

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

10. mai 2012(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Töötajate vaba liikumine – Tulumaks – Mahaarvamised – Vanaduspension – Mõju väikesele pensionile – Mitteresidendist maksukohustuslaste diskrimineerimine võrreldes residendist maksukohustuslastega

Kohtuasjas C-39/10,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 22. jaanuaril 2010 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls, K. Saaremäel, Stoilov ja R. Lyal, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Eesti Vabariik, esindaja: M. Linntam,

kostja,

keda toetab:

Hispaania Kuningriik, esindajad: M. Muñoz Pérez ja A. Rubio Gonzáles,

Portugali Vabariik, esindaja: L. Inez Fernandes,

Rootsi Kuningriik, esindaja: A. Falk,

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik, esindaja: S. Ossowski,

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: J. Möller, C. Blaschke ja B. Klein,

menetlusse astujad,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees J.-C. Bonichot, kohtunikud A. Prechal, K. Schiemann, C. Toader (ettekandja) ja E. Jarašinas,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 15. septembri 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 24. novembri 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Oma hagiavaldukes palub Euroopa Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Eesti Vabariik ei ole 15. detsembri 1999. aasta tulumaksuseaduses (RT I 1999, 101, 903), muudetud 26. novembri 2009. aasta seadusega (RT I 2009, 62, 405), (edaspidi „tulumaksuseadus“) ette näinud üksikisiku tulumaksuvabastuse andmist sellistele mitteresidentidele, kelle kogusissetulek on nii väike, et nende suhtes kohaldataks tulumaksuvabastust, kui nad oleksid residentidest maksumaksjad, on ta rikkunud ELTL artiklist 45 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3, edaspidi „EMP leping“) artiklist 28 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Soovitus 94/79/EÜ

2 Komisjoni 21. detsembri 1993. aasta soovitus 94/79/EÜ teatava tulu maksustamise kohta, mida mitteresidentid said muus liikmesriigis kui elukohariik (EÜT 1994, L 39, lk 22) põhjendustes 3, 4 ja 6 on öeldud:

„[...] tuleb võtta meetmeid selleks, et siseturu nõuetekohaseks toimimiseks oleks tagatud isikute vaba liikumine ja liikmesriikidele tuleb teada anda, millised õigusnormid on komisjoni arvates sobivad, et tagada mitteresidentidele sama soodne maksualane kohtlemine nagu kohaldub residentidele;

[...] niisugused meetmed ei mõjuta komisjoni poliitikat rikkumismenetluste valdkonnas, et tagada EÜ asutamislepingu aluspõhimõtete järgimine;

[...]

[...] [ELTL artiklist 45] ja [ELTL artiklist 49] tuleneva võrdse kohtlemise põhimõtte kohaselt ei või tulu saavatelt isikutelt [...] võtta õigust maksusoodustustele ja maksu mahaarvamisoõigusele, mis on ette nähtud residentidele, kui need isikud saavad suurema osa oma tulust tuluallikariigis.”

3 Soovituse artikli 1 lõikest 1 tuleneb, et see hõlmab mitmeid tululiike, sealhulgas pensionitulu.

4 Soovituse artikli 2 lõige 1 ja lõike 2 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid ei kohalda artikli 1 lõikes 1 nimetatud tulu suhtes selles liikmesriigis, kes nimetatud tulu maksustab, kõrgemat määra kui kohaldataks kõnealuses liikmesriigis maksustataks juhul, kui maksukohustuslane, tema abikaasa ja lapsed oleksid selle liikmesriigi residentid.

2. Lõike 1 sätteid kohaldatakse tingimusel, et artikli 1 lõikes 1 nimetatud tulu, mis kuulub maksustamisele selles liikmesriigis, mille resident füüsiline isik ei ole, moodustab vähemalt 75% selle isiku maksustamisaasta jooksul saadud maksustatavast kogutulust.”

Soome Vabariigi ja Eesti Vabariigi vaheline topeltmaksustamise vältimise leping

5 Helsingis 23. märtsil 1993 sõlmitud Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping“) artikli 18 lõike 2 punkt a sätestab:

„[...]pensionid ja muud toetused, nii perioodilised kui ühekordsed kompensatsioonid, mis on

makstud lepinguosalise riigi sotsiaalkindlustuse seadusandluse alusel või mõne muu sotsiaalse heaolu tagamiseks lepinguosalise riigi poolt loodud riikliku korra alusel, [maksustatakse] ainult antud riigis”.

Tulumaksuseadus

6 Tulumaksuseaduse § 1 lõige 1 sätestab:

„Tulumaksuga maksustatakse maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised.”

7 Selle seaduse § 2 lõige 1 sätestab:

„[...] tulumaksu maksjaks on füüsiline isik ja mitteresidendist juriidiline isik, kes saab maksustamisele kuuluvat tulu.”

