

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER  
esitatud 27. oktoobril 2009<sup>1</sup>

1. Hoge Raad (Madalmaade ülemkohus) esitab Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse selle kohta, kas EÜ artikliga 43 on kooskõlas Madalmaade tulumaksusoodustus, mis diskrimineerib mitteresidentidest maksumaksjaid, kuigi see võimaldab neil eelnevalt valida residentide või mitteresidentide maksustamiskorra vahel.

3. Eelotsuse küsimus annab hea näite sellest orwellilikust moonutusest.

## I. Õiguslik raamistik

2. Käesolev kohtuasi annab Euroopa Kohtule võimaluse selgitada, kas otsesest maksustamist käsitlevat kohtupraktikat arvestades neutraliseerib maksualane valikuõigus diskrimineeriva kohtlemise. Nagu ma järgnevalt selgitan, võib residentide ja mitteresidentide võrdsustamine siiski varjata ebakõla, kuna esinevad olukorrad, kus tuleb kinnitada – nagu tegi „Loomade farmi” propagandasiga –, et kõik Euroopa maksumaksjad on võrdsed, kuid mõned on teistest võrdsemad.<sup>2</sup>

### A. Ühenduse õigusnormid

4. EÜ artikkel 43 sätestab äriühingute ja füüsilistest isikust ettevõtjate asumisvabaduse terves ühenduses:

1 – Algkeel: hispaania.

2 – Orwell, G., jutustab teoses „Loomade farm”, tõlkinud M. Sirkel, Tallinn: Perioodika, 1988, lk 17, et kuulus lõplik käsk, kus seitse esimest muutuvad ja sulanduvad üheks ainsaks, pannakse Kiunatsi-nimelise [Sjquealer] sea suhu, kes oli „punnispõskne, vilavasilmne, kärmete liigutuste ja kameda häälega. Ta oli hiilgav kõnemees ja mõne keerulise küsimuse üle väideldes oli tal kombeks ühelt küljelt teisele kõikuda ning saba võngutada, mis mõjus kuidagi eriti veenvalt. Teised rääkisid Kiunatsist, et ta suutvat mustagi valgeks rääkida”.

„Allpool esitatud sätete kohaselt keelatakse piirangud, mis kitsendavad liikmesriigi kodaniku asumisvabadust teise liikmesriigi territooriumil. Niiviisi keelatakse ka piirangud,

mis takistavad mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid.

6. Artiklis 7.2 on sätestatud maksustatav tulu:

Kui kapitali käsitleva peatüki sätetest ei tulene teisiti, hõlmab asutamisevabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid, eriti äriühinguid artikli 48 teises lõigus määratletud tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle riigi õigus, kus niisugune asutamine toimub.”

„1. Madalmaade maksustatav tulu ja eluasemetulu koosneb maksustatavast tulust ja eluasemetulust, millest on maha arvatud 3. peatüki eeskirjade alusel arvatud kahjum.

2. Maksustatav tulu ja eluasemetulu on kogusumma, mille osaks on:

#### B. Madalmaade õigusnormid

5. Madalmaades reguleerib tulumaksu Wet Inkomstenbelating 2001 (2001. aasta tulumaksuseadus). Selle seaduse artikli 2.1 kohaselt on füüsilised isikud, kes ei ela Madalmaades, kohustatud tulumaksu tasuma, kui nad saavad selles riigis tulu.

a) Madalmaade ettevõtjast saadud kasum, mida käitatakse tootmisüksuse või alalise esindaja abil Madalmaades (Madalmaade ettevõtja).

[...]”

7. Ettevõtja maksusoodustuse mõiste määratletakse viidatud seaduse artiklis 3.74, kuid artiklis 3.76 on täpsustatud, et füüsilisest isikust ettevõtja [edaspidi „FIE”] maksusoodustus kehtib nende suhtes, kes täidavad tunnikriteeriumi. Selle mahaarvamise suurus sõltub kasumi suuruselt vastavalt selles seaduses esitatud degressiivsele tabelile.

artikli 9 alusel võivad selle riigi residentid tundide koguarvu hulka arvestada nii Madalmaades kui ka välisriigis töötatud tunnid.

8. Selle õigusakti artikli 3.6 kohaselt on „tunnikriteerium”:

„[...] ühe kalendriaasta jooksul vähemalt 1225 tundi tööd ühe või mitme ettevõtte kasuks, kust maksumaksja kui ettevõtja saab kasumit”.

10. Seaduse artikkel 2.5 kehtestab mitteresidentist FIE-le valikuõiguse, millele kehtivad järgmised tingimused:

„Residentist maksumaksja, kes ei ela tervet majandusaastat Madalmaades, ja mitteresidentist maksumaksja, kes Euroopa Liidu teise liikmesriigi residentina või ministri määrusega kindlaks määratud sellise kolmanda riigi residentina, millega Madalmaad on sõlminud topeltmaksustamise vältimise ja teabevahetamise lepingu, on mõnes liikmesriigis või kolmandas riigis maksustatav, võib otsustada käesoleva seaduse sätete kasuks, mis kehtivad siseriikliku maksumaksja suhtes. Ministri otsusega võidakse sätestada, milliseid tõendeid on käesoleva sätte kohaldamiseks vaja esitada. [...]”

## II. Asjaolud

9. Kuigi siseriiklikud õigusnormid ei maini seda otsesõnu, tuleb küsimuse esitanud kohtu silmis selle ajavahemiku hulka arvestada üksnes need tunnid, kui mitteresidentist maksumaksja tegutseb oma Madalmaades asuvas ettevõttes. Kohus sedastab, et Besluit voorcoming dubbele belasting 2001 (2001. aasta määrus topeltmaksustamise vältimise kohta)

11. F. Gielen on FIE, kes elab oma päritoluriigis Saksamaal, kus ta koos kahe teise isikuga käitab äriühingut, mis kasvatab

kasvuhoonetaimi. F. Gieleni äriühingul on Madalmaades tootmisüksus, kus kasvatakse ilutaimi.

isiku Madalmaades saadud tulule. Selle alusel vähendas Gerechthof maksubaasi 11 188 euron.

