

EUROOPA KOHTU OTSUS

14. veebruar 1995*

EMÜ artikkel 48 – Võrdse kohtlemise kohustus – Mitteresidentide tulumaks

Kohtuasjas C-279/93,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel esitatud Bundesfinanzhof'i (Saksamaa rahanduskohtu) eelotsusetaotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleliolevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

Finanzamt Köln-Altstadt (Köln-Altstadt'i maksuamet)

ja

Roland Schumacker,

eelotsust EMÜ asutamislepingu artikli 48 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS

koosseisus: president G. C. Rodríguez Iglesias, kodade esimehed F. A. Schockweiler (ettekandja), P. J. G. Kapteyn ja C. Gulmann, kohtunikud G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet ja G. Hirsch,

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Finanzamt Köln-Altstadt, esindaja: Finanzamt Köln-Altstadti peadirektor D. Deutgen,

– Roland Schumacker, esindajad: advokaat W. Kaefer, Aachen, ning advokaat ja rahandusnõunik G. Sass, Tervuren,

– Saksamaa valitsus, esindajad: liitvabariigi majandusministeeriumi kõrgem ametnik E. Röder ja sama ministeeriumi vanemametnik C. D. Quassowski,

– Kreeka valitsus, esindajad: riiklik õigusnõunik D. Raptis ja abiõigusnõunik valitsuse riikliku õigusnõukogu juures I. Chalkias,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

- Prantsusmaa valitsus, esindajad: välisministeeriumi õigussakonna talituse juhataja C. de Salins ja sama ministeeriumi õigussakonna välisasjade sekretär J.-L. Falconi,
- Madalmaade valitsus, esindaja: välisministeeriumi õigusnõunik A. Bos,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: *Assistant Treasury Solicitor* J. E. Collins, keda abistas A. Moses, *QC*,
- komisjon, esindajad: õigustalituse ametnikud J. Grunwald ja E. Traversa, keda abistas professor B. Knobbe-Keuk, Bonni Ülikool,

arvestades kohtuistungil ettekannet,

olles 18. oktoobri 1994. aasta kohtuistungil ära kuulunud suulised märkused, mille esitasid Finanzamt Köln-Altstadt, esindajad: D. Deutgen ja Oberfinanzdirektion Köln'i vanemametnik V. Nickel; Roland Schumacker, esindajad: W. Kaefer ja G. Sass; Taani valitsus, esindaja: välisministeeriumi õigusnõunik P. Biering; Saksamaa valitsus, esindaja: advokaat J. Sedemund, Köln; Kreeka valitsus, esindaja: riiklik õigusnõunik P. Kamarineas; Prantsusmaa valitsus, esindaja: J.-L. Falconi; Madalmaade valitsus, esindaja: välisministeeriumi abiõigusnõunik J. W. de Zwaan; Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: J. E. Collins, keda abistas A. Moses; ning komisjon, esindajad: J. Grunwald ja E. Traversa, keda abistas professor B. Knobbe-Keuk,

olles 22. novembri 1994. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1. Oma 14. aprilli 1993. aasta taotlusega, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse sama aasta 14. mail, esitas Bundesfinanzhof EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel mitu eelotsuse küsimust EMÜ asutamislepingu artikli 48 tõlgendamise kohta, tuvastamaks, kas Saksamaa Liitvabariigi seadusandluse teatud sätted, mis näevad ette maksukohustuslaste erineva kohtlemise sõltuvalt sellest, kas nad elavad riigi territooriumil või mitte, on kooskõlas ühenduse õigusega.
2. Need küsimused kerkisid esile Finanzamt Köln-Altstadt'i ja Belgia kodaniku Roland Schumackeri vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb viimatinimetatu töötasuna saadud tulu Saksamaal maksustamise tingimusi.
3. Saksamaal näeb Einkommensteuergesetz (Saksamaa tulumaksuseadus, edaspidi „EStG”) ette töötajate suhtes sõltuvalt nende elukohast erinevate maksurežiimide kohaldamise.

4. EStG artikli 1 lõike 1 kohaselt on füüsilised isikud, kelle elukoht või peamine elukoht on Saksamaal, kohustatud tasuma tulumaksu kõikidelt oma tuludelt seal („piiramatu maksustamine”).

