Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

12. detsember 2013 *

Asutamisvabadus — Võrdne kohtlemine — Tulumaks — Õigusnormid, mille eesmärk on topeltmaksustamise vältimine — Tulu, mis on saadud muus riigis kui elukohariik — Progressiivse maksumäära klausliga maksuvabastuse kord — Isikliku ja perekondliku olukorra osaliselt arvesse võtmine — Teatavate töötaja isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustuste kaotamine

Kohtuasjas C-303/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel tribunal de première instance de Liège (Belgia) 31. mai 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. juunil 2012, menetluses

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

versus

Belgia Kuningriik,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud E. Juhász, A. Rosas (ettekandja), D. Šváby ja C. Vajda,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: ametnik V. Tourrès,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. aprilli 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— Imfeld ja Garcet, esindajad: advokaadid M. Levaux ja M. Gustin,

— Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

— Eesti valitsus, esindaja: M. Linntam,

— Euroopa Komisjon, esindajad: F. Dintilhac ja W. Mölls,

olles 13. juuni 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 49 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Belgias elava abielupaari G. Imfeld ja M. Garcet ning Belgia riigi vahelises kohtuvaidluses selle üle, et nende Belgias ühiselt tasumisele kuuluva maksu arvutamisel võeti arvesse tulu, mille G. Imfeld sai muus liikmesriigis, mis on Belgias maksuvaba, kuid mis arvatakse isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustuse andmisel maksustatava summa hulka, mille tulemusel nad kaotasid osa soodustustest, millele neil oleks õigus olnud, kui kõnealust tulu ei oleks arvesse võetud.

Õiguslik raamistik

1967. aasta leping

3 Belgia Kuningriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel Brüsselis 11. aprillil 1967 allkirjastatud topeltmaksustamise vältimise ja muid küsimusi tulu- ja kapitalimaksu, sealhulgas ettevõtlus- ja maamaksu, valdkonnas reguleeriva lepingu (*Moniteur belge,* 30.07.1969, edaspidi „1967. aasta leping"), artikkel 14 „Vabad elukutsed" sätestab:

„1. Lepinguosalise riigi residendi vaba elukutse esindajana või füüsilisest isikust ettevõtjana teenitud tulu maksustatakse ainult elukohajärgses liikmesriigis, välja arvatud juhul, kui residendi tavapärane põhitegevuskoht asub teises lepinguosalises riigis. Kui residendil on selline põhitegevuskoht, maksustatakse tulu teises riigis, kuid ainult ulatuses, milles tulu on omistatav nimetatud põhitegevuskohale.

2. Väljend „vabad elukutsed" tähistab eelkõige […] arstide, advokaatide, inseneride, arhitektide, hambaarstide ja raamatupidajate tegevust füüsilisest isikust ettevõtjana."

4 1967. aasta lepingu artikli 23 „Vabad elukutsed" lõike 2 punkti 1 kohaselt, on Belgias maksust vabastatud Saksamaal saadud tulu, mis on viimati nimetatud riigis maksustatavad kõnealuse lepingu alusel. Samas sättes on siiski täpsustatud, et selle erandiga ei piirata Belgia Kuningriigi õigust võtta maksumäära kehtestamisel arvesse sel viisil maksust vabastatud tulu.

Belgia õigus

5 1992. aasta tulumaksuseaduse (*Moniteur belge*, 30.07.1992) põhikohtuasjale kohaldamisele kuuluva redaktsiooni (edaspidi „CIR 1992") artikli 126 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Sõltumata sellest, milline on abieluvararežiim, liidetakse abikaasade muu tulu peale kutsealasest tegevusest saadud tulu selle abikaasa kutsealase tuluga, kelle tulu on suurem.

2. Maks määratakse mõlema abikaasa nimel."

6 CIR 1992 artikkel 131 näeb igale maksukohustuslasele ette maksuvaba tulu osa. CIR 1992 artikli 132 kohaselt seda maksuvaba tulu osa suurendatakse, kui maksukohustuslasel on ülalpeetavaid.

7 Kui maks arvestatakse abikaasade nimel, arvatakse suurendatud osa CIR 1992 artikli 134 lõike 1 teise lõigu kohaselt maha eelkõige selle abikaasa tulust, kelle kutsealasest tegevusest saadav tulu on suurem. CIR 1992 artikli 134 lõige 1 sätestab:

„Maksuvaba tulu osa määratakse kindlaks maksukohustuslase kohta ning see hõlmab kogu põhisummat, mida on vajaduse korral suurendatud, ning artiklites 132 ja 133 nimetatud täiendavaid summasid.

Kui määratakse ühiselt tasumisele kuuluv maks, arvatakse artiklis 132 nimetatud täiendavad summad maha selle maksukohustuslase tulust, kelle maksustatav tulu on suurem. [...]”

8 CIR 1992 artikkel 155 sätestab:

„Topeltmaksustamise vältimise rahvusvaheliste lepingute alusel maksuvaba tulu võetakse maksu kindlaksmääramisel arvesse, kuid maksu vähendatakse proportsionaalselt selle tulu osaga, mille kogutulus moodustab maksuvaba tulu.

Sama korda kohaldatakse:

— tulule, mis on maksust vabastatud muude rahvusvaheliste lepingute või kokkulepete alusel, tingimusel et neis on ette nähtud astmelisuse erandi klausel;

[...]

