

Kohtuasi C-107/94

[...]

Võrdse kohtlemise kohustus – Mitteresidentide tulumaks

[...]

EUROOPA KOHTU OTSUS

27. juuni 1996*

Kohtuasjas C-107/94,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Hoge Raad der Nederlandeni esitatud taotlus, millega soovitakse saada selles kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

P. H. Asscher,

ja

Staatssecretaris van Financiën,

eelotsust EMÜ asutamislepingu (nüüd EÜ asutamisleping) artikli 48 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja esimees D. A. O. Edward, kohtunikud J.-P. Puissochet, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann ja M. Wathelet (ettekandja),

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- P. H. Asscher, keda esindas maksukonsultant M. W. C. Feteris,

- Madalmaade valitsus, keda esindas välisministeeriumi õigusnõunik A. Bos,

- Saksa valitsus, keda esindas liitvabariigi majandusministeeriumi kõrgem ametnik E. Röder,

- Belgia valitsus, keda esindas välisasjade, väliskaubanduse ja arengukoostöö ministeeriumi haldusdirektor J. Devadder,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

- Prantsuse valitsus, keda esindasid välisministeeriumi õigusosakonna talituse juhataja C. de Salins ja sama osakonna välisasjade sekretär J.-L. Falconi,

- Euroopa Ühenduste Komisjon, keda esindasid õigustalituse ametnikud H. Michard ja B. J. Drijber,

arvestades kohtuistungil ettekannet,

olles 14. detsembri 1995. aasta kohtuistungil ära kuulunud suulised märkused, mille esitasid hr Asscher (esindaja: M. W. C. Feteris), Madalmaade valitsus (esindaja: välisministeeriumi abiõigusnõunik J. S. van den Oosterkamp), Prantsuse valitsus (esindaja: välisministeeriumi õigusosakonna asjur F. Pascal), Ühendkuningriigi valitsus (esindajad: S. Braviner, Treasury Solicitor's Department ning A. Moses, QC) ning komisjon (esindaja: B. J. Drijber),

olles 15. veebruari 1996. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Hoge Raad der Nederlanden esitas 23. märtsi 1994. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse sama aasta 30. märtsil, EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel viis eelotsuse küsimust EMÜ asutamislepingu (nüüd EÜ asutamisleping) artikli 48 tõlgendamise kohta.

2 Need küsimused kerkisid esile kohtuasjas Staatssecretaris van Financiën vs. hr Asscher, kes on Madalmaade kodanik ja töötab Madalmaades, kuid ei ela seal; vaidluse esemeks on see, et tema palga suhtes kohaldatakse kõrgemat maksumäära kui Madalmaades elavate maksumaksjate või nendega võrdsustatud isikute palga suhtes, kes tegutsevad samal tegevusalal.

3 Madalmaades reguleerivad füüsiliste isikute otsesest maksustamist 16. detsembri 1964. aasta Wet op de inkomstenbelasting (tulumaksuseadus, Staatsblad 519, edaspidi "tulumaksuseadus") ja 18. detsembri 1964. aasta Wet op de loonbelasting (palgast kinnipeetava maksu seadus, Staatsblad 521, edaspidi "palgast kinnipeetava maksu seadus"), mida 1989. aastal reformiti (muudetud versioonid on vastavalt Staatsblad 1990 numbrites 103 ja 104).

4 27. ja 28. aprilli 1989. aasta seadustega (Staatsblad 122, 123, 129 ja 611) kehtestati kord, mille järgi võetakse maksu koos sotsiaalkindlustusmaksetega; see kord, mis jõustus 1. jaanuaril 1990, puudutab nii tulumaksu kui ka palgast kinnipeetavat maksu. Seega võetakse makse ühtse maksubaasi alusel: maksustatav tulu ja tulu, mille alusel arvutatakse sotsiaalkindlustusmakseid, on üks ja sama, nii et maksuvaba summa on sama mis sotsiaalkindlustusmaksetest vaba summa ("maksuvaba baas").

5 Kolmest astmest koosnev maksuskaala on sätestatud palgast kinnipeetavat maksu käsitleva seaduse artiklites 20a ja 20b (ning tulumaksuseaduse artiklites 53a ja 53b), kus eri määrad on ette nähtud üksnes esimesel maksustatava tulu astmel. Maksureformieelsel

skaalal kohaldati kõigi Madalmaadest palka saavate maksumaksjate sissetuleku esimese astme suhtes ühesugust, 14%-list määra.

