskeisin esillä olevassa asiassa ratkaistava kysymys koskee sitä, onko rajoituksesta kyse tilanteessa, jossa tuloa, jonka ei pitäisi olla verotettavaa lähdevaltion eikä asuinvaltion lainsäädännön mukaan, verotetaan ainoastaan sen vuoksi, että verovelvollinen on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tavalla, jonka seurauksena hän saa kahta lähes samansuuruista eläkettä. On nimittäin mahdollista, että verovelvollisen tilanne voi huonontua, jos hän päättää olla palaamatta jäsenvaltioon, josta hän on lähtöisin, lopetettuaan työskentelyn toisessa jäsenvaltiossa. Luullakseni tällaiset tilanteet voivat olla melko yleisiä vuonna 2004 tai 2007 unioniin liittyneiden jäsenvaltioiden kansalaisten osalta.

78. Komissio osoittaa tervettä harkintaa katsoessaan, että Viron tasavallan pitäisi tehdä hypoteettinen laskelma sen selvittämiseksi, mikä olisi ulkomailla asuvan eläkkeellä olevan verovelvollisen mahdollisuus saada vähennys, jos hänen Suomesta saamansa tulot lisättäisiin hänen Virosta saamiinsa tuloihin.

79. Työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoitus ei synny eläkkeen verottamisesta sinänsä, vaikka kyseistä virolaista eläkettä ei verotettaisi samalla tavoin Suomessa sen pienuuden vuoksi. Esteen aiheuttavat näiden kahden lähes samansuuruisen eläkkeen yhdistelmän verotukselliset seuraukset, koska Viron tasavalta kantaa eläkkeestä paljon enemmän veroa kuin se kantaisi, jos kyseinen

36 — Asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok., s. I-7477, 32 ja 33 kohta).

verovelvollinen olisi asunut sen alueella tai jos eläke olisi muodostanut vähintään 75 prosenttia verovelvollisen maailmanlaajuisista tuloista. Näin ollen Viron lainsäädännössä kohdellaan epäedullisemmin henkilöitä, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen työskennelläkseen peräkkäin eri jäsenvaltioissa palaamatta asumaan Viroon.

80. Mielestäni jäsenvaltio, josta henkilö saa eläkettä, ei ole velvollinen tutkimaan systemaattisesti, mitkä ovat henkilön maailmanlaajuiset tulot, mutta jos kyse on unionin kansalaisesta, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen SEUT 45 artiklan mukaisesti ja saanut eläkeoikeuden kyseisessä jäsenvaltiossa työskenneltyään tässä valtiossa siellä asuessaan, hänen tilanteensa on katsottava rinnastuvan tässä valtiossa verotusajankohtana edelleen asuvien verovelvollisten tilanteeseen ja häntä on siis kohdeltava yhdenvertaisesti.

81. Tämänkaltaiselle rajoitukselle ei ole mielestäni mitään oikeutusta, kun asuinvaltio ottaa jo huomioon verovelvollisen kokonaistulot. Tässä tilanteessa ei nimittäin ole sellaisia olosuhteita, joiden vuoksi kahdesta jäsenvaltiosta tuloja saava henkilö voisi käyttää väärin verojärjestelmää ja erityisesti mahdollisuutta kaksinkertaiseen vähennykseen välttääkseen kokonaan tulojensa verottamisen.

82. Huomattakoon, että käytännössä kantelijan tulot näyttävät olevan lähellä vähimmäistoimeentuloa. Mielestäni on objektiivisesti käsittämätöntä, että näin pienituloista henkilöä verotetaan Virossa yleisen verokannan mukaisesti, toisin sanoen ilman, että hän voisi saada kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä vähennyksiä.

83. Näin ollen ehdotan toissijaisesti, että unionin tuomioistuin toteaa, että Viron tasavalta on jättänyt noudattamatta SEUT 45 artiklasta johtuvia velvoitteitaan.

### 2. ETA-sopimuksen 28 artiklan rikkominen

84. ETA-sopimuksen 28 artiklassa määrätään, että valtioiden on turvattava työntekijöiden vapaa liikkuvuus Euroopan talousalueella, eli Euroopan unionin 27 jäsenvaltion ja EFTAan kuuluvista neljästä valtiosta kyseiseen sopimukseen liittyneiden kolmen valtion välillä.

85. Komissio väittää, että Viron tasavalta ei ole noudattanut kyseiseen ETA-sopimuksen artiklaan perustuvia sitoumuksia samoista syistä kuin sen väitetään rikkoneen SEUT 45 artiklaa.