12. F. Gielen deklareeris 2001. aastal Madalmaades asuva tootmisüksuse tuluks 11 577 eurot. Kuna ta töötas Madalmaades asuvas ettevõttes vähem kui 1 225 tundi, ei täida ta seaduse artikli 3.6 nõudeid ning seetõttu ei lubatud tal maksustatavast tulust maha arvata 6 084 eurot, mida ta oleks saanud maha arvata selles riigis saadud tulu põhjal.

14. F. Gielen esitas teise astme kohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raadi, väites, et tal on õigus maha arvata kogu 6 084 euro suurune summa, mida ta sai nõuda Madalmaades saadud tulu põhjal. Maksuhaldur esitas vastukassatsioonkaebuse, väites vastupidist.

13. Pärast seda, kui maksuhaldur tegi otsuse mahaarvamisoõiguse andmisest keeldumise kohta, esitas F. Gielen vaide, mis jäeti rahuldamata; seejärel esitas ta kaebuse Breda kohtusse, kes jättis samuti tema kaebuse rahuldamata. F. Gielen esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechthof te's-Hertogenboschi (teise astme kohus), mis rahuldab osaliselt tema nõuded, öeldes, et F. Gielenil oli õigus maksu mahaarvamisele, kuigi ta ei olnud töötanud Madalmaades vähemalt 1 225 tundi; siiski arvutas see kohus asjaomase summa tema kogutulu suhtes protsendimäära alusel, mis vastas huvitatud

15. Hoge Raadi kohtujurist J. A. C. A. Overgaauw esitas 4. oktoobril 2007 oma ettepaneku, milles ta nõustus F. Gieleni väidetega, märkides, et kui mitteresidendil ei lubata maksusoodustuse saamiseks võtta arvesse teises liikmesriigis töötatud tunde, siis on tegu ühenduse õiguse vastase diskrimineerimisega. Kohtujurist lisas, et Madalmaade maksuõigus lubab mitteresidendist FIE-del nagu F. Gielen valida residentide maksustamise korra, mille alusel võetakse arvesse kõik nii Madalmaades kui ka teistes liikmesriikides töötatud tunnid. See valik korrigeerib eelnevalt viidatud diskrimineerimise ning tagab õigusnormide kooskõla asutamislepinguga.

### **III. Eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus**

16. Poolte väiteid ning kohtujurist Overgaauw' ettepanekut arvestades peatas Hoge Raadi kolmas koda menetluse ja esitas 12. septembri 2008. aasta määrusega Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artiklit 43 tuleb tõlgendada nii, et selle sätte kohaselt ei ole kasumile, mille teise liikmesriigi kodanik (välismaine maksu maksja) sai oma ettevõtte esimeses liikmesriigis tegutsevalt osalt, keelatud kohaldada liikmesriigi sellist maksuõigusnormi, mis teatava tõlgendamise korral tekitab siseriikliku ja välismaise maksu maksja vahel küll erinevuse, mis on eraldi vaadates vastuolus EÜ artikliga 43, kuid sellel maksu maksjal on siiski võimalik valida, et teda koheldaks siseriikliku maksu maksjana, kuid ta ei ole isiklikel põhjustel seda kasutanud?“

17. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 6. oktoobril 2008.

18. Kirjalikke märkusi esitasid F. Gielen, Madalmaade, Saksamaa, Eesti, Rootsi ja Portugali valitsus ning Euroopa Komisjon.

19. 17. septembri 2009. aasta kohtuistungil esitasid suulisi märkusi F. Gieleni, Madalmaade, Rootsi, Saksamaa, Portugali ja Eesti valitsuse ning Euroopa Komisjoni esindajad.

### **IV. Vastuvõetavus**

20. Portugali valitsus ja F. Gielen väidavad, et Hoge Raadi küsimused on laadilt oletuslikud ning sõltuvad üksnes siseriikliku õiguse tõlgendamisest – see ülesanne on aga antud ainult liikmesriikide kohtutele.

21. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on siseriiklikul kohtul, kes asja menetleb, pädevus kohtuasja eripära arvestades hinnata

nii eelotsuse vajalikkust oma otsuse tegemiseks kui ka EÜ artikli 234 alusel esitatavate küsimuste asjakohasust.<sup>3</sup> Euroopa Kohus on siiski erandlike olukordade puhul märkinud, et tal on omaenda pädevuse hindamiseks kohustus kontrollida asjaolusid, mille alusel siseriiklik kohus tema poole pöördus.<sup>4</sup> Olukord on selline puhtalt hüpoteetiliste küsimuste puhul,<sup>5</sup> sest koostöövaim, mis peab valitsema eelotsusemenetluses, eeldab, et siseriiklik kohus arvestaks Euroopa Kohtule usaldatud ülesannet, mis on kaasaaitamine õigusemõistmisele liikmesriikides, mitte nõuandvate arvamuste koostamine üldistes või hüpoteetilistes küsimustes.<sup>6</sup>

22. Nagu ma eelnevalt märkisin, käsitleb Hoge Raad Madalmaade õiguses reguleeritud valiku mõju. F. Gielen valis talle antud kahe variandi hulgast ühe (mitteresidentide maksustamise), ning kaebab selle üle, et ta on Madalmaade residentidega võrreldes ebasoodsamas olukorras. Kuigi kassaatorile antud teist võimalust saab hinnata vaid Madalmaade õigusnormide „hüpoteetilise”

kohaldamisega, et võrdsuse testi läbi viia, on vaja kasutada võrdlusparameetrit.<sup>7</sup> Kui hinnatakse õigusnormis sätestatud diskrimineerimist, siis võrreldakse seda normi teiste sätetega. Argumentatsiooni täiendamiseks kohaldatakse võrdlusparameetrit alati „hüpoteetiliselt”, ilma et see vaidluse enda „hüpoteetiliseks” muudaks.

23. Lisaks ei usu ma, et on kasutatud ekslikku võrdlusparameetrit, et toetada residentide ja mitteresidentide võrdlust. See on oluline aspekt võrdsuse hindamise käigus, mis tuleb läbi viia asja põhiküsimust lahendades, ning seega ei mõjuta see eelotsuse küsimuse asjakohasust, vaid pigem selle aspekti põhjalikku hindamist.

