

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

26. mai 2016(\*)

Eelotsusetaotlus – ELTL artiklid 21 ja 45 – Isikute ja töötajate vaba liikumine ja elukohavabadus – Tulumaks – Vanaduspension – Pensionäride maksu ümberarvutus – Kohaldamise tingimused – Liikmesriigi haldusorgani väljaantud tulumaksu teate omamine

Kohtuasjas C-300/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel tribunal administratif (esimese astme halduskohus, Luksemburg) 16. juuni 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. juunil 2015, menetluses

**Charles Kohll,**

**Sylvie Kohll-Schlesser**

*versus*

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

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, kohtunikud A. Borg Barthet ja E. Levits (ettekandja),

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Luksemburgi valitsus, esindaja: D. Holderer,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja C. Soulay,

olles 16. veebruari 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 45 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Luksemburgi elukohaga pensionäride Charles Kohlli ja Sylvie Kohll-Schlesseri ja directeur de l'administration des contributions directes'i (otseste maksude ameti direktor) vahelises kohtuvaidluses viimase keeldumise tõttu kohaldada C. Kohlli suhtes maksustamisaastaid 2009–2011 puudutavalt maksu ümberarvutust.

**Õiguslik raamistik**

## Luksemburgi õigus

3 4. detsembri 1967. aasta muudetud tulumaksuseaduse (loi modifiée du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenu, *Mémorial A* 1967, lk 1228, edaspidi „LIR“) artikli 96 lõige 1 sätestas põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis:

„Pensioni? või annuiteedituluks loetakse:

1. vanaduspensionid ja toitjakaotuspensionid, mida saadakse varasema palgatöö tegemise eest ning samal alusel saadud muud toetused ja mitterahalised tasud, isegi kui need ei ole perioodilised või neid on antud vabatahtliku töö eest;
2. annuiteetide, pensionide või muude perioodiliselt antud tasude ja lisatoetuste maksed iseseisvast pensionikassast, mida rahastatakse täielikult või osaliselt kindlustatute sissemaksetest, ning artiklis 96a silmas peetud ühekordsed haridusmaksed ja annuiteedid;

[...]“

4 LIR artikkel 139ter, mis lisati sellele seadusele 19.12.2008 seaduse (*Mémorial A* 2008, lk 2622) artikli 1 punktiga 24:

„(1) Iga maksukohustuslase puhul, kes saab pensionitest või annuiteetidest tulumaksuseaduse artikli 96 lõike 1 punktide ja 2 tähenduses tulu, mida on õigus maksustada Luksemburgis, ja kellel on tulumaksu kinnipidamise tõend, kohaldatakse pensionäride maksu ümberarvutust (CIP). Maksu ümberarvutust arvestatakse ainult üks kord kõikide maksukohustuslasele makstavate pensionite või annuiteetide puhul.

(2) Pensionäride maksu ümberarvutuse summa on 300 eurot aastas. See summa on 25 eurot kuus. Pensionäride maksu ümberarvutust kohaldatakse ainult selle ajavahemiku eest, kui maksukohustuslane saab pensioni? või annuiteeditulu [lõike 1] tähenduses ja tingimustel. Seda annab pensionifond või ükskõik millise muu pensioni väljamaksja sellel maksustamisaastal, millega see on seotud, vastavalt lõikes 4 osutatud Suurhertsogi määruses kindlaksmääratud tingimustele. Tulu suhtes, mis ei ulatu vähemalt vastavalt 300 euroni aastas või 25 euroni kuus, pensionäride maksu ümberarvutust ei kohaldata. Maksu ümberarvutus on mahaarvatav ja pensionäridele tagastatav ainult töötasudelt tasumisele kuuluva tulumaksu nõuetekohasel kinnipidamisel pensionikassade ja muude pensioni maksvate isikute poolt tulumaksu kinnipidamise tõendi alusel.

(3) Pensionikassal ja muul pensioni maksva isikul, kes on kohaldanud pensionäride maksu ümberarvutust ja üksikvanema maksu ümberarvutust, on õigus kompenseerida maksu ümberarvutusi positiivsete tulumaksu kinnipidamistega või vajaduse korral nõuda ettemakstud maksuvähenduse tagasimaksmist vastavalt lõikes 4 osutatud Suurhertsogi määruses kindlaksmääratud tingimustele.

