

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

1. juuli 2004^{*}

Kohtuasjas C-169/03,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel Regeringsrätten'i (Rootsi) poolt esitatud eelotsusetaotlus nimetatud kohtus pooleliolevas menetluses järgmiste poolte vahel:

Florian W. Wallentin

ja

Riksskatteverket,

EÜ artikli 39 tõlgendamiseks,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann (ettekandja), kohtunikud A. La Pergola ja S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta ja K. Lenaerts,

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: R. Grass,

^{*} Kohtumenetluse keel: rootsi.

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- F. W. Wallentin,
- Riksskatteverket, esindaja: T. Wallén,
- Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. de Bergues ja C. Mercier,
- Soome valitsus, esindaja: A. Guimaraes-Purokoski,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja K. Simonsson,

arvestades ettekandja-kohtuniku ettekannet,

olles 11. märtsi 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 10. aprilli 2003. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 14. aprillil 2003, esitas Regeringsrätten (kõrgem halduskohus) EÜ artikli 234 alusel eelotsuse küsimuse EÜ artikli 39 tõlgendamise kohta, et teada saada, kas Rootsi õiguse sätted välismaal elavatele isikutele eritulumaksu sissenõudmise kohta võivad olla teatud mõttes vastuolus viimati nimetatud artikliga.

- 2 Nimetatud küsimus esitati kohtuasja F. W. Wallentin *versus* Riksskatteverket (riiklik maksuamet) raames.

Õiguslik raamistik, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 3 Saksa kodaniku F. 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 maksuseaduste kohaselt maksustatav tulu.
- 4 F. W. Wallentin oli ajavahemikul 3.–25. juuli 1996 tasulisel praktikal Rootsi kiriku juures. Seetõttu viibis ta 1. juulist 20. augustini 1996 Rootsis. Nimetatud kirik maksis talle praktika eest tasu 8724 Rootsi krooni.
- 5 F. W. Wallentin pöördus Rootsi maksuameti poole taotlusega saada nimetatud summalt maksuvabastust. Maksuamet jättis tema taotluse rahuldamata ning määras, et sellelt summalt tuleb osalise tulumaksukohustuse juhtumeid käsitleva „Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta” (seadus välismaal elavate isikute eritulumaksuga maksustamise kohta, edaspidi „SINK- seadus”) alusel tasuda tulumaksu 25%.
- 6 SINK-seadust kohaldatakse välismaal elavatele isikutele, kes saavad alla kuue kuu jääva lühiajalise viibimise jooksul Rootsis tulu. Tegemist on kinnipidamisele kuuluva maksuga ning mitte mingisuguseid maksuvähendusi ega isiku personaalsest

olukorrast lähtuvaid mahaarvamisi ei ole lubatud teha. Samas on eritulumaksu määr madalam kui üldine tulumaksumäär, mis on siseriikliku kohtu hinnangul astmelist maksusüsteemi arvestades ligikaudu 30%.

- 7 Isikutel, kes viibivad Rootsis kauem kui 6 kuud aastas ja kes on üldise tulumaksu maksukohustuslased (täielik tulumaksukohustus), on õigus maha arvata baasmäär, mis kõnealusel maksustamisaastal oli 8600 Rootsi krooni. Mahaarvamist võisid teha täies ulatuses ainult need maksumaksjad, kes viibisid Rootsis terve maksustamis-aasta vältel. Isikud, kes viibisid Rootsis vähem kui aasta, kuid rohkem kui 6 kuud, võisid teha mahaarvamisi proportsionaalselt viibitud kuude arvuga.
- 8 F. W. Wallentin on arvamusel, et asjaolu, et baasmäära mahaarvamine on lubatud vaid täieliku maksukohustusega isikutele ja mitte osalise maksukohustusega isikutele, kujutab endast EÜ artikliga 39 keelatud diskrimineerimist.
- 9 Länsrätten i Norbottens län (Rootsi) rahuldab esimeses astmes F. W. Wallentini kaebuse. Kammarrätten i Sundsvall (Rootsi) tühistas maksuameti apellatsioon-kaebuse alusel nimetatud otsuse ja F. W. Wallentin esitas Regeringsrätten'ile edasikaebuse. Viimati nimetatud kohus kahtles, kas kõnealune Rootsi seadus on vastuolus EÜ artikliga 39, otsustas kohtuliku arutamise 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 maksumaksjatel

on õigus oma tulumaksu korralisel arvestamisel säärasele mahaarvamistele selles liikmesriigis ja välismaal saadud tulu osas (üldine maksukohustus), kuid esimesena mainitud isikute maksudest tehtavate mahaarvamiste jms mittelubamine kompenseeritakse neile selles riigis elavate maksumaksjatele kohaldatavast maksumäärast madalama maksumäära kohaldamisega?”

