

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

26 päivänä toukokuuta 2016 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – SEUT 21 ja SEUT 45 artikla – Henkilöiden ja työntekijöiden vapaa liikkuvuus ja oleskeluvapaus – Tulovero – Eläke – Eläkkeensaajien veronhyvitys – Myöntämisedellytykset – Se, että asianomaisella on kansallisen viranomaisen antama verokortti

Asiassa C-300/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka tribunal administratif (hallintotuomioistuin, Luxemburg) on esittänyt 16.6.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.6.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Charles Kohll** ja

**Sylvie Kohll-Schlesser**

vastaan

**Directeur de l'administration des contributions directes,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen sekä tuomarit A. Borg Barthet ja E. Levits (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Luxemburgin hallitus, asiamiehenään D. Holderer,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja C. Soulay,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.2.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

### **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 45 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Luxemburgissa asuvat eläkkeensaajat Charles Kohll ja Sylvie Kohll-Schlesser sekä directeur de l'administration des contributions directes (jäljempänä välittömästi verotuksesta vastaavan viranomaisen johtaja) ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu on evännyt Charles Kohlilta veronhyvityksen verovuosilta 2009–2011.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Luxemburgin oikeus*

3 Tuloverosta 4.12.1967 annetun muutetun lain (loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, Mémorial A 1967, s. 1228; jäljempänä LIR) 96 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädetään seuraavaa:

”Eläkkeisiin tai muihin toistuvaissuorituksiin perustuvina tuloina pidetään

1. entisen palkkatyön perusteella saatavia ansioeläkkeitä ja leskeneläkkeitä ja muita samalla perusteella saatavia korvauksia ja etuja, myös niitä, joita ei makseta säännöllisin väliajoin tai jotka perustuvat vapaaehtoisuuteen

2. toistuvaissuorituksia, mukaan luettuina eläkkeet, tai muita säännöllisin väliajoin maksettavia korvauksia ja liitännäisiä etuuksia, jotka maksetaan itsenäisestä eläkekassasta, jonka varat ovat kokonaan tai osittain peräisin vakuutettujen eläkemaksuista, sekä kiinteämääräistä koulutusavustusta ja 96a §:ssä tarkoitettuja toistuvaissuorituksia

– –”

4 LIR:n 139 ter §:ssä, joka on sisällytetty kyseiseen lakiin 19.12.2008 annetun lain (Mémorial A 2008, s. 2622) 1 §:n 24 kohdalla, säädetään seuraavaa:

”(1) Eläkkeensaajien veronhyvitys (CIP) myönnetään jokaiselle verovelvolliselle, joka saa 96 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua eläkkeisiin tai muihin toistuvaissuorituksiin perustuvaa tuloa, jonka verotusoikeus on Luxemburgilla, ja jolla on verokortti. Veronhyvitys otetaan huomioon vain yhden kerran kaikkien verovelvolliselle myönnettävien eläkkeiden ja muiden toistuvaissuoritusten osalta.

(2) Eläkkeensaajien veronhyvitys on 300 euroa vuodessa. Kuukausittainen määrä on 25 euroa. Eläkkeensaajien veronhyvitys rajoittuu ajanjaksoon, jona verovelvollinen saa 1 momentissa tarkoitettua ja siinä säädettyjen edellytysten mukaista eläkkeisiin tai muihin toistuvaissuorituksiin perustuvaa tuloa. Sen suorittaa eläkekassa tai muu eläkkeenmaksaja sen verovuoden aikana, johon veronhyvitys liittyy, 4 momentissa tarkoitettulla suurherttuan asetuksella määritettävien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti. Eläkkeensaajien veronhyvitystä ei myönnetä tuloista, joiden määrä ei ole vähintään 300 euroa vuodessa tai 25 euroa kuukaudessa. Eläkkeensaajien veronhyvitys on vähennettävissä ja palautettavissa eläkkeensaajalle yksinomaan sellaisen veronpidätyksen yhteydessä, jonka eläkekassa tai muu eläkkeenmaksaja asianmukaisesti tekee palkkioista ja palkoista verokortin perusteella.

(3) Eläkkeensaajien veronhyvityksen ja yksinhuoltajan veronhyvityksen tehneellä eläkekassalla tai eläkkeenmaksajalla on oikeus kuitata myönnettyt hyvitykset pidätetyistä veroista tai tarvittaessa vaatia ennakkoon maksettujen veronhyvitysten palauttamista 4 momentissa tarkoitettulla suurherttuan asetuksella määritettävien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti.

