

EUROOPA KOHTU OTSUS

16. mai 2000*

Võrdne kohtlemine – Tulumaks – Abikaasade eraldi eluasemed – Abikaasade ühine maksustamine

Kohtuasjas C-87/99,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ asutamislepingu artikli 177 (hilisem EÜ asutamislepingu artikkel 234) alusel Tribunal administratif de Luxembourg (Luksemburgi halduskohus) esitatud taotlus, millega soovitakse saada selles kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

Patrick Zurstrassen

ja

Administration des contributions directes,

eelotsust EÜ asutamislepingu artikli 48 (pärast muutmist EÜ asutamislepingu artikkel 39) ja nõukogu 15. oktoobri 1968. aasta määruse (EMÜ) nr 1612/68, töötajate liikumisvabaduse kohta ühenduse piires (EÜT L 257, lk 2), artikli 1 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: kolmanda ja kuuenda koja esimees presidendi ülesannetes J. C. Moitinho de Almeida, kodade esimehed D. A. O. Edward, L. Sevón ja R. Schintgen, kohtunikud P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, G. Hirsch, H. Ragnemalm, M. Wathelet (ettekandja), V. Skouris ja F. Macken,

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kohtusekretär: vanemametnik D. Louterman-Hubeau,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- hr Zurstrassen, esindaja Luxembourg advokatuuri advokaat J.-P. Noesen,

- Luksemburgi valitsus, esindaja õigusliku esindaja ülesannetes välisministeeriumi õigus- ja kultuuriosakonna juhataja P. Steinmetz,

- Hispaania valitsus, esindaja õigusliku esindaja ülesannetes *abogado del Estado* M. López-Monís Gallego,

- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad õiguslike esindajate ülesannetes õigustalituse ametnikud H. Michard ja B. Mongin,

arvestades kohtuistungiga ettekannet,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

olles 14. detsembri 2000. aasta kohtuistungil ära kuulanud suulised märkused, mille esitasid hr Zurstrassen (esindaja J.-P. Noesen), Luksemburgi valitsus (esindaja P. Steinmetz, keda abistas Administration des contributions directes'i juhatuse nõunik J.-M. Klein), Hispaania valitsus (esindaja M. López-Monís Gallego) ja Euroopa Ühenduste komisjon (esindaja B. Mongin),

olles 27. jaanuari 2000. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1. Oma 11. märtsi 1999. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse sama aasta 12. märtsil, esitas Tribunal administratif de Luxembourg EÜ asutamislepingu artikli 177 (hilisem EÜ asutamislepingu artikkel 234) alusel eelotsuse küsimuse EÜ asutamislepingu artikli 48 (pärast muutmist EÜ asutamislepingu artikkel 39) ja nõukogu 15. oktoobri 1968. aasta määruse (EMÜ) nr 1612/68, töötajate liikumisvabaduse kohta ühenduse piires (EÜT L 257, lk 2), artikli 1 tõlgendamise kohta.

2. See küsimus kerkis esile kohtuvaidluses, mille poolteks olid hr Zurstrassen ja Administration des contributions directes (otseste maksude maksuamet) ning, mis oli seotud tulumaksu arvestamisega.

Riiklik õiguslik raamistik

3. 6. detsembri 1990. aasta seadusega muudetud Luksemburgi 4. detsembri 1967. aasta tulumaksuseaduse (Mémorial, A 1967, nr 79, edaspidi „LIR“) artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Füüsilisi isikuid käsitletakse residentidest maksukohustuslastena või mitteresidentidest maksukohustuslastena sõltuvalt sellest, kas nad omavad või ei oma maksunduslikku elukohta või püsielukohta Luksemburgi Suurhertsogiriigis“.

4. LIR artiklis 3 on sätestatud.

„Ühiselt maksustatakse.

a) abikaasasid, kes maksundusaasta alguses on residentidest maksukohustuslased ja kes ei ela seaduse või kohtuotsuse alusel eraldi;

b) residentidest maksukohustuslasi, kes abielluvad maksundusaasta jooksul;

c) abikaasasid, kes muutuvad residentidest maksukohustuslasteks maksundusaasta kestel ja kes ei ela seaduse või kohtuotsuse alusel eraldi“.

5. Tulumaksu arvestamisel kohaldatavaid tuluklasse silmas pidades jagatakse maksukohustuslased kolme maksustamisrühma. LIR artiklis 119 on sätestatud:

„1. Rühma 1 kuuluvad isikud, kes ei kuulu rühmadesse 1a ega 2.