8 Sama seaduse § 12 lõige 1 sätestab:

„Tulumaksuga maksustatakse residendist füüsilise isiku poolt maksustamisperioodil Eestis ja väljaspool Eestit kõikidest tuluallikatest saadud tulu [...]”.

9 Lisaks maksustatakse tulumaksuseaduse § 19 lõike 2 ja § 29 lõike 9 järgi tulumaksuga saadud pensionid ning selle seaduse § 41 lõike 6 kohaselt peetakse tulumaks tuluallikalt kinni.

10 Tulumaksuseaduse § 23 sätestab:

„Residendist füüsilise isiku maksustamisperioodi tulust arvatakse maha maksuvaba tulu [...] 27 000 krooni.”

11 Lisaks näeb selle seaduse § 232 ette täiendava maksuvaba tulu pensioni korral. See säte on sõnastatud järgmiselt:

„Lepinguriigi seaduse alusel makstavat pensioni, nimetatud riigi õigusaktides sätestatud kohustuslikku kogumispensionist või tulenevalt sotsiaalkindlustuslepingust pensioni saava residendist füüsilise isiku tulust arvatakse täiendavalt maha maksuvaba tulu nimetatud pensionide summa ulatuses, kuid mitte rohkem kui 36 000 krooni maksustamisperioodil.”

12 Veel sätestab nimetatud seaduse § 42 lõige 11 Eesti Vabariigi poolt residentidele makstava pensioni kohta järgmist:

„Residendist füüsilisele isikule Eesti riigi poolt seaduse alusel makstavast pensionist ja kogumispensionide seaduses sätestatud kohustuslikust kogumispensionist arvatakse enne kinnipeetava tulumaksu arvutamist maha täiendav maksuvaba tulu pensionile (§ 232) nimetatud pensioni ulatuses, kuid igas kalendrikuus kokku mitte rohkem kui 1/12 §-s 232 sätestatud summast.”

13 Mitteresidentide tulu kohta sätestab tulumaksuseaduse § 283 järgmist:

„Käesolevas peatükis sätestatud mahaarvamisi võib oma Eestis maksustamisele kuuluvast tulust teha ka muu Euroopa Liidu liikmesriigi residendist füüsiline isik, kes sai maksustamisperioodil vähemalt 75% oma maksustatavast tulust Eestis ja kes esitab residendist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni. Maksustatavaks tuluks loetakse tulu enne mahaarvamiste tegemist vastavalt nimetatud riigi seadustele.”

Kohtueelne menetlus

14 Soomes elav Eesti kodanik (edaspidi „kaebuse esitaja”) esitas komisjonile kaebuse seoses Eestis tulumaksu arvutamisega talle selles liikmesriigis makstud vanaduspensionilt. Kaebuse esitaja ei ole nõus Eesti ametiasutuste keeldumisega kohaldada talle maksuvaba tulu piirmäära ja lubada tal maha arvata täiendav maksuvaba tulu, mille tulumaksuseadus näeb ette pensioni saavatele residentidele.

15 Komisjoni hagiavaldusest nähtub, et kaebuse esitaja asus pärast Eestis pensioniikka jõudmist elama Soome, kus ta töötas ja omandas õiguse saada pensioni. Seega saab kaebuse esitaja kahte peaaegu samasuurust vanaduspensionit, ühte Eestis ja teist Soomes. Kaebuse esitaja Eestist saadud pensioni maksustatakse tulumaksuga, samas kui Soomes teda ei maksustata, kuna tema ülemaailmne kogutulu on väga väike. Lisaks ületab kahe pensioni suurus kokku üksnes vähesel määral tulumaksuseaduse §s 232 ette nähtud maksuvaba tulu piirmäära.

16 Neid asjaolusid arvesse võttes leidis komisjon, et Eesti õigusnormidest tulenevalt on kaebuse esitajaga analoogses olukorras olevate mitteresidentide maksukoormus suurem kui see oleks siis, kui nad saaksid kogu oma tulu üksnes Eestist.

17 Seetõttu saatis komisjon 4. veebruaril 2008 Eesti Vabariigile märgukirja, milles juhtis nimetatud liikmesriigi tähelepanu sellele, et mitteresidentidele makstavat pensioni käsitlevad siseriiklikud õigusnormid võivad olla vastuolus ELTL artikliga 45 ja EMP lepingu artikliga 28.

18 Eesti Vabariik vaidles 9. aprilli 2008. aasta kirjas komisjoni seisukohale vastu. Ta rõhutas, et tulumaksuseadus võimaldab selles ette nähtud mahaarvamisõigust kohaldada mitteresidentidele, kes saavad suurema osa ehk vähemalt 75% oma tulust Eestis. Seega koheldakse neid selle seaduse alusel samamoodi nagu residentide. Seevastu juhul, kui Eestis saadud tulu suurus jääb allapoole seda piirmäära, tuleb elukohaliikmesriigil tagada, et Eestis mitteelavaid maksukohustuslasi nõuetekohaselt maksustatakse.