(4) Tämän pykälän soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä voidaan täsmentää suurherttuan asetuksella.”

5 LIR:n 143 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Suurherttuan asetuksella säädettäviä poikkeuksia lukuun ottamatta kutakin palkansaajaa varten laaditaan verokortti, jossa on veronpidätysasteikon soveltamiseen tarvittavat tiedot ja jonka

tarkoituksena on, että

a) Administration des contributions directes (välittömästi verotuksesta vastaava viranomaisena) tekee siihen erityiset merkinnät, joita on noudatettava veronpidätyksen määrittämisen yhteydessä

b) työnantaja merkitsee siihen annetut palkkiot, tehdyt pidätykset ja myönnetyt veronhyvitykset.

— —”

6 LIR:n 144 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä 136–143 §:n säännöksiä sovelletaan analogisesti 96 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuihin eläkkeisiin ja muihin toistuvaissuorituksiin. Mukauttamistoimenpiteet vahvistetaan suurherttuan asetuksella.”

7 Eläkkeensaajien veronhyvityksen myöntämisen soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 19.12.2008 annetun suurherttuan asetuksen (Mémorial A 2008, s. 2645) 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Eläkekassa tai muu eläkkeenmaksaja tekee eläkkeensaajien veronhyvityksen (CIP) eläkkeensaajilleen, joilla on CIP-merkinnän sisältävä verokortti. Jos veronhyvitystä ei ole merkitty verokorttiin tai jos eläkkeensaajalla ei ole verokorttia, eläkekassalla tai muulla eläkkeenmaksajalla ei ole oikeutta myöntää veronhyvitystä.

— —”

#### *Luxenburgin suurherttuakunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välinen sopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi*

8 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sekä tulo- ja varallisuusveroa koskevan veronkierron ehkäisemiseksi Luxemburgin suurherttuakunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä tehdyn Haagissa 8.5.1968 allekirjoitetun sopimuksen, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (jäljempänä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus), 19 artiklassa määrätään, että sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle aiemman palkkatyön perusteella maksettavia eläkkeitä ja muita samankaltaisia palkkoja verotetaan vain tässä valtiossa, jollei kyseisen sopimuksen 20 artiklan 1 kappaleen määräyksistä muuta johdu.

9 Sopimuksen 20 artiklan 1 kappaleessa määrätään, että palkat, mukaan lukien eläkkeet, jotka sopimusvaltio tai sen valtiollinen osa, paikalliset julkisyhteisöt tai muut julkisoikeudelliset oikeushenkilöt maksavat tai jotka maksetaan niiden varoista luonnolliselle henkilölle palveluksista, jotka tämä on suorittanut julkisten tehtävien hoitamisen yhteydessä tälle valtiolle tai valtiolliselle osalle, paikalliselle julkisyhteisölle tai muulle julkisoikeudelliselle oikeushenkilölle, verotetaan tässä valtiossa.

#### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

10 Charles Kohll ja hänen aviopuolisonsa Sylvie Kohll-Schlesser, jotka molemmat ovat Luxemburgin kansalaisia, asuvat Luxemburgissa. Charles Kohll saa kahta Alankomaista peräisin olevaa eläkettä, jotka ovat yhtäältä Shell International BV:n ja toisaalta Sociale Verzekeringsbankin (sosiaalivakuutuskassa) maksamia. Myös Sylvie Kohll-Schlesser saa viimeksi mainitulta eläkettä.

11 Charles Kohll vaati 20.2.2013 oikaisua vuosilta 2009–2011 annettuihin tuloverotuspäätöksiin sillä perusteella, että Luxemburgin veroviranomainen ei ollut myöntänyt hänelle LIR:n 139 ter

§:ssä säädettyä eläkkeensaajien veronhyvitystä (jäljempänä veronhyvitys).

12 Välittömästi verotuksesta vastaavan viranomaisen johtaja piti 23.9.2013 antamassaan päätöksessä Charles Kohllin oikaisuvaatimusta yhtäältä siltä osin kuin se kohdistui vuonna 2009 saatuihin tuloihin liian myöhään esitettyinä ja siis jätti sen tutkimatta ja hylkäsi sen toisaalta siltä osin kuin se kohdistui vuosina 2010 ja 2011 saatuihin tuloihin; päätöksessä vahvistettiin, ettei Kohllilla ollut oikeutta veronhyvitykseen, ja muutettiin hänen tuloverotustaan epäedullisemmaksi mainituilta vuosilta.

