KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PHILIPPE LÉGER

esitatud 18. mail 2006 [1]

1. Käesoleva eelotsusemenetluse eesmärk on hinnata selliste siseriiklike maksualaste õigusnormide vastavust ühenduse õigusele, mille alusel maksustatakse teises liikmesriigis elavale maksukohustuslasele esimese liikmesriigi poolt makstavat vanaduspensioni maksuga, mis on teatud juhtudel kõrgem kui maks, mida see maksukohustuslane peaks tasuma siis, kui ta elaks pensionit maksvas riigis.

I. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

2. Menetlus sai alguse kohtuvaidlusest Soome kodaniku, kes otsustas pärast oma pensioni saamise õiguse kasutamist elada Hispaanias, ja Soome maksuasutuse vahel seoses vanaduspensioni suhtes kohaldatava maksumääraga.

3. Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus) soovib teada, kas kõnealused õigusnormid on kooskõlas EÜ artiklitega 18 või 39 või direktiiviga 90/365/EMÜ [2].

4. EÜ asutamislepingus ette nähtud isikute vaba liikumine piirdus esialgu viibimisega teises liikmesriigis majandustegevusega tegelemise eesmärgil.

5. EÜ artiklis 39, mille lõikes 1 on ette nähtud töötajate liikumisvabadus ühenduse piires, on sätestatud lõike 3 punktides c ja d, et liikumisvabadus toob endaga kaasa vastavalt õiguse viibida liikmesriigis, et seal töötada kooskõlas selle riigi kodanike töösuhteid reguleerivate õigus- ja haldusnormidega ning õiguse jääda liikmesriigi territooriumile pärast selles riigis töötamist rakendusmäärustes sätestatud tingimustel.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Nõukogu 28. juuni 1990. aasta direktiiv 90/365/EMÜ kutsetegevuse lõpetanud töötajate ja füüsilisest isikust ettevõtjate elamisõiguse kohta (EÜT L 180, lk 28; ELT eriväljaanne 20/05, lk 5).

6. Direktiiv 90/365 laiendas sellise elamisõiguse isikutele, kes on lõpetanud kutsetegevuse. Selle direktiivi artikli 1 lõike 1 esimene lõik näeb ette, et liikmesriigid annavad elamisõiguse liikmesriigi kodanikele, kes on lõpetanud tegevuse töötaja või füüsilisest isikust ettevõtjana ning nende pereliikmetele. Nagu direktiivi põhjenduses 3 on osutatud, tuleks elamisõigus anda ka isikutele, kes ei ole kasutanud oma liikumisvabaduse õigust töötamise ajal.

7. Direktiivi 90/365 artikkel 1 seab nimetatud õiguse kasutamise tingimuseks õiguse valdaja piisavate elatusvahendite olemasolu. Nagu nimetatud lõike 1 esimeses lõigus on ette nähtud, peab viimati nimetatu saama invaliidsuspensioni või ennetähtaegset vanaduspensioni või vanadushüvitist või tööõnnetus- või kutsehaiguspensioni, mis on piisav selleks, et mitte koormata elamisperioodi vältel vastuvõtva liikmesriigi sotsiaalkindlustussüsteemi, ja tal peab olema vastuvõtvas liikmesriigis kõiki riske hõlmav ravikindlustus. [3]

3 — Direktiiv 90/365 tunnistati alates 30. aprillist 2006 kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/38/EÜ, mis käsitleb Euroopa Liidu kodanike ja nende pereliikmete õigust liikuda ja elada vabalt liikmesriikide territooriumil ning millega muudetakse määrust (EMÜ) nr 1612/68 ja tunnistatakse kehtetuks direktiivid 64/221/EMÜ, 68/360/EMÜ, 72/194/EMÜ, 73/148/EMÜ, 75/34/EMÜ, 75/35/EMÜ, 90/364/EMÜ, 90/365/EMÜ ja 93/96/EMÜ (ELT L 158, lk 77; ELT eriväljaanne 05/05, lk 46).

8. Vastavalt selle direktiivi artiklile 2 väljastatakse elamisõiguse kasutamise tõendamiseks dokument „elamisluba", mille kehtivusaeg on kindlaks määratud samas sättes.

9. 7. veebruaril 1992 Maastrichtis allkirjastatud ja 1. novembril 1993 jõustunud Euroopa Liidu lepinguga loodi liidu kodakondsuse mõiste. Vastavalt EÜ artikli 17 lõikele 1 on liidu kodanik iga isik, kellel on mõne liikmesriigi kodakondsus.

10. EÜ artikli 18 lõikes 1 antakse igale liidu kodanikule õigus vabalt liikuda ja elada mis tahes liikmesriigi territooriumil, kui EÜ asutamislepingu ja selle rakendamiseks võetud meetmetega kehtestatud piirangutest ja tingimustest ei tulene teisiti.

B. *Siseriiklik õigus*

1. Tulu maksustamist käsitlevad õigusnormid

11. Asjaolude toimumise ajal kehtinud Soome maksuseaduse kohaselt on maksuaas-

tal Soomes elanud isik residendist maksukohustuslane, st ta maksab selles riigis makse oma kogutulult. Seevastu maksukohustuslane, kes maksuaasta vältel ei elanud Soomes, on selles riigis mitteresidendist maksukohustuslane, mis tähendab, et ta maksab makse vaid nimetatud riigis saadud tulult.

12. Sama seaduse kohaselt käsitletakse Soome kodanikku Soomes elavana isegi siis, kui ta ei ela seal pidevalt 6 kuust pikema aja jooksul ja seda kuni 3 aasta möödumiseni selle aasta lõpust, mille kestel ta riigist lahkus.

13. Mitteresidendist maksukohustuslase suhtes kohaldatakse Soomes tulu- ja varandusmaksu, välja arvatud juhul, kui liikmesriigile siduvas kahepoolses või rahvusvahelises lepingus on sätestatud teisiti. Maks, mida tuleb sellise sätte puudumisel tasuda mitteresidendist maksukohustuslase palgatulult, mille hulka kuulub eriti vanaduspension, saadakse selliste sissetulekute summast 35% tulumaksu kinnipidamise teel.

14. Seevastu residendist maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv tulumaks arvestatakse astmelise maksumäära alusel, mis näeb ette ühest küljest igale astmele maksu miinimummäära kohaldamise ja teisest küljest suureneva protsendi kohaldamise madalamat maksuaste piiri ületavale tulule.

15. Käesoleva menetluse käigus selgitas Soome valitsus, et nimetatud õigusnorme muudeti ja alates 1. jaanuarist 2006 maksustatakse Soome Vabariigilt vanaduspensioni saavate mitteresidendist maksukohustuslaste pensioni selles riigis sama moodi kui residendist maksukohustuslastel, kohaldades astmelist maksumäära ning isiklikke ja perekondlikke mahaarvamisi.

2. Hispaania Kuningriigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping

16. Hispaania Kuningriigi ja Soome Vabariigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksustatakse töötasusid, mis on füüsilisele isikule makstud riigile osutatud teenuste eest, vaid selles riigis, sealhulgas pensioneid, mida maksab kas otse või kogutud fondidest tehtavate väljamakse-

tena lepinguosaline riik või avalik-õiguslik asutus või kogukond, iseseisev asutus või avalik-õiguslik juriidiline isik.

II. Asjaolud ja eelotsusetaotlus

17. P. M. Turpeinen on Soome kodanik, kes töötas Soome avalikus teenistuses lastepsühhiaatrina. Pärast pensionile minekut 1998. aasta septembris otsustas ta elama asuda teise liikmesriiki, esiteks Belgiasse ning seejärel alates 1999. aastast Hispaaniasse.

18. P. M. Turpeinen saab ainsa sissetulekuna vanaduspensioni, mida talle maksab Kuntien Eläkevakuutus (valdade pensionikindlustus). Vastavalt Hispaania Kuningriigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingule, on see pension maksustatav üksnes Soomes.

19. Aastatel 1999–2001 maksustas Uudenmaa maksuamet P. M. Turpeineni pensioni 28,5% määraga vastavalt residendist maksukohustuslastele kohaldatavale astmelisele maksustamissüsteemile.

20. Seevastu, mis puutub 2002. aasta eest tasumisele kuuluvat tulumaksu, siis seesama amet leidis, et P. M. Turpeineni tuleb kohelda kui mitteresidendist maksukohustuslast, kuna ta lahkus riigi territooriumilt üle kolme aasta tagasi. Amet pidas tema vanaduspensionist kinni 35% tulumaksu. P. M. Turpeinen pidi tasuma 10 113,77 eurot tulumaksu, samas kui Soome residendist maksukohustuslasena oleks ta maksnud 8173,09 eurot ning lisaks 549,03 eurot ravikindlustusmaksu.

21. Uudenmaa maksuamet jättis oma 3. juuli 2002. aasta otsusega rahuldamata P. M. Turpeineni vaide, millega ta taotles, et 2002. aastal pensionile kohaldatavat tulumaksu arvestataks nii, nagu seda tehti kolmel eelneval aastal.

22. Hallinto-oikeus (halduskohus) jättis P. M. Turpeineni selle otsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata. Kõnealune huvitatud isik vaidlustas hallinto-oikeuse otsuse Korkein hallinto-oikeuses.

23. Viimati nimetatud kohus otsustas kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.

24. Eelotsusetaotluses selgitas kohus, et tal tekkisid kahtlused seoses ühenduse õiguse mõjuga käesolevas asjas, kuna tema teada ei puudutanud otsese maksustamise kohta tehtud Euroopa Kohtu otsused pensionäre, vaid ainult töötajaid või füüsilisest isikust ettevõtjaid, teenuste osutajaid või üliõpilasi.[4] Samuti märgib ta, et Euroopa Ühenduste Komisjon osutas Soome valitsusele adresseeritud märgukirjas, et 35% tulumaksu kinnipidamine võib olla vastuolus EÜ artikliga 39 ning kui tegemist on pensionärist maksukohustuslasega, siis direktiiviga 90/365.

25. Korkein hallinto-oikeus otsustas seega esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ artiklit 18 liidu kodaniku õiguse kohta vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil või EÜ artiklit 39, millega tagatakse töötajate vaba liikumine ühenduse piires, tuleb tõlgendada nii, et ühe või mõlemaga neist on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille alusel välisriigis elava liikmesriigi mitteresidendist maksukohustuslase poolt selles liikmesriigis talle avalik-õigusliku teenistussuhte alusel makstavalt maksustatavalt pensionilt kinnipeetav tulumaks on teatud juhtudel kõrgem kui tulumaks, mida maksukohustuslane peaks tasuma siis, kui ta elaks kõnealuses liikmesriigis ja oleks seega residendist maksukohustuslane?

2. Kas direktiivi 90/365 [...] tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus esimeses küsimuses kirjeldatud siseriiklikud õigusnormid?"

III. Õiguslik analüüs

26. Eelotsuse küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ühenduse õigusega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille alusel on tulumaks teises liikmesriigis elavale maksukohustuslasele makstavalt vanaduspensionilt teatud juhtudel kõrgem kui tulumaks, mida see maksukohustuslane peaks tasuma siis, kui ta elaks selles liikmesriigis.

4 — Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab 14. veebruari 1995. aasta otsusele kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225); 11. augusti 1995. aasta otsusele kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493); 27. juuni 1996. aasta otsusele kohtuasjas C-107/94: Asscher (EKL 1996, lk I-3089); 12. detsembri 2002. aasta otsusele kohtuasjas C-385/00: De Groot (EKL 2002, lk I-11819; 12. juuni 2003. aasta otsusele kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933) ja 1. juuli 2004. aasta otsusele kohtuasjas C-169/03: Wallentin (EKL 2004, lk I-6443).

27. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad liikmesriigid vaatamata sellele, et otsesed maksud ei kuulu ühenduse pädevusse, siiski oma pädevust selles valdkonnas kasutama ühenduse õigust järgides. [5]

28. Käesolevas kohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus selle kohta, kas vaatlusalused siseriiklikud õigusnormid on kooskõlas EÜ artiklitega 18 või 39 või nende mõlema sättega või direktiiviga 90/365. Alustan analüüsi esitatud küsimusele vastuse otsimisest teiseses õiguses.

A. *Teisene õigus*

29. Komisjon on arvamusel, et vaidlusalune maksustamissüsteem võib olla vastuolus direktiiviga 90/365. Hispaania valitsus omalt poolt väidab, et süsteem on vastuolus nõukogu määruse (EMÜ) nr 1408/71 [6] artikli 10 lõikega 1.

1. Direktiiv 90/365

30. Nagu eespool mainitud, laiendas direktiiv 90/365 teises liikmesriigis majandustegevuse eesmärgil elamise õiguse, mis on sätestatud EÜ asutamislepingus, kutsetegevuse lõpetanud isikutele, sealhulgas neile, kes ei ole töötamise ajal muus liikmesriigis majandustegevusega tegelenud. Sellise elamisõiguse suhtes kehtib siiski tingimus, et huvitatud isikul peab olema piisavalt elatusvahendeid selleks, et mitte koormata vastuvõtva riigi sotsiaalkindlustussüsteemi.

31. Komisjon väidab, et Soome maksualased õigusnormid võivad olla vastuolus direktiiviga 90/365, kuna teises liikmesriigis elavate pensionäride kõrgem maksustamine võib muuta nende pensionäride jaoks raskemaks piisavate elatusvahendite tingimuse järgimise.

32. On tõsi, et Soome kodanik P. M. Turpeinen, kes otsustas pärast palgalise tegevuse lõpetamist elada pensionipõlves Hispaanias, võib toetuda direktiivi 90/365 sätetele teise liikmesriigi territooriumil elamisloa saamiseks ja seda isegi siis, kui ta ei ole oma õigust liikumisvabadusele kasutanud töötamise ajal, nagu näib tulenevat eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andme-

5 — 4. oktoobri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-246/89: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EKL 1991, lk I-4585, punkt 12) ja 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: De Lasteyrie du Saillant (EKL 2004, lk I-2409, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 — 14. juuni 1971. aasta määrus sotsiaalkindlustussüsteemide kohaldamise kohta ühenduse piires liikuvate töötajate je nende pereliikmete suhtes (EÜT L 149, lk 2; ELT eriväljaanne 05/01, lk 35), muudetud nõukogu 8. veebruari 1999. aasta määrusega (EÜ) nr 307/1999 (EÜT L 38, lk 1, ELT eriväljaanne 05/03, lk 335; edaspidi „määrus nr 1408/71").

test. Sellegipoolest ma ei usu, et see direktiiv on käesolevas asjas asjakohane.

33. Direktiivi 90/365 eesmärk on, nagu selle sõnastusest nähtub, tagada, et vastuvõttev liikmesriik annaks oma territooriumil elamiseks loa kõigile teise liikmesriigi kodanikele, kes on lõpetanud tegevuse töötaja või ettevõtjana, täpsustades eriti, millistel tingimustel vastuvõtva liikmesriigi õigustatud huvi võib keeldumist õigustada, ja määrates kindlaks praktilised eeskirjad, mille kohaselt sellist elamisõigust rakendatakse. Direktiiv näeb seega sõnaselgelt ette kohustusi üksnes vastuvõtvale liikmesriigile ja käsitleb vaid elamisõigust selles liikmesriigis.

34. Ma ei näe põhjust, miks selle direktiivi kohaldamisala peaks laienema sellistele päritoluriigi võetud meetmetele, nagu seda on vaidlusalused Soome õigusnormid. Euroopa Liidu lepingu jõustumisest alates on teises liikmesriigis liikumise ja elamise õigus majandustegevusega mittetegelevatele liidu kodanikele antud otseselt EÜ artikli 18 lõikes 1.[7] Just selle sättega võivad vastuolus olla „riigist lahkumise takistused".

7 — 17. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-413/99: Baumbast ja R (EKL 2002, lk I-7091, punktid 81–84).

35. Nimelt võimaldab see säte liikmesriigi kodanikul saada EÜ asutamislepingu kohaldamisalas sama õigusliku kohtlemise osaliseks, kui temaga samas olukorras olevad kodanikud, ja selle sättega on vastuolus päritoluriigi õigusnormid, mis isiku liikumisvabaduse õiguse kasutamise tõttu ebasoodsamasse olukorda panevad.[8]

36. Ma täheldan, et eespool viidatud kohtuotsuses Pusa, mille õiguslik raamistik ja asjaolud olid käesoleva kohtuasjaga väga sarnased[9], analüüsiti kõnealuste õigusnormide kooskõla ühenduse õigusega, lähtudes vaid EÜ artiklist 18.

37. Seega ei ole minu arvates direktiiv 90/365 käesolevas asjas asjakohane.

8 — 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-224/02: D'Hoop (EKL 2002, lk I-6191, punkt 30) ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-224/02: Pusa (EKL 2004, lk I-5763, punkt 18).

9 — Kohtuasi, mis puudutas Soome invaliidsuspensioni saavat Soome kodanikku, kes elas Hispaanias ja maksis seal tulumaksu. Tema pension arestiti Soomes võetud laenu tõttu. Kohaldatavate Soome õigusnormide alusel arvestati arestitud summa nii, et tagada talle minimaalne sissetulek, kuid see arvestus ei võtnud arvesse tulumaksu, mida ta maksis Hispaanias.

2. Määrus nr 1408/71

38. Nagu Hispaania valitsus põhjendatult meelde tuletas, võib eelotsusemenetluse käigus olla vajalik, et Euroopa Kohus võtaks seisukoha ühenduse õiguse mõne sätte suhtes, kui talle tundub, et see säte on vajalik põhikohtuasjas vaidluse lahendamiseks ning millele siseriiklik kohus oma küsimustes ei ole viidanud. [10] Asjaolu, et Korkein hallintooikeus ei viidanud sellele määrusele oma eelotsusetaotluses, ei takista seega Euroopa Kohtul selle mõju analüüsida, kui see on asjakohane, nagu seda väidab kõnealune valitsus.

39. Määruse nr 1408/71 eesmärk on hõlbustada töötajate ja füüsilisest isikust ettevõtjate ja nende pereliikmete vaba liikumist ühenduse piires, kooskõlastades siseriiklikke sotsiaalkindlustussüsteeme.

40. Määruse artikli 10 lõike 1 eesmärk on tagada, et seal nimetatud hüvitisi makstakse nende saajale, kui ta kasutab oma õigust liikumisvabadusele. Viidatud lõikes on sätestatud, et välja arvatud juhul, kui nimetatud määruses on sätestatud teisiti, ei tohi liikmesriigi õigusaktide alusel saadavaid rahalisi hüvitisi, eriti vanadushüvitist, mingil viisil vähendada, muuta, peatada, tühistada või konfiskeerida seetõttu, et nende saaja elab liikmesriigi territooriumil, mis ei ole see liikmesriik, kus asub hüvitiste maksmise eest vastutav asutus.

41. Hispaania valitsus väidab, et vaidlusalused maksualased õigusnormid on nimetatud sättega vastuolus, kuna need õigusaktid seavad P. M. Turpeinenile makstava pensioni summa sõltuvusse tema elukohast. Oma analüüsi toetuseks viitab ta kohtuotsusele Imbernon Martínez. [11] Tuginedes Euroopa Kohtu seisukohale nimetatud kohtuotsuses, väidab ta, et määruse nr 1408/71 artikli 10 lõikel 1 puuduks mõju, kui liikmesriik võiks maksualaseid meetmeid tarvitusele võttes makse kinni pidada või vähendada, tuginedes saaja elukohale teises liikmesriigis.

42. Ma ei nõustu Hispaania valitsuse analüüsiga järgmistel põhjustel.

43. Määruse nr 1408/71 artikkel 10 aitab kaasa töötajate vaba liikumise kehtestamisele, keelates ära „elamisega seotud tingimu-

10 — Vt eelkõige 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: Van Hilten-van der Heijden (EKL 2006, lk I-1957, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 — 5. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-321/93: Imbernon Martínez (EKL 1995, lk I-2821).

sed". Selle eesmärk on tagada, et loetletud hüvitised, nagu vanaduspension, makstakse nende saajale, kes kasutas oma õigust vabalt liikuda, samadel tingimustel nagu siis, kui ta oleks jäänud riigi territooriumile. Kõnealuse sättega on vastuolus selle pensionisumma vähendamine seetõttu, et saaja elab teises liikmesriigis.

44. Kõnesoleval juhul ei näe vaidlusalused õigusnormid ette P. M. Turpeinenile makstava vanaduspensioni vähendamist välisriigis elamise tõttu. Need õigusnormid ei käsitle pensioni andmise või määramise tingimusi.

45. Nimetatud õigusnormid erinevad järelikult nendest, mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud otsus Imbernon Martínez, millele viitab Hispaania valitsus. Nimetatud kohtuasjas seadis Saksa lastetoetuste seaduse (Bundeskindergeldgesetz) vaidlusalune säte ülalpeetavale lapsele hüvitise andmise ja suuruse sõltuvusse Saksa maksualastes õigusnormides sätestatud elukohatingimusest. Vaidlusalused sotsiaalõigusnormid viitasid seega maksualastes õigusnormides loetletud tingimustele. Neil asjaoludel otsustas Euroopa Kohus, et määruse nr 1408/71 asjaomaselt sättelt võetakse suures osas selle kasulik mõju, kui ainuüksi maksualastele sätetele viitamine võimaldaks selle kohaldamist takistada. [12] Sellegipoolest ei ole selline analüüs minu arvates kõnealusele kohtuasjale ülekantav.

46. Käesoleval juhul on tegemist siseriiklike õigusnormidega, mis määravad kindlaks mitteresidendist maksukohustuslaste maksustamise tingimused ja mille alusel maksustatakse P. M. Turpeineni vanaduspensioni ainult juhul, kui see pension on käsitletav tuluna. Seega viivad kõnesolevad õigusnormid ainult kaudselt vaba pensionisumma vähendamiseni võrreldes netosummaga, mis tal oleks olnud siis, kui ta oleks 2002. aasta maksustamisperioodil elanud Soomes.

47. Lisaks tuleb rõhutada, et kui P. M. Turpeineni pensionisumma oleks olnud suurem, siis ühtne 35% maksude kinnipidamine oleks viinud vastupidise tulemuseni, st talle oleks jäänud suurem netosumma kui see, mis tal oleks jäänud Soomes pärast maksustamist astmelise maksumäära alusel. See näitab, et vaidlusalused Soome õigusnormid ei näe ette P. M. Turpeinenile makstava vanaduspensioni vähenemist seetõttu, et ta elab välismaal.

12 — Eespool viidatud kohtuotsus Imbernon Martínez, punkt 23.

48. Seepärast olen arvamusel, et Soome maksualased õigusnormid ei ole vastuolus määruse nr 1408/71 artikli 10 lõikega 1. Seega tuleb kõnealuste õigusnormide kooskõla ühenduse õigusega hinnata asutamislepingu normide alusel.

B. *EÜ asutamislepingu normid*

49. Kõigepealt analüüsin, millise EÜ asutamislepingu sätte kohaldamisalasse P. M. Turpeineni olukord kuulub ja seejärel, kas Soome maksualased õigusnormid on selles sättes keelatud piiranguks liikumisvabadusele ja vajadusel, kas selline piirang on õigustatud.

1. Kohaldatav säte

50. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult, kas vaidlusalune maksusüsteem on kooskõlas EÜ artikliga 18 ja EÜ artikliga 39 või nende mõlema sättega koos.

51. Soome valitsus selgitab, et P. M. Turpeineni olukord kuulub ühteaegu EÜ artikli 18 ja EÜ artikli 39 kohaldamisalasse. Ta leiab, et viimane säte on antud asjas kohaldatav 15. juuni 2000. aasta kohtuotsusest Sehrer [13] nähtuvalt.

52. Mina sellega ei nõustu. Arvan nagu Itaalia valitsus ja komisjon, et P. M. Turpeineni olukord ei kuulu EÜ artikli 39 kohaldamisalasse ja et seega saab ta tugineda ainult EÜ artikli 18 sätetele.

53. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on liikmesriikide kodanike põhistaatus olla liidu kodanik. [14] Lisaks annab EÜ artikli 18 lõige 1 otseselt igale liidu kodanikule õiguse vabalt liikuda ja elada ühenduses tema poolt valitud riigis. [15] Seega võib P. M. Turpeinen Soome kodanikuna toetuda EÜ artikli 18 lõike 1 sätetele selleks, et tunnustataks tema Hispaanias elamise õigust.

54. Kuid Euroopa Liidu lepinguga kehtestatud liidu kodaniku staatus ja sellega seonduv

13 — 15. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-302/98: Sehrer (EKL 2000, lk I-4585).

14 — Eespool viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 19. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-200/02: Zhu ja Chen (EKL 2004, lk I-9925, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

15 — Eespool viidatud kohtuotsus Baumbast ja R, punkt 84.

liikumisvabadus ei asenda teisi lepingus ette nähtud sätteid, mis viitavad teatud rühmale inimestele. Nad ei muuda kasutuks juba EÜ asutamislepingus antud liikumisvabadust, mille eesmärk on majandustegevusega tegelemine. Kuna liikumisvabadus majanduslikul eesmärgil on EÜ artiklis 18 üldiselt antud õiguste üks konkreetne väljendus, [16] siis kui liikmesriigi kodanik kasutab ühte oma vabadustest, analüüsib Euroopa Kohus vaidlusaluste siseriiklike õigusnormide vastavust kõigepealt just sellele vabadusele. [17]

55. Ma ei usu, et P. M. Turpeinen saaks toetuda EÜ artikli 39 sätetele.

56. Artikli 39 mõttes loetakse töötajaks isikut, kes mingil kindlal perioodil teeb tööd teisele isikule, alludes tema juhtimisele, ning mille eest ta saab töötasu. [18] Selle artikli lõike 3 punktides c ja d antud õigusele teises liikmesriigis elada või seal viibida kehtib nende sätete sõnastusest tulenevalt tingimus, et huvitatud isik seal sellise tegevusega tegeleb või on tegelenud.