2. Rühm 1a hõlmab järgmisi maksukohustuslastest isikuid, kui nad ei kuulu rühma 2.

a) leseks jäänud isikud;

b) isikud, kelle maksustamise korda muudeti seoses lapse kasvatamisega artiklis 123 sätestatud tingimustel;

c) isikud, kellel täitub maksustamisaasta jooksul 64 eluaastat.

3. Rühma 2 kuuluvad järgmised isikud.

a) artikli 3 alusel ühiselt maksustatavad isikud,

b) isikud, kelle abielu on lõppenud abikaasa surma tõttu maksustamisaastale eelneva kolme aasta jooksul;

c) isikud, kelle abielu on lahutatud, või kes on asunud seaduse või kohtuotsuse alusel õiguslikult või tegelikult eraldi elama maksustamisaastale eelneva kolme aasta jooksul, kui nende suhtes ei ole mainitud kolme aasta jooksul ega viis aastat enne seda kohaldatud käesolevat sätet või samaväärset varasemat sätet“.

6. Rühma 2 kuuluvate maksukohustuslaste suhtes kohaldatakse sama sissetuleku juures ja arvestamata võimalikke mahaarvamisi, soodsamat maksustamist kui 1 rühma maksukohustuslaste puhul. LIR artiklis 121 on sätestatud:

„Rühma 2 kuuluvate maksukohustuslaste maksusumma võrdub artiklis 118 sätestatud maksutariifi kohaldamisel poolele tema tulule saadava maksusumma kahekordse väärtusega“.

7. Lisaks sellele on LIR artikli 157a lõikes 3 sätestatud:

„... mitteresidentidest maksukohustuslasi, kes on abielus ja ei ela eraldi, maksustatakse nende avalduse alusel vastavalt rühmale 2 kohaldatavatele eeskirjadele, tingimusel, et nende leibkonna tööalastest tuludest maksustatakse Luksemburgi Hertsogiriigis enam kui 50%. Kui mõlemad abikaasad saavad maksustatavat töist tulu Luksemburgi Suurhertsogiriigis, kohaldatakse nende suhtes avalduse esitamisel ühist maksustamist“.

Põhikohtuasja kohtuvaidlus

8. Hr Zurstrassen ja tema abikaasa on Belgia kodanikud. Hr Zurstrassen tegeleb palgatööga Luksemburgis, kus on tema elukoht, kuid tema mittetöötav abikaasa ja lapsed elavad jätkuvalt Battice'is, Belgias põhjustel, mis on eeskätt seotud laste haridustega. Abikaasad kohtuvad üldiselt nädalavahetustel Battice'is.

9. Peaaegu kõik leibkonna tulud (98%) pärinevad hr Zurstrasseni poolt Luksemburgis teenitud töötasust, ülejäänud 2% pärinevad asjassepuutuva isiku poolt Belgias, Leuveni Ülikoolis õppejõuna antud tundidest. Tema abikaasa ei oma mingit sissetulekut, olemata seega oma elukohariigi maksukohustuslane.

10. 1995. ja 1996. aasta tulumaksuteatistes, mis edastati 1997. aasta mais, liigitas otseste maksude maksuamet hr Zurstrasseni 1. rühma maksukohustuslaseks, kohaldades talle vallaliste isikute maksukorraldust.

11. Seepeale esitas Hr Zurstrassen otseste maksude maksuameti direktorile maksukorralduse vaidlustamisavalduse ning saamata sellele vastust, esitas ta 5. veebruaril 1998 kohtule kaks hagi, nõudes talle 1995. ja 1996. aasta eest edastatud tulumaksuteatiste „läbivaatamist või tühistamist“.

12. Hr Zurstrassen väitis edasisuunanud kohtus, et vaidlusalused maksuotsused on olemuselt diskrimineerivad, kuivõrd tema abikaasa on ebasoodsamas olukorras ühelt poolt võrreldes selliste abikaasadega, kes elavad maksukohustuslasest isikust eraldi Luksemburgi territooriumil ja kellel on LIR artikli 3 alusel õigus taotleda kollektiivset maksustamist (ja seega soodsamat maksumäära) ja teiselt poolt abielus mitteresidentidest maksukohustuslastega, kes ei ela faktiliselt eraldi, kes elavad mõlemad Luksemburgis ja kelle leibkond saab Luksemburgis enam kui 50% maksustatavast tulust,. Sellisel juhul on nad maksunduslikult samastatud residentidest maksukohustuslastega ja nad võivad LIR artikli 157a lõike 3 kohaselt taotleda kollektiivset maksustamist. Sellised diskrimineerimised on vastuolus asutamislepingu artikliga 48.

13. Olles teinud kindlaks, et hr Zurstrassen kasutab asutamislepingu artiklis 48 sätestatud töötajate vaba liikumise õigust ning et ta elab Luksemburgis ning soovides välja selgitada, kas vaidlustatud maksukorraldus on kooskõlas ühenduse õigusega, otsustas Tribunal administratif de Luxembourg kohtuotsuse tegemise edasi lükata ning esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikli 48 ja ülalmainitud 15. oktoobri 1968. aasta määruse (EMÜ) nr 1612/68 artikli 1 lõike 1 sätted on vastuolus riikliku õigusaktiga, mis lubab abikaasade ühist maksustamist vastava rühma 2 tariifi kohaldamise teel ja võimaldab abikaasade suhtes teatavatel tingimustel kohaldada soodsamat maksutariifi, kui see osutuks võimalikuks nende ükshaaval maksustamisel, tingimusel, et abikaasad ei ela faktiliselt ega õiguslikult teineteisest lahus ning et nende maksunduslik elukoht on samas liikmesriigis, välistades seega sellise maksutariifi kohaldamist juhul kui üks abikaasadest asub elama teatavasse liikmesriiki, jättes oma ülejäänud perekonna elama teise liikmesriiki?“

14. Asutamislepingu artikli 48 lõike 2 kohaselt nõuab töötajate liikumisvabadus „igasuguse kodakondsusel põhineva liikmesriikide töötajate diskrimineerimise kaotamist nii töölevõtmisel, töö tasustamisel kui ka muude töötingimuste puhul“.

15. Määruse nr 1612/68 artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigi igal kodanikul on sõltumata elukohast õigus asuda tööle ja töötada teise liikmesriigi territooriumil vastavalt selle riigi kodanike töötamist reguleerivatele õigus- ja haldusnormidele“.

16. Samuti tuleb märkida, et sama määruse artikli 7 lõikes 2 on sätestatud, et töötajal, kes on liikmesriigi kodanik, on teiste liikmesriikide territooriumil „samad sotsiaalsed ja maksusoodustused kui selle riigi kodanikest töötajatel“.

17. Seetõttu tuleb eelotsuse küsimust mõista selliselt, et sellega soovitakse täpsemalt välja selgitada, kas asutamislepingu artikli 48 lõige 2 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõige 2 on vastuolus sellise riikliku õigusaktiga, mis lubab tulumaksu osas abikaasade ühist ja soodsamat maksustamist, kui abikaasad ei ela faktiliselt või kohtuotsuse alusel teineteisest

lahus ja elavad mõlemad sama liikmesriigi territooriumil ning mis ei võimalda sellise maksusoodustuse kohaldamist töötajale, kes elab ühe liikmesriigi territooriumil ja teenib seal sisuliselt kogu oma leibkonna tulu, kuid kelle abikaasa elab teises liikmesriigis.

18. Varasema kohtupraktika kohaselt välistavad asutamislepingus ja määruse nr 1612/68 artiklis 7 sätestatud võrdse kohtlemise eeskirjad mitte üksnes otsese rahvusel põhineva diskrimineerimise, vaid ka diskrimineerimise varjatud vormid, mis viivad muude eristamiskriteeriumide kohaldamise teel samale tulemusele (vt eeskätt 12. veebruari 1974. aasta kohtuotsust Sotgiu kohtuasjas 152/73, EKL lk 153, punkt 11).

19. Antud juhul tuleb tõdeda, et abikaasade ühise maksustamise võimaldamise eelduseks on mõlema abikaasa selles riigis elamise tingimus, mille täitmine on antud riigi kodanikel lihtsam, kui neil teiste liikmesriigi kodanikel, kes asuvad elama Luksemburgi Suurhertsogiriiki majandustegevusega tegelemiseks, kuid kelle perekonnaliikmed elavad suurema osa ajast väljaspool Luksemburgi.

20. Seega ei taga nõue, et mõlemad abikaasad peavad elama liikmesriigi territooriumil, asutamislepingu artikli 48 lõikes 2 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõikes 2 sätestatud võrdse kohtlemise nõude täitmist.

21. Nagu Euroopa Kohus juba varem on otsustanud ja nagu meenutas ka Hispaania valitsus, ei ole residentidest ja mitteresidentidest isikute olukord riigis üldjuhul võrreldav, sest mitteresidendi poolt teatava liikmesriigi territooriumil teenitav tulu moodustab tavaliselt ainult osa tema kogutulust, millest suurema osa teenib ta tavaliselt oma koduriigis, sellega seoses on mitteresidendi isiklikku maksukoormust, mille puhul võetakse arvesse kõiki tema tulusid, lihtsam hinnata selles riigis, kuhu koondub suurem osa tema isiklikke ja perekondlikke huvisid ja milleks on üldjuhul tema koduriik (vt 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsust Schumackeri kohtuasjas C-279/93, EKL lk I-225, punktid 31 ja 32 ning 14. septembri 1999. aasta kohtuotsust Gschwindi kohtuasjas C-391/97, EKL lk I-5451, punkt 22).