19 Komisjon saatis Eesti Vabariigile 17. oktoobril 2008 põhjendatud arvamuse, milles ta kordas märgukirjas esitatud argumente ja palus sel liikmesriigil võtta nõutud meetmed kahe kuu jooksul arvamuse kättesaamisest.

20 Põhjendatud arvamusele 18. detsembril 2008 saadetud vastuses ei nõustunud Eesti Vabariik komisjoni väidetega selle kohta, et Eesti tulumaksuseadus ei ole kooskõlas ELTL artikliga 45. Eesti Vabariik möönis siiski, et nimetatud seaduses on lüngad talle EMP lepingu artiklist 28 tulenevate kohustuste osas ja kinnitas, et on valmis laiendama selle seaduse § 283 kohaldamisala ka Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriikide kodanikele.

21 Kuna Eesti Vabariigi argumendid komisjoni ei veennud, otsustas ta esitada käesolevas asjas hagi.

22 Euroopa Kohtu presidendi 4. juuni 2010. aasta määrusega anti Hispaania Kuningriigile, Portugali Vabariigile ning Suurbritannia ja Põhja-iri Ühendkuningriigile luba astuda menetlusse Eesti Vabariigi nõuete toetuseks. Euroopa Kohtu presidendi 7. juuli 2010. aasta ja 14. jaanuari 2011. aasta määrustega anti Saksamaa Liitvabariigile ja Rootsi Kuningriigile luba astuda menetlusse Eesti Vabariigi nõuete toetuseks. Saksamaa Liitvabariik ei ole siiski oma märkusi esitanud.

Hagi

23 Eesti Vabariik, keda selles küsimuses toetab Hispaania Kuningriik, väidab oma vasturepliigis esiteks, et hagi tuleb tunnistada vastuvõetamatuks, kuna selle ese ei ole selgelt ja täpselt määratletud ning kuna nõuded ei ole esitatud üheti mõistetavalt. Komisjon ei ole selgelt välja toonud, millisel juhul tuleks Eesti Vabariigil kohaldada mitteresidentide tulule maksuvabastuse piirmäära, et lõpetada talle ette heidetud rikkumine, kuna hagiavalduses väidab komisjon, et seda maksuvabastuse piirmäära tuleb kohaldada juhul, kui Eestist pensioni saava mitteresidendi kogutulu suurus jääb allapoole Eesti õiguses residendist maksukohustuslastele ette nähtud maksuvaba tulu piirmäärast, samas kui oma repliigis märgib komisjon, et Eesti Vabariigil tuleb selle maksuvabastuse andmisel võtta arvesse asjaomase isiku elukohaliikmesriigis kehtestatud võimalikku tulumaksuvaba piirmäära.

24 Selles küsimuses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu kodukorra artikli 38 lõike 1 punktist c ja seda sätet käsitlevast Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et hagiavalduses tuleb märkida hagi ese ja ülevaade fakti- ja õigusväidetest ning et see peab olema piisavalt selge ja täpne, et võimaldada kostjal enda kaitseks valmistuda ning Euroopa Kohtul oma kontrolli teostada. Sellest tuleneb, et põhilised faktilised ja õiguslikud asjaolud, millele hagiavaldus tugineb, peavad üheti mõistetavalt ja arusaadavalt nähtuma hagiavalduse tekstist endast ning nõuded peavad olema esitatud üheti mõistetavalt, et vältida seda, et Euroopa Kohus teeb otsuse *ultra petita* või jätab teatud väite kohta seisukoha võtmata (vt eelkõige 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C?475/07: komisjon vs. Poola, punkt 43, ja 24. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C?375/10: komisjon vs. Hispaania, punkt 10).

25 Selliseid nõudeid võib Euroopa Kohus omal algatusel kontrollida (vt eelkõige 26. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C?195/04: komisjon vs. Soome, EKL 2007, lk I?3351, punktid 21 ja 22).

26 Euroopa Kohus on ELTL artikli 258 alusel esitatud hagi lahendades ka sedastanud, et hagiavalduses tuleb etteheited esitada ühetaoliselt ja täpselt, et liikmesriik ja Euroopa Kohus saaksid täpselt aru liidu õiguse väidetava rikkumise ulatusest, mis on vajalik selleks, et nimetatud riik saaks tõhusalt esitada oma vastuväited ja et Euroopa Kohus saaks väidetud rikkumise olemasolu hinnata (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Poola, punkt 44, ja komisjon vs. Hispaania, punkt 11).

