BLANCKAERT

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

CHRISTINE STIX-HACKL

esitatud 12. mail 2005 [1]

I. Esialgsed märkused

1. Käesolev kohtuasi on üks mitmest osalt veel menetluses olevast kohtuasjast, mis puudutavad ühenduse õigusega liikmesriikide maksualasele pädevusele seatud piire. [2]

2. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib käesolevas kohtuasjas põhiliselt teada, kas kapitali vaba liikumisega on vastuolus siseriiklikud normid, mille kohaselt sotsiaalkindlustusel põhinevad maksu vähendamised ei laiene sellistele mitteresidentidele, kellel ei ole vastavas liikmesriigis sissetulekuid, mida kasutatakse sotsiaalkindlustuse rahastamiseks.

II. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

3. EÜ artikli 56 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 73b) kohaselt on kõik kapitali liikumise piirangud ja maksepiirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel keelatud; keeld ei mõjuta aga liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal (EÜ artikkel 58 lõige 1 punkt a, endine EÜ asutamislepingu artikkel 73d). Sellised meet-

1 — Algkeel: saksa.

2 — Vt kohtujurist D. Ruiz-Jarabo Colomeri 26. oktoobri 2004. aasta ettepanek kohtuasjas C-376/03: D., milles otsus tehti 5. juulil 2005 (EKL 2005, lk I-5821); vt ka kohtujurist P. Léger'i 1. märtsi 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-152/03: Ritter-Coulais, milles otsus tehti 21. veebruaril 2006 (EKL 2006, lk I-1711), kohtujurist L. A Geelhoedi 27. jaanuari 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-403/03: Schempp, milles otsus tehti 12. juulil 2006 (EKL 2006, lk I-6421), kohtujurist D. Poiares Maduro 7. aprilli 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, milles otsus tehti 13. detsembril 2005 (EKL 2005, lk I-10837), 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten — van der Heijden (EKL 2006, lk I-1957), ja C-8/04: Bujura (registrist kustutatud). Kohtuasja C-8/04 esemeks on samuti mitteresidentide hoiustelt ja investeeringutelt saadud tulu maksustamine Madalmaades, kusjuures — vastupidi käesolevale asjale — on küsimus eelkõige selles, kas liikmesriikidel on ühenduse õigusest tulenev kohustus topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel kohelda sarnases olukorras olevaid mitteresidente sarnaselt. Vt ka kohtujurist P. Léger'i 14. aprilli 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-253/03: CLT-UFA, milles otsus tehti 23. veebruaril 2006 (EKL 2006, lk I-1831), samuti kapitali vaba liikumist puudutavad 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich (EKL 2006, lk I-923), 6. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-292/04: Meilicke jt (EKL 2007, lk I-1835) ning 6. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-346/04: Conijn (EKL 2006, lk I-6137). Vt viimasena teenuste vaba liikumist puudutav 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-290/04: FKP Scorpio Konzertproduktionen (EKL 2006, lk I-9461).

med ja kord ei tohi aga kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele (EÜ artikli 58 lõige 3).

4. Teiseks annab EÜ artikli 293 teine taane (endine EÜ asutamislepingu artikkel 220) liikmesriikidele volituse astuda vajaduse korral üksteisega läbirääkimistesse, et tagada oma kodanike hüvanguks topeltmaksustamise kaotamine ühenduse piires.

B. *Siseriiklik õigus*

5. 2001. aasta tulumaksuseaduse (Wet op de inkomstenbelasting 2001, edaspidi „tulumaksuseadus") § 2.1 esimese lõigu kohaselt on tulumaksu maksjad Madalmaades elavad füüsilised isikud (residendist maksumaksjad) ja isikud, kes ei ela Madalmaades, kuid saavad seal tulu (mitteresidendist maksumaksjad).

6. Tulumaksuseaduse § 2.3 on sätestatud, et tulumaksuga maksustatakse maksumaksja poolt kalendriaasta jooksul saadud järgmine tulu:

a) maksustatav palgatulu ja eluasemetulu;

b) maksustatav tulu olulisest osalusest ettevõtluses;

c) maksustatav tulu hoiustelt ja investeeringutelt.

7. Tulumaksuseaduse § 5.2 alusel loetakse hoiustelt ja investeeringutelt saadud tuluks 4% vara keskmisest väärtusest, millest arvatakse maha võlad kalendriaasta alguses ja lõpus, kui see keskmine on suurem maksuvaba kapitali väärtusest. Maksuvaba kapitali piirmäära, mille suurus on (põhikohtuasja jaoks asjassepuutuval ajavahemikul) tulumaksuseaduse § 5.5 kohaselt 17 600 eurot, eesmärk on välistada väikeste hoiuste omanike hoiustelt ja investeeringutelt saadava tulu maksustamine.

8. Residendist maksumaksja on põhimõtteliselt Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemis kindlustatud ja sellest tulenevalt kohustatud tasuma sotsiaalmakseid. Sama kehtib mitteresidentidele, kes oma töö tõttu Madalmaades peavad seal tulumaksu maksma. Sotsiaalkindlustuse rahastamise seaduse

(Wet financiering volksverzekeringen; edaspidi „WFV") § 6 kohaselt on kindlustatud isik põhimõtteliselt kohustatud tasuma sotsiaalkindlustuse makseid. Sotsiaalkindlustuse makseid arvutatakse vastavalt kindlustatud isiku palgatulult ja eluasemetulult. Tasumisele kuuluvad sotsiaalkindlustuse maksed on teatud vähendamiste võrra korrigeeritud maksed.

9. Residentidest maksumaksjatel on õigus maksuvabale kapitalile ja erinevatele tulumaksu vähendamistele. Kui nad on kohustatud tasuma sotsiaalkindlustuse makseid, on neil ka õigus sotsiaalkindlustusel põhinevatele maksu vähendamistele (üldine vanaduspensionikindlustus, toitjakaotuspensioni kindlustus ja meditsiiniliste erikulude üldine kindlustus), mis kuuluvad esmajoones mahaarvamisele sotsiaalkindlustuse maksetest.