(4) Suurhertsogi määrusega võib käesoleva seaduse rakendamise korda täpsustada.“

5 LIR artikli 143 lõikes 1 on sätestatud:

„Iga töötaja suhtes, välja arvatud Suurhertsogi määruses ette nähtud erandid, koostatakse tulumaksu kinnipidamise tõend, milles on märgitud vajalikud andmed kinnipidamiskoefitsiendi kohaldamiseks ja mis on mõeldud järgmiste andmete saamiseks:

a) Administration des contributions directes?i [otseste maksude amet] poolt kinnipidamise

kindlaksmääramise korral arvessevõetavate erieeskirjade kohta;

b) tööandja poolt töötasude, kinnipidamiste ja maksu ümberarvutuste kohta.

[...]"

6 LIR artikkel 144 sätestab:

„Artiklite 136–143 sätteid kohaldatakse analoogia alusel artikli 96 [lõike 1] punktides 1 ja 2 silmas peetud pensionitele ja annuiteedimaksetele. Kohandamismeetmed kehtestatakse Suurhertsogi määruses.“

7 19. detsembri 2008. aasta Suurhertsogi määruse kohaselt, mis reguleerib pensionäride maksu ümberarvutuse kohaldamise tingimusi (règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 réglant les modalités d'application de l'octroi du crédit d'impôt pour pensionnés, *Mémorial A* 2008, lk 2645), artikli 1 lõike 1 kohaselt:

„Pensionäride maksu ümberarvutust (CIP) võimaldab pensionikassa või muu pensioni maksev isik oma pensionäridele, kellel on tulumaksu kinnipidamise tõend, millel on märges CIP. Kui tulumaksu kinnipidamise tõendile ei ole kantud maksu ümberarvutust või kui pensionäril ei ole tulumaksu kinnipidamise tõendit, ei ole pensionikassal või muul pensioni maksval isikul õigust kohaldada maksu ümberarvutust.

[...]"

*Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping*

8 Haagis 8. mail 1968 alla kirjutatud Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu (convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune; edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping“) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artiklis 19 on ette nähtud, et ilma et see piiraks selle lepingu artikli 20 lõike 1 kohaldamist, maksustatakse pensione ja muid samalaadseid tasusid, mida makstakse ühe lepinguosalise riigi residendile varasema töötajana töötamise eest, ainult selles riigis.

9 Nimetatud lepingu artikli 20 lõike 1 kohaselt maksustatakse tasu, sealhulgas pension, mida maksab lepinguosaline riik või mõni tema riiklik allüksus, kohalik omavalitsus või muu avalikõiguslik juriidiline isik või mida makstakse nende poolt loodud fondidest füüsilisele isikule selle riigi, riikliku allüksuse, kohaliku omavalitsuse või muu avalikõigusliku juriidilise isiku teenistuses oleku eest, kõnealuses riigis.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

10 C. Kohll ja tema abikaasa S. Kohll-Schlesser on mõlemad Luksemburgi kodanikud ja elavad Luksemburgis. C. Kohll saab Madalmaadest kahte pensioni – esimest äriühingult Shell International BV ja teist äriühingult Sociale Verzekeringsbank (sotsiaalkindlustuskassa). S. Kohll-Schlesser saab samuti viimati nimetatud asutuselt pensioni.

11 C. Kohll esitas 20. veebruaril 2013 Directeur de l'administration des contributions directes'ile (otseste maksude ameti direktor, edaspidi „direktor“) vaide 2009. ja 2011. aasta tulumaksu teadete peale põhjendusel, et Luksemburgi maksuhaldur ei ole temale kohaldanud pensionäride maksu ümberarvutust, mis on ette nähtud LIR artiklis 139ter (edaspidi „maksu ümberarvutus“).

12 Direktor tunnistas 23. septembri 2013. aasta otsusega C. Kohlli vaide esiteks selles osas, milles see puudutas 2009. aasta tulumaksu teadet, hilinenult esitatuks ja seega vastuvõetamatuks, ning tuvastas teiseks selles osas, milles see puudutas 2010. ja 2011. aasta tulumaksu teateid, et C. Kohllil ei olnud õigust maksu ümberarvutusele ning kohustas teda nende aastate eest tulumaksu tagasi maksma.

