Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 28. jaanuaril 2016 [1]

Kohtuasi C-122/15

C

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus))

Maksuõigusnormid — Siseriiklikud tulumaksunormid — Põhiõiguste harta artikli 21 lõige 1 — Direktiiv 2000/78/EÜ — Vanuse alusel diskrimineerimine — Vanaduspensionist saadava tulu lisamaks

I. **Sissejuhatus**

1. Käesolev kohtuasi avab ilmselt liidu õiguse mõju uue peatüki liikmesriikide tulumaksunormidele. Soome kõrgeima halduskohtu eelotsusetaotlusele vastates tuleb selgitada olulist küsimust, kas liidu õigusest tulenev vanuse alusel diskrimineerimise keeld avaldab mõju ka siseriiklikele tulumaksunormidele.

2. Nimetatud keelule toetub nimelt ka Soome maksukohustuslane, kes peab maksma lisamaksu, mida nõutakse Soomes ainult vanaduspensionist saadava tulu pealt. Kas sellisel juhul on üldse kohaldatav liidu õigusest tulenev vanuse alusel diskrimineerimise keeld, mida reguleerivad Euroopa Liidu põhiõiguste harta ja direktiiv, ning kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis kas see keelab liikmesriigil vanaduspensionist saadava tulu kõrgema maksustamise?

3. Käesoleval ajal arutatakse liidu õigusest tuleneva vanuse alusel diskrimineerimise keelu kehtivust liikmesriigi tulumaksunormidele veel ühes teises Euroopa Kohtu menetluses [2]. Kuigi nimetatud Madalmaade menetlus käsitleb täiesti teisi tulumaksunorme, rõhutab see siiski Euroopa Kohtu poolt käesolevas kohtuasjas näidatava suuna olulisust.

II. **Õiguslik raamistik**

A. *Liidu õigus*

4. 7. detsembri 2000. aasta Euroopa Liidu põhiõiguste harta 12. detsembril 2007 Strasbourg'is kohandatud redaktsiooni [3] (edaspidi „harta") artikli 21 lõige 1 sätestab muu hulgas:

„1. Keelatud on […], sealhulgas diskrimineerimine […] vanuse […] tõttu."

1 — Algkeel: saksa.
2 — Kohtuasi de Lange (C-548/15).
3 — ELT 2012, C 326, lk 391.

5. Harta artikli 51 lõige 1 määratleb harta „reguleerimisala" kohta:

„1. Harta sätted on […] ette nähtud […] liikmesriikidele üksnes liidu õiguse kohaldamise korral. […]"

6. Euroopa Ühenduse asutamislepingu (Amsterdami lepingu redaktsioonis [4], edaspidi „EÜ") artikkel 13, nüüd ELTL [5] artikkel 19, andis nõukogule järgmise volituse:

„Ilma et see piiraks käesoleva lepingu teiste sätete kohaldamist ja talle ühenduse poolt antud volituste piires võib nõukogu […] astuda vajalikke samme, et võidelda diskrimineerimisega […] vanuse […] alusel."

7. EÜ artikli 13 alusel võeti vastu nõukogu 27. novembri 2000. aasta direktiiv 2000/78/EÜ, millega kehtestatakse üldine raamistik võrdseks kohtlemiseks töö saamisel ja kutsealale pääsemisel [6] (edaspidi „direktiiv 2000/78").

8. Direktiivi 2000/78 „reguleerimisala" kohta sätestatakse selle artiklis 3 järgmist:

„1. Ühendusele antud pädevuse piires kohaldatakse käesolevat direktiivi kõikide isikute suhtes nii avalikus kui ka erasektoris, sealhulgas avalik-õiguslike isikute suhtes, kui kõne all on:

[…]

c) töö saamise ja töö tingimused, kaasa arvatud töölt vabastamine ja töötasu;

[…]

2. […]

3. Käesolevat direktiivi ei kohaldata mingite riigiabi- või samalaadsetest kavadest, kaasa arvatud riigi sotsiaalkindlustus- või sotsiaalkaitsekavadest tehtavate maksete suhtes.

[…]".

9. Direktiivi 2000/78 artikkel 16 sätestab:

„Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et tagada:

a) kõikide võrdse kohtlemise põhimõttega vastuolus olevate õigusnormide tühistamine;

[…]".

10. Direktiivi 2000/78 artikkel 2 sisaldab järgnevaid definitsioone:

„1. Käesoleva direktiivi kohaldamisel tähendab „võrdse kohtlemise põhimõte", et ei esine otsest ega kaudset diskrimineerimist ühelgi artiklis 1 nimetatud põhjusel.

4 — ELT 1997, C 340, lk 173.

5 — Euroopa Liidu toimimise leping (ELT 2012, C 326, lk 47).

6 — EÜT L 303, lk 16; ELT eriväljaanne 05/04, lk 79.