10. Maks ja kindlustusmakse tasutakse samal ajal. III klassi maksustatavalt tulult peetakse tulumaks kinni kombineeritult. Sellele kohaldatakse kombineeritud maksumäära ja kombineeritud mahaarvamist (tulumaksuseaduse § 8.1). Tulumaksuseaduse § 8.1 punkti d kohaselt koosneb maksu kombineeritud mahaarvamise summa tulumaksul põhinevatest maksu mahaarvamistest ja sotsiaalmaksul põhinevatest maksu mahaarvamistest. Tulumaksul põhineva maksu mahaarvamise määr on tulumaksuseaduse § 8.3 kohaselt see osa standardmahaarvamisest, mille proportsioon standardmahaarvamise suhtes on sama nagu esimese progressiooniastme maksumäära proportsioon kombineeritud maksumäära suhtes. Sotsiaalmaksul põhineva maksu mahaarvamise määr on see osa standardmahaarvamisest, mille proportsioon standardmahaarvamise suhtes on sama nagu WFV kohane sotsiaalkindlustuse makse protsent (tulumaksuseaduse §-d 8.4, 8.5 ja 8.6 koostoimes WFV § 10 lõigetega 2 ja 11).

11. Tulumaksuseaduse § 2.7 lõige 2 sätestab aga:

„Kui maksumaksja on kohustatud tasuma sotsiaalkindlustuse makseid ja kui nende maksete WFV § 10 lõike 4 kohaseid vähendamisi ei saa WFV § 10 lõigete 1 ja 2 kohaselt tasumisele kuuluvatest maksetest maha arvata, vähendatakse tulumaksu summat pärast topeltmaksustamise vältimise normide kohaldamist ka maha arvestamata jäänud summa võrra."

12. Järelikult on residendist maksumaksjal, kes ei tasu sotsiaalkindlustuse makseid näiteks seetõttu, et tal ei ole palgatulu ega eluasemetulu, vaid ainult tulu hoiustelt ja

investeeringutelt, õigus mitte ainult tulumaksul, vaid ka sotsiaalkindlustusel põhinevale maksete vähendamisele.

13. Vastupidi residendist maksumaksjatele ei ole mitteresidendist maksumaksjatel hoiustelt ja investeeringutelt saadud tulu arvestamisel tulumaksuseaduse 7. peatüki kohaselt õigust maksuvabale kapitalile tulumaksuseaduse § 5.5 mõttes. Tulumaksuseaduse 7. peatüki kohaselt ei ole mitteresidendist maksumaksjatel ka õigust tavapärastele tulumaksu vähendamistele tulumaksuseaduse § 8.2 mõttes.

14. Mitteresidendist maksumaksjatel on ainult siis õigus sotsiaalkindlustusel põhinevatele maksu vähendamistele, kui nad on Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemis kindlustatud, mille eeldus on omakorda, et neil on palgatulu Madalmaades ja nad tasuvad seal sotsiaalkindlustuse makseid.

15. Tulumaksuseaduse § 2.5 alusel saavad mitteresidendist maksumaksjad aga teatud eeldustel valida, et neile kohaldataks tulumaksuseaduse residendist maksumaksjatele suunatud norme. Kui mitteresidendist maksumaksja seda valikuvõimalust kasutab, on tal põhimõtteliselt õigus maksuvabale kapitalile ja kõigile maksu vähendamistele, kui ta muus osas täidab vajalikud eeldused.

C. Madalmaade ja Belgia vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping

16. 19. oktoobril 1970 sõlmitud kahepoolse lepingu[3] kohaselt maksustatakse kinnisvara riigis, milles see asub (topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 23 lõige 1).

17. Topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 25 lõike 3 kohaselt on „mõlema lepinguosalise riigi füüsilisest isikust residentidel teises riigis õigus samadele individuaalsetele mahaarvamistele, maksuvabastustele ja vähendamistele, mida see riik võimaldab oma residentidele sõltuvalt nende isiklikust või perekondlikust seisundist."

3 — Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing, *Tractatenblad* 1970, lk 192 (Belgia Kuningriigi valitsuse ja Madalmaade Kuningriigi valitsuse vahel 19. oktoobril 1970 sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping; edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping").

18. Belgia residentidest välismaised maksumaksjad, kes ei kasuta nimetatud valikuvõimalust, võivad eelotsusetaotluse kohaselt kasutada topeltmaksustamise vältimise lepingu eeliseid. Staatssecretaris van Financiën'i (Madalmaade rahandusministeeriumi riigisekretär) 21. veebruari 2002. aasta määruses [4] täpsustatakse topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 25 lõike 3 üksikuid tagajärgi.

III. Asjaolud ja menetlus

19. J. E. J. Blanckaert on Belgia kodanik, kes elab Belgias. Koos abikaasaga omab ta puhkekorterit Madalmaades Retranchement'is. Tal ei ole palga- ega eluasemetulu Madalmaades ega tulu olulisest osalusest ettevõtluses Madalmaades. Puhkekorteri kaudu on tal aga tulu hoiustelt ja investeeringutelt Madalmaades.

20. J. E. J. Blanckaert ei ole kindlustatud Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemis ega ole sellest tulenevalt ka kohustatud Madalmaades vastavaid makseid tasuma.

21. J. E. J. Blanckaerti pere sissetulekutest vähem kui 90% tuleb Madalmaadest. Ta ei ole kasutanud tulumaksuseaduse § 2.5 sätestatud valikuvõimalust.

22. Madalmaade maksuhaldurid nõudsid J. E. J. Blanckaertilt tulumaksu tasumist hoiustelt ja investeeringutelt 2001. aastal saadud tulult summas 1610 eurot. Tasumisele kuuluva tulumaksu summa oli 339 eurot. Kooskõlas topeltmaksustamise vältimise lepinguga võeti J. E. J. Blanckaerti hoiustelt ja investeeringutelt saadud tulude arvutamisel arvesse tema maksuvaba kapital. J. E. J. Blanckaert sai kasutada ka üldist tulumaksul põhinevat maksu vähendamist summas 144 eurot. Sotsiaalkindlustusel põhinevat maksu vähendamist talle seevastu ei võimaldatud.

23. J. E. J. Blanckaert oli aga taotlenud üldist maksu vähendamist 1576 euro ulatuses, mis hõlmas üldisel vanaduspensioni kindlustusel, toitjakaotuspensioni kindlustusel ja meditsiiniliste erikulude üldisel kindlustusel põhinevat maksu vähendamist.

