

Kohtuasi C-520/04

Kaebuse esitaja

Pirkko Marjatta Turpeinen

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Korkein hallinto-oikeus)

Isikute vaba liikumine – Tulumaks – Vanaduspension – Teises liikmesriigis elavate pensionäride kõrgem maksustamine

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Isikute vaba liikumine – Töötajad – Asutamislepingu sätted – Isikuline kohaldamisala*

(EÜ artikkel 39)

2. *Euroopa Liidu kodakondsus – Õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil – Maksuõigusnormid*

(EÜ artikkel 18)

1. Isikud, kelle kogu ametialane tegevus on möödunud samas liikmesriigis, mille kodanikud nad on, ja kes on õigust elada muus liikmesriigis kasutanud alles pärast pensionile jäämist ning soovimata seal tegeleda palgalise tegevusega, ei või tugineda EÜ artikliga 39 tagatud liikumisvabadusele.

(vt punkt 16)

2. EÜ artiklit 18 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt tulumaks vanaduspensionilt, mida asjaomase liikmesriigi asutus maksab teises liikmesriigis elavale isikule, kelle jaoks mainitud pension on kogu või peaaegu kogu tulu, on teatud juhtudel kõrgem kui maks, mis kuuluks tasumisele siis, kui kõnesolev isik elaks esimesena mainitud liikmesriigis.

Liikmesriigi õigusnormid, mis seavad mõned liikmesriikide kodanikud ebasoodsamasse olukorda üksnes seetõttu, et nad on kasutanud oma vabadust liikuda ja elada teises liikmesriigis, toovad nimelt kaasa ebavõrdse kohtlemise, mis on vastuolus ühenduse kodaniku staatuse aluseks olevate põhimõtetega ehk seaduse ees võrdse kohtlemisega liikumisvabaduse kasutamisel.

On tõsi, et otseste maksude osas ei ole residendist ja mitteresidendist maksukohustuslaste olukord üldreeglina võrreldav. Kui ühes liikmesriigis makstav vanaduspension on mitteresidendist pensionäride kogu või peaaegu kogu tulu, siis on nad tulumaksu puudutavas osas siiski objektiivselt samas olukorras kui pensionärid, kes elavad selles liikmesriigis ja saavad samasugust vanaduspensionit.

(vt punktid 22, 26, 31, 39 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

9. november 2006(*)

Isikute vaba liikumine – Tulumaks – Vanaduspension – Teises liikmesriigis elavate pensionäride kõrgem maksustamine

Kohtuasjas C-520/04,

mille esemeks on Korkein hallinto-oikeus'e (Soome) 20. detsembri 2004. aasta otsusega EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. detsembril 2004, menetluses

Pirkko Marjatta Turpeinen,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann (ettekandja), kohtunikud K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič ja E. Levits,

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: kohtusekretäri abi H. von Holstein,

arvestades kirjalikus menetluses ja 9. märtsi 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- P. M. Turpeinen, esindaja: *oikeustieteen lisensiaatti* K. Äimä,
- Soome valitsus, esindajad: T. Pynnä ja E. Bygglin,
- Hispaania valitsus, esindajad: I. del Cuvillo Contreras ja M. Muñoz Pérez,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: M. Condou, G. Rozet ja P. Aalto,

olles 18. mai 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artiklite 18 ja 39 ning nõukogu 28. juuni 1990. aasta direktiivi 90/365/EMÜ kutsetegevuse lõpetanud töötajate ja füüsilisest isikust ettevõtjate elamisõiguse kohta

(EÜT L 180, lk 28; ELT eriväljaanne 20/01, lk 5) tõlgendamist.

2 Taotlus esitati menetluse käigus, mille algatas P. M. Turpeinen, pensionil olev Soome kodanik, kes põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal elas Hispaanias, ning mis käsitles temale Soome asutuse poolt makstava vanaduspensionini maksustamist Soomes.

Menetlus põhikohtuasjas ja õiguslik raamistik

3 P. M. Turpeinen elas 1998. aastani Soomes ja töötas Soome avalikus teenistuses lastepsühhiaatrina. 1998. aastal läks ta osalise tööajaga pensionile ja kolis Belgiasse. Kui ta 1999. aastal läks lõplikult pensionile, asus ta püsivalt elama Hispaaniasse.

4 P. M. Turpeineni sissetulek seisneb vaid vanaduspensionis, mida talle maksab Kuntien Eläkevakuutus (valdade pensionikindlustus). Soome Vabariigi ja Hispaania Kuningriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamist käsitleva lepingu kohaselt on selline vanaduspension, mida makstakse avalikus sektoris töötamise eest, maksustatav üksnes Soomes.

5 Kuni 2001. aastani kohaldati P. M. Turpeineni suhtes residendist maksukohustuslasele kohaldatavat maksustamissüsteemi, mis hõlmab maksukohustuslase kogutulu. Kõnesolev süsteem nägi ette astmelise maksustamise, mille kohaselt P. M. Turpeineni vanaduspensionist koosnevale tulule kohaldati 28,5% maksumäära.

6 2002. aastal ehk põhikohtuasjas käsitluses oleval maksustamisperioodil teavitas Uudenmaa verovirasto (Uudenmaa maksuamet) P. M. Turpeineni asjaolust, et edaspidi kohaldatakse tema suhtes mitteresidendile kohaldatavat maksustamissüsteemi, mis Soome tulumaksuseaduse (tuloverolaki, seadus nr 1535/1992) artiklite 9 ja 11 kohaselt hõlmab vaid Soomest saadud tulu ja mida kohaldatakse Soome kodanikele, kellel ei ole Soomes kolmel järjestikusel aastal olnud püsivat elukohta. Selle korra kohaselt peeti Soome seaduse, mis reguleerib mitteresidentide tulu ja varanduse maksustamist (lähdeverolaki, seadus nr 627/1978), artikli 1 lõike 1, artikli 2 lõike 1, artikli 3 lõike 1 ja artikli 7 alusel P. M. Turpeineni vanaduspensionilt kinni tulumaks, kohaldades 35% ühtset maksumäära.

7 Kuna P. M. Turpeinen leidis, et tema tulu tuleb maksustada kui Soome residendi tulu ehk astmeliselt, siis esitas ta Uudenmaan verovirasto otsuse peale vaide. Tema hinnangul ei tohi isiku kohtlemine Euroopa Liidu siseselt muutuda, kui teda kohtlev asutus on sama ja kui juhtumi kõik ülejäänud asjaolud peale elukoha ei ole muutunud. Kuna tema vaidet ei rahuldatud, esitas ta kaebuse Helsingin hallinto-oikeus'ele (Helsingi halduskohus).

8 Hallinto-oikeus jättis kaebuse rahuldamata, mille peale P. M. Turpeinen esitas apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Eelotsuse küsimused

9 Korkein hallinto-oikeus (kõrgeim halduskohus) otsustas kohtuliku arutamise peatada ja 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 liikumisvabadus ühenduse piires, tuleb tõlgendada nii, et ühe või mõlemaga neist artikleist 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 nõukogu direktiivi [90/365] tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus esimeses küsimuses kirjeldatud siseriiklikud sätted?”

Eelotsuse küsimused

10 Eelotsuse küsimustega küsib eelotsuse taotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas EÜ artiklitega 18 ja 39 ning direktiiviga 90/365 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas ning mille kohaselt tulumaks vanaduspensionilt, mida kõnealuses liikmesriigis makstakse isikule, kes elab muus liikmesriigis, on teatud juhtudel kõrgem kui tulumaks, mida tuleks tasuda siis, kui see isik elaks esimesena mainitud liikmesriigis.

11 Kõigepealt tuleb meenutada, et ehkki kehtiva ühenduse õiguse kohaselt on otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest seda pädevust kasutama järgides ühenduse õigust, eriti asutamislepingu sätteid iga liidu kodaniku õiguse kohta vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil (12. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-403/03: Schempp, EKL 2005, lk I-6421, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 Neil asjaoludel tuleb esiti kindlaks teha, kas sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, on vastuolus EÜ artiklitega 18 ja 39.

