

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

24. veebruar 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Töötajate vaba liikumine – ELTL artikkel 45 – Mitteresidendist töötajate võrdne kohtlemine – Maksusoodustus, mis seisneb tööandja makstava hüvitise maksust vabastamises – Kindla määraga maksusoodustus – Teisest liikmesriigist kui töökoha liikmesriik pärinevad töötajad – Tingimus, mille kohaselt peab elukoht asuma teatud kaugusel töökoha liikmesriigi piirist

Kohtuasjas C-512/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 9. augusti 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. septembril 2013, menetluses

C. G. Sopora

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, asepresident K. Lenaerts, kodade presidendid A. Tizzano, L. Bay Larsen ja T. von Danwitz, kohtunikud A. Rosas, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 2. septembri 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- C. G. Sopora, esindajad: *belastingadviseur* P. Kavelaars, *belastingadviseur* J. Schaap ja *belastingadviseur* J. Korving,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. de Ree ja M. Bulterman,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja J. Enegren,

olles 13. novembri 2014. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nende õigusnormide tõlgendamist, mis reguleerivad töötajate vaba liikumist Euroopa Liidus.

2 Taotlus on esitatud C. G. Sopora ja Staatssecretaris van Financiëni vahelises vaidluses

selle üle, et rahuldamatult jäeti huvitatud isiku taotlus saada kindla määraga maksuvabastus hüvitiselt, mida ta saab seoses oma töökohaga Madalmaades.

Õiguslik raamistik

3 Vastavalt 1964. aasta seaduse töötasu maksustamise kohta (Wet op de loonbelasting 1964) 2012. aasta redaktsiooni (edaspidi „töötasu maksustamise seadus”) artikli 31 lõikele 1 kuuluvad maksustatava töötasu hulka ka töötajatele makstavad teatud hüvitised.

4 Töötasu maksustamise seaduse artikli 31a lõike 2 punkti e kohaselt võivad need hüvitised siiski olla maksust vabastatud juhul, kui nende maksmise eesmärk on hüvitada täiendavad kulud, nn piiriülesed kulud, mis tekivad töötajale seetõttu, et ta elab väljaspool oma päritoluriiki perioodi vältel, mis ei tohi ületada kaheksat aastat.

5 17. mai 1965. aasta määruses, millega rakendatakse 1964. aasta seadust töötasu maksustamise kohta ja mida on muudetud 23. detsembril 2010. aasta määrusega, on täpsustatud kõnealuse seaduse kohaldamise korda alates 1. jaanuarist 2012. Rakendusmääruses on ette nähtud töötasumaksuvabastus „riiki saabunud töötaja” puhul, kes on artikli 10e lõike 2 punktis b määratletud järgmises sõnastuses:

„töötaja, kes on tööle võetud teisest riigist [...]:

1° kellel on erioskused, mida Madalmaade tööturul ei esine või esineb harva, ja

2° kes Madalmaades tööleasumisele eelnenud 24 kuust enam kui kahe kolmandiku vältel on elanud kaugemal kui 150 [kilomeetrit] Madalmaade piirist, välja arvatud Madalmaade territoriaalmeri ja kuningriigi majandusvöönd majandusvööndi loomise seaduse artikli 1 tähenduses.”

6 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et „riiki saabunud töötaja” ja tööandja ühise taotluse alusel vabastatakse võimalike piiriüleste kulude katmiseks makstav hüvitis maksust 30% ulatuses maksustatavast summast, ilma et tuleks tõendada nende kulutuste tegemist (edaspidi „kindla määraga kord”). Maksustatav summa koosneb peamiselt töö eest saadavast tasust ja piiriüleste kulude katmiseks mõeldud hüvitisest. Peale selle on alati võimalik tõendada, et kantud kulud on suuremad, ja saada kõnealuselt hüvitiselt maksuvabastus nende kulude ulatuses. Lisaks, mis puudutab teisest liikmesriigist tööle võetud töötajad, kes ei vasta Madalmaade piirist enam kui 150 kilomeetri kaugusel elamise tingimusele, siis on tal samuti lubatud saada maksuvabastust hüvitiselt, mis vastab kantud piiriülestele kuludele, mida ta on võimeline tõendama.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 C. G. Sopora töötas 1. veebruarist kuni 31. detsembrini 2012 Madalmaades tema Saksamaal asuva tööandjaga seotud äriühingus. Enne Madalmaades tööleasumist oli C. G. Sopora elukoht viimasel 24 kuul Saksamaal, Madalmaade piirist vähem kui 150 kilomeetri kaugusel. Pärast seda säilitas ta oma elukoha Saksamaal, kuid üüris samas ka Madalmaades korteri, et viibida osa nädalast seal.

8 C. G. Sopora ja tema tööandja esitasid pädevale asutusele taotluse kindla määraga korra kohaldamiseks.

9 Asutus leidis oma 11. aprilli 2012. aasta otsuses, mis hoolimata C. G. Sopora vaidest jäeti muutmata, et C. G. Sopora ei vasta tingimusele, mille kohaselt ta oleks pidanud Madalmaades tööleasumisele eelnenud 24 kuust enam kui kahe kolmandiku vältel elama kaugemal kui 150

kilomeetrit Madalmaade piirist.

10 C. G. Sopora esitas selle otsuse peale kaebuse Rechtbank te Breda'le (Breda kohus). Olles asunud eelkõige seisukohale, et nõue, mille kohaselt töötaja peab elama Madalmaade piirist sellisel kaugusel, ei ole vastuolus liidu õigusega, jättis kohus kaebuse rahuldamata.

11 C. G. Sopora esitas Rechtbank te Breda otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlanden'ile (Madalmaade kõrgeim kohus).

12 Eelotsusetaotluses arutleb viimati nimetatud kohus selle üle, kas kindla määraga kord on liidu õigusega kooskõlas.

13 Ta märgib kõigepealt, et Madalmaade seadusandja on tõdenud, et teistest liikmesriikidest pärit töötajate elamiskulud on üldjuhul suuremad kui neil töötajatel, kes on Madalmaades juba pikka aega elanud. Selleks et vältida vaidlusi nende kulude suuruse üle, soovis seadusandja esialgu kohaldada teistest liikmesriikidest pärit töötajatele kindla määraga korda igal juhul ja täiendavate tõendite esitamise kohustusega.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab seejärel, millistel põhjustel kehtestati alates 1. jaanuarist 2012 kriteerium, mis põhineb kaugusel enam kui 150 kilomeetrit Madalmaade piirist.

15 Ta märgib, et kindla määraga korda kasutati laialdasemalt, kui selle kehtestamisel prognoositi, ja et selle tagajärjel tekkis piiriüleses piirkonnas konkurentsimoonutus, mis kahjustas Madalmaades elavaid töötajaid. Selles liikmesriigis asuvad tööandjad kasutasid nimelt rohkem väljaspool seda riiki elavaid töötajaid, kellele nad said kindla määraga korra kohaldamise tõttu maksta väiksemat töötasu, tagades neile samas sama töö eest kõrgema netotöötasu. Liikmesriigi seadusandja soovis seda olukorda parandada, välistades kindla määraga korra kohaldamise töötajatele, kelle kantud piiriülesed kulud on eeldatavasti väikesed või isegi olematud, kuna nad võivad iga päev sõita oma elukohast töökohta ja tagasi. Seetõttu kehtestas seadusandja kriteeriumi, mis põhineb töötaja päritoluliikmesriigis asuva elukoha ja Madalmaade piiri vahelisel 150 kilomeetril linnulennult. Seadusandja leidis, et pikema vahemaa korral ei saa töötaja iga päev sõita oma töökohta ja tagasi.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on liikmesriigi seadusandja tunnistanud, et töötajate puhul, kes elavad küll päritoluliikmesriigis, kuid Madalmaade piirist vähem kui 150 kilomeetri kaugusel, võib vahemaa elukohast töökohta märkimisväärselt varieeruda. Seadusandja leidis siiski, et kui tuleks arvesse võtta vahemaad Madalmaades asuva töökohta ja enne Madalmaades tööleasumist töötajal päritoluliikmesriigis olnud elukoha vahel, siis tekitaks see maksuhalduril rakenduslikke probleeme.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus arutleb lõpuks, kas vahemaa kriteerium, millest lähtutakse, põhjustab vahetegemise sarnaste olukordade vahel ning kas juhul, kui selle näol on tegemist töötajate vaba liikumise takistamisega, võib see takistus olla põhjendatav.

18 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas tegemist on kaudse vahetegemisega kodakondsuse alusel või töötajate vaba liikumise takistamisega, mis peab olema põhjendatud, kui liikmesriigi õigusnormides on ette nähtud „riiki saabunud töötajate” võimalus saada maksuvaba hüvitist piiriüleste kulude eest ja töötaja, kes enne selles liikmesriigis tööleasumist elas välismaal enam kui 150 kilomeetri kaugusel liikmesriigi piirist, võib täiendavaid tõendeid esitamata saada maksuvaba kindlasummalist hüvitist isegi siis, kui hüvitise summa on suurem kui tegelikud piiriülesed kulud, samas kui töötaja, kes nimetatud

ajavahemikus elas selle liikmesriigi piirile lähemal, saab maksuvaba hüvitist ainult tegelike tõendatavate piiriüleste kulude eest?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas asjaomased Madalmaade õigusnormid, mis põhinevad 17. mai 1965. aasta määrusel, millega rakendatakse 1964. aasta seadust töötasu maksustamise kohta, on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga?

3. Kui vastus teisele küsimusele on samuti jaatav, siis kas nimetatud sätetes ette nähtud 150 kilomeetri kriteerium läheb kaugemale, kui on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

19 Sissejuhatuses tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimused käsitlevad seda, kas liidu õigusega on kooskõlas maksusoodustus, mida liikmesriik teeb töötajatele, kes enne selle riigi territooriumil tööleasumist elasid teises liikmesriigis teatud kaugusel selle riigi piirist. Maksusoodustus seisneb selles, et piiriüleste kulude eest makstav hüvitis vabastatakse töötasult tasumisele kuuluvast maksust kindla määra ulatuses, milleks on 30% maksustatavast summast, ilma et töötajad oleksid kohustatud tõendama, et nad on tõepoolest neid kulusid kandnud ega ka et need kulud ulatuvad hüvitise suuruseni.

20 Seega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitada, kas ELTL artiklit 45 tuleb mõista nii, et sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja milles liikmesriik on ette näinud, et enne tema territooriumil tööleasumist teises liikmesriigis elanud töötajatele tehakse maksusoodustus, mis seisneb piiriüleste kulude eest makstavale hüvitisele kohaldatavas kindla määraga maksuvabastuses, tingimusel et need töötajad elasid enam kui 150 kilomeetri kaugusel tema piirist.

21 ELTL artikli 45 lõike 2 kohaselt nõuab töötajate vaba liikumine igasuguse liikmesriikide töötajate kodakondsusel põhineva diskrimineerimise kaotamist nii töölevõtmisel, töö tasustamisel kui ka muude töötingimuste puhul.

22 Täpsemalt on Euroopa Kohus leidnud, et võrdse kohtlemise põhimõttel puuduks töötasu valdkonnas mõju, kui seda võiks kahjustada tulumaksu valdkonnas kehtivate diskrimineerivate riigisiseste sätetega (kohtuotsused Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, punkt 12, ja Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 23).

23 Lisaks ilmneb väljakujunenud kohtupraktikast, et võrdse kohtlemise põhimõtte keelab mitte ainult ilmse kodakondsusel põhineva diskrimineerimise, vaid ka kõik varjatud diskrimineerimise vormid, mis lähtudes teistest eristuskriteeriumidest – näiteks elukoha kriteerium – viivad tegelikult sama tulemuseni (kohtuotsused Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punkt 11, ja Schumacker, EU:C:1995:31, punkt 26).

24 Seega ühelt poolt keelab töötajate vaba liikumine liikmesriigil võtta meetmeid, mis eelistavad tema territooriumil elavaid töötajaid, kui need toovad kaasa selle riigi kodanike eelistamise ja põhjustavad niiviisi diskrimineerimise kodakondsuse alusel.

25 Pidades silmas ELTL artikli 45 lõike 2 sõnastust, milles on ette nähtud igasuguse kodakondsusel põhineva „liikmesriikide töötajate” diskrimineerimise kaotamine, koostoimes ELTL artikliga 26, tuleb teiselt poolt asuda seisukohale, et kõnealune vabadus keelab ka ühtede mitteresidendist töötajate diskrimineerimise võrreldes teistega, kui see toob kaasa teatud liikmesriikide kodanike põhjendamatu eelistamise teiste ees.

26 Lisaks tuleb põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide analüüsimisel arvesse võtta nendega taotletavat eesmärki, milleks on hõlbustada teistes liikmesriikides elavate selliste töötajate vaba liikumist, kes on vastu võtnud töökoha Madalmaades ja kellel seetõttu võib tekkida täiendavaid kulusid, kohaldades nendele töötajatele erinevalt Madalmaades pikka aega elanud töötajatest kindla määraga korda.

27 Asudes esiteks seisukohale, et alates teatud vahemaast asjaomaste töötajate teises liikmesriigis asuva elukoha ja nende töökoha vahel Madalmaades ei ole neil töötajatel enam võimalik iga päev edasi-tagasi sõita, mistõttu on nad üldjuhul sunnitud endale eluaseme leidma ka Madalmaades, ning leides teiseks, et sellega kaasnevad täiendavad elamiskulud on märkimisväärsed, kehtestas Madalmaade seadusandja selleks vahemaaks 150 kilomeetrit Madalmaade piirist ja kindla määraga maksuvabastuse ülemmääraks 30% maksustatavast summast.

28 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 6 märgitud, ilmneb eelotsusetaotlusest, et kindla määraga kord ei toimi kunagi nende töötajate kahjuks. Nimelt, kui nende tegelikult kantud piiriüleised kulud ületavad 30% protsendilist kindlat määra, on neil isegi juhul, kui kindla määraga korra kohaldamiseks kehtestatud tingimused on täidetud, õigus saada maksuvabastus nende piiriüleste kulude eest makstavalt hüvitiselt, kui nad esitavad vastavad tõendid.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab samuti, et töötajad, kes ei vasta Madalmaade piirist enam kui 150 kilomeetri kaugusel elamise tingimusele, võivad töötasu maksustamise seaduse artikli 31a lõike 2 punktis e sätestatu kohaselt saada maksuvabastuse tegelikult kantud piiriüleste kulude eest makstavalt hüvitiselt, kui nad esitavad vastavad tõendid. Sel juhul ei ole siiski võimalik nende kulude ülemäärane hüvitamine erinevalt olukordadest, kus kohaldatakse kindla määraga maksuvabastust, kuna viimati nimetatud maksuvabastuse kohaldamisel ei võeta arvesse piiriüleste kulude tegelikku suurust ja see antakse isegi juhul, kui kulud puuduvad.

30 Seega ilmneb, et kõik mitteresidendist töötajad olenemata sellest, kas nende elukoht asub kaugemal kui 150 kilomeetrit Madalmaade piirist või lähemal, võivad saada tegelike piiriüleste kulude eest makstavalt hüvitiselt maksuvabastuse. Piiriüleste kulude deklareerimise halduslik lihtsustamine, mis tuleneb kindla määraga korra kohaldamisest, on siiski ette nähtud ainult töötajatele, kes elavad piirist enam kui 150 kilomeetri kaugusel.

31 Samuti on selge, et kindla määraga korra kohaldamine on seega välistatud enamiku Belgiast pärit töötajate puhul ning osa Saksa, Prantsuse, Luksemburgi ja Ühendkuningriigi töötajate puhul.

32 Sellisele kindla määraga maksusoodustuse andmisele, mis peaks hõlmama olukordi, kus selle soodustuse saamiseks nõutavad sisulised tingimused on vaieldamatult täidetud, on omane, et esineb muidki olukordi, milles need tingimused on erinevatel põhjustel samuti täidetud, kusjuures neis muudes olukordades tekib selle soodustuse saamise õigus asjakohaste tõendite esitamisel.

33 Kuigi vastab tõele, et halduslike kaalutlustega ei saa põhjendada seda, kui liikmesriik kaldub liidu õigusnormidest kõrvale (kohtuotsus Terhoeve, C?18/95, EU:C:1999:22, punkt 45), nähtub Euroopa Kohtu praktikast samuti, et liikmesriikidelt ei saa võtta võimalust saavutada õiguspäraseid eesmärke niisuguste õigusnormide kehtestamisega, mis on pädevate asutuste jaoks hõlpsasti hallatavad ja kontrollitavad (vt kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, C?110/05, EU:C:2009:66, punkt 67; Josemans, C?137/09, EU:C:2010:774, punkt 82, ja komisjon vs. Hispaania, C?400/08, EU:C:2011:172, punkt 124).

34 Pelga asjaolu näol, et kehtestatakse piirid seoses vahemaaga töötajate elukohast ja kohaldatava maksuvabastuse ülemääraga, millest esimene lähtub Madalmaade piirist ja teine maksustatavast summast – isegi kui see on vältimatult ligikaudse väärtusega, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus –, ei saa seega iseenesest olla tegemist kaudse diskrimineerimisega ega töötajate vaba liikumise takistamisega. See kehtib seda enam sellises olukorras, nagu käesoleval juhul, kus kindla määraga kord soodustab neid töötajaid, kelle suhtes seda kohaldatakse, kuivõrd see vähendab märkimisväärselt haldusformaalsusi, mida töötajad peavad piiriüleste kulude eest makstavalt hüvitisele maksuvabastuse saamiseks täitma.

35 See võiks siiski olla teisiti, kui need piirid oleksid kehtestatud nii, et kindla määraga korra kohaldamise tulemusel süstemaatiliselt hüvitataks tegelikult kantud piiriülesteid kulusid selgelt ülemäära, ning selle kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

36 Eespool toodud kaalutlusi silmas pidades tuleb esitatud küsimustele vastata, et ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja milles liikmesriik on ette näinud, et enne tema territooriumil tööleasumist teises liikmesriigis elanud töötajatele tehakse maksusoodustus, mis seisneb piiriüleste kulude eest makstavale hüvitisele kohaldatavas kindla määraga maksuvabastuses kuni 30% ulatuses maksustatavast summast, tingimusel et need töötajad elasid enam kui 150 kilomeetri kaugusel tema piirist, välja arvatud juhul, kui need piirid on kehtestatud nii, et selle maksuvabastuse tulemusel süstemaatiliselt hüvitatakse tegelikult kantud piiriülesteid kulusid selgelt ülemäära, ning selle kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Kohtukulud

37 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja milles liikmesriik on ette näinud, et enne tema territooriumil tööleasumist teises liikmesriigis elanud töötajatele tehakse maksusoodustus, mis seisneb piiriüleste kulude eest makstavale hüvitisele kohaldatavas kindla määraga maksuvabastuses kuni 30% ulatuses maksustatavast summast, tingimusel et need töötajad elasid enam kui 150 kilomeetri kaugusel tema piirist, välja arvatud juhul, kui need piirid on kehtestatud nii, et selle maksuvabastuse tulemusel süstemaatiliselt hüvitatakse tegelikult kantud piiriülesteid kulusid selgelt ülemäära, ning selle kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.