

EUROOPA KOHTU OTSUS

26. jaanuar 1993*

[...]

Maksud – Maksumaksja elukoht

[...]

Kohtuasjas C-112/91,

mille esemeks on EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Finanzgericht Kölni, Saksamaa Liitvabariik, esitatud taotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

Hans Werner

ja

Finanzamt Aachen-Innenstadt,

eelotsust EMÜ asutamislepingu artiklite 7 ja 52 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president O. Due, kodade esimehed C. N. Kakouris, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Zuleeg, J. L. Murray, kohtunikud G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse, M. Diez de Velasco, P. J. G. Kapteyn ja D. A. O. Edward,

kohtujurist: M. Darmon,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- ° Hans Werner, esindaja: maksunõustaja Wolfgang Kaefer,
- ° Finanzamt Aachen-Innenstadt, esindaja: vanemametnik Hermann Kersten,
- ° Belgia valitsus, esindaja: rahandusministeeriumi peadirektor R. Verhoeven,
- ° Saksamaa valitsus, esindaja: liidu majandusministeeriumi kõrgem ametnik Ernst Röder ja sama ministeeriumi vanemametnik Joachim Karl,
- ° Prantsuse valitsus, esindaja: välisministeeriumi välisasjade asedirektor Edwige Belliard ja sama ministeeriumi juhtiv abisekretär Gérard Bergues,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

° Itaalia valitsus, esindaja: välisministeeriumi diplomaatiliste erimeelsuste osakonna juhataja Luigi Ferrari Bravo, keda abistas riiklik esindaja Pier Giorgio Ferri,

° Portugali valitsus, esindajad: Euroopa ühenduse asjade osakonna õigustalituse juhataja Luis Inez Fernandes, Euroopa ühenduse asjade osakonna õigustalituse ametnik António Goucha Soares ja rahandusministeeriumi fiskaaluuringute keskuse jurist Maria Margarida Mesquita Palha,

° Ühendkuningriik, esindajad: *barrister* Christopher Vajda ja Treasury Solicitor's Departmenti ametnik John Collins,

° Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: peaõigusnõunik Henri Étienne,

võttes arvesse kohtuistungil ettekannet,

olles kuulnud 19. mai 1992. aasta kohtuistungil ära Hans Werneri, keda esindasid Müncheneri advokatuuri *Rechtsanwälte* Kaefer ja Sass, Finanzamt Aachen-Innenstadti, Saksamaa valitsuse, Prantsuse valitsuse, Itaalia valitsuse, Portugali valitsuse, Ühendkuningriigi ja komisjoni suulised märkused,

olles kuulnud 6. oktoobri 1992. aasta kohtuistungil ära kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1. Oma 10. aprilli 1991. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 15. aprillil 1991, esitas Finanzgericht Köln (Kölni finantskohus, Saksamaa Liitvabariik) Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel kolm eelotsuse küsimust, mis käsitlesid asutamisoigust ja kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeldu käsitlevaid asutamislepingu sätteid, et tal oleks võimalik kindlaks teha, kas kaks Saksa õigusakti, millest üks käsitleb tulumaksu ja teine varamakse ning milles koheldakse maksumaksjaid erinevalt vastavalt sellele, kas nad elavad kõnealuse riigi territooriumil või mitte, on kooskõlas ühenduse õigusega.

2. Need küsimused tõstatati Hans Werneri ja Finanzamt Aachen-Innenstadti (maksuamet, Aachen) vahelises menetluses, milles käsitletakse Einkommensteuergesetzis (tulumaksuseadus) ja Vermögensteuergesetzis (varamaksuseadus) maksukohustusele kehtestatud tingimusi.