5. Sama artikli lõike 4 järgi on füüsilised isikud, kelle elukoht või peamine elukoht ei ole Saksamaal, seevastu kohustatud tasuma tulumaksu ainult sellelt osalt tulust, mille nad said Saksamaal („piiratud maksustamine”). Artikli 49 lõike 1 punkti 4 järgi loetakse Saksamaal saadud tuludeks eelkõige Saksamaal tehtud palgatööst saadud tulusid.

6. Üldiselt peab Saksamaal töötaja tulumaksu töölepingu alusel saadud tulult kinni tööandja, kes selle seejärel ise maksuametile maksab.

7. Teostamiseks tulude kinnipidamist, on töötajad, kelle suhtes kohaldatakse piiramatut maksustamist, jagatud erinevatesse maksustamiskategooriasse (EStG artikkel 38b). Vallalised isikud kuuluvad kategooriasse I (üldine maksumäär). Abielus töötajad, kes ei ole kehtvalt lahutatud, kuuluvad kategooriasse III (nn *splitting*-määr, EStG artikkel 26b), tingimusel et mõlemad abikaasad elavad Saksamaal ja nende tulusid maksustatakse piiramatult. Saksamaa *splitting*'u režiim kehtestati eesmärgiga vähendada tulumaksumäärade progressiivsust. Selle režiimi alusel liidetakse abikaasade kogutulu, millest seejärel omistatakse kummalegi abikaasale 50% ja maksustatakse vastavalt. Kui ühe abikaasa tulu on suur ja teise oma väike, on *splitting*'u alusel nende tulumaksuga maksustatavad summad samad ja see vähendab tulumaksumäärade progressiivsust.

8. Töötajaid, kelle suhtes kohaldatakse piiramatut maksustamist, soodustatakse lisaks ka töötasult makstava tulumaksu iga-aastase korrigeerimise menetluse kaudu (EStG artikkel 42b). Selle menetluse raames peab tööandja tagastama töötajale osa töötasult kinni peetud tulumaksust, juhul kui iga kuu kinni peetud summade kogusumma ületab maksuskaalaga ettenähtud aastasumma, näiteks kui töötasu summa oli eri kuudel erinev.

9. Veelgi enam, kuni 1990. aastani korrigeeris maksuhaldur töötajate, kelle suhtes kohaldatakse piiramatut maksustamist, töötasudelt arvestatud tulumaksu igal aastal ja alates sellest ajast kohaldatakse nende suhtes maksuhalduri poolt maksu hindamise menetlust (EStG artikkel 46). Niisugune menetlus muudab võimalikuks teistes tululiikides (näiteks dividendid) tekkinud kahjude mahaarvamise töötasuna saadud tulult.

10. Lõpuks määratakse isikute, kelle suhtes kohaldatakse piiramatut maksustamist, maksusumma üldise maksevõime järgi, s.t võttes arvesse maksukohustuslaste kõiki teisi tulusid ning isiklike ja perekondlike asjaolusid (perekonnakulutused, kulutused pensionikindlustusele ja muud kulutused, mis annavad tavaliselt õiguse maksuvabastustele ja -mahaarvamistele).

11. Osasid eelnimetatud soodustusi ei anta töötajatele, kelle suhtes kohaldatakse üksnes piiratud maksustamist. Tuleb märkida, et 24. juuni 1994. aasta Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz) (Saksamaa seadus, millega vähendatakse piiriäärsete elanike ja teiste osaliselt maksustatavaid tulusid saavate füüsiliste isikute tulumaksukoormust), mille eesmärgiks oli taolise olukorra siseriiklikul tasandil

likvideerimine, ei oma käesoleval juhul tähtsust, kuna see ei olnud põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal veel jõustunud.

12. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud seadusandluse alusel kuulusid isikud, kelle suhtes kohaldatakse üksnes piiratud maksustamist, kategooriasse I (üldine määr), sõltumata nende perekondlikust seisukorrast (EStG artikkel 39d). Järelikult ei kohaldunud neile *splitting*'u maksusoodustus ja abielus töötajaid koheldi samamoodi nagu vallalisi.