EÜ artiklid 18 ja 39

13 EÜ artiklit 18, milles on üldiselt sätestatud iga liidu kodaniku õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, on seoses töötajate vaba liikumisega täpsustatud EÜ artiklis 39 (vt 26. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-100/01: Oteiza Olazabal, EKL 2002, lk I-10981, punkt 26). Neil asjaoludel tuleb esmalt kindlaks teha, kas põhikohtuasi kuulub EÜ artikli 39 kohaldamisalasse.

14 Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et asutamislepingu töötajate liikumisvabadust käsitlevad sätted on mõeldud liikmesriikide kodanike jaoks kogu Euroopa Ühenduse piires mis tahes erialase töö tegemise lihtsustamiseks ja nendega on vastuolus meetmed, mis võivad seada ebasoodsamasse olukorda need kodanikud, kes soovivad tegeleda majandustegevusega mõne teise liikmesriigi territooriumil (vt 26. jaanuari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-18/95: Terhoeve, EKL 1999, lk I-345, punkt 37; 15. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-302/98: Sehrer, EKL 2000, lk I-4585, punkt 32, ja 17. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-109/04: Kranemann, EKL 2005, lk I-2421, punkt 25).

15 Siseriiklikud õigusnormid, mis takistavad liikmesriigi kodanikust töötajal lahkuda päritoluriigist, et kasutada oma õigust liikumisvabadusele, või sunnivad teda sellest loobuma, kujutavad järelikult endast selle vabaduse piirangut, isegi kui neid kohaldatakse sõltumatult asjaomaste töötajate kodakondsusest (eespool viidatud otsused Terhoeve, punkt 39; Sehrer, punkt 33, ja Kranemann, punkt 26).

16 Kuid nagu seda on märkinud ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 60, ei või isikud, kelle

kogu ametialane tegevus on möödunud samas liikmesriigis, mille kodanikud nad on, ja kes on õigust elada muus liikmesriigis kasutanud alles pärast pensionile jäämist ning soovimata seal tegeleda palgalise tegevusega, tugineda EÜ artikliga 39 tagatud liikumisvabadusele. Eelotsusetaotluses esitatud põhikohtuasja asjaoludest nähtub, et P. M. Turpeineni puhul on tegemist just sellise juhtumiga.

17 Kuna põhikohtuasi ei kuulu EÜ artikli 39 kohaldamisalasse, tuleb võtta seisukoht EÜ artikli 18 kohaldatavuse kohta.

18 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on liikmesriikide kodanike põhistaatus olla liidu kodanik, mis tähendab, et liikmesriikide kodanikke, kes on samas olukorras, tuleb *ratione materiae* asutamislepingu kohaldamisalasse kuuluvates olukordades kohelda seaduse ees võrdset sõltumata nende kodakondsusest ja ilma et see piiraks sõnaselgelt ette nähtud erandite kohaldamist (vt eelkõige 20. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-184/99: Grzelczyk, EKL 2001, lk I-6193, punkt 31, ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-224/02: Pusa, EKL 2004, lk I-5763, punkt 16).

19 Ühenduse õiguse kohaldamisalasse kuuluvad ka olukorrad, mis on seotud asutamislepinguga tagatud põhivabaduste kasutamisega ning eelkõige need, mis puudutavad EÜ artiklis 18 antud vabadust liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Grzelczyk, punkt 33, ja Pusa, punkt 17).

20 Kuna liidu kodanikku tuleb kõigis liikmesriikides kohelda seaduse ees sama moodi nagu vastavate liikmesriikide samas olukorras olevaid kodanikke, oleks õigusega vabalt liikuda vastuolus, kui seda kodanikku koheldaks selles liikmesriigis, mille kodanik ta on, ebasoodsamalt kui juhul, kui ta ei oleks kasutanud asutamislepinguga antud liikumisvabadusega seotud võimalusi (11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-224/98: D'Hoop, ELK 2002, lk I-6191, punkt 30, ja eespool viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 18).