13 Charles Kohll ja Sylvie Kohll-Schlesser nostivat 10.12.2013 ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, joka on tribunal administratif (hallintotuomioistuin, Luxemburg), kanteen, jossa he vaativat kyseisen välittömästi verotuksesta vastaavan viranomaisen johtajan päätöksen kumoamista.

14 Mainitun tuomioistuimen mukaan Sylvie Kohll-Schlesserin, joka ei ollut esittänyt omissa nimissään ensin oikaisuvaatimusta välittömästi verotuksesta vastaavan viranomaisen johtajalle, kanne on jätettävä tutkimatta, mutta se katsoo kuitenkin, että Charles Kohllin kanne on otettava tutkittavaksi. Charles Kohll väittää muun muassa, ettei LIR:n 139 ter § sovi yhteen SEUT 45 artiklassa tarkoitetun työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaatteen kanssa.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että veronhyvitys myönnetään kullekin verovelvolliselle, joka saa LIR:n 96 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua eläkkeisiin tai muihin toistuvaissuorituksiin perustuvaa tuloa, kunhan verotusoikeus kuuluu Luxemburgin suurherttuakunnalle ja verovelvollisella on verokortti.

16 Kyseisen tuomioistuimen mukaan sen käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevat eläkkeet ovat verollisia Luxemburgissa mutta sitä vastoin Charles Kohll ei ole saanut verokorttia siltä osin kuin kyse on eläkkeistä, joiden osalta hän väittää olevansa oikeutettu veronhyvitykseen.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että tältä osin LIR:n 139 ter § on siis omiaan johtamaan välilliseen syrjintään, koska mainitussa säännöksessä asetetaan veronhyvityksen myöntämisen edellytykseksi se, että mahdollisella veronhyvityksen saajalla on verokortti. Veronhyvitystä ei myönnetä henkilöille, joiden saamista palkoista tai eläkkeistä ei tehdä veronpidätystä; tällaisia ovat esimerkiksi ulkomailta peräisin olevat eläkkeet.

18 Tässä tilanteessa tribunal administratif (hallintotuomioistuin) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

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

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko SEUT 45 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jonka mukaan eläkkeensaajien veronhyvitys myönnetään vain verovelvollisille, joilla on verokortti.

#### *Kyseessä oleva vapaus*

20 Aluksi on tutkittava, voidaanko SEUT 45 artiklaan, jonka tulkintaa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää, vedota pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, joka koskee sitä, miten jäsenvaltio kohtelee verotuksessa eläkkeitä, joita kyseisessä jäsenvaltiossa

asuva henkilö saa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta eläkkeenmaksajalta.

21 Luxemburgin hallitus nimittäin epäilee mainitun määräyksen sovellettavuutta pääasiaan, ja Euroopan komission mielestä kyseinen määräys olisi sovellettavissa vain, jos Kohllista olisi ennen hänen eläkkeelle pääsyään tullut Luxemburgissa asuva henkilö, joka hakee tai tekee työtä tässä jäsenvaltiossa. SEUT 45 artiklaa ei nimittäin voitaisi soveltaa Kohllin tilanteeseen, jos tämä olisi tullut asumaan Luxemburgiin jo eläkkeensaajan asemassa ja aikomatta harjoittaa siellä ammattitoimintaa.

22 Tässä yhteydessä on palautettava mieleen, että kaikki Euroopan unionin kansalaiset, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja tehneet työtä muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan, kuuluvat asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta SEUT 45 artiklan soveltamisalaan (tuomio 28.2.2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Ensinnäkin Shell Internationalin Kohllille maksaman eläkkeen osalta on riidatonta, että eläkettä maksetaan sen aikaisemman palkkatyön perusteella, jota asianomainen teki jäsenvaltiossa, tässä tapauksessa Alankomaissa, joka on muu valtio kuin se, jonka kansalainen hän on ja jossa hän asuu pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan.

24 Koska Kohll on tehnyt palkkatyötä toisessa jäsenvaltiossa, hän on käyttänyt SEUT 45 artiklassa määrättyä oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen.