27 Ent käesoleva rikkumismenetlusega seoses tuleb esiteks rõhutada, et komisjon on hagiavalduses, eelkõige selle punktis 25 märkinud, et „[k]ui liikmesriigi õigusaktidega on ettenähtud piirmäär, millest allapoole langedes loetakse, et maksumaksjal puuduvad vahendid avalike kulude finantseerimiseks, puudub põhjus eristada selliseid maksumaksjaid, kelle tulu jääb allapoole kehtestatud piirmäära, lähtuvalt nende residentsusest”. Seega on komisjon selgelt viidanud, et tema arvates tuleb Eesti Vabariigil arvesse võtta tulumaksuseaduses sätestatud maksuvaba tulu piirmäära, et teha kindlaks, kas nimetatud liikmesriigis vanaduspensionini saaval mitteresidendil on õigus sellele, et tema suhtes kohaldatakse nimetatud piirmäära.

28 Teiseks, mis puudutab komisjoni viidet elukohaliikmesriigis kehtestatud maksuvaba tulu piirmäärale, siis tuleb märkida, et see viide tehti nimetatud institutsiooni poolt 14. veebruari 1995. aasta otsusest kohtuasjas C?279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I?225) lähtuva kohtupraktika analüüsi kontekstis, mille käigus komisjon leidiski, et kui maksukohustustlase kogutulu on nii väike, et seda elukohaliikmesriigis üldse ei maksustata, on ta sarnases olukorras sellise liikmesriigi residendiga, kus asjaomane tulu saadi. Sellel liikmesriigil tuleb seega kohaldada „omaenda maksuvaba miinimumi reegleid, millest lähtuvalt loetakse, et maksumaksjad on võimelised riigi vajaduste katmiseks makse maksma”.

29 Igal juhul ei sisaldu kohtutoimikus midagi, mis lubaks teha järeldust, et hagiavaldus ei võimaldanud Eesti Vabariigil esitada oma vastuväited ja et Euroopa Kohus ei saanud rikkumise olemasolu hinnata.

30 Niisiis ei ole Eesti Vabariigi esitatud vastuvõetamatuse väide põhjendatud ja see tuleb tagasi lükata.

31 Teiseks, kuna Hispaania Kuningriigi ja Portugali Vabariigi esitatud vastuvõetamatuse väide kattub suures osas soovitusel 94/79 põhineva Eesti Vabariigi vastuväitega, siis peab Euroopa Kohus otstarbekaks arutada seda väidet vajadusel põhiküsimuse analüüsimise käigus.

32 Kolmandaks tuleb märkida, et hagiavalduses esitatud nõuete sõnastusest lähtuvalt palub komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Eesti Vabariik ei ole tulumaksuseaduses ette näinud tulumaksuvabastuse andmist sellistele mitteresidentidele, kelle kogusissetulek on nii väike, et nende suhtes kohaldataks tulumaksuvabastust, kui nad oleksid residendid, siis on ta rikkunud talle ELTL artiklist 45 ja EMP lepingu artiklist 28 tulenevaid kohustusi. Selliselt sõnastatuna näivad need nõuded käsitlevat seda siseriiklikku õigusakti osas, mis puudutab kõiki selle kohaldamisalasse kuuluvaid tululiike.

33 Komisjoni esitatud menetlusedokumentide sisust nähtub siiski, et Eesti Vabariigile tehtud etteheidete põhjenduseks esitatud argumentides viitab see institutsioon üksnes kaebuse esitajaga sarnases olukorras olevate pensionäride maksualasele kohtlemisele. Lisaks täpsustas komisjon kohtuistungil, et rikkumise tuvastamise taotlus puudutab üksnes mitteresidentide pensione.

34 Seega tuleb asuda seisukohale, et käesolevas asjas esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi käsitleb üksnes tulumaksuseaduse sätete kohaldamist vanaduspensionile, mida makstakse kaebuse esitajaga sarnases olukorras olevatele mitteresidentidele.

Sisulised küsimused

Poolte argumendid

35 Hagiavalduses väidab komisjon sisuliselt, et kuna mitteresidentist pensionäridele ei kohaldata tulumaksuseaduses sätestatud tulumaksuvabastust juhul, kui nad saavad Eestis vähem kui 75% oma tulust, asetab see seadus niisugused maksukohustuslased seetõttu, et nad on – nagu kaebuse esitaja – kasutanud liikumisvabadust, vähem soodsasse olukorda kui olukord, milles nad oleksid juhul, kui nad ei oleks liikumisvabadust kasutanud, kuigi, võttes arvesse nende pensioni väiksust, on nad analoogse suurusega tulu saavate residentidega sarnases olukorras. Seega kujutab see seadus endast ELTL artiklis 45 ja EMP lepingu artiklis 28 sätestatud isikute liikumisvabaduse piirangut.