Kui määratakse ühiselt tasumisele kuuluv maks, arvutatakse maksuvähendus maksukohustuslase kohta kogu tema netotulult.”

9 Selleks et täita 12. detsembri 2002. aasta kohtuotsust C-385/00: de Groot (EKL 2002, lk I-11819), võttis Belgia Kuningriik 12. märtsil 2008 vastu käskkirja nr Ci.RH.331/575.420, milles nähti ette maksu vähendamine sellise tulu puhul, mis on lepingu alusel maksust vabastatud, lisaks CIR 1992 artikli 155 ette nähtud maksuvähendusele (edaspidi „2008. aasta käskkiri”).

10 Selles käskkirjas on öeldud:

„1. Belgia maksusüsteemis kohaldatakse maksukohustuslase isikliku või perekondliku olukorraga seotud maksusoodustusi […] nii Belgias kui ka välisriigis saadud tulule. Kui välisriigis ei võeta isiklikku või perekondlikku olukorda arvesse, kaob osa soodustustest.

Madalmaad kohaldavad progresseeruva määraga maksuvabastuse meetodit, mis on analoogne Belgias rakendatava meetodiga. Oma [eespool viidatud] otsuses [de Groot] leidis Euroopa Kohus samas, et selline tava on vastuolus isikute vaba liikumist käsitlevate [Euroopa Liidu] õigusnormidega.

Komisjon palus Belgial viia progresseeruva määraga maksuvabastuse meetodi rakendamist käsitlevad siseriiklikud õigusnormid […] vastavusse [EÜ] artiklist 18, 39, 43 ja 56 tulenevate kohustustega.

Otsus tehti järgmise lahenduse kasuks: juhul, kui välisriigis ei võeta isiklikku või perekondlikku olukorda arvesse, kohaldatakse välisriigis saadud tulu osas maksuvähendust, lisaks CIR 1992 artikli 155 ette nähtud maksuvähendusele.

[...]

3. Lepingu kohaselt maksust vabastatud tulu osas kohaldatav täiendav maksuvabastus võib toimuda ainult järgmistel tingimustel:

   — maksukohustuslane sai lepingu kohaselt maksuvaba tulu ühes või mitmes [Euroopa Majanduspiirkonna] liikmesriigis;

   — maksukohustuslase isiklikku või perekondlikku olukorda ei võetud Belgias maksuvabalt tulult tasumisele kuuluva maksu arvutamisel kõnealustes riikides arvesse;

   — maksukohustuslane ei saanud Belgias täielikult kasutada maksusoodustusi, mis on seotud tema isikliku või perekondliku olukorraga;

   — Belgias tasumisele kuuluv maks, millele on lisatud välisriigis tasumisele kuuluv maks, on suurem kui maks, mis oleks tulnud tasuda juhul, kui tulu oleks saadud ainult Belgias ja kui maks sellelt oleks kuulunud tasumisele Belgias.

4. Maksukohustuslane, kes taotleb täiendava vähenduse tegemist, peab tõendama, et ta vastab nõutavatele tingimustele.”

Põhikohtuasjad

11 Saksa kodanik G. Imfeld ja Belgia kodanik N. Garcet on abielus, neil on kaks last ja nad elavad Belgias. Kuigi siseriiklike õigusnormide kohaselt maksustatakse abikaasasid põhimõtteliselt ühiselt, esitasid nad 2003. ja 2004. aasta maksustamisaasta kohta oma tuludeklaratsiooni Belgias eraldi, märkimata, et nad on abielus.

12 G. Imfeld, kes tegutseb advokaadina Saksamaal, kus ta saab kogu oma tulu, ei märkinud deklaratsioonis mingit maksustatavat tulu ega ühtegi ülalpeetavat isikut. Seevastu N. Garcet, kes töötab Belgias, deklareeris hüpoteeklaenu intressid ning kaks ülalpeetavat last ja lapsehoiukulu.

13 Nende deklaratsioonide osas algatati eelotsusetaotluse esitanud kohtus kolm menetlust, mis on käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotluse aluseks.

Kohtuasjad, mis puudutavad 2003. maksustamisaastat

14 Kõigepealt määras Belgia maksuhaldur 2003. aasta maksustamisaasta eest tasumisele kuuluva maksusumma 5. aprillil 2004 üksnes N. Garcet’le.

15 Maksuhaldur tuvastas 16. novembril 2004, et G. Imfeldi ei saa siiski vallaliseks pidada, ning väljastas seetõttu teate maksu ümberarvutamise kohta, teatades, et põhikohtuasja kaebajaid maksustatakse ühiselt, ning määrates uue maksusumma N. Garcet’ deklareeritud tulu ning selle tulu alusel, mille G. Imfeld sai füüsilisest isikust ettevõtjana Saksamaal.

16 Põhikohtuasjas kaebajad andsid 9. detsembri 2004. aasta kirjas teada, et nad ei nõustu maksu ümberarvutamisega, millest neid teavitati, ning et nad vaidlustavad mõlemale kaebajale ühiselt määratud maksu arvutamise ja paluvad maks eraldi arvutada, et tagada asutamisvabaduse järgimine ja G. Imfeldi Saksamaal saadud tulu tegelik ja täielik maksust vabastamine.