3. Einkommensteuergesetzi artikli 1 lõike 1 esimese lause kohaselt peavad füüsilised isikud, kes elavad Saksamaal või viibivad tavaliselt seal, maksma maksu kogu oma tulult Saksamaal. Vastavalt artikli 1 lõikele 4 peavad füüsilised isikud, kes ei ela Saksamaal või ei viibi tavaliselt seal, maksma maksu siiski üksnes sellelt tulult, mis on teenitud Saksamaal. Vastavalt artikli 49 lõike 1 punktile 3 on sellised Saksamaa päritolu tulud eelkõige saadud füüsilisest isikust ettevõtja tegevusest, mida teostatakse või on teostatud Saksamaal. Üldise maksukohustuse raames kohaldatakse abielupaaride suhtes soodusskaalat, mille nimeks on "splitting tariff". Lisaks on maksumaksjatel õigus arvata

oma maksustatavast tulust maha teatud kulud, muuhulgas oma ravi-, õnnetusjuhtumi- ja vastutuskindlustusmaksed, kohustuslikud pensioni- ja töötuskindlustusmaksed, alimendid, osa ehitamise eesmärgil kõrvale pandud säästudest, kirikumaksud ja teatud tööalase koolituse kulud. Kõnealuseid soodustusi ei saa kasutada isikud, kes on vaid piiratud maksukohustuslased. Lisaks kohaldatakse kõnealuste isikute suhtes erinevaid maksumäärasid.

4. Vermögensteuergesetzis on sarnased sätted. Kõnealuses seaduses nähakse ette erivähendused selliste maksukohustuslaste jaoks, kelle suhtes kehtib üldine maksukohustus, eelkõige siis, kui abielupaari maksustatakse koos või kui lapsi maksustatakse koos ühe vanemaga. Kõnealuseid soodustusi ei saa kasutada isikud, kes on vaid piiratud maksukohustuslased.

5. Hans Werner, kes on Saksa kodanik, on elanud oma abikaasaga Madalmaades alates 1961. aastast. Poolte märkustest ilmneb, et tal on olemas kutsekraadid ja kvalifikatsioonid, mida nõutakse Saksa õigusaktides hambaarstina töötamiseks. Kuni 1981. aasta oktoobrini töötas ta palgatöötajana Aachenis (Saksamaa Liitvabariik) asuvas hambaravikabinetis. Seejärel avas ta oma hambaarstipraksise taas Aachenis. Kõnealune hambaarstipraksis on tema ainus sissetulekuallikas.

6. 1982. aasta eest makstava maksu määramisel leidis Finanzamt Aachen-Innenstadt, et hr Werner peaks olema piiratud maksukohustuslane tulu- ja varamaksu osas, kuna ta ei elanud Saksamaal.

7. Hans Werner, kes soovis saada kasu "splitting tariff"ist" tulumaksu osas ja vähendustest varamaksude osas, esitas Finanzamt Aachen-Innenstadtile kaebused mõlema maksu peale. Ta väitis, et Saksamaa maksualased õigusaktid on vastuolus asutamislepingu artikliga 52. Finanzamt lükkas tema kaebused tagasi. Seejärel esitas ta apellatsioonikaebuse Finanzgericht Kölnile (Kölni finantskohus).

8. Kõnealune kohus leidis, et vaja on esitada kolm eelotsuseküsimust asutamislepingu artiklite 7 ja 52 tõlgendamise kohta. Need küsimused on järgmised:

"1. Kas EMÜ asutamislepingu artikli 52 kohaldamisala piirab EMÜ kodanike riikliku kohtlemise kohustus või sisaldab see ka asutamisevabaduse piirangute keeldu?

2. Kas maksukahjud, mis tulenevad sellest, et maksumaksja

i) elab ühes Euroopa ühenduste liikmesriigis (Madalmaad) ja

ii) teenib kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu (üle 90%) teises liikmesriigis (Saksamaa Liitvabariik), kus tal on kogu või peaaegu kogu vara, mille suhtes kohaldatakse Vermögensteuerit (varamaks), kuna ta on teostanud viimatinimetatud riigis kutsetegevust ja tegutsenud seal füüsilisest isikust ettevõtjana,

on asutamisevabaduse piirangute keelu rikkumine?

Kas see liikmesriik, kus maksumaksja teostab oma kutsetegevust füüsilisest isikust ettevõtjana, peab seetõttu kohtlema kõnealust isikut residentist maksumaksjana?

3. Kas see rikub EMÜ asutamislepingu artiklis 7 sätestatud kaudse diskrimineerimise keeldu, kui Saksamaa kodanikule, kes täidab eespool küsimuses 2 nimetatud faktilisi asjaolusid, kehtestatakse beschränkte Steuerpflichti (riigi piiratud maksukohustus) käsitlevate eeskirjade kohaselt kõrgem maks kui residentile, kelle suhtes kohaldatakse üldist maksukohustust teistviisi sarnastes olukordades?”