36 Nimelt, nagu tuleneb eespool viidatud kohtuotsusest Schumacker, mida kinnitab 1. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-169/03: Wallentin (EKL 2004, lk I-6443), on isikud, kes saavad üksnes väikese osa oma sissetulekust elukohaliikmesriigis, maksustamise seisukohalt sarnases olukorras nende isikutega, kes elavad tuluallikariigis. Kui isiku tulu maksustatakse elukohaliikmesriigis üksnes vähesel määral või ei maksustata seda seal üldse, ei ole sel liikmesriigil võimalik tagada, et maksustatavast summast arvatakse maha teises liikmesriigis saadud tulult tasutud maks. Neil asjaoludel tuleb tuluallikaliikmesriigil komisjoni arvates kohaldada tulule omaenda maksualaseid eeskirju, eeskätt maksusoodustusi.

37 Järelikult, nagu Euroopa Kohus sedastas 14. septembri 1999. aasta otsuses kohtuasjas C-391/97: Gschwind (EKL 1999, lk I-5451) ja eespool viidatud kohtuotsuses Wallentin, siis juhul,

kui liikmesriik kohaldab teatud suurusest allapoole jäävale tulule tulumaksuvaba piirmäära, et tagada maksukohustuslastele toimetulekuks minimaalselt vajalik sissetulek, tuleb seda soodustust kohaldada ka mitteresidentidele, kuna seda soodustust kohaldatakse maksukohustuslase isiklikest asjaoludest lähtuvalt.

38 Eesti Vabariik, keda selles küsimuses toetavad kõik menetlusse astujad, väidab seevastu, et tulumaksuseaduses ette nähtud residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine ei kujuta endast isikute vaba liikumise piirangut, kuna see ei diskrimineeri sarnases olukorras olevaid isikuid erinevalt.

39 Eesti Vabariik tuletab selles küsimuses meelde, et eespool viidatud kohtuotsusest Schumacker tuleneb, et residentide ja mitteresidentide olukorda tuleb pidada sarnaseks üksnes siis, kui viimased saavad suurema osa oma tulust mitte elukohaliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis. Ainult sellisel juhul ei ole viimati nimetatud liikmesriigil võimalik kohaldada mitteresidentidele teistsugust maksustamiskorda kui residentidele.

40 Seega kohaldatakse tulumaksuseaduse – mille eesmärk on tagada sarnases olukorras olevate residentide ja mitteresidentide võrdne kohtlemine – alusel mitteresidentidele maksusoodustusi üksnes siis, kui nad saavad 75% oma maailmatulust Eestis. Maksustatava tulu arvutamine põhineb asjaomase isiku elukohaliikmesriigi õigusnormidel ja selleks, et teha kindlaks Eestis saadud tulu osakaal, tuleb mitteresidentil esitada elukohaliikmesriigi maksuhalduri väljastatud tõend.

41 Lisaks ei järginud komisjon Eesti Vabariigi arvates tema vastu hagi esitades omaenda soovitus 94/79, milles komisjon osutab, et resident ja mitteresident tuleb võrdselt kohelda üksnes siis, kui mitteresident saab asjaomase maksustamisperioodi jooksul vähemalt 75% maksustatavast tulust riigis, kus seda maksustatakse.

42 Täpsemalt, mis puudutab kaebuse esitaja olukorda, siis rõhutavad Hispaania Kuningriik ja Portugali Vabariik lisaks, et elukohaliikmesriik, antud juhul Soome Vabariik, on võtnud arvesse asjaomase maksukohustuslase kogutulu, mille ta sai nii selles liikmesriigis kui ka teises liikmesriigis, ega ole seda maksustanud, kuna tulu suurus tervikuna ei ületa tulumaksuvaba miinimumi. Nad rõhutavad, et *a contrario* tõlgendust kasutades jõeldub sellest, et kui elukohaliikmesriik oleks kehtestanud madalama määraga tulumaksuvaba miinimumi, oleks selle maksukohustuslase tulu kuulunud maksustamisele ja sellisel juhul oleks Eestis tasutud maks maha arvatud. Seega ei ole tulumaksuseadus vastuolus töötajate vaba liikumise põhimõttega.

43 Ühendkuningriik lisab, et komisjoni pakutud lahendus, vältimaks seda, et Eesti mitteresident saab residendile kohaldatavast soodustusest suuremat sotsiaalset soodustust, mis seisneb selles, et nimetatud liikmesriigi ametiasutus võtab tulumaksuvabastuse kohaldamisel arvesse asjaomase maksukohustuslase maailmatulu, ei ole korrektne. Nimelt ei ole topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt võimalik Eestis maksustada Soomes saadud tulu. Seega ei ole Eesti Vabariigil võimalik teha kindlaks asjaomase maksukohustuslase maailmatulu, samas kui Soome Vabariigil on võimalik seda teha tulenevalt asjaolust, et maksukohustuslane elab Soomes ja Soome ametiasutustel on võimalik saada temalt teavet ja dokumente. Komisjoni analüüsi tulemus oleks see, et Eestil tuleks kohaldada siseriiklikus õiguses kehtestatud maksuvaba tulu piirmäära üksnes Eestis saadud tulule ja mitteresident saaks soodustust selle näol, et tema isiklike ja perekondlike asjaolusid võetakse arvesse nii Eestis kui ka Soomes.