- 3 – 16. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-83/91: Meilicke (EKL 1992, lk I-4871, punkt 23); 18. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-314/01: Siemens ja ARGE Telekom (EKL 2004, lk I-2549, punkt 34); 22. novembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-144/04: Mangold (EKL 2005, lk I-9981, punkt 34); 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-119/05: Lucchini (EKL 2007, lk I-6199, punkt 43) ja 6. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-248/07: Tropa International (EKL 2008, lk I-8221, punkt 32).
- 4 – 16. detsembri 1981. aasta otsus kohtuasjas 244/80: Foglia (EKL 1981, lk 3045, punkt 21).
- 5 – 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-379/98: Preussen Elektra (EKL 2001, lk I-2099, punkt 39); 22. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-390/99: Canal Satélite Digital (EKL 2002, lk I-607, punkt 19); 5. veebruari 2004. aasta otsus kohtuasjas C-380/01: Schneider (EKL 2004, lk I-1389, punkt 22) ja 12. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C-458/06: Gourmet Classic (EKL 2008, lk I-4207, punkt 25).
- 6 – Eespool viidatud kohtuotsus Foglia (punktid 18 ja 20); 3. veebruari 1983. aasta otsus kohtuasjas 149/82: Robards (EKL 1983, lk 171, punkt 19); eespool viidatud kohtuotsus Meilicke (punkt 64) ja 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-62/06: ZF Zefeser (EKL 2007, lk I-11995, punkt 15).

24. Seetõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku lugeda esitatud eelotsuse küsimus vastuvõetavaks.

7 – Tridimas, T., *The General Principles of EU Law*, 2. tr; Oxford, Oxford University Press, 2006, lk 81–83.

## V. Eelotsuse küsimuse analüüs

valimata, mistõttu teda ei ole vaidlusaluste õigusnormidega diskrimineeritud, sest teda koheldi ebavõrdset tema enda valiku tõttu.

25. See analüüs tuleb läbi viia kahes osas.

26. Esiteks, F. Gielen väidab, et asjaolu, et ta ei saa Saksamaal töötatud tunde Madalmaades tulumaksu maksubaasi vähendamiseks arvesse võtta, kujutab endast piirangut, mis kehtib Madalmaades üksnes mitteresidentidele, kes on valinud mitteresidentide maksustamise korra. Käesolevas eelotsusmenetluses märkusi esitanud liikmesriigid, komisjon ja F. Gielen on selles küsimuses vastandlikel seisukohtadel.

27. Teiseks, Hoge Raad kahtleb Madalmaade valitsuse esitatud põhjendustes. FIE-d, kes ei ela Madalmaades, kuid saavad selle territooriumil tulu, võivad valida residentide maksustamise korra. Seega sai F. Gielen selle korra valida. Omal vabal tahtel jättis ta selle

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul ei ole kahtlusi, et vaidlusalune Madalmaade mitteresidentide maksusoodustus on diskrimineeriv ja rikub EÜ artiklit 43. Kui Euroopa Kohus selle eeldusega nõustuks, uuriks ta üksnes viidatud tulumaksuseaduses esitatud valiku mõju. Siiski ei ole kõik käesolevas eelotsusmenetluses osalejad nõus Hoge Raadi teesiga. Lisaks, nagu Saksamaa valitsus õigustatult märkis, kui välisriigis töötatud tundide arvestamine oleks kooskõlas ühenduse õigusega, ei oleks mingit mõtet võtta seisukohta vaidlusaluse maksusätte valikukorra suhtes.

29. Kokkuvõttes tuleb selgitada, kas Madalmaades mitteresidentist FIE-le kehtiv maksusoodustuste süsteem on kooskõlas EÜ artikliga 43. Eitava vastuse korral tuleb põhjalikumalt uurida tulumaksuseaduse valikusüsteemi, mis võimaldab mitteresidentidel valida residentide maksustamise korra.

*A. FIE-de maksusoodustus ja mitteresidentide töötatud tundide arvestamise diskrimineeriv laad*

30. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt keelab võrdse kohtlemise põhimõtte mitte ainult ilmselge diskrimineerimise koda-kondsuse alusel, vaid ka igasuguse varjatud diskrimineerimise, mis mõne muu tunnuse järgi vahet tehes toob faktiliselt kaasa sama-suguse tagajärje.<sup>8</sup> Seega, olgu siis tegemist otsese või kaudse diskrimineerimisega, võib see seisneda üksnes erinevate reeg-lite kohaldamises sarnastele olukordadele või sama reegli kohaldamises erinevatele olukordadele.<sup>9</sup>

31. Alates Schumackeri kohtuotsusest<sup>10</sup> on Euroopa Kohus otsese maksustamise vald-konnas märkinud, et residendid ja mitte-residendid ei ole võrreldavad.<sup>11</sup> Ühe riigi territooriumil mitteresidendi poolt saadud

tulu on tavaliselt osa tema kogutulust, mis on saadud tema elukohajärgses riigis. Lisaks on koht, kus on kõige parem hinnata mitteresi-dendi individuaalset maksevõimet, mis arvu-tatakse kogu tema tulu ning tema isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võttes, paik, kus on tema isiklike ja varaliste huvide kese.<sup>12</sup> See koht langeb sageli kokku tema alalise elukohaga.

32. Selle kinnituse kohaselt tunnistas Euroopa Kohus, et kui liikmesriik takistab mitteresidendil kasutada residentidele antud teatavaid maksusoodustusi, ei ole tege-mist diskrimineerimisega, kuna need kaks maksumaksjate kategooriat ei ole sarnases olukorras.<sup>13</sup>

33. Esitatud põhimõtted ei anna liikmesrii-kidele vabu käsi ega võimalda neil kehtestada mitteresidendist maksumaksjaid otseselt diskrimineerivaid maksustamise kordasid. Pigem vastupidi – Schumackeri kohtuot-susega üritati vältida selliseid sisieriiklike meetmeid, mis käsitlevad residentidega

8 – 12. veebruari 1974. aasta otsus kohtuasjas 152/73: Sotgiu (EKL 1974, lk 153, punkt 11); 21. novembri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-27/91: Le Manoir (EKL 1991, lk I-5531, punkt 10); 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493, punkt 16) ja 27. novembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-57/96: Meints (EKL 1997, lk I-6689, punkt 44).