Eelotsuse küsimus

Euroopa Kohtule esitatud märkused

- 10 Tuginedes 14. veebruari 1995. aasta otsusele kohtuasjas C-279/93: Schumacker, (EKL 1995, lk I-225), 11. augusti 1995. aasta otsusele kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493) ja 12. juuni 2003. aasta otsusele kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933), leiavad Riksskatteverket ning Prantsuse ja Soome valitsused, et on kohane teha vahet täieliku ja osalise maksukohustusega isikutel, kuna nende maksumaksjate olukord ei ole objektiivselt võrreldav ei nende sissetulekuallika ega ka nende isikliku võime poolest maksu maksta või nende isiklike või perekondlike asjaolude poolest. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et mitteresidendist isiku maksu maksmise võimet, mis sõltub tema sissetulekust ning tema isiklikest ja perekondlikest asjaoludest, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed – mis on tavaliselt tema elukoht. Kõnealune mahaarvamisest keeldumine ei ole seega diskrimineeriv.
- 11 Vastavalt Riksskatteverket'i väitele ei saa F. W. Wallentin nõuda, et ta oleks võrreldavas olukorras Rootsis elava isikuga. Tema olukorda võib pigem võrrelda isiku omaga, kes on osa aastast elanud või töötanud Rootsis ning saab seetõttu

baasmäära proportsionaalse osa maksudest maha arvata. Kõnealust mahaarvamist võiks seega F. W. Wallentinile lubada Rootsis veedetud kahele kuule vastavas ulatuses, kuid mitte täies ulatuses.

- 12 Soome valitsus rõhutab kokkulepitud maksusüsteemi terviklikkuse säilitamise vajalikkust. Selle terviklikkusega oleks vastuolus lubada astmelise maksusüsteemi puhul rakendatavat mahaarvamist maksumaksjale, kes on kohustatud maksuma kindlaksmääratud määraga maksu kinnipidamissüsteemi kohaselt. Välismaal elav maksumaksja, kes maksab tulumaksu Rootsis saadud tulult, saaks seeläbi põhjendamatu eelise.
- 13 F. W. Wallentin ja komisjon on vaatamata sellele arvamusele, et kõnealune õigusakt kujutab endast EÜ artikliga 39 keelatud diskrimineerimist ning et käesoleval juhul peab baasmäära mahaarvamine olema täies ulatuses lubatud.
- 14 Komisjon viitab eriti eespool viidatud otsuse Schumacker punktile 36, milles Euroopa Kohus leidis, et käesoleva kohtuotsuse punktis 10 toodud põhimõtteid ei kohaldata juhul, kui mitteresident ei saa märkimisväärset sissetulekut liikmesriigis, kus asub tema elukoht, ning saab põhilise oma maksustatavast tulust oma töökohariigist nii, et tema elukoha liikmesriigil ei ole võimalik tagada talle maksusoodustusi tema isiklikust või perekondlikust olukorrast lähtudes. Seda kohtu järeldust tuleks arutlusel olevas kohtuasjas kohaldada.

Euroopa Kohtu vastus

- 15 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et otseste maksudega seoses ei saa üldiselt riigi residentide ja mitteresidentide olukorda võrrelda, kuna mitteresidendi liikmesriigi

territooriumil saadud sissetulek on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogusissetulekust, mis koondub tema elukohariiki, ning et mitteresidendist isiku maksu tasumise võimet, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikest ja perekondlikest asjaoludest, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, st tavaliselt tema elukohariigis (eespool viidatud otsus Schumacker, punktid 31 ja 32, 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind, EKL 1999, lk I-5451, punkt 22, 16. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-87/99: Zurstrassen, EKL 2000, lk I-3337, punkt 21, ja eespool viidatud otsus Gerritse, punkt 43).

- 16 Samuti ei ole reeglina diskrimineeriv see, et liikmesriik ei anna mitteresidendile teatavaid residendile antavaid maksusoodustusi, võttes arvesse residentide ja mitteresidentide olukorra objektiivseid erinevusi, nagu sissetulekuallikad, nende isiklik maksumaksmise võime või nende isiklikud või perekondlikud asjaolud (eespool viidatud otsused Schumacker, punkt 34, Gschwind, punkt 23, ja Gerritse, punkt 44).
- 17 Euroopa Kohus on siiski leidnud, et olukord on erinev juhul, kui mitteresident ei saa oma koduriigist märkimisväärset sissetulekut ning ta saab suurema osa oma maksustatavast tulust tegevusest töökohariigis, mille tagajärg on see, et tema elukoha liikmesriigil ei ole võimalik tagada talle maksusoodustusi tema isiklikust või perekondlikust olukorrast lähtudes (vaata eespool viidatud otsus Schumacker, punkt 36 ja 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: de Groot, EKL 2002, lk I-11819, punkt 89). Juhul kui mitteresident saab suurema osa oma sissetulekust liikmesriigist, mis ei ole tema elukohariik, seisneb diskrimineerimine selles, et tema isiklike ja perekondlike asjaolusid ei võeta arvesse ei tema elukohariigis ega ka tema töökohariigis (eespool mainitud otsus Schumacker, punkt 38), ning seda vaatamata kohaldatavatele eritulumaksu ja üldise tulumaksu erinevatele määradele.

