Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

19. november 2015*

Eelotsusetaotlus — Isikute vaba liikumine — Võrdne kohtlemine — Tulumaks — Mitteresidendi tulu maksustamine kinnipeetava maksuga — Kõigi maksukohustuslase isiklikku olukorda arvestavate mahaarvamiste välistamine — Põhjendatus — Mitteresidendist maksumaksjate võimalus valida residendist maksumaksjale kohaldatav süsteem ja teha nimetatud mahaarvamised

Kohtuasjas C-632/13,

mille ese on Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) 25. novembri 2013. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. detsembril 2013, menetluses

Skatteverket

versus

Hilkka Hirvonen,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: kohtunik A. Borg Barthet koja presidendi ülesannetes, kohtunikud M. Berger (ettekandja) ja S. Rodin,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Skatteverket, esindaja: T. Wallén,

— H. Hirvonen isiklikult,

— Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, K. Sparrman, L. Swedenborg ja C. Hagerman,

— Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

— Taani valitsus, esindajad: C. Thorning ja M. Wolff,

* Kohtumenetluse keel: rootsi.

— Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,

— Hispaania valitsus, esindajad: L. Banciella Rodríguez-Miñón ja A. Rubio González,

— Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman ja M. de Ree,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva ja M. Rebelo,

— Soome valitsus, esindaja: S. Hartikainen,

— Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja J. Enegren,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 45 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Skatteverketi (maksuamet) ja H. Hirvoneni kohtuvaidluses maksuhalduri keeldumise üle 2005. aasta tulumaksuga seonduvate maksusoodustuste andmisest nimetatud isikule.

Õiguslik raamistik

3 Rootsi residendist maksumaksjal on tulumaksuseaduse (1999:1229) (Inkomstskattelagen (1999:1229), edaspidi „tulumaksuseadus”) alusel täieulatuslik maksukohustus, st selles liikmesriigis maksustatakse nende nii Rootsis kui ka välismaal teenitud kogutulu.

4 Tulumaksuseaduses eristatakse seoses sellega kutsealast tulu ehk erinevat liiki töötasu ja kapitalitulu, mis on eraldi maksustatav tulukategooria. Maksustatava tulu arvutamisel arvatakse maha kulud, mida on kantud seoses maksustatava tulu saamise ja säilitamisega. Lisaks sellele saab maha arvata maksuvaba tulu ja teha maksumaksja isiklikust olukorrast tulenevad teatud muud mahaarvamised.

5 Maksustatav kutsealane tulu maksustatakse kohaliku ja riigi tulumaksuga. Kohalik tulumaks on proportsionaalne ja maksumäär on olenevalt omavalitsusüksusest või maakonnast erinev, jäädes vahemikku 29%–34%. Keskmiselt on see veidi üle 30%.

6 Riigi tulumaks on astmeline ja selle määr kõigub vahemikus 20%–22%. Maks peetakse kutsealaselt tulult kinni niipea, kui maksustatav tulu ületab teatud piiri. Maksustatav kapitalitulu maksustatakse riikliku maksumääraga 30%.

7 Kui kapitalitulu arvutamisel ilmneb puudujääk, kohaldatakse 30% maksuvabastust puudujäägi selle osa suhtes, mis ei ületa 100 000 Rootsi krooni (SEK) (ligikaudu 10 600 eurot), ja 21% maksuvabastust ülejäänud puudujäägi osa suhtes.

8 Mitteresidentidel on aga Rootsis üldjuhul piiratud maksukohustus ja nende töötulult peetakse maks lõplikult kinni määraga 25% (edaspidi „maksu kinnipidamise süsteem”) seaduse (1991:586) alusel, mis käsitleb välismaal elavate isikute tulu maksustamist eritulumaksuga (Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, edaspidi „eritulumaksu seadus”).