9 – Eespool viidatud Wielockxi kohtuotsus (punkt 17); 7. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-390/96: Lease Plan (EKL 1998, lk I-2553, punkt 34); 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-156/98: Saksamaa vs. komisjon (EKL 2000, lk I-6857, punkt 84) ja 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-523/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (EKL 2007, lk I-2107, punkt 46).

10 – 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93 (EKL 1995, lk I-225).

11 – Eespool viidatud Schumackeri kohtuotsus (punkt 31); 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793, punkt 49) ja 9. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-520/04: Turpeinen (EKL 2006, lk I-10685, punkt 26).

12 – Eespool viidatud Schumackeri kohtuotsus (punktid 31 ja 32); 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind (EKL 1999, lk I-5451, punkt 22); 16. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-87/99: Zurstrassen (EKL 2000, lk I-3337, punkt 21); 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933, punkt 43); 1. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-169/03: Wallentin (EKL 2004, lk I-6443, punkt 15); 6. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-346/04: Conijn (EKL 2006, lk I-6137, punkt 20) ja 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-329/05: Meindl (EKL 2007, lk I-1107, punkt 23).

13 – Eespool viidatud Schumackeri kohtuotsus (punkt 33).



võrreldavas olukorras olevaid mitteresidente erinevalt.<sup>14</sup> Sellega seoses näib Schumackeri kohtuasi väga tähtis, kuna see käsitles Belgias elavat Belgia kodanikku, kes sai suurema osa oma tulust Saksamaal. Euroopa Kohus leidis, et kuna Schumacker oli peaaegu identses olukorras kui Saksamaal elav töötaja ja kuna ei olnud võimalik uurida tema isiklikku ja perekondlikku olukorda, siis oli teda diskrimineeritud. Samad põhjendused on esitatud Wielockxi, Gschwindi ja Meindli kohtuotsustes.<sup>15</sup>

34. Sellest kohtupraktikast tuleneb, et ebaõrdne kohtlemine muutub õiguspäraseks, kui residentide ja mitteresidentide isiklikud ja perekondlikud tingimused erinevad oluliselt. Diskrimineerimine on aga õigusvastane, kui erinevus puudutab mahaarvamisi, mis on otseselt seotud maksustatava tulu aluseks oleva tegevusega.<sup>16</sup> *A sensu contrario*, Euroopa Kohus austab siseriiklikke maksuõigusnorme, mis maksupoliitika vahendusel soodustavad, premeerivad või karistavad mis

tahes majandustegevust, mis on seotud maksumaksjate isikliku olukorraga.<sup>17</sup> Selle erinevuse alusel nõustatakse otseselt, et liikmesriikidel on väiksem kaalutusõigus, kui nad kaitsevad kindlat majandustegevust, sõltumata selle tegevuse läbiviija isiklikust olukorrast. Kohtupraktika tagab siiski liikmesriikide maksustamispädevuse kaitse, kui asjaomane takistus tuleneb maksumaksja isiklikust olukorrast, mida peab iga ametiasutus kohalike kriteeriumide alusel hindama. Kuigi selles analüüsis esinevad raskused,<sup>18</sup> on see loogiline, kuna maksustamine on endiselt iga riigi pädevuses ning Euroopa Kohus ei soovi sekkuda niivõrd tundlikku teemasse, mis mõjutab otseselt liikmesriikide rahandust.<sup>19</sup>

35. Madalmaade tulumaksuseaduse artiklis 3.74 ette nähtud maksusoodustust võivad kasutada nii mitteresidendid kui ka residentid. Esimesed peavad olema aasta jooksul vähemalt 1 225 tundi Madalmaades töötanud,

14 – Kordan seda mõtet oma ettepanekus eespool viidatud kohtuasjas Gschwind, lisades punktis 42, et „Schumackeri kohtuotsusega ei soovitud kaotada rahvusvahelises maksuõiguses üldiselt tunnustatud põhimõtet, mis on liikmesriikides õigusesse üle võetud OECD topeltmaksustamise vältimise näidislepinguga ja mille kohaselt on elukohajärgsel liikmesriigil õigus maksumaksjat tervikuna maksustada, võttes arvesse tema isiklikku ja perekondlikku olukorda puudutavad asjaolud“.

15 – Viidatud kohtuotsused.

16 – 8. mai 1990. aasta otsus kohtuasjas C-175/88: Biehl (EKL 1990, lk I-1779, punkt 16); eespool viidatud Schumackeri kohtuotsus (punkt 36); eespool viidatud Gerritse kohtuotsus (punktid 27 ja 28); 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-290/04: FKP Scorpio Konzertproduktionen (EKL 2006, lk I-9461, punkti 42); 15. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-345/04: Centro Ecuestre da Leziria Grande (EKL 2007, lk I-1425, punkt 23) ja 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt (EKL 2008, lk I-6845, punkt 50).

17 – Eelmises joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika ja Almendral, V., „La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional“, *EUJ Working Papers LAW* 2008/25, lk 17–21 ja 23–26.

18 – Almendral, V., *op. cit.*, lk 21, rõhutab, et kohtupraktika jääb õhku rippuma, kuna Euroopa Kohus ei soovi või ei saa objektiivselt eristada sissetulekuga seotud mahaarvamist isiklikust mahaarvamisest.

19 – Euroopa Kohus tunnistas liikmesriikide pädevust otsese maksustamise valdkonnas, niivõrd kui seda kasutatakse ühenduse õigusega kooskõlas. 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer (EKL 1997, lk I-2471, punkt 19); 26. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-294/97: Eurowings Luftverkehr (EKL 1999, lk I-7447, punkt 32); 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard (EKL 1999, lk I-7641, punkt 15); 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-141/99: AMID (EKL 2000, lk I-11619, punkt 19) ja 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837, punkt 29).

teised aga võivad arvestada mitte üksnes selles riigis, vaid ka teistes liikmesriikides töötatud tunde. Madalmaade valitsus tunnistab, et esineb ilmne erinev kohtlemine. Mõni liikmesriik aga keeldub samastamast mitte-residentide ja residentide olukorda ning väidab, et diskrimineerimine on kooskõlas EÜ artikliga 43.

*peamine tegevusvaldkond on ettevõtlus.*<sup>21</sup> Komisjon mainis oma märkustes õigustatult, et Madalmaade õigusnormis sätestatud tundide nõudega ei soovita maksumaksja isiklikele või perekondlikele olukorrale tingimusi seada või seda hinnata, vaid üksnes veenduda selles, et kindlal tegevusalal (käesolevas asjas FIE-na) tegutsevad isikud ei valeta.<sup>22</sup> Nõudes sätestatud aja jooksul töötamist Madalmaades, ei täpsusta siseriiklik norm, mis liiki tegevusega on tegemist.

36. Ma ei ole selle seisukohaga nõus.

37. Madalmaad kirjeldavad käesolevas menetluses vaidlusaluse mahaarvamise eesmärki järgmiselt: maksustamisele kuuluvate FIE-de tulu, kellele see tegevus on peamiseks tegevusalaks.<sup>20</sup> Madalmaade maksuõigus on välja töötanud FIE-dele kohalduva maksustamise korra, mis premeerib neid, kes on olulisel määral keskendunud ettevõtlusele; selle tulemuse tagamiseks tuleb ületada teatav tundide arv.

39. Tulumaksuseaduse artikkel 3.74 käsitleb maksustatud tegevuse laadi, mitte aga maksumaksja isiklikku või perekondlikku olukorda, mistõttu mitteresidentist FIE olukord on võrreldav residentist FIE olukorraga, vähemalt seoses selles sättes viidatud maksustatavast tulust mahaarvamise küsimusega.

38. Madalmaades FIE-na töötav ja seal maksustatud mitteresident peab töötama minimaalse tundide arvu, et ta saaks taotleda tulumaksuseaduse artiklis 3.74 sätestatud maksusoodustust. Ta peab seda tundide arvu tõendama ka selleks, et *näidata, et tema*

40. Seetõttu leian, et Madalmaad diskrimineerivad mitteresidentist FIE-sid, kuna neil

20 – Seda kinnitas Madalmaade valitsuse esindaja kohtuistungil.

21 – „F. Gielen viitab Hoge Raadi kohtujuristi ettepanekule põhi-kohtuasjas, mille punktis 6.2.3 on märgitud, et” tunnikriteeriumi ei ole võimalik lahutada FIE-le antud soodustusest [...]. Sisuliselt näitab seaduse ajalooline taust, et tunnikriteeriumi eesmärk takistab „valedele” ettevõtjatel kasu saada FIE-le antud eelistest ehk teisisõnu – vaid tõelised ettevõtjad saavad kasutada seaduses ette nähtud mahaarvamisõigust.”

22 – Komisjoni märkuste punkt 10.

(mitte aga residentidel) keelatakse liita teises liikmesriigis töötatud aeg, et tõendada oma majandustegevuse tähtsust.

peamist küsimust, mis puudutab Madalmaade õigusnormis mitteresidendist ettevõtjatele antud võimalust valida residentide maksustamise kord ning vältida väidetavat diskrimineerimist.

41. Selles kontekstis tuleb kindlaks määrata, kas diskrimineerimist õigustab asjaolu, et mitteresidendil oli vabatahtlikult võimalus valida residentide maksustamise kord.

42. Selles seisneb käesoleva eelotsuse küsimuse Gordioni sõlm.

44. Selles küsimuses on kõik märkusi esitanud liikmesriigid ühel meelel ning kaitsevad nn neutraliseerimisteesi, mille alusel maksustamise valikuõigus võimaldab maksumaksjal kaaluda kummagi korra eeliseid ja puudusi. Kui ta valib diskrimineeriva korra, mida ta oleks võinud teist korda valides vältida, ei saa ta ette heita sellest korrast tulenevat diskrimineerimist. Sellisel seisukohal oli põhikohtuasjas ka Hoge Raadi kohtujurist.

*B. Mitteresidentidele mõeldud valikuline maksustamise kord ja selle roll diskrimineerimise neutraliseerijana*

43. Nagu ma selgitasin, leiab Hoge Raad, et tulumaksuseaduses FIE-dele ette nähtud maksusoodustused on diskrimineerivad. Madalmaade ja Rootsi valitsus ning F. Gielen nõustuvad sellega. Erinevused tekivad siis, kui hakata käsitlema käesoleva menetluse

45. E. Gielen ja komisjon toetavad eelotsuse küsimuse lahendamiseks vastupidist arvamust, keskendudes muu hulgas halduskohustusele, mis mitteresidentist FIE jaoks kaasneb seoses residentide maksustamise korra valimisega.

1. Valikuõigus kui õigusvastase olukorra kinnitaja

46. See kohtuasi toob kaasa delikaatse probleemi seoses võrdsuse põhimõttega. Abstraktselt väljendudes küsib Hoge Raad Euroopa Kohtult, kas õigusvastane diskrimineerimine võib muutuda õiguspäraseks, kui ohver selle vabatahtlikult valis. See dilemma omandab erilise tähtsuse maksude valdkonnas, kus maksumaksja valib sageli mitme korra vahel, mis mõnel juhul sisaldavad ebasoodsaid elemente.<sup>23</sup>

47. Õigusakti alusel diskrimineeritud isik ei ole võrreldavas olukorras isikuga, kes on individuaalse või faktilise diskrimineerimise ohver. Kui seadusandja või ametiasutus koostab üldise ja stabiilse õigusliku raamistiku, uurivad nad paljusid võimalusi ning neil on lai kaalutusõigus. Üksikotsuse vastuvõtja või üksiktegevuse sooritaja peidab end sageli

23 – Wouters, J., „The Principle of Non-discrimination in European Community Law”, *European Community Tax Review*, nr 2, 1999, lk102; Peters, C. ja Snellaars, M., „Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses”, *European Community Tax Review*, nr 1, 2001, lk 13; ja Zalasinski, A., „The Limits of the EC Concept of „Direct Tax Restriction on Free Movement Rights”, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity”, *Intertax*, vol. 37, nr 5, lk 283.

määratletuma ja konkreetsema õigusliku raamistiku taha. Seetõttu antakse seadusandjale suurem võim ning talle antud valikute paljusus võib viia diskrimineerimiseni üksnes väga tõsistel asjaoludel.<sup>24</sup> Igasugune regulatsioon tähendab erinevat kohtlemist, kuna teatavat õigusnormi kohaldatakse tavaliselt kindlatele subjektidele, mitte aga kõikidele.<sup>25</sup> See erinevus ei riku iseenesest võrdsuse põhimõtet, nii ei riku seda ka kord, kus on ette nähtud erinevad valikud ja lõpuks ka erinevad õiguslikud seisundid.