24. J. E. J. Blanckaert esitas maksuteate peale vaide, mille pädev maksuasutus jättis aga rahuldamata. Sellekohase otsuse peale esitas ta kaebuse Gerechtshof te 's-Hertogenboschile.

4 — Nr CPP 2001/2745, BNB 2002/164.

25. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch otsustas 4. detsembri 2003. aasta määrusega menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas mitteresidendist maksumaksjal, kelle elukoht on teises liikmesriigis ja kes ei saa Madalmaades palgatulu, vaid ainult tulu hoiustelt ja investeeringutelt, ning kes seega ei ole kohustatud tasuma ega tasu Madalmaades sotsiaalkindlustuse makseid, on ühenduse õiguse alusel Madalmaades hoiustelt ja investeeringutelt saadud maksustatava tulu kindlaksmääramisel õigus sotsiaalkindlustusel põhinevatele maksu vähendamistele (üldisel vanaduspensioni kindlustusel, toitjakaotuspensioni kindlustusel ja meditsiiniliste erikulude üldisel kindlustusel põhinevad maksu vähendamised), kui residendist maksumaksjal on hoiustelt ja investeeringutelt saadud maksustatava tulu kindlaksmääramisel õigus maksu vähendamistele põhjusel, et isegi juhul, kui ta ei saa Madalmaades palgatulu vaid ainult tulu hoiustelt ja investeeringutelt ega tasu seetõttu sotsiaalmakseid Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemile, on ta Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemis kindlustatud isik koos sellest tuleneva kohustusega tasuda sotsiaalmakseid?

2. Kas esimesele küsimusele vastamisel omab tähtsust asjaolu, et mitteresidendist maksumaksja saab Madalmaades alla 90% oma leibkonna tuludest? Eelkõige:

— Kas Schumackeri testi residentide ja mitteresidentide kohta kohaldatakse ainult subjektiivsete või isiklike maksustamistingimuste suhtes, nagu õigus maha arvata isiku või perekonnaga seotud kulusid, või kohaldatakse seda ka objektiivsetele ja isikuga mitteseotud maksustamistingimustele nagu seda on maksumäär?

— Kas liikmesriikidel on lubatud kasutada kvantitatiivset piirmäära (nagu 90% piirmäär) otsustamaks, kas kohelda mitteresidente samamoodi nagu residente, vaatamata sellele, et nii ei ole tagatud diskrimineerimise täielik välistamine?

3. Kas tulumaksuseaduse § 2.5 ette nähtud valikuvõimalus on sobiv menetluslik abinõu, mis võimaldab huvitatud isikule tagada EÜ asutamislepingus sätestatud õiguste realiseerimise ja millega on välistatud igasugune diskrimineerimine?

Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis kas selline kord on piisav abinõu ka juhul, kui asjaomane isik saab tulu ainult oma hoiustelt ja investeeringutelt ning [...] valikuvõimalus ei too talle kasu?"

IV. Eelotsuse küsimused

26. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch esitas kokku kolm eelotsuse küsimust. Esimese eelotsuse küsimusega soovib Gerechtshof põhiliselt teada, kas põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel on ühenduse õiguse seisukohast lubatud eristada sotsiaalkindlustusel põhinevate maksude vähendamiste küsimuses hoiustelt ja investeeringutelt saadud tulu maksustamisel sotsiaalkindlustussüsteemi kuuluvaid isikuid ja muid isikuid. Küsimuse taust on asjaolu, et sotsiaalkindlustussüsteemi kuuluvad isikud on üldjuhul residendid — märkimisväärne erand on niinimetatud piirialatöötajad —, samal ajal kui mitteresidendid kuuluvad harva vastava riigi sotsiaalkindlustussüsteemi.

27. Teises eelotsuse küsimuses tõstatab eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimusi niinimetatud Schumackeri testi [5] kohta, et teada saada, kas mitteresidendist maksumaksja ja residendist maksumaksja on sarnases olukorras. Kolmas eelotsuse küsimus puudutab siseriikliku õiguse kohast mitteresidendist maksumaksja võimalust valida sama maksuõiguslik kohtlemine nagu saab osaks residentidele.

A. *Poolte peamised argumendid*

28. Eelotsuse esimese küsimuse kohta väitsid kõik asjaosalised peale J. E. J. Blanckaerti, et ühenduse õigusega ei ole vastuolus kõnealused siseriiklikud normid, mille kohaselt Belgia residendist maksumaksjal, kes saab Madalmaades tulu ainult hoiustelt ja investeeringutelt ja kes seetõttu ei ole kohustatud tasuma Madalmaades sotsiaalkindlustuse makseid, ei ole õigust kasutada sotsiaalkindlustusel põhinevaid maksu vähendamisi, samal ajal kui Madalmaade residendist maksumaksjal, kes saab Madalmaades tulu ainult hoiustelt ja investeeringutelt, on õigus sellistele maksu vähendamistele.

29. Madalmaade ja Saksamaa valitsus ning komisjon selgitasid põhiliselt, et vastavad maksu vähendamised kuuluvad sotsiaalkindlustusõiguse alasse. Mitteresidendist maksu-

5 — 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225).

maksja, kes saab tulu ainult hoiustelt ja investeeringutelt — nagu näiteks J. E. J. Blanckaert — ja kes ei ole Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemiga hõlmatud ega tasu seetõttu sotsiaalmakseid Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemile, ning residendist maksumaksja, kes saab tulu ainult hoiustelt ja investeeringutelt ning kes on Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemiga hõlmatud ja tasub seetõttu sotsiaalmakseid Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemile, ei ole objektiivselt samas olukorras. Kuna lähtesituatsioon on erinev, on ka erinev kohtlemine õigustatud.

