

## 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-Altstadti rahandusamet)**

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 õigusosakonna talituse juhataja C. de Salins ja sama ministeeriumi õigusosakonna 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 Bonni Ülikooli õppejõud B. Knobbe-Keuk,

arvestades kohtuistungil ettekannet,

olles 18. oktoobri 1994. aasta kohtuistungil ära kuulanud suulised märkused, mille esitasid Finanzamt Köln-Altstadt, esindajad: D. Deutgen ja Oberfinanzdirektion Kölni 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 B. Knobbe-Keuk,

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

on teinud järgmise

### **otsuse**

1. Bundesfinanzhof esitas 14. aprilli 1993. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse sama aasta 14. mail, EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel mitu eelotsuse küsimust EMÜ asutamislepingu artikli 48 tõlgendamise kohta, et suuta hinnata, kas mõningad Saksamaa Liitvabariigi seaduses sätestatud õigusnormid, mis näevad ette maksukohustuslaste erineva kohtlemise sõltuvalt sellest, kas nad elavad liikmesriigi territooriumil või mitte, on kooskõlas ühenduse õigusega.

2. Need küsimused kerkisid esile Finanzamt Köln-Altstadti ja Belgia kodaniku Roland Schumackeri vahelises vaidluses, mis käsitleb viimatinimetatu Saksamaal saadud töötasu tulumaksuga maksustamise tingimusi.

3. Saksamaal näeb Einkommensteuergesetz (Saksamaa tulumaksuseadus, edaspidi „EStG”) sõltuvalt elukohast ette erinevad palgatöötajate tulude maksustamise korrad.

4. EStG paragrahvi 1 lõike 1 kohaselt tasuvad füüsilised isikud, kelle alaline elukoht või tavaline asukoht on Saksamaal, seal tulumaksu kõikidelt oma tuludelt („täielik maksustamine”).

5. Sama paragrahvi lõike 4 järgi tasuvad füüsilised isikud, kelle alaline elukoht *või* tavaline asukoht ei ole Saksamaal, seevastu tulumaksu ainult sellelt tuluosalt, mille nad said Saksamaal („osaline maksustamine”). Paragrahvi 49 lõike 1 punkti 4 järgi loetakse Saksamaal saadud tuludeks eelkõige Saksamaal tehtud palgatööst saadud tulused.

6. Üldiselt peab Saksamaal tulumaksu palgatööst saadud tuludelt kinni tööandja, kes peab selle kinni töötajate töötasust ja maksab seejärel maksuhaldurile.

7. Et töötasust kinnipidamist kohaldada, on täielikult maksustatavaid tulused saavad palgatöötajad jagatud mitmesse maksustamiskategooriasse (EStG paragrahv 38b). Vallalised kuuluvad I kategooriasse (üldine maksumäär). Abielus palgatöötajad, kes ei ole püsivalt lahus, kuuluvad III kategooriasse (nn *splitting*-määr, EStG paragrahv 26b), kui mõlemad abikaasad elavad Saksamaal ja nende tulused maksustatakse täielikult. Saksamaa *splitting*'u kord kehtestati selleks, et vähendada tulumaksuskaala progressiivsust. Selle järgi liidetakse abikaasade kogutulu, millest seejärel omistatakse kummalegi abikaasale 50% ja maksustatakse vastavalt. Kui ühe abikaasa tulu on suur ja teise oma väike, ühtlustab *splitting* maksu aluse ja vähendab tulumaksuskaala progressiivsust.

8. Lisaks kehtib täielikult maksustatavaid tulused saavate palgatöötajate töötasult makstava tulumaksu iga-aastase korrigeerimise menetlus (EStG paragrahv 42b). Selle menetluse raames peab tööandja tagastama palgatöötajale osa võetud tulumaksust, juhul kui iga kuu kinni peetud summade kogusumma ületab maksuskaalas aasta kohta toodud summa, näiteks kui töötasu summa oli eri kuudel erinev.