13 C. Kohll ja S. Kohll-Schlesser esitasid 10. detsembril 2013 eelotsusetaotluse esitanud tribunal administratif'ile (Luksemburg) kaebuse, milles nad palusid direktori selle otsuse tühistada.

14 See kohus leiab, et S. Kohll-Schlesseri, kes ei esitanud direktorile eelnevat vaiet enda nimel, kaebus on vastuvõetamatu, kuid C. Kohlli kaebus on vastuvõetav. Viimane leiab nimelt, et LIR artikli 139ter rikub töötajate vaba liikumise põhimõtet, mis on kehtestatud ELTL artiklis 45.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et maksu ümberarvutus antakse igale maksukohustuslasele, kes saab pensioni- või annuiteeditulu LIR artikli 96 lõike 1 punktide 1 ja 2 tähenduses, tingimusel et maksustamisõigus on Luksemburgi Suurhertsogiriigil ja et maksukohustuslasel on tulumaksu kinnipidamise tõend.

16 See kohus on arvamusel, et kuigi pensionid, mis on vaatluse all temale esitatud kohtuasjas, on maksustatavad Luksemburgis, on siiski selge, et C. Kohllile ei ole väljastatud tulumaksu kinnipidamise tõendit pensionide kohta, mille suhtes ta väidab, et tal on õigus maksu ümberarvutusele.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selles osas, et LIR artikkel 139ter võib seega tekitada kaudse diskrimineerimise, kuna see säte kehtestab maksu ümberarvutuse tegemise tingimuseks, et potentsiaalsel ümberarvutuse saajal on olemas tulumaksu kinnipidamise tõend. Seda maksu ümberarvutust ei kohaldata aga isikutele, kes saavad töötasu või pensioni, millelt peetakse tulumaks kinni, nagu välismaalt saadud pensionide puhul.

18 Neil asjaoludel otsustas tribunal administratif menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas töötajate vaba liikumise põhimõttega, mis on sätestatud eelkõige ELTL artiklis 45, on vastuolus LIR artikli 139ter lõige 1, sest selle järgi kohaldatakse selles ette nähtud maksu ümberarvutust ainult nende isikute suhtes, kellel on tulumaksu kinnipidamise tõend?“

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis võimaldavad pensionäride maksu ümberarvutust nendele maksumaksjatele, kellel on tulumaksu kinnipidamise tõend.

### *Asjassepuutuv vabadus*

20 Esmalt tuleb analüüsida, kas ELTL artiklit 45, mille tõlgendamist eelotsusetaotluse esitanud kohus taotleb, saab kohaldada sellises olukorras, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, mis puudutab liikmesriigi poolt nimetatud liikmesriigi elanikule teises liikmesriigis asuva pensioni

maksja poolt makstud vanaduspensioni maksustamist.

21 Nimelt kahtleb Luksemburgi valitsus selles, kas see säte on põhikohtuasjas kohaldatav, ja Euroopa Komisjon leiab, et nimetatud säte on kohaldatav ainult juhul, kui C. Kohll oleks saanud Luksemburgi elanikuks enne pensionile jäämist, selleks et otsida selles liikmesriigis tööd või asuda seal tööle. ELTL artikkel 45 ei ole nimelt kohaldatav C. Kohlli olukorrale, kuna ta asus Luksemburgi elama sel ajal, kui ta juba oli pensionär, ja ilma et ta oleks kavatsenud seal tööd teha.

22 Seoses sellega tuleb meenutada, et iga Euroopa Liidu kodanik, sõltumata oma elukohast ja rahvusest, kes kasutab töötajate vaba liikumise õigust ja kes tegutseb kutsealal mõnes teises liikmesriigis kui tema elukohariik, kuulub ELTL artikli 45 kohaldamisalasse (kohtuotsus, 28.2.2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Mis puutub esiteks Shell Internationali poolt C. Kohllile makstavasse pensioni, siis on selge, et seda antakse puudutatud isiku töötamise eest varem mõnes liikmesriigis, käesoleval juhul Madalmaades, mis erineb sellest liikmesriigist, mille kodanik ta on või kus oli tema elukoht põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal.