30. Madalmaade valitsus lisab, et õigus maksu vähendamistele või sotsiaalkindlustuse maksete vähendamisele ei sõltu isiku elukohast. Õigus sõltub hoopis sellest, kas isik — olgu ta resident või mitteresident — on siseriikliku sotsiaalkindlustussüsteemiga hõlmatud. Mitteresident võib kasutamata osa sotsiaalkindlustuse maksu vähendamisest maha arvata tasumisele kuuluvast tulumaksust, kui ta on siseriikliku sotsiaalkindlustussüsteemiga hõlmatud — näiteks seoses töösuhtega Madalmaades — ja seetõttu kohustatud sotsiaalmakseid tasuma. Seevastu ei ole residendil õigust sellisele mahaarvamisele, kui ta ei ole siseriikliku sotsiaalkindlustussüsteemiga hõlmatud, eriti nõukogu määruse (EMÜ) nr 1408/71 sätete alusel. [6]

6 — Nõukogu 14. juuni 1971. aasta määrus (EMÜ) nr 1408/71 sotsiaalkindlustusskeemide kohaldamise kohta ühenduse piires liikuvate töötajate ja nende pereliikmete suhtes (EÜT L 149, lk 2; ELT eriväljaanne 05/01, lk 35), mida on muudetud ja ajakohastatud nõukogu 2. detsembri 1996. aasta määrusega (EÜ) nr 118/97 (EÜT 1997, L 28, lk 1; ELT eriväljaanne 05/03, lk 3).

31. J. E. J. Blanckaert kinnitas kohtuistungil seevastu, et kõnealuse siseriikliku korra tõttu koheldakse residente ja mitteresidente õigustamatult erinevalt, sest juhul, kui Madalmaades saadakse tulu ainult hoiustelt ja investeeringutelt, on ainult residentidel — kui sotsiaalkindlustussüsteemiga hõlmatud isikutel — õigus kasutada sotsiaalkindlustusel põhineva maksu vähendamist.

32. Eelotsuse teise küsimuse kohta väitsid Madalmaade ja Saksamaa valitsus teise võimalusena, et kõnealune kord kujutab endast subjektiivset või isikukeskset maksusoodustust. Põhikohtuasjas ei saanud seda maksusoodustust võimaldada seetõttu, et J. E. J. Blanckaert ei saanud tulu ainult või peaaegu ainult Madalmaades. Euroopa Kohus on lubanud liikmesriikidel kasutada kvantitatiivset määratlemist (näiteks 90% piiri), et eristada residentide ja mitteresidentide erinevat olukorda.

33. J. E. J. Blanckaerti arvates ei saa sellist kvantitatiivset määratlemist kasutada, kui selle kohaldamine kinnitab tema kogetud diskrimineerimist.

34. Kolmanda eelotsuse küsimuse suhtes leiavad Madalmaade ja Saksamaa valitsus, et J. E. J. Blanckaert ei ole valinud, et teda koheldaks võrdselt residentidega, niisiis on küsimus hüpoteetilise iseloomuga.

B. *Õiguslik hinnang*

35. Kõigepealt tuleb uurida, kas eelotsusetaotluse esitanud kohus on piisavalt määratlenud ühenduse õigusnormid, mille tõlgendamist ta soovib. Pärast seda tuleb käsitleda käesoleva kohtuasja põhiküsimust, see tähendab kas sotsiaalkindlustussüsteemis kindlustatud isikute ja teiste isikute erinev kohtlemine maksusoodustuste andmisel on vastuolus ühenduse õigusega tagatud kapitali vaba liikumisega.

1. Eelotsusetaotluse vastuvõetavus ja kohaldatav ühenduse õigus

36. Eelotsuse küsimustes ei viita siseriiklik kohus ühelegi ühenduse õiguse sättele. Seetõttu ei vasta eelotsusetaotlus justkui kohtupraktika nõuetele, mille kohaselt siseriiklik kohus peab nimetama ühenduse õiguse sätted, mille tõlgendamist ta soovib.[7]

37. Kuid ka neid nõudeid ei tohi absoluutsena võtta; pigem on oluline, kas eelotsusetaotluse esitanud kohus võimaldab Euroopa Kohtul anda tarviliku vastuse.[8] Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt „on EÜ artiklis 234 sätestatud Euroopa Kohtu ja liikmesriigi kohtute koostöö raames vaid siseriiklik kohus, kes asja menetleb ja kes vastutab tehtava lahendi eest, kohtuasja konkreetseid asjaolusid arvestades pädev hindama, kas kohtuotsuse tegemiseks on vaja eelotsust ja kas Euroopa Kohtule esitatud küsimusel on kohtuasjas tähtsust. Järelikult kui esitatud küsimused puudutavad ühenduse õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus üldjuhul kohustatud otsuse tegema."[9]

38. Lisaks sellele võib Euroopa Kohus pidada vajalikuks „arvesse võtta ühenduse õiguse sätteid, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole nimetanud, et anda

7 — Vt 12. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-399/98: Ordine degli Architetti jt (EKL 2001, lk I-5409, punkt 105).

8 — Vt 25. veebruari 2003. aasta määrus kohtuasjas C-445/01: Simoncello ja Boerio (EKL 2003, lk I-1807, punktid 22, 23 ja 30).

9 — Vt 15. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-415/93: Bosman (EKL 1995, lk I-4921, punkt 59), 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-379/98: PreussenElektra (EKL 2001, lk I-2099, punkt 38), 22. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-390/99: Canal Satélite Digital (EKL 2002, lk I-607, punkt 18) ja 10. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-153/00: Der Weduwe (EKL 2002, lk I-11319, punkt 31).

eelotsusetaotluse teinud kohtule tarvilik vastus". [10]

39. Käesoleva eelotsusetaotluse põhjendustes tsiteeritakse EÜ asutamislepingu kapitali vaba liikumist puudutavaid sätteid (EÜ artikkel 56 ja järgmised). Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab peale selle, kuidas kõnealused siseriiklikud normid võivad olla nende sätetega vastuolus. Seega on ta nimetanud põhjuseid vastavate ühenduse õiguse normide valikuks, mille tõlgendamist ta soovib, ja määratlenud seose, mida ta on näinud nende sätete ja tema menetluses olevas kohtuasjas kohaldatavate siseriiklike õigusnormide vahel. Eelotsusetaotlus on seetõttu vastuvõetav.

40. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu nimetatud kapitali vaba liikumine tundub ka asjakohane. Selles osas on piisav nentida, et mitteresidentide kinnisvarainvesteeringuid on käsitletud direktiivi 88/361/EMÜ [11] I lisa II jao punktis A. Direktiiv ise ei ole küll *ratione temporis* põhikohtuasjas kohaldatav; nimetatud lisa tsiteeritakse aga Euroopa Kohtu otsustes pidevalt, et määratleda kapitali vaba liikumise põhimõtte kohaldamisala — ka uuendatud EÜ artikli 56 ja järgmiste artiklite kohaselt. [12]

41. Neil asjaoludel tundub EÜ lepingu asutamisvabaduse sätete (EÜ artikkel 43 ja järgmised) käsitlemine — nagu komisjon soovitas — ülearune.