6 Artiklis 20a on sätestatud Madalmaade residendist maksumaksjate või nendega võrdsustatud isikute jaoks ette nähtud skaala. See võrdsustamine toimub siis, kui mitteresidendist maksumaksja tõendab, et kogu või peaaegu kogu tema sissetulek (st vähemalt 90%) koosneb Madalmaades maksustatavast tulust; see tingimus loetakse täidetuks, kui maksumaksja peab tasuma Madalmaades üldise sotsiaalkindlustusskeemi ("volksverzekeringen") makseid. Neile maksumaksjatele on maksumäär esimeses maksustatava tulu astmes 13%.

7 Tuleb rõhutada, et 1990. maksuaastal vastas esimene maksustatava summa aste kuni 42 123 Hollandi kuldna suurusele aastasissetulekule. Üldiste sotsiaalkindlustusmaksete määr, mida võetakse samaaegselt vaid esimese maksuastme pealt võetava maksuga, oli tollal 22,1%. Residendist maksumaksjate ja nendega võrdsustatud isikute palgast mahaarvatav kogusumma oli järelikult 35,1%.

8 Artiklis 20b on ette nähtud skaala, mida nimetatakse "välismaalaste skaalaks" ning kohaldatakse mitteresidendist maksumaksjate suhtes, kes ei vasta artikli 20a tingimustele, st kelle kogusissetulekust alla 90% pärineb Madalmaadest ning kes ei ole kohustatud tasuma Madalmaade sotsiaalkindlustusmakseid. Need isikud peavad esimeses maksuastmes maksma kõrgema maksumäära ehk 25% järgi.

9 Mis puutub skaala kahte ülejäänud astmesse, siis on maksumäär kõigi maksumaksjate jaoks teises maksustatava summa astmes ühtmoodi 50% ja kolmandas 60% (kusjuures enne 1989. aasta reformi oli viimase astme määr 72%).

10 Kohtutoimikust selgub, et hr Asscher on Madalmaades osäühingu P. H. Asscher Beheer BV direktor ja selle ainuke aktsionär.

11 Hr Asscher töötab ka Belgias, kus ta juhatab Belgia õiguse alusel asutatud äriühingut Vereudia, mille jaoks ta teeb tööd ainult selle riigi piires.

12 1986. aasta mais kolis hr Asscher Madalmaadest Belgiasse, ilma et see oleks tema tegevust Madalmaades või Belgias muutnud.

13 Maksude puhul reguleerib maksupädevuse jaotumist Belgia Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel 19. oktoobril 1970 sõlmitud kahepoolne leping, mille eesmärk on vältida tulumaksu ja kapitalimaksuga topeltmaksustamist ning reguleerida muid maksuküsimusi (Tractatenblad 1970, nr 192, edaspidi "leping").

14 Selle lepingu artikli 16 lõike 1 ja artikli 24 lõike 2 punkti 1 esimese lause sätete koosmõjus saab hr Asscheri Madalmaades saadud tulu ehk tema Madalmaade äriühingult saadavat töötasu maksustada ainult Madalmaades.

15 Hr Asscheri ülejäänud tulu maksustatakse tema elukohariigis Belgias. Tema Madalmaades saadav tulu on maksuvaba, kuid vastavalt eespool viidatud lepingu artikli 24 lõike 2 punkti 1 teisele lausele on Belgial õigus võtta maksumäära määramisel arvesse maksuvaba tulu ning kohaldada seega progressiivse maksustamise klauslit.

16 Sotsiaalkindlustuse poolest on hr Asscher järgmises olukorras.

17 Hr Asscher oli Madalmaade üldise sotsiaalkindlustuskeemi järgi kindlustatud, kuni ta 1986. aasta mais Belgiasse kolis. Sestsaadik ei olnud ta enam kohustatud Madalmaade üldiseid sotsiaalkindlustusmaksleid tasuma ning talle sai kohaldada ainult Belgia sotsiaalkindlustusalaseid õigusnorme. Asjaolude toimumise ajal oli ta Belgia füüsilisest isikust ettevõtjate sotsiaalkindlustuskeemi järgi kohustuslikult kindlustatud.

18 1990. aasta juunis ehk põhikohtuasjas käsitletaval palgaperioodil kohaldati hr Asscheri Madalmaades saadud palga suhtes esimese maksuastme ulatuses 25% määra.

19 Kui hr Asscheri kaebus tema 1990. aasta juunikuul palgast maksu mahaarvamise kohta oli tagasi lükatud, esitas ta Gerechthof te Amsterdamile hagi, leides, et 25% määra kohaldamine kujutab endast üldiselt kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel, mis on vastuolus EMÜ asutamislepingu artiklitega 7 ja 48 (nüüd EÜ asutamislepingu artiklid 6 ja 48).

20 Oma 13. aprilli 1992. aasta otsusega lükkas Gerechthof tema diskrimineerimist puudutavad argumendid tagasi. See kohus märkis, et enne 1. jaanuari 1990 tasusid asjaomase isiku taolised maksumaksjad, kes ei olnud kohustatud üldiseid sotsiaalkindlustusmaksleid tasuma (edaspidi "maksekohustuseta maksumaksja"), palgalt kinnipeetavat maksu ja tulumaksu sama määra järgi, mis üldiste sotsiaalkindlustusmaksleid kohustusega maksumaksjad (edaspidi "maksekohustusega maksumaksja"), kuid viimased võisid need maksed oma maksubaasist maha arvata.

21 Gerechthofi arvates oli 1. jaanuaril 1990 toimunud maksumäärade üldise vähendamise varjuküljeks maksekohustusega maksumaksjate jaoks see, et kaotati võimalus üldiseid sotsiaalkindlustusmaksleid maksustatavast summast maha arvata. Maksekohustuseta maksumaksjaid see olukorra halvenemine ei puudutanud. Gerechthofi väitel pakuks üldine maksumäärade vähendamine juhul, kui maksekohustuseta maksumaksjate suhtes ei kohaldataks suurendatud maksumäära, neile põhjendamatult eelise teiste maksumaksjate ees. Seega leidis ta, et maksureformi raames kehtestatud eri maksumäärad vastavalt sellele, kas maksumaksja tasub sotsiaalkindlustusmaksleid või mitte, on objektiivselt põhjendatud.

22 Hr Asscher esitas selle otsuse vastu kassatsioonikaebuse.

23 Kaheldes, kuidas EÜ asutamislepingu artikleid tõlgendada, otsustas Hoge Raad kohtuliku arutamise peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

"1) Kas asutamislepingu artikkel 48 lubab liikmesriigil (töökohariigil) kohaldada selles liikmesriigis ja seal asuva tööandja käest saadud palga suhtes märgatavalt suuremat tulumaksu ning palgast kinnipeetavat maksu juhul, kui töötaja ei ela töökohariigis, vaid teises liikmesriigis?

2) Kas eitava vastuse korral esimesele küsimusele on erinev kohtlemine siiski lubatud, kui töötaja kogusissetulek, mis on välja arvatud töökohariigi õigusnormide järgi, koosneb vähem kui 90% ulatuses tulust, mida töökohariik saab mitteresidentide puhul tulumaksubaasina arvestada?

3) Kas asjaolu, et töötaja ei pea töökohariigis tasuma selles riigis kehtivaid sotsiaalkindlustusmaksleid, võib arvesse võtta, kohaldades erinevaid maksumäärasid nagu käesoleval juhul?

4) Kas asjaolu, et töötaja peab oma elukohariigis nende maksetega võrreldavaid kindlustusmaksleid tasuma, on selles suhtes oluline?

5) Kas see, et töötaja on töökohariigi kodanik, muudab midagi eelnevatele küsimustele antavates vastustes?"

24 Et täpsustada, millises õiguslikus olukorras on hr Asscher isikute liikumisvabadust puudutavate sätete seisukohalt, tuleb esiteks määrata tema majandustegevuse iseloom.

25 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb artikli 48 tähenduses "töötajana" käsitada igauht, kes teeb tegelikku ja tulemuslikku tööd, välja arvatud niivõrd väikesemahulist tööd, mida tuleb pidada üksnes kõrval- või lisategevusteks. Vastava kohtupraktika kohaselt on töösuhtele omane see, et isik teeb teatud ajavahemiku jooksul teisele isikule tema juhendamisel teatud töid, mille eest ta saab tasu (3. juuli 1986. aasta otsus kohtuasjas 66/85: Lawrie-Blum, EKL 1986, lk 2121, punkt 17).

26 Arvestades, et hr Asscher on Madalmaades äriühingu direktor, mille ainus aktsionär ta on, ei tee ta oma tööd alluvussuhtes, nii et teda ei saa käsitada "töötajana" asutamislepingu artikli 48 tähenduses, vaid füüsilisest isikust ettevõtjana asutamislepingu artikli 52 tähenduses.

27 Hr Asscheri tegevuse kohta Belgias piisab, kui tõdeda, et Euroopa Kohtu käsutusse antud kohtutoimikust selgub, et tema kutsetegevust, millega ta tegeleb selles riigis, tuleb samuti käsitada füüsilisest isikust ettevõtja tegevusena, ilma et asjaosalised oleks seda vaidlustanud.

28 Järelikult tuleb niisuguste õigusnormide puhul nagu käesolevas kohtuasjas käsitleda seda, kas nad on kooskõlas asutamislepingu artikliga 52, mitte artikliga 48.

29 Igal juhul tuleb täpsustada, et 20. mai 1992. aasta otsuse järgi (kohtuasi C-106/91: Ramrath, EKL 1992, lk I-3351, punkt 17) ilmneb asutamislepingu artikli 48 ja artikli 52 võrdlemisel, et need rajanevad samadel põhimõtetel nii seoses ühenduse õiguse kohaldamisalasse kuuluvate isikute sisenemisega liikmesriikide territooriumile ja seal viibimisega kui ka seoses nende igasuguse diskrimineerimise keeluga kodakondsuse alusel. Sama kehtib ühenduse õiguse kohaldamisalasse kuuluvate isikute majandustegevuse kohta liikmesriikide territooriumil.

30 Hoge Raad der Nederlandeni küsimustele tuleb vastata nende kaalutluste valguses.

Viies eelotsuse küsimus

31 Oma viienda eelotsuse küsimusega, mida tuleb uurida kõigepealt, tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ühe liikmesriigi kodanik, kes tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana teise liikmesriigi territooriumil, kus ta elab, saab tugineda asutamislepingu artikli 52 sätetele oma päritoluriigi vastu, mille territooriumil ta samuti füüsilisest isikust ettevõtjana tegutseb.

32 Kuigi asutamislepingu töötajate liikumisvabadust käsitlevaid sätteid ei või kohaldada olukordade suhtes, mis on puhtalt liikmesriigisisised, ei tähenda see väljakujunenud kohtupraktika kohaselt veel seda, et asutamislepingu artiklit 52 peaks tõlgendama nii, et liikmesriigi enda kodanikud ei saaks tugineda ühenduse õigusele, kui nende olukord oma päritoluriigi suhtes on võrreldav teiste õigussubjektide omaga, kes saavad kasutada asutamislepinguga tagatud õigusi ja vabadusi (vt selle kohta 7. veebruari 1979. aasta otsust kohtuasjas 115/78: Knoors, EKL 1979, lk 399, punkt 24; 3. oktoobri 1990. aasta otsust kohtuasjas C-61/89: Bouchoucha, EKL 1990, lk I-3551, punkt 13; 31. märtsi 1993. aasta otsust kohtuasjas C-19/92: Kraus, EKL 1993, lk I-1663, punkt 15, ja 23. veebruari 1994. aasta otsust kohtuasjas C-419/92: Scholz, EKL lk I-505).

33 Käesoleval juhul tegeles hr Asscher 1986. aastani majandustegevusega Belgias, elades ise oma päritoluriigis Madalmaades. Lisaks on ta pärast 1986. aasta mais Belgiasse kolimist jätkanud majandustegevust nii Madalmaades kui ka Belgias ning sellel kahekordsel majandustegevusel on vahetu mõju sellele, kuidas Madalmaades 1990. majandusaasta eest tema tulumaksu arvutati, mis on ka põhikohtuasja ese. Seega tuleb märkida, et hr Asscher on kasutanud asutamislepingus tunnustatud õigusi ja vabadusi ning tal on õigus toetuda selle vastavatele sätetele.

34 Järelikult tuleb viiendale eelotsuse küsimusele vastata, et ühe liikmesriigi kodanik, kes tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana teise liikmesriigi territooriumil, kus ta elab, saab tugineda asutamislepingu artikli 52 sätetele oma päritoluriigi vastu, mille territooriumil ta samuti füüsilisest isikust ettevõtjana tegutseb, kui tema olukord on seetõttu, et ta tegeleb majandustegevusega muus liikmesriigis kui oma päritoluriigis, võrreldav teiste õigussubjektide omaga, kes saavad vastuvõtva riigi suhtes tugineda asutamislepinguga tagatud õigustele ja vabadustele.

Esimene ja teine eelotsuse küsimus

35 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb vaadelda koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt esiteks, kas asutamislepingu artiklit 52 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik kohaldab ühenduse kodaniku suhtes, kes tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana tema territooriumil, tehes seda samal ajal ka teises liikmesriigis, kus ta elab, kõrgemat tulumaksumäära kui sama tegevusega tegelevate residentide suhtes. Teiseks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas vastust sellele küsimusele mõjutab asjaolu, et maksumaksja kogusissetulek koosneb vähem kui 90% ulatuses tulust, mida riik, kus ta töötab, kuid ei ela, saab tulumaksubaasina arvestada?

36 Neile küsimustele vastamiseks tuleb kõigepealt meenutada, et kuigi otseste maksude kehtestamine on liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides ega tohi seetõttu kedagi avalikult või varjatult kodakondsuse alusel diskrimineerida (vt 14. veebruari 1995. aasta otsust kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punktid 21 ja 26 ning 11. augusti 1995. aasta otsust kohtuasjas, C-80/94: Wielockx, EKL 1995, lk I-2493, punkt 16).

37 Tuleb nentida, et põhikohtuasjas käsitletavat õigusakti kohaldatakse sõltumatult asjaomase maksumaksja kodakondsusest.

38 Sellised liikmesriigi õigusaktid, mis näevad ette eristuse elukohakriteeriumi alusel, nii et teatud mitteresidentide suhtes kohaldatav palgast mahaarvatava maksu ja tulumaksu

määr on suurem kui residentide ja nendega võrdsustatud maksumaksjate suhtes kohaldatav määr, võivad kahjustada peamiselt teiste liikmesriikide kodanike huve. Mitteresidendid on nimelt enamasti teiste riikide kodanikud. Tuleb lisada, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusaktide taolised õigusnormid puudutavad peamiselt välisriikide kodanikke, seda enam, et lisaks elukohakriteeriumile kohaldatakse ka sellist kriteeriumi, et vähemalt 90% kogusissetulekust pärineks Madalmaadest.

39 Neil tingimustel võib asjaolu, et mitteresidendist maksumaksjate suhtes, kes saavad Madalmaadest vähem kui 90% oma kogusissetulekust – tingimus, mis loetakse täidetuks, kui nad ei tasu üldisi sotsiaalkindlustusmaksid –, kohaldatakse suuremat palgast mahaarvatava maksu ja tulumaksu määra kui residendist maksumaksjate ja nendega võrdsustatud isikute suhtes, kujutada endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel.

40 Järgmiseks tuleb rõhutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt seisneb diskrimineerimine erinevate eeskirjade kohaldamises sarnaste olukordade suhtes või samade eeskirjade kohaldamises erinevate olukordade suhtes (eespool viidatud kohtuotsus Wielockx, punkt 17).

41 Mis puudutab aga otseseid makse, siis ei ole residentide ja mitteresidentide olukord teatavas riigis üldreeglina sarnane, olles nii sissetulekuallikate, isikliku maksuvõime kui ka isikliku ja perekondliku olukorra arvestamise seisukohalt objektiivselt erinev (eespool viidatud kohtuotsuse Wielockx punkt 18, milles viidatakse eespool viidatud kohtuotsuse Schumacker punktidele 31 jj).

42 Tuleb siiski täpsustada, et nende kahe maksumaksja kategooria erinevat kohtlemist, mis seisneb maksusoodustuses, mida mitteresidentidele ei kohaldata, võib määratleda diskrimineerimisena asutamislepingu tähenduses, kui ei esine ainsatki objektiivset erinevust, millele tuginedes saaks põhjendada kahe kategooria maksumaksjate erinevat kohtlemist (vt selle kohta kohtuotsuse Schumacker punkte 36–38).

43 Nii kujutab asjaolu, et liikmesriik ei kohalda isikliku ja perekondliku olukorra arvestamisega seotud maksusoodustusi maksumaksja suhtes, kes töötab tema territooriumil, kuid ei ela seal, samas kui residendist maksumaksja suhtes neid kohaldatakse, Euroopa kohtu praktika kohaselt endast diskrimineerimist, kui mitteresident saab kogu või peaaegu kogu oma sissetuleku selles riigis, sest elukohariigis saadav sissetulek on tema isiklikku ja perekondlikku olukorra arvestamiseks ebapiisav. Seega on mõlema kategooria maksumaksjad isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmise seisukohalt sarnases olukorras (eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punktid 36–38).

44 Kui tegemist on seevastu mitteresidendist maksumaksjaga, kes ei saa kogu või peaaegu kogu sissetulekut riigist, kus ta töötab, kuid ei ela, võib see, et töökohariik tema suhtes selliseid soodustusi ei kohalda, olla õigustatud, sest suhtelisi soodustusi tehakse asukohariigis, mis peab rahvusvahelise maksuõiguse kohaselt isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võtma.

45 Käesoleval juhul seisneb erinev kohtlemine asjaolus, et mitteresidentide suhtes, kes saavad Madalmaadest alla 90% oma kogusissetulekust, kohaldatakse esimeses maksuastmes 25%-list maksumäära, samas kui sama majandustegevusega tegelevate Madalmaade elanike suhtes kohaldatakse esimeses maksuastmes 13%-list maksumäära isegi siis, kui nad saavad sellest riigist vähem kui 90% oma kogusissetulekust.

46 Madalmaade valitsuse väitel on kõrgema maksumäära eesmärk tasakaalustada seda, et teatud mitteresidendid jäävad progressiivse maksustamise kohaldamisalast välja, kuna nende maksukohustus piirdub vaid Madalmaadest saadava tuluga.

47 Selle puhul tuleb täpsustada, et vastavalt lepingu artikli 24 lõike 2 punktile 1, mis vastab OECD tüüplepingu artikli 23 A lõigetele 1 ja 3 (vabastamismenetlus, mille juures võetakse arvesse progressiivset maksustamist), saab sissetulekut, mis on saadud riigis, kus maksumaksja tegeleb oma majandustegevusega, ilma et ta seal elaks, maksustada ainult selles riigis ning elukohariigis on see maksuvaba. Elukohariigile jääb siiski õigus seda sissetulekut asjaomase maksumaksja ülejäänud sissetulekult võetava maksusumma arvutamisel arvesse võtta, eriti kui tegemist on progressiivse maksustamise reegli kohaldamisega.

48 Seega ei jää mitteresidendid käesolevate asjaolude juures progressiivse maksustamise reegli kohaldamisalast välja. Niisiis on kahe kategooria maksumaksjad selle eeskirja seisukohalt sarnases olukorras.

49 Neil asjaoludel kujutab asjaolu, et teatud mitteresidentide suhtes kohaldatakse kõrgemat tulumaksumäära kui residentide ja nendega võrdsustatud isikute suhtes, kaudset diskrimineerimist, mis on asutamislepingu artikli 52 järgi keelatud.

50 Järgmiseks tuleb uurida, kas selline diskrimineerimine võib olla õigustatud.

51 Esiteks on eri maksumäärad, millest ühte kohaldatakse mitteresidentist ja maksekohustuseta maksumaksjate ning teist residentist maksumaksjate ja nendega võrdsustatud isikute suhtes, Madalmaade valitsuse väitel õigustatud vajadusega vältida, et esimestel lasuv maksukoormus ei oleks märkimisväärselt kergem kui teistel. Madalmaade valitsuse arvates saaksid mitteresidentist ja maksekohustuseta maksumaksjad suurendatud määra kohaldamata jätmisel maksueelise, võrreldes residentist maksumaksjate ja nendega võrdsustatud isikutega, kelle jaoks sotsiaalkindlustusmaksete mahaarvamise võimaluse kaotamine tõi kaasa maksustatava tulu suurenemise ning vastavalt ka suurema maksu.

52 Sellist argumenti ei saa arvesse võtta.

53 Tuleb rõhutada, et kui mitteresidentide eeldatav eelis on üldse olemas, tuleneb see Madalmaade seadusandliku võimu otsusest kaotada sotsiaalkindlustusmaksete mahaarvamise võimalus, mis puudutab olemuslikult ainult maksumaksjaid, kes on kohustatud neid tasuma, mis andvat Madalmaade valitsuse väitel eelise neile, kes neid makseid Madalmaades tasuma ei pea. Selline asjaolu ei saa põhjustada maksude tasakaalustamist viimatimainitud isikute arvel, kuna selle tulemusel karistataks neid selle eest, et nad ei tasu sotsiaalkindlustusmakseid Madalmaades.

