Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NIILO JÄÄSKINEN
esitatud 24. novembril 2011 [1]

Kohtuasi C-39/10

Euroopa Komisjon
versus

Eesti Vabariik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine — Vastuvõetamatuse väide — Menetlusse astujad — Töötajate vaba liikumine — ELTL artikkel 45 — EMP lepingu artikkel 28 — Maksuõigusnormid — Tulumaks — Vanaduspension — Maksuvabastus väikese tulu korral — Mitteresidendist maksukohustuslaste diskrimineerimine võrreldes residendist maksukohutuslastega

I. Sissejuhatus

1. Eesti Vabariik kohaldab tulumaksuseadust, milles ei ole ette nähtud võimalust anda sellistele mitteresidendist maksukohutuslastele õigust teha maksu mahaarvamisi, kelle kogutulu on nii väike, et neil oleks õigus mahaarvamisi teha, kui nad elaksid Eesti territooriumil.

2. Oma hagiavalduses palub Euroopa Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et selliseid õigusnorme kohaldades on Eesti Vabariik rikkunud Euroopa Liidu toimimise lepingu [2] artiklist 45 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa majanduspiirkonna lepingu (edaspidi „EMP leping") [3] artiklist 28 tulenevaid kohustusi.

3. Eesti Vabariik vaidleb tema suhtes esitatud väidetele vastu, mööndes siiski vajadust täiendada siseriiklikke õigusnorme, mis käsitlevad õigust teha Euroopa Liidu liikmesriigi residentide tuluga seotud mahaarvamisi, nii et nende õigusnormide kohaldamisala laieneks kõigile EMP lepingu osalisriikide residentidele.

4. Käesolevas asjas esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagiga seoses tekib minu arvates huvitav vaatenurk küsimuses, mis puudutab töötajate vaba liikumise mõju liikmesriikide tunnustatud pädevusele otsustada omal äranägemisel, millist maksukorda kohaldada pensionäridele, kes on seda põhivabadust kasutanud.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Käesolevas asjas on komisjoni poolt Eesti Vabariigile põhjendatud arvamuse esitamise kuupäev, mille alusel määratakse kindlaks ajahetk võimaliku rikkumise toimumise hindamiseks, 17. oktoober 2008, mis on seega varasem Lissaboni lepingu jõustumise kuupäevast, mis on 1. detsember 2009. Siiski on selge, et asjaolud, mis võisid põhjustada väidetava rikkumise, olid olemas pärast põhjendatud arvamuse esitamist ega olnud muutunud ka hagiavalduse kuupäeval 22. jaanuaril 2010. Lisaks ei viidanud komisjon Euroopa Kohtule esitatud hagiavalduses enam EÜ asutamislepingule, vaid EL toimimise lepingule. Seega viitan viimati nimetatud õigusaktile.

3 — EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3.

5. Kuid mulle näib, et tulenevalt puudustest hagiavalduse sõnastuses ning ebakõlast hagiavalduses esitatud ja pärast seda esitatud dokumentidest nähtuva lähenemisviisi vahel võib see hagi osutuda vastuvõetamatuks.

II. Õiguslik raamistik

A. *Liidu õigus*

1. ELTL artikkel 45 ja EMP lepingu artikkel 28

6. ELTL artikkel 45 sätestab:

„1. Tagatakse töötajate liikumisvabadus liidu piires.

2. Selline liikumisvabadus nõuab igasuguse kodakondsusel põhineva liikmesriikide töötajate diskrimineerimise kaotamist nii töölevõtmisel, töö tasustamisel kui ka muude töötingimuste puhul.

3. Alludes piirangutele, mis on õigustatud avaliku korra, avaliku julgeoleku või rahvatervise seisukohalt, toob see endaga kaasa õiguse:

a) võtta vastu tegelikult tehtud tööpakkumisi;

b) liikuda sel eesmärgil vabalt liikmesriikide territooriumil;

c) viibida liikmesriigis, et seal töötada kooskõlas selle riigi kodanike töösuhteid reguleerivate õigus- ja haldusnormidega;

d) jääda liikmesriigi territooriumile pärast selles riigis töötamist kooskõlas tingimustega, mis lülitatakse komisjoni poolt koostatavatesse rakendusmäärustesse.

4. Käesoleva artikli sätted ei hõlma avalikku teenistust.”

7. EMP lepingu artikkel 28 näeb ette töötajate liikumisvabaduse Euroopa Ühenduse liikmesriikide ja Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA) riikide territooriumil sisuliselt samas sõnastuses, nagu on sätestatud ELTL artiklis 45.

2. Soovitus 94/79/EÜ

8. Soovitus 94/79/EÜ[4], millele tuginevad Eesti Vabariik ja menetlusse astujad, käsitleb teatava tulu maksustamist, mida mitteresidendid said muus liikmesriigis kui elukohariik.

9. Soovituse 94/79 artikli 1 lõige 1 sätestab:

„1. Liikmesriigid kohaldavad käesoleva soovituse sätteid selliste füüsiliste isikute suhtes, kes on liikmesriigi residendid ja kelle alljärgnevat tulu maksustatakse tulumaksuga muus liikmesriigis, mille residendid nad ei ole: […]

4 — Komisjoni 21. detsembri 1993. aasta soovitus tulu maksustamise kohta, mida mitteresidendid said muus liikmesriigis kui elukohariik (EÜT 1994, L 39, lk 22).

— vanaduspension, muu sarnane väljateenitud aastate eest saadav tasu ja töövõimetuspension,

— […].”

10. Selle soovituse artikli 2 lõige 1 ja lõike 2 esimene lõik sätestavad:

„1. Liikmesriigid ei maksusta artikli 1 lõikes 1 nimetatud tulu selles liikmeriigis, kes nimetatud tulu maksustab, kõrgema määraga kui seda kõnealuses liikmesriigis maksustataks juhul, kui maksukohustuslane, tema abikaasa ja lapsed oleksid selle liikmesriigi residendid.

2. Lõike 1 sätteid kohaldatakse tingimusel, et artikli 1 lõikes 1 nimetatud tulu, mis kuulub maksustamisele selles liikmesriigis, mille resident füüsiline isik ei ole, moodustab vähemalt 75% selle isiku maksustamisaasta jooksul saadud maksustatavast kogutulust.”

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

11. Eesti 1999. aasta tulumaksuseadus komisjoni põhjendatud arvamuse esitamise ajal ehk 2008. aastal kohaldatavas versioonis on sõnastatud järgmiselt:[5]

„§ 1.

Maksu objekt

(1) Tulumaksuga maksustatakse maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised.

[…]”

§ 2.

Maksumaksja

„(1) Paragrahvi 1 lõikes 1 nimetatud tulumaksu maksjaks on füüsiline isik ja mitteresidendist juriidiline isik, kes saab maksustamisele kuuluvat tulu.

[...]”

„§ 19.

Elatis, pensionid, stipendiumid, toetused, preemiad, loteriivõidud, hüvitised

[...]

(2) Tulumaksuga maksustatakse saadud pensionid, toetused, stipendiumid, kultuuri-, spordi- ja teauspreemiad, loteriivõidud, vanemahüvitise seaduse alusel saadud hüvitised ning spordilähetuse hüvitised ja päevaraha. […]”

5 — Tulumaksuseadus (RT I 1999, 101, 903; RT I 2008, 34, 208).

„§ 23.

Maksuvaba tulu

Residendist füüsilise isiku maksustamisperioodi tulust arvatakse maha maksuvaba tulu:

1) 2008. aastal 27 000 krooni;

[…]"

„§ 23^2.