48. Käesolevas eelotsusemenetluses osalenud riigid väidavad, et kui isik valib vabatahtlikult mingi normi kohaldamise, ei saa ta sellele hiljem vastu vaielda. Seega kui seaduses antakse kellelegi võimalus valida mitme normi vahel, millest üks on diskrimineeriv, heastab see võimalus võrdsuse põhimõtte rikkumise. Teisõnna, kui isikut diskrimineeritakse sellise õigusnormi kaudu, mille ta on tingimusteta valinud, siis see valik

24 – Seda tunnistas Euroopa Kohus juba oma varastes kohtuotsustes. Sh 5. oktoobri 1994. aasta otsus kohtuasjas C-280/93: *Saksamaa vs. nõukogu* (EKL 1994, lk 1-4973, punktid 89 ja 90); 12. novembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-84/94: *Ühendkuningriik vs. nõukogu* (EKL 1996, lk 1-5755, punkt 58); 14. juuli 1998. aasta otsused kohtuasjas C-284/95: *Safety Hi-Tech* (EKL 1998, lk 1-4301, punkt 37) ja kohtuasjas C-341/95: *Bettati* (EKL 1998, lk 1-4355, punkt 35); 19. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-150/94: *Ühendkuningriik vs. nõukogu* (EKL 1998, lk 1-7235, punkt 53); 17. juuli 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-248/95 ja C-249/95: *SAM Schiffahrt ja Stapf* (EKL 1997, lk 1-4475); 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-86/03: *Kreeka vs. komisjon* (EKL 2005, lk 1-10979, punkt 88) ja 16. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-127/07: *Arcelor Atlantique ja Lorraine jt* (EKL 2008, lk 1-9895, punkt 57).

25 – Kohtujurist Poiares Maduro kirjeldab eespool viidatud *Arcelor* kohtuasjas tehtud ettepaneku punktis 46, et „seadusandlikule eksperimenteerimisele [on] omane see, et võrdsuse põhimõttega tekib pinget”. Vt samuti Rubio Llorente, E., „Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad”, teoses *La forma del poder*, Madrid, CEPC, 1997, lk 642.

neutraliseerib ebavõrdse kohtlemise. Seetõttu piisaks, kui seadusandja annab isikule kaalutusõiguse, et võtta seejärel tema suhtes vastu otseselt diskrimineerivad sätted, ilma et selle eest peaks vastutust kandma.

kohtlemisele ja selle tagajärjel nõuda sama maksuarvutust. Seega kui subjekt valib õiguspärase ja õigusvastase valiku vahel, ei muuda see pelk valik veel diskrimineerivat kohtlemist võrdseks kohtlemiseks.

49. Erinevalt neist, kes toetavad valikuõiguse neutraliseerivat mõju, leian ma, et Hoge Raadi kahtlused on oluliselt abstraktsemat laadi, mis võimaldab käesoleva kohtuasja asjaolusid arvestamata esitatud küsimusele vastata.

50. Liikmesriikide argumentatsioon tugineb ekslikule eeldusele, et valik tehakse õiguspärase ja õigusvastase variandi vahel.

52. Portugali valitsus vaidleb sellele väitele vastu, kasutades ladina sententsi *venire contra factum proprium* [vaidlustada ei saa seda, millega on varem nõustunud], mis väljendab põhimõtet, et tuleb arvestada huvitatud isiku tegudega. Tuleb siiski täpsustada, et seda sententsi on alati kasutatud õiguspärasuse kontekstis. Kui õigusvastases olukorras ei saa nõustuda võrdsusega, ei saa ka õiguslikku tähtsust omistada huvitatud isiku õigusvastastele tegudele, kuna nii muudetakse kehtivaks õigusvastane akt, see on aga õiguskorras lubamatu.

51. Tuntud kõnekäänu kohaselt ei esine ebavõrdsust õigusvastasuses.<sup>26</sup> Näiteks kui maksuhaldur teeb vea ja arvutab äriühingule madalama maksu, kui on ette nähtud, siis ei saa konkurendid viidata diskrimineerivale

53. Lisaks on valik antud kõikidele FIE-dele, ilma et Madalmaad oleks viidanud muudele nõuetele selle mehhanismi kasutamisel. Selles olukorras näib veelgi raskem tunnistada, et sellel „toorel” valikul, mida iga ettevõtja

26 – García Prats, A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid, Tecnos, 1998, lk 222–224.

saab kasutada, arvestamata eri liikide FIE-de eripära, on neutraliseeriv funktsioon.<sup>27</sup>

56. Viimati nimetatud väiteid tuleb nüüd analüüsida.

54. Selles staadiumis võiks esitatud eelotsuse küsimuse vastatuks lugeda. Kui aga Euroopa Kohus leiab, et nimetatud võimalus muudab diskrimineerimise kehtivaks, tehes selle õiguspäraseks, siis uurin ka, kas on võrreldavad välisriikide residendid, kes on valikut kasutanud, ja Madalmaade residendid.

a) Halduskulud

57. Komisjon ja F. Gielen viitavad residentide maksustamise korra alusel tuludeklaratsiooni esitamise halduskuludele.

2. Residentide maksustamise korra valimise tagajärjed maksumaksjale

55. Madalmaade valitsus märgib, et kui F. Gielen oleks valinud residentide maksustamise korra, siis oleks tema maksukohustus olnud võrdne Madalmaades tegelikku elukohta omava isikuga. F. Gieleni esindaja ei ole sellega nõus ja toob esile olulised erinevused nii haldusküsimustes kui ka maksustamises, mis muudavad valikukorra võltsiks alternatiiviks.