2. Lõike 1 kohaldamisel:

a) peetakse otseseks diskrimineerimiseks seda, kui ükskõik millisel artiklis 1 nimetatud põhjusel koheldakse ühte inimest halvemini, kui on koheldud, koheldakse või võidakse kohelda teist inimest samalaadses olukorras;

b) peetakse kaudseks diskrimineerimiseks seda, kui väliselt neutraalne säte, kriteerium või tava seab konkreetse […] vanusega […] isikud teistega võrreldes ebasoodsamasse olukorda, välja arvatud juhul, kui:

   i) kõnealusel sättel, kriteeriumil või taval on objektiivselt põhjendatav õigustatud eesmärk ja selle eesmärgi saavutamise vahendid on asjakohased ja vajalikud või kui

   ii) […]

[…]".

11. Artikli 2 lõikes 1 viidatud direktiivi 2000/78 artikkel 1 on muu hulgas sõnastatud järgmiselt:

„Käesoleva direktiivi eesmärk on kehtestada üldine raamistik, et võidelda […] vanuse [...] alusel diskrimineerimise vastu töö saamisel ja kutsealale pääsemisel ning tagada liikmesriikides võrdse kohtlemise põhimõtte rakendamine."

12. Direktiivi 2000/78 artiklis 6 „Vanuse alusel erineva kohtlemise õigustatus" sätestatakse järgmist:<0}

„1. Olenemata artikli 2 lõikest 2 võivad liikmesriigid ette näha, et erinevat kohtlemist vanuse alusel ei peeta diskrimineerimiseks, kui sellel on siseriikliku õigusega objektiivselt ja mõistlikult põhjendatud, tööhõivepoliitikat, tööturgu ja kutseõpet hõlmav õigustatud eesmärk ning kui selle eesmärgi saavutamise vahendid on asjakohased ja vajalikud.

[…]".

B. *Siseriiklik õigus*

13. Soomes toimub tulu maksustamine Tuloverolaki (tulumaksuseadus) alusel; selle Laki tuloverolain muuttamisesta alusel (785/2012) alates 1. jaanuarist 2013 muudetud redaktsiooni kohaselt (edaspidi „Soome tulumaksuseadus") tuleb vastavalt § 124 lõikele 1 ja lõikele 4 tasuda lisamaksu vanaduspensionilt.

14. Lisamaksu määraks on 6%, kui maksuvaba pensioni summa võrra vähendatud pensioni suurus on üle 45 000 euro. Seda tuleb maksta lisaks tulumaksule, mida tasutakse nendelt tuludelt üldkehtiva astmelise tulumaksumäära kohaselt.

III. **Põhikohtuasi**

15. Põhikohtuasi puudutab C (edaspidi „maksukohustuslane") tulumaksu suuruse kindlaksmääramist 2013. maksustamisaastaks.

16. Maksukohustuslane on Soome kodanik, kes elab Soomes. 2013. aastal oli tema vanaduspensionist saadud tulu suuruseks ümmarguselt 460 000 eurot, mille ta sai Soome äriühingult. Tema pensioni suurus arvutati tema töötamise kümne viimase aasta alusel. Sel ajal töötas maksukohustuslane Rootsi äriühingu heaks, seda nii Rootsis kui ka Soomes. Maksukohustuslase pensioni finantseeris osaliselt tema tööandja pensionikassa.

17. Soome maksuamet maksustas maksukohustuslase pensionist saadud sissetulekud Soome tulumaksuseaduse § 124 lõike 1 ja lõike 4 kohaselt 6-protsendilise lisamaksuga. Maksukohustuslane pöördus seepeale kohtusse, kuna tema arvamuse kohaselt kujutab lisamaks endast keelatud diskrimineerimist vanuse alusel.

IV. **Menetlus Euroopa Kohtus**

18. Praegu kohtuasja menetlev Korkein hallinto-oikeus (kõrgeim halduskohus) leidis, et asja lahendamisel on oluline liidu õigusele antav tõlgendus, ning esitas Euroopa Kohtule 10. märtsil 2015 ELTL artikli 267 kohaselt järgmised küsimused:

„1. Kas direktiivi 2000/78 artikli 3 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu pensioni lisamaksu puudutavad Soome tulumaksuseaduse § 124 esimene ja neljas lõik kuuluvad liidu õiguse kohaldamisalasse ja sellest tulenevalt on harta artikli 21 lõikes 1 sätestatud vanuse alusel diskrimineerimise keeld käesolevas asjas kohaldatav?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: kas direktiivi 2000/78 artikli 2 lõiget 1 ja lõike 2 punkti a või punkti b ning harta artikli 21 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu pensioni lisamaksu puudutavad Soome tulumaksuseaduse § 124 esimene ja neljas lõik, mille alusel füüsilise isiku pensionilt, mille saamine sõltub vähemalt kaudselt isiku vanusest, tuleb teatud juhtudel maksta rohkem tulumaksu kui sama suurusega palgatulult?