25 Unionin tuomioistuin on katsonut, että se, ettei henkilö enää ole työsuhteessa, ei vie häneltä taetta tietyistä työntekijäasemaan liittyvistä oikeuksista ja että eläke, jonka myöntäminen riippuu aikaisemmasta jo päättyneestä työsuhteesta, on tällainen oikeus. Oikeus eläkkeeseen nimittäin liittyy erottamattomasti objektiiviseen työntekijäasemaan (ks. vastaavasti tuomio 15.6.2000, Seher, C-302/98, EU:C:2000:322, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Kohllin kaltaisen verovelvollisen, joka saa muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jonka kansalainen hän on ja jossa hän asuu pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, tekemänsä palkkatyön perusteella maksettavaa eläkettä, tilanne poikkeaa täten sellaisen henkilön tilanteesta, joka on työskennellyt koko ammattiuransa jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän on, ja joka on käyttänyt oikeuttaan oleskella toisessa jäsenvaltiossa vasta eläkkeelle jäätyään ja joka ei siis voi vedota SEUT 45 artiklassa taattuun vapaaseen liikkuvuuteen (ks. vastaavasti tuomio 9.11.2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, 16 kohta).

27 Tämä näkemys ei myöskään ole ristiriidassa 19.11.2015 annetun tuomion (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765) kanssa, koska unionin tuomioistuin on katsonut sen 21 kohdassa, että eläkkeellä oleva henkilö, joka lähtee jäsenvaltiosta, jossa hän on asunut koko työuransa, muuttaakseen asumaan toiseen jäsenvaltioon, voi siinä tapauksessa, ettei hänen tilanteensa kuulu SEUT 45 artiklassa taatun liikkumisvapauden alaan, vedota unionin kansalaisena oikeuteensa vapaaseen liikkuvuuteen SEUT 21 artiklan nojalla.

28 Niinpä Kohllin kaltainen unionin kansalainen ja jäsenvaltiossa asuva henkilö voi vedota SEUT 45 artiklaan siltä osin kuin kyse on eläkkeestä, jota hänelle maksetaan sen perusteella, että hän on tehnyt aikaisemmin palkkatyötä jäsenvaltiossa, joka ei ole jäsenvaltio, jonka kansalainen hän on, eikä myöskään jäsenvaltio, jossa hän asuu pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, ja asia on näin siitä riippumatta, onko hän kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa työskennellyään muuttanut asumaan lähtöjäsenvaltionsa hakeakseen tai tehdäkseen siellä työtä.

29 Siltä osin kuin on toiseksi kyse sosiaalivakuutuskassan Kohllille maksamasta eläkkeestä unionin tuomioistuimelle esitetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, että pääasian asianosaiset ovat

eri mieltä oikeudellisista perusteista, joiden nojalla kyseinen eläke on myönnetty asianomaiselle, ja Luxemburgin suurherttuakunnan oikeudesta verottaa sitä, kun otetaan huomioon kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 20 artiklan 1 kappale.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että kyseinen eläke myönnetään jokaiselle Alankomaissa asuneelle henkilölle riippumatta siitä, onko henkilö tehnyt siellä palkkatyötä, mutta katsoo kuitenkin, että kyseinen eläke kuuluu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 19 artiklan soveltamisalaan, vaikka tämä määräys koskee palkkatyön perusteella maksettavia eläkkeitä.

31 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on määrittää oikeudelliset perusteet, joiden nojalla sosiaalivakuutuskassa maksaa kyseistä eläkettä Kohllille, ja erityisesti selvittää, olisiko eläke, vaikka se lähtökohtaisesti myönnetään kullekin Alankomaissa asuvalle henkilölle, kuitenkin myönnetty tässä tapauksessa Kohllille hänen Alankomaissa tekemänsä palkkatyön perusteella, tai riippuko kyseisen eläkkeen määrä asianomaisen työntekijäasemasta. Mikäli tähän vastataan myöntävästi, pääasiassa voitaisiin vedota SEUT 45 artiklaan niistä samoista syistä kuin täsmennettiin tämän tuomion 23–28 kohdassa.