9. Põhikohtuasja faktilisi asjaolusid, kohaldatavaid õigusakte ja Euroopa Kohtule esitatud kirjalikke märkusi käsitlev täpsem teave ilmneb kohtuistungis ettekandest ning neid mainitakse või käsitletakse edaspidi üksnes niivõrd, kui see on vajalik Euroopa Kohtu põhjenduste esitamiseks.

Asutamisõigus

10. Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest ilmneb, et esimeses ja teises küsimuses soovis siseriiklik kohus välja selgitada, kas asutamislepingu artikkel 52 takistab liikmesriigil kehtestada oma kodanikele, kes töötavad tema territooriumil ja saavad kogu või peaaegu kogu oma tulu seal või kelle kogu või peaaegu kogu vara on seal, kõrgemaid makse siis, kui nad ei ela kõnealusel riigis, kui siis, kui nad elaksid seal.

11. Euroopa Kohtu kohtupraktikale viidates esitab siseriiklik kohus kahtlused selle kohta, kas Einkommensteuergesetzis ja Vermögensteuergesetzis sätestatud residentide ja mitteresidentide erinev maksukohtlemine on kooskõlas artikliga 52. Seetõttu viitab ta kõigepealt otsusele kohtuasjas 115/78: *Knors versus* majandusasjade riigisekretär, EKL 1979, lk 399, selle seisukoha toetuseks, et hr Werner, kuna ta teeb palgatööd muus riigis kui see, kus ta elab, on samasuguses olukorras nagu kõik muud isikud, kes kasutavad asutamislepinguga tagatud õigusi ja vabadusi. Viidates järgmisena otsusele kohtuasjas C-175/88: *Biehl versus* Administration des Contributions du Grand-Duché de Luxembourg (EKL 1990, lk I-1779), leiab ta, et maksusoodustuste andmisest keeldumisel piiratakse artiklis 52 kehtestatud asutamisõigust. Lõpuks märgib ta, et otsuse kohtuasjas 270/83: komisjon *versus* Prantsusmaa (EKL 1986, lk 273) kohaselt ei saa põhjendada ebavõrdset kohtlemist asutamislepingus antud õiguste kasutamisel sellega, et maksualaseid õigusakte ei ole ühtlustatud, ega sellega, et täidetakse muu liikmesriigiga sõlmitud konventsiooni, nt käesoleval juhul 16. juuni 1959. aastal Saksamaa Liitvabariigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel sõlmitud leping tulu- ja varamaksudega ning mitmete muude maksudega topeltmaksustamise ärahoidmiseks ning muude maksuküsimuste lahendamiseks (Bundesgesetzblatt 1960 II, lk 1781).

12. Kõigepealt tuleb märkida, et eespool nimetatud kohtuasjade ja käesoleva kohtuasja faktiliste asjaolude vahel on märgatavad erinevused.

13. Esiteks, erinevalt hr Knorsist, Madalmaade kodanikust, kes soovis asuda Madalmaadesse ja kasutada seal teises liikmesriigis (antud juhul Belgias) omandatud kutsequalifikatsiooni, on Hans Werner Saksamaa kodanik, kes avas praksise oma päritoluriigis seal omandatud kutsequalifikatsiooni ja töökogemuse põhjal.

14. Lisaks erineb põhikohtuasi ka eespool nimetatud, Euroopa Kohtus käsitletavast Biehli kohtuasjast. Biehl oli Saksamaa kodanik, kelle suhtes kohaldati Luksemburgi maksualaseid õigusakte, milles seoti enammakstud maksu tagasimaksmise võimalus alalise elukohaga Luksemburgi Suurhertsogiriigi territooriumil ning mis seetõttu oli eriti

ebasoodus teiste liikmesriikide kodanikeks olevatele maksumaksjatele, samas kui Werner on Saksamaa kodanik, kelle suhtes kohaldatakse selle riigi õigusakte, mille kodanik ta on.