13. Isikute, kelle suhtes kohaldatakse piiratud maksustamist, osas kehtib lihtsustatud maksustamismenetlus. Nende töötasult võetav tulumaks loeti lõplikult tasutuks igakuise kinnipidamisega tööandja poolt. Nende puhul oli välistatud nii tööandja poolt töötasudelt kinni peetud tulumaksu iga-aastane korrigeerimine (EStG artikli 50 lõige 5) kui ka selle tulumaksu iga-aastane määramine maksuhalduri poolt. Kuivõrd töötasudelt tasutava tulumaksu iga-aastast korrigeerimist ei olnud ette nähtud, ei makstud neile võimalikku enamakstud tulumaksu aasta lõpus tagasi.

14. Viimasena ei olnud töötajatel, kelle suhtes kohaldatakse piiratud maksustamist, erinevalt isikutest, kelle suhtes kohaldatakse piiramatut maksustamist, võimalust oma tulust maha arvata sotsiaalvaldkonnas tehtud kulutusi (vanaduskindlustus-, ravikindlustus- või invaliidsuskindlustusmaksed) ulatuses, mis ületab maksuskaalas ette nähtud määrasid.

15. Toimikust selgub, et Roland Schumacker on oma abikaasa ja lastega Belgias elanud alati. Peale Belgias töötamist, tegi ta 15. maist 1988 kuni 31. detsembrini 1989 töölepingu alusel tööd Saksamaal, elades samal ajal edasi Belgias. Tema töötü abikaasa sai Belgias töötushüvitisi ainult 1988. aasta jooksul. Alates 1989. aastast moodustab Roland Schumackeri töötasu perekonna ainsa sissetuleku.

16. Saksamaa ja Belgia vahel 11. aprillil 1967 topeltnmaksustamise vältimiseks sõlmitud lepingu artikli 15 lõike 1 kohaselt on õigus maksustada Roland Schumackeri töötasuna saadud tulused alates 15. maist 1988 Saksamaa Liitvabariigil kui riigil, kus ta töötas. Roland Schumackeri tööandja pidas seetõttu Saksamaal tema töötasult kinni tulumaksu, mis arvutati kohaldades maksustamiskategooriat I, nagu on ette nähtud EStG artikli 1 lõikes 4 ja artiklis 39d.

17. 6. märtsil 1989 taotles Roland Schumacker Finanzamtilt, et tema maksusumma arvestataks õiglaselt (Abgabenordnung'i – Saksamaa maksuseadustiku – artikkel 163), võttes aluseks maksustamiskategooria III (mida kohaldatakse tavaliselt Saksamaal elavate abielus olevate töötajate suhtes ja mis annab neile õiguse *splitting*'ule), ning et talle tagastataks tema töötasust iga kuu maksustamiskategooria I järgi kinni peetud summa ja selle summa, mida ta oleks pidanud tasuma maksustamiskategooria III kohaselt, vahe.

18. Finanzamt jättis tema taotluse 22. juuni 1989. aasta otsusega rahuldamata, mistõttu Roland Schumacker algatas menetluse Finanzgericht Köln'is (Kölni rahanduskohtus). Viimane rahaldas Roland Schumackeri hagi osas, mis puudutas aastaid 1988 ja 1989 ning kohustas Finanzamti tegema Saksa maksuseadustiku artikli 163 alusel õiglase otsuse. Finanzamt esitas seejärel Bundesfinanzhof'ile Finanzgericht Köln'i otsuse peale apellatsioonkaebuse.

19. Bundesfinanzhof ei ole kindel, kas EMÜ asutamislepingu artikkel 48 võib mõjutada otsust, mis tal tuleb kõnealuses kohtuasjas langetada. Seepärast otsustas ta menetluse peatada ja taotles Euroopa Kohtult eelotsust järgmiste küsimuste kohta:

„1. Kas EMÜ asutamislepingu artikkel 48 piirab Saksamaa Liitvabariigi pädevust maksustada teise liikmesriigi kodanikku tulumaksuga?