32 Jos sitä vastoin todetaan, että sosiaalivakuutuskassalla oleva velvollisuus maksaa eläkettä Kohllille ja tämän eläkkeen määrä eivät kumpikaan riipu asianomaisen työntekijäasemasta vaan siitä, että hän on asunut Alankomaissa, voitaisiin vedota SEUT 21 artiklaan, jossa määrätään yleisesti jokaisen unionin kansalaisen oikeudesta liikkua ja oleskella vapaasti jäsenvaltioiden alueella.

33 On siis todettava, että koska niin SEUT 21 artiklaa kuin SEUT 45 artiklaakin voidaan soveltaa pääasiassa, on tulkittava kumpaakin määräystä.

34 Tässä yhteydessä se, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ennakkoratkaisukysymyksessään viitannut vain SEUT 45 artiklaan, ei ole esteenä sille, että unionin tuomioistuin tulkitsee myös SEUT 21 artiklaa.

35 Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä nimittäin katsotaan, että voidakseen antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle asian ratkaisun kannalta hyödyllisen vastauksen unionin tuomioistuin saattaa joutua ottamaan huomioon sellaisia unionin oikeuden säännöksiä tai määräyksiä, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole viitannut ennakkoratkaisukysymyksissään (tuomio 28.2.2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

#### *Rajoituksen olemassaolo*

36 SEUT 45 artiklasta on ensinnäkin muistutettava, että vaikka työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan muun muassa varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia työntekijöitä kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin kyseisen valtion omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että jäsenvaltio, josta henkilö on lähtöisin, estää omaa kansalaistaan ottamasta työtä vapaasti vastaan ja tekemästä sitä toisessa jäsenvaltiossa (tuomio 28.2.2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että kansallisen oikeuden mukaan veronhyvitys myönnetään verovelvollisille, jotka saavat Luxemburgissa verollista eläketuloa, jonka taso on vähintään 300 euroa vuodessa tai 25 euroa kuukaudessa, ja joilla on verokortti.

38 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, eläkkeensaajalle ei kuitenkaan

anneta verokorttia silloin, kun eläkkeestä ei tehdä, vaikka se onkin verollista Luxemburgissa, veronpidätystä tässä jäsenvaltiossa muun muassa siksi, että kyseisen eläkkeen maksaja on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon.

39 Tästä seuraa, että veroetua, jota veronhyvitys merkitsee, ei myönnetä Luxemburgissa asuville verovelvollisille, joiden tässä jäsenvaltiossa verolliset eläkkeet ovat peräisin toisesta jäsenvaltiosta.

40 Koska pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään Luxemburgissa asuvien verovelvollisten välillä erilaisesta kohtelusta sen jäsenvaltion mukaan, josta heidän Luxemburgissa verolliset eläkkeensä ovat peräisin, ja koska verovelvollisilta, joiden eläkkeen maksaja on sijoittautunut toisen jäsenvaltion alueelle, evätään veronhyvityksestä koostuva etu, se on omiaan tekemään työntekijöille vähemmän houkuttelevaksi hakea tai ottaa vastaan työtä muussa jäsenvaltiossa kuin Luxemburgin suurherttuakunnassa.

41 Tällainen lainsäädäntö on siis SEUT 45 artiklassa lähtökohtaisesti kielletty työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoitus.

42 Siltä osin kuin on toiseksi kyse SEUT 21 artiklasta, unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansallinen lainsäädäntö, jolla tietyt oman maan kansalaiset asetetaan huonompaan asemaan pelkästään sen vuoksi, että he ovat käyttäneet vapauttaan liikkua ja oleskella toisessa jäsenvaltiossa, on SEUT 21 artiklan 1 kohdassa jokaiselle unionin kansalaiselle tunnustettuja vapauksia koskeva rajoitus (tuomio 26.2.2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Mahdollisuudet, jotka EUT-sopimuksessa annetaan unionin kansalaisten liikkumisen osalta, eivät nimittäin saisi täyttää vaikutustaan, jos niiden käyttäminen voitaisiin tehdä jäsenvaltion kansalaiselle vähemmän houkuttelevaksi sillä tavalla, että hänen oleskelulleen jossain toisessa jäsenvaltiossa asetetaan esteitä hänen lähtövaltionsa lainsäädännössä, joka on hänelle epäedullinen pelkästään sen vuoksi, että hän on käyttänyt näitä mahdollisuuksiaan (tuomio 26.2.2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Nyt käsiteltävässä asiassa on katsottava, että koska veronhyvityksestä koostuva veroetu evätään luxemburgilaiselta verovelvolliselta, joka on käyttänyt vapauttaan liikkua ja oleskella muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän on, ja joka saa kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa oleskelunsa perusteella eläkettä tähän viimeksi mainittuun valtioon sijoittautuneelta eläkkeenmaksajalta, tällainen luxemburgilainen verovelvollinen on huonommassa asemassa verrattuna verovelvollisiin, jotka eivät ole käyttäneet vapauttaan liikkua ja oleskella toisessa jäsenvaltiossa. Pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö, joka aiheuttaa tällaisen erilaisen kohtelun, on omiaan tekemään verovelvolliselle vähemmän houkuttelevaksi käyttää kyseistä vapautta, joten siinä on kyse SEUT 21 artiklassa tunnustettujen vapauksien rajoituksesta.