2. Kapitali vaba liikumine

a) Kapitali vaba liikumise ja teiste põhivabaduste suhe

42. Kapitali vaba liikumine (EÜ artiklid 56 ja järgnevad) erineb vähemalt oma sõnastuselt teistest põhivabadustest, kuna ta sisaldab EÜ artikli 56 sõnastuses üldist piirangute keeldu. Seda keeldu on aga eriti EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a käsitletud kui suhtelist keeldu, kuivõrd seal on selgitatud, et EÜ artikli 56

10 — Vt 20. märtsi 1986. aasta otsus kohtuasjas 35/85: Tissier (EKL 1986, lk 1207, punkt 9), 27. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-315/88: Bagli Pennacchiotti (EKL 1990, lk I-1323, punkt 10), 18. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-107/98: Teckal (EKL 1999, lk I-8121, punkt 39) ja 7. novembri 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-228/01 ja C-289/01: Bourrasse ja Perchicot (EKL 2002, lk I-10213, punkt 33).

11 — Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiiv asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT 1988, L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10).

12 — Vt 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer (EKL 1999, lk I-1661, punkt 21): „Kuna EÜ asutamislepingu artikkel 73b (nüüd EÜ artikkel 56) sisuliselt kordab direktiivi 88/361 artiklit 1 ja kuigi direktiiv ise on vastu võetud EMÜ asutamislepingu artikli 69 ja artikli 70 lõike 1 alusel, mis on vahepeal asendatud EÜ asutamislepingu artikliga 73b jj, on direktiivile lisatud nomenklatuur säilitanud kapitali liikumise mõiste defineerimisel soovitusliku iseloomu, mis sel oli enne asutamislepingu nimetatud artiklite jõustumist, arvestades asjaolu, et vastavalt nomenklatuuri sissejuhatusele ei ole selles sisalduv loend ammendav."

kohane keeld ei mõjuta liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid, kes ei ole samas olukorras nende elukoha või kapitali investeerimise koha tõttu. [13] EÜ artikli 58 lõige 3 selgitab peale selle, et liikmesriikide õigus eristada maksumaksjaid nende elukoha või kapitali investeerimise koha põhjal ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali vabale liikumisele. [14]

43. Euroopa Kohtul oli aga alles 7. septembri 2004. aasta otsuses Manninen [15] võimalus EÜ artiklite 56 ja 58 alusel kontrollida liikmesriikide põhimõttelist pädevust reguleerida otseseid makse. Selle kohtuotsuse üks peamisi järeldusi on, et EÜ artikkel 58 peab maksuseadust, mis eristab maksumaksjaid nende kapitali investeerimise koha põhjal, ainult siis lubatavaks, kui selline eristamine peegeldab objektiivset erinevust või kui sarnaste olukordade eristamist võivad õigustada olulised üldised huvid. [16] Eelduseks on, et kõnealune erinev kohtlemine ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik seaduse eesmärgi saavutamiseks. [17]

44. Eelnevast tuleneb, et EÜ artikkel 56 ei keela põhimõtteliselt kapitali vaba liikumise piiranguid, kuid neid tuleb hinnata EÜ artiklist 58 tulenevast diskrimineerimiskeelust lähtudes, kusjuures diskrimineerimine võib olla õigustatud — võttes arvesse proportsionaalsuse põhimõtet — oluliste üldiste huvidega.

45. Teoreetilisest seisukohast erineb kapitali vaba liikumine ainult esmapilgul teistest põhivabadustest, mistõttu otsese maksustamise alal tundub teisi põhivabadusi puudutava kohtupraktika ülekandmine täiesti põhjendatud. [18] Seda kohtupraktikat tuleb seetõttu siin käsitleda.

13 — EÜ artikli 58 lõike 1 punktis b leidub sarnane erand eriti maksustamise järelvalve alal, avaliku korra või avaliku julgeoleku kaitseks ja informatsiooni kogumiseks kapitali liikumise kohta.

14 — Seda tuletab Euroopa Kohus meelde — küll seoses varasema sättega, milleks oli EÜ asutamislepingu artikli 73d lõige 3 — 6. juuni 2000. aasta otsuses kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKI. 2000, lk I-4071, punkt 44).

15 — 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKI. 2004, lk I-7477).

16 — Eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punkt 28 jj.

17 — Eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punkt 29.

18 — Samale tulemusele jõuab ka kohtujurist D. Ruiz-Jarabo Colomer eespool 2. joonealuses märkuses viidatud ettepanekus, punkt 53 jj.

b) Euroopa Kohtu praktika liikmesriikide otseseid makse puudutava seadusandliku pädevuse ühenduse õigusest tulenevate piiride kohta

46. Euroopa Kohtu praktika otseseid makse puudutava liikmesriikide seadusandliku pädevuse piiride kohta, mis tulenevad ühenduse õigusest, on edasi arenenud eelkõige siseriiklike õigusnormide tõttu, mis teevad vahet kas residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjatel [19] või vastavalt maksustatava tulu päritolule. [20]

47. Euroopa Kohus uuris sealjuures siseriiklikke õigusnorme töötajate vaba liikumise, [21] asutamisvabaduse [22] ja teenuste vaba liikumise seisukohast. [23]

48. Kuigi otseste maksude valdkond kui selline ühenduse pädevusse ei kuulu, siis väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad liikmesriigid selles valdkonnas neile jäänud pädevust teostama siiski ühenduse õigust järgides. [24] Põhivabadused keelavad mitte ainult selge diskrimineerimise kodakondsuse alusel, vaid ka kõik varjatud diskrimineerimise vormid, mis hoolimata teistsuguste eristamistunnuste kasutamisest viivad sama tulemuseni. [25]

49. Põhivabadused väljendavad seega diskrimineerimise keeldu, mille kohaselt peab olema välistatud, et ilma objektiivse põhjenduseta kohaldatakse sarnastele olukordadele erinevaid eeskirju või erinevatele olukordadele sarnaseid eeskirju. [26]

50. Residentide ja mitteresidentide võimaliku eristamise kohta siseriiklikus maksuõiguses on Euroopa Kohus rõhutanud, et on oht, et liikmesriigi õigusnormid, mis annavad maksusoodustusi vaid residentidele, toimivad põhiliselt teiste liikmesriikide kodanike

19 — 8. mai 1990. aasta otsus kohtuasjas C-175/88: Biehl (EKL 1990, lk I-1779), 26. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-151/94: komisjon *v.* Luksemburg (EKL 1995, lk I-3685), 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493), 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94: Asscher (EKL 1996, lk I-3089), 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind (EKL 1999, lk I-5451), 16. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-87/99: Zurstrassen (EKL 2000, lk I-3337), 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933), 13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-209/01: Schilling ja Fleck-Schilling (EKL 2003, lk I-13389) ja 1. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-169/03: Wallentin (EKL 2004, lk I-6443).