24 C. Kohll, kes töötas teises liikmesriigis, kasutas aga oma õigust vabalt liikuda, mis on ette nähtud ELTL artiklis 45.

25 Euroopa Kohus otsustas, et asjaolu, et isik ei ole enam töösuhetes, ei võta temalt õigust, et temale tagatakse teatavad töötaja seisundiga seotud õigused, ja et vanaduspension, mille andmine sõltub varasema töösuhte olemasolust, mis on lõppenud, kuulub nende õiguste kategooria hulka. Õigus saada pensioni on nimelt lahutamatult seotud töötaja objektiivse staatusega (vt selles osas kohtuotsus, 15.6.2000, Sehrer, C-302/98, EU:C:2000:322, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Sellise maksukohustuslase olukord nagu C. Kohll, kes saab pensioni töötamise eest palgalisel töökohal mõnes muus liikmesriigis kui see, mille kodanik ta on või kus on tema elukoht põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal, erineb seega selle isiku olukorrast, kelle kogu ametialane tegevus on möödunud samas liikmesriigis, mille kodanik ta on, ja kes on kasutanud õigust elada muus liikmesriigis alles pärast pensionile jäämist ning kes ei saa seega tugineda ELTL artiklis 45 tagatud liikumisvabadusele (vt selles osas kohtuotsus, 9.11.2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punkt 16).

27 Seda kaalutlust ei sea muuseas kahtluse alla ka 19. novembri 2015. aasta kohtuotsus (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), milles Euroopa Kohus otsustas nimetatud kohtuotsuse punktis 21, et selline pensionile jäänud isik, kes – asumaks elama teise liikmesriiki – lahkub liikmesriigist, kus ta on elanud kogu oma tööalase karjääri jooksul, juhul kui tema olukord ei kuulu ELTL artikliga 45 tagatud liikumisvabaduse kohaldamisalasse, võib tugineda liidu kodanikuna isikute vaba liikumise õigusele kooskõlas ELTL artikliga 21.

28 Järelikult võib selline liikmesriigi kodanik ja elanik nagu C. Kohll tugineda ELTL artiklile 45 selles osas, mis puudutab vanaduspensioni, mis talle antakse varasema töötamise eest teises liikmesriigis, mis ei ole liikmesriik, mille kodanik ta on või kus oli tema elukoht põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal, olenemata küsimusest, kas ta asus pärast töötamist selles liikmesriigis elama oma päritoluliikmesriiki, et seal tööd otsida või teha.

29 Mis puutub teiseks C. Kohllile sotsiaalkindlustuskassa poolt makstud pensioni, siis nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et põhikohtuasja poolte vahel on vaidlus küsimuses, millisel õiguslikul alusel seda pensioni huvitatud isikule makstakse ja kas Luksemburgi Suurhertsogiriigi

on õigus seda maksustada, võttes arvesse topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 20 lõiget 1.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes täpsustab, et pensioni makstakse igale isikule, kes on elanud Madalmaades, olenemata sellest, kas ta töötas seal palgalisel ametikohal või mitte, leiab siiski, et see kuulub topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 19 kohaldamisalasse, kuigi see säte puudutab ainult pensione, mida antakse palgalisel ametikohal töötamise eest.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kindlaks määrama õigusliku aluse, mille alusel sotsiaalkindlustuskassa seda pensioni C. Kohllile maksab, eelkõige kontrollima, kas see pension, mida makstakse *a priori* kõikidele Madalmaade elanikele, anti käesoleval juhul C. Kohllile palgalisel ametikohal töötamise eest Madalmaades või kas nimetatud pensioni summa sõltub puudutatud isiku palgalisel ametikohal töötaja seisundist. Jaatava vastuse korral võib põhikohtuasja vaidluses tugineda ELTL artiklile 45 samadel põhjustel, mida on täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktides 23-28.