22. Seevastu antud juhul on hr Zurstrassen maksukohustuslane riigis, mille territooriumil ta teenib peaaegu kogu oma tööalase tulu.

23. Sellisel juhul ei ole käesoleva kohtuasja punktis 21 toodud kaalutlustega võimalik põhjendada Luksemburgi maksuameti otsust käsitleda hr Zurstrassenit vallalise maksukohustuslasena, kellel puuduvad perega seotud väljaminekud, kuigi ta tegelikult on abielus ja tema ülalpidamisel on lapsed, tuues ettekäändeks, et tema abikaasa, kellel sissetulekud puuduvad, on säilitanud oma elukoha teises liikmesriigis. Luksemburgi Suurhertsogiriik on ainus riik, kus on võimalik võtta arvesse hr Zurstrasseni isiklikku ja perekondlikku olukorda, sest lisaks sellele, et ta elab selles riigis, teenib ta selles riigis ka peaaegu kõik oma leibkonna töised tulud.

24. Oma maksuameti seisukoha põhjendamiseks tõi Luksemburgi valitsus välja asjaolu, et abikaasade ühine maksustamine lihtsustab maksu sissenõudmist tänu abikaasadevahelise solidaarsuse olemasolule, nii et maksuametil on võimalik pöörduda ükskõik kumma abikaasa poole kogu maksusumma tasumise nõudega. Sellist võimalust ei ole, kui üks abikaasadest ei ole residentist maksukohustuslane.

25. Pööramata tähelepanu asjaolule, kas maksu sissenõuemise hõlbustamisega on võimalik põhjendada maksukohustuslaste kohtlemise erinevust sõltuvalt nende elukohariigist, piisab sellest, kui märkida, et Luksemburgi maksundusalastes õigusaktides on nähtud ette võimalus ühiseks maksustamiseks ka mitteresidendist abikaasa puhul, tingimusel, et üle 50% abikaasade tööalasest kogutulust maksustatakse Luksemburgis, kuigi sel puhul on maksu kogumisega seotud objektiivsed takistused veelgi suuremad kui põhikohtuasjas lahendatava kohtuvaidluse korral.

26. Seetõttu tuleb vastata eelotsuse küsimusele, et asutamislepingu artikli 48 lõige 2 ja määruse nr 1612/68 artikli 7 lõige 2 on vastuolus sellise riikliku õigusaktiga, mis lubab tulumaksu osas abikaasade ühist ja soodsamat maksustamist, kui abikaasad ei ela faktiliselt või kohtuotsuse alusel teineteisest lahus ja elavad mõlemad sama liikmesriigi territooriumil ning mis ei võimalda sellise maksusoodustuse kohaldamist töötajale, kes elab ühe liikmesriigi territooriumil ja teenib seal sisuliselt kogu oma leibkonna tulu, kuid kelle abikaasa elab teises liikmesriigis.

Kohtukulud

27. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Luksemburgi ja Hispaania valitsuste 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,

vastates Tribunal administratif de Luxembourg'i 11. märtsi 1999. aasta määrustega esitatud küsimusele, otsustab:

Asutamislepingu artikli 48 lõige 2 (pärast muutmist EÜ asutamislepingu artikli 39 lõige 2) ja nõukogu 15. oktoobri 1968. aasta määruse (EMÜ) nr 1612/68, ja määruse nr 1612/68, töötajate liikumisvabaduse kohta ühenduse piires, artikli 7 lõige 2 on vastuolus sellise riikliku õigusaktiga, mis lubab tulumaksu osas abikaasade ühist ja soodsamat maksustamist, kui abikaasad ei ela faktiliselt või kohtuotsuse alusel teineteisest lahus ja elavad mõlemad sama liikmesriigi territooriumil ning mis ei võimalda sellise maksusoodustuse kohaldamist töötajale, kes elab ühe liikmesriigi territooriumil ja teenib seal sisuliselt kogu oma leibkonna tulu, kuid kelle abikaasa elab teises liikmesriigis.

Moitinho de Almeida

Edward

Sevón

Schintgen

Kapteyn

Gulmann

Hirsch

Ragnemalm

Wathelet

Skouris

Macken

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 16. mail 2000 Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

R. Grass

C. G. Rodríguez Iglesias