9 Mitteresidendist maksumaksjal ei ole õigust maha arvata ei maksustatava tulu saamise ja säilitamisega seotud kulusid ega isiklikke kulusid. Seevastu on maksumäär madalam kui residendist maksumaksjate suhtes kohaldatavas tulumaksusüsteemis (edaspidi „üldine maksustamissüsteem") kehtiv maksumäär. Kuna kinnipeetud maks on lõplik, ei pea maksukohustuslane enam oma tulu deklareerima. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on maksu kinnipidamise eesmärk nii maksukohustuslase ülesannete kui ka maksuameti halduskoormuse lihtsustamine.

10 Eritulumaksu seaduse § 5 alusel kuulub maksustatava tulu hulka muu hulgas töösuhtest või lepingust tulenev töötasu või sellega samaväärne hüvitis, mis on saadud Rootsis tehtud töö või tasustatava praktika eest. Sellest seadusest tulenev maksukohustus ei kehti aga füüsilisest isikust ettevõtja Rootsis saadava tulu ega kapitalitulu suhtes, mis kuulub maksustamisele üldise maksustamissüsteemi alusel.

11 Pensionide ja haigushüvitiste kujul saadav tulu, mida makstakse sotsiaalkindlustusalaste õigusaktide alusel, on juhul, kui see ületab teatud künnise, samuti maksustatav vastavalt eritulumaksu seaduse § 5 esimese lõigu punktile 4. Osa niisugusest tulust on siiski maksuvaba. See maksuvabastus kehtestati vältimaks olukorda, kus maks oleks suurem nende isikute pensionidelt võetavast maksust, kellele kohaldatakse täieulatuslikku maksukohustust, ning see on kujundatud nii, et see oleks vastavuses üldises maksustamissüsteemis ette nähtud suurima mahaarvamisega.

12 Alates 2005. aastast, pärast kohtuotsust Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), on mitteresidendist maksumaksjatel võimalik valida maksu kinnipidamise süsteemi asemel maksustamine üldise maksustamissüsteemi kohaselt. Isikul, kes valib üldise maksustamissüsteemi, on õigus võtta mahaarvamisel arvesse tulu saamise ja säilitamise kulud. Kui ta on kogu või peaaegu kogu oma tulu saanud Rootsist, on tal õigus ka teatavatele muudele maksusoodustustele, nagu võimalus teatud tingimustel maha arvata laenuintressiga seotud kulud, mida ei saa maha arvata elukohariigis.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 Pärast seda, kui H. Hirvonen oli kogu oma karjääri jooksul töötanud Rootsis, viis ta oma alalise elukoha 2000. aastal Soome. Ta sai kogu oma sissetuleku pensioni, annuiteetmaksete ja haigushüvitise kujul ainult Rootsist. Põhikohtuasjas asjassepuutuval aastal deklareeris ta Soomes lisaks jooksvatele elamiskuludele üksnes eluasemelaenu intressi maksmisega seotud kulusid (edaspidi „laenuintress").

14 Rootsi ja Soome vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu põhikohtuasjas kohaldatava sõnastuse kohaselt maksustatakse Rootsis saadud tulu üksnes selles liikmesriigis. Kuna H. Hirvonen ei saanud Soomes mingit tulu, ei saanud ta laenuintressi viimati nimetatud riigis maksustamisel maha arvata.

15 Rootsi maksuhaldur aga maksustas H. Hirvoneni 2005. aasta tulu eritulumaksu seaduse alusel, andmata talle võimalust laenuintressi maha arvata.

16 H. Hirvonen, kes ei olnud andnud nõusolekut oma tulu maksustamiseks üldise maksustamissüsteemi alusel, kuna selline maksustamine oleks toonud talle kaasa suurema maksukoormuse kui maksu kinnipidamise süsteemis, võttes seejuures arvesse laenuintressi mahaarvamist, vaidlustas selle otsuse Länsrätten i Stockholms län'is (Stockholmi lääni halduskohus), tuginedes õigusele teha see mahaarvamine maksu kinnipidamise süsteemi raames. Nimetatud kohus jättis kaebuse rahuldamata.