32 Seevastu, kui kohus peaks asuma seisukohale, et ei sotsiaalkindlustuskassale pandud kohustus maksta C. Kohllile pensioni ega selle summa ei sõltu puudutatud isiku palgalisel ametikohal töötaja seisundist, vaid asjaolust, et ta on elanud Madalmaades, siis võib tugineda ELTL artiklile 21, mis näeb üldiselt ette iga liidu kodaniku õiguse vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil.

33 Järelikult, kuna nii ELTL artikkel 21 kui ka ELTL artikkel 45 võivad olla põhikohtuasjas kohaldatavad, tuleb neid kahte sätet tõlgendada.

34 Seoses sellega ei takista asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohus pidas oma eelotsuse küsimuses silmas ainult ELTL artiklit 45, et Euroopa Kohus tõlgendaks ka ELTL artiklit 21.

35 Nimelt võib vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale eelotsuse küsimuse esitanud kohtule asjakohase vastuse andmiseks taotleda Euroopa Kohtult selliste liidu õigusnormide arvestamist, millele siseriiklik kohus ei ole küsimuses viidanud (kohtuotsus, 28.2.2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika)

#### *Piirangu olemasolu*

36 Esiteks, seoses ELTL artikliga 45 tuleb meelde tuletada, et isegi kui töötajate vaba liikumist käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada mitteresidentide kohtlemine vastuvõtvast riigis võrdselt selle riigi residentidega, keelavad nad samas päritoluriigil takistada oma kodanikel võtta vastu tööpakkumisi ja töötada teises liikmesriigis (kohtuotsus, 28.2.2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Käesoleval juhul kohaldatakse maksu ümberarvutust maksukohustuslastele, kes saavad Luksemburgis maksustatavat vanaduspensionist tulenevat tulu, mille summa on vähemalt 300 eurot aastas või 25 eurot kuus ja kellel on tulumaksu kinnipidamise tõend.

38 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, ei anta vanaduspensionist saajale tulumaksu kinnipidamise tõendit, kui sellelt pensionilt, mis on küll maksustatav Luksemburgis, ei peeta selles liikmesriigis tulumaksu kinni eelkõige seetõttu, et nimetatud pensioni maksja asukoht on teises liikmesriigis.

39 Sellest tuleneb, et maksu ümberarvutuses seisnevat maksusoodustust ei anta Luksemburgis elavatele maksukohustuslastele, kelle selles liikmesriigis maksustatavad pensionid on pärit teisest liikmesriigist.

40 Liikmesriigi õigusnormid, mis on vaatluse all põhikohtuasjas, võivad sellega, et kehtestavad

erineva kohtlemise Luksemburgis elavate maksukohustuslaste vahel vastavalt sellele, millisest liikmesriigist nad saavad vanaduspensionid, mis on maksustatavad Luksemburgis, ja keeldudes kohaldamast maksukohustuslastele, kellele pensioni maksev isik või asutus asub mõnes muus liikmesriigis, maksu ümberarvutust, vähendada töötajate huvi otsida tööd või nõustuda tööpakkumisega mõnes muus liikmesriigis kui Luksemburgi Suurhertsogiriiki.

41 Selliste õigusnormide puhul on seega tegemist töötajate vaba liikumise piiranguga, mis on ELTL artikliga 45 üldjuhul keelatud.

42 Teiseks, seoses ELTL artikliga 21 ilmneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liikmesriigi õigusakt, mis seab teatavad kodanikud ebasoodsamasse olukorda pelgalt seetõttu, et nad on kasutanud oma vabadust liikuda ja elada teises liikmesriigis, piirab igale liidu kodanikule ELTL artikli 21 lõikega 1 tagatud vabadusi (kohtuotsus, 26.2.2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Nimelt ei pääseks aluslepinguga liidu kodanike liikumisvabaduse valdkonnas kehtestatud võimalused täielikult mõjule, kui takistused, mis liikmesriigi kodaniku päritoluriigi õigusnormid on seadnud tema elamisele teises liikmesriigis ja mis karistavad teda selle eest, et ta on neid võimalusi kasutanud, võiksid liikmesriigi kodanikku ajendada nende võimaluste kasutamisest loobuma (kohtuotsus, 26.2.2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Käesoleval juhul, kuna maksu ümberarvutuses seisnevat maksusoodustust ei anta Luksemburgi maksukohustuslasele, kes kasutas oma vabadust liikuda ja elada teises liikmesriigis kui see, mille kodanik ta on, ja kes saab selles teises liikmesriigis elamisest tulenevalt pensioni, mida maksab selles viimases liikmesriigis asuv pensioni maksev isik või asutus, siis see Luksemburgi maksukohustuslane on sellest tulenevalt halvemas olukorras kui maksukohustuslased, kes ei ole kasutanud oma vabadust liikuda ja elada teises liikmesriigis. Põhikohtuasjas vaatluse all olevad õigusnormid, mis sellise erineva kohtlemiseni viivad, võivad vähendada maksukohustuslase huvi seda vabadust kasutada ja kujutavad endast seega ELTL artiklis 21 tunnustatud vabaduste piirangut.