86. Vastineessaan Viron tasavalta toteaa pysyvänsä kannassaan, jonka se on esittänyt vastauksessaan komission perusteltuun lausuntoon ja jonka mukaan sen tuloverolaki ei ole ETA-sopimuksen 28 artiklan vastainen. Se katsoo, että komission esille tuoma ulkomailla asuvien erilainen kohtelu on sekä merkityksellinen että oikeutettu tähän määräykseen nähden samalla tavoin kuin SEUT 45 artiklaan nähden.

87. On kuitenkin selvää, että Viron tasavalta on myöntänyt jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen ETA-sopimuksen 28 artiklan mukaisten velvoitteiden osalta, toisin kuin SEUT 45 artiklan mukaisten velvoitteiden osalta. Kyseinen jäsenvaltio on nimittäin myöntänyt tarpeen täydentää tuloverolakinsa $28^3$ §:ää tämän säännöksen soveltamisalan ulottamiseksi myös kaikkien ETA-sopimuksen osapuolina olevien valtioiden kansalaisiin. Viron tasavalta ei kuitenkaan ole tehnyt sitä ennen perustellussa lausunnossa asetetun kahden kuukauden määräajan päättymistä.

88. Tästä seuraa, että vaikka Viron tasavalta on kiistänyt väitetyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen ETA-sopimuksen mukaisten velvoitteiden sisällön osalta, se on myöntänyt ainakin osittain jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen tältä osin vakuuttaessaan huolehtivansa sen lopettamisesta muuttamalla kyseistä lakia. Se on siten myöntänyt komission kanteen tässä suhteessa.

89. Koska ETA-sopimuksen 28 artiklan määräyksillä on sama oikeudellinen sisältö kuin SEUT 45 artiklan asiallisesti identtisillä määräyksillä, edellä esitetyt perustelut tämän viimeksi mainitun artiklan rikkomisesta voidaan soveltuvin osin esittää kyseisen 28 artiklan osalta ETA-sopimuksen 6 artiklan nojalla sekä unionin tuomioistuimen että EFTAn tuomioistuimen tunnustaman yhdenmukaista tulkintaa koskevan tarpeen mukaisesti. [37]

## VI Oikeudenkäyntikulut

90. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut.

91. Viron tasavalta on vaatinut, että komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Vaatimus on hyväksyttävä, jos jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne jätetään tutkimatta, kuten ensisijaisesti ehdotan.

92. Koska komissio on vaatinut, että Viron tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, tämä vaatimus on hyväksyttävä, jos jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne otetaan tutkittavaksi ja jos kyseinen jäsenvaltio häviää asian olennaisilta osin, kuten toissijaisesti ehdotan.

93. Työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

## VII Ratkaisuehdotus

94. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavalla tavalla:

1) Unionin tuomioistuin jättää tutkimatta Euroopan komission nostaman jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen, jossa vaaditaan toteamaan, että soveltaessaan kansallista tuloverolakia Viron tasavalta ei ole noudattanut SEUT 45 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

2) Euroopan komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

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

95. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin ei noudata tätä ratkaisuehdotusta, ehdotan, että se toissijaisesti ratkaisee asian seuraavalla tavalla:

1) Unionin tuomioistuin toteaa, että Viron tasavalta ei ole noudattanut SEUT 45 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa tuloverolakinsa, jonka seurauksena ulkomailla asuvat eläkkeensaajat, jotka ovat työskennelleet ja asuneet sekä Virossa että toisessa jäsenvaltiossa, saavat vähennyksen pienten tulojen perusteella ainoastaan, jos he saavat vähintään 75 prosenttia verotettavista

37 — Ks. asia C-345/05, komissio v. Portugali, tuomio 26.10.2006 (Kok., s. I-10633, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat); asia C-104/06, komissio v. Ruotsi, tuomio 18.1.2007 (Kok., s. I-671, 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-155/09, komissio v. Kreikka, tuomio 20.1.2011 (Kok., s. I-65, 61 kohta ja sitä seuraavat kohdat) sekä analogisesti em. asia komissio v. Espanja, tuomio 6.10.2009, 67 kohta.

tuloistaan Virosta, vaikka tämä veroetu myönnettäisiin heille, jos he asuisivat Virossa. Unionin tuomioistuin hylkää komission nostaman jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen siltä osin kuin se koskee ulkomailla asuvien verovelvollisten muita luokkia.

2) Viron tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

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