9. Lisaks korrigeeris maksuhaldur kuni 1990. aastani täielikult maksustatavat tulu saavate palgatöötajate töötasudelt arvestatud tulumaksu igal aastal ja sellest ajast peale kehtib nende suhtes maksu maksuhalduri poolt kindlaksmääramise menetlus (EStG paragrahv 46). Niisugune menetlus muudab võimalikuks teises tulukategoorias (näiteks dividendid) kantud kahjumite mahaarvamise töötasudest saadud tuludest.

10. Lõpuks määratakse täielikult maksustatavaid tulused saavate isikute maksusumma kindlaks üldise maksu tasumise võime järgi, s.t võttes arvesse kõiki muid nende maksukohustuslaste saadud tulused ning isiklikku ja perekondlikku olukorda (perekonnakulutused, kulutused pensionikindlustusele ja muu, mis annab tavaliselt õiguse mahaarvamistele tulust ja maksuvähenditele).

11. Mõningaid nendest soodustustest ei anta maksukohustuslastele, kelle tulused maksustatakse osaliselt. 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 tulused saavate füüsiliste isikute tulumaksukoormust), mille eesmärk on parandada seda olukorda liikmesriigi tasandil, on põhikohtuasjas käsitletaval juhul asjakohatu, võttes arvesse, et vaidluse aluseks olevate asjaolude esinemise hetkel see veel ei kehtinud.

12. Sellel ajal kehtinud õigusnormide järgi kuulusid osaliselt maksustatavaid tulusid saavad isikud I kategooriasse (üldine määr), sõltumata oma perekondlikust olukorrast (EStG paragrahv 39d). Järelikult ei kehti nende suhtes *splitting*'u maksusoodustus ja abielus palgatöötajate suhtes kohaldatakse sama korda nagu vallaliste suhtes.

13. Osaliselt maksustatavaid tulusid saavate maksukohustuslaste suhtes kehtib lihtsustatud maksustamiskord. Nende töötasult võetav tulumaks loeti täielikult tasutuks igakuise kinnipidamisega tööandja poolt. Nende puhul oli välistatud nii tööandja poolt töötasudelt maha arvatud maksu iga-aastane korrigeerimine (EStG paragrahvi 50 lõige 5) kui ka selle maksu iga-aastane kindlaksmääramine maksuhalduri poolt. Et töötasudelt tasutava maksu iga-aastast korrigeerimist ei olnud ette nähtud, ei saanud nad võimalikku enammakstud summat aasta lõpus tagasi.

14. Lõpuks ei olnud osaliselt maksustatavaid tulusid saavatel maksukohustuslastel erinevalt täielikult maksustatavaid tulusid saavatest maksukohustuslastest võimalust maha arvata sotsiaalvaldkonnas tehtud kulutusi (vanaduskindlustus-, ravikindlustus- või invaliidsuskindlustusmaksed), mis ületasid maksuskaalas ette nähtud standardsummasid.

15. Toimikust selgub, et Roland Schumacker on oma abikaasa ja lastega alati Belgias elanud. Töötanud alguses selles riigis, tegi ta 15. maist 1988 kuni 31. detsembrini 1989 palgatööd Saksamaal, elades samal ajal edasi Belgias. Tema töötü abikaasa sai Belgias töötushüvitisi ainult 1988. aasta jooksul. Alates 1989. aastast moodustab Roland Schumackeri töötasu perekonna kogu sissetuleku.

16. Saksamaa ja Belgia vahel 11. aprillil 1967 sõlmitud topeltnmaksustamist käsitleva lepingu artikli 15 lõike 1 kohaselt on õigus maksustada Roland Schumackeri töötasust saadud tulusid alates 15. maist 1988 Saksamaa Liitvabariigil kui riigil, kus tööd tehakse. Roland Schumackeri tööandja pidas niisiis Saksamaal tema töötasudest kinni maksu, mis arvutati I maksustamiskategooriat kohaldades, nagu on ette nähtud EStG paragrahvi 1 lõikega 4 ja paragrahviga 39d.

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

18. Et Finanzamt jättis tema taotluse 22. juuni 1989. aasta otsusega rahuldamata, pöördus Roland Schumacker vaidluse lahendamiseks Finanzgericht Kölni (Kölni rahanduskohus) poole. Viimane rahuldab Roland Schumackeri nõuded 1988. ja 1989. aasta osas ning kohustas Finanzamti tegema Saksa maksuseadustiku paragrahvi 163 alusel õiglase otsuse. Finanzamt esitas seejärel Bundesfinanzhofile Finanzgericht Kölni otsuse peale hagi.