#### *Põhjenduse olemasolu*

45 Sellised piirangud on lubatud vaid juhul, kui tegemist on olukordadega, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi (vt eelkõige kohtuotsus, 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 26).

46 Seoses küsimusega, kas kõnealused olukorrad on objektiivselt sarnased, tuleb meelde tuletada, et piiriülese olukorra ja siseriikliku olukorra sarnasust tuleb hinnata asjaomaste siseriiklike sätete eesmärgist lähtudes (vt selles osas kohtuotsused, 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22, ja 6.9.2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17).

47 Luksemburgi valitsus väidab seoses sellega, et maksu ümberarvutus on kehtestatud eesmärgiga viia ellu valikulist maksustamispoliitikat selliste isikute kasuks, kes kuuluvad kõige haavatavamatesse sotsiaalsetesse kihtidesse, võimaldades neil kasutada sellisest maksusoodustusest tulenevalt suuremat sissetulekut.

48 Nimetatud eesmärgiga seoses ei ole aga selline riigis elav maksukohustuslane, kes saab vanaduspensionid teisest liikmesriigist, tingimata erinevas olukorras, kui selline riigis elav maksukohustuslane, kes saab pensioni tema elukohariigis asuvalt pensioni maksvalt isikult või asutuselt, kuna mõlemad maksukohustuslased võivad kuuluda kõige haavatavamatesse

sotsiaalsetesse kihtidesse.

49 Piirangu põhjendamisel võib seega arvesse võtta üksnes üldisest huvist tulenevaid ülekaalukaid põhjuseid. Veel peab erinev kohtlemine niisugusel juhul olema ka sellega taotletava eesmärgi elluviimise tagamiseks sobiv ega või minna kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (kohtuotsus, 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Luksemburgi valitsus väidab seoses sellega, et maksu ümberarvutuse süsteem on põhjendatav liikmesriigi maksustamissüsteemi ühtsuse hoidmise vajadusega, kui nähakse ette sellise maksu ümberarvutuse kohaldamine, mida võidakse anda või tagastada tõhusalt, võrdselt ja teostatavalt, ilma et see tooks muu hulgas kaasa ebaproportsionaalsed halduskulutused.

51 Esiteks on selle valitsuse väitel maksu ümberarvutuse süsteem ainus, mida võidakse kohaldada ilma, et see tooks administratsiooni, nimetatud tulude väljamaksjate ja haldusmenetluse subjektide jaoks kaasa ülemääraseid halduskohustusi. Nimelt on ainult liikmesriigi organisatsioonidel, kelle ülesanne on pensionide väljamaksmine ja kinnipeetud tulumaksu kandmine riigi tuludesse, esiteks olemas ajakohane teave, mis võimaldab kohaldada maksu ümberarvutust tõhusalt, õiglaselt ja adekvaatselt, ja teiseks on nad olukorras, et määrata või tagastada vahetult ja tõhusalt maksu ümberarvutustega seotud summad puudutatud maksukohustuslastele.

52 Teiseks on nimetatud süsteemi vaja selleks, et hoida tervikuna liikmesriigi maksustamissüsteemi ühtsust, ning Luksemburgi õigusnormides on olemas seos maksude kogumise süsteemi, käesoleval juhul pensionitulude kinnipidamise LIR artikli 96 lõike 1 punktide 1 ja 2 tähenduses, ja maksu ümberarvutuse vahel.

53 Mis puutub esiteks halduskaalutlustesse ja praktikasse, millele Luksemburgi valitsus viitab, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba asunud seisukohale, et liikmesriikidelt ei saa võtta võimalust saavutada õiguspäraseid eesmärke niisuguste õigusnormide kehtestamisega, mis on pädevate asutuste jaoks hõlpsasti hallatavad ja kontrollitavad (kohtuotsus, 24.2.2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Tuleb siiski märkida, et põhikohtuasjas ei ole vaidlustatud ei kinnipidamisel põhinevat süsteemi ega tulumaksu kinnipidamise tõendi väljaandmise adekvaatset ja praktilist laadi, vaid täielikku keeldumist anda maksusoodustust, kui puudutatud maksukohustuslane sellist tõendit ei saa esitada, isegi kui ta vastab teistele tingimustele, et nimetatud soodustust saada.

55 Ei saa välistada *a priori* maksumaksja võimalust esitada asjaomaseid tõendeid, mille alusel maksustava liikmesriigi maksuhaldurid saavad selgelt ja täpselt kindlaks määrata teisest liikmesriigist saadud pensioni- või annuiteeditulude olemuse ja selle, kas neid tegelikult maksti (vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 53).

56 Mitte miski ei takista ju asjaomast maksuhaldurit nõudmast maksumaksjalt endalt tõendeid, mida maksuhaldur peab vajalikuks, et hinnata, kas asjaomaste õigusnormidega kehtestatud kulude mahaarvamise tingimused on täidetud ning kas seega lubada taotletud mahaarvamist või mitte (vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 54).

57 Seoses sellega ei ole Luksemburgi valitsus viidanud ühelegi asjaolule, millest selguks põhjused, mis takistavad tugineda sellise maksukohustuslase esitatud teabele, kes taotleb maksu ümberarvutust.

58 Lisaks, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 68, siis Luksemburgi valitsus, kes

viitas väidetavatele halduskohustustele ja sellele, et need on eaproportsionaalsed, jääb nende täpse olemuse suhtes ebatäpseks.

59 Igal juhul tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et praktikas esile kerkivad raskused üksi ei õigusta aluslepinguga tagatud põhivabaduse rikkumist (kohtuotsus, 1.7.2010, Dijkman ja Dijkman?Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Teiseks, kuigi maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut, siis selleks et niisugune õigustus oleks põhjendatud, peab Euroopa Kohtu arvates olema igal juhul otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja konkreetse soodustust tasakaalustava maksu vahel; otsest seost tuleb hinnata, lähtudes asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist (vt selles osas kohtuotsus, 1.7.2010, Dijkman ja Dijkman?Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punktid 54 ja 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

61 Käesoleval juhul ei väida Luksemburgi valitsus, et on olemas otsene seos maksu ümberarvutuse ja konkreetse maksu vahel, kuna pensione maksab teine liikmesriik ja need on sarnaselt Luksemburgist pärit pensionidega maksustatavad Luksemburgis, vaid tugineb seose olemasolule maksu ümberarvutuse ja maksustamisviisi, s.o tulumaksu kinnipidamise, mida kohaldatakse ainult neile pensionitele, mille väljamaksjad asuvad Luksemburgis, vahel. Maksusoodustust, mis on vaatluse all põhikohtuasjas, ei tasakaalusta seega konkreetne maks käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud kohtupraktika tähenduses.

62 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et selliste liikmesriigi maksuõigusnormide, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, kohaldamisest tulenevad piirangud, mis on põhimõtteliselt vastuolus ELTL artiklites 21 ja 45 sätestatud põhimõtetega, ei ole põhjendatavad Luksemburgi valitsuse esitatud põhjendustega.

63 Eespool esitatud kaalutlusi silmas pidades tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artikleid 21 ja 45 tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, mille järgi kohaldatakse pensionäride maksu ümberarvutust ainult nende isikute suhtes, kellel on tulumaksu kinnipidamise tõend.

## **Kohtukulud**

64 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

**ELTL artikleid 21 ja 45 tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, mille järgi kohaldatakse pensionäride maksu ümberarvutust ainult nende isikute suhtes, kellel on tulumaksu kinnipidamise tõend.**

Allkirjad.

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.