#### *Oikeuttamisperusteen olemassaolo*

45 Tällaiset rajoitukset voidaan hyväksyä vain, jos ne koskevat tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos ne ovat oikeutettuja yleistä etua koskevan pakottavan syyn johdosta (ks. mm. tuomio 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, 26 kohta).

46 Siitä, ovatko kyseessä olevat tilanteet objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, on muistutettava, että rajat ylittävän tilanteen rinnastettavuutta jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen on tutkittava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä (ks. vastaavasti tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 22 kohta ja

tuomio 6.9.2012, Philips Electronics UK, C?18/11, EU:C:2012:532, 17 kohta).

47 Tässä yhteydessä Luxemburgin hallitus vetoaa siihen, että veronhyvitys on otettu käyttöön valikoivan veropolitiikan harjoittamiseksi sellaisten henkilöiden hyväksi, jotka kuuluvat haavoittuvimpiin yhteiskuntaluokkiin, jotta heillä olisi tällaisen veroedun vaikutuksesta käytettävissään suuremmat tulot.

48 Tällaisen päämäärän kannalta on kuitenkin niin, että maassa asuva verovelvollinen, joka saa toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevaa eläkettä, ei välttämättä ole eri tilanteessa kuin sellainen maassa asuva verovelvollinen, joka saa tällaista eläkettä asuinvaltioonsa sijoittautuneelta eläkkeenmaksajalta, koska molemmat tällaiset verovelvolliset voivat kuulua haavoittuvimpiin yhteiskuntaluokkiin.

49 Rajoituksen oikeuttamisperuste voi näin ollen perustua ainoastaan yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin. Tässä tilanteessa rajoituksella on lisäksi voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Tässä yhteydessä Luxemburgin hallitus vetoaa siihen, että veronhyvitysjärjestelmän oikeuttamisperusteena on tarve säilyttää kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus siten, että säädetään sellaisen veronhyvityksen myöntämisestä, joka on vähennettävissä ja palautettavissa tehokkaalla, oikeudenmukaisella ja toteuttamiskelpoisella tavalla ja joka muun muassa ei aiheuta suhteetonta hallinnollista raskautta.

51 Kyseinen hallitus toteaa yhtäältä, että tällainen veronhyvitysjärjestelmä on sellainen ainoa toimiva järjestelmä, joka ei aiheuta suhteettomia hallinnollisia rasitteita viranomaisille, kyseessä olevien tulojen maksajille sekä hallintoalamaisille. Se nimittäin väittää, että ainoastaan kansalliset elimet, jotka vastaavat eläkkeiden maksamisesta ja veronpidätyksen maksamisesta verohallinnolle, yhtäältä saavat käyttöönsä ajan tasalla olevia tietoja, joiden avulla veronhyvitys voidaan myöntää tehokkaasti, oikeudenmukaisesti ja asianmukaisesti, ja toisaalta pystyvät vähentämään tai palauttamaan suoraan ja tehokkaasti veronhyvityksen asianomaisille verovelvollisille.

52 Luxemburgin hallitus toteaa toisaalta, että kyseinen järjestelmä on tarpeen koko kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseksi ja että Luxemburgin lainsäädännön mukaan veron – tässä tapauksessa LIR:n 96 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuista eläketuloista tehtävän veronpidätyksen – kantamista koskevan järjestelmän ja veronhyvityksen välillä on yhteys.