58. Seda saab laiendada enamikule liikmesriikide maksusüsteemidest, sest üldiselt eksisteerib rahvusvahelises maksuõiguses kinnistunud põhimõte, et iga riik maksustab tema territooriumil saadud tulu (territoriaalsuse põhimõte); seda põhimõtet täidetakse nii, et maksualane pädevus antakse nii asukoha liikmesriigile (asukohariigis maksustamine) kui ka sellele riigile, kus toimub maksustatud tegevus (allika liikmesriigis maksustamine).<sup>28</sup> Esimene tähistab kohta, kus on kergem hinnata individuaalset maksevõimet, ning sellega nõutakse maksumaksjalt kogu tulu deklareerimist, ilma et see mõjutaks hiljem korrigeerimismehhanismide kohaldamist topeltmaksustamise vältimiseks (allika maksustamise põhimõte). Teine ei ole seotud

27 – Vt selle kohta kohtujurist Mengozzi 18. märtsi 2009. aasta ettepanek kohtuasjas C-569/07: HSBC Holdings (1. oktoobri 2009. aasta otsus, EKL 2009, lk I-9047, punktid 71 ja 72).

28 – Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, The Hague, London, New York, Kluwer, 2002, lk 197–200.

maksumaksja individuaalse olukorraga ning selle alusel deklareeritakse ja maksustatakse üksnes nimetatud liikmesriigis saadud tulu.

59. Näib ilmne, et esimeses olukorras peab maksumaksja maksuhaldurile rohkem tõendeid esitama.

60. Selle eelduse alusel võib F. Gielen valida Madalmaade residentide maksustamise korra Madalmaade seadusandja loodud fiktsiooni abil, kuigi sellega ei vabastata teda kohustusel esitada tuludeklaratsioon Saksamaal seekord selle riigi residentina. Kuna F. Gieleni elukoht on Saksamaal, peab ta seal oma kogutulu deklareerima. Sama peab ta tegema ka Madalmaades, kui ta valib Madalmaade tulumaksuseaduse järgi residentide maksustamise korra. Olles mõlemas riigis deklaratsioonid esitanud, tehakse kummaski riigis korrektiivid vastavalt territoriaalsuse põhimõttele.

61. FIE-de maksustamise kord tekitab mitteresidentide maksumaksjale täiendava kulu, mida residentide maksumaksja tingimata ei pea kandma. Kuigi Madalmaades elukohta

omav isik deklareerib vaid oma kogutulu ning maksab välisriigis seal saadud tulu eest, peab selline maksumaksja nagu F. Gielen oma kogutulu kahes liikmesriigis deklareerima, kohandades oma raamatupidamisstandardeid kahele siseriiklikule õiguskorrale ja kandes halduskulusid kahe maksuhalduri juures, kes kõigele lisaks kasutavad erinevaid keeli.<sup>29</sup> On ilmne, et selline maksukohustuslane nagu F. Gielen, kes ei ela Madalmaades, ei ole samas olukorras kui selles riigis elav maksukohustuslane.

62. Euroopa Kohus on rangelt hinnanud halduskohustusi, mida liikmesriigid panevad mitteresidentide maksumaksjatele. Nende meetmetega kaasnev oht siseturu nõuetekohasele toimimisele on loonud kohtupraktika, kus vaikimisi tunnistatakse, et mitteresidentide pandud kohustus järgida selle liikmesriigi raamatupidamisstandardeid, kust ta tulu on saanud, võib osutada EÜ artikliga 43 keelatud piiranguks.<sup>30</sup>

29 – Keelelise aspekti kohta tunnistas Madalmaade valitsuse esindaja kohtuistungil, et selle riigi maksuhaldur võtab vastu dokumente ja teateid „levinud keeltes”, mis ei ole hollandi keel, kuid seda tehakse alati mitteametlikult ja ilma igasuguse õigusliku tagatiseta. Sellega seoses ei esitanud selle valitsuse esindaja mingeid andmeid sellise isiku tegeliku olukorra kohta, kes peab Madalmaade ametiasutuste poole pöörduma muus keeles kui hollandi keel. Siiski teatas F. Gieleni esindaja Euroopa Kohtule, et Madalmaades peab maksuhalduriga ühendust võtma sooviv isik seda tegema riigi ametlikus keeles, mis tundub mulle usutavam.

30 – Eespool viidatud kohtuotsus Futura Participations ja Singer (punkt 25).

63. Siiski ei ole vaidlusaluses asjas küsimuse all see, kas tulumaksuseaduse artiklis 2.5 esitatud võimalusega kaasnevad halduskulud rikuvad liikumisvabadusi. See hinnang näitab üksnes, et kuigi mitteresidendist FIE saab valida residentide maksustamise korra, ei ole tal samad eelised. Selline on F. Gieleni ja komisjoni arvamus, kuigi Madalmaad ega ka teised riigid ei ole oma kirjalikes ja suulistes märkustes sellele piisavalt vastanud.

tulust maha arvata vaid Madalmaades saadud tulule vastava osa.

65. F. Gieleni esindaja sõnul tuleb lõpliku soodustuse arvutamiseks jagada Madalmaades saadud tulu kogutuluga ning korrutada saadud summa kohaldatava soodustusega. See tehe näeb arvudes välja järgmine:

b) Maksukohustuse summa

$$(11\,577 / 88\,849) \times 2\,984 = 389 \text{ eurot}$$

64. Selle eelotsusemenetluse kohtuistungil kordas Madalmaade valitsus, et tulumaksuseaduse artiklis 2.5 ette nähtud maksusoodustuse kohaldamise eesmärgil on residentide korra maksubaasi hulka arvestatud maksumaksja kogu tulu, mis tähendab, et kui F. Gielen oleks valinud residentide korra, ei oleks ta deklareerinud mitte üksnes Madalmaades saadud 11 577 eurot, vaid nii Madalmaades kui ka Saksamaal asuvast kahest käitisest saadud aastase tulu 88 849 eurot. Nii käsitleb asjaomane soodustus kõige kõrgemat tulu ja ulatub 2 984 euroni. Arvutamine ei lõpe siin, kuna F. Gielen saab maksustatavast

66. F. Gieleni sõnul ei arvuta Madalmaade resident, keda maksustatakse kogu tulu põhjal, sõltumata selle Madalmaade või välismaisest päritolust, soodustuse osa summat, vaid lahutab kogu maksustatavast tulust maha määratud summa. Seda diskrimineerimist õigustab asjaolu, et kuigi F. Gielenit maksustatakse residentide korra alusel, tuleb teda maksustada vaid Madalmaades saadud tulu pealt, mistõttu soodustuse osa arvutamist kohaldatakse selleks, et mitteresidendist maksumaksja ei oleks soodsamas olukorras kui tõelised residentid.