17 Kammarrätten i Stockholm (Stockholmi apellatsiooniastme halduskohus), kuhu H. Hirvonen oli Länsrätten i Stockholms läni (Stockholmi lääni halduskohus) otsuse peale edasi kaevanud, leidis liidu õigusele tuginedes, et asjaomasel isikul on õigus mahaarvamisele, mida ta taotleb. Maksuhaldur kaebas selle kohtuotsuse edasi eelotsusetaotluse esitanud kohtusse.

18 Viimati nimetatud kohtus väidab maksuhaldur, et eluasemelaenu eest makstud intressi saab maha arvata ainult üldise maksustamissüsteemi raames, mille alusel maksustamise mitteresidendist maksumaksja võib valida. Euroopa Kohus kinnitas kohtuotsuses Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), et sellise valiku tegemise õigus on õiguspärane. Pealegi ei ole olukord põhikohtuasjas maksuhalduri sõnul sarnane olukorraga, mille põhjal on tehtud kohtuotsus Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). Võimalus maha arvata kantud kulud ja tasud oleks vastuolus maksu kinnipidamise mõtte ja eesmärgiga, mida on tunnustatud kui rahvusvahelise maksuõiguse aluspõhimõtet ja mis seisneb nimelt maksukohustuslase ülesannete ja halduskoormuse lihtsustamises nii, nagu on kehtestatud eritulumaksu seadusega.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus näeb põhikohtuasjas ja kohtuotsuse Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) aluseks olnud asjas siiski teatavaid ühiseid jooni, kuna viimati nimetatud kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et kuigi mitteresidendist maksumaksjal on võimalus valida mitteresidendist maksumaksjatele kohaldatava süsteemi asemel residendist maksumaksja maksustamissüsteem, ei saa see asjaolu välistada spetsiifilise maksusoodustuse diskrimineerivat mõju. Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob siiski esile, et erinevalt kohtuotsuse Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) aluseks olnud asjaoludest puudutab põhikohtuasi maksusoodustust, mis ei ole spetsiifiline, ja et Rootsis võib mitteresidendist maksumaksja oma tulu maksustamiseks valida „kahe täiesti erineva süsteemi" vahel.

20 Neil asjaoludel otsustas Högsta förvaltningsdomstolen (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt võib teise liikmesriigi resident – kes saab kogu või peaaegu kogu oma tulu esimesest liikmesriigist – valida kahe täiesti erineva maksustamissüsteemi vahel, ehk olla maksustatud kas kinnipeetava maksuga, mille määr on madalam, kuid mille puhul puudub õigus sellistele maksusoodustustele nagu üldise tulumaksusüsteemi alusel, või olla maksustatud üldise tulumaksusüsteemi alusel ning kasutada kõnealuseid maksusoodustusi?"

Eelotsuse küsimuse analüüs

21 Sissejuhatuseks olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib selline pensionile jäänud isik nagu H. Hirvonen, 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, tugineda liidu kodanikuna isikute vaba liikumise õigusele kooskõlas ELTL artikliga 21 (vt selle kohta kohtuotsus Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punktid 16–23).

22 H. Hirvoneni olukorda tuleb seega hinnata lähtuvalt ELTL artiklist 21.

23 Mis puudutab Rootsis teenitud kutsealast tulu, siis nähtub kohtutoimikust, et mitteresidendist maksumaksjal on võimalus valida kahe erineva maksustamissüsteemi vahel.

24 Üldjuhul peetakse neilt kinni maks määraga 25%. Kinnipidamisel võetakse aluseks maksumaksja brutotulu. Kui brutotulu koosneb pensionist, on osa sellest maksuvaba, kusjuures maksuvaba tulu summa vastab suurimale mahaarvamisele, mille võivad teha sarnases olukorras olevad residendist maksumaksjad. Maksu kinnipidamise süsteemi raames puudub õigus teha selliseid konkreetseid mahaarvamisi, mida võivad teha residendid üldise maksustamissüsteemi raames.

25 Siiski on mitteresidendist maksumaksjatel neile antud valikuõigusest tulenevalt võimalus valida üldine maksustamissüsteem ja teha seega isikliku ja perekondliku olukorraga seotud mahaarvamised. See süsteem lubab nimelt maha arvata eluasemelaenu eest makstud intressi, kui seda ei saa maha arvata elukohariigis.