Kui, siis:

2. Kas juhul, kui Belgia kodakondsusega füüsiline isik, kelle ainus ja peamine elukoht on Belgias, kus ta omandas kutseoskused ja töökogemuse, hakkab tööd tegema Saksamaa Liitvabariigis oma alalist elukohta muutmata, on EMÜ asutamislepingu artikli 48 alusel Saksamaa Liitvabariigil lubatud maksustada selle isiku tulusid kõrgemalt võrreldes isikuga, kelle elukoht on Saksamaa Liitvabariigis?

3. Kas tähtsust omab asjaolu, et teises küsimuses nimetatud Belgia kodanik saab oma tulu peaaegu eranditult (s.t üle 90% ulatuses) Saksamaa Liitvabariigis ning lisaks on see tulu Saksamaa Liitvabariigi ja Belgia Kuningriigi vahel topeltnmaksustamise vältimiseks sõlmitud lepingu kohaselt maksustatav üksnes Saksamaa Liitvabariigis?

4. Kas Saksamaa Liitvabariik rikub sellega EMÜ asutamislepingu artiklit 48, kui ta jätab füüsilised isikud, kelle elukoht ega peamine elukoht ei ole tema territooriumil, kuid kes saavad seal tulu töölepingu alusel töötamisest, ilma nii töötasudelt kinni peetava tulumaksu mahaarvamiste iga-aastasest korrigeerimisest kui ka palgatööna saadud tuludelt tasutava maksu kindlaksmääramisest maksuhalduri poolt?”

Esimene küsimus

20. Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et see võib piirata liikmesriigi pädevust maksustada teise liikmesriigi kodaniku tulusid ning kehtestada kord, mil viisil selle isiku tema territooriumil saadud tulud on maksustatud.

21. Sellele küsimusele vastamiseks tuleb tõdeda, et kuigi otsene maksustamine iseenesest ei kuulu ühenduse õiguse praeguses seisus ühenduse pädevusalasse, peavad liikmesriigid sellegipoolest kasutama neile jäetud volitusi kooskõlas ühenduse õigusega (vt 4. oktoobri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-246/89: komisjon v. Ühendkuningriik, EKL 1991, lk I-4585, punkt 12).

22. Mis puudutab konkreetsemalt isikute vaba liikumist ühenduse piires, siis nõuab asutamislepingu artikli 48 lõige 2 igasuguse kodakondsusel põhineva liikmesriikide töötajate diskrimineerimise kaotamist, muuhulgas töö tasustamisel.

23. Selles osas sedastas Euroopa Kohus oma 8. mai 1990. aasta otsuses kohtuasjas C-175/88: Biehl (EKL 1990, lk I-1779, punkt 12), et võrdse kohtlemise põhimõte, mis puudutab ka töötasu, kaotaks oma mõju, kui seda kahjustatakse diskrimineerivate siseriiklike tulumaksualaste sätetega. Seepärast nägigi nõukogu oma 15. oktoobri

1968. aasta määruse (EMÜ) nr 1612/68 (töötajate liikumisvabaduse kohta ühenduse piires) (EÜT L 257, lk 2) artiklis 7 ette, et töötajatel, kes on liikmesriigi kodanikud, peavad olema teise liikmesriigi territooriumil samad maksusoodustused kui selle riigi kodanikest töötajatel.

24. Eeltoodust lähtudes tuleb esimesele küsimusele vastata, et asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et see võib piirata liikmesriigi pädevust maksustada teise liikmesriigi kodaniku tulusid ning kehtestada kord, mil viisil selle isiku tema territooriumil saadud tulud on maksustatud, kuna kõnealune artikkel ei luba liikmesriigil otsesel maksustamisel kohelda teise liikmesriigi kodanikku, kes kasutades oma õigust liikumisvabadusele töötab esimese riigi territooriumil, ebasoodsamalt kui enda kodanikku samasuguses olukorras.

Teine ja kolmas küsimus

25. Oma teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et see välistab liikmesriigi õigusnormide, mille kohaselt maksustatakse selles liikmesriigis töötava, kuid teises liikmesriigis elava teise liikmesriigi kodaniku tulusid kõrgemalt kui selles liikmesriigis elava sama tööd tegeva töötaja omasid, kohaldamise. Teiseks küsib liikmesriigi kohus, kas vastust sellele küsimusele mõjutab asjaolu, et teise liikmesriigi kodanik saab oma tulu täielikult või peaaegu eranditult selles liikmesriigis tehtud tööst ega saa teises liikmesriigis piisavalt tulusid, et neid maksustataks seal tema isiklike ja perekondlike asjaolusid arvesse võttes.