44 Nende erinevate seisukohtade kohta märgib komisjon, et vastupidi sellele, mida väidavad kostja ja menetlusse astujad, leidis Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses Schumacker, et kui maksukohustuslane ei saa elukohaliikmesriigis märkimisväärset tulu, peab liikmesriik, kust maksukohustuslane tulu saab, kohaldama talle samu soodustusi nagu need, mis on ette nähtud

residentidele, kes saavad tulu üksnes selles liikmesriigis. Euroopa Kohus möönis ka, et kuigi tavalises olukorras võib tuluallikariik jätta elukohariigi ülesandeks tagada sellise maksumäära kohaldamine, mis vastab maksukohustuslase maksevõimele, on tuluallikariik omakorda kohustatud arvesse võtma maksukohustuslase isiklike asjaolusid juhul, kui elukohariik seda teha ei saa. Samuti juhul, kui maksukohustuslase tulu maksustatakse elukohaliikmesriigis üksnes vähesel määral või ei maksustata seda seal üldse, ei ole sellel liikmesriigil võimalik tagada, et maksustatavast summast arvatakse maha teises liikmesriigis saadud tulult tasutud maks.

45 Mis puudutab mitteresidendi tulu suuruse kindlakstegemise viisi, siis rõhutab komisjon, et Eestil on õigus võtta arvesse maksumaksja maailmatulu, et kindlaks teha, kas ja millist maksu peaks maksukohustuslane maksma Eestis. Kui maksukohustuslase maailmatulu suurus jääb allapoole Eestis kehtestatud maksuvaba tulu piirmäära, ei tule tal Eestis maksu maksta. Kui aga tema maailmatulu suurus ületab Eestis kehtestatud maksuvaba tulu piirmäära, võib maksukohustuslast tulumaksuga maksustada. See ei tooks endaga kaasa muus liikmesriigis kui Eesti Vabariik saadud tulu maksustamist, vaid see tähendaks maailmatulu arvesse võtmist selleks, et kindlaks teha maksumaksja võime maksta maksu üksnes Eestis teenitud tulult.

46 Mis puudutab kostja argumente soovitusel 94/79 kohta, siis kinnitab komisjon, et see õigusakt ei ole õiguslikult siduv. Kindlasti ei ole selle eesmärk täiendada isikute vaba liikumist käsitlevat esmast õigust ja mingil juhul ei piira see komisjoni kaalutusõigust. Soovitusel tehti üksnes ettepanek võtta vastu liidu õigust rakendavad siseriiklikud õigusnormid, ilma et sellega oleks vabastatud liikmesriike aluslepingutest tulenevate kohustuste nõuetekohasest täitmisest. Veel väidab komisjon, et kuna soovitus võeti vastu enne eespool viidatud kohtuotsuse Schumacker väljakuulutamist, on see lausa oma tähenduse kaotanud.

Euroopa Kohtu hinnang

– Väide, et on rikutud ELTL artiklit 45

47 Kõigepealt tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kuigi otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, on nad sellegipoolest kohustatud selle pädevuse teostamisel järgima liidu õigust (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 21; 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 29, ja 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon vs. Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, punkt 28). Samuti tuleb siseriiklikud maksuõigusnormid võtta vastu, järgides aluslepingutega tagatud vabadusi, eeskätt ELTL artiklis 45 sätestatud töötajate vaba liikumist.

48 Liikumisvabadust käsitlevate eeskirjadega on sisuliselt vastuolus see, kui töötajat, kes liikumisvabadust on kasutanud, koheldaks tema päritoluliikmesriigis vähem soodsalt kui siis, kui ta ei oleks nende eeskirjadega kehtestatud õigusi kasutanud. Siiski tuleb meenutada, et diskrimineerimine võib seisneda üksnes erinevate eeskirjade kohaldamises sarnastele olukordadele või sama eeskirja kohaldamises erinevatele olukordadele (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Schumacker, punkt 30, Gschwind, punkt 21, ja 22. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-383/05: Talotta, EKL 2007, lk I-2555, punkt 18).

49 Ent otseste maksudega seoses ei ole residentide ja mitteresidentide olukord üldjuhul sarnane, kuna mitteresidendi poolt liikmesriigi territooriumil saadud sissetulek on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogutulust, mis koondub tema elukohariiki, ja kuna mitteresidendist isiku maksu tasumise võimet, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikest ja perekondlikest asjaoludest, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, milleks tavaliselt on tema alaline elukoht (eespool viidatud kohtuotsused Schumacker, punktid 31 ja 32, ning Gschwind, punkt 22).