67. Madalmaade valitsus esitas kohtuistungil alternatiivse arvutusmeetodi, mille alusel tõelise residendi ja residendi korra valinud mitteresidendi rahalised soodustused on identsed. Kuigi F. Gieleni esindaja väitis, et see meetod ei ole õige ja et nende kahe maksumaksja puhul on lõplik majanduslik tulemus erinev, ei ole Euroopa Kohtul piisavalt teavet selle küsimuse selgitamiseks, kuna ta ei saa sekkuda Madalmaade maksude õiguspärasuse küsimusse, sest see ületaks suuresti tema pädevust.

summa langeb kokku, erinevad kahte liiki maksumaksjatele kohaldatavad normid. Samuti, nagu märkis komisjon ja nagu ma sedastasin punktides 57–63, tähendab kogutulu kohta kahe deklaratsiooni esitamine – üks Madalmaades ja üks Saksamaal – suurt kohustust, eriti kui Madalmaades saadud tulu on väike. Seega ei heasta see käesoleva ettepaneku punktides 30–42 kirjeldatud algset diskrimineerimist, kuna mitteresidendist maksumaksja ei ole residendist maksumaksjaga võrdsustatud, kuigi ta on valinud residendi maksustamise korra.

68. Seetõttu leian, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab hindama, kas maksukohustuse summa on mõlemas olukorras sama.

### c) Esialgne järeldus

69. Kirjeldatud ebakindlusele vaatamata on raske ette kujutada, et olukorrad oleks võrreldavad.

70. Madalmaade valitsuse esindaja selgitas kohtuistungil, et kuigi maksukohustuse

71. Välismaine maksumaksja, kes eelistab makse maksta residentidele kohaldatavate normide alusel, ei ole võrreldavas olukorras selle riigi kodanikega. See võrdsuse puudumine ei võimalda teha järeldust, et tulumaksuseaduse artiklis 2.5 esitatud valikuvõimalus neutraliseerib õigusvastase diskrimineerimise, mis ühe alternatiiviga kaasneb. Seda järeldust kinnitab selle vaatlemine

üldisemas kontekstis, tuginedes eeskätt Euroopa Kohtu praktikale.

### 3. Valikuõigus ja Schumackeri kohtupraktika

72. Madalmaade valitsus kinnitab, et Madalmaade tulumaksusüsteem, mis näeb ette võimaluse valida residentide ja mitte-residentide maksustamise korra vahel, on kooskõlas Schumackeri kohtuotsusega, minnes isegi kaugemale kohtuotsuses esitatud põhimõtetest.<sup>31</sup>

73. Ma ei ole nõus selle ideega, mille aluseks on viidatud kohtuotsuse ekslik tõlgendamine.

74. Viidatud kohtuotsuses märgiti, et kui mitteresidendil ei ole oma elukoha liikmesriigis

olulist tulu ning suurem osa tema tulust pärineb teises riigis toimunud tegevusest, siis ei saa seda tulu töötamise kohas maksustada rangemalt kui residentide poolt sama tegevuse eest saadud tulu. Selle kohtuotsuse aluseks on olukordade võrreldavus, sest isikut, kes töötab praktiliselt ainult oma elukohariigist erinevas riigis, tuleb töödandja riigis kohelda residentidega võrdväärselt. Kui selline võrdlemine on võimalik, peab vastuvõtva riigi maksusüsteem arvesse võtma mitteresidentist töötaja isiklikku ja perekondlikku olukorda, eriti kui tema elukohariik neid asjaolusid samuti ei arvesta.<sup>32</sup>

75. Schumackeri kohtuotsusele ei saa tugineda, et õigustada sellise diskrimineerimise neutraliseerimist, mis sai osaks F. Gielenile. Sellel otsusel on spetsiifiline kohaldamisala, mis ei vasta käesolevale asjale, ning see järgib kindlaid parameetreid – töötaja, kelle isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse ei võeta –, mille tõttu see erineb käesolevast asjast. Järelikult ei saa väita – nagu tegid Madalmaad –, et tulumaksuseaduse artikkel 2.5 annab ulatuslikuma kaitse kui Schumackeri kohtuotsus.

31 – Madalmaade valitsuse see seisukoht esineb ka F. Gieleni kirjalikes märkustes, milles on märgitud, et tulumaksuseaduse ettevalmistavates materjalides on analoogne põhjendus: Schumackeri kohtuotsuse täitmine ja mitteresidentidele soodsama maksusüsteemi kohaldamine kui nimetatud kohtuotsuses (MvT Kamerstukken (parlamendi dokumendid) II 1998/99, nr 3, lk 79 ja 80 (tsitaat F. Gieleni kirjalikest märkustest, lk 11)).

32 – Lenaerts, K. ja Bernardeau, L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe”, *Cahiers de droit européen*, nr 1 ja 2, 2007, lk 77–80.



## **VI. Ettepanek**

79. Eelnevate selgituste alusel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadi eelotsuse küsimusele järgmiselt:

EÜ artiklit 43 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis diskrimineerib mitteresidendist füüsilisest isikust ettevõtjaid, kaasa arvatud siis, kui välismaisel maksumaksjal oli võimalus valida, et teda koheldaks residendist füüsilisest isikust ettevõtjana, kuid ta ei ole seda kasutanud.