26. Sellega seoses tuleb kõigepealt meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei keela võrdse kohtlemise eeskirjad mitte ainult ilmselge diskrimineerimise kodakondsuse alusel, vaid ka igasuguse varjatud diskrimineerimise, mis mõne muu tunnuse järgi vahet tehes toob faktiliselt kaasa samasuguse tagajärje (12. veebruari 1974. aasta otsus kohtuasjas 152/73: Sotgiu, EKL 1974, lk 153, punkt 11).

27. On tõsi, et põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme kohaldatakse asjaomase maksukohustuslase kodakondsusest sõltumata.

28. Siiski võivad taolised riigisisised õigusnormid, mille kohaselt diskrimineeritakse elukohakriteeriumi alusel ja välistakse mitteresidentide maksustamisel teatavad soodustused, mida antakse seevastu liikmesriigi territooriumil elavatele isikutele, olla kahjustavad peamiselt teiste liikmesriikide kodanikele. Nimelt on mitteresidendid enamusel juhtudest teiste riikide kodanikud.

29. Sellistel asjaoludel võivad maksusoodustused, mida antakse ainult liikmesriigi kodanikele, kujutada endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel.

30. Tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib diskrimineerimine seisneda üksnes erinevate eeskirjade kohaldamises võrreldavatele olukordadele või sama eeskirja kohaldamises erinevatele olukordadele.

31. Otseste maksude valdkonnas ei ole aga residentide ja mitteresidentide olukord üldjuhul võrreldav.

32. Tulu, mida saab liikmesriigi territooriumil mitteresident, moodustab suuremal osal juhtudest ainult osa tema kogutulust, millest suurema osa ta saab oma elukohas. Lisaks on mitteresidendi isiklikku maksu tasumise võimet, mis selgub kõiki tema tulusid ning isiklike ja perekondlike asjaolusid arvesse võttes, kõige kergem hinnata kohas, kus asub tema isiklike ja varaliste huvide kese. Üldiselt on selleks kohaks asjaomase isiku alaline elukoht. Seega on vastavalt rahvusvahelisele maksuõigusele ja eelkõige Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) näidisleppele maksude kohta (*Model Double Taxation Treaty*) tunnustatud põhimõte, et maksukohustuslaste üldine maksustamine, nende isiklike ja perekondlike asjaolusid arvesse võttes, on elukohariigi pädevuses.

33. Residendi seisukord on teistsugune, sest suurema osa oma tuludest saab ta tavaliselt elukohariigis. Lisaks on sellele riigile tavaliselt kättesaadav kogu teave, mis on vajalik hindamiseks maksukohustuslase üldist maksevõimet, võttes arvesse tema isiklike ja perekondlike asjaolusid.

34. Järelikult ei ole liikmesriigi poolt mitteresidendile teatud maksusoodustuste, mida ta annab residendile, mitteandmine üldjuhul diskrimineeriv, sest need kaks maksukohustuslaste kategooriat ei ole võrreldavas olukorras.

35. Asutamislepingu artikkel 48 iseenesest ei välista seetõttu liikmesriigi õigusnormide, mille kohaselt maksustatakse selles liikmesriigis töötava, kuid teises liikmesriigis elava teise liikmesriigi kodaniku tulusid kõrgemalt kui selles liikmesriigis elava sama tööd tegeva töötaja omasid, kohaldamist.

36. Olukord on aga teistsugune juhul, kui mitteresident ei saa oma elukohariigis märkimisväärset tulu ja tema peamise osa maksustatavast tulust moodustab töökohariigis tehtud töö eest saadav tasu, mille tulemusena ei saa elukohariik anda talle tema isiklike ja perekondlike asjaolude arvesse võtmisest tulenevaid soodustusi.

37. Kui mitteresident ja resident teevad võrreldavat tööd, siis nende olukord ei ole objektiivselt võttes erinev, seega ei ole õigustatud erinev kohtlemine maksustamisel, mis puudutab maksukohustuslase isiklike ja perekondlike asjaolude arvesse võtmist.