57. Mõistagi tuleb EÜ artikli 39 kohaldamisala tõlgendada laialt, nii et ta ei piirduks isikutega, kes on tegelikus käimasolevas palgalises töösuhtes. Nagu Soome valitsus osutab, otsustati eespool viidatud kohtuotsuses Sehrer, et asjaolu, et liikmesriigi kodanik ei ole enam töösuhtes, ei võta temalt ära teatud töötaja olukorraga seonduvaid tagatud õigusi. [19] Sellegipoolest peab huvitatud isik sellisel juhul olema kasutanud selles sättes ette nähtud liikumisvabaduse õigust.

58. Nimetatud kohtuotsuse põhikohtuasi puudutas Saksamaal elavat pensionäri, kes oli tegutsenud üheaegselt selles liikmesriigis ja Prantsusmaal ning kes sai mõlemalt riigilt pensioni. Saksa õigusnormid nägid ette, et

16 — Vt asutamisvabaduse kohta 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-193/94: Skanavi ja Chryssanthakopoulos (EKL 1996, lk I-929, punkt 22); töötajate vaba liikumise kohta 26. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-100/01: Oteiza Olazabal (EKL 2002, lk I-10981, punkt 26) ja teenuste osutamise vabaduse kohta 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-92/01: Stylianakis (EKL 2003, lk I-1291, punkt 18).

17 — 12. mai 1998. aasta otsuses kohtuasjas C-85/96: Martínez Sala (EKL 1998, lk I-2691) analüüsib Euroopa Kohus õigusi, millele huvitatud isik saab kodanikuna toetuda ainult sellepärast, et tema kui töötaja staatuse osas oli kahtlus. Vt ka 16. detsembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-293/03: My (EKL 2004, lk I-12013, punkt 33).

18 — Eespool viidatud kohtuotsus Martínez Sala, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 19. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-188/00: Kurz (EKL 2002, lk I-10691, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 — Eespool viidatud kohtuotsus Sehrer, punkt 30.

huvitatud isiku ravikindlustusmakse tuleb arvestada ka Prantsuse pensioni alusel, võtmata arvesse asjaolu, et suur osa sellest pensionist oli juba kinni peetud Prantsusmaal ravikindlustusmaksena.

59. Neil asjaoludel otsustas Euroopa Kohus, et sellise pensioni saamise õigus oli töötaja objektiivsele staatusele omane ja Saksa õigusnormid, mille alusel kohaldati teises liikmesriigis töötanud töötajatele ravikindlustusmaksete osas topeltmaksu, kujutasid endast EÜ artiklis 39 keelatud piiranguid. [20] Sellisel juhul võisid Saksa õigusnormid, seades teises liikmesriigis kutsetegevusega tegelenud pensionäri ebasoodsamasse olukorda, sundida töötajat asutamislepingus antud liikumisvabaduse õiguse kasutamisest loobuma.

60. Minu arvates ei muuda eespool viidatud kohtuotsus Sehrer küsitavaks analüüsi, mille kohaselt EÜ artiklile 39 saavad tugineda ainult isikud, kes läksid teise liikmesriiki palgalise tegevusega tegelemise eesmärgil. Need sätted ei hõlma isikuid, kes on kutsetegevusega tegelenud ainult oma liikmesriigis, nagu tundub olevat P. M. Turpeineni puhul, ja kes pärast pensionile minekut kasutasid oma õigust elada teises liikmesriigis, kavatsemata seal tegeleda palgalise tegevusega. [21]

61. Olen arvamusel, et käesolevas asjas on asjakohased EÜ artikli 18 sätted ja P. M. Turpeinen võib neile toetuda kui tema Hispaanias liikumis- ja elamisõiguse alusele.

2. Liikumisvabaduse piirangu olemasolu

62. Kõigepealt tuleb märkida, et EÜ artikli 18 lõikes 1 igale liidu kodanikule antud õigusega elada ja liikuda liikmesriigi territooriumil ei ole vastuolus mitte üksnes vastuvõtva riigi poolt ette nähtud õiguste teostamisele seatud piirangud. Nagu ma juba eespool märkisin, on keelatud ka päritoluriigi kehtestatud piirangud.

20 — *Ibidem*, punktid 30–35.

21 — Vt selle kohta 19. märtsi 1992. aasta otsus kohtuasjas C-60/91: Batista Morais (EKL 1992, lk I-2085, punkt 7); 16. jaanuari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-134/95: USSL n°47 di Biella (EKL 1997, lk I-195, punkt 19) ja 26. jaanuari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-18/95: Terhoeve (EKL 1999, lk I-345, punktid 26 ja 27).

