

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PHILIPPE LÉGER

esitatud 1. märtsil 2005<sup>1</sup>

1. Käesolevas kohtuasjas tõstatatakse taas probleem seoses nende maksumaksjate mak-suolukorra hindamisega ühenduse õiguse seisukohast, kes ei ole maksustava liikmes-riigi residendid.

2. Täpsemalt uuritakse, kas ühenduse õigu-sega on vastuolus, et Prantsusmaal elavad ja Saksamaal riigikoolis töötavad Saksa kodani-kud ei saa tulumaksu arvutamisel Saksamaal arvesse võtta üüritulu, mis on saamata jäänud seetõttu, et nad kasutavad oma eramaja oma tarbeks.

**I. Siseriikliku maksusüsteemi asjaomased eeskirjad**

3. Prantsusmaal elavate füüsiliste isikute Saksamaal tulumaksuga maksustamise ning maksustatava tulu ja maksumäära kindlaks-

määramise vastavad eeskirjad on põhiliselt esitatud 1987. aasta tulumaksuseaduses füü-siliste isikute kohta (Einkommensteuerge-setz, edaspidi „EStG 1987”) ning Prantsuse ja Saksa topeltmaksustamise vältimise lepin-gus<sup>2</sup> (edaspidi „Prantsuse-Saksa maksule-ping”).

*A. Prantsusmaal elavate ja Saksamaal töö-tavate füüsiliste isikute tulumaksuga mak-sustamine Saksamaal*

4. EStG 1987 § 1 määratleb maksukohus-tuslasest füüsilised isikud Saksamaal. Seega on selles liikmesriigis kodakondsusest olene-mata kohustatud maksu tasuma isikud, kelle elukoht või alaline elukoht on riigi territoor-

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Prantsuse Vabariigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel 21. juulil 1959. aastal Pariisis tulu- ja kapitalimaksu ning ettevõtlus- ja maamaksuga topeltmaksustamise vältimiseks ning haldus- ja õiguslaseks vastastikuseks abistamiseks sõlmitud leping. Seda lepingut muudeti hiljem 9. juunil 1969. aastal ja 28. septembril 1989. aastal Bonnisis ning 20. detsembril 2001. aastal Pariisis sõlmitud lisalepingutega.

riiumil (§ 1 lõige 1) ning välismaal elavad või viibivad Saksa kodanikud, kes töötavad avalikus teenistuses Saksamaal või välismaal (§ 1 lõiked 2 ja 3).<sup>3</sup>

*B. Prantsusmaal elavate ja Saksamaal töötavate füüsiliste isikute Saksamaal maksustatava tulu kindlaksmääramine*

5. Prantsusmaal elavate Saksa kodanike suhtes kohaldatakse Prantsuse-Saksa maksulepingu sätteid, et kindlaks määrata, kummal riigil on õigus tulu maksustada. Nii sätestab sama maksulepingu artikli 14 lõige 1 ühe lepinguosalise riigi, liidumaa (Land) või selle riigi või liidumaa avalik-õigusliku juriidilise isiku poolt selle töödaja riigi kodanikest, kuid teises riigis elavatele füüsilistele isikutele haldus- või sõjaväeteenistuse eest maksitud tasu osas, et neid isikuid maksustab ainult tasu maksev riik.

6. Selle eeskirja kohaselt on Prantsusmaal elava ja Saksamaal riigikoolis õpetajana töötava Saksa kodaniku tulud maksustatavad Saksamaal. Seevastu füüsiline isik, kellel on ainult Prantsuse kodakondsus ja kes elab Prantsusmaal ning töötab riigikoolis Saksamaal, ei maksa tulumaksu mitte Saksamaal, vaid Prantsusmaal.

7. Prantsuse-Saksa maksulepingu artikli 20 lõike 1 punkti a esimene lause koostoimes sama lepingu artikli 2 lõike 1.4 punktiga a näeb ette, et Saksamaal maksustatavast summast jäetakse välja Prantsusmaalt teenitud tulu ja Prantsusmaal asuv vara, mis on kõnesoleva lepingu kohaselt maksustatavad Prantsusmaal.

8. Selle lepingu artikli 3 lõigete 1 ja 4 alusel on kinnisvara pealt teenitav tulu maksustatav vaid selles lepinguosalisel riigis, kus kinnisvara asub. See hõlmab kinnisvara igasuguse kasutamise, näiteks kinnisvara üürileandmise pealt teenitavat tulu.

9. Saksa õiguses tähistab termin „tulu” nii *positiivset tulu*, mille all tuleb mõista füüsilise isiku kasu, kui ka *negatiivset tulu*, mis võib tähistada kahjumit või selle isiku jaoks saamata jäänud tulu.

<sup>3</sup> — Sama kehtib teatud tingimustel ka Saksa kodaniku pereliikmete ja abikaasa kohta.

10. Selline negatiivne tulu võib sama õiguse kohaselt tuleneda sellest, et füüsilised isikud kasutavad oma kinnisvara isiklikuks tarbeks.<sup>4</sup>

11. Nende sätete koostoimel ei võeta Prantsusmaal elavate füüsiliste isikute Saksamaal maksustatava tulu kindlaksmääramisel arvesse negatiivset tulu välismaal asuva kinnisvara pealt.

12. Tuleks märkida, et sellise negatiivse tulu mittearvestamine tuleneb ka Saksa õigusest eraldi vaadelduna. Nimelt sätestab EStG 1987 § 2a lõike 1 esimese lause punkt 4, et välisriigis asuva kinnisvara üürileandmisega seoses välismaalt saadud negatiivset tulu saab kompenseerida vaid välismaalt ja samast riigist saadud sama liiki tuluga.

*C. Prantsusmaal elavate ja Saksamaal töötavate füüsiliste isikute maksumäära kindlaksmääramine Saksamaal*

13. Prantsuse-Saksa maksulepingu artikli 20 lõike 1 punkt a teise lause kohaselt ei piira

asjaolu, et Prantsusmaalt saadud tulu ei võeta Saksamaal maksustatava tulu kindlaksmääramisel arvesse, Saksamaa Liitvabariigi õigust võtta seda tulu arvesse maksumäära kindlaksmääramisel.

14. Nii näeb Saksa maksuõigus ette, et kui maksumaksja saab välismaalt topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel maksustamisest vabastatud tulu, arvestatakse seda tulu maksustatava summa hulka üksnes maksumäära kindlaksmääramiseks.<sup>5</sup> Selle sätte tulemusena muutub maksumäära kindlaksmääramiseks kasutatav maksustatav summa *fiktiivseks*.

15. Seda progressiivse maksumäära klauslit võib pidada „vähendavaks”<sup>6</sup> juhul, kui negatiivse tulu võrra väheneb arvestuslik maksustatav tulu, millega kaasneb seega madalama maksumäära kohaldamine.

16. Sellegipoolest tehakse Bundesfinanzhofi (Saksamaa)<sup>7</sup> kohtupraktika kohaselt EStG

4 — Eelotsusetaotluse esitanud kohus tugineb selles osas EStG 1987 § 21 lõike 2 esimesele lausele ja § 52 lõike 21 teisele lausele.

5 — Vt EStG 1987 § 32b lõike 2 punkt 2 koostoimes sama paragrahvi lõike 1 punktiga 2.

6 — Vt eelotsusetaotlus, lk 2.

7 — Vt eelkõige 17. oktoobri 1990. aasta otsus kohtuasjas I R 182/87, DB 1991, lk 314; I R 177/87, BFH/NV 1992, lk 104; 13. mai 1993. aasta otsus kohtuasjas IV R 69/92, BFH/NV 1994, lk 100, ja 17. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas I R 7/99, BFHE 191, lk 108.

1987 § 2a lõike 1 esimese lause punktiga 4 sellest reeglist erand välismaalt saadud negatiivse tulu puhul, mis saadakse välismaal asuva kinnisvara üürileandmisest. Järelikult ei saa välismaalt saadud negatiivset tulu maksumäära kindlaksmääramisel fiktiivse maksustatava summa sisse arvestada.<sup>8</sup> Ühtlasi tehakse EStG 1987 § 2a lõike 1 teises lauses sõnaselgelt erand EStG 1987 §-st 10d, mis näeb teatud tingimustel ette negatiivse tulu arvessevõtmise.

kuud,<sup>9</sup> maksustati Saksamaal abielupaarina maksuaastal 1987 füüsilisest isikust maksukohustuslastena nende kogutulu osas.

