

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PHILIPPE LÉGER

esitatud 11. märtsil 2004¹

1. Käesolev kohtuasi puudutab taas piiranguid, mida töötajate vaba liikumise põhi- vabadus seab liikmesriikide pädevusele otse- sel maksustamisel. Käesoleval juhul tuleb kindlaks teha, kas EÜ artikliga 39 on vastu- olus, kui üliõpilane, kes saab õppestipen- diumi ja vanemate rahalist toetust ning suvevaheajal teeb palgatööd muus liikmesrii- gis kui selles, kus ta elab ja õpib, peab töökohariigis maksma maksu, ilma et tal oleks õigus maksu vähendamisele, mis on kehtestatud residentidele.

2. Nimetatud küsimuse on esitanud Rege- ringsrätten (kõrgem halduskohus) (Rootsi) Saksa üliõpilase esitatud kaebuse raames, millega üliõpilane vaidlustas 1996. aasta suvel Rootsis töötamise eest saadud töötasu maksustamise Rootsi maksuameti poolt.

¹ – Algkeel: prantsuse.

I — Siseriiklikud õigusaktid

3. Üksikisikute maksustamise kord on Root- sis sätestatud kommunalskattelagen (1928:370)-nimelises seaduses (kohalike maksude seadus) ja lagen (1947:576) om statlig inkomstskat-nimelises seaduses (riik- liku tulumaksu seadus). Nimetatud seadused sätestavad, et kohaliku ja riikliku maksuga maksustatakse iga Rootsis elava isiku kõikjalt saadud kogutulu. Kohalik maks on proport- sionaalne ja selle määr on üldiselt 30%. Riikliku tulumaksuga maksustatakse vaid teatavat taset ületav tulu, ja see on astmeline. Esimese astme määr on 20%.

4. Isikutel, kes elavad Rootsis terve maksus- tamisaasta, on õigus maha arvata baasmäär, mille tulemusel nende sissetulek, mis jääb nimetatud mahaarvamise piiresse, ei ole maksustatav. 1996. aastal suurenes nimeta- tud määr 8600 Rootsi kroonini.

5. Maksumaksjatel, kes elavad Rootsis vähem kui aasta, kuid kuus või üle selle, on õigus mahaarvamisele proportsionaalselt riigi territooriumil viibimise kestusega. Asjaomasel aastal suurenes nimetatud määr 700 Rootsi kroonini kuus.

mine, kui palk on välja makstud ja sellelt kinnipeetud tulumaks on nimetatud ametile üle kantud.

II — Asjaolud ja menetlus

6. Erikord on ettenähtud mitteresidentidele, kes on Rootsis viibinud alla kuue kuu. Nimetatud kord on kehtestatud lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta-nimelise seadusega (seadus välismaal elavate isikute eritulumaksuga maksustamise kohta, edaspidi „SINK-seadus“). SINK-seaduse alusel kohustub füüsiline isik, kes elab välismaal ja saab Rootsis maksustatavat tulu, tasuma riiklikku eritulumaksu, mille määr on 25%. Nimetatud tulumaks on allikalt kinnipeetav lõplik maks. Igasugune vähendamise ja mahaarvamise õigus puudub. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võttis siseriiklik seadusandja seda aspekti arvesse niivõrd, kuivõrd tulumaksu määr 25% on madalam residentide suhtes kohaldatavast tulumaksumäärast.²

8. Saksa kodaniku Florian W. Wallentini elukoht oli põhikohtuasja esemeks olevate sündmuste ajal Saksamaal, kus ta õppis. Vanemad maksid talle iga kuu 650 Saksa marka ning ta sai Saksa riigilt majutus- ja elamiskulude katteks stipendiumi 350 Saksa marka kuus. Nimetatud summad ei olnud Saksa seaduste kohaselt maksustatav tulu.

9. F. W. Wallentin viibis Rootsis ajavahemikul 1. juuli — 26. august 1996. Ta oli 3. juulist 25. juulini 1996 tasulisel praktilal Rootsi kiriku juures. Nimetatud kirik maksis talle praktika eest tasu 8724 Rootsi krooni.

7. SINK-seaduse ettevalmistavatest dokumentidest ilmneb, et selline süsteem on vastu võetud, et lihtsustada korda asjaomaste maksumaksjate ja Rootsi maksuameti jaoks. Tänu sellele süsteemile lõpeb asja käsitle-

10. F. W. Wallentin pöördus Rootsi maksuameti poole taotlusega saada nimetatud summalt tulumaksuvabastust. Maksuamet jättis tema taotluse rahuldamata ning määras, et sellelt summalt tuleb SINK-seaduse alusel tasuda tulumaksu 25%.

² — Eelotsusetaotlus (punkt 4).

11. Länsrätten i Norrbottens (Rootsi) tühistas F. W. Wallentini kaebust lahendades maksuameti otsuse. Nimetatud kohus leidis, et kõnealuse maksu sissenõudmine on diskrimineerimine, mis on vastuolus EÜ artikliga 39, sest asjaomase isiku ja Rootsis elava maksumaksja olukord ei olnud erinev.

12. Kammarrätten i Sundsvall (Rootsi) tühistas maksuameti apellatsioonkaebuse alusel Länsrätten i Norrbottens'i kohtuotsuse. Ta põhjendas tühistamist esiteks sellega, et F. W. Wallentini peamised huvid olid seotud Saksamaaga, kust ta sai põhilised elatusvahendid, mistõttu tema olukord ei olnud võrreldav Rootsis elava isikuga. Teiseks, kui F. W. Wallentini suhtes oleks kohaldatud maksustamise üldnorme ja tal oleks olnud õigus mahaarvamisele proportsionaalselt oma Rootsis viibimise ajaga, oleks maksumäär olnud veelgi suurem. Siseriiklik seadusandja oli põhjendanud Rootsi kohta suhteliselt madalat 25% maksumäära mahaarvamise õiguse puudumisega. Seetõttu ei olnud käesoleval juhul tegemist otsese ega kaudse diskrimineerimisega.

13. F. W. Wallentin esitas Kammarrätten i Sundsvall'i otsuse peale kaebuse Regeringsrätten'ile.

III — Eelotsuse küsimus

14. Regeringsrätten otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artiklit 39 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi seadus, mis sätestab, et füüsilisi isikuid, keda ei peeta selles riigis maksuresidentideks, kuid kes saavad tulu selles riigis töötamisest (osaline maksukohustus), maksustatakse kinnipidamisele kuuluva tulumaksuga selliselt, et neil ei ole lubatud teha üldist maksudest tehtavat mahaarvamist ega muid isiklikest asjaoludest lähtuvaid mahaarvamisi või maksuvähendusi, kusjuures selles riigis elavatel maksu maksjatel on õigus oma tulumaksu korralisel arvestamisel sääarastele mahaarvamistele selles liikmesriigis ja välismaal saadud tulu osas (üldine maksukohustus), kuid esimesena mainitud isikute maksudest tehtavate mahaarvamiste jms mittelubamine kompenseeritakse neile selles riigis elavate maksu maksjatele kohaldatavast maksumäärast madalama maksumäära kohaldamisega?“

IV — Hinnang

15. Vastupidi Soome valitsusele, kuid nagu kõik teisedki menetlusse astujad, leiab, et ei näe põhjust kahelda Regeringsrätten'i hin-

nangu põhistatuses, mille kohaselt F. W. Wallentini olukord jääb tõesti EÜ artikli 39 kohaldamisalasse. Tegelikult nähtub elotsusetootlusest, et asjaomane isik oli Rootsis kiriku juures 3.–25. juulini 1996 tasulisel praktikal ja sai oma töö eest palka 8724 Rootsi krooni. Ükski asjaolu ei võimalda järeldada, et Euroopa Kohtu poolt määratletud töösuhete tingimused ei oleks täidetud selleks, et F. W. Wallentini saaks pidada EÜ artikli 39 tähenduses „töötajaks”.³ Selles osas tuleb meenutada, et siseriiklik kohus peab nimetatud tingimusi kontrollima.⁴ Igal juhul asjaolu, et F. W. Wallentin õppis Saksamaal ja tuli oma suvevaheajal lühikeseks ajavahemikuks Rootsi tööle ning tema õpingute ja Rootsi kiriku juures toimunud tasulise praktika vaheline suurem või väiksem seos ei ole sellised, mis välistaks teda pidamast „töötajaks”, kuna eespool nimetatud tingimused on täidetud.⁵ Seetõttu jätkan

oma hinnangu andmist eeldusel, et käesolevas asjas kohaldatakse EÜ artiklit 39.

16. Oma küsimusega soovib elotsusetootluse esitanud kohus teada, kas EÜ artikliga 39 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt mitteresidente, kes on selles riigis saanud tulu, maksustatakse kindla tulumaksuääruga, ilma et oleks õigus mahaarvamisele, mis on ettenähtud residentidele, kui need mitteresidendid on saanud oma elukohariigis üksnes tulu, mis oma olemuselt ei ole tulumaksuga maksustatav. Teisisonu üritab elotsusetootluse esitanud kohus kindlaks teha, kas asjaomased siseriiklikud õigusnormid on mitteresidendi suhtes tegelikult diskrimineerivad, mis on keelatud EÜ artikli 39 alusel.

3 — „Töötaja” on EÜ artikli 39 tähenduses pidevalt kohtupraktika esemeks ja Euroopa Kohus on andnud sellele kokkuvõtva määratluse 19. novembri 2002. aasta otsuses kohtuasjas C-188/00: Kurz, (EKL 2002, lk I-10691, punkt 32). Nimetatud määratluse kohaselt peab selleks, et isikut saaks nimetada „töötajaks”, teostama ta oma toiminguid reaalselt ja tegelikult, mille hulka ei loeta vähese tähtsusega tegevust, mis on täiesti marginaalne või kõrvaltegevus. Töösuhete oluline tunnus on, et isik osutab teatava aja jooksul teise isiku heaks ja tema järelevalve all teenuseid ning saab selle eest tasu. Seevastu töösuhete *sui generis* õiguslikul olemusel siseriiklikus õiguses või asjaomase isiku väiksemal või suuremal tootlikkusel, töötasu alikatel või tasu piiratud suurusel puuduvad igasugused tagajärjed tähenduse õiguse tähenduses „töötajana” määratlemisel.

4 — Vt selle kohta 21. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas C-413/01: Ninni-Orasche (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 32).

5 — Vt selle kohta 21. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas 197/86: Brown (EKL 1988, lk 3205, punktid 21–23) ja 26. veebruarri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-357/89: Raulin (EKL 1992, lk I-1027, punkt 19). Vt selle kohta ka eespool viidatud kohtuotsus Ninni-Orasche (punkt 28).

17. Prantsuse ja Soome valitsused ning Rootsi maksuamet väidavad, et asjaomased siseriiklikud õigusnormid ei ole diskrimineerivad. Nad väidavad, et F. W. Wallentin sai 1996. aastal põhilise osa oma tulust elukohariigis Saksamaal ja et palk, mille ta Rootsis sai, moodustas üksnes väga väikse osa tema kogutulust. F. W. Wallentini olukord ei olnud seega samaväärne Rootsi residentide olukorraga. Kuigi Saksamaal saadud tulu ei ole selles riigis maksustatav, ei mõjuta see seda hinnangut. Seega F. W. Wallentin ei saa taotleda Rootsi õigusaktidega residentidele ettenähtud mahaarvamist, sest mitte Rootsi, vaid tema elukohariik oli kohustatud arves-

tama isiklikku ja perekondlikku olukorda. Selle kohta väidab Prantsuse valitsus, et F. W. Wallentini poolt saadud tulu mittemaksustamine Saksa maksuõiguse alusel tõendab, et nimetatud riik arvestas perekondlikku ja isiklikku olukorda.

18. Rootsi maksuamet lisab, et selleks, et kindlaks teha, kas SINK-seadus on diskrimineeriv, tuleb võrrelda F. W. Wallentini olukorda mitte residentide omaga, vaid nendega, kes töötasid Rootsis osa aastast. Maksuamet märgib, et vastavalt Rootsi seadusele saavad need isikud õiguse mahaarvamisele proportsionaalselt Rootsis viibitud ajaga. Nimetatud korra kohaldamine oleks F. W. Wallentini suhtes põhjastanud kõrgema maksustamise, kui tuleneb SINK-seadusest.

19. Ma ei jaga menetlusse astujate seisukohti. Ma arvan nagu F. W. Wallentin ja Euroopa Ühenduste Komisjon, et selline õigusakt nagu SINK-seadus on oma olemuselt diskrimineeriv mitteresidendi suhtes, kes on saanud oma elukohariigis üksnes tulu, mis ei ole oma olemuselt tulumaksuga maksustatav. Selline hinnang tuleneb füüsiliste isikute otsesest maksustamist puudutavast Euroopa Kohtu praktikast.

20. Kuigi otseste maksude valdkond ei kuulu ühenduse pädevusse, siis väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad liikmesriigid teostama oma pädevust selles valdkonnas ühenduse õigust järgides.⁶ Selles osas keelab EÜ artikli 39 lõige 2 kodakondsusel põhineva liikmesriikide töötajate mis tahes diskrimineerimise, muuhulgas töö tasustamisel. 8. mai 1990. aasta kohtuotsuses Biehl⁷ sedastas Euroopa Kohus, et töö tasustamise juures kaoks võrdse kohtlemise põhimõttel mõju, kui seda põhimõtet võiks rikkuda tulumaksu valdkonnas.

21. Samuti on välja kujunenud, et võrdse kohtlemise põhimõtte ei keela üksnes kodakondsusel põhinevat ilmselget diskrimineerimist, vaid ka mis tahes varjatud diskrimineerimist, mis muid eristamiskriteeriume kohaldades annab sama tulemuse.⁸ Kohus on sedastanud, et liikmesriigi õigusakt, mis jätab maksusoodustused vaid riigi residentidele, võib põhimõtteliselt halvendada teiste

6 — Vt eelkõige 4. oktoobri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-246/89: komisjon v. Ühendkuningriik, (EKL 1991, lk 1-4585, punkt 12) ja 13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-209/01: Schilling (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 22).

7 — Kohtuasi: C-175/88 (EKL 1990, lk 1-1779, punkt 12).

8 — Vt eelkõige 12. veebruari 1974. aasta otsus 152/73: Solgiu (EKL 1974, lk 153, punkt 11) ja 21. novembri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-27/91: Le Manoir (EKL 1991, lk 1-5531, punkt 9).

liikmesriikide kodanike olukorda, sest mitte-residendid on sagedamini mittekodanikud, mistõttu selline õigus võib osutada kaudseks diskrimineerimiseks kodakondsuse alusel.⁹

liikmesriikidevahelist maksupädevust välismaist elementi sisaldavates olukordades. Sellest tulenevalt asjaolu, et liikmesriik ei anna mitteresidentidele teatavaid maksusoodustusi, mida antakse residentidele, ei ole üldreeglina diskrimineeriv, kui arvestada kahte liiki maksumaksja objektiivse olukorra erinevust.¹¹

(3)

22. Siiski osutub diskrimineerimiseks üksnes erinevate reeglite kohaldamine võrreldavate olukordade suhtes või samade reeglite kohaldamine erinevate olukordade suhtes. Euroopa Kohus on sedastanud, et otseste maksude valdkonnas ei ole residentide ja mitteresidentide olukord üldreeglina võrreldav. Kohtu arvates osutub mitteresidendi poolt liikmesriigi territooriumil saadud tulu sageli üksnes osaks tema elukohta koondunud kogutulust. Lisaks võib mitteresidendi isiklikku maksuvõimet, mille puhul arvestatakse tema tulusid tervikuna ja isiklikku ning perekondlikku olukorda, hõlpsamini hinnata selle alusel, kuhu on koondunud tema isiklikud ja perekondlikud huvid, mis vastab üldiselt asjaomase isiku tavapärasele elukohale.¹⁰ Lisaks on elukoht maksuga seotud tugev, millel põhineb üldreeglina rahvusvaheline maksuõigus ja eriti Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) topeltmaksustamise mudelleping, et jagada

23. Sellegipoolest on kohus sedastanud eespool viidatud kohtuotsuses Schumacker, et mitteresident ja resident ei ole objektiivselt erinevates olukordades, kui mitteresident ei saa oma elukohariigis märkimisväärset tulu ja saab põhilise osa oma maksustatavast sissetulekust töökohariigis. Tegelikult ei ole sellisel juhul elukohariigil võimalik talle anda isikliku ja perekondliku olukorra arvestamisest tulenevaid soodustusi.¹² Erinev kohtle-

9 — 14. veebruaril 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk. I-225, punkt 28), 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94: Asscher (EKL 1996, lk. I-3089, punkt 38) ja 16. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-87/99: Zurstrassen (EKL 2000, lk. I-3337, punktid 19 ja 20).

10 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Schumacker (punkt 31 ja 32) ja 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk. I-5933, punkt 43).

11 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Schumacker (punkt 34), 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind (EKL 1999, lk. I-5451, punkt 23) ja eespool viidatud kohtuotsus Gerritse (punkt 44).

12 — Belgia kodanik R. Schumacker, kes elas koos oma abikaasa ja lastega Belgias, sai Saksamaal kogu oma palga, mis moodustas põhilise osa tema perekonna sissetulekust, sest tema abikaasa oli töötu. Belgia Kuningriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel pidi R. Schumackeri tulud maksustatama Saksamaal. R. Schumacker taotles Saksa õigusega ettenähtud maksusoodustust abielus olevatele palgasaajatele, mida nimetatakse „de splitting“, mis seisneb tulu astmelise maksustamise vähendamises, liites kahe abikaasa kogutulu kokku ja jagades selle pooleks, et maksustada mõlemad osad eraldi. Tema taotlus jäeti rahuldamata põhjusel, et selline soodustus eeldab mõlema abikaasa elamist Saksamaal ja täielikku maksukohustust seal.

mine oleks mitteresidendi suhtes diskrimineeriv, kui tema isiklikku ja perekondlikku olukorda ei arvestataks ei elukohaga ka töökohariigis.¹³

24. Kui kohaldada käesolevale olukorrale eespool toodud põhimõtteid, on võimalik teha järgmisi järeldusi. Siseriiklik õigusakt nagu SINK-seadus, millega kehtestatakse mitteresidentidele kindel ja lõplik maksu-määr 25%, samal ajal kui residentidele määratakse maksuvaba baasummat sisaldav astmeline maksu-määr, kujutab endast erinevat kohtlemist, mis on ebasoodne mitteresidentide jaoks, kes on harilikult mittekodanikud. Ometi ei ole selline erinev kohtlemine vastuolus EÜ asutamislepinguga, sest residentid ja mitteresidentid on põhimõtteliselt objektiivselt erinevas olukorras. Selline mahaarvamine nagu käesoleval juhul, mille eesmärk on põhimõtteliselt tagada maksu-maksjale maksuvaba miinimum, on seaduslik, kui riik jätab sellise soodustuse oma residentidele, kes üldiselt saavad põhilise osa oma sissetulekutest sellel territooriumil, ja kus maksustatakse nende tulu tervikuna, sest mitteresidentid peavad saama võrreldava soodustuse oma elukohariigis, kelle ülesanne on arvestada nende isiklikku ja perekondlikku olukorda.

25. Käesoleval juhul esitatud küsimusega soovitakse siiski teada, kas Euroopa Kohtu poolt eespool viidatud kohtuotsuses Schumacker loodud kohtupraktikat saab kohal-

dada F. W. Wallentini olukorra suhtes. Teisisõnu, kas peab järeldama, et kuigi ta sai riigi stipendiumi ja vanemate rahalist toetust asjaomase aasta jooksul, on ta Rootsis vaidlusaluse mahaarvamiseõiguse suhtes samas olukorras kui residentid?

26. Mina arvan, et sellele tuleb vastata jaatavalt, kui arvestada eespool viidatud kohtuotsusega Schumacker loodud kohtupraktika kohaldamist Euroopa Kohtu poolt. Nimetatud kohtuotsuse järel Euroopa Kohtu poolt üksikisikute otsese maksustamise valdkonnas vastu võetud otsuste uurimisel on eelotsuse küsimusele vastamisel minuarvates võimalik lähtuda kahest juhtmõttest.

27. Esimene nendest juhtmõtetest on, et kui maksu-maksja on kasutanud oma liikumisvabadust ja kui tema elukohariik peab tegelikult arvestama tema isiklikku ja perekondlikku olukorda, peab maksu-maksja olema lisaks selles riigis maksustatav nii, et tema isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmine oleks võimalik.¹⁴ Maksu-maksja isikliku

14 — Eespool viidatud kohtuotsuses Gschwind tekkis vaidlus sama maksusoodustuse üle nagu viidatud kohtuotsuses Schumacker. Hollandlane F. Gschwind, kes elas koos oma perekonnaga Madalmaades, nõudis Saksa maksuametilt nimetatud soodustust Saksamaal saadud tulude maksustamisel. Nimetatud tulud moodustasid 58% kogu leibkonna tuludest; tema abikaasa tegi Madalmaades palgatööd. Kohus leidis, et kuna ligikaudu 42% Gschwindide kogutulust oli saadud elukohariigis, siis viimasel oli võimalik arvestada F. Gschwindi isikliku ja perekondliku olukorda vastavalt riigi õigusaktidega ettenähtud korrale, kuna maksustatav baas on piisav, et seda saaks arvestada (punktid 29 ja 30) (kursiiv lisatud).

13 — *Ibidem*, punktid 36–38.

ja perekondliku olukorra arvestamine elukohariigis eeldab järelikult maksustatava tulu saamist elukohariigis.

mustele ja korrale.¹⁷ Võrreldavate soodustuste andmine töökohariigis maksustatavate tulude vähendamiseks või mahaarvamiste tegemine eeldab seega ilmtingimata maksustatavate tulude olemasolu elukohariigis.

28. Selline tingimus on täiesti loogiline, kui arvestada, milles on küsimus seda liiki vaidlusasjades. Tegemist on tegelikult mitte-residendi vaidlusega töökohariigi maksuameetiga, mille puhul mitteresident nõuab nimetatud riigis saadud tulu maksustamisel nimetatud riigi õigusega sätestatud maksusoodustust. Euroopa Kohus on leidnud, et sellist soodustust ei pea mitteresidendile andma ilma, et selline erinev kohtlemine oleks asutamislepinguga keelatud diskrimineerimine, sest mitteresidendi ja residendi olukorrad ei ole üldreeglina võrreldavad, kuna mitteresidendi poolt riigis saadud tulu „on sageli üksnes osa kogutulust, mis koondub tema elukohta”¹⁵, ja kogu tema sissetulekust ning isiklikule ja perekondlikule olukorrale vastavat isiklikku maksuvõimet võib hõlpsamini hinnata tema elukohas.¹⁶ Sellises olukorras võib töökohariigi siseriikliku õigusega ettenähtud maksusoodustusi mitteresidentidele mitte anda, sest võrreldavaid soodustusi võib neile anda nende oma elukohariik vastavalt selle riigi õigusega sätestatud tingi-

29. Teine kohtupraktika uurimisest tulenev juhtmõte on, et liikumisvabadust kasutanud maksumaksja isiklikku ja perekondlikku olukorda peab tõeliselt ja tegelikult arvestama. Liikmesriikide ülesanne on vastu võtta selleks vajalikud õigusnormid. Nagu näha, on see elukohariigi kohustus.¹⁸ Kohus on täpsustanud, et selle kohustuse ulatust ei tohiks vähendada, kui elukohariik on topeltmaksustamise vältimise lepingu pool.¹⁹ Sellegipoolest juhul, kui maksumaksjal puuduvad elukohariigis piisavad maksustatavad tulud, et neid saaks arvestada, on nimetatud

17 — Eelpool viidatud kohtuotsused Asscher (punkt 44) ja Gschwind (punkt 29).

18 — Eespool viidatud kohtuotsuses Zurstrassen on Euroopa Kohus sedastanud, et Luksemburgi asutuste otsus pida P. Zurstrassenit, kes sai peaaegu kogu oma sissetuleku Luksemburgis, kus ta elas, vallaliseks maksumaksjaks ilma perega seonduvate ülalpidamiskohustuseta, kuigi ta oli abielus ja tal olid lapsed, seetõttu, et tema abikaasa, kellel puudus oma sissetulek, jäi elama teise liikmesriiki, ei olnud õigustatud, sest Luksemburgi Suurhertsogiriik oli ainus riik, kes sai arvestada asjaomase isiku isikliku ja perekondliku olukorda (punkt 23).

19 — Euroopa Kohus sedastas 12. detsembri 2002. aasta otsuses kohtuasjas C-385/00: De Groot (EKL 2002, lk I-11819), et elukohariik, kes on topeltmaksustamise vältimise lepingu pool, ei või leppida residentist maksumaksja perekonna kulude arvesse võtmisega proportsionaalselt maksustatava tuluga, ilma et oleks selnevalt veendunud, et nimetatud lepingu pooleks olevad töökohariigid on arvestanud tema kulude ülejäänud osa (punktid 90–95).

15 — Eespool viidatud kohtuotsused Schumacker (punktid 31 ja 32), Gschwind (punkt 22), Zurstrassen (punkt 21) ja Gerritse (punkt 43).

16 — *Idem*.

kohustus ilmingimata töökohariigil.²⁰ Igal juhul tähendab see seda, et maksumaksja maksustamise lõpptulemus töökohariigis või -riikides ja elukohariigis ei saa olla selline, et tema isiklikku ja perekondlikku olukorda ei arvestata või arvestatakse üksnes osaliselt.²¹

30. Eeltoodud arvestades leian, et Euroopa Kohtu poolt kohtuotsusega Schumacker loodud kohtupraktika on põhikohtuasja asjaolude suhtes kohaldatav.

31. Käesoleval juhul on kindlaks tehtud, et F. W. Wallentin sai 1996. maksustamisasta jooksul kogu oma maksustamisele kuuluva

sissetuleku Rootsis. Eelotsusetaotlusest ja komisjoni kirjalikest märkustest tuleneb, et vanemate poolt makstud toetus ja riigi stipendium on sissetulek, mis oma olemuselt ei ole Saksamaal maksustatav.²² Järelikult, kuigi F. W. Wallentin elab liikmesriigis ja sinna on koondunud tema isiklikud huvid, tuleb sedastada, et Saksa maksuamet ei saanud tema tulude maksustamisel arvestada tema isiklikku ja perekondlikku olukorda, sest ta ei ole oma elukohariigis saanud mitte mingisugust maksustatavat tulu.

20 — Euroopa Kohus leidis 11. augusti 1995. aasta otsuses kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk 1-2493), et Hollandi maksuõigus, mis ei võimaldanud mitteresidentidel nende maksustatavast tulust maha arvata pensionifondi tehtud sissemaksid, kuigi taoline õigus on residentidel, on diskrimineeriv, kui mitteresidentid said oma tulu täielikult või peaaegu täielikult Madalmaades. Kohus leidis, et nimetatud juhul maksustatakse mitteresidenti ja resident'i üksnes selles riigis ja et nende maksustamisalus on sama, mistõttu, kui mitteresidentid maksu maksjate ei kohelda oma maksustatavast tulust tehtavate maharvamiste osas samamoodi kui vastavat resident'i, ei arvesta maksuamet tema isiklikku olukorda selles riigis, kus ta kutsealaselt tegutseb, sest ta ei ela seal, ega ka elukohariigis, sest ta ei ole seal saanud mitte mingisugust tulu.

21 — Eespool viidatud kohtuotsuses De Groot pidas Euroopa Kohus seda kohustusel saavutatavat tulemust puudutavaks kohustuseks. Kohus kinnitas, et „kasutatavad mehhanismid toetumaksustamise kõrvaldamiseks või sisevõrdlikud maksu-süsteemid, mille tagajärg on toetumaksustamise kõrvaldamine või vähendamise, peavad silki tagama asjaomaste riikide maksumaksjatele, et lõpptulemusena arvestatakse nende isiklikku ja perekondlikku olukorda tervikuna olene-mata sellest, kuidas asjaomased liikmesriigid on selle kohustuse omavahel ära jaganud, et mitte tekitada ebavõrdset kohtlemist, mis on vastuolus asutamislepingu töötajate liikumisvabaduse sätelega ega tulene mitte mingil juhul sisevõrdlike maksuõiguste erinevustest“ (punkt 101).

32. Vastupidi Prantsuse valitsuse arvamusele leian, et Saksa maksuõigusega ettenähtud maksuvabastust F. W. Wallentini Saksamaal saadud toetuse ja stipendiumi osas ei saa samastada asjaomase isiku isikliku ja perekondliku olukorra arvestamisega Euroopa Kohtu üksikisikute otsest maksustamist puudutava kohtupraktika tähenduses. Tegelikult ei ole sellise vabastuse tagajärg asjaomase

22 — Mina tõlgendan Saksa maksuõigust samamoodi. Einkommensteuergesetz'i (tulumaksuseadus) artikli 3 punkti 11 kohaselt ei ole riigi või muude avalik-õiguslike isikute toetused, mille eesmärk on kutseõppe toetamine, eriti Bundesausbildungsförderungsgesetz'i (õppestipendiumite föderaaliseadus) alusel makstavad õppestipendiumid, maksustatavad (vt Heinicke, W. teoses: Schmidt, L., Einkommensteuergesetz, 21. tr, 2002, lk 83). Vanemate poolt lastele makstavad toetused ei ole üldiselt maksumaksja maksustatav tulu, sest need ei ole nimetatud Einkommensteuergesetz'i artikli 2 lõikes 1 määratletud maksustatava tulu hulgas ega sama seaduse artiklis 22 mainitud teiste maksustatavate tulude hulgas.

isiku maksustatavate tulude maksustamise vähendamine tema isiklikul ja perekondlikul olukorral põhineva maksuvõime üldise hinnangu alusel.

võivad seetõttu sattuda olukorda, kus töökohariigi maksuamet leiab, et nad on saanud oma elukohariigist tulu, mis ületab töö eest saadud palka, mistõttu töökohariik võib nende suhtes oma residentidele ettenähtud mahaarvamise kohaldamisest süsteemiliselt keelduda.

33. Järeldan sellest, et F. W. Wallentin oli vaidlusaluse mahaarvamise osas samas olukorras Rootsi residentiga, kes tegi võrreldavat tööd sama ajavahemiku jooksul, kuna ainus maksustatav tulu, mida ta sai ja millest võib teha mahaarvamisi, maksti talle Rootsis ja on maksustatav selles riigis. Seega vastupidi Rootsi maksuameti väidetele ei pea F. W. Wallentini olukorda võrdlema ka mitteresidendi omaga, kes on Rootsis kutsealaselte tegutsenud ajavahemikus kuuest kuust kuni ühe aastani.

35. Sellist seisukohta on raske ühildada Euroopa Kohtu poolt eespool viidatud kohtuotsuses Gerritse tehtud järeldusega, mis puudutas samuti mitteresidentist maksu maksja suhtes kindlaksmääratud 25% maksumäära kohaldamist ilma vähendamise või mahaarvamise õigusega.²³ Kohus sedastas, et A. Gerritse, kes elas Madalmaades, on Saksamaa territooriumil saanud üksnes väga väikese osa oma kogutulust.²⁴ Euroopa Kohus märkis siiski, et ta saaks Madalmaades Saksamaal taotletud soodustusega võrreldavat soodustust, mille alusel võiks ta maksuvaba tulu võrra oma kogutulu vähendada. Seejärel märkis kohus, et vastavalt Madalmaade Kuningriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahelisele lepingule saavad Madalmaad maksuarvestuses arvestada kooskõlas astmelisuse reegluga Saksamaal maksustatavaid A. Gerritse tulusid ja neid vähendada, et

34. Minu analüüsi toetuseks tuleb rõhutada, et kui Euroopa Kohus asuks seisukohale, mida kaitsesid Prantsuse ja Soome valitsused ning Rootsi maksuamet, tuleks ümber veenda paljusid ühenduse kodanikest üliõpilasi, kes töötavad suvel muus liikmesriigis kui oma elukohariigis. Tegelikult on täiesti ilmne, et üliõpilane ei või elada kogu aasta palgast, mille ta teenis suvevaheajal töötamisega. Ta peab oma vajaduste katteks ilmtin-gimata saama abi oma vanematelt või riigilt, välja arvatud juhul, kui ta laenu võtab. Seega on need summad oletatavasti suuremad suvel saadud palgast. Paljud üliõpilased

23 — Madalmaade kodanik A. Gerritse, kes elas Madalmaades, teenis 1996. aastal umbes 6000 Saksa marka muusikaettekannete eest Saksamaal. Tema sissetulek tema elukohariigis ja Belgias oli nimetatud aastal 55 000 Saksa marka. Vastavalt Madalmaade Kuningriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahelisele lepingule oli tulu, mida A. Gerritse Saksamaal oli teeninud, seal maksustatav vastavalt Saksa õigusele, st kindlaksmääratud 25% määraga. A. Gerritse vaidlustas sellise maksustamise ja Euroopa Kohus tegi muu hulgas otsuse selle kohta, kas teenuste osutamise vabaduse sätelega on vastuolus asjaomase õigusega, mille alusel residentide netotulu maksustati astmelise maksumääraga, mille juurde kuulus ka maksuvaba summa.

24 — *Ibidem* (punkt 46).

arvestada selles riigis makstud maksu. Euroopa Kohus järeldeb sellest, et astmelise reegli puhul on mitteresidentid ja residendid võrreldavas olukorras nii, et esimeste suhtes kõrgema tulumaksumäära kohaldamine kui teiste suhtes kujutaks ühenduse õigusega keelatud kaudset diskrimineerimist.²⁵

36. Sellest järeldeb, et käesolevas asjas mitteresidentide suhtes kindlaksmääratud 25% tulumaksumäära kohaldamist võib pidada käesoleval juhul asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui mitteresident on saanud oma elukohariigis suurema osa oma maksustatavast tulust, kuid tingimusel, et nimetatud määr ei ole kõrgem sellest, mida asjaomase isiku suhtes oleks tegelikult kohaldatud, kui teda oleks maksustatud töökohariigi tavapärase astmelise maksu- arvestuse alusel.

37. Prantsuse ja Soome valitsuste ning Rootsi maksuameti kaitstav väide viiki F. W. Wallentiniga sarnases olukorras olevate maksumaksjate suhtes A. Gerritse jultumiga võrreldava lahenduse kohaldamiseni. Selline lahendus lähendaks seda, et riigistipendium ja vanemate toetus, mida

F. W. Wallentin sai ja mis on oma olemuselt maksuvabad ning mille eesmärk on tagada üksnes asjaomasele isikule tema õpingute ajal teatav toimetulek, samastatakse kutsealase tegevusega teenitavate märkimisväärsete maksustatavate tuludega. Sellise seisukohaga ei saa nõustuda.²⁶

38. Seetõttu leian, et SINK-seadus on diskrimineeriv mitteresidentide suhtes, kes on oma elukohariigis saanud üksnes sellist sissetulekut, mis ei ole oma olemuselt maksustatav tulu.

39. Nüüd tuleb uurida, kas selline kaudne diskrimineerimine on õigustatud.

40. Regeringsrätten ei ole esitanud oma eelotsusetaotluses mingit erilist küsimust seoses asjaomase diskrimineerimise võimaliku õigustamisega. Rootsi maksuamet, kelle väited on koondunud diskrimineerimise puudumisele, ei ole selle kohta midagi enam esitanud. Seevastu Soome valitsus väidab, et asjaomane diskrimineerimine

25 — *Ibidem* (punktid 51–53). Euroopa Kohus järeldeb, et EÜ artiklitega 49 ja 50 ei ole vastuolus õigusnormid, mille alusel mitteresidentide tulu maksustatakse lõpliku ühetaolise 25% maksumääraga, samal ajal, kui residentide maksustatakse astmelise maksumääraga, mille juurde kuulub maksuvaba summa; see celdab siiski seda, et 25% määr ei ole kõrgem määrast, mida astmelise maksu kohaselt asjaomase isiku netotulule, millele lisandub maksuvaba summa, tegelikult kohaldatakse.

26 — Selline samastamine on samuti vaidlustatav OECD topeltmaksustamise mudellepingu alusel, milles on otsustatud kehtestada erikord üliõpilaste sissetulekutele. Vastavalt mudellepingu artiklile 20 ei või summastid, mida üliõpilased või praktikandid saavad oma ülalpidamis-, õppe- või koolituseesmärgil nende asukohariigist väljaspool asuvatest allikatest, selles riigis maksustada (OECD tulu ja kapitali topeltmaksustamise mudelleping, lühendatud redaktsioon, 28. jaanuar 2003, OECD).

oleks õigustatud, et tagada maksusüsteemi ühetaolisus. Tema arvates ei saa allikalt kinnipidamissüsteemi puhul kohaldada baasmäära mahaarvamist, sest see annaks mitte-residentidele põhjendamatu maksusoodustuse.

sätteid, mis piiravad põhivabadusi,²⁷ on olnud otsene seos pensioni- ja elukindlustuslepingute alusel makstavate sissimaksete vähendamise ja nimetatud lepingute alusel väljamakstud summade maksustamise vahel.²⁸

41. Nimetatud argument ühildub osaliselt eelotsusetaotluses viidatud SINK-seaduse ettevalmistavates dokumentides esitatud põhjendustega. Nende põhjenduste kohaselt on allikalt kindlaksmääratud kinnipidamise süsteem vastu võetud, sest välismaal elavate isikute maksustamise rakendamine deklareerimissüsteemi alusel osutuks liiga raskeks ja Rootsi maksuamet ei oleks võimeline arvestama Rootsi lühikeseks ajaks tulnud töötajate isiklikku ja perekondlikku olukorda.

43. Käesoleval juhul puudub selline seos allikalt kinnipidamissüsteemi ja maksu- maksja isikliku ja perekondliku olukorra arvestamata jätmise vahel. Lisaks ei näe ma, kuidas annaks süsteem F. W. Wallentini olukorras olevale maksumaksjale, kes ei ole oma elukohariigis mitte mingisugust maksustatavat tulu saanud, põhjendamatu maksusoodustust. Selles osas tuleb meenutada, et eespool viidatud kohtuotsuses Schumacker on Euroopa Kohus jätnud tähelepanuta argumendi, mille kohaselt on vajalik säilitada maksusüsteemi ühetaolisus ja märkis, et kui elukohariik ei või arvestada maksumaksja isiklikku ja perekondlikku olukorda, sest selle arvestamiseks on seal makstav summa eba- piisav, on ühenduse võrdse kohtlemise põhi- mõtte kohaselt nõutav, et töökohariigis arvestataks välismaalastest mitteresidendi isik- likku ja perekondlikku olukorda samamoodi nagu kodanikest residentide oma ja et neile antaks samad maksusoodustused.²⁹

42. Mõistagi ei väida ma, et olukorras, kus ühenduse tasandil puudub üksikisikute otsese maksustamise ühtlustamine, oleks siseriiklikel maksuametitel kerge kehtestada selline maksusüsteem, mis tagaks kõikidel juhtudel asutamislepinguga tagatud liikumis- vabaduse põhimõtte järgimise. Siiski on täiesti ilmne, et kui halduspiirangud või raskused võiksid õigustada kõrvalekaldumist selle vabaduse järgimisest, põhjustaks see nimetatud vabaduse ulatuse märkimisväärset vähendamist. Seetõttu on Euroopa Kohus väga tihti jätnud tähelepanuta argumendi, mille kohaselt on vaja tagada maksusüsteemi ühetaolisus ja meenutanud, et kui ta on nõustunud, et selline vajadus võiks õigustada

27 — See puudutab 28. jaanuari 1992. aasta otsust kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punkt 28) ja otsust kohtuasjas C-300/90: komisjon v. Belgia (EKL 1992, lk I-305, punkt 21).

28 — Vi näiteks eespool viidatud kohtuotsus De Groot (punkt 108).

29 — Punkt 41.

44. SINK-seadusega kaasnev F. W. Wallentini olukorras oleva mitteresidendi kaudne diskrimineerimine ei näi seega olevat õigustatud. Seetõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimusele, et EÜ artikliga 39 on vastuolus selline siseriiklik õigusakt nagu SINK-seadus juhul, kui maksustava riigi mitteresidendid saavad oma elukohariigis üksnes sellist sissetulekut, mis ei ole oma olemuselt maksustatav tulu.

V — Ettepanek

45. Esitatud põhjendustest lähtudes teen ettepaneku vastata Euroopa Kohtul Regeringsrätten'i eelotsuse küsimusele järgmiselt:

EÜ artiklit 39 tuleb tõlgendada selliselt, et sellega on vastuolus liikmesriigi seadus, mis sätestab, et füüsilisi isikuid, kes ei ole selle liikmesriigi maksuresidendid, kuid saavad seal tehtava töö eest tulu, maksustatakse kinnipidamisele kuuluva tulumaksumaksumaksjal on üldise maksustamise raames õigus selles riigis elaval maksumaksjal on üldise maksustamise raames õigus selles riigis ja välismaal saadud tulult taolisi mahaarvamisi või maksuvähendusi teha, kui isikud, kes on maksustava riigi mitteresidendid, saavad oma tegelikust elukohariigist vaid maksustamisele mittekuuluvat tulu.