- 18 Täpselt selline on olukord põhikohtuasjas, mida iseloomustab asjaolu, et F. W. Wallentin ei saanud põhikohtuasja menetluse ajal mingisugust maksustatavat tulu oma elukohariigist, kuna tema vanemate igakuist toetust ja Saksa riigi stipendiumit ei loetud Saksa riigi maksuseaduste kohaselt maksustatavaks tuluks.
- 19 Mis puudutab küsimust, kas kõnealune üldine maksudest tehtav mahaarvamine arvestab maksumaksja isiklikke ja perekondlikke asjaolusid, leidis Euroopa Kohus, et tulumaksuvabal summal on Saksa seadustes („Grundfreibetrag”) sotsiaalne eesmärk, kuna see kindlustab isikule tulumaksuvaba toimetulekumiinimumi (eespool viidatud otsus Gerritse, punkt 48). Käesoleval juhtumil ei esine ühtegi alust, mis õigustaks Rootsi maksuseaduses sätestatud baasmäära mahaarvamise erinevat hindamist.
- 20 Eelnevast järeldub, et asjaolu, et mahaarvamist ei lubata isikutele, kellel on vaid osaline maksukohustus ja kes ei saa maksustatavat tulu oma elukohariigist, kujutab endast asutamislepingu artikliga 39 keelatud diskrimineerimist.
- 21 Ei saa nõustuda väitega, et mitteresidendile maksudest mahaarvamiste lubamine ohustab maksusüsteemide terviklikkust, kuna Rootsi maksuseaduses on otsene seos isiklike ja perekondlike asjaolude arvestamise ning residentide kogu maailmas saadud tulu täieliku ja astmelise maksukohustuse vahel. Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas ei või elukohariik tegelikult võtta arvesse maksumaksja isiklikke ja perekondlikke asjaolusid, kuna kõnealuses riigis maksukohustus puudub. Sellisel juhul eeldab ühenduse õiguse võrdse kohtlemise põhimõte, et töökohariik arvestaks välismaalasest mitteresidendi isiklikke ja perekondlikke asjaolusid samamoodi nagu oma riigi residentide omi ning tagaks sellisele isikule samasugused maksusoodustused (vaata eespool viidatud otsus Schumacker, punkt 41).

- 22 Mingil juhul ei ole residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine põhikohtuasjas õigustatud vajadusega tagada kohaldatavate maksusüsteemide terviklikkus (vt sarnase olukorra kohta viidatud otsus Schumacker, punkt 42).
- 23 Pealegi ei anna samasuguse mahaarvamiste lubamine, nagu see on ettenähtud Rootsis terve maksustamisaasta elavatele isikutele, käesoleval juhtumil F. W. Wallentinile põhjendamatut eelist, kuna ta ei saa oma koduriigis maksustatavat tulu, mis võiks talle viimati nimetatud riigis anda õiguse sarnastele mahaarvamistele.
- 24 Seega tuleb liikmesriigi kohtu esitatud küsimusele vastata, et EÜ artikliga 39 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 tulumaksuga, mille suhtes ei ole baasmäära mahaarvamine ega muud isiklikest asjaoludest tulenevad mahaarvamised ega maksuvähendused lubatud,
 - samas kui selles riigis elaval maksumaksjal on üldise maksustamise raames õigus selles riigis ja välismaal saadud tulult taolisi mahaarvamisi või maksuvähendusi teha,

- juhul kui isikud, kes on maksustava riigi mitteresidendid, saavad oma tegelikust elukohariigist vaid maksustamisele mittekuuluvat tulu.

Kulud

- 25 Kohtule märkusi esitanud Prantsusmaa ja Soome valitsuste, samuti komisjoni kulusid ei hüvitata. Et põhimenetluse poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus pooleliloleva asja üks staadium, otsustab kulude jaotuse siseriiklik kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

vastusena Regeringsrätten'i 10. aprilli 2003. määrusega esitatud küsimusele otsustab:

EU artikliga 39 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 tulumaksuga, mille suhtes ei ole baasmäära mahaarvamine ega muud isiklikest asjaoludest tulenevad mahaarvamised ega maksuvähendused lubatud,**
- **samas kui selles riigis elaval maksumaksjal on üldise maksustamise raames õigus selles riigis ja välismaal saadud tulult taolisi mahaarvamisi või maksuvähendusi teha,**
- **juhul kui isikud, kes on maksustava riigi mitteresidendid, saavad oma tegelikust elukohariigist vaid maksustamisele mittekuuluvat tulu.**

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 1. juulil 2004 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Esimese koja esimees

R. Grass

P. Jann