## II. Asjaolud ja menetlus põhikohtuasjas

17. Abikaasad Hans-Jürgen ja Monique Ritter-Coulais'd, mõlemad Saksa kodanikud,

18. Prantsusmaal asuva maja omanikena töötasid mõlemad abikaasad õpetajatena riigikoolis Saksamaal.<sup>10</sup>

8 — Arutluskäigu, mille tulemusel välismaalt saadud negatiivset tulu maksumäära arutamisel arvesse ei võeta, võib kokku võtta nii: lähtutakse sellest, et EStG 1987 § 2a lõike 1 esimese lause punkt 4 näeb ette, et välisriigis asuva kinnisvara üürileandmisega seoses välismaalt saadud negatiivset tulu saab kompenseerida üksnes välismaalt ja samast riigist saadud sama liiki tuluga. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et selle „saamata jäänud tulu kompenseerimise keelu” (ma ütlesin pigem piiramise) tõttu jäetaksegi „seaduse selles sättes osutatud välismaalt saadud tulu EStG 1987 § 32 lõike 1 punkti 2 ja lõike 2 punkti 2 tähenduses maksumäära arutamiseist välja”. Ta täpsustab, et „[s]ama kehtib ka juhul, kui kõnesolev tulu vabastatakse maksust topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel” (eelotsusetaotlus, lk 6, lõike 2 punkt b). Teisisõnu, Prantsusmaal asuva kinnisvara pealt saadud negatiivset tulu saab kompenseerida vaid Prantsusmaal asuva kinnisvara pealt teenitud positiivse tuluga.

19. Eelotsusetaotlusest nähtub, et abielupaar Ritter-Coulais taotles EStG 1987 § 32b lõike 1 punkti 2 ja lõike 2 punkti 2<sup>11</sup> kohaselt maksumäära kindlaksmääramiseks Prantsusmaal asuva maja nende oma eluasemeks kasutamise tõttu saamata jäänud üüritulu arvessevõtmist.

9 — Abikaasade esindaja märkis kohtuistungil, et H.-J. Ritter-Coulais on Saksa kodanik ja M. Ritter-Coulais Prantsuse kodanik, kes omandas pärast abiellumist topeltkodakondsuse.

10 — Abielupaari maksustatigi seega maksuaastal 1987 Saksamaal tulumaksuga kui Prantsusmaal elavaid ja Saksamaal riigikoolis töötavaid Saksa kodanikke. Asjaolu, et M. Ritter-Coulais'l on ka Prantsuse kodakondsus, ei olnud Saksamaal tulumaksuga maksustamise seisukohast seega asjassepuutuv.

11 — Tuletan meelde, et need siseriiklikud sätted näevad ette, et kui maksumaksja saab välismaalt topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud tulu, arvatakse see tulu fiktiivselt maksustatava summa sisse üksnes maksumäära kindlaksmääramiseks.

20. Maksuhaldur keeldus taotlust rahuldama, tuginedes EStG 1987 § 2a lõike 1 esimese lause punktile 4, mis välistab välismaal asuva kinnisvara üürileandmisega seoses välismaalt saadud negatiivse tulu arvesevõtmise maksumäära kindlaksmääramiseks.<sup>12</sup>

### III. Eelotsusetaotlus

23. Selle kassatsioonkaebuse lahendamiseks otsustas Bundesfinanzhof esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

21. Abielupaar Ritter-Coulais vaidlustas maksuhalduri selle otsuse Finanzgerichtis (Saksamaa). Finanzgericht jättis hagi rahuldamata, leides nimelt, et hagejad ei olnud ühenduse õiguse vastase diskrimineerimise ohvrid, kuna sellist „välismaal tekkinud“<sup>13</sup> kahjumit ei saa maha arvestada ka Saksamaal elavad füüsilised isikud.

„1. Kas Euroopa ühenduste asutamislepingu artiklitega 43 ja 56 on vastuolus see, et Saksamaal üldise maksukohustusega füüsiline isik, kes saab Saksamaal palgatulu, ei tohi Saksamaal tulumaksuga maksustatava tulu arvutamisel maha arvata teises liikmesriigis saamata jäänud üüritulu?

22. Hagejad vaidlustasid seejärel Finanzgerichti selle otsuse kassatsioonkaebusega Bundesfinanzhofis. Lisaks Finanzgerichti otsuse tühistamisele nõuavad nad oma maksuteate muutmist nii, et maksuaastal 1987 kohaldatava maksumäära kindlaksmääramisel võetaks arvesse saamata jäänud üüritulu.

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas asutamislepingu artiklitega 43 ja 56 on vastuolus see, et nimetatud saamata jäänud tulu ei saa võtta arvesse ka nn vähendava progressiivse maksumäära klausli kohaselt?”

12 — Sellest võib seega järeldada, et *saamata jäänud üüritulu*, mida nõuab abielupaar Ritter-Coulais ja mis jäi saamata seetõttu, et paar elab ise oma elumajas Prantsusmaal, samastatakse nende siseriiklike sätete kohaldamiseks *välismaalt saadud negatiivse tuluga seoses teises riigis asuva kinnisvara üürileandmisega*.

13 — Vt eelotsusetaotlus, lk 3.

#### IV. Õiguslik analüüs

##### A. Tõlgendatav ühenduse õigus

24. Need kaks eelotsuse küsimust puudutavad ühelt poolt ühe liikmesriigi kodanike asutamisvabadust teise liikmesriigi territooriumil käsitleva EÜ artikli 43 ning teiselt poolt kapitali ja maksete vaba liikumist käsitleva EÜ artikli 56 tõlgendamist.

25. Kohtutoimikust nähtub selgelt, et eelotsusetaotluse esitanud kohtus arutatav siseriiklik kohtuvaidlus puudutab füüsilisi isikuid, kes teevad Saksa riigikoolis õpetajatena töötades *palgatööd* liikmesriigis.

26. Seega näib, et EÜ artikli 43 tõlgendamine ei ole antud juhul põhikohtuasja lahendamisel asjassepüütuv. EÜ artikli 43 teise lõigu sõnastusest ilmneb nimelt sõnaselgelt, et „asutamisvabadus [hõlmab] õigust alustada ja jätkata tegetsemist *füüsilisest isikust ettevõtjana* [...]”<sup>14</sup>.

27. Samale järeldusele jõuab EÜ artikli 56 tõlgendamise taotluse suhtes, sest eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olev juhtum ei ole selle artikli esemelises kohaldamisalas.

28. Euroopa Kohtu määratluse kohaselt „on kapitali liikumine finantstehing, mille eesmärk on peamiselt asjaomase summa kapitalimahutus või investeerimine”<sup>15</sup>, välja arvatud tasumine kauba või teenuste eest. Ühtlasi on huvitav märkida, et kuigi nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiiv 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta<sup>16</sup> ei olnud vaidlusaluste asjaolude toimumise ajal kohaldatav, on selle lisas esitatud kapitali liikumise näidisnomenklatuur, mis on jaotatud 13 rubriiki, mille hulka kuuluvad kinnisvarainvesteeringud.

29. Eelotsusetaotluses ei võimalda aga miski antud asja faktiliste asjaolude taustal tuvastada kinnisvarainvesteeringuga seonduvat kapitali piiriülest liikumist.

14 — Kohtujuristi kursiv.

15 — 31. jaanuari 1984. aasta otsus liidetud kohtuasjades 286/82 ja 26/83: Luisi ja Carbone (EKL 1984, lk 377, punkt 21).

16 — EÜT L 178, lk 5, ELT eriväljaanne 10/01, lk 10.

30. Seetõttu ei ole EÜ artikli 56 tõlgendamine põhikohtuasja lahendamiseks minu arvates vajalik ega asjassepuutuv.

Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nimelt „[...] vaadeldakse töötajana isikut, kes osutab teatava aja jooksul teisele isikule tema juhtimise all teenuseid, mille eest ta saab tasu”<sup>18</sup>.

31. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on Euroopa Kohus EÜ artikli 234 alusel siiski pädev andma talle eelotsusetaotluse esitanud kohtule ühenduse õiguse tõlgendamiseks kõiki juhiseid, mis võivad siseriikliku kohtu menetletavas kohtuasjas olla lahendi tegemisel tarvilikud. Selleks „võib Euroopa Kohus [...] arvesse võtta ühenduse õigusnorme, millele siseriiklik kohus oma küsimust esitades ei viidanud”.<sup>17</sup>

*B. Ühenduse õiguse seisukohast piisava välis-  
maise elemendi nõue*

33. Nägime, et esemelisest seisukohast kuulub abielupaar Ritter-Coulais oma kutselise palgatöö tõttu teoreetiliselt asutamislepingu artikli 48 kaitsealasse.