26 Selles osas nähtub kohtutoimikust, et H. Hirvonen, kes valis maksu kinnipidamise süsteemi, taotleb põhikohtuasjas ikkagi laenuintressi mahaarvamise võimalust, samas kui see võimalus on siseriiklikus õiguses antud ainult üldise maksustamissüsteemi korral.

27 Seega tuleb neil erilistel asjaoludel eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimust mõista nii, et sellega soovitakse sisuliselt selgitust, kas see, et seadus ei luba mitteresidendist maksumaksjatel, kes saavad suurema osa oma tulust tuluallikariigist ja on valinud maksu kinnipidamise süsteemi, teha samasuguseid isiklikke mahaarvamisi, nagu lubatakse teha residentidel maksustatava summa kindlaksmääramise üldises menetluses, on diskrimineeriv asjaolu, mis on vastuolus ELTL artikliga 21.

28 Selles osas olgu meenutatud, et kuigi otsene maksustamine kuulub liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid seda pädevust kasutades siiski järgima liidu õigust (vt eelkõige kohtuotsus Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Tuleb ka meenutada, et võrdse kohtlemise põhimõte keelab mitte ainult ilmselge diskrimineerimise kodakondsuse alusel, vaid ka igasuguse varjatud diskrimineerimise, mis mõne muu tunnuse järgi vahet tehes toob faktiliselt kaasa samasuguse tagajärje (vt eelkõige kohtuotsus Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib diskrimineerimine tuleneda üksnes erinevate reeglite kohaldamisest sarnastele olukordadele või sama reegli kohaldamisest erinevatele olukordadele (vt eelkõige kohtuotsused Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 30, ja Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punkt 21).

31 Sellega seoses tuleneb Euroopa Kohtu praktikast veel, et otseste maksude valdkonnas ei ole riigi residendid ja mitteresidendid üldjuhul sarnases olukorras, kuna mitteresidendi poolt riigi territooriumil saadud tulu on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogutulust, mis koondub tema elukohas, ning kuna mitteresidendi maksude tasumise võimet, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikust ja perekondlikust olukorrast, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, st tavaliselt tema peamises elukohas (kohtuotsus Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 15 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Samuti ei ole asjaolu, et liikmesriik ei anna mitteresidendile teatavaid residentidele antavaid maksusoodustusi, üldjuhul diskrimineeriv, kui võtta arvesse, et residentide ja mitteresidentide olukord on objektiivselt erinev nii tuluallikate, isiku maksu tasumise võime kui ka isiklike ja perekondlike asjaolude poolest (kohtuotsus Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Euroopa Kohus on siiski selgitanud, et olukord on teistsugune juhul, kui mitteresident ei saa märkimisväärset tulu oma elukohaliikmesriigist ning saab põhiosa maksustatavast tulust oma tegevusest töökohaliikmesriigis, mistõttu elukohaliikmesriik ei saa anda talle soodustusi, mis põhinevad isikliku ja perekondliku olukorra arvestamisel (kohtuotsus Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Nimelt juhul, kui mitteresident saab suurema osa oma sissetulekust liikmesriigist, mis ei ole tema elukohariik, seisneb diskrimineerimine selles, et mitteresidendi isiklikke ja perekondlikke asjaolusid ei võeta arvesse ei tema elukohariigis ega ka tema töökohariigis, ning seda vaatamata erinevatele maksumääradele, mida kohaldatakse selliste põhikohtuasjas asjassepuutuvate seaduste nagu eritulumaksu seadus ja tulumaksuseadus alusel (vt selle kohta kohtuotsus Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 17).

35 Euroopa Kohtu praktika kohaselt rakendatakse seda mõttekäiku kõigi mitteresidendi maksu tasumise võimega seotud maksusoodustuste suhtes, mida ei ole arvestatud ei elukoha- ega töökohariigis (vt selle kohta kohtuotsus Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 34), samuti *mutatis mutandis* olukorras, kus maksustatav tulu moodustub vanaduspensionist (kohtuotsus Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punkt 29).