20 — Eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Verkooijen ja 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt (EKL 2003, lk I-6817), 13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-42/02: Lindman (EKL 2003, lk I-13519), 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *v.* Prantsusmaa (EKL 2004, lk I-2229), 15. juuli 2004. aasta otsused kohtuasjades C-315/02: Lenz (EKL 2004, lk I-7063) ja C-242/03: Weidert ja Paulus (EKL 2004, lk I-7379).

21 — Vt eelkõige eespool 5. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-279/93 ja eespool 19. joonealuses märkuses viidatud otsused Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling ja Fleck-Schilling ning Wallentin.

22 — Vt eelkõige 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787).

23 — Vt eelkõige eespool 19. joonealuses märkuses viidatud otsus Gerritse ning eespool 20. joonealuses märkuses viidatud otsused Skandia ja Ramstedt ning Lindman.

24 — Vt mh 4. oktoobri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-246/89: komisjon *v.* Ühendkuningriik (EKL 1991, lk I-4585, punkt 12) ja eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schilling ja Fleck-Schilling, punkt 22.

25 — Vt eelkõige 12. veebruari 1974. aasta otsus kohtuasjas 152/73: Sotgiu (EKL 1974, lk 153, punkt 11) ja 21. novembri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-27/91: Le Manoir (EKL 1991, lk I-5531, punkt 10).

26 — Vt eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 30.

kahjuks, kuna mitteresidendid on tavaliselt välismaalased, seega võivad sellised õigusnormid kujutada endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel.[27]

51. Otseste maksude puhul ei ole aga teatud riigi residentide olukord üldiselt võrreldav mitteresidentide olukorraga, kuna objektiivsed erinevused on olemas nii tulude päritolu kui ka isikliku suutlikkuse osas makse tasuda, samuti isiklikus ja perekondlikus olukorras.[28]

52. Selles kontekstis on määrava tähtsusega, kas saab maksustamise subjektiivseid kriteeriume, nagu näiteks maksumaksja isiklikud asjaolud ja perekonnaseis, arvesse võtta elukohariigis või töökohariigis, juhul kui need on erinevad, seda eriti tulumaksu määramisel töökohariigis.

53. Schumackeri kohtuotsuses on Euroopa Kohus näiteks leidnud, et mitteresident ja resident ei ole objektiivselt erinevas olukorras, kui mitteresidendil ei ole oma elukohariigis märkimisväärseid sissetulekuid ja ta saab maksustatava tulu põhiliselt töökohariigis. Sellisel juhul ei saa elukohariik nimelt võimaldada talle soodustusi, mis võtaksid arvesse tema isiklikke ja perekondlikke asjaolusid. Ebavõrdne kohtlemine on sellisel juhul mitteresidendi suhtes diskrimineeriv, kuna tema isiklikke ja perekondlikke asjaolusid ei võeta arvesse ei elukohariigis ega töökohariigis.

54. Teisiti on juhul, kui maksustatav sissetulek ei pärine märkimisväärses osas just töökohariigist. Euroopa Kohus on selle kohta hiljuti märkinud, et „otseste maksudega seoses ei ole üldiselt riigi residentide ja mitteresidentide olukord sarnane, kuna mitteresidendi liikmesriigi territooriumil saadud tulu on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogutulust, mis koondub tema elukohariiki, ning et mitteresidendist isiku suutlikkust makse tasuda, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikest ja perekondlikest asjaoludest, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, st tavaliselt tema peamise elukoha riigis."[29] Järelikult „ei ole reeglina diskrimineeriv see, et liikmesriik ei anna mitteresidendile teatavaid residendile anta-

27 — Vt eelkõige eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 28; eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Asscher, punkt 38, ja eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Zurstrassen, punktid 19 ja 20.

28 — Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 31 jj; vt ka 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: de Groot (EKL 2002, lk I-11819, punkt 90 jj).

29 — Vt eelkõige eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus C-169/03, punkt 15 ja selles viidatud kohtupraktika.

vaid maksusoodustusi, võttes arvesse residentide ja mitteresidentide olukorra objektiivseid erinevusi nagu sissetulekuallikad, nende isiklik suutlikkus makse tasuda või nende isiklikud või perekondlikud asjaolud."[30]

55. Selles osas, milles mitteresidentide ja residentide olukord on sarnane, on küsimus niisiis selles, kas residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine on objektiivselt õigustatud, sest selline erinev kohtlemine võib kujutada endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel — lähtudes eeldusest, et liikmesriigi kodanikud on üldjuhul ka residendist maksumaksjad.

c) Hageja võimalik kaudne diskrimineerimine põhikohtuasjas

56. Hageja kaudne diskrimineerimine põhikohtuasjas võib seisneda selles, et ta — mitteresidendina — ei saa kasutada vaidlusalust sotsiaalkindlustusel põhinevat maksu vähendamist, kuna ta mitteresidendina ilma palgatuluta Madalmaades ei ole seal sotsiaalkindlustusega hõlmatud,[31] samal ajal kui resident — hoolimata tema sissetulekute liigist[32] — on põhimõtteliselt sotsiaalkindlustusega hõlmatud ja saab seetõttu kasutada vaidlusalust sotsiaalkindlustusel põhinevat maksu vähendamist. See erinev kohtlemine ei ole aga — vastupidi Schumackeri kohtuasjale — otseses seoses maksumaksja elukohaga.