Täiendav maksuvaba tulu pensioni korral

Lepinguriigi seaduse alusel makstavat pensioni, nimetatud riigi õigusaktides sätestatud kohustuslikku kogumispensioni või tulenevalt sotsiaalkindlustuslepingust pensioni saava residendist füüsilise isiku tulust arvatakse täiendavalt maha maksuvaba tulu nimetatud pensionide summa ulatuses, kuid mitte rohkem kui 36 000 krooni maksustamisperioodil."

„§ 28^3.

Mahaarvamiste tegemine Euroopa Liidu liikmesriigi residendi tulust

Käesolevas peatükis sätestatud mahaarvamisi võib oma Eestis maksustamisele kuuluvast tulust teha ka muu Euroopa Liidu liikmesriigi residendist füüsiline isik, kes sai maksustamisperioodil vähemalt 75% oma maksustatavast tulust Eestis ja kes esitab residendist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni. Maksustatavaks tuluks loetakse tulu enne mahaarvamiste tegemist vastavalt nimetatud riigi seadustele."

„§ 29.

Maksustamisele kuuluv mitteresidendi tulu

[…]

(9) Tulumaksuga maksustatakse § 19 lõigetes 2 ja 3 sätestatud tingimustel Eesti riigi, kohaliku omavalitsuse üksuse või residendi poolt mitteresidendile makstud pensionid ja stipendiumid, kultuuri-, spordi- ja teaduspreemiad, toetused, abirahad, loteriivõidud ja vanemahüvitise seaduse alusel makstud hüvitised ning § 19 lõikes 1 nimetatud elatis ja elatisabi. Tulumaksuga maksustatakse §-des 20–21 sätestatud tingimustel mitteresidendile Eesti Haigekassa, Eesti Töötukassa või residendist kindlustusseltsi makstud kindlustushüvitised ning Eestis registreeritud pensionifondist tehtud väljamaksed.[…]"

„§ 41.

Väljamaksed, millelt peetakse kinni tulumaks

[...]

6) mitteresidendile või residendist füüsilisele isikule makstavalt tulumaksuga maksustamisele kuuluvalt kindlustushüvitiselt, pensionilt, pensionifondi väljamakselt, stipendiumilt, loteriivõidult, elatiselt, elatisabilt, vanemahüvitise seaduse alusel makstavalt hüvitiselt (§ 19 lõiked 1 ja 2, § 20 lõiked 1–3, § 201, § 21 lõige 1, § 29 lõige 9) või muult väljamakselt, välja arvatud punktis 12 nimetatud väljamaksed; [...]"

„§ 42.

Tulumaksu kinnipidamisel tehtavad mahaarvamised

[…]

11. Residendist füüsilisele isikule Eesti riigi poolt seaduse alusel makstavast pensionist ja kogumispensionide seaduses sätestatud kohustuslikust kogumispensionist arvatakse enne kinnipeetava tulumaksu arvutamist maha täiendav maksuvaba tulu pensionile (§ 23^2) nimetatud pensioni ulatuses, kuid igas kalendrikuus kokku mitte rohkem kui 1/12 §-s 23^2 sätestatud summast.[...]”

III. Kohtueelne menetlus

12. Komisjon sai Soomes elavalt Eesti kodanikult kaebuse seoses talle Eesti Vabariigis makstava pensionitulu maksustamisega. Kaebuse esitaja ei ole rahul sellega, et talle ei kohaldata residentidele ette nähtud maksuvaba tulu piirmäära ega täiendavat maksuvaba tulu, mis on ette nähtud pensioni saavatele residentidele.

13. Nimetatud isik asus pärast pensioniikka jõudmist elama Soome, kus ta töötas, mis võimaldas tal ka seal saada vanaduspensioni. Seega saab ta kahte pensioni, ühte Eestist ja teist Soomest, mille suurus on peaaegu sama. Eestis makstavalt pensionilt tuleb tasuda tulumaksu, kuid Soomes makstavalt pensionilt tulumaksu tasuma ei pea. [6]

14. Nimelt, võttes arvesse seda, et asjaomase isiku kogutulu on nii väike, et see ei ületa Soomes residentidele ette nähtud maksuvaba tulu piirmäära, ei tule tal selles liikmesriigis tulumaksu tasuda. Järelikult ei ole tal Soomes tasumisele kuuluva tulumaksu arvutamisel õigust maksu ümberarvutamisele, mille käigus võetaks arvesse Eestis seal makstud pensionilt tasutud tulumaksu.

15. Neid asjaolusid silmas pidades leidis komisjon, et selles riigis on kaebuse esitajaga analoogses olukorras olevate mitteresidentide maksukoormus suurem kui neil oleks olnud siis, kui nad oleksid saanud kogu oma sissetuleku pensioni näol ühest ja samast liikmesriigist, kas siis Soome Vabariigist või Eesti Vabariigist. Komisjoni arvates ületaks sellise maksumaksja Eesti ja Soome pensionist saadav kogusissetulek vaid vähesel määral Eesti residendist pensionäridele ette nähtud maksuvaba piirmäära, kui Eesti tulumaksuseaduse paragrahvid 23 ja 23^2 oleksid olnud tema suhtes kohaldatavad.

16. Seetõttu saatis komisjon 4. veebruaril 2008 Eesti Vabariigile märgukirja, milles palus viimasel esitada oma märkused siseriiklike mitteresidentidele makstavate *pensionide maksustamist* käsitlevate õigusnormide võimaliku vastuolu kohta EÜ artikliga 39 ja EMP lepingu artikliga 28.

17. Eesti Vabariik vaidles 9. aprilli 2008. aasta kirjas komisjoni seisukohale vastu, väites, et siseriiklikud õigusnormid võimaldavad kohaldada sama residentidele ette nähtud maksustamiskorda neile mitteresidentidele, kes saavad Eestis suurema osa, st vähemalt 75% oma tulust. Eesti Vabariigi arvates tuleks muul juhul asjaomase isiku asukohariigil tagada selle isiku kohane maksustamine.

18. Komisjon saatis Eesti Vabariigile 17. oktoobril 2008 põhjendatud arvamuse, milles palus tal võtta selle arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul arvamuse kättesaamisest.

19. Eesti Vabariik märkis oma 18. detsembri 2008. aasta vastuses, et ta ei nõustu komisjoni väidetega selle kohta, et Eesti tulumaksuseadus ei ole kooskõlas EÜ artikliga 39. Eesti Vabariik möönis siiski, et nimetatud seaduses on lüngad EMP lepingu artiklist 28 tulenevate kohustuste osas ja kinnitas, et on valmis laiendama selle seaduse § 28^3 kohaldamisala ka Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriikide kodanikele.

6 — Eesti Vabariik ja Soome Vabariik sõlmisid 23. märtsil 1993 Helsingis tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (RT II 1993, 37, 113), mille artikkel 18 on käesolevas asjas kohaldatav.

20. Kuna komisjon leidis, et olukord ei ole endiselt rahuldav, esitas ta käesoleva hagi.

IV. Euroopa Kohtu menetlus

21. Komisjon palus 22. jaanuaril 2010 esitatud hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et „Eesti Vabariik ei täida [ELTL] artiklist 45 ja EMP lepingu artiklist 28 tulenevaid kohustusi, kuna tema õigusaktidega ei ole ette nähtud üksikisiku tulumaksuvabastuse andmist sellistele mitteresidentidele, kelle kogusissetulek on nii väike, et nende suhtes kohaldataks tulumaksuvabastust, kui nad oleksid residendist maksumaksjad".

22. Eesti Vabariik palus kõnesolevate õigusnormide teistsugusele tõlgendusele tuginedes tunnistada hagi vastuvõetamatuks või teise võimalusena jätta see rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt.