50 Eespool viidatud kohtuotsuse Schumacker punktis 34 leidis Euroopa Kohus, et asjaolu, et liikmesriik ei anna mitteresidendile teatavaid maksusoodustusi, mida ta annab residentidele, ei ole üldjuhul diskrimineeriv, kui võtta arvesse, et residentide ja mitteresidentide olukord on objektiivselt erinev nii tuluallike, maksu tasumise võime kui ka isiklike ja perekondlike asjaolude poolest (eespool viidatud kohtuotsus Gschwind, punkt 23).

51 Residentide ja mitteresidentide vahelise diskrimineerimisega võib aluslepingu tähenduses olla tegemist üksnes siis, kui sõltumatult nende elukohast eri liikmesriikides tuvastatakse, et arvestades asjaomaste siseriiklike sätete sisu ja eset, on kahe maksumaksjate kategooria olukord sarnane (vt eespool viidatud kohtuotsus Gschwind, punkt 26).

52 Sellise olukorraga on tegemist siis, kui mitteresident, kes ei saa märkimisväärset tulu oma elukohaliikmesriigis ning saab põhilise osa maksustatavast tulust oma tegevusest töökohariigis, on sarnases olukorras viimati nimetatud liikmesriigi residentidega, kuna sellisel juhul ei ole elukohariigil võimalik anda talle maksusoodustusi tema isiklikest või perekondlikest asjaoludest lähtudes. Järelikult tuleb teda töökohariigis maksustamisel kohelda nagu resident ja selle liikmesriigil tuleb talle anda samasuguseid maksusoodustusi nagu need, mis on ette nähtud residentidele (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Schumacker, punktid 36 ja 37, ning Gschwind, punkt 27).

53 Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib ka olukorras, kus maksukohustuslane ei ole elukohaliikmesriigis saanud selle riigi õigusnormide kohaselt mingit maksustatavat tulu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Wallentin, punkt 18), olla tegemist diskrimineerimisega, kui sellise isiku nagu kaebuse esitaja isiklike ja perekondlike asjaolusid ei võeta arvesse ei tema elukohariigis ega töökohaliikmesriigis (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Wallentin, punkt 17).

54 Seega juhul, kui asjaomane isik saab ligikaudu 50% oma kogutulust elukohaliikmesriigis, on sellel liikmesriigil võimalik põhimõtteliselt võtta arvesse nimetatud isiku võimet makse tasuda ning tema isiklike ja perekondlike asjaolusid selle riigi õigusnormides ette nähtud korra kohaselt (vt eespool viidatud kohtuotsus Gschwind, punkt 29).

55 Siiski ei ole sellise isiku olukorras nagu kaebuse esitaja, keda selle tõttu, et tema kogutulu on nii väike, elukohaliikmesriigis selle riigi maksuõigusnormidest lähtuvalt ei maksustata, nimetatud liikmesriigil võimalik arvesse võtta asjaomase isiku võimet makse tasuda ega tema isiklike ja perekondlike asjaolusid, eeskätt seda, kuidas mõjutab isikut see, et tema teisest liikmesriigist saadud tulu maksustatakse.

56 Neil asjaoludel asetab selle liikmesriigi, kus kõnealune tulu saadi, keeldumine kohaldada siseriiklikus õiguses ette nähtud maksusoodustust sellised mitteresidentidest maksukohustuslased nagu kaebuse esitaja ebasoodsasse olukorda pelgalt seetõttu, et nad on kasutanud EL toimimise lepinguga tagatud liikumisvabadust.

57 Sellistest õigusnormidest tulenevat erinevat kohtlemist saab õigustada üksnes siis, kui see põhineb objektiivsetel ja siseriikliku õigusega taotletava legitiimse eesmärgi suhtes proportsionaalsetel kaalutlustel (9. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-520/04: Turpeinen, EKL 2006, lk I-10685, punkt 32). Selles küsimuses tuleb märkida, et isegi kui Eesti Vabariik väidab, et kõne all oleva tingimuse eesmärk on ära hoida seda, et mitteresidentidest maksukohustuslane saaks kumuleerida igas asjaomas liikmesriigis maksusoodustusi, siis sellises olukorras, milles on kaebuse esitaja, ei ole tegemist mitme soodustuse põhjendamatu kohaldamisega.

58 Seega, võttes arvesse eespool toodud täpsustusi, võib tulumaksuseaduse §-s 283 sätestatud tingimus, kuna see on üldine ega võta arvesse asjaomase maksukohustuslase isiklikke ja perekondlikke asjaolusid, asetada ebasoodsamasse olukorda sellise isiku nagu kaebuse esitaja, kes on kasutanud töötajate vaba liikumist käsitlevate eeskirjadega ette nähtud vabadust, mistõttu on see tingimus vastuolus selliste aluslepingutest tulenevate nõuetega, nagu on ELTL artiklis 45 sätestatud nõuded.