38. Kui tegemist on mitteresidendiga, kes saab suurema osa oma tuludest ja peaaegu kõik oma perekonna sissetulekud mõnes teises liikmesriigis kui tema elukohariik, seisneb diskrimineerimine selles, et mitteresidendi tulu maksustamisel ei arvestata tema isiklike ja perekondlike asjaoludega ei elu- ega töökohariigis.

39. Tuleb teha kindlaks, kas selline diskrimineerimine võib olla õigustatud.

40. Märkusi esitanud liikmesriigid olid seisukohal, et diskrimineeriv kohtlemine isiklike ja perekondlike asjaolude arvesse võtmise ja *splitting*'u võimaldamise näol on õigustatud vajadusega kohaldada mitteresidentide suhtes maksurežiime järjekindlalt. Sellise õigustusega, mis põhineb maksusüsteemi ühtsuse vajadusel, on Euroopa Kohus nõustunud oma 28. jaanuari 1992. aasta otsuses kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punkt 28). Nende liikmesriikide arvates on isiklike ja perekondlike asjaolude arvessevõtmise ning õiguse vahel maksustada mis tahes ülemaailmselt saadud tulusid,

seos. Et isiklikke ja perekondlikke asjaolusid peab arvesse võtma elukohariik, kellel on ainsana õigus mis tahes ülemaailmselt saadud tulusid maksustada, ei pea riik, kelle territooriumil mitteresident töötab, tema isiklikke ja perekondlikke asjaolusid arvesse võtma, sest vastasel juhul võetaks mitteresidendi isiklikke ja perekondlikke asjaolusid arvesse kaks korda ja ta saaks sellega kaasnevaid maksusoodustusi mõlemas riigis.

41. Selle väitega ei saa nõustuda. Taolises olukorras nagu põhikohtuasjas vaidluse all olev, ei ole elukohariigil võimalik maksukohustuslase isiklikke ja perekondlikke asjaolusid arvesse võtta, sest tasumisele kuuluva maksu määr on selleks ebapiisav. Sellisel juhul nõuab ühenduse õiguse võrdse kohtlemise põhimõte, et mitteresidendist välismaalase isiklikke ja perekondlikke asjaolusid võetaks tema tulude maksustamisel arvesse samamoodi nagu residentidest riigi kodanike puhul ning talle antaks samad maksusoodustused.

42. Selline erinev kohtlemine, nagu põhikohtuasjas vaidluse all olev, ei ole seega mitte kuidagi õigustatud maksurežiimide järjekindla kohaldamise vajadusega.

43. Finanzamt tõstis kohtuistungil esile halduslikku laadi raskused, mis takistavad töökohariigil tulude, mida tema territooriumil töötavad mitteresidendid oma elukohariigis saavad, kindlaks määramist.

44. Ka selle väitega ei saa nõustuda.

45. Nimelt näeb nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ (liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas) (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) ette võimalused vajaliku teabe saamiseks, mis on võrreldav siseriiklike maksuametite käsutuses oleva teabega. Seega ei ole halduslikke takistusi, mille tõttu ei saaks riigis, kus mitteresidendist isik töötab, tema isiklikke ja perekondlikke asjaolusid arvesse võtta.

46. Mis puudutab konkreetselt Saksamaa Liitvabariiki, siis tuleb lisaks tõdeda, et tema annab piiriäärsetele töötajatele, kes elavad Madalmaades ja töötavad Saksamaal, maksusoodustusi, mis tulenevad isiklike ja perekondlike asjaolude arvesse võtmisest, kaasa arvatud „*splitting*-määr”. Tingimusel, et nad saavad vähemalt 90% oma tuludest Saksamaa territooriumil, võrdsustatakse need ühenduse kodanikud nimelt 21. oktoobri 1980. aasta Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande (Saksamaa seadus, mis käsitleb Saksamaa Liitvabariigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel 16. juunil 1959 sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu 13. märtsi 1980. aasta lisaprotokolliga kohaldamist) alusel Saksamaa kodanikega.