23. Hispaania Kuningriik, Portugali Vabariik ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik esitasid menetlusse astujate seisukohad Eesti Vabariigi nõuete toetuseks.

24. Saksamaa Liitvabariigile ja Rootsi Kuningriigile anti luba menetlusse astuda ja esitada oma seisukohad suulises menetluses kostjaks oleva liikmesriigi nõuete toetuseks.

25. Kohtuistungil, mis toimus 15. septembril 2011, esitasid oma suulised märkused komisjon, Eesti Vabariik, Hispaania Kuningriik ja Rootsi Kuningriik.

V. Liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi analüüs

A. *Hagi vastuvõetavus*

26. Eesti Vabariik palub Euroopa Kohtul esiteks jätta komisjoni hagi vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata.

27. Kaks menetlusse astujat, nimelt Hispaania Kuningriik ja Portugali Vabariik, väidavad samuti, et Eesti Vabariigi vastu esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi on vastuvõetamatu.

1. Hagiavalduse mitmetimõistetaval sõnastusel põhinev vastuvõetamatuse väide

28. Oma vasturepliigis esitab Eesti Vabariik, keda selles küsimuses toetab Hispaania Kuningriik, vastuvõetamatuse väite, mille kohaselt ei ole komisjoni nõuded piisavalt selged. Kostja väidab, et hageja ei selgitanud sõnaselgelt, millistel juhtudel peaks liikmesriik kohaldama teise liikmesriigi residentidele maksuvabastust ja kuidas tal seega oleks võimalik väidetav rikkumine lõpetada. Eesti Vabariik väidab, et hagiavalduses väitis komisjon, et kohaldatav kriteerium võtab arvesse seda, et mitteresidendi ülemaailmne kogusissetulek jääb allapoole allikariigis ette nähtud tulumaksuvaba piirmäära, samas kui oma repliigis keskendus komisjon residentsusriigis kehtiva maksuvaba miinimumi kohaldamisele. Eesti valitsus leiab, et niisugune vastuolu komisjoni väidetes muudab tema esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi selle eseme mõistmiseks hädavajalikus osas ebaselgeks, mille tõttu Euroopa Kohtul tuleks see hagi vastuvõetamatuks tunnistada.

29. Seevastu komisjon kinnitab, et tema nõuded ei ole ebaselged ega vastuolulised, täpsustades, et tema arvates tuleb liikmesriigil arvesse võtta üksnes sellise tulu alammäära, mida maksukohustuslane peab saama, et teda võiks siseriiklike õigusnormide kohaselt pidada võimeliseks riigi vajaduste katmiseks makse maksma, mitte teistes asjaomastes liikmesriikides kehtestatud maksuvaba piirmäära.

30. Kohtuistungil väitis komisjon lisaks, et see, et kostja esitas vastuvõetamatuse väite alles vasturepliigis, mitte varem, ei ole kooskõlas Euroopa Liidu Kohtu põhikirjaga. Kuid Eesti Vabariik rõhutab, et ta viitas juba kostja vastuses sellele, et hagi on ebaselge osas, mis puudutab residentsusriigis kehtiva tulumaksuvaba piirmäära võimalikku arvessevõtmist.

31. Tuletan meelde, et Euroopa Kohtu kodukorra artikli 38 lõike 1 punkt c koosmõjus Euroopa Kohtu põhikirja artikliga 21 näeb vastuvõetavuse tingimuste osas ette, et Euroopa Kohtule liikmesriigi kohustuste rikkumise asjas esitatud hagiavaldus peab sisaldama hagi eset ja ülevaadet hageja väidetest.

32. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on komisjon kohustatud ELTL artikli 258 alusel esitatud hagiavalduses esitatud nõuetes täpselt esitama väited, mille kohta Euroopa Kohtu seisukohta soovitakse. Nõuded peavad olema sõnastatud ühetimõistetavalt, et vältida seda, et Euroopa Kohus teeks otsust *ultra petita* või jätaks mõne väite osas otsuse tegemata.[7] Vastuolu,[8] nagu ka pealiskaudne väide,[9] komisjoni poolt liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi põhjendamiseks esitatud väidetes ei ole kooskõlas kahes eespool nimetatud artiklis kehtestatud nõuetega. Nende nõuete täitmata jätmine toob endaga kaasa ebapiisavalt põhjendatud ja ebaselgelt esitatud väidete tagasilükkamise, kuna selliste väidete alusel ei ole võimalik tuvastada kõiki rikkumist tõendavaid olulisi seiku.[10]

33. Seega tuleb vastuvõetamatuks tunnistada selline liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi, mis põhineb mitmetimõistetaval või vastuolulisel argumentatsioonil, kuna see ei võimalda kostjaks oleval liikmesriigil ega Euroopa Kohtul täpselt aru saada liikmesriigile ette heidetud liidu õiguse rikkumise ulatusest. Ent selle adumine on vajalik, et nimetatud liikmesriik saaks esitada tõhusalt oma vastuväited ja et Euroopa Kohtul oleks võimalik kindlaks teha, kas väidetav rikkumine toimus.[11]

34. Käesolevas asjas näib mulle komisjoni esitatud hagiavalduse ja muude dokumentide sõnastusest lähtudes, et komisjon ei ole selgelt ja täpselt sõnastanud oma väiteid, mis puudutavad maksuvaba piirmäära, mida tuleb arvesse võtta tuluallikariigil, kes soovib mitteresidendist maksukohustuslasi otsese maksuga maksustada. Eesti Vabariik on vasturepliigis esitatud erinevate üksikasjalike näidete varal tõendanud, et komisjoni hagiavaldus on sisuliselt ebaselge ja et nimetatud väited on hagiavalduses ja repliigis esitatud vastuoluliselt. Seega on liikmesriigi esitatud vastuväide minu arvates põhjendatud.

35. Lisaks ei ole komisjon minu arvates ka hagi eset täpselt piiritlenud. Nimelt määratles hageja oma hagi ulatuse üksnes kohtuistungil toimunud arutelu käigus, kuigi tegemist on asjaoluga, millel on määrav tähtsus. Vastuseks talle esitatud küsimustele kinnitas komisjon, et vaatamata hagiavalduses sisalduvale näiliselt üldisele lähenemisviisile tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumise hagist aru saada nii, et see ei puuduta mitte kõigi selliste maksukohustuslaste olukorda, kes saavad Eestis väga väikest tulu[12] ja kes elavad teises liikmesriigis, vaid piirdub selliste mitteresidentide olukorra käsitlemisega, kellele makstakse Eestis vanaduspensioni. Kuid Euroopa Kohtule esitatud hagiavalduse üldine sõnastus võib tekitada segadust.[13] Lisaks põhinevad kõik Eesti Vabariigi ja tema nõuete toetuseks menetlusse astunud liikmesriikide märkused käsitlusel, mille kohaselt ei piirdu hagi üksnes mitteresidendist pensionäride olukorraga, vaid laieneb kõigile mitteresidendist maksukohustuslastele üldiselt.

7 — Vt eelkõige 12. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-154/08: komisjon *vs.* Hispaania (punktid 60 ja 63 ning seal viidatud kohtupraktika) ning 14. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-343/08: komisjon *vs.* Tšehhi Vabariik (EKL 2010, lk I-275, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 — Vt eelkõige 15. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/04: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2006, lk I-5251, punkt 24), 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-235/04: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 2007, lk I-5415, punkt 47) ja 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-305/06: komisjon *vs.* Kreeka (punkt 46).

9 — 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-165/08: komisjon *vs.* Poola (EKL 2009, lk I-6843, punktid 42–47).