21 Need võimalused ei pääseks täielikult mõjule, kui takistused, mis liikmesriigi kodaniku päritoluriigi õigusnormid on seadnud tema elamisele vastuvõtvast liikmesriigis ja mis karistavad teda selle eest, et ta on neid võimalusi kasutanud, võiksid liikmesriigi kodanikku sundida nende võimaluste kasutamisest loobuma (eespool viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 19).

22 Liikmesriigi õigusnormid, mis seavad mõned liikmesriikide kodanikud ebasoodsamasse olukorda üksnes seetõttu, et nad on kasutanud oma vabadust liikuda ja elada teises liikmesriigis, tooks seega kaasa ebavõrdse kohtlemise, mis on vastuolus ühenduse kodaniku staatuse aluseks olevate põhimõtetega ehk seaduse ees võrdse kohtlemisega liikumisvabaduse kasutamisel (eespool viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 20).

23 Kuna P. M. Turpeinen on kasutanud EÜ artikli 18 lõikes 1 antud õigust vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, siis võib ta järelikult tugineda sellele sättele oma päritoluriigi vastu.

24 On selge, et põhikohtuasjas vaatluse all olev Soome seadus kohtleb Soomes elavaid Soome kodanikke teatud juhtudel erinevalt nendest kodanikest, kes on asunud elama mõnda muusse liikmesriiki, ning selline kohtlemine on teisena mainitute jaoks ebasoodsam üksnes seetõttu, et nad on kasutanud oma õigust vabalt liikuda.

25 Kuna residentidest pensionäride tulule kohaldatav astmeline maksumäär on tulenevalt Soome avalik-õigusliku asutuse poolt makstava vanaduspensioni brutosumma tõttu madalam kui 35% ühtne maksumäär, mida kohaldatakse mitteresidentidest pensionäride tulule, siis peavad pensionärid, kes elavad kolmel järjestikusel aastal mõnes muus liikmesriigis ja saavad

samasugust pensioni, kandma kõrgemat maksukoormat.

26 On tõsi, et otseste maksude osas on Euroopa Kohus nõustunud seisukohaga, et üldreeglina ei ole residendist ja mitteresidendist maksukohustuslaste olukord võrreldav (14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/03: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punkt 31).

27 Nõnda on Euroopa Kohus tulumaksu kohta otsustanud, et residendi olukord erineb mitteresidendi olukorrast seetõttu, et põhiline osa tema tulust koondub reeglina tema elukohariiki. Lisaks on viimati nimetatud liikmesriigil üldjuhul kogu vajalik informatsioon, et hinnata maksukohustuslase üldist maksu tasumise võimet, arvestades tema isiklikke ja perekondlikke asjaolusid (eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 33, ja 5. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/03: D., EKL 2005, lk I-5821, punkt 27).

28 Siiski on Euroopa Kohus samuti tunnistanud, et kui mitteresidendist maksukohustuslane – kas palgatöötaja või eraettevõtja – saab kogu või peaaegu kogu oma tulu riigist, milles ta tegeleb oma ametialase tegevusega, siis on ta tulumaksu puudutavas osas objektiivselt samas olukorras, kui selle liikmesriigi resident, kes tegeleb seal samasuguse tegevusega. Mõlemaid maksustatakse ainult selles liikmesriigis ja nende maksubaas on sama (11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx, EKL 1995, lk I-2493, punkt 20).

29 Niisugune arutluskäik on *mutatis mutandis* kohaldatav ka põhikohtuasjas arutlusel olevale olukorrale, kus maksustatav tulu seisneb vanaduspensionis.

30 Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 74 õigustatult märkinud, näeb Soome maksuõigus ette, et sellist vanaduspensionit, nagu makstakse P. M. Turpeinenile, maksustatakse residentidest maksukohustuslaste puhul nagu mis tahes majanduslikust tegevusest saadavat tulu koos astmelise maksumäära ja mahaarvamiste kohaldamisega, mille eesmärk on arvestada maksukohustuslase maksu tasumise võimet ning tema isiklikku ja perekondlikku olukorda.

31 Järelikult tuleb tõdeda, et kui Soomes makstav vanaduspension on selliste mitteresidendist pensionäride nagu P. M. Turpeineni kogu või peaaegu kogu tulu, siis on need isikud tulumaksu puudutavas osas objektiivselt samas olukorras kui pensionärid, kes elavad Soomes ja saavad samasugust vanaduspensionit.

32 Erinevat kohtlemist, mis tuleneb sellistest õigusnormidest, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, saab õigustada vaid siis, kui see põhineb objektiivsetel ja siseriiklikus õiguses õiguspäraselt taotletud eesmärgi suhtes proportsionaalsetel kaalutlustel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 20).

33 Ühegi Soome valitsuse argumendiga, mis ta esitas Euroopa Kohtus sellise erineva kohtlemise õigustamiseks nagu põhikohtuasjas, ei saa nõustuda.

34 Nagu kohtujurist on märkinud oma ettepaneku punktis 78, on Soome mitteresidente puudutava maksustamissüsteemi lihtsustamist ja selgust võimalik saavutada liidu kodanike liikumisvabadust vähem piiravate vahenditega kui maksuga, mis võib teatud juhtudel osutada kõrgemaks kui see, mida kohaldatakse residendist maksukohustuslastele, kes saavad samasugust tulu.

35 Mitteresidentidelt lõpliku maksusumma sissenõudmise raskuste kohta tuleb märkida, et põhikohtuasjas vaidluse all olev maksustamissüsteem läheb kaugemale kui see, mis on vajalik maksu tõhusa sissenõudmise tagamiseks.

36 Selle kohta tuleb meenutada, et 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) annab liikmesriikidele võimaluse saada teiste liikmesriikide pädevatelt asutustelt igasugust teavet, mis võimaldab neil õigesti kindlaks teha tulumaksusumma suuruse, või igasugust teavet, mida ta peab vajalikuks, et hinnata selle tulumaksusumma täpset suurust, mis kuulub maksukohustuslase poolt tasumisele selle liikmesriigi kohaldatavate õigusaktide alusel (23. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I-6817, punkt 42 ja viidatud kohtupraktika).

37 Veelgi enam, vastavalt nõukogu 15. märtsi 1976. aasta direktiivile 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta teatavate lõivude, tollimaksude, maksude ja muude meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (EÜT L 73, lk 18), redaktsioonis, mis tuleneb nõukogu 15. juuni 2001. aasta direktiivist 2001/44/EÜ (EÜT L 175, lk 17), võib üks liikmesriik paluda teiselt liikmesriigilt abi maksmisele kuuluva tulumaksu sissenõudmisel viimatimainitud liikmesriigis elavalt maksukohustuslaselt.

38 Lisaks on Soome valitsus kohtuistungil kinnitanud, et vaidlusalust maksustamissüsteemi muudeti ning edaspidi maksustatakse mitteresidendi vanaduspensionid sama moodi kui Soome residendi vanaduspensionid ehk vastavalt astmelisele maksumäärale, koos samade mahaarvamistega ja vastavalt samasugusele deklareerimiskorrale. Mainitud valitsuse kohaselt tingisid sellise lahenduse praktilised kaalutlused ja poliitiline valik kergendada tagasihoidliku pensioniga isikute maksukoormat.

39 Eespool esitatud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et EÜ artiklit 18 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt tulumaks vanaduspensionilt, mida asjaomase liikmesriigi asutus maksab teises liikmesriigis elavale isikule, kelle jaoks mainitud pension on kogu või peaaegu kogu tulu, on teatud juhtudel kõrgem kui maks, mis kuuluks tasumisele siis, kui kõnesolev isik elaks esimesena mainitud liikmesriigis.

40 Direktiivi 90/365 tõlgendamise kohta ei ole neil asjaoludel vaja otsust teha.

Kohtukulud

41 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

EÜ artiklit 18 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt tulumaks vanaduspensionilt, mida asjaomase liikmesriigi asutus maksab teises liikmesriigis elavale isikule, kelle jaoks mainitud pension on kogu või peaaegu kogu tulu, on teatud juhtudel kõrgem kui maks, mis kuuluks tasumisele siis, kui kõnesolev isik elaks esimesena mainitud liikmesriigis.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: soome.