47. Järelikult tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse selles liikmesriigis töötava, kuid teises liikmesriigis elava teise liikmesriigi kodaniku tulusid kõrgemalt kui selles liikmesriigis elava sama tööd tegeva töötaja omasid, juhul kui teise liikmesriigi kodaniku tulu, nagu põhikohtuasjas vaidluse all oleval juhul, moodustab täielikult või peaaegu eranditult selles liikmesriigis tehtud töö eest saadav tasu ja selle kodaniku elukohariigil ei ole võimalik maksukohustuslase isiklikke ja

perekondlikke asjaolusid tema tulude maksustamisel arvesse võtta, sest tasumisele kuuluva maksu määr on selleks ebapiisav.

Neljas küsimus

48. Oma neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega nähakse otsesel maksustamisel ainult residentidele ette taolised menetlused nagu töötasudelt kinni peetud tulumaksu iga-aastane korrigeerimine kui ka selle tulumaksu iga-aastane määramine maksuhalduri poolt, välistades nende kohaldamisalast need füüsiliste isikud, kelle elukoht ega peamine elukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kuid kes saavad seal töötamises teel tulu.

49. Vastused teisele ja kolmandale küsimusele tõid ilmsiks mitteresidentidest ühenduse kodanike materiaalõigusliku diskrimineerimise võrreldes Saksamaa kodanikega. On vaja kaaluda, kas niisugune diskrimineerimine esineb ka menetlusõiguslikul tasandil, sest eelnimetatud korrigeerimismenetlusi kohaldatakse ainult residentidest liikmesriigi kodanike suhtes ega kohaldata mitteresidentidest ühenduse kodanike suhtes. Kui esineb, tuleb analüüsida, kas see diskrimineerimine on õigustatud.

50. Esiteks tuleb märkida, et Saksamaal võrdub tulumaksu kinnipidamine töötasudelt maksmisele kuuluva tulumaksu tasumisega.

51. Eelotsusetaotlusest selgub, et tööandja poolt töötasudelt tulumaksu kinnipidamise tõttu on mitteresidendid haldusliku asjaajamise lihtsustamise eesmärgil eelkõige ilma jätud võimalusest tugineda maksu määramisel aluseks olevale töötasudelt kinni peetud tulumaksu iga-aastasele korrigeerimisele ja ka selle tulumaksu iga-aastasele määramisele maksuhalduri poolt (näiteks ettevõtlusega seotud kulude, erandlike kulude või nn erakorraliste kulude arvessevõtmine), millega võib kaasneda kinni peetud tulumaksu osaline tagastamine.

52. Mitteresidendid võivad olla seetõttu asetatud ebasoodsamasse olukorda, võrreldes residentidega, keda maksustatakse vastavalt EStG artiklitele 42, 42a ja 46, mis põhimõtteliselt näevad ette maksu määramisel kõikide asjaolude arvesse võtmise.

53. Saksamaa valitsus rõhutas oma märkustes, et Saksamaa õigus näeb ette menetluse, mis võimaldab mitteresidentidest maksukohustuslastel taotleda maksuametilt maksutõendit, milles on osutatud neile antavatele teatavatele maksuvabastustele, mida maksuhaldur peab *a posteriori* jagama võrdselt kogu kalendriaastale (EStG artikkel 39d). Tööandjal on selle paragrahvi ja EStG artikli 41c alusel õigus tagastada järgmisel korral töötasu makstes senini töötasult kinnipeetud tulumaks, kui töötaja esitab talle tagasiulatuva jõuga tõendi. Kui tööandja ei kasuta seda õigust, võib vastava korrigeerimise teha maksuhaldur pärast kalendriaasta lõppu.

54. Sellega seoses tuleb siiski märkida, et need õigusnormid ei ole täitmiseks kohustuslikud, ning rõhutada, et ei Finanzamt Köln-Altstadt ega ka Saksamaa valitsus viidanud mitte ühelegi õigusnormile, mis kohustaks maksuhaldurit heastama kõikidel juhtudel EStG'i kõnealuste sätete kohaldamisega kaasnevad diskrimineerivad tagajärjed.