10 — Vt eelkõige 12. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-431/02: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (punktid 25–29 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 — Vt eelkõige 1. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-199/04: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EKL 2007, lk I-1221, punktid 21, 25 ja 26 ning seal viidatud kohtupraktika), 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-475/07: komisjon *vs.* Poola (punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 — Märgin, et Eesti Vabariik on tulumaksuseaduse § 19 lõikes 2 „tulu" mõistet käsitanud laialt.

13 — Selle kohta vt hagiavalduse resolutiivosa, mis sisuliselt kordab põhjendatud arvamuse lõpuosa, pidades silmas ka seda, et liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi põhjendustes ei viidata üksnes tulumaksuseaduse §-le 23^2, mis käsitleb täiendavat maksuvaba tulu pensioni korral.

36. Kuna Euroopa Kohus võib omal algatusel kontrollida, kas ELTL artiklis 258 niisuguse hagi esitamiseks ette nähtud tingimused on täidetud,[14] siis näib mulle vajalik see, et ta kasutaks nimetatud pädevust komisjoni suhtes, et rakendada mõjutusvahendeid käesolevas asjas tehtud vigade eest. Tuleb ka meeles pidada, et Euroopa Liidu toimimise lepinguga liikmesriigi kohustuste rikkumise hagile, mille liit võib liikmesriigi vastu esitada, omistatud tähtsusest tulenevalt kaasnevad selle menetlusega tagatised, mida ei või tähelepanuta jätta ka siis, kui selle menetluse tulemusel kohustatakse liikmesriiki võtma Euroopa Kohtu otsuse täitmiseks vajalikke meetmeid.[15]

37. Niisuguse menetluse puhul on määrava tähtsusega see, et liikmesriik, kellele rikkumist ette heidetakse, teaks täpselt, mida tal teha tuleb. Ent käesolevas asjas komisjoni poolt Eesti Vabariigile antud juhised ei ole piisavalt selged, et viimasel oleks olnud võimalik enda kaitseks esitatavad vastuväited ilma raskusteta ette valmistada. Lisaks ei ole Euroopa Kohus neil asjaoludel pädev otsustama, kas esitatud väited on põhjendatud või mitte.

38. Kuna käesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi põhineb väidetel, mis on ebajärjekindlad ja ebatäpsed, siis ei vasta see minu arvates eelnimetatud tingimustele ja tuleb niisiis sel põhjusel tervikuna vastuvõetamatuks tunnistada.

2. Vastuvõetamatuse väide, mis põhineb soovitusel 94/79

39. Portugali Vabariigi arvates on komisjoni hoiak vastuoluline – mis ei ole kooskõlas hea halduse tava, lojaalse koostöö ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega –, kuna ta esitas Eesti Vabariigi vastu liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi, võtmata arvesse seda, et vaidlusaluste õigusnormide sisu on kooskõlas soovitusega 94/79, milles hageja määratles enda seisukohad kõnealuses valdkonnas, ilma et hilisema õigusaktiga oleks seda soovitust kehtetuks tunnistatud või see asendatud.

40. Ka Hispaania Kuningriik väidab, et komisjon on rikkunud õiguspärase ootuse põhimõtet, kuna on tekitanud liikmesriikidel ootuse, et juhul, kui nad järgivad soovituses 94/79 esitatud kriteeriume, ei saa neile kohustuste rikkumist ette heita. Hispaania Kuningriik lisab, et oma seisukohta muutes ilma selle põhjust selgitamata ja ilma uut soovitust vastu võtmata on see institutsioon rikkunud ka liikmesriike kaitsvat õiguskindluse põhimõtet, teades, et Euroopa Kohtu poolt võimalik kohustuste rikkumise tuvastamine võib endaga kaasa tuua asjaomase liikmesriigi vastutuse.

41. Need kaks menetlusse astujat väidavad, et komisjonile sellise käitumise eest kohaldatava mõjutusvahendina tuleks tunnistada tema poolt esitatud hagi vastuvõetamatuks või jätta see rahuldamata.

42. Vastuseks väidab komisjon, et Hispaania Kuningriik ja Portugali Vabariik on esitanud vastuvõetamatuse väiteid, mida kostjaks olev liikmesriik sellisena ei ole esitanud. Tuginedes protokolli Euroopa Kohtu põhikirja kohta artikli 40 neljandale lõigule, kodukorra artikli 93 lõikele 4 ja Euroopa Kohtu praktikale,[16] kinnitab komisjon, et need menetlusse astujad ei või esitada uusi vastuvõetamatuse väiteid ja Euroopa Kohus ei pea seega neid väiteid analüüsima.

43. Tuleb meenutada, et protokolli Euroopa Kohtu põhikirja kohta artikli 40 teine lõik sätestab õiguse selle kohtu menetlusse astuda igale isikule, kellel on asjaomase vaidluse lahendamiseks põhjendatud huvi. Selle artikli neljas lõik sätestab, et „[m]enetlusse astumise avaldus piirdub ühe poole nõuete toetamisega". Lisaks näeb kodukorra artikli 93 lõige 4 ette, et „[m]enetlusse astuja peab nõustuma kohtuasja staadiumiga menetlusse astumise ajal".

14 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus C-199/04: komisjon *vs.* Ühendkuningriik, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika.

15 — 10. märtsi 1970. aasta otsus kohtuasjas 7-69: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 1970, lk 111).

16 — Komisjon viitab selles küsimuses 15. juuni 1993. aasta otsusele kohtuasjas C-225/91: Matra *vs.* komisjon (EKL 1993, lk I-3203).

44. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kuigi nende sätete kohaselt ei ole menetlusse astujal keelatud esitada väiteid, mis erinevad selle menetluspoole väidetest, kelle toetuseks ta on menetlusse astunud, võib seda siiski teha tingimusel, et esiteks muuda need kohtuvaidluse piire ja et teiseks toimub menetlusse astumine ikkagi selle menetluspoole nõuete toetuseks.[17] Lisaks on selge, et menetlusse astuja ei saa esitada vastuvõetamatuse väidet, mida kostja ei ole oma nõuetes esitanud.[18]

45. Käesolevas asjas on Hispaania Kuningriik ja Portugali Vabariik tõepoolest esitanud vastuvõetamatuse väite kostja nõuete toetuseks, kes ka ise väidab, et hagi on vastuvõetamatu.

46. Kuid väites, et liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi on vastuvõetamatu, on Eesti Vabariik tuginenud muule põhjusele kui see, mille esitasid nimetatud kaks menetlusse astujat. Seega näib mulle, et kuigi Hispaania Kuningriigil ja Portugali Vabariigil puudub selle tegemiseks vajalik staatus, on nad esitanud vastuvõetamatuse väite, mille alus erineb selle poole väitest, kelle toetuseks nad menetlusse astusid, ja mille analüüsimise tulemusel muutuks hagiavalduses ning komisjoni ja kostja esitatud märkustes määratletud vaidluse ese.

47. Ent minu arvates on võimalik, et liikmesriik, kellele kohustuste rikkumist ette heidetakse, ei soovi esitada vastuvõetamatuse väidet, mis põhineb väidetel, millele ta teadlikult ei taha tugineda. Liikmesriigid, kellele on antud luba astuda seda liikmesriiki puudutavasse menetlusse, ei saa kohustada kostjaks olevat liikmesriiki kohtuvaidluse käigus täiendavate argumentide esitamisega võtma seisukohta küsimustes, mida ta ei ole kavatsenud arutada.