17 Maksuhaldur tegi 13. detsembril 2004 põhikohtuasja kaebajatele teatavaks maksuotsuse, märkides, et G. Imfeldi Saksamaal saadud tulu vabastatakse maksust täielikult, kuid ühisel maksustamisel tuleb arvesse võtta lapsehoiukulu, maksuvaba tulu osa ning maksu vähendamist asendussissetuleku osas.

18 10. veebruaril 2005 määrati kindlaks ainult N. Garcet' 2003. aasta maksustamisaasta tulult – mis oli vähendatud nullini – tasumisele kuuluv maksusumma, mille peale esitasid põhikohtuasja kaebajad 9. märtsil 2005 vaide.

19 Kuna Liège'i (Belgia) otseste maksude kogumisega tegeleva asutuse piirkondliku direktori 11. juuli 2005. aasta otsusega jäeti vaie rahuldamata, esitasid põhikohtuasja kaebajad 29. septembril 2005 eelotsusetaotluse esitanud kohtusse selle otsuse peale kaebuse.

20 13. oktoobril 2005 määrati kindlaks 2003. aasta maksustamisaasta tulult põhikohtuasja kaebajate ühiselt tasumisele kuuluv maksusumma, mille peale nad esitasid 13. jaanuaril 2006 vaide.

21 Kuna Liège'i otseste maksude kogumisega tegeleva asutuse piirkondliku direktori 7. märtsi 2006. aasta otsusega jäeti see vaie rahuldamata, esitasid põhikohtuasja kaebajad 31. märtsil 2006 eelotsusetaotluse esitanud kohtusse selle otsuse peale kaebuse.

Kohtuasjad, mis puudutavad 2004. maksustamisaastat

22 24. juunil 2005 määrati kindlaks 2004. aasta maksustamisaasta tulult põhikohtuasja kaebajate ühiselt tasumisele kuuluv maksusumma, mille peale nad esitasid 15. septembril 2005 vaide.

23 Kuna Liège'i otseste maksude kogumisega tegeleva asutuse piirkondliku direktori 19. oktoobri 2005. aasta otsusega jäeti vaie rahuldamata, esitasid põhikohtuasja kaebajad 21. novembril 2005 eelotsusetaotluse esitanud kohtusse selle otsuse peale kaebuse.

G. Imfeldi Saksamaal saadud tulu maksustamine

24 G. Imfeldi Saksamaal saadud tulu maksustati 1967. aasta lepingu alusel selles liikmesriigis. Siiski ilmneb tema vastusest Euroopa Kohtu esitatud kirjalikule küsimusele, et ta sai Saksamaal tasutud tulumaksuga seoses ülalpeetava lapse eest maksuvaba tulu näol (*Freibetrag für Kinder*) maksusoodustuse.

25 G. Imfeldi maksustati eraldi, see tähendab, st ta ei saanud kasutada nn *Ehegattensplitting'u* maksusoodustust, mis on ühise maksustamise kord, mis kuulub tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) § 1a lõike 1 punkti 2 kohaselt kohaldamisele abielus olevatele ja alaliselt lahus mitteelavatele maksukohustuslastele, keda maksustatakse Saksamaal, kuigi nad elavad teises liikmesriigis. Eelotsusetaotlusest nähtub, et 2003. aasta maksustamisaasta osas keeldus Saksa maksuhaldur G. Imfeldi suhtes seda maksustamise korda kohaldamast.

26 G. Imfeldi poolt kõnealuse otsuse peale esitatud kaebuse jättis Finanzgericht Köln (Saksamaa) 25. juuli 2007. aasta otsusega rahuldamata, kuna esiteks oli tema Saksamaal maksustatav tulu väiksem kui 90% tema majapidamise kogutulust ning teiseks oli tema abikaasa tulu suurem nii tulu absoluutkünnisest summas 12 372 eurot kui ka tulu suhtelisest künnisest, mis on 10% ülemaailmsest tulust, nagu on ette nähtud Saksa maksuõigusnormides. Finanzgericht Köln rõhutas eelkõige, et Euroopa Kohus on kõnealuseid künniseid kinnitanud oma 14. septembri 1999. aasta otsuses kohtuasjas C-391/97: Gschwind (EKL 1999, lk I-5451, punkt 32).

27 Kõnealuse kohtuotsuse peale põhikohtuasja kaebaja esitatud apellatsioonkaebuse jättis Bundesfinanzhof (Saksamaa) 17. detsembri 2007. aasta otsusega rahuldamata.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu analüüs ja eelotsuse küsimused

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et G. Imfeldi ja N. Garcet' ühine maksustamine on seadusega kooskõlas. Ühist maksustamist kohaldati, nagu selle näeb ette CIR 1992 § 126 lõige 1, abikaasade suhtes ja maks määrati mõlema abikaasa nimel. CIR 1992 § 134 lõike 1 teise lõigu alusel arvati ülalpeetavate laste eest maksust vabastatud summa, mis on sätestatud CIR 1992 § 132 lõikes 3, „maha esmajoones selle abikaasa tulust, kelle tulu on suurem", ehk käesolevas asjas G. Imfeldi tulust.