36 Käesoleval juhul ei saanud H. Hirvonen põhikohtuasjas käsitletaval ajal muud maksustatavat tulu elukohariigis, tema peamiseks tuluallikaks oligi just vanaduspension, mida maksti Rootsis töötatud aja eest. Seega on viimasena nimetatud riik põhimõtteliselt kohustatud arvesse võtma H. Hirvoneni isiklikku ja perekondlikku olukorda.

37 Tuleb aga nentida, et eelotsusetaotlusest nähtub, et eritulumaksu seaduse raames, millega kohandati mitteresidendist maksumaksjate tulu maksustamist, nähes nimelt ette ühtse määra, mis on madalam residendist maksumaksjate suhtes kohaldatavast maksumäärast, tagab Rootsi Kuningriik, et esimesi ei koheldaks teistest ebasoodsamalt.

38 Sama seaduse kohaselt on mitteresidendist maksumaksjatel, kui nad valivad oma tulu maksustamise aluseks maksu kinnipidamise süsteemi, üldjuhul väiksem maksukoormus kui see, mis lasub residendist maksumaksjate sarnastel tuludel.

39 Just selle poolest erinevad põhikohtuasja asjaolud kohtuotsuse Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) aluseks olnud kohtuasja spetsiifilistest asjaoludest.

40 Nimelt, viimati nimetatud kohtuasjas, kus oli arutusel sellise maksusoodustuse vastavus liidu õigusele, mis võis mõjutada ebasoodsalt mitteresidendist maksumaksjaid, seisnes küsimus selles, kas viimastele antud võimalus valida residendist maksumaksjatele kohaldatav maksustamissüsteem, võis kõrvaldada maksusoodustuse diskrimineeriva olemuse.

41 Euroopa Kohus vastas sellele küsimusele eitavalt ja selgitas, et võimalus valida diskrimineeriva ja väidetavalt mittediskrimineeriva maksustamissüsteemi vahel ei suuda välistada esimesena nimetatud maksustamissüsteemi diskrimineerivat mõju. Vastupidise seisukohaga nõustumine tähendaks Euroopa Kohtu sõnul seda, et kinnitataks maksustamissüsteem, mis kehtima jäädes iseenesest rikub oma diskrimineeriva olemuse tõttu ELTL artiklit 49. Lisaks märkis Euroopa Kohus, et asutamisvabadust piirav liikmesriigi regulatsioon jääb liidu õigusega ikkagi vastuolus olevaks, isegi kui selle kohaldamine on vabatahtlik (kohtuotsus Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punktid 50–53).

42 Euroopa Kohus järeldas sellest, et mitteresidendist maksumaksjale antud võimalus valida residendist maksumaksjale kohaldatav süsteem ei neutraliseeri diskrimineerimist ELTL artikli 49 tähenduses (kohtuotsus Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 54).

43 Ent põhikohtuasjas seevastu, kuigi mitteresidendist maksumaksjatel on tõesti võimalik valida esmajoones residendist maksumaksjatele mõeldud üldine maksustamissüsteem, nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et maksu kinnipidamise süsteem on üldisest maksustamissüsteemist üldiselt soodsam ja paneb mitteresidendist maksumaksjatele vähem ülesandeid, kui tuleb täita residendist maksumaksjatel.

44 Mitteresidendist maksumaksjate ja residendist maksumaksjate erinev kohtlemine, mis seisneb selles, et esimeste brutotulu maksustatakse lõplikult, pidades sellelt maksu kinni ühtse määra alusel, samas kui teiste puhastulu maksustatakse astmelise maksumäära järgi, millega kaasneb maksuvaba tulu mahaarvamine, on liidu õigusega kooskõlas tingimusel, et ühtne määr ei ole kõrgem määrast, mida astmelise skaala alusel tegelikult kohaldataks asjaomase isiku puhastulule, mis ületab maksuvaba tulu piirmäära (vt selle kohta kohtuotsus Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punkt 53 jj).