63. Euroopa Kohus on otsustanud, et liidu kodaniku staatuse ja sellest tuleneva õigusega vabalt liikuda ja elada liimesriikide territooriumil on vastuolus, kui ühenduse kodanikku, kes on kasutanud oma õigusi, koheldakse selles liikmesriigis, mille kodanik ta on, ebasoodsamalt kui juhul, kui ta ei oleks niisuguseid õigusi kasutanud. [22]

64. Euroopa Kohtu hinnangul ei saa asutamislepingus liikumisvabaduse valdkonnas ette nähtud võimalused täielikult mõjule pääseda, kui takistused, mis päritoluriigi õigusnormid on seadnud tema elamisele vastuvõtvas liikmesriigis ja mis karistavad teda selle eest, et ta on neid võimalusi kasutanud, võiksid liikmesriigi kodanikku sundida nende võimaluste kasutamisest loobuma. [23]

65. Soome kodanik P. M. Turpeinen, kes kasutas EÜ artikli 18 lõikes 1 antud õigust vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, võib seega tugineda sellele sättele oma päritoluriigi vastu.

66. Kohtupraktikast nähtub, et liidu kodaniku staatus annab EÜ asutamislepingu *ratione materiae* kohaldamisalas samas olukorras olevatele liikmesriikide kodanikele õiguse saada sama õigusliku kohtlemise osaliseks, sõltumata nende kodakondsusest ja ilma, et see piiraks sõnaselgelt ette nähtud erandite kohaldamist. [24]

67. Antud juhul on kindel, et vaidlusaluste maksualaste õigusnormide kohaselt maksustati P. M. Turpeineni mitteresidendina kõrgemalt kui siis, kui ta oleks Soomes elanud.

68. Nagu tuletab meelde Soome valitsus, on nõustutud seisukohaga, et otseste maksude osas ei ole residendist ja mitteresidendist maksukohustuslase olukord üldreeglina võrreldav. [25] Nende olukord võib objektiivselt erineda nii sissetulekuallika kui ka isiku maksu tasumise võime seisukohast või isikliku ja perekondliku olukorra arvesse võtmise tõttu.

69. Liikmesriigi territooriumil mitteresidendi saadud tulu moodustab sageli vaid osa tema kogutulust, mis koondub tema

22 — Eespool viidatud kohtuotsus D'Hoop, punkt 30, ja kohtuotsus Pusa, punkt 18.

23 — Eespool viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 19.

24 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika.

25 — Eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 31.

elukohariiki. Lisaks on tema isiklikku maksu tasumise võimet, mis saadakse tema kogutulu ning isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võttes, lihtsam hinnata kohas, kus ta elab ja millega tal on üldiselt kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed. [26]

70. Sellest tulenevalt ei ole asjaolu, et liikmesriik ei võimalda mitteresidendile teatud maksusoodustusi, mida saavad residendid, tingimata käsitletav diskrimineerimisena. [27]

71. Seevastu on selline elukohast sõltuv erinev kohtlemine diskrimineeriv, kui kõnealuse maksusoodustuse suhtes puudub igasugune objektiivne olukorra erinevus, millel selline erinev kohtlemine võiks põhineda. Sellisel juhul tuleb neid kahte maksukohustuslaste liiki lugeda sellise maksusoodustuse osas samas olukorras olevateks. [28]

72. Euroopa Kohus on otsustanud, et kui mitteresidendist palgatöötajast või eraettevõtjast maksukohustuslane saab kogu või peaaegu kogu tulu riigis, kus ta tegeleb kutsetegevusega, on ta tulumaksu osas objektiivselt samas olukorras, kui selle riigi resident. Mõlemaid maksustatakse üksnes selles riigis ja neil on sama maksubaas. [29]

73. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas niisugune kohtupraktika on ülekantav sellisele juhule nagu käesolevas asjas, kus maksustatava tulu moodustab vanaduspension.

74. Ma leian, et tegemist on sellise juhtumiga. Soome maksualased õigusaktid näevad ette, et sellist vanaduspensioni, nagu makstakse P. M. Turpeinenile, maksustatakse nagu mis tahes otseselt majandustegevusest saadavat tulu, kohaldades astmelist maksumäära ja mahaarvamisi, mis võtavad arvesse maksukohustuslase maksu tasumise võimet ja tema isiklikku ja perekondlikku olukorda. Seega seisame antud juhul silmitsi otsese maksustamissüsteemiga, mille raames määratakse maksukoormus kindlaks sõltuvalt hageja maksu tasumise võimest.

26 — Eespool viidatud kohtuotsus Gerritse, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika.

27 — *Ibidem*, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika.

28 — Eespool viidatud kohtuotsus Asscher, punkt 42.

29 — Eespool viidatud kohtuotsus Wielockx, punkt 20.

75. Lisaks, nagu märgib Soome valitsus, toetub mitteresidentidele ette nähtud ühtne 35% maksude kinnipidamise süsteem põhimõttele, et nende olukord ei ole residendist maksukohustuslase olukorraga võrreldav, kuna nad võivad saada elukohariigis muid sissetulekuid, sealhulgas teisi vanaduspensione.

76. Sellest võin järeldada, et kui mitteresidendist maksukohustuslasel ei ole teisi sissetulekuid peale vanaduspensioni, mida talle maksab muu liikmesriik kui see, kus ta elab, peab talle pensioni maksev riik teda maksustamisel lugema samas olukorras olevaks kui residendist maksukohustuslane, keda maksustatakse tema kogutululT. Maksukohustuslast, kellel nagu P. M. Turpeinenil ei ole ühtegi teist sissetulekut peale Soomes makstava vanaduspensioni, tuleb pidada tulude maksustamise suhtes samas olukorras olevaks kui juhul, kui ta elaks selles liikmesriigis. Sellisel juhul kujutab kõrgema maksumäära kohaldamine sellisele mitteresidendist maksukohustuslasele endast kaudset diskrimineerimist, mis on vastuolus liidu kodaniku staatusega ja mis piirab talle EÜ artikli 18 lõikes 1 antud liikumisvabaduse õigust.

3. Piirangu õigustatus

77. Eelotsusetaotluses esitatud andmete kohaselt ei olnud mitteresidendist maksukohustuslaste tulu suhtes kohaldatud ühtne maksude kinnipidamise süsteem õigustatud mitte ainult eelduse tõttu, et mitteresidendist maksukohustuslane saab muid sissetulekuid peale nende, mis on maksustatud Soomes. Selle süsteemi eesmärgiks oli ka täita praktilist lihtsuse ja tõhususe nõuet. Niisiis oli ühest küljest tegemist mitteresidendist maksukohustuslaste, kes eeldatavasti oskavad ebapiisavalt soome keelt ja kes ei tunne piisavalt üldisi siseriiklikke maksualaseid õigusnorme, ülesande lihtsustamisega. Teisest küljest oli selle eesmärk tagada maksu sissenõudmine.

78. Ma ei leia, et ükski neist põhjustest võiks õigustada mitteresidendist maksukohustuslastele tekitatud raskusi. Meede, mille tagajärjel piiratakse asutamislepingus tagatud liikumisvabaduse teostamist, võib olla õigustatud ainult siis, kui ta on sobiv taotletava õiguspärase eesmärgi saavutamiseks ja kui ta ei lähe kaugemale sellest, mis on niisuguse eesmärgi saavutamiseks vajalik.[30] Soome maksusüsteemi kohaldamist oleks mitteresidendist maksukohustuslaste jaoks saanud

30 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika.

kindlasti lihtsustada vähem ebasoodsate meetmete abil, kui kõrgema maksuga kui see, mis on kohaldatav residendist maksukohustuslastele, kes saavad samasugust tulu.

79. Samuti näib ebaproportsionaalne ühtse maksumääraga maksu kinnipidamine mitteresidendist maksukohustuslastelt selleks, et tagada maksu tõhus sissenõudmine. Nagu komisjon märgib, võib vanaduspensioni maksev liikmesriik nõukogu direktiivi 77/799/EMÜ [31] alusel paluda, et selle liikmesriigi pädevad asutused, mille territooriumil elab kõnealune maksukohustuslane, edastaks kogu teabe, mis võimaldaks tal teada saada või kontrollida maksukohustuslase maksu tasumise võimet ning tema isiklikku ja perekondlikku olukorda.

80. Täiendavad haldusalased raskused, mis võivad siseriiklikul maksuasutusel tekkida seetõttu, et maksukohustuslane elab teises liikmesriigis, ei õigusta kohtupraktika kohaselt asjaolu, et kõnealune maksukohustuslane peab taluma suuremat maksukoormust, kui selles riigis elades. Selline põhjendus lükatakse järjekindlalt tagasi. [32] Antud juhul tundub see veel põhjendamatum, kuna liikmesriikidel on täiendavaks abivahendiks nõukogu direktiiv 2001/44/EÜ [33], mida nad pidid hiljemalt 30. juuniks 2002 rakendama selleks, et tagada mitteresidendist maksukohustuslase tasumisele kuuluva tulumaksu sissenõudmine.

81. Neil kaalutlustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtule, et EÜ artiklit 18 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel on teises liikmesriigis elavale maksukohustuslasele makstava vanaduspensioni suhtes kohaldatav tulumaks teatud juhtudel kõrgem, kui maks, mida see maksukohustuslane peaks maksma siis, kui ta elaks selles riigis, kui selle maksukohustuslase jaoks on see pension kogu või peaaegu kogu tulu ja seega ta ei ole residendist maksukohustuslastest objektiivselt erinevas olukorras.

31 — Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63).

32 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 45, ja 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard (EKL 1999, lk I-7641, punkt 26). Vt hiljutise näitena 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2004, lk I-2229, punkt 31).

33 — Nõukogu 15. juuni 2001. aasta direktiiv 2001/44/EÜ, millega muudetakse direktiivi 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatisfondi rahastamissüsteemi kuuluvatest meetmetest tulenevate nõuete ning põllumajandusmaksude ja tollimaksude sissenõudmisel ning seoses käibemaksuga ja teatavate aktsiisimaksudega (EÜT L 175, lk 17; ELT eriväljaanne 02/12, lk 27).

IV. Ettepanek

82. Nendest asjaoludest lähtuvalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Korkein hallinto-oikeusele järgnevalt:

EÜ artiklit 18 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on teises liikmesriigis elavale maksukohustuslasele makstava vanaduspensioni suhtes kohaldatav maks teatud juhtudel kõrgem kui juhul, kui ta elaks selles riigis, ja kui see pension on maksukohustuslase jaoks kogu või peaaegu kogu tulu ja seega tema olukord ei ole objektiivselt erinev residendist maksukohustuslase olukorrast.