29 Nimetatud kohus kahtleb selles, kas Belgia maksu arvutamise meetod on liidu õigusega kooskõlas. Selles osas leiab kohus, et progressiivse maksumäära klausliga maksuvabastuse korra tõttu kaotavad sellised maksukohustuslased nagu põhikohtuasja kaebajad osa maksuvabadest summadest, millele nende isiklik ja perekondlik olukord õiguse annab, kuna need summad arvatakse esmajoones maha selle abikaasa tulust, kelle tulu on suurem, isegi kui see on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud. Selles mõttes võib CIR 1992 paragrahvi 155 ja paragrahvi 134 lõike 1 kohaldamine niisugusele piiriülesele olukorrale nagu põhikohtuasjade kaebajate olukord selle kohtu arvates olla vastuolus liidu õigusega.

30 Neil asjaoludel, olles liitnud erinevad kohtuasjad, mis olid põhikohtuasja kaebajate poolt alustatuna tema menetluses, otsustas Liège'i esimese astme kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [EÜ] artikliga 39 (nüüd ELTL artikkel 45) on vastuolus see, et Belgia maksusüsteem [CIR 1992] artikliga 155 ja [CIR 1992] artikli 134 lõike 1 teise lõiguga – olenemata sellest, kas [2008. aasta käskkirja] kohaldatakse või mitte – toob kaasa selle, et esimese kaebaja Saksamaal kutsetegevusest saadud tulu, mis on [1967. aasta kahepoolse lepingu] artikli [14] kohaselt maksuvaba, võetakse arvesse Belgia maksu arvutamisel ja see on [CIR 1992-s] ette nähtud maksusoodustuste tegemise aluseks ning et maksusoodustusi – nagu esimese kaebaja perekondlikust olukorrast tulenev maksuvaba tulu – vähendatakse või tehakse vähendatud määras, nagu juhul, kui mõlema kaebaja tulu oleks saadud Belgias ja kui teine kaebaja, mitte esimene kaebaja oleks saanud suuremat tulu, samas kui Saksamaal maksustatakse esimese kaebaja kutsetegevusest saadud tulu eraldi ning ta ei saa kõiki isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustusi, mida Saksa maksuhaldur võtab arvesse vaid osaliselt?"

Eelotsuse küsimus

Sissejuhatavad märkused

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimuses sisuliselt Euroopa Kohtul otsustada, kas liidu õigusega on kooskõlas see, kuidas liikmesriik – käesoleval juhul Belgia Kuningriik – maksustamisel kohtleb abikaasasid, kes elavad selles liikmesriigis ja kellest üks saab selles liikmesriigis tulu, samas kui teine teostab oma kutsetegevust muus liikmesriigis, antud juhul Saksamaa Liitvabariigis, kus ta saab kogu oma tulu, mis moodustab suurema osa abikaasade tulust ja mida maksustatakse Saksamaal ning mis on Belgias rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud.

32 Olgu täpsustatud, et kuigi põhikohtuasjades on arutusel kaks maksukohustuslaste isikliku või perekondliku olukorraga seotud maksusoodustust, st lapsehoiukulud ja maksuvaba tulu osa ülalpeetavate laste kohta, viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimusega eeskätt „kaebaja perekondliku olukorra tõttu maksust vabastatud summale", tuues samas välja CIR 1992 § 134 lõike 1 teises lõigus määratletud arvutusmeetodid.

33 Selliselt sõnastatuna määratleb eelotsusetaotluse esitanud kohus maksusoodustuse ülalpeetavate laste eest maksust vabastatud summale lisaks antava soodustusena, mis on ette nähtud CIR 1992 §-s 132. Ta märgib, et kõnealust maksusoodustust antakse Belgia õiguse kohaselt abielupaarile tervikuna ja et tulenevalt CIR 1992 §-s 134 sätestatud arvutusmeetodist, mille kohaselt see lisasoodustus arvutatakse ühe abikaasa suurema maksustatava tulu alusel, seda maksusoodustust põhikohtuasja kaebajate olukorras vähendatakse või antakse vähendatud määras, erinevalt juhust, kui mõlema kaebaja tulu oleks saadud Belgias ja kui N. Garcet, mitte G. Imfeld oleks saanud suuremat tulu.

34 Lapsehoiukulude mahaarvatavus ei ole seega osa eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimustes viidatud soodustustest. Nii nagu kinnitas kohtuistungil Belgia valitsus, on lapsehoiukulude mahaarvamine kooskõlas erinevate eeskirjadega, kuna seda mahaarvamist lubatakse teha proportsionaalselt kummagi abikaasa tulust. Ta lisas, et käesoleval juhtumil lubati N. Garcet'l lapsehoiukuludelt maksu maha arvata proportsionaalselt selle osaga tema tulust, mille see moodustas abikaasade kogutulust.

Põhikohtuasja kaebajate olukorrale kohaldatav vabadus

35 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma küsimuses EÜ artiklile 39, mis vastab praegu kehtivale töötajate vaba liikumist käsitlevale ELTL artiklile 45, viidates eelotsusetaotluses esitatud selgitustes mitu korda ka asutamisvabadusele.

36 Ent G. Imfeld, kes on Saksa kodanik ja elab Belgias, töötab Saksamaal advokaadina ja füüsilisest isikust ettevõtjana. Lisaks puudutab 1967. aasta lepingu säte, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt viitab kui põhikohtuasjades kohaldatavale normile, vabasid elukutseid ning füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsemist.

37 Järelikult ei puuduta G. Imfeldi juhtum töötajate vaba liikumist, vaid asutamisvabadust, mis hõlmab liidu kodanike õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana (vt eelkõige 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: de Lasteyrie du Saillant, EKL 2004, lk I-2409, punkt 40).