48. Kodukorra artikli 92 lõike 2 alusel hindab Euroopa Kohus omal algatusel hagi vastuvõetavust üksnes asja läbivaatamist takistavate asjaoludega seoses.[19] Seega analüüsib Euroopa Kohus menetlusse astuja sellise vastuvõetamatuse väite põhjendatust, mida kostja esitanud ei ole, üksnes siis, kui see puudutab avalikku huvi.[20]

49. Sellise juhtumiga ei ole minu arvates tegemist Portugali ja Hispaania valitsuse esitatud vastuvõetamatuse väite puhul, isegi kui viimane väidab, et liidu õiguse üldpõhimõtete rikkumine kujutab endast avaliku korra küsimust, mida Euroopa Kohus võiks[21] ja isegi peaks[22] omal algatusel analüüsima. Leian, et avaliku korra küsimusega on tegemist üksnes juhul, kui nende põhimõtete eiramisega rikutaks sellist menetlusnormi, mitte materiaalõigusnormi, mida peetakse niisuguseks põhitagatiseks, mida Euroopa Kohtul kaitsta tuleb.

50. Neid asjaolusid arvesse võttes leian, et menetlusse astujate esitatud vastuvõetamatuse väited tuleb tagasi lükata, erinevalt kostja esitatud vastuvõetamatuse väidetest, mille kohaselt tuleks Euroopa Kohtul käesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi ebaselguse tõttu rahuldamata jätta.

51. Siiski esitan ka teise võimalusena ettepanekud juhuks, kui Euroopa Kohus peaks võtma seisukoha, et kohustuste rikkumise kohta tuleb teha otsus.

17 — Vt eelkõige 8. juuli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-245/92 P: Chemie Linz *vs.* komisjon (EKL 1999, lk I-4643, punkt 32), 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-248/99 P: Prantsusmaa *vs.* Monsanto ja komisjon (EKL 2002, lk I-1, punkt 56) ja 24. mai 2011. aasta otsus kohtuasjas C-61/08: komisjon *vs.* Kreeka (EKL 2011, lk I-4399, punkt 33 jj). Ka Üldkohus on seda kohtupraktikat järginud, eeskätt 13. aprilli 2005. aasta otsuses kohtuasjas T-2/03: Verein für Konsumenteninformation *vs.* komisjon (EKL 2005, lk II-1121, punkt 52).

18 — Vt 1. juuli 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-341/06 P ja C-342/06 P: Chronopost ja La Poste *vs.* UFEX jt (EKL 2008, lk I-4777, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Matra *vs.* komisjon (punkt 13 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 — Vt kohtujurist Sharpstoni ettepanek eespool viidatud kohtuotsuse Chronopost ja La Poste *vs.* UFEX jt aluseks olnud kohtuasjas, punkt 6.

21 — Menetlusse astuja seisukohtades viitab Hispaania Kuningriik selles küsimuses 29. aprilli 2010. aasta otsusele kohtuasjas C-160/08: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2010, lk I-3713, punkt 40), milles on üksnes märgitud, et Euroopa Kohus võib „omal algatusel kontrollida liidu õiguskorras ette nähtud *menetluslike tagatiste järgimist*" (kohtujuristi kursiiv).

22 — Kohtuistungil tugines Hispaania Kuningriik selles küsimuses kohtuasjale „C-170/99: Itaalia *vs.* komisjon", kuid mulle näib, et tegelikult on tegemist 30. jaanuari 2002. aasta otsusega kohtuasjas C-107/99 R: Itaalia *vs.* komisjon (EKL 1999, lk I-1091, punktid 29 ja 30), milles Euroopa Kohus kontrollis omal algatusel, kas hagiavaldus esitati hilinenult.

B. *Sisulised küsimused*

52. Juhul kui Euroopa Kohus leiab, et käesolevas asjas esitatud hagi on vastuvõetav, puudutab kohustuste rikkumine, mida Eesti Vabariigile ette heita saab, minu arvates üksnes selliste pensionäride tulu maksustamist, kes on kasutanud oma vabadust liidus töötajatena vabalt liikuda ja saavad pensioni kahest liikmesriigist. Niisugune hagi ulatuse piiritlemine tuleneb sellest, et kohtuistungil märkis komisjon, et vaatamata tema poolt esitatud menetlusdokumentides kasutatud üldisele sõnastusele tuleb nendega taotletavast eesmärgist aru saada nii, et see keskendub nimetatud küsimusele. Järelikult tuleb hagi minu arvates jätta põhjendamatuse tõttu rahuldamata muus osas ehk osas, mis käsitleb muid maksukohustuslasi kui neid, kes kuuluvad nimetatud isikute rühma.

1. ELTL artikli 45 rikkumine

a) Soovitusel 94/79 põhinev vastuväide

53. Eesti Vabariigi arvates ei järginud komisjon tema vastu hagi esitamisega omaenda soovitust 94/79. Kostja väidab, et selle institutsiooni arvates koheldakse residente ja mitteresidente võrdselt üksnes siis, kui mitteresident saab asjaomase maksustamisperioodi jooksul vähemalt 75% maksustatavast tulust tuluallikariigist, nagu oli ette nähtud antud juhul Eestis.

54. Analüüsides arutusel olevaid siseriiklikke õigusnorme koostoimes soovituse 94/79[23] artikliga 2, on minu arvates selge, et Eesti Vabariik on tõepoolest lähtunud selles aktis sisalduvatest eeskirjadest. Kuid kas sellest, et liikmesriigi seadusandja on üle võtnud soovituses osutatud kriteeriumi, piisab, et välistada see, et nimetatud liikmesriigi vastu ei algatata liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlust? Minu arvates ei piisa.

55. Komisjon väidab vastu, et selline akt nagu soovitus 94/79 ei ole õiguslikult siduv ja selle eesmärk ei saa olla täiendada isikute vaba liikumist käsitlevaid esmase õiguse sätteid.

56. Tuletan meelde, et EÜ artikli 249 viienda lõigu kohaselt „ei ole” sellised mittekohustuslikud aktid nagu soovitus 94/79 nende adressaatidele „siduvad”.

57. Kuid, nagu Eesti Vabariik rõhutab, tuleneb kohtupraktikast, et kuigi soovitused ei loo õigusi, millele isikud saavad siseriiklikus kohtus tugineda, ei ole need ilma igasuguse õigusliku mõjuta sellise siseriikliku õigusnormi tõlgendamisel, mis sarnaselt käesolevas asjas arutusel oleva õigusnormiga võeti vastu seoses liidu õigusaktiga, kuna siseriiklikud kohtud on kohustatud selles küsimuses nende menetluses olevate asjade lahendamisel soovitusi arvesse võtma.[24]

58. Lisaks võib soovitustel olla kaudne õigusmõju, kui pidada soovitust selle vastu võtnud institutsioonile siduvaks selliselt, et ta on loonud õiguspärase ootuse, millele on võimalik kohtuvaidluse korral tugineda. Käesolevas asjas kinnitab komisjon, et soovituse 94/79 vastuvõtmisega ei kavatsenud ta võtta endalt võimalust esitada hiljem selle soovituse kohaldamisalasse kuuluvas valdkonnas liikmesriigi kohustuste rikkumise hagisid. Nimelt tuleneb soovituse põhjendustest 3 ja 4 selgelt, et selles õigusaktis esitatud komisjoni seisukoht ei takista teda rikkumismenetluste valdkonnas aktiivselt tegutsemast, et tagada EL toimimise lepingu aluspõhimõtete järgimine.