57. Kõnealused siseriiklikud õigusnormid ei käsitle igatahes otseselt maksumaksja elukohta. Tulumaksu vähendamise võimalus tulumaksuseaduse § 2.7 lõike 2 kohaselt — see tähendab juhul kui sotsiaalkindlustusel põhinevat maksu vähendamist ei saa täielikult tasa arvestada sotsiaalkindlustuse maksetega — sõltub õigusnormide sõnastuse kohaselt nimelt sellest, kas maksumaksja on ka sotsiaalkindlustusega hõlmatud. See omakorda sõltub sellest, kas tal on elukoht Madalmaades või saab ta palgatulu Madalmaade territooriumil. Sellest järeldub aga, et

30 — Vt eespool 16. joonealune märkus ja selles viidatud kohtupraktika.

31 — Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemi kuulub isik, kes on Madalmaade resident või saab Madalmaades palgatulu (vt Algemene Ouderdomswet (seadus vanaduspensioni kohta) § 6; Algemene Nabestaandenwet (seadus toitjakaotuspensioni kohta) § 3 ja Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (seadus meditsiiniliste erikulude üldise kindlustuse kohta) § 5).

32 — Eespool 31. joonealuses märkuses viidatud õigusnormide põhjal kuulub isik Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemi ja see ei sõltu ainuüksi võimalikust palgatulust. Wet financiering volksverzekeringen'i (sotsiaalkindlustuse rahastamise seadus) § 6 kohaselt peab sotsiaalkindlustussüsteemi kuuluv isik põhimõtteliselt makseid tasuma — kusjuures sama seaduse § 8 kohaselt võetakse aluseks ainult palgatulu ja eluasemetulu. Residendist maksumaksja kuulub seega põhimõtteliselt sotsiaalkindlustussüsteemi; kui tal aga ei ole palgatulu, ei pea ta makseid tasuma.

ka mitteresident võib kasutada vaidlusaluseid maksuvähendamisi — nimelt tulumaksuseaduse § 2.7 lõike 2 eelduste täitmisel, milles ei eristata isikuid otseselt elukoha järgi, juhul kui nad saavad palgatulu Madalmaade territooriumil. Seda kinnitas veel kord ka Madalmaade valitsus kohtuistungil.

58. J. E. J. Blanckaertil ei olnud vastavad maksu vähendamised mitte seetõttu lubamatud, et ta oli mitteresident, vaid seetõttu, et ta — kuna ta ei saanud Madalmaades palgatulu — ei olnud mitteresidendina seal sotsiaalkindlustusega hõlmatud.

59. Võiks küll vastu väita, et kõnealused õigusnormid on ikkagi kaudselt seotud elukohaga, kuna mitteresidendid, kes saavad ainult tulu hoiustelt ja investeeringutelt, ei ole sotsiaalkindlustusega hõlmatud, samal ajal kui samas olukorras residendid on kindlustatud Madalmaade sotsiaalkindlustussüsteemis. Sellele tuleb aga vastata, et tegelikult ei erista seadus sellegipoolest maksumaksjaid elukoha järgi, kuna palgatulu olemasolu tähendab sotsiaalkindlustusega hõlmatust — seda ka ja eriti mitteresidentide jaoks.

60. Niisiis tuleb sedastada, et J. E. J. Blanckaert ei ole põhikohtuasja asjaoludel — see tähendab mitteresidendina ilma palgatuluta — olukorras, mis oleks võrreldav ilma palgatuluta residendi olukorraga, kuna ainult residendid on siseriikliku õiguse — sel juhul siis Volksverzekeringswet'i — kohaselt sotsiaalkindlustusega hõlmatud.

61. Selles kontekstis on lisaks oluline, et ka residendid ei saa alati vaidlusaluseid maksuvähendamisi kasutada. Madalmaade valitsus selgitas selle kohta, et ka resident, kes ei ole teatud kindlustusliigiga hõlmatud, ei saa vastavat maksuvähendamist kasutada. Nii näiteks ei ole üle 65-aastane isik enam vanaduspensionikindlustusega hõlmatud ega saa sellel kindlustusel põhinevat maksuvähendamist enam kasutada. Võttes arvesse oma eesmärki — nimelt elatusmiinimumi tagamist[33] — paistavad kõnealused õigusnormid sihipärased.

62. Siseriiklike õigusnormide sihipärasuse kohta tuleb peale selle märkida, et J. E. J. Blanckaerti nõutud võimalus kasutada

33 — Madalmaade valitsuse esindaja kohtuistungil toodud argumendi kohaselt.

sotsiaalkindlustusel põhinevat maksu vähendamist seaks ilma palgatuluta mitteresidendi — ilma objektiivse põhjuseta — paremasse olukorda kui ilma palgatuluta residendi, kuna tulumaksuseaduse § 2.7 lõikes 2 sätestatud maksuvähendamise tasaarvestamine tulumaksuga on ette nähtud ainult juhuks, kui tasaarvestamine sotsiaalkindlustuse maksetega ei ole võimalik — olles seega vaid täiendava iseloomuga. Kuna ilma palgatuluta mitteresident ei ole kohustatud sotsiaalkindlustusmakseid tasuma, ei oleks sotsiaalkindlustusmaksete vähendamise tasaarvestamisel tulumaksuga algusest peale täiendavat iseloomu. Peale selle oleks see vastuolus süsteemi mõttega, kuna selline isik ei ole Madalmaades sotsiaalkindlustusega hõlmatud, nii et mitteresidente eelistataks põhjuseta sotsiaalkindlustusega mitte hõlmatud residentide ees. [34]

63. Sõltumatult võrreldavuse küsimusest võib aga olla küsitav, kas residentide ja mitteresidentide eristamine on objektiivselt õigustatud, võttes arvesse, et ainult residendid on tavaliselt kindlustatud ka ilma palgatuluta (ja seega ilma maksete tasumise kohustuseta).

34 — Vt näide eespool punktis 61.

d) Erineva kohtlemise objektiivsed põhjused

64. J. E. J. Blanckaert tunneb, et teda diskrimineeritakse, kuna Madalmaade õiguse kohaselt on ilma palgatuluta isik — sõltuvalt sellest, kas ta on resident või mitte — sotsiaalkindlustusega hõlmatud või mitte. Kui aga isik ei ole kindlustatud, ei ole tal võimalust vähendada tulumaksu, kasutades selleks sotsiaalkindlustusmaksetega tasaarvestamata summasid sotsiaalkindlustusel põhinevast maksu vähendamisest.