19. Bundesfinanzhof ei tea, kas EMÜ asutamislepingu artikkel 48 võib mõjutada otsust, mis tuleb antud juhul teha. Seepärast otsustas ta menetluse peatada ja palus teha Euroopa Kohtul eelotsus järgmiste küsimuste kohta:

„1. Kas EMÜ asutamislepingu artikkel 48 võib piirata Saksamaa Liitvabariigi õigust võtta tulumaksu teise liikmesriigi kodanikult?

Jaatava vastuse korral:

2. Kas juhul, kui Belgia kodakondsusega füüsiline isik, kelle ainus elukoht on Belgias, kus ta alaliselt elab ning kus ta omandas kutseoskused ja kogemuse, hakkab tegema palgatööd Saksamaa Liitvabariigis, oma elukohta sinna üle viimata, lubab EMÜ asutamislepingu artikkel 48 Saksamaa Liitvabariigil maksustada selle isiku tulusid kõrgemalt kui muidu võrreldava isiku omi, kelle elukoht on Saksamaa Liitvabariigis?

3. Kas olukord on teistsugune, kui teises küsimuses silmas peetud Belgia kodanik saab oma tulu peaaegu eranditult (s.t üle 90% ulatuses) oma tööst Saksamaa Liitvabariigis ning lisaks maksustatakse seda tulu Saksamaa Liitvabariigi ja Belgia Kuningriigi vahel sõlmitud topeltnmaksustamist käsitleva lepingu kohaselt ainult Saksamaa Liitvabariigis?

4. Kas Saksamaa Liitvabariik rikub EMÜ asutamislepingu artiklit 48, kui ta välistab füüsiliste isikute puhul, kelle alaline elukoht *ega* tavaline asukoht ei ole tema territooriumil, kuid kes saavad seal tulu palgatööst, korraga nii töötasudelt tasutava tulumaksu mahaarvamiste iga-aastase korrigeerimise kui ka palgatööst saadavatelt tuludelt tasutava maksu kindlaksmääramise maksuhalduri poolt?”

### **Esimene küsimus**

20. Oma esimeses küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et see võib piirata liikmesriigi õigust näha ette nende tulude maksustamise tingimused ja viisid, mida saab tema territooriumil teise liikmesriigi kodanik.

21. Sellele küsimusele vastamiseks tuleb tõdeda, et kuigi otseste maksude valdkond iseenesest ei kuulu ühenduse õiguse praeguses seisus ühenduse pädevusalasse, peavad liikmesriigid sellegipoolest kasutama neile jäänud volitusi, järgides ühenduse õigust (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, eelkõige 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 põhimõttel ei oleks töötasu valdkonnas mõju, kui seda võiks kahjustada diskrimineerivate riigisiseste õigusnormidega tulumaksu valdkonnas. 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 õigust näha ette nende tulude maksustamise tingimused ja viisid, mida saab tema territooriumil teise liikmesriigi kodanik, sest see artikkel ei luba liikmesriigil otseste maksude võtmise valdkonnas kohelda teise liikmesriigi kodanikku, kes kasutas oma vaba liikumise õigust ja teeb palgatööd esimese riigi territooriumil, ebasoodsamalt kui samas olukorras oma kodanikku.

### **Teine ja kolmas küsimus**

25. Oma teises ja kolmandas küsimuses, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba kohaldada liikmesriigi õigusnorme, mille kohaselt maksustatakse selles liikmesriigis töötava ja teises liikmesriigis elava teise liikmesriigi kodaniku tulusid kõrgemalt kui selles liikmesriigis elava sama tööd tegeva töötaja omasid. 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 isiklikku ja perekondlikku olukorda 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 maksukohustustlase kodakondsusest sõltumata.

28. Siiski võivad seda tüüpi riigisisised õigusnormid, mis näevad ette elukohakriteeriumil põhineva vahetegemise selles mõttes, et välistavad mitteresidentide puhul maksustamise vallas teatavad soodustused, mida seevastu antakse liikmesriigi territooriumil elavatele isikutele, olla peamiselt kahjulikud teiste liikmesriikide kodanikele. Nimelt on mitteresidendid sagedamini teiste riikide kodanikud.