59. Minu arvates ei mõjuta see, et komisjon on soovituses 94/79 esitanud lähtepunktid, käesoleva hagi põhjendatust. Asjaolu, et selline õigusakt on olemas, ei tekita asjaomases liikmesriigis ega teistes liikmesriikides tõsist ootust, et juhul, kui soovituses esitatud kriteeriumid võetakse üle siseriiklikusse õigusesse, kujutavad need endast tagatist selle vastu, et nende liikmesriikide vastu ei algatata rikkumismenetlust, nagu Eesti Vabariik ja mitu menetlusse astujat mõista annavad.

23 — Vt ka selle soovituse põhjendused 6 ja 7, samuti soovituse põhjendused 14 ja 15.

24 — Vt eelkõige 24. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-55/06: Arcor (EKL 2008, lk I-2931, punkt 94 ja seal viidatud kohtupraktika) ja 18. märtsi 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-317/08-C-320/08: Alassini jt (EKL 2010, lk I-2213, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

60. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt põhineb ELTL artiklis 258 sätestatud menetlus asutamislepingust või teisesest õigusest tulenevate liikmesriigi kohustuste rikkumise objektiivsel tuvastamisel. Põhjused, mis ajendasid liikmesriiki, kellele väidetav rikkumine omistatakse, selliselt tegutsema, ei ole asjassepuutuvad.[25] Seega ei või liikmesriik sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tugineda ei õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele, millega on seotud õiguskindluse põhimõte, ega lojaalse koostöö põhimõttele, selleks et takistada tema poolt liidu õigusest tulenevate kohustuste rikkumise objektiivset tuvastamist, kuna sellise õigustuse lubamine oleks vastuolus liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse eesmärgiga.[26]

61. Asjaolu, et siseriiklik meede võib olla kooskõlas teisese õiguse sättega või vähemalt sellega mitte vastuolus olla, ei välista EL toimimise lepingu sätete kohaldatavust selle meetme suhtes, ka mitte siis, kui meetmel on siduvad tagajärjed,[27] ega seega seda enam siis, kui meetmel selliseid tagajärgi ei ole. Käesolevas ei näi see, et Eesti õigusnormid järgivad soovituse 94/79 sisu, asjassepuutuv selle hindamisel, kas liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi on ELTL artikli 45 alusel põhjendatud või mitte, kuna komisjonil ei ole pädevust soovituse vastuvõtmisega muuta aluslepingust tulenevate kohustuste sisu.

b) Euroopa Kohtu praktikal põhinev vastuväide

62. Sissejuhatuseks märgin, et minu arvates ei palu komisjon käesolevas asjas Euroopa Kohtul muuta seda valdkonda käsitlevat praktikat, eeskätt kohtuotsusest Schumacker[28] tulenevat praktikat. Kõne all on pigem varem määratletud põhimõtete kohaldamine uuele olukorrale.

63. Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et liikmesriigi õigusnormid, mis takistavad liikmesriigi kodanikel päritoluriigist lahkumist või pärsivad nende soovi päritoluriigist lahkuda, et kasutada õigust liikumisvabadusele, kujutavad endast selle ELTL artiklis 45 määratletud vabaduse piirangut, isegi kui neid kohaldatakse sõltumatult asjaomaste töötajate kodakondsusest.[29]

64. Otseste maksude osas võib mitteresidendist maksukohustuslaste diskrimineerimisest tuleneva piiranguga olla tegemist üksnes siis, kui viimaste olukord on asjaomase maksumeetme kohaldamisel objektiivselt sarnane residendist maksukohustuslaste olukorraga.[30]

65. Ent üldjuhul on nendesse kahte kategooriasse kuuluvad isikud erinevas olukorras. Nimelt on Euroopa Kohus sedastanud, et residendi olukord on eriomane, kuna enamasti asub suurem osa tema varast selles liikmesriigis, kus ta nii elab kui ka saab tulu, mistõttu on üldjuhul sellel liikmesriigil kogu teave, mis on vajalik selleks, et hinnata residendi üldist võimet makse tasuda, võttes arvesse tema isiklikku ja perekondlikku olukorda. Seevastu koondab mitteresident suurema osa oma huvidest, nii finantshuvidest kui ka isiklikest huvidest, muusse liikmesriiki kui liikmesriik, kes tema tulu kavatseb maksustada, ehk liikmesriiki, kus ta asub. Kuna nende olukorrad ei ole sarnased, ei ole sellistel asjaoludel tegemist diskrimineerimisega ja ELTL artikliga 45 ei ole põhimõtteliselt vastuolus see, kui residendist maksumaksjaid koheldakse maksualaselt soodsamalt kui mitteresidendist maksumaksjaid.[31]

25 — Vt eelkõige 1. oktoobri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-71/97: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 1998, lk I-5991, punktid 14 ja 15), 1. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-333/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-1025, punktid 32 ja 36) ja 13. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-244/07: komisjon *vs.* Luksemburg (punkt 10).

26 — Vt eelkõige 6. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-562/07: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 2009, lk I-9553, punkt 18 jj ja seal viidatud kohtupraktika).

27 — 16. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-372/04: Watts (EKL 2006, lk I-4325, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

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

29 — Vt eelkõige 16. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-87/99: Zurstrassen (EKL 2000, lk I-3337, punkt 18) ja 9. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-520/04: Turpeinen (EKL 2006, lk I-10685, punkt 15 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 — Vt eelkõige eespool viidatud 6. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus C-562/07: komisjon *vs.* Hispaania, punkt 59, ja 18. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas 440/08: Gielen (EKL 2010, lk I-2323, punkt 44 jj).

31 — Vt 1. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-169/03: Wallentin (EKL 2004, lk I-6443, punkt 15 jj ning seal viidatud kohtupraktika), eespool viidatud kohtuotsus Turpeinen (punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika), ning 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-329/05: Meindl (EKL 2007, lk I-1107, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

66. Seevastu võivad need olukorrad olla sarnased ja seega võib diskrimineerimise oht olemas olla sellisel juhul, kui mitteresident ei saa asukohaliikmesriigis märkimisväärset tulu ja saab peaaegu kogu oma maksustatava sissetuleku tegevusest, mida ta teostas tuluallikariigis. Sellisel juhul ei ole liikmesriigil, kus selline maksukohustuslane elab, võimalik anda talle soodustusi, mis tulenevad tema isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisest, samuti nagu liikmesriigil, kus ta tegi tööd, mille alusel talle vanaduspensioni makstakse. [32]

67. Eespool viidatud kohtuasjades Wallentin ja Turpeinen ei olnud elukohaliikmesriigil võimalik võtta arvesse maksukohustuslase isiklikust olukorrast tulenevaid tagajärgi, kuna esimeses kohtuasjas ei olnud arutusel olev tulu oma olemusest tulenevalt maksustatav ja teises kohtuasjas ei olnud asjaomasel liikmesriigil kahepoolse lepingu nõuete kohast maksualast pädevust. Euroopa Kohus leidis, et sellisel juhul on tuluallikariik kohustatud mitte kohaldama omaenda maksukorda, st ühtse määraga maksu kinnipidamist ilma mahaarvamisteta, mitteresidentidele nii, et selle tulemusel võidakse neid maksustada rohkem kui residente.

68. Käesolevas asjas esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi erineb eespool viidatud asjades esitatud hagidest selle poolest, et käesolevas asjas jaguneb asjaomase isiku maksustatav tulu peaaegu pooleks, mille tõttu ta ei saa peaaegu kogu oma tulu ühes või teises asjaomases liikmesriigis. On tõsi, et eespool viidatud kohtuotsuses Wallentin kõne all oleva maksukohustuslase olukord oli majanduslikus mõttes sarnane käesolevas asjas komisjonile kaebuse esitanud isiku olukorraga, kuna ta sai kahest liikmesriigist sarnases summas tulu, kuid vormiliselt oli tema olukord erinev, kuna ta sai maksustatavat tulu üksnes tuluallikariigis, kuna finantsabi, mida ta elukohariigis sai, ei kuulunud oma olemusest tulenevalt maksustamisele.

69. Minu arvates on käesolevas asjas käsitletavate asjaolude kõige eriomasem aspekt see, et see puudutab pensionile jäänud isikut, kellel on õigus saada vanaduspensioni erinevates liikmesriikides, ilma et üks pension oleks teisest märkimisväärselt suurem, mitte tööealist isikut, kes on asjaomase maksustamisperioodi jooksul töötanud kahes liikmesriigis – olukord, millega on tegemist olnud enamikus Euroopa Kohtule siiani arutamiseks esitatud asjades.

70. Tulumaksu käsitlevad rahvusvahelised lepingud sisaldavad väärtuslikku teavet selliste takistuste kõrvaldamise kohta, mis pidurdavad isikute, eeskätt töötajate piiriülest liikumist, kelle hulka võib arvata ka pensionärid. Ent mulle näib, et rahvusvahelises maksuõiguses käsitatakse vanaduspensionist saadavat tulu muust tulust eraldioleva kategooriana.

71. Üks näide on Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) mudellepingu [33] artikkel 18, mis käsitleb „pensione” [34] ja sätestab selles osas näidiseeskirjad, mis on sõnastatud järgmiselt: „[k]ui artikli 19 lõike 2 sätted (mis käsitlevad avalikku teenistust) välja arvata, siis maksustatakse lepinguosalise riigi residendile tööstaaži alusel makstavaid pensione ja pensionidega sarnaseid tasusid üksnes selles riigis”. Selle lepingu koostajad lähtusid samast üldisest maksupoliitikaalasest käsitlusviisist, millest on lähtutud eespool viidatud kohtuotsuses Schumacker. Pensionäridest maksukohustuslaste osas toetub see käsitlusviis kahele põhjendusele: esiteks on elukohariigi käsutuses kõige täpsemad vajalikud andmed asjaomase isiku olukorra kohta ja teiseks on pensionärid tihti need, kes tekitavad oma elukohariigile täiendavaid kulutusi. [35]

32 — Vt eespool viidatud kohtuotsused Zurstrassen (punktid 22 ja 23 ning seal viidatud kohtupraktika), Wallentin (punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika) ja Turpeinen (punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-527/06: Renneberg (EKL 2008, lk I-7735, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 — *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée*, OECD, 8. tr, juuli 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Märgin, et soovituse 94/79 koostajad viitavad sellele, et nad lähtusid selle lepingu sätetest, vähemalt osas, mis puudutab selle akti kohaldamisalasse kuuluvate kategooriate määratlemist (põhjenduste punkti 12 kolmas lõik). Selle kohta, kuidas liikmesriigid võivad sellele lepingule tugineda, vt 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409).

35 — OECD maksualase näidiskonventsiooni artiklit 18 käsitlevate märkuste ühtlustamiseks vt *op.cit.*, lk 296, punkt 1.

72. Sarnaselt selles rahvusvahelises lepingus kasutatud lähenemisviisile leian, et pensionäride olukord erineb tööealiste isikute omast, kelle olukord võib muutuda sõltuvalt töökohast ja kelle tulu on üldjuhul suurem, ja et seega tuleb pensionitulule kohaldada erieeskirju. Euroopa Kohtu varasem praktika käsitleb põhiliselt selliste tööealiste isikute olukorda, kes on asjaomase maksustamisperioodi jooksul töötanud erinevates liikmesriikides, samas kui käesolev asi puudutab pensionile jäänud isikut, kellel on paljude aastate jooksul kogunenud tööstaaži alusel õigus saada vanaduspensioni kahes liikmesriigis. Käesolevas asjas ei tule minu arvates hinnata seda, kas residentide ja mitteresidentide olukord on asjaomase maksustamisperioodi jooksul sarnane, mis on küsimus, mida käsitleti tööealisi isikuid puudutavates kohtuasjades. Käesolevas asjas kõne all olev olukord kestab pikka aega, praegu ja tulevikus, kuna asjaomane isik enam ei tööta ega liigu enam liikmesriigist liikmesriiki.

73. Minu arvates ei saa nende olukordade sarnasuse analüüsi teha abstraktselt, vaid arvesse tuleb võtta asjaomaste siseriiklike õigusnormidega taotletavat eesmärki. See eesmärk võimaldab kindlaks teha, kas piiriülene erinev kohtlemine puudutab objektiivselt sarnaseid olukordi või mitte. [36]

74. Nagu komisjon märgib, on Eesti õigusnormide eesmärk vabastada maksukohustuslased, kelle tulu on liiga väike, kohustusest osaleda avalike kulude rahastamises.

75. Praktikas on selle tulemuseks see, et pensionäridele kohaldatakse kombineeritult Eesti tulumaksuseaduse §-s 23 sätestatud maksuvaba tulu piirmäära ja selle seaduse §-s 23^2 sätestatud täiendavat maksuvaba tulu pensioni korral. Kõigile väikest tulu saavatele isikutele kohaldub esimene maksuvabastus, kuid teist maksusoodustust saavad üksnes pensionärist maksukohustuslased. On selge, et täiendava maksuvaba tulu kohaldamisest tulenev maksuvabastus on põhjendatud sellega, et pensionärid, võttes arvesse nende vanust ja tervislikku seisundit, ei tegutse üldjuhul tööturul ja seetõttu ei ole neil võimalik oma tulu suurendada.

76. Tuleb märkida, et maksukohustuslase võime osaleda Eesti Vabariigi avalike kulutuste rahastamises ei suurene pelgalt selle tõttu, et ta asub elama teise liikmesriiki. Sel põhjusel jagan komisjoni arvamust, et selliste mitteresidendist pensionärist maksukohustuslaste olukord, kes saavad väikest tulu, on sarnane Eestis elavate isikute olukorraga, vaatamata nende elukohast tulenevale erinevusele.

77. Käesolevas asjas on põhiküsimus see, kas piiranguga on tegemist niisugusel juhul, kui tulu, mis ei kuulu ei elukohariigi ega tuluallikariigi õigusnormide alusel maksustamisele, maksustatakse üksnes seetõttu, et maksukohustuslane kasutas oma liikumisvabadust nii, et selle tulemusel saab ta kahte peaaegu ühesuurust pensioni. Nimelt on võimalik, et maksukohustuslase olukord halveneb, kui ta otsustab mitte naasta enda päritoluliikmesriiki pärast seda, kui ta on teises liikmesriigis töötamise lõpetanud. Ent ma arvan, et selline olukord võib 2004. või 2007. aastal liitunud liikmesriikide kodanike puhul olla üsna tavaline.

78. Komisjon näitab üles tervet mõistust, väites, et Eesti Vabariigil tuleb teha hüpoteetiline arvutus, et teha kindlaks, milline oleks mitteresidendist pensionäri võimalus saada maksuvabastust, kui tema Soomes saadud tulu lisataks Eestis saadud tulule.

79. Töötajate vaba liikumise piirang ei teki pelgalt pensioni maksustamise kui sellise tagajärjel, isegi kui arutusel olevat Eestis makstavat pensioni selle vähesuse tõttu Soomes samamoodi ei maksustata. Sellegipoolest tekib piirang nende kahe peaaegu ühesuuruse pensioni koosesinemisest tuleneva maksukohustuse tagajärjel, kuna Eesti Vabariik maksustab seda pensioni rohkem, kui ta maksustab pensioni juhul, kui asjaomane maksukohustuslane elab Eesti territooriumil või kui pension moodustab vähemalt 75% maksukohustuslase ülemaailmsest tulust. Seega asetavad Eesti õigusnormid ebaõiglasesse olukorda isikud, kes on kasutanud erinevates liikmesriikides liikumisvabadust, et töötada järjest erinevates liikmesriikides ilma Eestisse elama naasmata.

36 — 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477, punktid 32 ja 33).

80. Ma ei arva, et liikmesriik, kus isik pensioni saab, on kohustatud korrapäraselt kontrollima, milline on selle isiku ülemaailmne tulu, kuid leian, et kui tegemist on liidu kodanikuga, kes on kasutanud ELTL artikli 45 kohaselt oma liikumisvabadust ja kes saab selles liikmesriigis pensioni seal elamise ajal töötamise eest, tuleb tema olukorda pidada sarnaseks sellise residendist maksukohustuslase olukorraga, kes elab maksustamise kuupäeval endiselt selles liikmesriigis, ja seega tuleb teda kohelda viimasega võrdselt.

81. Sellisel piirangul puudub minu arvates igasugune õigustus, kui elukohaliikmesriik võtab juba asjaomase isiku kogutulu arvesse. Nimelt puuduvad sellisel juhul asjaolud, mis võimaldaksid isikul, kes saab tulu kahest liikmesriigist, maksusüsteemi, eeskätt kahekordset mahaarvamise õigust kuritarvitada selleks, et vältida igasugust tulu maksustamist.

82. Märgin, et tegelikkuses näib kaebuse esitanud isiku sissetulek olevat ligikaudu minimaalse sotsiaalabi tasemel. Mulle näib objektiivselt arusaamatuna see, et nii tagasihoidlikku tulu saavat isikut maksustatakse Eestis üldise korra alusel, st võimaldamata tal kasutada siseriiklikes õigusnormides ette nähtud õigust saada maksuvabastust.

83. Seega teen Euroopa Kohtule teise võimalusena ettepaneku sedastada, et Eesti Vabariigile ette heidetud liikmesriigi kohustuste rikkumine kujutab õiguslikult endast ELTL artikli 45 rikkumist.

2. EMP lepingu artikli 28 rikkumine

84. EMP lepingu artikkel 28 näeb ette, et liikmesriigid peavad tagama töötajate liikumisvabaduse Euroopa Majanduspiirkonna piires ehk 27 Euroopa Liidu liikmesriigis ja kolmes neljast EFTA liikmesriigist, kes on selle lepingu osalised.

85. Komisjon heidab Eesti Vabariigile ette, et ta ei ole EMP lepingu selle artikli alusel võetud kohustusi täitnud samadel põhjustel, mille tõttu ta on väidetavalt rikkunud ELTL artiklit 45.

86. Kostja vastuses märgib Eesti Vabariik, et ta on samal seisukohal, mille ta esitas vastuses komisjoni põhjendatud arvamusele ehk et Eesti tulumaksuseadus ei ole vastuolus EMP lepingu artikliga 28. Eesti Vabariik leiab selles küsimuses, et komisjoni poolt esile toodud mitteresidentide erinev kohtlemine on sellest sättest, nagu ka ELTL artiklist 45 lähtudes sobiv ja põhjendatud.

87. Siiski on selge, et Eesti Vabariik on tunnistanud EMP lepingu artiklist 28 tulenevate kohustuste rikkumist, erinevalt ELTL artiklist 45 tulenevatest kohustustest. Nimelt on see liikmesriik möönnud vajadust täiendada tulumaksuseaduse § 28[3], et laiendada selle akti kohaldamisala ka kõigi EMP lepingu osalisriikide kodanikele. Kuid Eesti Vabariik ei ole seda enne põhjendatud arvamuses kehtestatud kahekuulise tähtaja lõppemist teinud.

88. Järelikult, isegi kui Eesti Vabariik vaidleb jätkuvalt talle ette heidetud EMP lepingu artiklist 28 tulenevate kohustuste rikkumisele vastu, on ta tunnistanud – kuigi osaliselt –, et selles küsimuses on toimunud rikkumine, kinnitades, et ta tagab selle rikkumise lõpetamise asjaomast seadust muutes. Seega on ta tunnistanud komisjoni hagi selles osas põhjendatuks.

89. Lisaks, kuna EMP lepingu artikli 28 sätetel on sama õiguslik sisu kui sisuliselt identse ELTL artikli 45 sätetel, on eespool viimati nimetatud õigusnormi rikkumisega seotud kaalutlused EMP lepingu artikli 6 kohaselt *mutatis mutandis* ülekantavad artiklile 28 ja nii Euroopa Kohtu kui ka EFTA kohtu poolt tunnustatud ühetaolise tõlgendamise vajadusele.[37]

37 — Vt 26. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-345/05: komisjon *vs.* Portugal (EKL 2006, lk I-10633, punkt 39 jj), 18. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-104/06: komisjon *vs.* Rootsi (EKL 2007, lk I-671, punkt 31 jj) ja 20. jaanuari 2011. aasta otsus kohtuasjas C-155/09: komisjon *vs.* Kreeka (EKL 2011, lk I-65, punkt 61 jj) ning analoogia alusel eespool viidatud 6. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-562/07: komisjon *vs.* Hispaania, punkt 67.

VI. Kohtukulud

90. Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud.

91. Eesti Vabariik on palunud kohtukulud välja mõista komisjonilt. Kohtukulude osas tuleks see otsus teha juhul, kui liikmesriigi kohustuste hagi jäetakse vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata, nagu ma soovitasin eespool.

92. Kuna komisjon palub kohtukulud välja mõista Eesti Vabariigilt, siis tuleb see taotlus rahuldada, kui liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi rahuldatakse ja kui see liikmesriik kohtuvaidluse kaotab, nagu ma soovitasin teise võimalusena.

93. Kodukorra artikli 69 lõike 4 esimese lõigu alusel kannavad menetlusse astuvad liikmesriigid ise oma kohtukulud.

VII. Ettepanek

94. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha järgmine otsus:

1. Euroopa Kohus tunnistab vastuvõetamatuks Euroopa Komisjoni poolt esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi selle tuvastamiseks, et tulumaksuseadust kohaldades on Eesti Vabariik rikkunud ELTL artiklist 45 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 28 tulenevaid kohustusi.

2. Mõista kohtukulud välja Euroopa Komisjonilt.

3. Saksamaa Liitvabariik, Hispaania Kuningriik, Portugali Vabariik, Rootsi Kuningriik ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik kannavad ise oma kohtukulud.

95. Teise võimalusena, juhul kui Euroopa Kohus seda ettepanekut ei järgi, teen ettepaneku teha järgmine otsus:

1. Euroopa Kohus tuvastab, et Eesti Vabariik on rikkunud ELTL artiklist 45 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 28 tulenevaid kohustusi, kuna on jõus hoidnud tulumaksuseaduse, mille kohaselt mitteresidendist pensionärile, kes on töötanud ja elanud nii Eestis kui ka teises liikmesriigis, kohaldatakse madala sissetuleku korral maksuvabastust üksnes siis, kui ta saab vähemalt 75% oma maksustatavast tulust Eestis, samas kui ta saaks seda maksusoodustust juhul, kui ta elaks selle riigi territooriumil. Euroopa Kohus jätab komisjoni liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi rahuldamata ülejäänud osas, mis puudutab muid mitteresidendist maksumaksjate kategooriaid.

2. Mõista kohtukulud välja Eesti Vabariigilt.

3. Saksamaa Liitvabariik, Hispaania Kuningriik, Portugali Vabariik, Rootsi Kuningriik ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik kannavad ise oma kohtukulud.