32. Seda silmas pidades näib mulle vajalik mõista Bundesfinanzhofi esitatud küsimusi nii, et nendes taotletakse asjassepuutuva ühenduse õiguse, see tähendab antud juhul EMÜ asutamislepingu artikli 48 tõlgendamist (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 48, muudetuna EÜ artikkel 39) töötajate osas ühenduse õiguses määratletud tähenduses.

34. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt piirdub siiski selle artikli kohaldatavus ühenduse õigusesse kuuluva isikliku olukorraga, st olukordadega, kus esineb selle õiguse kohaldamiseks piisav välisaine element.<sup>19</sup>

17 — 12. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-241/89: SARPP (EKL 1990, lk I-4695, punkt 8). Vt selle kohta eelkõige 2. veebruari 1994. aasta otsus kohtuasjas C-315/92: Verband Sozialer Wettbewerb, nn Clinique'i kohtuotsus (EKL 1994, lk I-317, punkt 7); 4. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-87/97: Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (EKL 1999, lk I-1301, punkt 16) ja 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-365/02: Lindfors (EKL 2004, lk I-7183, punkt 32).

18 — 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-85/96: Martínez Sala (EKL 1998, lk I-2691, punkt 32).

19 — Üldiselt ei ole töötajate vaba liikumist, asutamisevabadust ja teenuste osutamise vabadust käsitlevad asutamislepingu sätted „kohaldatavad tegevuse suhtes, mis piirdub kõikides asjaomastes aspektides üheainsa liikmesriigiga” (16. jaanuari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-134/95: USSI nr 47 di Biella, EKL 1997, lk I-195, punkt 19). Vt selle kohta 23. aprilli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-41/90: Höfner ja Elser (EKL 1991, lk I-1979, punkt 37); 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-332/90: Steen (EKL 1992, lk I-341, punkt 9) ja 16. veebruari 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-29/94-C-35/94: Aubertin jt (EKL 1995, lk I-301, punkt 9).

35. Seega tuleks uurida, kas ühelt poolt asjaolu, et M. Ritter-Coulais'l oli 1987. aastal Prantsuse ja Saksa topeltkodakondsus, ning teiselt poolt asjaolu, et abielupaar elas samal ajavahemikul Prantsusmaal, on tol ajal kehtinud ühenduse õiguse seisukohast piisav välismaine element.

36. Selles suhtes märgin kõigepealt, et asjaolust, et M. Ritter-Coulais'l oli 1987. aastal topeltkodakondsus, ei näi mulle piisavat Saksamaal Saksa kodanikena maksustatavate abikaasade olukorra „ühenduse tasemele viimiseks”. Nagu nägime, võeti abielupaari Saksamaal tulumaksuga maksustamiseks arvesse ainult nende Saksa kodakondsust, kusjuures paari peeti selles, kui nii võib öelda, üheks üksuseks.<sup>20</sup> Sellepärast leian ma, et ei ole asjakohane vaadelda abikaasade olukordi eraldi nende ühenduse õiguse seisukohast analüüsimiseks, mis oleks kunstlik, arvestades nende ühist maksustamist.

37. Ühtlasi ei saa minu arvates abielupaar Ritter-Coulais' olukorda samastada A. Gilly olukorraga, mida Euroopa Kohus uuris oma 12. mai 1998. aasta otsuses<sup>21</sup>. Sünnijärgselt Saksa kodakondsusega, seejärel abielu kaudu

Prantsuse kodakondsusega A. Gilly oli algklasside õpetaja riigikoolis Saksamaal. Abielupaar Gilly elas Prantsusmaal. A. Gilly palgatulu maksustati Saksamaal, kohaldades Prantsuse-Saksa maksulepingu artikli 14 lõike 1 esimest lauset, sest tegemist oli riigiteenistuse tasuga ja kuna tasusaajal oli Saksa kodakondsus.<sup>22</sup> A. Gilly tulu maksustati ka Prantsusmaal, kus selles osas tehti maksu ümberarvutus sellele tulule vastava Prantsuse maksuga võrdses summas,<sup>23</sup> mis oli aga Saksamaal tasutud maksusummast väiksem, mistõttu abielupaar Gilly vaidlustas selle kaebusega Prantsuse ametiasutuse peale.

38. Selles kohtuasjas väitis Prantsuse valitsus, et A. Gilly ei kasutanud Prantsusmaal asutamislepingu artiklist 48 tulenevaid õigusi, kuna ta töötab oma päritoluriigis, nimelt Saksamaal.

39. Sellele argumendile vastates ja sedastamaks, et A. Gilly olukord kuulub küll töötajate vaba liikumise eeskirjade alla, otsustas Euroopa Kohus, et „piisab [...] rõhutada, et A. Gilly omandas abielu kaudu Prantsuse kodakondsuse ja et ta teeb kutsetööd Saksamaal, elades Prantsusmaal. Neil

20 — Vt käesoleva ettepaneku punktid 17 ja 18 ja eelkõige 10. joonealune märkus.

21 — Otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793).

22 — Vt käesoleva ettepaneku punktid 5 ja 6.

23 — Vastavalt 28. septembri 1989. aasta lisalepinguga muudetud Prantsuse-Saksa maksulepingu artikli 20 lõike 2 punktidele a ja cc.

asjaoludel tuleb teda pidada *viimati nimetatud riigis* töötajaks, kes kasutab asutamislepinguga tagatud vaba liikumise õigust töötamiseks oma asukohariigist erinevas liikmesriigis. Asjaolu, et ta säilitas töökohariigi kodakondsuse, ei mõjuta mingil viisil seda, et *prantsuse ametivõimude* jaoks on asjast omane isik Prantsuse kodanik, kes töötab teise liikmesriigi territooriumil [...]”<sup>24</sup>.

40. Kokkuvõttes tuli Prantsuse ametivõimude seisukohast ja Saksamaal töötamisega teenitud tulu Prantsusmaal maksustamise poolest A. Gilly’l pidada tasulise, seega majandusliku tegevuse eesmärgil Prantsusmaalt teise liikmesriiki suunduvaks isikuks.

41. Abielupaar Ritter-Coulais’ olukorda tuleb aga analüüsida teisest, nimelt Saksa ametivõimude seisukohast seoses Saksamaal tööga teenitud tulu maksustamisega Saksamaal. Seega on selge, et Saksa ametivõimude jaoks teostavad need isikud kutsetegevust Saksamaa territooriumil ja sõidavad Prantsusmaale ainult oma elukohta naasmiseks.

42. Seda täpsustanud, lisan, et minu arvates ei olnud põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal ehk 1987. aastal üksnes teises liikmesriigis elamine piisav välismaine element selleks, et käsitada sellist olukorda nagu abielupaar Ritter-Coulais’ puhul tol ajal kehtinud ühenduse õiguse seisukohast.

43. Sellele lahendusele jõuab minu arvates lähtudes asjaolust, et 1987. aastal kehtinud ühenduse õiguses oli isikute vaba liikumine ette nähtud ainult majanduslikust seisukohast.

44. Siinkohal tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohus sedastas üldiselt, et „kõik ühenduse kodanikud, sõltumata nende elukohast ja rahvusest, kes *on kasutanud töötajate vaba liikumise õigust ja kes teostavad kutsetegevust teises liikmesriigis*, kuuluvad [töötajate vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu] sätete kohaldamisalasse”<sup>25</sup>.

24 — Eespool viidatud kohtuotsus Gilly (punkt 21, kohtujuristi kursiiv).

25 — 23. veebruari 1994. aasta otsus kohtuasjas C-419/92: Scholz (EKL 1994, lk I-505, punkt 9). Kohtujuristi kursiiv.

45. Peale teises liikmesriigis kutsetegevuse teostamise on ühenduse õiguse kohaldamise õigustuseks piisav välismaine element ka diplomi või kutsekvalifikatsiooni omandamine teises liikmesriigis.<sup>26</sup>

46. Lisaks kõnesoleva olukorra sidumisele ühenduse õigusega võimaldab sellise välismaise elemendi olemasolu teatud juhtudel ja ühtlasi võidelda ka sageli „vastupidiseks diskrimineerimiseks” nimetatud nähtusega, see tähendab oma kodanikke teiste liikmesriikide kodanike suhtes ebasoodsamasse olukorda asetava kohtlemisega liikmesriigis.

47. Seega, kui liikmesriigi kodanikud on oma käitumise tõttu *ühes ühenduse õiguses reguleeritud olukorras*, näiteks kutsekvalifikatsiooni omandamine teises liikmesriigis, võivad nad oma päritoluriigi vastu tugineda isikute vaba liikumist käsitlevatele asutamislepingu sätetele. Need kodanikud on sel juhul „oma päritoluriigi suhtes olukorras, mis on samastatav kõikide teiste asutamisle-

pinguga tagatud õigusi ja vabadusi omavate kodanike olukorraga”<sup>27</sup>.

48. Vastupidise diskrimineerimise eest saab aga ühenduse õiguse alusel sanktsioone rakendada vaid juhul, kui kõnesolev olukord ise kuulub ühenduse õiguse alla. Muidu sõltub sellise vastupidise diskrimineerimise lahendamine kohaldatavast siseriiklikust õigusest.

49. Neid põhjendusi silmas pidades märgin, et kohtutoimikus ei anna miski alust arvata, et abielupaar Ritter-Coulais asus Prantsusmaale „seal majandustegevuse teostamiseks”<sup>28</sup> või kutsekvalifikatsiooni omandamiseks. Vastupidi, näib, et nad otsustasid Prantsusmaale asuda üksnes eraelu kaalutlustel. Seega tegid nad kutsealast palgatööd liikmesriigis, mille kodanikud nad on, see tähendab Saksamaa Liitvabariigis, ning ainus selle riigi väline element oli seega nende elukoht, nimelt Prantsusmaa.

26 — Vt selle kohtupraktika alguse ja asutamisevabaduse kohta eelkõige 7. veebruari 1979. aasta otsus kohtuasjas 115/78: Knoors (EKL 1979, lk 399). Sama arutluskäiku tuleb järgida töötajate vaba liikumise osas (vt 31. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-19/92: Kraus, EKL 1993, lk I-1663, punktid 15 ja 16).

27 — Eespool viidatud kohtuotsus Knoors (punkt 24).

28 — 7. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-370/90: Singh (EKL 1992, lk I-4265, punkt 17).

50. Teisisõnu, abielupaar Ritter-Coulais ei kasutanud asutamislepingu artiklis 48 sätestatud liikumisvabadust selleks, et töötada oma kodakondsusjärgsest riigist erinevas liikmesriigis.

51. Selles suhtes täheldan ma sarnasust kohtuasjaga Werner<sup>29</sup>, kus faktilised asjaolud olid täiesti võrreldavad abielupaar Ritter-Coulais' olukorraga 1987. aastal.

52. Selles kohtuasjas oli Saksamaal erapraktise asutanud ja nimetatud riigis diplomid ja kutsekvalifikatsiooni omandanud Saksa kodakondsusest hambaarst H. Werneri elukoht Madalmaades. Ta soovis nimelt, et Saksamaal teenitud tulu maksustamisel võetaks arvesse tema isiklikku olukorda ning talle kohaldataks seeläbi soodusskaalat nime-tusega *splitting tarif*, mida kohaldatakse abielupaaridele. Tema taotluse jättis siseriiklik pädev asutus rahuldamata põhjusel, et ta ei elanud Saksamaal ning talle ei saanud seega kohaldada kogu tulu maksustamise korda, mis oli nimelt selle eelise tingimuseks.

53. Nendest faktilistest asjaoludest lähtuvalt paluti Euroopa Kohtul tõlgendada EMÜ asutamislepingu artiklit 52 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 52, muudetuna EÜ artikkel 43).

54. Euroopa Kohus märkis nimetatud kohtuotsuses, et peale selle, et H. Werner oli Saksa kodanik, kes oli omandanud diplomid ja kvalifikatsiooni Saksamaal, oli ta „alati teostanud kutsetegevust selles riigis ja [...] talle kohaldatakse Saksa maksuõigust“. Euroopa Kohus märkis samuti, et „[a]inus asi, mis ei ole puhtalt siseriiklik, on asjaolu, et H. Werner elab oma kutsetegevuse teostamise riigist erinevas liikmesriigis“<sup>30</sup>.

55. Seega otsustas Euroopa Kohus, et „EMÜ asutamislepingu artikliga 52 ei ole vastuolus, et liikmesriik maksustab kodanikke, kes teostavad kutsetegevust ja teenivad kogu või peaaegu kogu oma tulu või kelle kogu või peaaegu kogu vara asub selle liikmesriigi territooriumil, kõrgema maksuga, kui nad ei ela selles riigis, kui juhul, kui nad elavad selles liikmesriigis“<sup>31</sup>.

29 — 26. jaanuari 1993. aasta otsus kohtuasjas C-112/91 (EKL 1993, lk I-429).

30 — *Ibidem*, punkt 16.

31 — *Ibidem*, punkt 17.

56. Kohtujurist Darmon tegi eespool viidatud kohtuasjas Werner<sup>32</sup> Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada, et „puhtalt liikmesriigisisesele olukorrale ei kohaldata ei EMÜ asutamislepingu artiklit 52 ega artiklit 7 [...]”<sup>33</sup>.

57. Kuigi Euroopa Kohus ei nimetanud sõnaselgelt kõnesolevat olukorda „puhtalt liikmesriigisiseseks”, mis oleks minu arvates olnud kohtuotsuses esitatud põhjenduse loogiline järelendus, ühines ta igal juhul lõpuks kohtujuristi hinnanguga, kuna ta leidis, et üksnes teises liikmesriigis elamine ei kujuta endast piisavat välismaist elementi selleks, et kohaldada asutamislepingu käsitlevaid asutamislepingu sätteid.<sup>34</sup>

58. Ma usun ühtlasi, et miski ei takista selle kaalutluse ülevõtmist töötajate vaba liikumise osas, mis kaitseb samuti liikmesriikide kodanike ühendusesisest liikumist majandustegevuse eesmärgil.

32 — 6. oktoobri 1992. aasta ettepanek.

33 — *Ibidem*, punkt 55.

34 — Ma nõustun kohtujurist Tizzano analüüsiga, kes leiab, et „Euroopa Kohus tegelikult vaid kohaldas kõnesolevas Werner kohtuotsuses põhimõtet, mille kohaselt ühenduse õigust ei kohaldata olukordadele, mille otsustavad elemendid on puhtalt liikmesriigisisised”. Vt kohtuasjas C-209/01: Schilling ja Fleck-Schilling tehtud ettepaneku punkt 83 (13. novembri 2003. aasta otsus, EKL 2003, lk I-13389).

59. Veelgi enam, ma leian, et eespool viidatud Werner kohtuotsuse loogikat tuleb järgida ja seda vaatamata sellele osaks saanud kriitikale.<sup>35</sup>

60. Nimelt ei luba minu arvates miski kahelda eespool viidatud Werner kohtuasjas kohtujurist Darmoni ettepanekus esitatud järgmistes kaalutlustes: „Kuni nõukogu 28. juuni 1990. aasta direktiivideni riigis viibimise õiguse kohta, mis on orienteeritud selle õiguse üldistamisele, määras — ja piiritles — isikute vaba liikumist ühenduses asutamislepingu majanduslik laad. Sellest tulenevalt eeldab ühenduse kodanikele tun-

35 — Mõned on seega nimetanud Werner kohtuotsuse järelmit „segadusse viivaks” (märgib Rohmer, X., kommentaar 1000, *Droit fiscal 1993*, nr 19). Teised on leidnud mõõdukamalt, et see kohtuotsus on „tõenäoliselt Euroopa Liidu lepingu jõustumisest ja liidu kodakondsuse tunnustamisest alates aegunud” (Derouin, P. ja Martin, P., *Droit communautaire et fiscalité — Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004, lk 48). Neid põhjendusi kõrvale jättes märgin, et Prantsuse Conseil d'État järgis oma 8. juuli 2002. aasta otsuses Euroopa Kohtu Werner kohtuotsuses antud tõlgendust (kaebus nr 225159, kogumikus *Recueil Lebon* ei avaldata) ühes 1987. ja 1988. aasta tulumaksu puudutavas vaidluses. Lõpuks ei nõustu ma, nagu oleks Euroopa Kohus oma 14. veebruari 1995. aasta otsusega kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225) muutnud eespool viidatud Werner otsuses esitatud kaalutlusi. Nagu ma märkisin oma ettepanekus kohtuasjas Schumacker (punkt 33), on kindel, et erinevalt H. Werner olukorrast kuulus R. Schumacker küll ühenduse õiguse kohaldamisalasse. Nimelt oli Belgia kodanik R. Schumacker, kes oli omandanud kvalifikatsiooni ja kutsealase kogemuse väljaspool Saksamaa Liitvabariiki, kasutanud EÜ asutamislepingu artiklis 48 sätestatud töötajate vaba liikumise õigust, et asuda sellesse riiki palgatööle. Seega ei olnud tegemist puhtalt liikmesriigisisese olukorraga.

nustatud liikumisvabadus liikumist *majandustegevuse eesmärgil*<sup>36</sup>.

61. Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal ehk 1987. aastal ei olnud jõustunud ei 1990. aasta direktiivid riigis viibimise õiguse kohta ega Maastrichti lepinguga lisatud EÜ asutamislepingu artikkel 8a (muudetuna EÜ artikkel 18). Kuna need õigusnormid ei olnud eelotsusetaotluse esitanud kohtus arutatavate antud asjaolude suhtes ajaliselt kohaldatavad, nagu eespool viidatud kohtuasjas Werner, ei võta ma neid oma analüüsis arvesse.

62. Ma leian seega nagu komisjon,<sup>37</sup> et EÜ artiklist 18 tulenevaid põhimõtteid ei ole võimalik kohaldada olukordades, mis leidsid aset ja mille tagajärjed ilmnesisid enne selle sätte jõustumist.

63. Erinev seisukohavõtt, see tähendab arvestada Euroopa kodakondsega seonduvaid põhimõtteid ja eeskirju ning analüüsida neid 1987. aastast pärineva kohtuvaidluse suhtes, oleks minu arvates vastuolus õiguskindluse nõudega.

36 — Vt punkt 30.

37 — Vt kirjalikud märkused, punkt 52.

64. Teadupoolest eeldab õiguskindluse põhimõte, mis on üks ühenduse õiguse aluspõhimõtetest, et „ühenduse õigusnormid peavad olema kindlad ja nende kohaldamine normi adressaatidele prognoositav“<sup>38</sup>. Nendest kohaldatavate õigusnormide kindluse ja prognoositavuse nõuetest järeldub minu arvates tingimata, et teatud ajahetkel esinevat olukorda tuleb uurida vaid samal ajal kehtivate õigusnormide seisukohast.<sup>39</sup>

65. Olles seda täpsustanud, soovin ma siiski märkida kooskõlas minu ettepanekuga kohtuasjas Asscher<sup>40</sup>, et riigis viibimise õigust

38 — 22. veebruari 1984. aasta otsus kohtuasjas 70/83: Kloppenburg (EKL 1984, lk 1075, punkt 11). Vt ka 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-354/95: National Farmers' Union jt (EKL 1997, lk I-4559, punkt 57).

39 — See ei takista seevastu arvestamast Euroopa Kohtu hilisema kohtupraktikaga põhikohtuasjas arutatavate *asjaolude toimumise ajal kohaldatavate* õigusnormide tõlgendamise kohta. Kohtupraktikas on nimelt välja kujunenud, et Euroopa Kohus sedastab eelotsusetaotluse raames ühenduse õigusnormi tähendust ja ulatust, „nagu seda peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise hetkest“ (vt 27. märtsi 1980. aasta otsus kohtuasjas 61/79: Denkvit italiana, EKL 1980, lk 1205, punkt 16).

40 — 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94 (EKL 1996, lk I-3089). Vt eelkõige minu ettepaneku punkt 41 selles kohtuasjas, kus ma märkisin: „Ma arvan, et edaspidi võib teil vaja olla otsustada liikmesriigi kodanike diskrimineerimise üle, kes on kasutanud liikumisvabadust ainult näiteks direktiivi 90/364 alusel, sest praegu tunnistatakse selles ühenduse õiguse tekstis üldist riigis viibimise õigust teatud tingimustel, sõltumata majandustegevusest.“

Euroopa Kohtusse esitatud eri asjade õigeks eristamiseks on muide huvitatud märkida, et erinevalt H. Wernerist oli P. H. Asscheril õigus tugineda oma päritoluriigi vastu EÜ asutamislepingu artiklile 52, „sest majandustegevuse tõttu oma päritoluriigist erinevas liikmesriigis asus ta oma päritoluriigi suhtes olukorras, mis on samastatav kõikide teiste maksukohustuslaste omaga, kes tuginevad vastuvõtva riigi suhtes asutamislepinguga antud õigustele ja vabadustele“ (eespool viidatud kohtuotsus Asscher, punkt 34).

käsitlevad ühenduse teisese õiguse normid<sup>41</sup>, aga ka EÜ artikkel 18, võimaldavad minu arvates järeldada, et ainult teises liikmesriigis elamine on piisav välismaine element selleks, et käsitada ühenduse kodanike olukorda ühenduse õiguse kohaldamisalasse kuuluvana.

inimesed nagu abielupaar Ritter-Coulais saaksid tugineda töötajate vaba liikumise kohta asutamislepingu sätestatud kaitsele.

66. Euroopa Kohtul on muide olnud juhus otsustada, et kui liidu kodakondsuse eesmärk ei ole laiendada asutamislepingu esemelist kohaldamisala olukordadele, mis ei seostu ühenduse õigusega, esineb selline seos ikkagi „isikute suhtes [...], kes on seaduslikult teise liikmesriigi territooriumil viibivad liikmesriigi kodanikud”<sup>42</sup>.

68. Kas see asjaolu tähendab automaatselt, et Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele ei tule sisuliselt vastata? Seda tulebki nüüd uurida.

*C. Vajadus vastata siseriiklikule kohtule asjassepuutuva ühenduse õiguse tõlgendamise kohta*

67. See mõiste „Euroopa kodakondsus” õiguslikest tagajärgedest lähtuv arutluskäik tuleb käesolevas analüüsis siiski kõrvale jätta, kuna 1987. aastal kohaldatava ühenduse õiguse seisukohast ei piisa ainult teises liikmesriigis elamises seisnevast välismaisest elemendist selleks, et sellises olukorras

69. Teadagi on Euroopa Kohus varem pidanud õigeks mitte seisukohta võtta talle eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste sisu osas, kui ta on leidnud, et ühenduse õigus ei ole kohaldatav puhtalt siseriiklikes kohtuvaidlustes, see tähendab näiteks olukordades, mis „ei seondu isikute ja teenuste vaba liikumise alases ühenduse õiguses ettenähtud olukordadega”<sup>43</sup>.

41 — See tähendab peamiselt nõukogu 28. juuni 1990. aasta direktiiv 90/364/EMÜ elamisõiguse kohta (EÜT L 180, lk 26; ELT eriväljaanne 20/01, lk 3). See direktiiv tunnistati kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/38/EÜ, mis käsitleb Euroopa Liidu kodanike ja nende pereliikmete õigust liikuda ja elada vabalt liikmesriikide territooriumil (ELT L 158, lk 77; ELT eriväljaanne 05/05, lk 46).

42 — 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-148/02: Garcia Avello (EKL 2003, lk I-11613, punktid 26 ja 27).

43 — Eespool viidatud kohtuotsus USSL nr 47 di Biella (punkt 22).

70. Euroopa Kohus on oma kohtupraktikat selles osas siiski muutnud. Nii ei ole kaupade vaba liikumise alal arendatud kohtupraktika kohaselt,<sup>44</sup> mida on seejärel laiendatud kapitali vaba liikumise valdkonnale,<sup>45</sup> üksnes asjaolu tõttu, et põhikohtuasjas asjassepuutuvad elemendid on ainult ühe liikmesriigi sisesed, siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimus vastuvõetamatu.

71. Nimelt leiab Euroopa Kohus, et „[p]õhimõtteliselt on vaid siseriiklikul kohtul pädevus hinnata kohtuasja eripära arvestades, kas kohtuotsuse tegemiseks on vaja eelotsust ja kas Euroopa Kohtule esitatud küsimustel on asjas tähtsust”<sup>46</sup>. Ja Euroopa Kohus on lisanud, et „[s]iseriikliku kohtu [...] eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta rahuldamata vaid siis, kui on ilmne, et taotletud ühenduse õiguse tõlgendamine ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega”<sup>47</sup>.

72. Euroopa Kohus ise peab seda viimast juhtu, kus ta hoidub otsustamast, „erandjuhiks”<sup>48</sup>.

73. Neid põhimõtteid silmas pidades ja arvestades seega, et „ei ole ilmne, et taotletud ühenduse õiguse tõlgendamine ei ole siseriikliku kohtu jaoks vajalik”<sup>49</sup>, leiab Euroopa Kohus, et ta peab eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimustele vastama.

74. Euroopa Kohus leiab eelkõige, et „vastus võib talle tarvilik olla juhul, kui ta on siseriikliku õiguse kohaselt kohustatud andma oma kodanikele samad õigused, mis ühenduse õiguse kohaselt mõne teise liikmesriigi kodanikule samas olukorras”<sup>50</sup>.

75. Ma olen teadlik, et lähenemisviisi, mille alusel Euroopa Kohus peab ennast pädevaks ühenduse õiguse sätete kohta esitatud eelotsuse küsimustele vastama olukordades, kus

44 — 5. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-448/98: Guimont (EKL 2000, lk I-10663).

45 — 5. märtsi 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-515/99, C-519/99-C-524/99 ja C-526/99-C-540/99: Reisch jt (EKL 2002, lk I-2157) ja 15. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-300/01: Salzmann (EKL 2003, lk I-4899).

46 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Guimont (punkt 22).

47 — 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-281/98: Angonese (EKL 2000, lk I-4139, punkt 18). Juhin tähelepanu, et see kohtuasi puudutab töötajate vaba liikumise valdkonda, mis võib põhjendada mõtet, et seejärel eespool viidatud kohtuotsuses Guimont arendatud kohtupraktika suund võib puudutada ka seda valdkonda.

48 — Eespool viidatud kohtuotsus Salzmann (punkt 32).

49 — Eespool viidatud kohtuotsus Guimont (punkt 23).

50 — Eespool viidatud kohtuotsus Reisch jt (punkt 26). Seda seisukohta näib selles kohtuasjas kohtujurist Geelhoedi tehtud ettepaneku väljenduses seletavat asjaolu, et kui „vastupidine diskrimineerimine on siseõigusega keelatud, on siseriiklikul kohtul vaja tõlgendada õigusi, mille teiste riikide kodanikud saavad ühenduse õigusest — et nad saaksid kindlaks määrata, kas esineb vastupidist diskrimineerimist” (punkt 87).

põhikohtuasja asjaolud jäävad ühenduse õiguse kohaldamisalast välja, on tekitanud vaidlusi.<sup>51</sup>

tõlgendatava ühenduse õiguse suhtes seiskoha võtmist, alustan ma seega eelotsuse-taotluse esitanud kohtu kahe eelotsuse küsimuse sisu uurimist, täpsustades, et need vajavad minu arvates ühtset analüüsi.

76. Olenemata Euroopa Kohtu selliselt arendatud kohtupraktika suundumuse vastu esitatud argumentide paikapidavusest, ei saa ma seda suundumust käesolevas kohtuasjas siiski eirata. Seetõttu teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku analüüsida Bundesfinanzhofi esitatud eelotsuse küsimuste sisu.

77. Olles järgemööda tõestanud ühelt poolt, et põhikohtuasja vaidlus on töötajate vaba liikumist, mitte asutamisevabadust ja kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete esemelises kohaldamisalal, ning teiselt poolt, et hagejate isiklik olukord ei sisaldanud 1987. aastal asutamislepingu artiklis 48 ette nähtud asjaomaseid välismaiseid elemente, ja lõpuks, et viimati nimetatud asjaolu ei takista Euroopa Kohtul tema väljaarendatud kohtupraktikasuumumuse kohaselt automaatselt

78. Nende kahe küsimusega, mida tuleb uurida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus seega sisuliselt, kas asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, et liikmesriigi kodanikud, kelle suhtes kehtib üldine maksukohustus<sup>52</sup> Saksamaal ja kes saavad palgatulu Saksamaalt, ei saa nõuda teises liikmesriigis seetõttu saamata jäänud üüritulu, et nad kasutavad oma eramaja oma tarbeks, arvestamist ei oma maksustatava tulu kindlaksmääramiseks Saksamaal ega selles liikmesriigis tasumisele kuuluva tulumaksu määra arvutamisel.

51 — Vt eelkõige kohtujurist Jacobi ettepanek kohtuasjas Pistre jt (7. mai 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-321/94–C-324/94, EKL 1997, lk I-2343, punktid 38 jj) ning kohtujurist Saggio ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Guimont, punktid 6 ja 7. Need vaidlused puudutavad ka kohtuotsuse Dzodzi ulatust (18. oktoobri 1990. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-297/88 ja C-197/89, EKL 1990, lk I-3763), mis puudutab konkreetselt juhtu, kus siseriikliku õiguse säte viitab ühenduse õigusele: vt kohtujurist Jacobi ettepanekud kohtuasjades Leur-Bloem ja Giloy (17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-28/95, EKL 1997, lk I-4161, punktid 47 jj, ning C-130/95, EKL 1997, lk I-4291) ja kohtuasjas BIAO (7. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-306/99, EKL 2003, lk I-1, punktid 47-70).

52 — Kordan siin täpselt eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimeses eelotsuse küsimuses kasutatud väljendit. Kuigi see ei tule eelotsusetaotlusest selgelt välja, näib mulle, et seda väljendit tuleb mõista tähenduses, et abielupaar Ritter-Coulais' suhtes kohaldata Saksa kogutulu maksustamise süsteemi, mis on tavaliselt siiski mõeldud vaid Saksamaa elanike jaoks (vt eelkõige eespool viidatud kohtuasjad Werner ja Schumacker). Näib, et see on erand, mis puudutab elanikke, kes ei ela Saksamaal.

D. Töötajate vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega keelatud kaudse diskrimineerimise esinemine

osutada kahjulikeks teiste liikmesriikide kodanikele, sest mitteresidendid on kõige sagedamini mittekodanikud nii, et sellised õigusnormid võivad endast kujutada kodakondsuse alusel kaudset diskrimineerimist.<sup>56</sup>

79. Kohtupraktikas on välja kujunenud, et kui otseste maksude küsimus kui selline ei kuulu ühenduse pädevusse, peavad liikmesriigid siiski kasutama oma pädevust selles valdkonnas ühenduse õigust järgides.<sup>53</sup> Töötajate vaba liikumine eeldab liikmesriikide töötajate kodakondsusest tuleneva igasuguse diskrimineerimise kaotamist, eelkõige tasu osas. Euroopa Kohus otsustas oma 8. mai 1990. aasta otsuses kohtuasjas Biehl<sup>54</sup>, et töö tasustamise juures minetaks võrdse kohtlemise põhimõtte oma toime, kui seda põhimõtet võiks rikkuda tulumaksu valdkonnas.

81. Sellegipoolest „[...] võib diskrimineerimine seisneda erinevate reeglite kohaldamises sarnastele olukordadele või siis sama reegli kohaldamises erinevatele olukordadele.”<sup>57</sup>

80. Samuti on välja kujunenud, et võrdse kohtlemise eeskirjadega on keelatud mitte ainult varjamatu diskrimineerimise vormid kodakondsuse alusel, vaid ka igasugune varjatud kujul diskrimineerimine, mis annab teiste eristamiskriteeriumide kohaldamisel tegelikult sama tulemuse.<sup>55</sup> Euroopa Kohus otsustas, et liikmesriigi õigusnormid, mis annavad maksueeliseid ainult oma riigi territooriumi residentidele, võivad peamiselt

82. Euroopa Kohus meenutas veel hiljuti, et „otseste maksudega seoses ei saa üldiselt riigi residentide ja mitteresidentide olukorda võrrelda, kuna mitteresidenti liikmesriigi territooriumil saadud sissetulek on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogusissetulekust, mis koondub tema elukohariiki, ning et mitteresidentist isiku maksu tasumise võimet, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikest ja perekondlikest asjaoludest, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, st tavaliselt tema elukohariigis.”<sup>58</sup>

53 — Vt eelkõige 4. oktoobri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-246/89: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 1991, lk I-4585, punkt 12) ja eespool viidatud kohtuotsus Schilling (punkt 22).

54 — C-175/88, EKL 1990, lk I-1779, punkt 12.

55 — Vt eelkõige 12. veebruari 1974. aasta otsus kohtuasjas 152/73: Sotgiu (EKL 1974, lk 153, punkt 11) ja 21. novembri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-27/91: Le Manoir (EKL 1991, lk I-5531, punkt 10).

56 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Schumacker (punkt 28), Asscher (punkt 38) ja 16. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-87/99: Zurstrassen (EKL 2000, lk I-3337, punktid 19 ja 20).

57 — Eespool viidatud kohtuotsus Schumacker (punkt 30).

58 — Vt eelkõige 1. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-169/03: Wallentin (EKL 2004, lk I-6443, punkt 15 ja selles viidatud kohtupraktika).

83. Sellest johtub, et „see, et liikmesriik ei anna mitteresidendile teatavaid residentidele antavaid maksusoodustusi [ei ole reeglina diskrimineeriv], võttes arvesse residentide ja mitteresidentide olukorra objektiivseid erinevusi, nagu sissetulekuallikad, nende isiklik maksumaksmise võime või nende isiklikud või perekondlikud asjaolud.”<sup>59</sup>

84. Sellegipoolest otsustas Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuasjas Schumacker, et mitteresidendi ja residentide olukord ei ole objektiivselt erinev, kui mitteresident ei saa märkimisväärset tulu oma elukohariigis, vaid saab oma maksustatava tulu põhiosas töökohariigist. Sel juhul nimelt ei saa elukoha liikmesriik talle anda isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisest tulenevaid eeliseid. Erinev kohtlemine muutub seega mitteresidendi suhtes diskrimineerivaks, sest tema isiklikku ja perekondlikku olukorda ei võeta arvesse ei elukoha- ega töökohariigis.<sup>60</sup>

85. Eelotsusetaotluses esitatud põhikohtuasja faktiliste ja juriidiliste asjaolude raames järgin ma äsja nimetatud põhimõtetest lähtuvalt järgmist analüüsi.

86. EStG 1987 § 2a lõike 1 esimese lause punkt 4, mis näeb ette, meenutan, et välisriigis asuva kinnisvara üürileandmisest saamata jäänud tulu saab kompenseerida ainult samast välisriigist pärineva sama liiki tuluga, välistab Saksa õiguses sellise välisallikast pärineva negatiivse tulu eraldi arvestamise,<sup>61</sup> mitte ainult maksustatava tulu kindlaksmääramiseks, vaid ka Saksamaal tasumisele kuuluva tulumaksu määra arvutamiseks.<sup>62</sup>

87. Kokkuvõttes ei saa Saksamaal kogutulu osas tulumaksuga maksustatav isik, kes on teises liikmesriigis asuva maja omanik, milles ta elab, ja kes ei saa nimetatud riigis üüritulu, maksustatava summa arvestamisel arvesse võtta maja oma elukohaks kasutamise tõttu saamata jäänud üüritulu.

88. Toimikust tuleneb seevastu, et sama isik, kes on Saksamaal asuva maja omanik, milles ta elab, võib taotleda oma tulumaksu arvu-

59 — *Ibidem*, punkt 16 ja selles viidatud kohtupraktika.

60 — Eespool viidatud kohtuotsus Schumacker (punktid 36–38).

61 — See tähendab välismaalt ja samast riigist saadava samalaadse tulu puudumisel.

62 — Viitan sellega seoses eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustele, mis on esitatud käesoleva ettepaneku punktis 16 ja joonealuses märkuses 8.

tamisel sellise saamata jäänud tulu arvessevõtmist.<sup>63</sup>

89. Saksa maksuõigusnormid välistavad seega tööpoolest mitteresidendid maksusoodustusest, mis on erinev kohtlemine viimaste kahjuks.<sup>64</sup>

90. Selline erinev kohtlemine aga ei ole asutamislepinguga vastuolus olev diskrimineerimine, sest residendid ja mitteresidendid on põhimõtteliselt objektiivselt erinevas olukorras.

91. Ma rõhutan selle suhtes, et kuivõrd need mitteresidendid teenivad nagu abielupaar Ritter-Coulais kogu või peaaegu kogu oma tulu Saksamaal, tuleb neid tulumaksu arvutamiseks kohaldatavate eeskirjade seisukohast pidada selles liikmesriigis elavate ja töötavate isikutega võrreldavas olukorras olevateks.

63 — Vt eelotsusetaotlus, lk 2 ja 7, ning komisjoni kirjalikud märkused, punkt 33.

64 — Märgin, et kuigi põhikohtuasjas kohaldatav maksusüsteem tuleneb nagu nägime, Prantsuse-Saksa maksulepingus ja siseriiklikes õigusaktides sätestatud eeskirjade koostoimest, on Saksamaal residentide ja mitteresidentide erineva kohtlemise otsene põhjus ikkagi ainult viimati nimetatu ja täpsemalt EStG 1987 § 2a lõike 1 esimese lause punkt 4.

92. Nende ühes liikmesriigis töötavate, kuid mitte seal elavate ning selles riigis töötavate ja elavate maksumaksjate vaheline erinev kohtlemine, mis seisneb selles, et esimestele ei anta võimalust võtta arvesse kinnisvara üürileandmise pealt saamata jäänud tulu, on selles osas seega tööpoolest kaudne diskrimineerimine elukoha kriteeriumi alusel, mis on asutamislepingu artikliga 48 keelatud.

93. Euroopa Kohus esitas seda laadi arutluskäigu aluseks olevad põhjused kohtuasjades, mis käsitlevad mitteresidendist maksumaksjate isikliku ja perekondliku olukorraga seonduvaid maksusoodustusi.

94. Seega tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kui maksumaksja on kasutanud vaba liikumise õigust ja kui tema oma asukohariigi pädevusse kuulub tööpoolest võtta arvesse isiklikku ja perekondlikku olukorda, on veel vaja, et maksumaksjat saaks maksustada selles riigis, kes võimaldab neid olukordi arvesse võtta. Kui see on nii, on elukoha riigil võimalik residendist maksumaksja isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võtta.<sup>65</sup>

65 — Vt eelkõige 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind (EKL 1999, lk I-5451, punktid 29 ja 30).

95. Sel juhul võib maksumaksja isikliku ja perekondliku olukorraga seotud ja töökohariigi siseriiklikus õiguses ette nähtud maksusoodustuste, mida võetakse tulumaksu arvutamisel arvesse, andmisest keelduda mitteresidentide puhul, sest neile võidakse anda võrdväärseid soodustusi nende oma asukohariigis.

96. Kui aga maksumaksjal ei ole oma asukohariigis piisavat maksustatavat tulu selleks, et võimaldada sellist arvessevõtmist, tuleb seda kindlasti teha töökohariigis.<sup>66</sup>

97. See kohtupraktika eeldab lõpuks, et maksumaksja tema töökohariigis või asukohariigis maksustamise tagajärg ei tohi olla see, et tema isiklikku ja perekondlikku olukorda ei võeta arvesse kummaski riigis või et seda võetakse arvesse ainult osaliselt.<sup>67</sup>

98. Ning üldisemalt tähendab see kohtupraktika minu arvates, et pädevad asutused ei või *mitteresidendi maksumaksmise võimet*, mis tuleneb mitte ainult tema isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisest<sup>68</sup>, vaid ka *tulude ja kahjumi tervikuna arvessevõtmist*<sup>69</sup>, hinnata erinevalt ainult elukoha tõttu, sest nii residentidest kui ka mitteresidentidest maksumaksjad saava kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu maksustavas riigis.

99. Just selle tulemuse annabki siseriiklik õigusnorm, milles keelatakse mitteresidentidel maksustatava tulu ja/või maksumäära kindlaksmääramisel *arvesse võtta välismaalt saadud negatiivset tulu*, millena käsitatakse *saamata jäänud üüritulu*, samas kui selles antakse see õigus residentidele, kes saavad samuti kogu või peaaegu kogu oma tulu selles liikmesriigis.

66 — Vt eelkõige 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493).

67 — Vt 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: de Groot (EKL 2002, lk I-11819), milles Euroopa Kohus otsustas, et „[t]õpeltmaksustamise kõrvaldamiseks kasutatavad mehhanismid või siseriiklikud maksusüsteemid, mille tagajärg on topeltmaksustamise kõrvaldamine või vähendamine, peavad siiski tagama asjaomaste riikide maksumaksjatele, et lõpptulemusena arvestatakse nende isiklikku ja perekondlikku olukorda tervikuna olenemata sellest, kuidas asjaomased liikmesriigid on selle kohustuse omavahel ära jaganud, et mitte tekitada ebavõrdset kohtlemist, mis on vastuolus asutamislepingu töötajate vaba liikumist käsitlevate sätetega ega tulene mitte mingil juhul siseriiklike maksuõiguste erinevustest“ (punkt 101).

68 — Minu arvates ja näiteks on maksumaksjate isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisega seonduvad maksusoodustused: astmelise maksuskaala vähendamine abielupaaridele (eespool viidatud kohtuotsus Schumacker), vanaduspensionifondi investeeritud kasumi mahaarvamine (eespool viidatud kohtuotsus Wielockx) või veel selliste isiklike kohustustega nagu elatise maksmine seonduvad maksuvähendused (eespool viidatud kohtuotsus de Groot).

69 — Minu arvates kuulub sellesse kategooriasse 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933) vähemalt selles osas, mis käsitleb kutsetegevuse kulude mahaarvamist. Euroopa Kohus otsustas selles nimelt, et teenuste osutamise vabadust käsitlevate asutamislepingu sätetega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis võtab mitteresidentide maksustamisel üldjuhul arvesse brutotulu, millest ei ole kutsetegevuse kulud maha arvatud, samas kui residentidel maksustatakse netotulu pärast nende kulude mahaarvamist.

100. Sellepärast leian ma, et asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusakt, millel on mitte-residendist töötajate suhtes selline diskrimineeriv mõju.

*E. Kaudse diskrimineerimise võimalik põhjendatus*

101. Ma olen teadlik, et minu lähenemisviis senise kohtupraktika põhjal seab residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjad täielikult võrdsesse seisu eri laadi maksusoodustuste suhtes,<sup>70</sup> mis on sageli lahutamatult seotud liikmesriikide pädevusse kuuluvate majandus- või sotsiaalpoliitika valikutega.

103. Saksamaa valitsus on seisukohal, et kõnesolevat saamata jäänud üüritulu ei saa maha arvata sel põhjusel, et tuleb tagada Prantsuse-Saksa maksulepingus ja siseriiklikus õiguses sätestatud maksusüsteemi ühtsus.

102. Ma rõhutan siiski asjaolu, et selline lähenemisviis on kehtiv vaid siis, kui mitte-residendist maksumaksja saab kogu või peaaegu kogu tulu maksustavas riigis. Ainult sellest lähtuvalt on residentide ja mitte-residentide erinev kohtlemine isikute vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega keelatud diskrimineeriv kohtlemine.

104. See ühtsus seisneb asjaolus, et kuna Saksamaa Liitvabariigil ei ole Prantsuse-Saksa maksulepingu artikli 3 lõike 1 alusel õigust maksustada Prantsusmaal asuva kinnisvara pealt teenitud tulu, olevat õigustatud, et ta keeldub arvesse võtmast sellise kinnisvaraga seonduvat kahjumit, kui seda kahjumit ei saa kompenseerida Prantsusmaalt pärit sama liiki tuluga.

70 — Selles lähenemisviisis vaadeldavate maksusoodustuste valiku suhtes märgin, et Bundesfinanzhof esitas hiljuti Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse, et teada saada, kas „Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikliga 52 on vastuolus [...], kus Saksamaa Liitvabariigi territooriumil piiratud maksukohustusega teise liikmesriigi kodanikul on keelatud oma maksustatavast tulust erakorraliste kuludena maha arvata maksukonsultatsiooni kulud, samas kui see on lubatud piiramatult maksukohustusega maksumaksja puhul” (kohtujuristi kursiiv); 12. augusti 2004. aasta eelotsusetaotlus kohtuasjas C-346/04: Conijn (veel menetluses olev).

105. Lisaks tugineb see maksusüsteem maksustamisalase pädevuse jagamise eeskirjadele, mille kohta Euroopa Kohus olevat mõõnnud, et need eeskirjad võivad õigustada erinevat maksualast kohtlemist. Saksamaa valitsus viitab siinkohal eespool viidatud Gilly kohtuotsusele.

106. Saksamaa valitsuse argumendid mind ei veena ja seda eelkõige seetõttu, et selles aetakse segi kaks eri probleemi, nimelt maksualase seotuse tegurite ja kohaldatava maksusüsteemi vajalikul ühtsusel põhineva õigustuse probleemid.

107. Kõigepealt tuleb maksualase seotuse tegurite probleemi suhtes täpsustada, et Euroopa Kohus piirdus kohtuotsuses Gilly sellega, et EÜ asutamislepingu artikliga 48 ei ole vastuolus kahepoolse lepingu sätted, milles kehtestatakse töötajaid ühe või teise liikmesriigiga seostavad maksualased tegurid, eelkõige selle järgi, kas nad töötavad erasektoris või avalikus sektoris, ning kui nad töötavad avalikus sektoris, siis selle järgi, kas neil on või ei ole selle riigi kodakondsus, mille haldusasutuse teenistuses nad töötavad.

108. Selles asjas on tegemist tegelikult eeskirjadega, milles määratakse vaid kindlaks, millises liikmesriigis peab füüsiline isik tulumaksu tasuma.<sup>71</sup> Sellest tuleneda võivaid ühes või teises liikmesriigis kohaldatava maksumäära erinevusi seletab otseste mak-

sude määrades ühenduse tasandil ühtsuse puudumine.

109. Seevastu käesolevas kohtuasjas on tegemist maksustatava tulu ja maksumäära kindlaksmääramise eeskirjadega. Kohtuasjas ei seata mingil määral küsimuse alla Prantsuse-Saksa maksulepingus ja seaduses EStG 1987 sätestatud eeskirju, mille alusel maksustatakse tulumaksuga Saksamaal füüsilisi isikuid nagu abielupaar Ritter-Coulais'd, sest nad on Saksa kodanikud, kes töötavad õpetajana riigikoolis Saksamaal.

110. Otseselt ei ole selles kohtuasjas küsimus ka maksustamisalase pädevuse jagamise eeskirjades, mille kohaselt Prantsuse-Saksa maksulepingu artikli 3 lõike 1 alusel „[o]n kinnisvara pealt teenitud tulu [...] maksustatav vaid lepinguosalistes riigis, kus kinnisvara asub”.

111. Tegelikult ei tulene kinnisvara pealt *saamata jäänud tulu* Saksamaal arvestamata jätmine mitte sellest artiklist, vaid, nagu nägime, ainult siseriiklikust õigusest.

71 — See tuleneb „lepinguosalistele pädevusest määratleda topeltmaksustamise vältimiseks maksustamisõiguse nende vahel jagamise kriteeriumid” (eespool viidatud kohtuotsus Gilly, punkt 30).

112. Mis puutub teiseks argumenti, et tuleb tagada kohaldatava maksusüsteemi ühtsus, siis on teada, et Euroopa Kohus on väga regulaarselt selle argumendi tagasi lükanud, meenutades, et juhtudel, kus ta oli otsustanud, et selle vajadusega võib õigustada õigusnormi, mis piirab põhivabadusi,<sup>72</sup> esines otsene seos ühelt poolt vanadus- ja elukindlustuslepingute raames tasutud sissetulekute mahaarvamise ning teiselt poolt kõnesolevate lepingute rakendamisel saadud summade maksustamise vahel.<sup>73</sup>

113. Selleks et kohaldatava maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusel põhinev õigustus oleks vastuvõetav, on seega vaja, et oleks otsene seos antava maksusoodustuse ja selle soodustuse maksu sissenõudmisel tasaarvestamise vahel ning et mahaarvamine ja maksu sissenõudmine peavad toimuma sama maksumaksja sama maksu raames.

114. Ma leian, et antud juhul puudub selline seos ühelt poolt saamata jäänud üüritulu töökoha liikmesriigis tulumaksu arvutami-

72 — Need on 28. jaanuari 1992. aasta otsused kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punkt 28) ja kohtuasjas C-300/90: komisjon vs. Belgia (EKL 1992, lk I-305, punkt 21).

73 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus de Groot (punkt 108).

seks mahaarvamise ja teiselt poolt kinnisvara pealt teenitud tulu maksustamise vahel liikmesriigis, kus see vara asub.

115. Minu arvates on seega välistatud, et residentide ja mitteresidentide eristamist, nagu on sätestatud Saksa õigusnormis, võiks õigustada kohaldatava maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega.

116. Pealegi ei viita miski sellele, et käesolevas asjas käsitletavat saamata jäänud tulu võidaks järgnevate maksuaastate puhul arvesse võtta asukohariigis.

117. Lõpuks, ja nagu rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, meenutan, et maksutulu vähendamist ei saa pidada ülekaalukaks üldiseks huviks, millele võib tugineda põhivabadusega vastuolus oleva siseriikliku meetme õigustamiseks.<sup>74</sup>

74 — Vt eelkõige 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071, punkt 59).

## V. Ettepanek

118. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

EMÜ asutamislepingu artiklit 48 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 48, muudatuna EÜ artikkel 39) tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, et Saksamaal üldise maksukohustusega ja Saksamaalt palgatulu saavatel liikmesriigi kodanikel ei võimaldata ei Saksamaal maksustatava summa ega selles liikmesriigis maksumäära kindlaksmääramisel arvesse võtta teises liikmesriigis seetõttu saamata jäänud üüritulu, et nad kasutavad oma eramaja oma tarbeks.