3. Kui niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu pensioni lisamaksu puudutavad sätted on vastuolus nimetatud direktiivi 2000/78 ja harta sätetega, siis tuleb käesoleval juhul kontrollida, kas nimetatud direktiivi artikli 6 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et pensioni lisamaksu sarnast siseriiklikku regulatsiooni võib siiski pidada objektiivselt ja asjakohaselt põhjendatuks nimetatud direktiivi sätete tähenduses, eelkõige tööhõivepoliitikat, tööturgu ja kutseõpet hõlmavate õigustatud eesmärkide alusel, kuna – nagu nähtub Soome tulumaksuseadust ettevalmistavatest materjalidest – pensionist saadava tulu lisamaksustamise eesmärgiks on koguda maksutulu maksujõulistelt pensionisaajatelt, vähendada pensioni ja palgatulu maksumäära erinevust ning suurendada vanemate inimeste motivatsiooni jätkata aktiivset tööelu?"

19. Nimetatud küsimustele on Euroopa Kohtule kirjaliku seisukoha esitanud maksukohustuslane, Iirimaa, Portugali Vabariik, Soome Vabariik, Rootsi Kuningriik ja Euroopa Komisjon. 10. detsembri 2015. aasta kohtuistungil esitasid oma seisukoha maksukohustuslane, Soome Vabariik, Rootsi Kuningriik ja Euroopa Komisjon.

V. **Õiguslik hinnang**

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma esimese küsimusega sisuliselt teada saada, kas direktiiv 2000/78 ja harta artikli 21 lõige 1 on põhikohtuasjas kohaldatavad.

21. Minu veendumuse kohaselt on vastus eitav. Liikmesriigi regulatsioon, mis kehtestab maksumäära suuruse vanaduspensionist saadava tulu maksustamiseks, ei kuulu direktiivi 2000/78 (selle kohta punkt A) kehtivusalasse ega harta (selle kohta punkt B) kohaldamisalasse. Sel põhjusel langeb ära ka vajadus vastata teisele ja kolmandale eelotsuse küsimusele.

A. *Direktiivi 2000/78 kehtivusala*

22. Euroopa Kohtu praktika kohaselt konkretiseerib direktiiv 2000/78 liidu õigusest tulenevat vanuse alusel diskrimineerimise keeldu [7], mis tuleneb hartast ja üldistest põhimõtetest [8], mis on vastavalt EL lepingu [9] artikli 6 lõikele 3 osa liidu õigusest. Seega peavad liikmesriigid täitma direktiivi 2000/78 kehtivusalas selle nõudeid [10].

23. Direktiivi 2000/78 kehtivusala sätestatakse artiklis 3. Käesoleval juhul tõusetub küsimus, kas vanaduspensionist saadava tulu maksustamine seoses eelnevalt tehtud tööga on õigusnormi lõike 1 punktiga c hõlmatud. Selle kohaselt kohaldatakse direktiivi kõikide isikute suhtes, „kui kõne all on […] töö saamine ja töö tingimused, kaasa arvatud […] töötasu".

24. Sellega seoses tekib kaks küsimust: Esiteks, kas pension, mida maksukohustuslane antud juhul saab, on „töötasu", ning teiseks, kas selle pensioni *maksustamist* tuleb käsitleda töötasuga seotud regulatsioonina direktiivi 2000/78 artikli 3 lõike 1 punkti c tähenduses?

1. Vanaduspension kui töötasu

25. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võetakse direktiivi 2000/78 artikli 3 lõike 1 punktis c toodud töötasu mõiste määratlemisel arvesse selle direktiivi põhjendust 13 ja tuginetakse ELTL artiklile 157 (endine EÜ artikkel 141), mis sätestab naiste ja meeste võrdse tasu põhimõtte. Sellisel viisil arvestatakse samal ajal artikli 3 lõike 3 piirangut, mille tulemusena direktiiv 2000/78 ei kehti riigiabikavadest tehtavate maksete suhtes [11].

26. ELTL artikli 157 lõike 2 esimeses lõigus määratletakse „tasuna" muu hulgas „mõnd muud tasumoodust […], mida töötaja tööandjalt oma töö eest otseselt või kaudselt saab". Euroopa Kohus täpsustas seda määratlust nii, et see hõlmab kõiki praegusi või tulevasi tasumooduseid eeldusel, et töötaja saab tööandjalt tasu vähemalt kaudselt töösuhte alusel [12]. Seega võivad siia kuuluda ka maksed, mis tehakse pärast töösuhte lõppemist [13].

27. Igatahes, kui tööandja teeb makseid ettevõtte pensionikassast, nagu antud juhul nähtavasti tehti, siis on eelnimetatud tingimused täidetud. Ka direktiivi 2000/78 artikli 6 lõikest 2 järeldub, et vanaduspensioni maksmine kutsealastest sotsiaalkindlustuskavadest kuulub direktiivi kehtivusalasse.

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmete alusel ei ole võimalik kindlalt hinnata seda, mil määral saab maksukohustuslase vanaduspensioni ülejäänud komponente liigitada tasu mõiste alla ELTL artikli 157 lõike 2 esimese lõigu tähenduses. Seetõttu peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus vajaduse korral seda küsimust veel ise kontrollima.

29. Eelotsuse küsimuse edasiseks uurimiseks tuleb siiski tõdeda, et maksukohustuslase poolt käesoleval juhul saadud vanaduspension on vähemalt osaliselt töötasu direktiivi 2000/78 artikli 3 lõike 1 punkti c tähenduses.

7 — Vt eelkõige kohtuotsused Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, punkt 21), Prigge jt (C-447/09, EU:C:2011:573, punkt 38), Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, punktid 22 ja 23) ja O (C-432/14, EU:C:2015:643, punkt 21).

8 — Vt selle kohta kohtuotsus Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, punktid 74 ja 75).

9 — Euroopa Liidu leping (EL leping) (ETL 2012, C 326, lk. 13).

10 — Vt kohtuotsused Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, punkt 23) ja Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punkt 16).

11 — Vt eelkõige kohtuotsused Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punktid 40 ja 41), HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, punkt 25) ja Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punkt 20).

12 — Vaata mh kohtuotsused HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, punkt 26), Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, punkt 26) ja Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punkt 21).

13 — Vaata mh kohtuotsused Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, punkt 12) ja Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punkt 44).

2. Töötasu maksustamine

30. Seejärel tõusetub otsustav küsimus, kas ka selle töötasu *maksustamine* on vastavalt artikli 3 lõike 1 punktile c hõlmatud direktiivi 2000/78 kehtivusalaga.

a) Sõnastus

31. Vähemalt sätte saksakeelne sõnastus on lai. Liikmesriigid peavad artikli 16 punkti a kohaselt koostoimes artikli 3 lõike 1 punktiga c tühistama kõik diskrimineerivad õigusnormid, „kui kõne all on" muu hulgas töötasu [14]. Liikmesriigi õigusnorm, mis maksustab sellist töötasu, viitab nagunii sellisele seosele.

b) Võrdlus teiste diskrimineerimiskeeldudega

32. Lisaks sellele on Euroopa Kohus eeldanud liidu õiguse teiste sätete puhul, mis näevad ette diskrimineerimise keelamist töötingimustega seonduvalt, et selle kehtivusala laieneb töötasu maksustamisele.

33. Nii sätestab ELTL artikli 45 lõige 2 töötajate liikumisvabaduse raames igasuguse kodakondsusel põhineva liikmesriikide töötajate diskrimineerimise kaotamise muu hulgas töö tasustamisel. Euroopa Kohus on väljakujunenud kohtupraktikas leidnud, et võrdse kohtlemise põhimõttel puuduks töötasu valdkonnas toime, kui seda võiks kahjustada tulumaksu valdkonnas kehtivate diskrimineerivate riigisiseste sätetega [15]. Töötajate liikumisvabaduse diskrimineerimiskeelu laiendamist töötasu maksustamisele toetab küll määruse (EL) nr 492/2011 [16] artikli 7 lõikes 2 sisalduv selge säte, kuid kohtupraktika kohaselt tundub see kaudselt tulenevat ka ELTL artikli 45 lõikes 2 sisalduva mõiste „töö tasustamine" tõlgendusest [17].

34. Ka soolise diskrimineerimise keelu puhul otsustas Euroopa Kohus sellise tõlgenduse kasuks, mille kohaselt hõlmavad töötingimused ka töötamise maksustamist. Nii otsustas ta seoses varem kehtinud direktiivi 76/207/EMÜ [18] artikli 5 lõikega 1, et töötingimuste, eelkõige töölepingu ülesütlemise tingimuste hulka, mille puhul peavad liikmesriigid kinni pidama soolise diskrimineerimise keelust, kuulub ka liikmesriigi maksuregulatsioon, mis annab erinevaid maksusoodustusi töösuhtest lahkumise korral makstavatelt hüvitistelt [19].

c) Mõte ja eesmärk

35. Ka direktiivi 2000/78 eesmärgid oleksid selle kehtivusala laiendamisega töötasu maksustamisele täidetud.

14 — Direktiivi 2000/78 artikli 3 lõike 1 punkti c prantsuskeelne sõnastus on veidi kitsam, kuna seal räägitakse töötasu *tingimustest* („les conditions […] de rémunération"); aga ka nende alla saab töötasu maksustamist siiski liigitada.

15 — Vt eelkõige kohtuotsused Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punkt 12), Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 23) ja Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 20).

16 — Euroopa Parlamendi ja nõukogu 5. aprilli 2011. aasta määrus (EL) nr 492/2011 töötajate liikumisvabaduse kohta liidu piires (ELT L 141, lk. 1); eelnevalt kehtis nõukogu 15. oktoobri 1968. aasta määrus (EMÜ) nr 1612/68 töötajate liikumisvabaduse kohta ühenduse piires (ETL L 257, lk. 2; ELT eriväljaanne 05/001, lk 15).

17 — Vt eelkõige kohtuotsus Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punkt 22), mis enam ei viita määrusele (EL) nr 492/2011.

18 — Nõukogu 9. veebruari 1976. aasta direktiiv 76/207/EMÜ meeste ja naiste võrdse kohtlemise põhimõtte rakendamise kohta seoses töö saamise, kutseõppe ja edutamisega ning töötingimustega (ELT L 39, lk. 40; ELT eriväljaanne 05/001, lk 187); praeguseks kehtib selles valdkonnas Euroopa Parlamendi ja nõukogu 5. juuli 2006. aasta direktiiv 2006/54/EÜ meeste ja naiste võrdsete võimaluste ja võrdse kohtlemise põhimõtte rakendamise kohta tööhõive ja elukutse küsimustest (uuestisõnastamine) (ELT L 204, lk 23).

19 — Kohtuotsus Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, punktid 25–29).

36. Direktiiv ei näe erinevate diskrimineerimiste keelus mitte ainult väärtust iseeneses [20], mis on otsustava tähtsusega kõikidele võrdsete võimaluste tagamisel, täielikul osalemisel majandus-, kultuuri- ja ühiskondlikus elus ning nende võimete rakendamisel [21]. Lisaks peavad direktiivi 2000/78 raames sätestatud diskrimineerimise keelud takistama liidu teatud eesmärkide, täpsemalt tööhõive ja sotsiaalkaitse kõrge taseme, elatustaseme ja elukvaliteedi parandamise, majandusliku ja sotsiaalse ühtekuuluvuse, solidaarsuse ja isikute vaba liikumise kahjustamist [22].

37. Kõiki neid eesmärke võib kahjustada ka töötasu diskrimineeriv maksustamine. See, kui palju töötasust jääb töötajale lõpuks kasutada, sõltub väga olulisel määral selle maksustamisest.

d) Piirdumine ühenduse pädevusega

38. Siiski sisaldab artikli 3 lõige 1, mis määratleb direktiivi 2000/78 kehtivusala, kohe alguses piirangut, mille kohaselt direktiivi kohaldatakse „[ü]hendusele antud pädevuse piires". Nimetatud piirang toetub samasugusele piirangule, mis sisaldub direktiivi õiguslikus aluses, EÜ artiklis 13.

39. Seega ei saa direktiivi 2000/78 kehtivusala ulatuda kaugemale kui ühenduse pädevus. Seda piirangut silmas pidades tõusetub käesoleval juhul küsimus, kas pensioni maksustamine kuulub ühendusele, nüüd liidule antud pädevuse hulka.

40. Euroopa Kohus kordab küll väljakujunenud kohtupraktikas, et otsesed maksud – mille hulka kuulub muu hulgas ka pensionilt arvestatav tulumaks nagu käesoleval juhul – kuuluvad *liikmesriikide* pädevuse hulka [23].

41. See ei ole aga kogu tõde.

– Eripädevused otseste maksude valdkonnas

42. Üle kogu lepingu jagunenult esineb terve rida sätteid, mis annavad ühendusele teatud eripädevused otseste maksude valdkonnas.

43. Nii näiteks eksisteeris keskkonnapoliitika raames EÜ artikli 175 lõike 2 esimese taande kohaselt (nüüd ELTL artikli 192 lõike 2 punkt a) ühenduse seadusandlik pädevus „peamiselt maksusätete" suhtes, mis hõlmab ka otseseid makse. Sama kehtib nüüdseks ELTL artikli 194 lõike 3 kohaselt ka liidu energiapoliitikas.

20 — Vt direktiivi 2000/78 põhjendus 5.

21 — Vt direktiivi 2000/78 põhjendus 9.

22 — Vt direktiivi 2000/78 põhjendus 11.

23 — Vaata mh kohtuotsused Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 21), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 19) ja Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 28).

44. Need ja veel teised ühenduse või liidu eripädevused otseste maksude valdkonnas [24] ei ole käesoleval juhul aga olulised, kuna nad ei vahenda õigusaktide andmise üldist pädevust pensionist saadavate tulude maksustamise valdkonnas, eelkõige mitte seoses maksumäära üldise suurusega [25]. Selles suhtes on olukord teistsugune võrreldes kaudsete maksudega, milleks EÜ artikkel 93 (nüüd ELTL artikkel 113) nägi ette ühenduse üldise pädevuse, ning teistsugune võrreldes sotsiaalkindlustusmaksetega, mida hõlmab ühenduse üldine pädevus sotsiaalkindluse valdkonnas vastavalt EÜ artikli 137 lõike 3 esimesele taandele (praegu ELTL artikli 153 lõike 1 punkt c) [26].

– Üldine siseturupädevus

45. Lisaks nimetatud eripädevustele otseste maksude valdkonnas võis ühendus võtta aga EÜ artikli 94 kohaselt (praegu ELTL artikkel 115) vastu ka direktiive erinevates õigusvaldkondades, mis „otseselt mõjutavad siseturu rajamist või toimimist". Sellel alusel võeti vastu ka juba mitu direktiivi, mis reguleerivad liikmesriikide otseste maksudega seonduvaid mõningaid aspekte, kuid mitte pensionide maksustamist [27].

46. Eeldusel, et pensionist saadava tulu maksustamine liikmesriikide poolt EÜ artikli 94 tähenduses mõjutab otseselt siseturu toimimist, oleks ühendus võinud võtta vastu direktiive ka selles valdkonnas. Eelkõige pensionide maksustamisel seoses piiriüleste küsimustega võiks selline toime olla. Pensionide maksustamise sellest ulatuslikum ühtlustamine oleks lisaks võinud kaasa tuua samade konkurentsitingimuste loomise EÜ artikli 94 alusel.

47. Siiski olen seisukohal, et ühenduse seadusandlik pädevus siseturu raames vastavalt EÜ artiklile 94 üksi ei ole piisav selleks, et saaks rääkida ühenduse pädevusest EÜ artikli 13 ja direktiivi 2000/78 artikli 3 tähenduses.

48. EÜ artikkel 94 käsitleb nimelt potentsiaalselt kõiki õigusvaldkondi. Seetõttu, kui EÜ artikkel 94 kui ühenduse pädevus loetaks EÜ artikli 13 raames piisavaks, siis tohiks liit anda diskrimineerimiskeelde ka kõikides õigusvaldkondades. See võtaks aga EÜ artiklis 13 ja ELTL artikli 19 lõikes 1 sisalduvalt täiendilt „talle liidu poolt antud volituste piires" tema praktilise toime, sest sellel ei oleks enam mingit mõju.

49. Meie kohtupraktika sisaldab ka juba pidepunkte EÜ artikli 13 tõlgendamiseks, mida EÜ artikkel 94 käsitleb ühenduse pädevusena ainult piiratud kujul.

24 — Vaata ELTL artikli 182 lõige 5 koostoimes ELTL artikli 179 lõikega 2 maksuõiguslike takistuste kõrvaldamiseks teadusuuringute alasel koostööl, ELTL artikli 223 lõige 2 seoses Euroopa Parlamendi liikmete maksustamisega, samuti protokolli (nr 7) Euroopa Liidu privileegide ja immuniteetide kohta, mis on lisatud EL lepingule, ELTL-ile ja Aatomienergiaühenduse asutamislepingule (ELT 2012, C 326, lk 266), artikli 12 lõige 1 seoses liidu teenistujate maksustamisega.

25 — Seejuures ei ole oluline, kas direktiivi 2000/78 artikli 3 lõikes 1 toodud viide „ühenduse" pädevustele hõlmab üleüldse – näiteks dünaamilise arusaama alusel – liidu pädevusi, mis on reguleeritud alles ELTL-is.

26 — Ka kui nende maksete määramise üksikasjad kuuluvad liikmesriikide pädevusse, vt selle kohta kohtuotsus Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punkt 59).

27 — Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jagunemise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142) (nüüd direktiiv 2009/133/EÜ), nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksusüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 47) (nüüd direktiiv 2011/96/EL), nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta (ELT L 157, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 369) ja nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT L 157, lk 49; ELT eriväljaanne 09/01, lk 380).

50. Nii kontrollis Euroopa Kohus kohtuotsuses Specht, kas direktiiv 2000/78 ületab liidu pädevuse piire, kuna ELTL artikli 153 lõige 5 (varem EÜ artikli 137 lõige 6) arvab tasustamise regulatsiooni välja liidu pädevusest sotsiaalpoliitika valdkonnas[28]. Sealjuures ei kaalunud Euroopa Kohus otsuse põhjenduse raames siiski seda, kas ELTL artikli 153 lõikes 5 sisalduv piirang direktiivi 2000/78 kehtivusala suhtes üldse mingit toimet omab[29], kuna liidu pädevus sotsiaalpoliitika raames välistatud õigusvaldkondade osas võib ju tuleneda ELTL artiklis 114 ja artiklis 115 (varem EÜ artikkel 95 ja artikkel 94) sätestatud siseturupädevustest.

51. Lisaks tegeles Euroopa Kohus hiljuti otsuses CHEZ Razpredelenie Bulgaria sarnase küsimusega, kuidas tõlgendada direktiivi 2000/43/EÜ[30] kehtivusala piiritlemist seoses ühenduse pädevustega. Kohtuotsuse põhjendustes selgitas Euroopa Kohus, et nimetatud pädevus ei tule sellisel juhul kõne alla, kuna vastavas õigusvaldkonnas on liidu õiguse regulatsioonid juba olemas, mis on antud muu hulgas EÜ artikli 95 (nüüd ELTL artikkel 114) siseturupädevuse alusel[31]. Euroopa Kohtule ei tundunud seega otsustava tähendusega see, kas ühenduse või liidu pädevus oli abstraktselt siseturupädevuse alusel olemas, vaid kas seda ka konkreetselt õigusaktide kaudu kasutati.

52. Sellist lähenemist pean kohaseks ka EÜ artiklis 94 (nüüd ELTL artikkel 115) ette nähtud siseturupädevuse puhul. Nimetatud õigusnormi kohaselt ei ole ühenduse või liidu pädevus praktiliselt piiratud. Hoomamatu hulk õigusvaldkondi võivad siseturgu vahetult mõjutada. Lisaks sellele peaks sellise mõju tuvastamine jääma suures osas eelisõigusena seadusandja hinnata. Nimetatud EÜ artiklis 94 sätestatud siseturupädevuse sisulist avarust piirab aga menetluse tasandil ühehäälsuse nõue nõukogus. Nõukogusse kogunenud liikmesriigid saavad sellisel viisil reguleerida osaliselt selliseid õigusvaldkondi, mis põhimõtteliselt liidu pädevusse ei kuulu. Siseturupädevuse piiramine ühehäälsuse nõudega ei saa siiski sobivat väljundit EÜ artikli 13 (nüüd ELTL artikkel 19) raames. Seetõttu tuleks eeldada ühenduse pädevust seoses EÜ artikliga 94 ainult siis, kui nõukogu on sellel alusel juba teatud kindlas õigusvaldkonnas tegutsenud.

53. Kuna aga direktiivi 2000/78 vastuvõtmise ajal ega ka käesoleval ajal ei eksisteeri pensionide maksustamise valdkonna direktiivi, ei kuulu see mingil juhul ühendusele antud pädevusse direktiivi 2000/78 artikli 3 lõike 1 tähenduses. Seetõttu ei laiene ka direktiivi kehtivusala pensionide maksustamisele.

e) Seadusandja tahe

54. Lisaks sellele tuleb möönda, et liidu seadusandja ei soovinud direktiivi 2000/78 vastuvõtmisega reguleerida diskrimineerimiskeelde maksuõiguses, isegi kui ta oleks selleks EÜ artikli 13 kohaselt volitatud.

55. Esiteks ilmneb see mõningal määral juba direktiivi 2000/78 pealkirjast, mille kohaselt diskrimineerimise vastu tuleb võidelda ainult töö *saamisel* ja kutsealale *pääsemisel*.

56. Teiseks ei sisaldu ühtekokku 37 põhjenduses ühtegi viidet sellele, et direktiiv peaks mõju avaldama ka liikmesriikide maksustamise valdkonnas. Selline vaikimine oleks mõistetamatu, kui liidu seadusandja oleks tegelikult soovinud direktiiviga siduda nii kaugele ulatuvaid tagajärgi liikmesriikide otsesele maksustamisele.

28 — Kohtuotsus Specht jt (C-501/12–C-506/12, C-540/12 ja C-541/12, EU:C:2014:2005, punktid 32–35).

29 — Vt ka komisjoni 6. jaanuari 2000. aasta ettepanek võtta vastu nõukogu direktiiv, millega kehtestatakse üldine raamistik võrdseks kohtlemiseks töö saamisel ja kutsealale pääsemisel (KOM(1999) 565 (lõplik)), selgitused artikli 3 juurde.

30 — Nõukogu 29. juuni 2000. aasta direktiiv 2000/43/EÜ, millega rakendatakse võrdse kohtlemise põhimõtet sõltumata isikute rassilisest või etnilisest päritolust (EÜT L 180, lk 22; ELT eriväljaanne 20/01, lk 23).

31 — Kohtuotsus CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, punkt 44).

57. Kolmandaks ei sisalda ka direktiivi vastuvõtmiseks tehtud ettepaneku selgitused mingit seost maksuõigusega. Kuna komisjon viitab seal ühenduse pädevustele, on tegemist ainult volitustega sotsiaalpoliitika raames vastavalt EÜ artiklile 137 (nüüd ELTL artikkel 153) [32].

58. Neljandaks avaldas Euroopa Parlamendi kodanikuvabaduste ning justiits- ja siseasjade komisjon seadusandliku menetluse raames koguni soovi võtta kaudsete diskrimineerimiste hulka ka isikute maksustamise [33]. Siiski ei võtnud vastavat muudatusettepanekut direktiivi ettepaneku kohta koostatud seisukohta üle ei vastutav tööhõive- ja sotsiaalvaldkonna komisjon [34] ega Euroopa Parlamendi täiskogu [35].

f) Järeldus

59. Järelikult, käesoleval juhul direktiiv 2000/78 pensionist saadavate sissetulekute maksustamise kohta ei kehti.

B. *Harta kohaldamisala*

60. Kui direktiiv 2000/78 ei mängi põhikohtuasjas mingit rolli, tõusetub kohe küsimus, kas harta artikli 21 lõikes 1 sisalduv diskrimineerimise keeld on otseselt kohaldatav. Liikmesriigid on sellega seotud ka väljaspool direktiivi 2000/78 kehtivusala, kuivõrd harta kohaldamisala on artikli 51 kohaselt avatud.

61. Soome Vabariik peab harta artikli 51 lõike 1 esimese lause kohaselt arvestama liidu õigusest tuleneva vanuse alusel diskrimineerimise keeluga „liidu õiguse [igakordse] kohaldamise korral". See sõnastus tähendab Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt, et liidu õiguskorras tagatud põhiõigused laienevad kõigile liidu õigusega *reguleeritud* olukordadele, kuid ei kehti väljaspool selliseid olukordi [36].

62. Liidu õigusega reguleeritud olukordade hulka kuuluvad kohtuotsuse Pfleger kohaselt ka sellised olukorrad, milles siseriiklik õigus võib piirata lepingus tagatud põhivabadusi. Sellist piirangut saab liikmesriik õigustada ainult juhul, kui ta samal ajal arvestab hartas toodud põhiõigustega [37].

63. Käesoleval juhul võiks maksukohustuslase vanaduspensioni maksustamine kujutada endast põhivabaduse piiramist ja avada sellega harta kohaldamisala. Pärineb ju pension, mille maksukohustuslane sai 2013. aastal, vähemalt osaliselt töötamisest, mida ta tegi eelnevalt teises liikmesriigis, mitte Soome Vabariigis. Selles osas tuleb pensioni maksustamise tulemusena Soomes kõne alla maksukohustuslase kui töötaja liikumisvabaduse piiramine.

64. ELTL artikli 45 lõike 1 kohaselt tagatakse töötajate liikumisvabadus liidu piires. Selle sättega on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt vastuolus kõik meetmed, mis ka juhul, kui need on kohaldatavad ilma kodakondsusest lähtuva diskrimineerimiseta, võivad takistada liidu kodanikel aluslepinguga tagatud põhivabaduste teostamist või muuta selle neile vähem atraktiivseks [38].

32 — Vaata ka kommentaare õigusliku aluse kohta (punkt 4) ja selgitusi (punkt 5) ettepaneku artikli 3 kohta (tsiteeritud 29. joonealuses märkuses).

33 — Euroopa Parlamendi tööhõive ja sotsiaalvaldkonna komisjoni 21. septembri 2000. aasta raport ettepaneku kohta võtta vastu nõukogu direktiiv, millega kehtestatakse üldine raamistik võrdseks kohtlemiseks töö saamisel ja kutsealale pääsemisel (A5-0264/2000), lk. 63.

34 — Vaata samas, lk 1 jj.

35 — Vt Euroopa Parlamendi 5. oktoobri 2010. aasta seadusandlik otsus ettepaneku kohta võtta vastu nõukogu direktiiv, millega kehtestatakse üldine raamistik võrdseks kohtlemiseks töö saamisel ja kutsealale pääsemisel (ETL C 178, lk. 270).

36 — Vt eelkõige kohtuotsused Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 19), Pfleger jt (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 33) ja Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, punkt 26).

37 — Vt kohtuotsus Pfleger jt (C-390/12, EU:C:2014:281, punktid 35 ja 36).

38 — Vaata mh kohtuotsus komisjon *vs.* Belgia (C-317/14, EU:C:2015:63, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

65. Ühelt poolt ei ole maksukohustuslasel kui Soome kodanikul keelatud toetuda suhetes omaenda riigiga töötajate liikumisvabadusele. Teiselt poolt kuulub ka vanaduspension, mida saadakse varasema töösuhte tulemusena, ELTL artikli 45 kaitse alla [39].

66. Kuigi vähemalt osaliselt töötamise eest Rootsis saadud maksukohustuslase pensioni maksustamine Soomes mõjutab negatiivselt tema kui töötaja liikumisvabaduse kasutamist, siiski ei ole senise kohtupraktika kohaselt tegemist nimetatud põhivabaduse piiramisega. Selle kohaselt takistab siseriiklik meede maksuõiguse valdkonnas põhivabaduse kasutamist või muudab selle vähem atraktiivseks vaid siis, kui see teeb vahet siseriiklikul ja piiriülesel töötamisel. Otsese maksu erinevuseta kehtestamine siseriiklikes või piiriülestes olukordades – nagu antud juhul vanaduspensionist saadud kõikide tulude maksustamine ühtse maksumääraga – ei saa aga seevastu põhivabadusi piirata [40].

67. Seetõttu ei kohalda Soome Vabariik tulumaksu kehtestamisega vanaduspensionilt saadud tulule käesoleval juhul liidu õigust. Järelikult ei kohaldu põhikohtuasjas harta artikli 51 lõike 1 esimese lause kohaselt vahetult selle artikli 21 lõikes 1 ette nähtud liidu õigusest tulenev vanuse alusel diskrimineerimise keeld.

VI. **Ettepanek**

68. Eeltoodut arvestades tuleb Korkein-hallinto-oikeus'e (Soome kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele vastata nii:

Selliseid siseriiklikke õigusnorme, nagu on Soome tulumaksuseaduse § 124 lõiked 1 ja 4, mis näevad ette pensioni lisamaksu, ei saa hinnata liidu õigusest tuleneva vanuse alusel diskrimineerimise keelu põhjal nagu see tuleneb Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 21 lõikest 1 ja direktiivist 2000/78/EÜ.

39 — Vt kohtuotsus Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, punktid 29 ja 30).

40 — Vt minu ettepanekud, kohtuasjad X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punktid 83 ja 84), samuti X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkt 40); erand võib kehtida väljasuretava iseloomuga maksu (*Erdrosselungssteuer*) suhtes, vt kohtuotsus Berlington Hungary jt (C-98/14, EU:C:2015:386, punktid 40 ja 41), samuti minu ettepanek, kohtuasi Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, punkt 63).