45 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et põhikohtuasjas oleks H. Hirvonen maksnud kõrgemat maksu, kui ta oleks valinud võrdsustamise residendist maksumaksjaga ja seega üldise maksustamissüsteemi kohaldamise. See on põhjus, miks ta valis maksu kinnipidamise süsteemi, mida reguleerib eritulumaksu seadus. Kuna maksustamine oli H. Hirvonenile soodsam, kui oleks olnud juhul, kui ta oleks valinud üldise maksustamissüsteemi, siis ei saa ta lisaks nõuda veel maksusoodustust, mis oleks talle antud üldise maksustamissüsteemi alusel.

46 Isikliku mahaarvamise võimaldamisest keeldumine, mis on vaidlustatud põhikohtuasjas, tuleb – nagu märgib maksuhaldur oma seisukohtades – sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas maksu kinnipidamise süsteemi lahutamatu osana pigem heaks kiita, kuna selle eesmärk on nii maksuhalduri töö kui ka mitteresidendist maksumaksja tegevuse lihtsustamine. Niisiis, kui viimane valib selle süsteemi, on maksuamet vabastatud sellelt maksumaksjalt maksu kinnipidamise ülesandest, mistõttu tal ei ole vaja täpset ülevaadet tema isiklikust ja perekondlikust olukorrast. Samal ajal on maksumaksja vabastatud mis tahes koostöö tegemise kohustusest, st ta ei ole kohustatud esitama rootsikeelset tuludeklaratsiooni Rootsist saadud tulu kohta ega pea seega viima end kurssi teise liikmesriigi maksusüsteemiga, mis ei ole tema elukohariik.

47 Niisiis tuleb nentida, et maksu kinnipidamise süsteemi olemusega on kooskõlas see, et kõiki maksumaksja tegelikult kantud kulusid ei saa antud liiki maksustamise raames arvesse võtta, kuna maks peetakse kinni riiklikke hüvitisi väljamaksvas asutuses tuluallika riigis. Väljamaksja ei pea üldreeglina arvestama teatavaid kulusid ja nende üldine arvessevõtmine läheks vastuollu lihtsustamise eesmärgiga, mida see süsteem teenib.

48 Järelikult, kui sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei võimalda mitteresidendist maksumaksjal teha konkreetseid mahaarvamisi, ei oma see nende õigusnormidega liidu õiguse võimaliku eiramise seisukohalt tähtsust, juhul kui maksumaksjale ei ole pandud maksukoormust, mis on üldiselt suurem maksukoormusest, mis lasub residendist maksumaksjatel ja nendega võrdsustatud isikutel, kes on temaga sarnases olukorras.

49 Kõigest eeltoodust järeldub, et kui tulu maksustamise käigus ei võimaldata mitteresidendist maksumaksjal, kes saab suurema osa oma tulust tuluallika riigist ja on valinud maksu kinnipidamise süsteemi, teha samasuguseid isiklikke mahaarvamisi, nagu võimaldatakse teha residendist maksumaksjatel üldise maksustamissüsteemi raames, siis ei ole tegemist diskrimineerimisega, mis oleks vastuolus ELTL artikliga 21, juhul kui mitteresidendist maksumaksjatele ei ole pandud maksukoormust, mis on üldiselt suurem maksukoormusest, mis lasub residendist maksumaksjatel ja nendega võrdsustatud isikutel, kes on nendega sarnases olukorras.

Kohtukulud

50 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 (kuues koda) otsustab:

Kui tulu maksustamise käigus ei võimaldata mitteresidendist maksumaksjal, kes saab suurema osa oma tulust tuluallika riigist ja on valinud maksu kinnipidamise süsteemi, teha samasuguseid isiklikke mahaarvamisi, nagu võimaldatakse teha residendist maksumaksjatel üldise maksustamissüsteemi raames, siis ei ole tegemist diskrimineerimisega, mis oleks vastuolus ELTL artikliga 21, juhul kui mitteresidendist maksumaksjatele ei ole pandud maksukoormust, mis on üldiselt suurem maksukoormusest, mis lasub residendist maksumaksjatel ja nendega võrdsustatud isikutel, kes on nendega sarnases olukorras.

Allkirjad