38 Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et isegi kui formaalselt piirdub eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsuse taotluses töötajate vaba liikumise tõlgendusega, ei takista nimetatud asjaolu seda, et Euroopa Kohus esitaks siseriiklikule kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhised, mida saab kasutada siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimuses viitas või mitte (vt selle kohta eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-152/03: Ritter-Coulais, EKL 2006, lk I-1711, punkt 29, ja 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-544/07: Rüffler, EKL 2009, lk I-3389, punkt 57).

39 Seega tuleb eelotsuse küsimust mõista nii, et see puudutab EÜ artiklit 43, mis vastab praegu kehtivale ELTL artiklile 49.

Küsimus

40 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi niisuguste maksuõigusnormide kohaldamine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille tulemusel võetakse abikaasadelt, kes elavad selles riigis ning saavad samal ajal tulu nii selles riigis kui ka teises liikmesriigis, kus ühte abikaasadest maksustatakse eraldi tema kutsealasest tegevusest saadud tulu osas ja kus tal ei ole võimalik saada kõiki isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustusi, võimalus saada konkreetne maksusoodustus selle andmise korra tõttu, samas kui kõnealustel abikaasadel oleks sellele soodustusele õigus, kui nad saaksid kogu tulu või suurema osa sellest oma elukoha liikmesriigis.

Asutamisvabaduse piirang

41 Alustuseks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt jääb liikmesriikidele õigus kindlaks määrata tulu ja vara maksustamise kriteeriumid, et vajaduse korral lepingute abiga vältida topeltmaksustamist, kui Euroopa Liidu tasandil puuduvad vastavad ühtlustamis- ja harmoneerimismeetmed. Selles kontekstis võivad liikmesriigid topeltmaksustamise vältimisele suunatud kahepoolsete lepingute raames vabalt kindlaks määrata maksualase pädevuse jaotuse pidepunktid (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus de Groot, punkt 93; 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-527/06: Renneberg, EKL 2008, lk I-7735, punkt 48, ja 28. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-168/11: Beker, punkt 32).

42 Maksupädevuse jaotus ei luba liikmesriikidel siiski kohaldada meetmeid, mis on vastuolus Euroopa Liidu toimimise lepingus tagatud liikumisvabadustega. Kahepoolsete topeltmaksustamise vältimise lepingutega niiviisi jaotatud maksupädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud järgima liidu eeskirju (eespool viidatud kohtuotsused de Groot, punkt 94, Renneberg, punktid 50 ja 51, ja Beker, punkt 33 ja 34).

43 Olgu ka meenutatud, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on asukohariigil põhimõtteliselt kohustus tagada maksukohustuslasele kõik tema isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustused, kuna see riik on kõige paremas olukorras hindamaks maksukohustuslase maksevõimet, kuna seal asuvad isiku isiklikud ja varalised huvid (vt eelkõige 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punkt 32; 16. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-87/99: Zurstrassen, EKL 2000, lk I-3337, punkt 21, ja eespool viidatud kohtuotsus Beker, punkt 43).

44 Töökohaliikmesriigil lasub kohustus võtta arvesse maksukohustuslase isiklikku ja perekondlikku olukorda üksnes juhul, kui see maksukohustuslane saab kogu või peaaegu kogu maksustatava tulu sellest liikmesriigist ja kui ta ei saa oma asukohaliikmesriigis märkimisväärset tulu, mistõttu elukoha liikmesriik ei saa anda talle soodustusi, mis põhinevad isikliku ja perekondliku olukorra arvestamisel (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Schumacker, punkt 36; Gschwind, punkt 27; Zurstrassen, punktid 21–23, ja de Groot, punkt 89).

45 Niisiis tuleb seda, kas Belgia õigusnormide kohaldamine põhikohtuasjas arutusel olevale olukorrale on kooskõlas asutamisvabadusega, analüüsida neid põhimõtteid arvesse võttes.

46 Põhikohtuasja kaebajate tulu maksustati käesoleval juhul ühiselt Belgias, kus nad elavad, kusjuures G. Imfeldi Saksamaal saadud tulu on maksuvaba, ning tulu, mille ta sai Saksamaal, kus ta töötab, maksustati 1967. aasta lepingu alusel eraldi.

47 Nii Saksamaal kui Belgias võeti vähemalt osaliselt arvesse tema isiklikku ja perekondlikku olukorda. G. Imfeldil on Saksa maksuõigusnormide alusel õigus maksuvabastusele ülalpeetavate laste eest (*Freibetrag für Kinder*), ilma et ta siiski saaks kasutada *Ehegattensplitting*'u korda.

48 Abikaasadel, kes on põhikohtuasja kaebajad, on Belgia maksuõigusnormide alusel õigus lisasoodustusele ülalpeetavate laste eest antava maksuvabastuse näol. Sellegipoolest ei olnud neil võimalik seda maksuvabastust tegelikult kasutada. Täiendavalt maksust vabastatava tulu summa arvati maha G. Imfeldi Saksamaal saadud tulust, kuna see tulu moodustas abikaasade tulust suurema osa. Samas lahutati nimetatud tulu maksustatavast summast, kuna see tulu oli maksust vabastatud 1967. aasta lepingu alusel, mille tulemusel ei vabastatud maksust täiendavalt mingit tulu summat ülalpeetavate laste eest.

49 Järelikult seavad Belgia maksuõigusnormid, täpsemalt CIR 1992 §-s 155 ette nähtud progresseeruva määraga maksuvabastuse meetod koostoimes CIR 1992 artiklis 134 kehtestatud ülalpeetava lapse eest antava täiendava maksuvabastusega, ebasoodsamasse olukorda abielupaarid, kes on põhikohtuasja

kaebajatega sarnases olukorras, mida iseloomustab see, et suurem osa nende tulust saadi muus liikmesriigis kui Belgia Kuningriik, võrreldes abielupaaridega, kes saavad kogu tulu või suurema osa tulust Belgias.

50 Põhikohtuasja kaebajad kui abikaasad seati tegelikult halvemasse olukorda, kuna nad ei saanud kasutada ülalpeetava lapse eest antava täiendava maksuvabastuse kohaldamisest tulenevat maksusoodustust, millele oleks neil olnud õigus, kui nad oleksid saanud kogu oma tulu Belgias või vähemalt kui N. Garcet' saadud tulu Belgias oleks olnud suurem tulust, mille tema abikaasa sai Saksamaal.

51 Seega koheldakse põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormidega Belgia Kuningriigi territooriumil elavaid liidu kodanikest abikaasasid erinevalt nende tulu päritolu ja suuruse alusel, mis võib pärssida viimaste tahet teostada asutamislepinguga tagatud vabadusi, eeskätt asutamisvabadust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Beker, punkt 52).

52 Nimetatud õigusnormidega võidakse kõigepealt pärssida selle liikmesriigi kodanike tahet teostada nii oma asutamisvabadust, tegutsedes alaliselt teises liikmesriigis ning elades edasi esimeses liikmesriigis (vt eelkõige 13. aprilli 2000. aasta otsuskohtuasjas C-251/98: Baars, EKL 2000, lk I-2787, punktid 28 ja 29, ning 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-314/08: Filipiak, EKL 2009, lk I-11049, punkt 60).

53 Nimetatud õigusnormidega võidakse pärssida ka muude liikmesriikide kui Belgia Kuningriigi kodanike tahet teostada liidu kodanikena oma õigust vabalt liikuda, viies oma elukoha sellesse liikmesriiki eelkõige perekonna kokkuviimise eesmärgil, jätkates alaliselt tegevust liikmesriigis, mille kodanikud nad on.

54 Lisaks ei võta Belgia maksuõigusnormid arvesse piiriüleseid olukordi, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ega võimaldata seega leevendada negatiivset mõju, mida need normid võivad liidu kodanikele asutamislepinguga tagatud vabaduste teostamisele põhjustada.

55 Nagu komisjon rõhutas oma kirjalikes seisukohtades, on abikaasade kõige suuremale tulule ülalpeetava lapse eest antava täiendava maksuvabastuse kohaldamise korra eesmärk maksimeerida maksusoodustuse mõju abielupaarile tervikuna, sealhulgas abikaasale, kelle tulu on väiksem. Kuna maksustamine on progresseeruva määraga, on abielupaari jaoks soodsam see, kui lisasoodustust antakse abikaasale, kelle tulu on suurem, kui see, et maksuvabastust antakse võrdsetes osades või proportsionaalselt. Paradoksaalselt võib see juhul, kui seda korda kohaldatakse piiriülesele olukorrale, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võib see kord siiski tuua teatavatel asjaoludel kaasa täiesti vastupidise mõju, käesoleval juhul seetõttu, et abikaasa, kelle tulu on suurem, saab kogu oma tulu muus liikmesriigis kui Belgia Kuningriik.

56 Vastupidi Belgia valitsuse väidetule ei ole asutamisvabaduse niisugune piirang mingil juhul põhikohtuasjades kõne all olevate siseriiklike normide erisuste vältimatu tagajärg.

57 Põhikohtuasja kaebajateks olevatelt abikaasadelt on võetud võimalus kasutada residendist abikaasadele ette nähtud maksuvabastusi, kuna üks neist on teostanud oma asutamisvabadust ja tulenevalt Belgia maksuõigusnormides ette nähtud ülalpeetava lapse eest antava täiendava maksuvabastuse andmise viisidest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus de Groot, punkt 87).

58 Belgia valitsus ei saa ka väita, et põhikohtuasjas arutusel olevad maksuõigusnormid ei piira asutamisvabadust, kuna G. Imfeldi poolt oma asutamisvabaduse teostamine ei raskendanud kuidagi tema maksuõiguslikku olukorda, sest esiteks ei tasunud ta Saksamaal suuremat maksu kui Belgias ning teiseks võeti Saksamaal arvesse tema isiklikku ja perekondlikku olukorda, mille tulemusel vabanes Belgia Kuningriik täielikult sellest kohustusest.

59 Põhikohtuasjade asjaolude ülevaatest nähtub tõepoolest, et G. Imfeldi puhul võeti Saksamaal osaliselt arvesse tema isiklikku ja perekondlikku olukorda seeläbi, et kohaldati ülalpeetavate laste eest antavat maksuvabastust („Freibetrag für Kinder”).

60 Siiski ei saa asuda seisukohale, et selle maksusoodustuse andmine Saksamaal võiks hüvitada põhikohtuasja kaebajate maksusoodustusest ilmajäämist Belgias.

61 Nimelt ei saa liikmesriik asutamislepingust, eeskätt asutamisvabadust käsitlevatest sätetest tulenevate kohustuste täitmata jätmiseks tugineda maksusoodustusele, mille on andnud ühepoolselt mõni teine liikmesriik, käesolevas asjas liikmesriik, kus G. Imfeld töötab ja saab kogu oma tulu (vt selle kohta eelkõige 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta, EKL 2007, lk I-9569, punkt 78; 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt, EKL 2008, lk I-6845, punkt 69, ja 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-43/07: Arens-Sikken, EKL2008, lk I-6887, punkt 66).

62 Põhikohtuasjas arutusel olevate Belgia maksuõigusnormidega on kehtestatud aga maksusoodustus abikaasadele nimelt ülalpeetava lapse eest antava täiendava maksuvabastuse kujul, mida kohaldatakse selle abikaasa tulule, kes saab suuremat tulu, ilma et mingil viisil võetaks arvesse asjaolu, et viimane võib asutamislepinguga tagatud vabaduste teostamise tulemusel isiklikult mitte saada tulu Belgias, mille tõttu kohe ja automaatselt kaotavad abikaasad täielikult õiguse saada seda maksusoodustust. Asutamisvabadust kahjustab nimelt selle õiguse kaotamise automaatsus, sõltumata sellest, kuidas G. Imfeldi koheldakse maksustamisel Saksamaal.

63 Seega ei saa Belgia Kuningriik tugineda asjaolule, et käesoleval juhul võeti G. Imfeldi isiklikku ja perekondlikku olukorda tema eraldi maksustamisel Saksamaal osaliselt arvesse ning et ta sai seega maksusoodustuse, selleks et tõendada asutamisvabaduse piirangu puudumist.

Asutamisvabaduse piirangu õigustus

64 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et meede, mis võib takistada ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisvabadust, on lubatud üksnes siis, kui see taotleb asutamislepinguga kooskõlas olevat õiguspärast eesmärki ja kui seda õigustab ülekaalukas avalik huvi. Lisaks peab meetme kohaldamine sellisel juhul olema kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Lasteyrie du Saillant, punkt 49; ja 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 35, ja 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-311/08: SGI, EKL 2010, lk I-487, punkt 56).

65 Belgia valitsus väidab, et isegi kui põhikohtuasjas arutusel olevad maksuõigusnormid kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut, on need igal juhul põhjendatud vajadusega säilitada liikmesriikide vahel maksustamisõiguse tasakaalustatud jaotus.

66 Eeskätt järeldab see valitsus eespool viidatud kohtuotsustest Schumacker ja de Groot, et tulu maksustamise ning maksukohustuslase isikliku ja perekondliku olukorra arvesse võtmise vahel on seos, st seda olukorda tuleb elukohaliikmesriigis arvesse võtta üksnes siis, kui selles riigis on saadud maksustatavat tulu. Belgia valitsus rõhutab, et 1967. aasta leping näeb ette, et töökohaliikmesriigis saadud tulu on elukohaliikmesriigis maksust vabastatud. Ent maksust vabastamise korrale on just omane see, et maksustatav summa võrdsustatakse nulliga ja välditakse seda, et mahaarvamisi tehtaks, sõltumata sellest, kas need on isikliku või perekondliku olukorraga seotud või mitte.

67 Belgia valitsuse arvates väljub see, kui maksuvabastusest minnakse kaugemale ja isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustused kantakse üle teisele maksukohustuslasele, liidu õiguses ette nähtud nõuetest, nii nagu Euroopa Kohus neid tõlgendas eespool viidatud kohtuotsuses de Groot, millest tuleneb üksnes see, et soodustusi tuleb anda täies ulatuses ja need peavad olema täies

ulatuses maksustatavalt tulult maha arvatavad. See, kui soodustused kantakse üle teisele abikaasale, takistaks Belgia Kuningriigil teostamast oma maksustamispädevust seoses selle abikaasa tegevusega tema territooriumil.

68 Selles osas olgu märgitud, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse puhul on tegemist üldisest huvist tuleneva ülekaaluka põhjusega, mis võib õigustada liidusisese liikumisvabaduse teostamise piirangut (eespool viidatud kohtuotsus Beker, punkt 56).

69 Siiski on Euroopa Kohus juba sedastanud, et seda põhjendust ei saa kasutada maksukohustuslase asukohariik selleks, et vältida oma kohustust tagada maksukohustuslase isiklike ja perekondlike asjaolude arvessevõtmine, välja arvatud siis, kui see liikmesriik on lepingu alusel täielikult lahti öelnud kohustusest võtta arvesse tema territooriumil elavate ja oma majandustegevust osaliselt teises liikmesriigis teostavate maksukohustuslaste isiklikku ja perekondlikku olukorda või kui see liikmesriik tuvastab, et isegi väljaspool mis tahes lepingute kohaldamisala annab üks või teine liikmesriik maksustavalt tulult maksusoodustusi, mis on seotud selliste maksukohustuslaste isikliku ja perekondliku olukorraga, kes ei ela nendes riikides, vaid teenivad seal maksustatavat tulu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused de Groot, punktid 99 ja 100, ja Beker, punkt 56).

70 Selles osas täpsustas Euroopa Kohus kohtuotsuse de Groot punktis 101, et topeltmaksustamise kõrvaldamiseks kasutatavad mehhanismid või siseriiklikud maksusüsteemid, mille tagajärg on topeltmaksustamise kõrvaldamine või vähendamine, peavad asjaomaste riikide maksukohustuslastele tagama, 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 isikute vaba liikumist käsitlevate sätetega ega tulene mitte mingil juhul siseriiklike maksuõiguste erinevustest.

71 Neid kaalutlusi saab üle kanda põhikohtuasja kaebajatest abielupaarile.

72 Ent esiteks ei tulene 1967. aasta lepingust töökohaliikmesriigile kohustust võtta arvesse nende maksukohustuslaste isiklikku ja perekondlikku olukorda, kes elavad mõnes teises liikmesriigis, kes on selle lepingu osaline.

73 Teiseks ei looda Belgia maksuõigusnormidega mingit seost selle liikmesriigi residentidele antavate maksusoodustuste ja nende maksusoodustuste vahel, mille viimased võivad saada, kui nad tasuvad maksu teises liikmesriigis. Põhikohtuasja kaebajatel ei jäänud ülalpeetava lapse eest antav täiendav maksuvabastus saamata mitte seetõttu, et nad said samaväärse soodustuse Saksamaal, vaid pelgalt seetõttu, et maksusoodustuse tegi olematuks selle andmise kord.

74 Belgia Kuningriik rõhutas sellega seoses samuti, et 2008. aasta käskkiri, mis on käsitatav niisugust vastastikust seost kehtestava mehhanismina, ei ole kohaldatav G. Imfeldi olukorras.

75 Igal juhul võib vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus olla põhjendusena vastuvõetav eeskätt siis, kui asjassepuutuva regulatsiooni eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil teostatava tegevuse suhtes (vt selle kohta 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 42; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 54, ja eespool viidatud kohtuotsuses SGI, punkt 60, ja Beker, punkt 57).

76 Tõsiasi, et käesoleval juhul ei vähendaks nimetatud õigust see, kui Belgia Kuningriik tagaks põhikohtuasjas olevatele kaebajatele isiklikku ja perekondlikku laadi mahaarvamised täielikult. Seda tehes ei loobuks see liikmesriik osast oma maksustamisõigusest teiste liikmesriikide kasuks. Nagu rõhutab komisjon, mõjutab käeolevas asjas abielupaarile antud soodustuse kaotamine ühte abikaasat, kes jääb Belgia maksustamispädevuse kohaldamisalasse. Piirav toime abielupaari jaoks ei seisne selles,

et ebasoodsalt käsitletakse G. Imfeldi tulu, vaid selles, et ebasoodsalt käsitletakse N. Garcet' tulu, mille viimane saab ainult Belgias ja mida maksustatakse täielikult Belgias kehtiva maksuga, ilma et tal oleks võimalik kasutada asjaomaseid maksusoodustusi.

77 Lisaks leiab Eesti valitsus, et põhikohtuasjas arutusel olevate Belgia maksuõigusnormide eesmärk on vältida seda, et maksukohustuslase isiklikku ja perekondlikku olukorda võetakse mõlemas liikmesriigis samal ajal arvesse, mis tooks kaasa kahekordse maksusoodustuse alusetu andmise. Sellest tulenevalt väidab Eesti valitsus, et Euroopa Kohus on möönnud, et liikmesriikidel peab olema võimalik takistada kahjumi kahekordselt mahaarvamist ja viitab selles osas eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktile 47.

78 Nagu kohtujurist märkis oma ettepaneku punktis 82, et isegi eeldusel, et mõlema liikmesriigi vastavalt antavad erinevad maksusoodustused on võrreldavad, ja et põhikohtuasja kaebajad võisid tõepoolest saada kahekordse maksusoodustuse, on see asjaolu igal juhul põhjustatud üksnes Belgia ja Saksa maksuõigusnormide paralleelsest kohaldamisest, nii nagu need liikmesriigid on kokku leppinud vastavalt 1967. aasta lepingus esitatud sõnastusele.

79 Samas on asjaomastel liikmesriikidel lubatud võtta arvesse teise maksustava liikmesriigi tegelikult antud maksusoodustusi tingimusel, et – nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 70 – neile maksukohustuslastele tagatakse, olenemata sellest, kuidas asjaomased liikmesriigid on selle kohustuse omavahel ära jaganud, see, et nende isiklikku ja perekondlikku olukorda võetakse nõuetekohaselt arvesse.

80 Seetõttu tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi niisuguste maksuõigusnormide kohaldamine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille tulemusel võetakse abikaasadelt, kes elavad selles riigis ning saavad samal ajal tulu nii selles riigis kui ka teises liikmesriigis, võimalus saada konkreetne maksusoodustus selle andmise korra tõttu, samas kui kõnealustel abikaasadel oleks sellele soodustusele õigus, kui abikaasa, kelle tulu on suurem, ei saaks kogu oma tulu muus liikmesriigis.

Kohtukulud

81 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi niisuguste maksuõigusnormide kohaldamine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille tulemusel võetakse abikaasadelt, kes elavad selles riigis ning saavad samal ajal tulu nii selles riigis kui ka teises liikmesriigis, võimalus saada konkreetne maksusoodustus selle andmise korra tõttu, samas kui kõnealustel abikaasadel oleks sellele soodustusele õigus, kui abikaasa, kelle tulu on suurem, ei saaks kogu oma tulu muus liikmesriigis.

Allkirjad