15. Lõpuks tuleb tõdeda, et ka eespool nimetatud kohtuasjas (komisjon *versus* Prantsusmaa) tehtud otsuse faktilised asjaolud on erinevad. Kõnealune kohtuasi puudutab äriühingute suhtes erinevate maksueeskirjade kohaldamist, olenevalt sellest, kas nende registrijärgne asukoht oli Prantsusmaal või muus liikmesriigis, mille tulemusena koheldi viimasesse kategooriasse jäävaid äriühinguid ebasoodsamalt kui Prantsusmaal asuvaid äriühingud. Vastavalt asutamislepingu artiklile 58 võrdsustatakse äriühingud, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, asutamisõigust käsitleva peatüki kohaldamise korral füüsiliste isikutega, kes on liikmesriigi kodanikud. Sellega seoses, nagu Euroopa Kohus on sedastanud kõnealuses otsuses (punkt 18), vastab eespool nimetatud registrijärgne asukoht äriühingute puhul kodakondsusele füüsiliste isikute puhul. Hans Werneri vaidlustatud õigusaktides sätestatud erinevat maksukohtlemist ei kohaldata siiski füüsiliste isikute kodakondsuse, vaid nende elukoha alusel.

16. Hans Werner on Saksamaa kodanik, kes omandas oma kutsekraadid ja – kvalifikatsiooni Saksamaal; ta on alati teostanud oma kutsetegevust Saksamaal ja tema suhtes kohaldatakse Saksamaa maksualaseid õigusakte. Ainus tegur, mis viib tema kohtuasja puhtalt riiklikust kontekstist välja, on asjaolu, et ta elab muus liikmesriigis kui see, kus ta teostab oma kutsetegevust.

17. Sellest tulenevalt tuleb siseriiklikule kohtule vastata, et EMÜ asutamislepingu artikkel 52 ei takista liikmesriigil kehtestada oma kodanikele, kes teostavad oma kutsetegevust tema territooriumil ja kes teenivad kogu või peaaegu kogu oma tulu seal või kelle kogu või peaaegu kogu vara on seal, kõrgemaid makse siis, kui nad ei ela kõnealuses riigis, kui siis, kui nad elaksid seal.

Diskrimineerimine

18. Oma kolmandas küsimuses taotles Finanzgericht Köln selle tuvastamist, kas asutamislepingu artikkel 7 takistab liikmesriigil kehtestada oma kodanikele, kes teostavad kutsetegevust tema territooriumil, kõrgemaid makse siis, kui nad ei ela kõnealuses riigis, kui siis, kui nad elaksid seal.

19. Seetõttu sätestatakse artiklis 7, et igasugune diskrimineerimine kodakondsuse alusel on keelatud asutamislepingu kohaldamisalas ning ilma et see piiraks selle erisätete kohaldamist.

20. Nagu Euroopa Kohus sedastas otsuses kohtuasjas 90/76: Van Ameyde *versus* UCI (EKL 1977, lk 1091, punkt 27), tagatakse artiklis 25 asutamisõiguse valdkonnas asutamislepingu artiklis 7 sätestatud põhimõtte kohaldamine, millest järeldub, et kui eeskirjad on kooskõlas artikliga 52, on nad samuti kooskõlas artikliga 7.

Kohtukulud

21. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Belgia, Saksamaa, Prantsuse, Itaalia, Portugali ja Ühendkuningriigi valitsuste kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev

menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS,

vastates küsimustele, mille Finanzgericht Köln esitas talle oma 10. jaanuari 1991. aasta määrusega, otsustab:

EMÜ asutamislepingu artikkel 52 ei takista liikmesriigil kehtestada oma kodanikele, kes teostavad oma kutsetegevust tema territooriumil ja kes teenivad kogu või peaaegu kogu oma tulu seal või kelle kogu või peaaegu kogu vara on seal, kõrgemaid makse siis, kui nad ei ela kõnealuses riigis, kui siis, kui nad elaksid seal.

Due Kakouris Rodríguez Iglesias Zuleeg Murray

Mancini Joliet Schockweiler

Moitinho de Almeida Grévisse Díez de Velasco Kapteyn Edward

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 26. jaanuaril 1993. aastal Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

J.-G. Giraud

O. Due