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

30. Seejärel tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib diskrimineerimine seisneda üksnes eri eeskirjade kohaldamises võrreldavate olukordade suhtes või sama eeskirja kohaldamises eri olukordade suhtes.

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

32. Tulu, mida saab riigi territooriumil mitteresident, moodustab kõige sagedamini ainult osa tema kogutulust, millest suurema osa ta saab oma elukohas. Lisaks on mitteresidendi isiklikku maksu tasumise võimet, mis selgub kõiki tema tulusid ning isiklikku ja

perekondlikku olukorda arvesse võttes, kõige kergem hinnata kohas, kus asub tema isiklike ja varaliste huvide kese. See koht on tavaliselt asjaomase isiku alaline elukoht. Seega on vastavalt rahvusvahelisele maksuõigusele ja eelkõige Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) näidisleppele maksude kohta lubatud, et maksukohustuslase üldine maksustamine on põhimõtteliselt elukohariigi ülesanne ning ta teeb seda selle isiklikku ja perekondlikku olukorda iseloomustavaid elemente arvesse võttes.

33. Residendi olukord on teistsugune, sest peamine osa tema tuludest on tavaliselt koondunud elukohariiki. Lisaks on sellel riigil tavaliselt kogu vajalik teave, et hinnata maksukohustuslase üldist maksu tasumise võimet, võttes arvesse tema isiklikku ja perekondlikku olukorda.

34. Järelikult ei ole see, kui liikmesriik ei anna mitteresidendile mõningaid maksusoodustusi, mida ta annab residendile, üldjuhul diskrimineeriv, sest need kaks maksukohustuslaste kategooriat ei ole võrreldavas olukorras.

35. Selles olukorras ei ole see, kui kohaldatakse liikmesriigi õigusnorme, millega palgatööd tegeva mitteresidendi tulused maksustatakse selles liikmesriigis kõrgemalt kui sama tööd tegeva residendi omi, asutamislepingu artikliga 48 vastuolus.

36. Nii ei ole see siiski põhikohtuasjas käsitletaval juhul, nimelt kui mitteresident ei saa oma elukohariigis olulist tulu ja saab peamise osa oma maksustatavatest vahenditest oma töökohariigis tehtavast tööst, nii et elukohariik ei saa anda talle soodustusi, mida tuleb tema isiklikku ja perekondlikku seisundit arvesse võttes anda.

37. Niisuguse mitteresidendi ja võrreldavat palgatööd tegeva residendi olukorra vahel ei ole mingit objektiivset erinevust, mis õigustaks erinevat kohtlemist seoses maksukohustuslase isikliku ja perekondliku seisundi arvessevõtmisega maksustamisel.

38. Kui tegemist on mitteresidendiga, kes saab peamise osa oma tuludest ja peaaegu kõik oma perekonna tulud mõnes muus liikmesriigis kui tema elukohariik, seisneb diskrimineerimine selles, et niisuguse mitteresidendi isiklikku ja perekondlikku olukorda ei võeta arvesse ei elu- ega töökohariigis.

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

40. Märkusi esitanud liikmesriigid väitsid, et diskrimineerivat kohtlemist isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisel ja *splitting*-määra andmisel õigustab vajadus kohaldada maksukordi mitteresidentide suhtes ühtlaselt. Niisugust maksukorra ühtluse säilitamise vajadusega seotud õigustust on aktsepteerinud Euroopa Kohus oma 28. jaanuari 1992. aasta otsuses kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punkt 28). Nende riikide arvates on isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmise ning mis tahes maailma kohast saadud tulude maksustamise õiguse vahel seos. Et isiklikku ja perekondlikku olukorda peab arvesse võtma elukohariik, kellel on ainsana õigus mis tahes maailma kohast saadud tulused maksustada, ei pea riik, kelle territooriumil mitteresident töötab, tema isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võtma, sest siis võetaks

mitteresidendi isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse kaks korda ja ta saaks mõlemas riigis sellega kaasnevaid maksusoodustusi.

41. Seda argumenti ei saa toetada. Põhikohtuasjas käsitletavas olukorras ei saa elukohariik maksukohustuslase isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võtta, sest maksukoormus on selliseks arvessevõtmiseks ebapiisav. Kui olukord on selline, nõuab ühenduse võrdse kohtlemise põhimõtte, et mitteresidendist välismaalase isiklikku ja perekondlikku olukorda võetaks arvesse samamoodi nagu residentidest riigi kodanike puhul ning talle antaks samad maksusoodustused.

42. Erinev kohtlemine, millega on tegemist põhikohtuasjas, ei ole kuidagi õigustatud vajadusega tagada kohaldatava maksukorra ühtlus.

43. Finanzamt kõneles kohtuistungil halduslikku laadi raskustest, mis ei võimalda töökohariigil teha kindlaks tulused, mida tema territooriumil töötavad mitteresidendid oma elukohariigis saavad.

44. Ka selle argumendiga ei saa nõustuda.

45. Nimelt pakub 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) võimalusi saada vajalikku teavet, mis on võrreldav sellega, mis maksuhalduritel riigisisisel tasandil olemas on. Seega ei ole halduslikke takistusi, mille tõttu ei saaks riigis, kus tööd tehakse, mitteresidendi isiklikku ja perekondlikku seisundit arvesse võtta.

46. Mis puudutab konkreetselt Saksamaa Liitvabariiki, siis tuleb lisaks tõdeda, et tema annab piiräärsetele töötajatele, kes elavad Madalmaades ja töötavad Saksamaal, isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisega kaasnevaid maksusoodustusi, kaasa arvatud *splitting*-määra. Niipea kui 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 topeltnmaksustamise 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 liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse selles liikmesriigis töötava ja teises liikmesriigis elava teise liikmesriigi kodaniku tulused kõrgemalt kui selles liikmesriigis elava sama tööd tegeva töötaja omasid, kui teise liikmesriigi kodanik saab nagu põhikohtuasjas käsitletava juhtumi korral oma tulu täielikult või peaaegu eranditult selles liikmesriigis tehtud tööst ega saa teises liikmesriigis piisavalt tulused, et neid maksustataks seal tema isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võttes, on selle artikliga vastuolus.

## **Neljas küsimus**



48. Oma neljandas küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et see, kui liikmesriigi õigusnormid otsuste maksude valdkonnas näevad ette niisugused menetlused nagu töötasudelt tasutava tulumaksu mahaarvamiste iga-aastane korrigeerimine ja töötasust saadavatelt tuludelt tasutava maksu kindlaksmääramine maksuhalduri poolt ainult residentide puhul, välistades need füüsiliste isikute puhul, kelle alaline elukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kuid kes saavad palgatööst tulu, on selle artikliga vastuolus.

49. Vastused teisele ja kolmandale küsimusele tõid ilmsiks mitteresidentidest ühenduse kodanike materiaalõigusliku diskrimineerimise, võrreldes Saksamaa kodanikega, kes elavad samuti selles liikmesriigis. Tuleb teha kindlaks, 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 meenutada, et Saksamaal võrdub tulumaksu kinnipidamine töötasudelt maksta tuleva tulumaksu tasumisega.

51. Eelotsusetaotlusest selgub, et mahaarvamise niisuguse vabastava mõju tõttu arvavad mitteresidentid, et on haldusliku asjaajamise lihtsustamise eesmärgil eelkõige ilma jäetud võimalusest tugineda mahaarvamiste iga-aastase korrigeerimise menetluse või töötasust saadud tulude maksuhalduri poolt kindlaksmääramise raames maksu aluse elementidele (näiteks ettevõtlusega seotud kulude, erandlike kulude või nn erakorraliste kulude arvessevõtmine), millega võib kaasnedä mahaarvatud tulumaksu osaline tagastamine.

52. Sellest võib tuleneda mitteresidentide ebasoodsam olukord, võrreldes residentidega, kelle puhul EStG paragrahvid 42, 42a ja 46 näevad põhimõtteliselt ette maksustamise, mille puhul võetakse arvesse kõiki maksu aluse elemente.

53. Saksamaa valitsus rõhutas oma märkustes, et Saksamaa õiguses on menetlus, mis võimaldab mitteresidentidest maksukohustuslastel taotleda maksuhaldurilt maksutõendit, milles on toodud mõned maksuvähendid, millele neil on õigus ja mida maksuhaldur peab *a posteriori* jagama võrdselt kogu kalendriaastale (EStG paragrahv 39d). Tööandjal on siis selle paragrahvi järgi koos EStG paragrahviga 41c õigus tagastada järgmisel korral töötasu makstes senini töötasult tasutud tulumaks, kui töötaja esitab talle tõendi, mis hõlmab neid tagasiulatuvaid mõjusid. Kui tööandja ei kasuta seda õigust, võib muudatuse teha maksuhaldur pärast kalendriaasta lõppu.

54. Sellega seoses tuleb siiski märkida, et need õigusnormid ei ole siduvad, ning rõhutada, et Finanzamt Köln-Altstadt, nagu ka Saksamaa valitsus, ei toonud välja ühtki õigusnormi, mis kohustaks maksuhaldurit parandama igal juhul diskrimineerivad tagajärjed, mis kaasnevad EStG kõnesolevate sätete kohaldamisega.

55. Teiseks ei tagasta tööandja või maksuhaldur 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 õigusmenetlus, mis võimaldab mitteresidendil taotleda maksuhaldurilt oma olukorra läbivaatamist ja maksustava summa uuesti arvutamist. See menetlus on ette nähtud Saksamaa maksuseadustiku paragrahviga 163.

57. Et asutamislepingu artikli 48 nõuded oleksid täidetud, ei piisa siiski sellest, kui välismaalasest töötaja peab lootma õigusmeetmetele, mida maksuhaldur võtab igal juhtumil eraldi. Eelviidatud kohtuotsuses Biehl lükkas Euroopa Kohus muide Luksemburgi maksuhalduri 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 iga-aastase korrigeerimise menetlusi, mida kohaldatakse residentidest liikmesriigi kodanike suhtes, on õigustamatu diskrimineerimine.

59. Seega tuleb liikmesriigi kohtule vastata, et asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et see, kui liikmesriigi õigusnormid otseste maksude valdkonnas näevad ette niisugused menetlused nagu töötasudelt tasutava tulumaksu mahaarvamiste iga-aastane korrigeerimine ja töötasust saadavatelt tuludelt tasutava maksu kindlaksmääramine maksuhalduri poolt ainult residentide puhul, välistades need füüsiliste isikute puhul, kelle alaline elukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kuid kes saavad palgatööst tulu, on selle artikliga vastuolus.

## **Kohtukulud**

60. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Taani, Saksamaa, Kreeka, Prantsuse, Madalmaade, Ühendkuningriigi ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulud 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 õigust näha ette nende tulude maksustamise tingimused ja viisid, mida saab tema territooriumil teise liikmesriigi kodanik, sest see artikkel ei luba liikmesriigil otseste maksude võtmise valdkonnas kohelda teise liikmesriigi kodanikku, kes kasutas oma vaba liikumise õigust ja teeb palgatööd esimese riigi territooriumil, ebasoodsamalt kui samas olukorras oma kodanikku.**

2. Asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse selles liikmesriigis töötava ja teises liikmesriigis elava teise liikmesriigi kodaniku tulusid kõrgemalt kui selles liikmesriigis elava sama tööd tegeva töötaja omasid, kui teise liikmesriigi kodanik saab nagu põhikohtuasjas käsitletava juhtumi korral oma tulu täielikult või peaaegu eranditult selles liikmesriigis tehtud tööst ega saa teises liikmesriigis piisavalt tulusid, et neid maksustataks seal tema isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võttes, on selle artikliga vastuolus.

3. Asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et see, kui liikmesriigi õigusnormid otseste maksude valdkonnas näevad ette niisugused menetlused nagu töötasudelt tasutava tulumaksu mahaarvamiste iga-aastane korrigeerimine ja töötasust saadavatelt tuludelt tasutava maksu kindlaksmääramine maksuhalduri poolt ainult residentide puhul, välistades need füüsiliste isikute puhul, kelle alaline elukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kuid kes saavad palgatööst tulu, on selle artikliga vastuolus.

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