54 Igal juhul tuleb valida kahest võimalusest üks. Esimese võimaluse puhul on hr Asscher tavapäraselt kindlustatud ainult Belgia sotsiaalkindlustuskeemi järgi ning tema karistamine erineva maksustamise teel, kuna ta pole Madalmaades sotsiaalkindlustusmakseid tasunud, ei tule kõne allagi. Teisel juhul peaks hr Asscher olema kindlustatud ainult Madalmaade või korraga nii Madalmaade kui ka Belgia sotsiaalkindlustuskeemi järgi, mis võimaldaks Madalmaadel temalt kindlustusmakseid nõuda ega laseks tema suhtes "välismaalaste skaalat" kohaldada, nagu on näidatud käesoleva otsuse punktis 8. Järelikult ei saa asjaolu, kas mitteresident on ühe või teise

riikliku sotsiaalkindlustusskeemi järgi kindlustatud või mitte, kummalgi juhul õigustada seda, et tema suhtes kohaldatakse suurendatud maksumäära.

55 Teiseks tuleb uurida, kas erinevaid määrasid saab õigustada asjaomase liikmesriigi maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega, mida kinnitas riigisisese menetluse raames Staatssecretaris van Financiën ning ka Prantsuse valitsus.

56 Euroopa Kohus otsustas 28. jaanuari 1992. aasta otsustes (kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EJK 1992, lk I-249 ja kohtuasjas C-300/90: komisjon vs. Belgia, EKL 1992, lk I-305), et maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega saab põhjendada õigusnorme, mis võib piirata töötajate liikumisvabadust ühenduse piires.

57 Käesoleval juhul see aga nii ei ole.

58 Eespool viidatud kohtuasjades oli maksete mahaarvamisevõimaluse ning kindlustusandjate poolt vanadus- ja elukindlustuslepingute alusel välja makstavate summade maksustamise vahel olemas otsene seos, mida tuli säilitada, et tagada kõnealuse maksusüsteemi ühtsus. Sel juhul saab maksumaksja valida, kas ta laseb kindlustusmaksed maha arvata ning kindlustuslepingu alusel saadavat kapitali ja pensioni maksustada või loobub ta kindlustusmaksete mahaarvamisest, kuid tema kindlustuslepingu alusel saadud kapital ja pension on maksuvaba.

59 Käesoleval juhul puudub maksude tasandil teatud mitteresidentide puhul, kes saavad Madalmaadest vähem kui 90% oma kogusissetulekust, taoline seos nende suhtes suurendatud tulumaksumäära kohaldamise ning nende Madalmaadest pärineva tulu vabastamise vahel sotsiaalkindlustusmaksetest.

60 Esiteks ei anna suurendatud tulumaksumäära kohaldamine mingit sotsiaalkindlustust. Teiseks saab asjaolu, et teatud mitteresidendid ei ole Madalmaade sotsiaalkindlustusskeemi järgi kindlustatud ning järelikult ei pea nad oma Madalmaadest pärineva tulu pealt sotsiaalkindlustusmaksid tasuma, kohaldatavate õigusnormide määramise puhul tuleneda (juhul, kui see on õigustatud) üksnes nõukogu 14. juuni 1971. aasta määrusega (EMÜ) nr 1408/71 (sotsiaalkindlustusskeemide kohaldamise kohta ühenduse piires liikuvate töötajate ja nende pereliikmete suhtes (EÜT 1971, L 149 lk 2, ELT eestikeelne eriväljaanne 05/01, lk 35)) kehtestatud üldise ja siduva süsteemi kohaldamisest, ning põhimõtteliselt kaasneb sellega samade sätete kohaselt see, et need isikud peavad olema kindlustatud üksnes asukohariigi sotsiaalkindlustusskeemi järgi, kus nad tegelevad osaga oma kutsetegevusest.

61 Selle puhul on Euroopa Kohtu praktika järgi, mille kohaselt liikmesriikidel ei ole õigust otsustada, mil määral tuleb kohaldada nende oma õigusakte või teise liikmesriigi omi, sest nad on kohustatud järgima kehtivaid ühenduse õigusnorme (vt 23. septembri 1982. aasta otsust kohtuasjas 276/81: Kuijpers, EKL 1982, lk 3027, punkt 14; 12. juuni 1986. aasta otsust kohtuasjas 302/84: Ten Holder, EKL 1986, lk 1821, punkt 21 ja 10. juuli 1986. aasta otsust kohtuasjas 60/85: Luijten, EKL 1986, lk 2365, punkt 14), liikmesriikidel keelatud maksimeetmetega tasakaalustada seda, kui maksumaksja ei ole selle riigi sotsiaalkindlustusskeemi järgi kindlustatud ega tasu sealseid kindlustusmaksid.

62 Eeltoodud tähelepanekuid arvesse võttes tuleb kahele esimesele küsimusele vastata, et asutamislepingu artiklit 52 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik kohaldab ühenduse kodaniku suhtes, kes tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana tema

territooriumil, tehes seda samal ajal ka teises liikmesriigis, kus ta elab, kõrgemat tulumaksumäära kui sama tegevusega tegelevate residentide suhtes, kui nende maksumaksjate ning residendist maksumaksjate ja nendega võrdsustatud isikute olukord ei ole objektiivselt küllalt erinev, et sellist erinevat kohtlemist õigustada.

Kolmas ja neljas eelotsuse küsimus

63 Kolmandale ja neljandale küsimusele on diskrimineerimise võimalike õigustuste uurimise raames juba vastatud (vt eriti punkte 53 ja 54 ning punkte 59–61).

64 Järelikult tuleb Hoge Raad der Nederlandenile vastata, et asutamislepingu artikliga 52 on vastuolus, kui liikmesriik võtab arvesse asjaolu, et määruse nr 1408/71 kohaldatavate õigusnormide määramise puhul asjakohaste sätete tõttu ei ole maksumaksja kohustatud tasuma riikliku sotsiaalkindlustusskeemi makseid, ja kohaldab seetõttu suurendatud tulumaksumäära. Asjaolu, et maksumaksja on kindlustatud oma asukohariigi sotsiaalkindlustusskeemi järgi, mis vastab samuti määrusele nr 1408/71, ei ole selles suhtes oluline.

Kohtukulud

65 Euroopa Kohtule märkusi esitanud Saksa valitsuse, Belgia valitsuse, Prantsuse valitsuse, Madalmaade valitsuse ja Ühendkuningriigi valitsuse ning Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulud ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse see kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (viies koda),

vastates Hoge Raad der Nederlandeni 23. märtsi 1994. aasta määrusega esitatud küsimustele, otsustab:

1) Ühe liikmesriigi kodanik, kes tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana teise liikmesriigi territooriumil, kus ta elab, saab tugineda asutamislepingu artikli 52 sätetele oma päritoluriigi vastu, mille territooriumil ta samuti füüsilisest isikust ettevõtjana tegutseb, kui tema olukord on seetõttu, et ta tegeleb majandustegevusega muus liikmesriigis kui oma päritoluriigis, võrreldav teiste õigussubjektide omaga, kes saavad vastuvõtva riigi suhtes tugineda asutamislepinguga tagatud õigustele ja vabadustele.

2) Asutamislepingu artiklit 52 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik kohaldab ühenduse kodaniku suhtes, kes tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana tema territooriumil, tehes seda samal ajal ka teises liikmesriigis, kus ta elab, kõrgemat tulumaksumäära kui sama tegevusega tegelevate residentide suhtes, kui nende maksumaksjate ning residendist maksumaksjate ja nendega võrdsustatud isikute olukord ei ole objektiivselt küllalt erinev, et sellist erinevat kohtlemist õigustada.

3) Asutamislepingu artikli 52 järgi on keelatud, kui liikmesriik võtab arvesse asjaolu, et nõukogu 14. juuni 1971. aasta määruse (EMÜ) nr 1408/71 (sotsiaalkindlustusskeemide kohaldamise kohta ühenduse piires liikuvate töötajate ja nende pereliikmete suhtes (EÜT 1971, L 149 lk 2, ELT eestikeelne eriväljaanne 05/01, lk 35)) kohaldatavate õigusnormide määramise puhul asjakohaste sätete tõttu ei ole maksumaksja kohustatud tasuma riikliku sotsiaalkindlustusskeemi makseid, ja kohaldab seetõttu suurendatud tulumaksumäära. Asjaolu, et maksumaksja on kindlustatud oma asukohariigi sotsiaalkindlustusskeemi järgi, mis vastab samuti määrusele nr 1408/71, ei ole selles suhtes oluline.

Edward

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Wathelet

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 27. juunil 1996 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Viienda koja esimees

R. Grass

D. A. O. Edward