59 Seetõttu tuleb väidet, et on rikutud ELTL artiklit 45, pidada põhjendatuks.

60 Samas ei ole Eesti Vabariigi väitel soovitus 94/79 sisust ja olemusest tulenevalt võimalik väidetavat rikkumist tuvastada.

61 Komisjon viitas tõepoolest selle soovitus 2 artikli lõikes 2, et liikmesriigid ei maksusta mitteresidentide füüsilise isiku tulu kõrgema määraga kui residentide tulu, kui tulu, mis kuulub maksustamisele selles liikmesriigis, mille resident füüsiline isik ei ole, moodustab vähemalt 75% selle isiku maksustamisaasta jooksul saadud maksustatavast kogutulust.

62 Eesti Vabariik väidab, et muul juhul on tal õigus residentide ja mitteresidentide erinevalt kohelda.

63 Siiski tuleb meenutada, et ELTL artikli 288 viimase lõigu kohaselt kuuluvad soovitud liidu institutsioonide selliste aktide hulka, mis ei ole siduvad. Lisaks, nagu ka kohtujurist meenutab oma ettepaneku punktis 60, seisneb liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlus liidu õigusest tulenevate liikmesriigi kohustuste täitmata jätmise objektiivses tuvastamises, nii et käesoleval juhul ei saa Eesti Vabariik tugineda õiguspärase ootuse põhimõttele selleks, et takistada tema poolt talle aluslepinguga pandud kohustuste rikkumise objektiivset tuvastamist (vt selle kohta 6. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-562/07: komisjon vs. Hispaania, EKL 2009, lk I-9553, punkt 18).

64 Tuleb ka märkida, et soovitus 94/79 põhjenduses 4 on öeldud, et soovitus ei mõjuta komisjoni aktiivset tegutsemist rikkumismenetluste valdkonnas, et tagada asutamislepingu põhimõtete järgimine.

65 Neil asjaoludel ei takista soovitus 94/79 ELTL artiklist 45 tulenevate kohustuste rikkumise tuvastamist. Seetõttu ei ole Euroopa Kohtul vaja analüüsida seda, kas Hispaania Kuningriigil ja Portugali Vabariigil oli õigus menetlusse astumisel esitada komisjoni hagi suhtes vastuvõetamatuse väide, mis põhineb sellel soovitusel.

– Väide, et on rikutud EMP lepingu artiklit 28

66 Kuigi kostja vastuses on Eesti Vabariik tuginenud ELTL artikli 45 rikkumist käsitlevatele argumentidele ka selleks, et väidelda vastu EMP lepingu artikli 28 rikkumist puudutavale väitele, on ta möönnud vajadust täiendada tulumaksuseaduse § 283 selleks, et „laiendada selle kohaldamisala ka Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriikide kodanikele”.

67 Selles küsimuses tuleb märkida, et Eesti õigusnormides ei ole ette nähtud ühtegi võimalust anda arutusel olevat maksusoodustust isikutele, kes saavad Eestist pensioni ja elavad EMP lepingu osalises kolmandas riigis. Kuna EMP lepingu artikli 28 sätetel on sama õiguslik tähendus nagu sisuliselt identsetel ELTL artikli 45 sätetel, saab eespool esitatud kaalutlused *mutatis mutandis* üle kanda artiklile 28 (vt selle kohta 18. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-104/06: komisjon vs. Rootsi, EKL 2007, lk I-671, punkt 32).

68 Kõigest eeltoodust tuleneb, et kuna Eesti Vabariik ei kohalda tulumaksuseaduses ette nähtud maksuvaba tulu piirmäära mitteresidentide pensionäridele, keda seetõttu, et nende pension

on liiga väike, elukohaliikmesriigis viimase õigusnormide kohaselt ei maksustata, siis on ta rikkunud ELTL artiklist 45 ja EMP lepingu artiklist 28 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

69 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Eesti Vabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

70 Kodukorra artikli 69 lõike 4 alusel kannavad Hispaania Kuningriik, Portugali Vabariik, Rootsi Kuningriik, Ühendkuningriik ja Saksamaa Liitvabariik oma kohtukulud ise.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

- 1. Kuna Eesti Vabariik ei kohalda 15. detsembri 1999. aasta tulumaksuseaduses (muudetud 26. novembri 2009. aasta seadusega) ette nähtud maksuvaba tulu piirmäära mitteresidendist pensionäridele, keda seetõttu, et nende pension on liiga väike, elukohaliikmesriigis viimase õigusnormide kohaselt ei maksustata, siis on ta rikkunud ELTL artiklist 45 ja Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 28 tulenevaid kohustusi.**
- 2. Mõista kohtukulud välja Eesti Vabariigilt.**
- 3. Hispaania Kuningriik, Portugali Vabariik, Rootsi Kuningriik, Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriik ning Saksamaa Liitvabariik kannavad ise oma kohtukulud.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: eesti.