65. Nii komisjon kui ka Madalmaade ja Saksamaa valitsus rõhutasid, et kõnealused õigusnormid kuuluvad sotsiaalkindlustusõiguse — mitte maksuõiguse — valdkonda, mida ainult liikmesriigid ise on pädevad reguleerima. Kõnealuste õigusnormide kuulumine ühte või teise valdkonda ei oma aga tähtsust, kuna liikmesriigid peavad oma pädevust ka sotsiaalkindlustusõiguse valdkonna reguleerimisel kasutama ühenduse õigust järgides. [35]

35 — 28. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-158/96: Kohll (EKL 1998, lk I-1931, punkt 19) ja 12. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-157/99: Smits ja Peerbooms (EKL 2001, lk I-5473, punkt 46). Vt ka Maydell, V., „Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht" (Euroopa ja rahvusvahelise õiguse mõju Saksa sotsiaalõigusele) *http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf.*

66. Oluline tundub seevastu, et kohtupraktika kohaselt „ühenduse õigus ei riiva liikmesriikide pädevust korraldada oma sotsiaalkindlustussüsteemi." [36] Euroopa Kohus järeldab sellest, et „ühenduse tasandil ühtlustamise puudumise korral määratakse iga liikmesriigi õigusaktidega kindlaks esiteks sotsiaalkindlustussüsteemiga liitumise õigust ja kohustust puudutavad tingimused" [37] „ning teiseks hüvitiste saamise õiguse tingimused". [38] Vastava kindlustuskohustuse ulatus ja reguleerimisala on niisiis ainult liikmesriikide pädevuses.

67. Sotsiaalkindlustuse rahastamise reguleerimisel on liikmesriikide pädevus piiratud ka määruses nr 1408/71 sätestatud kooskõlastamiseeskirjadega. Nende hulka kuuluvad eriti artiklis 13 [39] sätestatud topeltsissemaksete keeld ja vastavad pädevuse jaotamise normid. [40]

68. Isegi kui lähtuda sellest — nagu J. E. J. Blanckaert —, et kõnealused õigusnormid eristavad residente ja mitteresidente, koheldes neid erinevalt siis, kui maksumaksja saab Madalmaades ainult tulu hoiustelt ja investeeringutelt — nimelt seetõttu, et sotsiaalkindlustusel põhineva maksu vähendamise tasaarvestamist tulumaksuga võimaldatakse ainult residentidele, kes võivad olla kindlustatud ilma maksete tasumise kohustuseta —, ei tundu selline erinev kohtlemine objektiivselt põhjendamatu.

69. Madalmaad ei pidanud minu arvates oma sotsiaalkindlustussüsteemi rahastamise määramisel järgima muid nõudeid peale määruse nr 1408/71. Eriti ei tulene ühenduse õigusest mingit kohustust arvestada hoiustelt ja investeeringutelt saadavat tulu sotsiaalkindlustuse rahastamisel. [41] Aga ühenduse

36 — 7. veebruari 1984. aasta otsus kohtuasjas 238/82: Duphar jt (EKL 1984, lk 523, punkt 16), 17. juuni 1997 aasta otsus kohtuasjas C-70/95: Sodemare jt (EKL 1997, lk I-3395, punkt 27); vt ka eespool 35. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kohll, punkt 17, ning kohtuotsus Smits ja Peerbooms, punkt 44.

37 — 24. aprilli 1980 aasta otsus kohtuasjas 110/79: Coonan (EKL 1980, lk 1445, punkt 12), 4. oktoobri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-349/87: Paraschi (EKL 1991, lk I-4501, punkt 15) ja eespool 35. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kohll, punkt 18, ning kohtuotsus Smits ja Peerbooms, punkt 45.

38 — 30. jaanuari 1997. aasta otsuses liidetud kohtuasjades C-4/95 ja C-5/95: Stöber ja Piosa Pereira (EKL 1997, lk I-511, punkt 36), eespool 35. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kohll, punkt 18, ning kohtuotsus Smits ja Peerbooms, punkt 45.

39 — 15. veebruari 2000. aasta otsuses kohtuasjas C-169/98: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 2000, lk I-1049) leidis Euroopa Kohus näiteks, et siseriiklik õigusnorm, mida liikmesriik pidas maksualaseks normiks, oli vastuolus määruse nr 1408/71 artiklis 13 sätestatud topeltsissemaksete keeluga.

40 — Vt määruse nr 1408/71 artikli 13 lõike 2 punkt a: „Liikmesriigi territooriumil töötava isiku suhtes kehtivad selle riigi õigusaktid, seda ka juhul, kui ta elab teise liikmesriigi territooriumil või kui tema tööandjaks oleva ettevõtja või isiku registrisse kantud asukoht või peamine tegevuskoht asub teise liikmesriigi territooriumil."

41 — Juhul kui liikmesriik aga selle kasuks otsustab, peab ta järgima määruse nr 1408/71 artiklis 13 sätestatud topeltsissemaksete keeldu — vt eespool 39. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon v. Prantsusmaa.

õigusest ei tulene ka vastupidi nõuet, et sotsiaalkindlustussüsteem ei tohiks hõlmata kindlustatuid, kellel ei ole kindlustusmaksete tasumise kohustust.

70. Ilma palgatuluta maksumaksjate erinev kohtlemine sotsiaalkindlustusel põhineva maksu vähendamise rakendamisel sõltuvalt nende kindlustatusest sotsiaalkindlustussüsteemis, nagu käesoleval juhul, on seega objektiivselt põhjendatud tulenevalt siseriikliku sotsiaalkindlustussüsteemi ülesehitusest, mis ei ole vastuolus ühenduse õiguse nõuetega, näiteks määrusega nr 1408/71.

71. Seega ei ole vaja teist ja kolmandat eelotsuse küsimust käsitleda.

V. Ettepanek

72. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Ühenduses kapitali vaba liikumist käsitlevate EÜ artiklitega 56 ja 58 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel residendist maksumaksjatel võimaldatakse vähendada makstavat tulumaksu sotsiaalkindlustusega seonduvate kulude arvelt, mitteresidentidest maksumaksjatel seda aga ei võimaldata, tingimusel et sellise erineva kohtlemise aluseks ei ole maksumaksja elukoht, vaid tema hõlmatus siseriikliku sotsiaalkindlustussüsteemiga, sõltumata tema võimalikust maksete tasumise kohustusest.