53 Ensinnäkin hallinnollisista ja käytännöllisistä näkökohdista, joihin Luxemburgin hallitus viittaa, on muistutettava, että unionin tuomioistuin on tosiaan jo katsonut, ettei jäsenvaltioilta voida kieltää mahdollisuutta toteuttaa laillisia tavoitteita ottamalla käyttöön sääntöjä, joita toimivaltaiset viranomaiset voivat hallinnoida ja valvoa helposti (tuomio 24.2.2015, Sopora, C?512/13, EU:C:2015:108, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 On kuitenkin huomattava, että pääasiassa ei ole riitautettu veronpidätykseen perustuvaa järjestelmää eikä myöskään verokortin myöntämisen asianmukaisuutta ja käytännöllisyyttä vaan veroedun ehdoton epääminen silloin, kun asianomainen verovelvollinen ei kykene esittämään tällaista verokorttia, vaikka hän täyttää kyseisen edun saamisen muut edellytykset.

55 Lähtökohtaisesti ei kuitenkaan voida sulkea pois, että verovelvollinen kykenee esittämään sellaisia asiaa koskevia selvityksiä, joiden perusteella verotusjäsenvaltion veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevien eläketulojen todenperäisyys ja laatu



selvällä ja täsmällisellä tavalla (ks. analogisesti tuomio 27.1.2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, 53 kohta).

56 Mikään nimittäin ei estä sitä, että asianomaiset veroviranomaiset vaativat verovelvollista esittämään sellaiset selvitykset, jotka niiden mukaan ovat tarpeellisia sen arvioimiseksi, täyttyvätkö kyseessä olevassa lainsäädännössä asetetut kyseisen edun myöntämisedellytykset ja voidaanko vaadittu etu näin ollen myöntää vai ei (ks. analogisesti tuomio 27.1.2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, 54 kohta).

57 Tässä yhteydessä on huomattava, ettei Luxemburgin hallitus ole esittänyt tietoja syistä, jotka estäisivät tukeutumasta veronhyvitystä vaativan verovelvollisen toimittamiin tietoihin.

58 Lisäksi on niin, että – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 68 kohdassa – Luxemburgin hallitus vetoaa hallinnollisiin rasitteisiin ja niiden suhteettomuuteen mutta esittää vain epämääräisiä tietoja niiden täsmällisestä luonteesta.

59 Joka tapauksessa on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että käytännön ongelmat eivät yksin voi oikeuttaa sitä, että EUT-sopimuksessa taattua perusvapautta loukataan (tuomio 1.7.2010, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, C?233/09, EU:C:2010:397, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Toiseksi on huomattava, että vaikka tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus, unionin tuomioistuin edellyttää tällaiseen oikeuttamisperusteeseen nojautuvan argumentin hyväksymiseksi sitä, että kyseinen verotuksellinen etu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännösten päämäärään nähden (ks. vastaavasti tuomio 1.7.2010, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, C?233/09, EU:C:2010:397, 54 ja 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Nyt käsiteltävässä asiassa Luxemburgin hallitus ei kuitenkaan vetoa siihen, että veronhyvityksen ja tietyn veron kantamisen välillä olisi välitön yhteys, koska toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevat eläkkeet ovat Luxemburgista peräisin olevien eläkkeiden tavoin verollisia Luxemburgissa, vaan se tukeutuu siihen, että veronhyvityksen ja tietyn verotustekniikan – nimittäin veronpidätyksen, joka tehdään ainoastaan eläkkeistä, joiden maksaja on sijoittautunut Luxemburgiin – välillä on yhteys. Pääasiassa kyseessä olevaa veroetua ei siis kompensoida tietyn veron kantamisella siten kuin tämän tuomion edellisessä kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetaan.

62 Niinpä on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen verolainsäädännön soveltamisesta johtuvia rajoituksia, jotka ovat SEUT 21 ja SEUT 45 artiklan mukaan lähtökohtaisesti kiellettyjä, ei voida oikeuttaa perusteilla, joihin Luxemburgin hallitus vetoaa.

63 Esitettyyn kysymykseen on vastattava edellä esitetyn perusteella, että SEUT 21 ja SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jonka mukaan eläkkeensaajien veronhyvitys myönnetään vain verovelvollisille, joilla on verokortti.

### **Oikeudenkäyntikulut**

64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin

tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

**SEUT 21 ja SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jonka mukaan eläkkeensaajien veronhyvitys myönnetään vain verovelvollisille, joilla on verokortti.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: ranska.