55. Teiseks ei tagasta tööandja või maksuamet mitteresidentidele, kes lahkusid aasta jooksul töölt ühes liikmesriigis, et minna tööle teise liikmesriigi territooriumile, või ka nendele, kes olid osa aastast töötud, võimalikku enammakstud tulumaksu seetõttu, et nende suhtes ei kohaldata nimetatud menetlusi.

56. Eelotsusetaotlusest selgub, et Saksa õiguses on olemas õiglane menetlus, mille kohaselt mitteresidendil on võimalik taotleda maksuhaldurilt oma olukorra läbivaatamist ja maksustatava summa ümberarvutamist. See menetlus on ette nähtud Saksamaa maksuseadustiku artikliga 163.

57. Et asutamislepingu artikli 48 nõuded oleksid täidetud, ei piisa siiski sellest, kui välismaalasest töötaja peab tuginema õiglusmeetmetele, mida maksuhaldur võtab kasutusele üksikjuhtumitel. Veelgi enam, eelviidatud kohtuotsuses Biehl lükkas Euroopa Kohus Luksemburgi maksuameti sellesisulise argumendi tagasi.

58. Eelnevast nähtub, et asutamislepingu artikkel 48 kehtestab mitteresidentidest ühenduse kodanike ja residentidest liikmesriigi kodanike võrdse kohtlemise kohustuse menetlusõiguslikul tasandil. Keeldumine kohaldamast mitteresidentidest ühenduse kodanike suhtes maksu iga-aastase korrigeerimise menetlusi, mida kohaldatakse residentidest liikmesriigi kodanike suhtes, on käsitletav õigustamatu diskrimineerimisena.

59. Seega tuleb liikmesriigi kohtule vastata, et asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega nähakse otsesel maksustamisel ainult residentidele ette taolised menetlused nagu töötasudelt kinni peetud tulumaksu iga-aastane korrigeerimine kui ka selle tulumaksu iga-aastane määramine maksuhalduri poolt, jättes sätete kohaldamisalast välja need füüsiliste isikud, kelle elukoht ega peamine elukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kuid kes saavad seal töötamise teel tulu.

Kohtukulud

60. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Taani, Saksamaa, Kreeka, Prantsuse, Madalmaade, Ühendkuningriigi ja 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,

vastuseks Bundesfinanzhofi 14. aprilli 1993. aasta määrusega esitatud eelotsuse küsimustele, otsustab:

1. EMÜ asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et see võib piirata liikmesriigi pädevust maksustada teise liikmesriigi kodaniku tulused ning kehtestada kord, mil viisil selle isiku tema territooriumil saadud tulud on maksustatud, kuna kõnealune artikkel ei luba liikmesriigil otsesel maksustamisel kohelda teise liikmesriigi kodanikku, kes kasutades oma õigust liikumisvabadusele töötab esimese riigi territooriumil, ebasoodsamalt kui enda kodanikku samasuguses olukorras.

2. Asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse selles liikmesriigis töötava, kuid teises liikmesriigis elava teise liikmesriigi kodaniku tulused kõrgemalt kui selles liikmesriigis elava sama tööd tegeva töötaja omasid, juhul kui teise liikmesriigi kodaniku tulu, nagu põhikohtuasjas vaidluse all oleval juhul, moodustab täielikult või peaaegu eranditult selles liikmesriigis tehtud töö eest saadav tasu ja selle kodaniku elukohariigil ei ole võimalik maksukohustuslase isiklike ja perekondlike asjaolusid tema tulude maksustamisel arvesse võtta, sest tasumisele kuuluva maksu määr on selleks ebapiisav.

3. Asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega nähakse otsesel maksustamisel ainult residentidele ette taolised menetlused nagu töötasudelt kinni peetud tulumaksu iga-aastane korrigeerimine kui ka selle tulumaksu iga-aastane määramine maksuhalduri poolt, välistades nende kohaldamisalast need füüsiliste isikud, kelle elukoht ega peamine elukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kuid kes saavad seal töötamises teel tulu.

Rodríguez Iglesias

Schockweiler

Kapteyn

Gulmann

Mancini

Kakouris

Moitinho de Almeida

Murray

Edward

Puissochet

Hirsch

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 14. veebruaril 1995. aastal Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias