

EUROOPA KOHTU OTSUS

11. august 1995*

EÜ asutamislepingu artikkel 52 – Võrdse kohtlemise nõue – Mitteresidentide tulumaks

Kohtuasjas C-80/94,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ asutamislepingu artikli 177 alusel esitatud *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*'i (Madalmaad) eelotsusetaotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleliolevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

G. H. E. J. Wielockx

ja

Inspecteur der directe belastingen (otseste maksude inspektor),

eelotsust EMÜ asutamislepingu – nüüdse EÜ asutamislepingu – artikli 52 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS

koosseisus: president G. C. Rodríguez Iglesias, kodade esimehed F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann ja P. Jann, kohtunikud G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward (ettekandja), G. Hirsch, H. Ragnemalm ja L. Sevón,

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: ametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Inspecteur der directe belastingen, esindaja: J. W. K. Keizer,

– Itaalia valitsus, esindajad: välisministeeriumi **diplomaatiliste erimeelsuste osakonna juhataja professor** U. Leanza, keda abistas riiklik esindaja M. Fiorilli,

– Madalmaade valitsus, esindaja: välisministeeriumi õigusnõunik A. Bos,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: õigustalituse ametnikud H. Michard ja B. J. Drijber,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

arvestades kohtuistungi ettekannet,

olles 2. mai 1995. aasta kohtuistungil ära kuulatud suulised märkused, mille esitasid G. H. E. J. Wielockx, esindaja: maksunõunik A. W. Gaertner, Madalmaade valitsus, esindaja: välisministeeriumi abiõiguse nõunik J. S. van den Oosterkamp, Saksamaa valitsus, esindaja: liitvabariigi majandusministeeriumi kõrgem ametnik E. Röder, ja Euroopa Ühenduste Komisjon,

olles 31. mai 1995. aasta kohtuistungil ära kuulatud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenboschi kohus) esitas 16. veebruari 1994. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse sama aasta 2. märtsil, EÜ asutamislepingu artikli 177 alusel kolm eelotsuse küsimust EMÜ asutamislepingu – nüüdse EÜ asutamislepingu – artikli 52 tõlgendamise kohta.

2. Need küsimused kerkisid Belgias elava Belgia kodaniku G. H. E. J. Wielockxi ja Inspecteur der directe belastingeni (edaspidi „inspektor”) vahelises vaidluses, mis tekkis viimase keeldumise pärast arvata asjaomase isiku maksustatavast tulust maha maksed vanaduspensionifondi.

3. Madalmaades on 16. detsembri 1964. aasta Nederlandse wet op de inkomstenbelasting'i (tulumaksuseadus, Staatsblad 519, edaspidi „1964. aasta seadus”) artiklis 1 „liikmesriigi maksukohustuslasi” määratletud kuningriigis elavate füüsiliste isikutena, vastandades neid „välismaalastest maksukohustuslastele” – füüsilistele isikutele, kes ei ela Madalmaades, kuid saavad seal tulusid.

4. 1964. aasta seadust on täiendatud 16. novembri 1972. aasta seadusega (Staatsblad 612), mille artikli 44d lõikega 1 on kehtestatud füüsilisest isikutest ettevõtjatele vabatahtliku vanaduspensionikindlustuse kord. Selle korra kohaselt võivad asjaomased isikud eraldada ühe osa oma ettevõtte kasumitest vanaduspensionifondi moodustamiseks, millel on see eelis, et igal aastal säästetud summad jäävad ettevõttesse.

5. 1964. aasta seaduse artikli 3 lõike 3 kohaselt tasuvad liikmesriigi kodanikest maksukohustuslased tulumaksu oma ettevõtte kasumitelt, millest on maha arvatud vanaduspensionifondi makstud summad ja millele on lisatud sellest fondist mahaarvatud summad. Maksimaalset kalendriaasta jooksul vanaduspensionifondi tehtavat makset, mida saab maha arvata, vähendatakse makse summa võrra, mis on tasutud kohustusliku osalemise tõttu ettevõtte pensionifondis.

6. Sama seaduse artikli 44f lõike 1 punkti e kohaselt kaotatakse see vanaduspensionifond, kui maksukohustuslane saab 65-aastaseks. Siis nimetatakse see „tuluks” ja maksu

võetakse ühekordselt kogu kapitalilt või ajatatult sellest kapitalist perioodiliselt tasutud rendiselt.

7. 1964. aasta seaduse artiklite 48 ja 49 kohaselt maksustatakse välismaalastest maksukohustuslaste puhul „liikmesriigis saadud maksustatavat tulu”, s.t kõiki tulusid, mis on saadud Madalmaade territooriumil kalendriaasta jooksul ja millest on lahutatud kahjumid. Vanaduspensionifondi summad ei kuulu summade hulka, mida võib sellest tulust 1964. aasta seaduse artikli 48 lõike 3 kohaselt maha arvata. Ministeeriumi maksuõigusliku ringkirjaga nähti siiski ette parandusmeede, mis lubab maha arvata isiklikud kohustused ja erakorralised kulud, kui vähemalt 90% mitteresidendist maksukohustustase mis tahes maailma kohast saadud tuludest maksustatakse tulumaksuga Madalmaades. Selles ringkirjas ei peeta silmas vanaduspensionifondi.

8. OECD näidisleppe (tulu ja varandust käsitleva topeltnmaksustamise vältimise leppe näidis, OECD maksukomitee 1977. aasta aruanne) artiklis 18 on ette nähtud, et „kui [ametnike pensione käsitleva] artikli 19 lõikes 2 ei ole sätestatud teisiti, maksustatakse pensione ja muid sarnaseid tasusid, mida makstakse lepinguosalise riigi residentile varasema ametikoha eest, ainult selles liikmesriigis”.

9. Madalmaade ja Belgia vahel topeltnmaksustamise vältimiseks sõlmitud kahepoolse maksukonventsiooni (Tractatenblad, 1970, nr 192) artikli 14 lõikes 1 on lisaks ette nähtud, et tulusid, mida ühe riigi resident saab vaba elukutsega tegelemisest, maksustatakse teises liikmesriigis, kui sellel residentil on seal sellel alal tegutsemiseks püsiv tegevuskoht.

10. G. H. E. J. Wielockx tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana psühhoterapeudina Venlos (Madalmaad), kus ta saab kogu oma tulu ja maksab sellelt makse.

11. G. H. E. J. Wielockx palus inspektorit, et maksustatavat tulu, mille ta sai Madalmaades 1987. aasta jooksul (73 912 kuldnat, mille maksuhaldur vähendas 65 643 kuldnani), vähendataks 5145 kuldna võrra makse tõttu vanaduspensionifondi, kuid inspektor keeldus sellest.

12. G. H. E. J. Wielockx esitas selle otsuse peale *Gerechthof te 's-Hertogenboschi* maksukojale hagi. Nimetatud kohtul on kahtlusi Madalmaade vanaduspensionifondi käsitlevate õigusnormide kokkusobivuse kohta EÜ asutamislepingu artiklis 52 ette nähtud asutamisevabadusega. Seepärast peatas ta menetluse ja palus teha Euroopa Kohtul eelotsus järgmiste küsimuste kohta:

„1. Kas Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu artikkel 52 või muu selles asutamislepingus sätestatud norm keelab liikmesriigil, näiteks Madalmaadel võtta füüsiliste isikute tulult maksu, mille võtmist käsitlevate eeskirjadega antakse maksukohustuslastele, kes osalevad ettevõtte kasumi jaotamises, õigus moodustada niinimetatud vanaduspensionifond (*oudedagsreserve*), millega väheneb kogutulu (vt selle kohta 1964. aasta *Wet op de inkomstenbelasting*'i artikli 3 lõike 3 algust ja punkti a koostoimes artiklitega 44d–44l (nimetatud aastal kehtivas versioonis)), kuid ei anta seda õigust teises liikmesriigis elavale ja teise liikmesriigi kodakondsusega maksukohustustasele, kes osaleb esimesena nimetatud liikmesriigis ettevõtte kasumi jaotamises ja maksab sellelt eelnimetatud maksu?

2. Kas sel juhul on tähtsust asjaolul, et 1964. aasta Wet op de inkomstenbelasting'i III peatüki (mille pealkiri on „Välismaalastest maksukohustuslaste maksu ese”) alusel ei kaasata vanaduspensionifondist saadud summasid maksustatavasse tulusse, mida välismaalastest maksukohustuslane on saanud Madalmaades, mille tagajärjena ei tagata Madalmaades kehtivas maksusüsteemis välismaalastest maksukohustuslaste puhul vastavust pensionifondi lisatud summade mahaarvatavuse ja sealt saadud summade maksustatavuse vahel?

3. Kas antud juhul on asjakohane ka küsimus, kas välismaalastest maksukohustuslane sai tulu täielikult või peaaegu täielikult tegevusest, millega ta tegeles esimesena nimetatud liikmesriigis?”

13. Esimeses ja kolmandas küsimuses tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada peamiselt seda, kas see, kui liikmesriik lubab tema territooriumil elavatel isikutel arvata maksustatavast tulust maha ettevõtte kasumiosa, mille nad eraldavad vanaduspensionifondi moodustamiseks, kuid keeldub selle maksusoodustuse andmisest ühenduse liikmesriigi kodanikest maksukohustuslastele, kes elavad teises liikmesriigis, kuid saavad kõik või peaaegu kõik oma tulud esimesena nimetatud riigis, on vastuolus asutamislepingu artikliga 52.

14. Teises küsimuses tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult teada, kas niisugune erinev kohtlemine võib olla õigustatud asjaoluga, et perioodilisi rendiseid, mida mitteresidentidest maksukohustuslane hiljem vanaduspensionifondist saab, ei maksustata riigis, kus ta kutsealal tegutseb, vaid elukohariigis, millega see riik on sõlminud topeltmaksustamise vältimist käsitleva kahepoolse maksukonventsiooni.

15. Neid küsimusi tuleb analüüsida koos.

16. Esiteks tuleb meenutada, et kuigi otseste maksude kehtestamine kuulub liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale nende kehtestamisel arvestama ühenduse õigusega ja hoiduma seega igasugusest avalikust või varjatud diskrimineerimisest kodakondsuse alusel (14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 21 ja 26).

17. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib diskrimineerimine seisneda erinevate reeglite kohaldamises sarnastele olukordadele või siis sama reegli kohaldamises erinevatele olukordadele.

18. Otseste maksude valdkonnas ei ole residentide ja mitteresidentide olukord teatavas riigis üldjuhul võrreldav, olles nii sissetulekuallikate, isikliku maksuvõime või ka isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmise seisukohalt objektiivselt erinev (eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 31 ja järgnevad punktid).

19. Nende kahe maksukohustuslaste kategooria erinevat kohtlemist ei saa niisiis pidada iseenesest diskrimineerimiseks asutamislepingu tähenduses.

20. Sellegipoolest tuleb nõustuda, et mitteresidentist maksukohustuslane, olgu palgatöötaja või füüsilisest isikust ettevõtja, kes saab kõik või peaaegu kõik oma tulud riigis, kus ta kutsealal tegutseb, on tulumaksu osas objektiivselt samas olukorras nagu selle liikmesriigi resident, kes tegutseb seal samal kutsealal. Mõlema tulusid maksustatakse ainult selles riigis ning nende maksu alus on sama.

21. Kui seoses mahaarvamistega maksustatavast tulust ei kohelda mitteresidentist maksukohustuslast maksustamisel samamoodi nagu samasugust residentist maksukohustuslast, ei võta tema isiklikku olukorda arvesse ei selle riigi maksuamet, kus ta kutsealal tegutseb, sest ta ei ela seal, ega ka elukohariik, sest ta ei saa seal mingit tulu. Järelikult maksustatakse tema tulusid tervikuna kõrgemalt ja ta on võrreldes samasuguse residentist maksukohustuslasega ebasoodsamas olukorras.

22. Sellest järeldeb, et mitteresidentist maksukohustuslast, kes saab nagu antud juhul põhikohtuasjas kõik või peaaegu kõik oma tulud riigis, kus ta kutsealal tegutseb, kuid kellel ei ole õigust moodustada samadel maksustamistingimustel mahaarvatavat vanaduspensionifondi nagu residentist maksumaksjal, diskrimineeritakse.

23. Et õigustada mitteresidentide maksukohustuslaste kõnealust ebasoodsat olukorda maksustamisel, tugineb Madalmaade valitsus ühtse maksustamise põhimõttele, mida on rõhutatud 28. jaanuari 1992. aasta otsuses kohtuasjas C-204/90: Bachmann v. Belgia riik (EKL 1992, lk I-249), mille kohaselt peab maksu alusest mahaarvatavate summade ja maksustatavate summade vahel olema seos. Kui mitteresident saaks moodustada Madalmaades vanaduspensionifondi ja saada seega õiguse pensionile, ei maksustataks seda Madalmaades, võttes arvesse, et eelnimetatud Belgia Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel sõlmitud kahepoolse maksukonventsiooni kohaselt maksustatakse niisugust tulu elukohariigis.

24. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 54 märkis, maksustab riik esiteks niisuguste topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud ja OECD näidislepet järgivate konventsioonide kohaselt nagu eelmainitu kõiki pensione, mida resident saab selle riigi territooriumil, sõltumata sellest, missuguses riigis tehti makseid pensionifondi, kuid loobub vastupidi maksustamast välismaal saadud pensione, isegi kui neid makstakse tema territooriumil tasutud maksete alusel, mida ta pidas mahaarvatavaks. Maksustamise ühtlus ei ole seega kehtestatud sama isiku tasandil, vaid range seose kaudu maksete mahaarvatavuse ja pensionide maksustamise vahel, kuid see on kantud üle teisele tasandile, nimelt lepinguosalistes riikides kohaldavate eeskirjade vastastikkuse tasandile.

25. Et maksustamise ühtlus on tagatud teise riigiga sõlmitud kahepoolse konventsiooni alusel, ei saa sellele põhimõttele tugineda selleks, et õigustada keeldumist käesoleval juhul käsitletud mahaarvamisest.

26. Igal juhul tuleb meenutada, nagu tegi komisjon oma kirjalikes märkustes, et vastavalt nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivile 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikkuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) võivad maksuhaldurid alati saada kogu vajaliku teabe.

27. Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et liikmesriigi kehtestatud õigusnorm, mis lubab selle liikmesriigi territooriumil elavatel isikutel arvata maksustatavast tulust maha ettevõtte kasumiosa, mille nad eraldavad vanaduspensionifondi moodustamiseks, kuid keelab selle maksusoodustuse andmise ühenduse liikmesriigi kodanikest maksukohustuslastele, kes elavad teises liikmesriigis, kuid saavad kõik või peaaegu kõik oma tulud esimesena nimetatud riigis, ei ole õigustatud asjaoluga, et perioodilisi rendiseid, mida mitteresidendist maksukohustuslane hiljem vanaduspensionifondist saab, ei maksustata esimesena nimetatud riigis, vaid elukohariigis – millega see riik on sõlminud topeltmaksustamise vältimist käsitleva kahepoolse maksukonventsiooni –, isegi kui soodustuse üldiseks muutmine ei võimalda tagada esimesena nimetatud riigis kehtivas maksusüsteemis ranget vastavust pensionifondi lisatud summade mahaarvatavuse ja sealt saadud summade maksustatavuse vahel. Niisugune diskrimineerimine on niisiis vastuolus asutamislepingu artikliga 52.

Kohtukulud

28. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Saksamaa, Itaalia ja Madalmaade valitsuse ning Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus liikmesriigi kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS,

vastates *Gerechtshof de 's-Hertogenboschi* 16. veebruari 1994. aasta määrusega esitatud eelotsuse küsimustele, otsustab:

Liikmesriigi kehtestatud õigusnorm, mis lubab selle liikmesriigi territooriumil elavatel isikutel arvata maksustatavast tulust maha ettevõtte kasumiosa, mille nad eraldavad vanaduspensionifondi moodustamiseks, kuid keelab selle maksusoodustuse andmise ühenduse liikmesriigi kodanikest maksukohustuslastele, kes elavad teises liikmesriigis, kuid saavad kõik või peaaegu kõik oma tulud esimesena nimetatud riigis, ei ole õigustatud asjaoluga, et perioodilisi rendiseid, mida mitteresidendist maksukohustuslane hiljem pensionifondist saab, ei maksustata esimesena nimetatud riigis, vaid elukohariigis – millega see riik on sõlminud topeltmaksustamise vältimist käsitleva kahepoolse maksukonventsiooni –, isegi kui soodustuse üldiseks muutmine ei võimalda tagada esimesena nimetatud riigis kehtivas maksusüsteemis ranget vastavust pensionifondi lisatud summade mahaarvatavuse ja sealt saadud summade maksustatavuse vahel. Niisugune diskrimineerimine on niisiis vastuolus asutamislepingu artikliga 52.

Gulmann

Jann

Mancini

Mointinho de Almeida

Edward

Hirsch

Ragnemalm

Sevón

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 11. augustil 1995 Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias