EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

21. veebruar 2006 *

Kohtuasjas C-152/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 13. novembri 2002. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. aprillil 2003, menetluses

Hans-Jürgen Ritter-Coulais,

Monique Ritter-Coulais

versus

Finanzamt Germersheim,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans ja A. Rosas, kohtunikud N. Colneric, S. von Bahr (ettekandja), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet ja M. Ilešič,

kohtujurist: P. Léger,
kohtusekretär: vanemametnik M.-F. Contet,

arvestades kirjalikus menetluses ja 12. oktoobri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Hans-Jürgen ja Monique Ritter-Coulais, esindaja: *Rechtsanwalt* M. Ross,

— Saksamaa valitsus, esindajad: A. Tiemann ja K.-D. Müller,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: C. Jackson, keda abistas R. Plender, *QC*,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: J. Grunwald ja R. Lyal,

olles 1. märtsi 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EMÜ asutamislepingu artikli 52 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 52, muudetuna EÜ artikkel 43) ja EÜ asutamislepingu artikli 73b (nüüd EÜ artikkel 56) tõlgendamist.

2 Taotlus esitati Hans-Jürgen ja Monique Ritter-Coulais' (edaspidi „abielupaar Ritter-Coulais") ja Finanzamt Germersheim'i vahelises vaidluses seoses füüsilise isiku tulumaksuga, mida nad olid kohustatud Saksamaal 1987. aasta eest maksma.

Õiguslik raamistik, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

3 Abielupaari Ritter-Coulais maksustati Saksamaal maksuaastal 1987 füüsilisest isikust maksukohustuslastena nende kogutulu osas vastavalt tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) 1987. aastal kehtinud redaktsiooni (edaspidi „EStG 1987") § 1 lõikele 3. Nad said nimetatud liikmesriigis kooliõpetajana töötades tulu töötasuna, kuid elasid Prantsusmaal asuvas eramajas, mille omanikud nad olid. On ilmne, et sel ajal oli Hans-Jürgen Ritter-Coulais'l Saksamaa kodakondsus ning Monique Ritter-Coulais'l Prantsuse-Saksa topeltkodakondsus.

4 EStG 1987 paragrahvi 32b lõike 2 punkti 2 kohaselt taotles abielupaar Ritter-Coulais enda tarbeks nende elumaja kasutamisest tuleneva „negatiivse tulu" (saamata jäänud tulu) arvessevõtmist nende poolt nimetatud maksuaasta eest tasumisele kuuluva maksu maksumäära arvutamisel.

5 Nimetatud „negatiivne tulu" on 21. juulil 1959 Pariisis sõlmitud ja 9. juuni 1969. aasta lisalepinguga muudetud Prantsuse Vabariigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksu ning ettevõtlus- ja maamaksuga topeltmaksustamise vältimise ning haldus- ja õigusalase vastastikuse abistamise lepingu (edaspidi „Prantsuse-Saksa maksuleping") artikli 3 lõike 1 kohaselt kinnisvara kasutamisest tulenev tulu, mis on maksustatav vaid riigis, kus kinnisvara asub, st käesolevas asjas Prantsusmaal.

6 Prantsuse-Saksa maksulepingu artikli 20 lõike 1 punkt a näeb siiski ette, et see asjaolu ei piira Saksamaa Liitvabariigi õigust võtta neid tulusid nimetatud liikmesriigis tasumisele kuuluva maksu maksumäära kindlaksmääramisel arvesse.

7 EStG 1987 § 32b lõigete 1 ja 2 kohaselt võtab Saksa maksuhaldur välismaalt saadud tulu maksumäära arvutamisel arvesse. Sama seaduse § 2a lõike 1 esimese lause punkt 4 näeb siiski ette, et kui teises riigis asuva kinnisvara üürileandmisest ei ole saadud positiivset tulu, ei võeta samast riigist pärinevat sama liiki saamata jäänud tulu arvesse ei maksustatava tulu kindlaksmääramisel ega maksumäära arvutamisel.

8 Abielupaar Ritter-Coulais esitas Finanzamt Germersheim'ile taotluse võtta maksuaastal 1987 tasumisele kuuluva maksu maksumäära arvutamisel arvesse selle maksuaasta negatiivset tulu. Kuna see nõue jäeti rahuldamata ning esimese astme kohus jättis maksuhalduri seisukoha jõusse, esitasid nad kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhof'ile.

9 Bundesfinanzhof arutles selle üle, kas kinnisvara kasutamisest tuleneva negatiivse tulu osas Saksamaa maksumaksjate erinev kohtlemine vastavalt sellele, kas kinnisvara asub Saksamaal või teise liikmesriigi territooriumil, on kooskõlas ühenduse õiguse ning eriti asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumisega.

10 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

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

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

Esimene küsimus

11 Esimeses küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, on asutamislepingu asutamisvabadust ja kapitali vaba liikumist puudutavate sätetega vastuolus. Nimetatud kohus märgib, et nende õigusnormide puhul ei saa füüsilised isikud, kes on abielupaari Ritter-Coulais olukorras ning kes saavad liikmesriigis palgatulu ja kellel on seal üldine maksukohustus, selles liikmesriigis maksustamisele kuuluva summa arvutamisel maha arvata saamata jäänud tulu, mis on seotud elumajaga, mida nad isiklikult kasutavad selleks otstarbeks ning mis asub teises liikmesriigis.

12 Eelotsusetaotlusest nähtub, et abielupaar Ritter-Coulais taotles põhikohtuasja raames Finanzamt Germersheim'ilt maksuaasta 1987 puhul saamata jäänud üüritulu arvestamist mitte nimetatud maksuaastal maksustava summa kindlaksmääramiseks, vaid ainult kohaldatava maksumäära arvutamiseks, mida peetakse silmas eelotsusetaotluses esitatud teises küsimuses.

13 Siinkohal tuleb nentida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on EÜ artiklis 234 sätestatud menetlus Euroopa Kohtu ja siseriiklike kohtute koostöö vahend (vt eelkõige 16. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-343/90: Lourenço Dias, EKL 1992, lk I-4673, punkt 14; 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-112/00: Schmidberger, EKL 2003, lk I-5659, punkt 30 ja viidatud kohtupraktika, ning 18. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-314/01: Siemens ja ARGE Telekom, EKL 2004, lk I-2549, punkt 33).

14 Selle koostöö raames on siseriiklik kohus, kus asi pooleli on ja kes on otseselt kursis põhikohtuasja asjaoludega ja vastutab langetatava kohtuotsuse eest, paremal positsioonil, et kohtuasja erilisust arvestades hinnata, kas eelotsus on asja lahendamiseks tarvilik ja kas Euroopa Kohtule esitataval küsimusel on põhikohtuasja lahendamisel tähtsust (vt eespool viidatud kohtuotsus Lourenço Dias, punkt 15; 22. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-390/99: Canal Satélite Digital, EKL 2002, lk I-607, punkt 18; eespool viidatud kohtuotsus Schmidberger, punkt 31, ja eespool viidatud kohtuotsus Siemens ja ARGE Telekom, punkt 34).

15 Siiski on Euroopa Kohtul kohustus omaenda pädevuse hindamiseks vajadusel kontrollida asjaolusid, mille alusel siseriiklik kohus eelotsusetaotluse esitas, ja eelkõige teha kindlaks, kas taotletud ühenduse õiguse tõlgendamisel on seos põhikohtuasja asjaoludega või esemega, nii et Euroopa Kohus ei peaks koostama nõuandvaid arvamusi üldistel või hüpoteetilistel küsimustel. Kui selgub, et esitatud küsimus on vaidluse lahendamiseks ilmselgelt asjakohatu, siis peab Euroopa Kohus lõpetama kohtuasja otsust tegemata (16. detsembri 1981. aasta otsus kohtuasjas 244/80: Foglia, EKL 1981, lk 3045, punkt 21; eespool viidatud kohtuotsus

Lourenço Dias, punkt 20; eespool viidatud kohtuotsus Canal Satélite Digital, punkt 19; 30. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-167/01: Inspire Art, EKL 2003, lk I-10155, punktid 44 ja 45, ning eespool viidatud kohtuotsus Siemens ja ARGE Telekom, punkt 35).

16 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleliolev asi ei puuduta esimeses küsimuses toodud olukorda, st maksustava summa kindlaksmääramist, vaid ainult teises küsimuses silmas peetud olukorda, st kohaldatava maksumäära arvutamist, siis vastus esimesele küsimusele ei ole nimetatud vaidluse lahendamiseks asjakohane.

17 Eespool toodut arvesse võttes ei ole esimesele küsimusele vaja vastata ning Euroopa Kohtu vastus piirdub teise küsimusega.

Teine küsimus

18 Teises küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas asutamislepingu asutamisvabadust ja kapitali vaba liikumist puudutavate sätetega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, mis ei luba füüsilistel isikutel, kes saavad liikmesriigis palgatulu ja kellel on seal üldine maksukohustus, nõuda selles liikmesriigis nimetatud tulu maksumäära kindlaksmääramiseks sellise saamata jäänud üüritulu arvessevõtmist, mis on seotud elumajaga, mida nad isiklikult kasutavad selleks otstarbeks ning mis asub teises liikmesriigis.

19 Mis puudutab esiteks asutamisvabadust, siis tuleb meelde tuletada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt hõlmab see õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana (11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: De Lasteyrie du Saillant, EKL 2004, lk I-2409, punkt 40 ja viidatud kohtupraktika).

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleliolev asi puudutab füüsilisi isikuid, kes teevad Saksa riigikoolis õpetajatena palgatööd ning kes taotlevad sellise saamata jäänud üüritulu arvessevõtmist, mis on seotud Prantsusmaal asuva elumajaga, nende tulu maksustamiseks Saksamaal.

21 Sellest tuleneb, et asutamislepingu asutamisvabadust ja kapitali vaba liikumist puudutavaid sätteid ei saa põhikohtuasja lahendamisel kasutada.

22 Mis puudutab teiseks kapitali vaba liikumist, siis tuleb märkida, et kui saamata jäänud üüritulu, mis on seotud Prantsusmaal asuva elumajaga, ei võeta arvesse Saksamaal saadud tulu maksustamisel, on tegemist olukorraga, mis *a priori* ja kehtiva ühenduse õiguse kohaselt võib EÜ artikli 56 kohaselt kuuluda kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse.

23 Põhikohtuasi puudutab maksuaastat 1987, st faktilist ja õiguslikku olukorda, mis tekkis nii enne EÜ asutamislepingusse EL lepinguga artikli 73b lisamist kui ka nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01. lk 10—23), mis tõi kaasa kapitali liikumise täieliku liberaliseerimise, vastuvõtmist ja jõustumist.

24 Tuleb meelde tuletada, et EMÜ asutamislepingu artikli 67 lõige 1 (hiljem EÜ asutamislepingu artikli 67 lõige 1, tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga) ei toonud kaasa kapitali liikumise piirangute kaotamist üleminekuperioodi lõpuks. Piirangute kaotamine oli tegelikult EMÜ asutamislepingu artikli 69 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 69, tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga) alusel vastu võetud nõukogu direktiivide tagajärg (vt 11. novembri 1981. aasta otsus kohtuasjas 203/80: Casati, EKL 1981, lk 2595, punktid 8—13, ja 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson, EKL 1995, lk I-3955, punkt 5).

25 Maksuaasta 1987 puhul oli asjakohane direktiiv nõukogu 11. mai 1960. aasta esimene direktiiv asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT 1960, 43, lk 921), viimati muudetud ja täiendatud nõukogu 17. novembri 1986. aasta direktiiviga 86/566/EMÜ (EÜT L 332, lk 22).

26 Nimetatud esimese direktiivi asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta artikli 1 lõikes 1 nähti ainult ette, et liikmesriigid annavad direktiivi lisades loetletud kapitali liikumisega seotud tehingute sõlmimiseks ja täitmiseks ja nendega seonduvateks ülekanneteks liikmesriikide residentide vahel nõutava täieliku loa rahavahetuseks.

27 Seega on ilmne, et põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal ehk 1987. aastal kehtinud kapitali vaba liikumise sätetega ei olnud vastuolus liikmesriigis maksustavate tulude maksumäära arvutamiseks saamata jäänud üüritulu, mis on seotud teises liikmesriigis asuva elumajaga, arvessevõtmise keeld.

28 Komisjon leiab, et abielupaari Ritter-Coulais olukorda tuleks uurida töötajate vaba liikumise põhimõtte valguses, mis on sätestatud EMÜ asutamislepingu artiklis 48 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 48, muudetuna EÜ artikkel 39).

29 Siinkohal tuleb meeles pidada seda, et isegi kui eelotsusetaotluse esitanud kohus formaalselt piirdus oma eelotsusetaotluses asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise tõlgendamisega, ei ole see asjaolu takistuseks sellele, et Euroopa Kohus esitaks siseriiklikule kohtule kõik ühenduse õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimustes viitas või mitte (vt selle kohta 12. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-241/89: SARPP, EKL 1990, lk I-4695, punkt 8; 2. veebruari 1994. aasta otsus kohtuasjas C-315/92: Verband Sozialer Wettbewerb, EKL 1994, lk I-317, punkt 7 (Clinique'i kohtuotsus); 4. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-87/97: Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, EKL 1999, lk I-1301, punkt 16, ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-387/01: Weigel, EKL 2004, lk I-4981, punkt 44).

30 Seega tuleb siseriiklike õigusnorme uurida asutamislepingu artiklist 48 lähtudes.

31 Siinkohal tuleb meelde tuletada, et kõik ühenduse kodanikud, sõltumata nende elukohast ja rahvusest, kes on kasutanud töötajate vaba liikumise õigust ja kes teostavad kutsetegevust mõnes muus liikmesriigis kui elukohariik, kuuluvad asutamislepingu artikli 48 kohaldamisalasse (vt 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: De Groot, EKL 2002, lk I-11819, punkt 76; 13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-209/01: Schilling ja Fleck-Schilling, EKL 2003, lk I-13389, punkt 23, ja 7. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-227/03: Van Pommeren-Bourgondiën, EKL. 2005, lk I-6101, punktid 19, 44 ja 45).

32 Sellest tuleneb, et teises liikmesriigis kui nende tegelik elukoht töötava abielupaari Ritter-Coulais olukord kuulub asutamislepingu artikli 48 kohaldamisalasse.

33 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et EÜ asutamislepingu töötajate liikumisvabadust käsitlevad sätted on mõeldud liikmesriikide kodanike jaoks kogu Euroopa Ühenduse piires mis tahes erialase töö tegemise lihtsustamiseks ja nendega on vastuolus meetmed, mis võivad kahjustada nende kodanike huve, kes soovivad teostada majandustegevust mõne teise liikmesriigi territooriumil (vt 7. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-370/90: Singh, EKL 1992, lk I-4265, punkt 16; 26. jaanuari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-18/95: Terhoeve, EKL 1999, lk I-345, punkt 37; 27. jaanuari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-190/98: Graf, EKL 2000, lk I-493, punkt 21; 15. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-302/98: Sehrer, EKL 2000, lk I-4585, punkt 32, ja eespool viidatud kohtuotsus Schilling ja Fleck-Schilling, punkt 24).

34 Selles osas tuleb meelde tuletada, et kuigi kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid, st EStG 1987 § 32b lõiked 1 ja 2 ning § 2a lõike 1 esimese lause punkt 4 võtavad maksumäära arvutamiseks arvesse välismaal asuvate majade kasutamisega seotud positiivset tulu, siis need ei võta selliste positiivsete tulude puudumisel arvesse sama liiki saamata jäänud tulu.

35 Sellest tuleneb, et sellistel isikutel nagu abielupaar Ritter-Coulais, kes töötab Saksamaal ja samal ajal elab teises liikmesriigis asuvas oma majas, ei ole positiivsete tulude puudumisel õigust nende tulu maksumäära kindlaksmääramiseks taotleda sellise saamata jäänud tulu arvessevõtmist, mis on seotud nende maja kasutamisega, erinevalt isikutest, kes töötavad ja elavad oma majas Saksamaal.

36 Isegi kui vaatluse all olevad siseriiklikud õigusnormid ei puuduta otseselt mitteresidente, on just viimased residentidest tihemini Saksamaa territooriumist väljapool asuva maja omanikud.

37 Sellest tuleneb, et siseriiklike õigusnormidega koheldakse mitteresidentidest töötajaid vähem soodsalt kui Saksamaal oma majas elavaid töötajaid.

38 Seetõttu on sellised õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, asutamislepingu artikliga 48 keelatud.

39 Siiski tuleb märkida, et Saksamaa valitsus väidab, et mitteresidentidest maksumaksjate ebasoodne kohtlemine on õigustatud siseriikliku maksusüsteemi, mille osaks nimetatud õigusnormid on, terviklikkuse tagamise vajadusega.

40 Piisab märkest, et kuna Saksa maksusüsteem võtab maksumäära arvutamiseks arvesse teises liikmesriigis asuva elumaja kasutamisega seotud positiivset tulu, siis ei saa maksumäära arvutamiseks sama liiki samast liikmesriigist pärineva saamata jäänud tulu arvessevõtmise keelu õigustamiseks tuua maksusüsteemi terviklikkuse tagamise argumenti.

41 Eespool toodud märkusi arvestades tuleb esitatud teisele küsimusele vastata, et asutamislepingu artiklit 48 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, mis ei luba füüsilistel isikutel, kes saavad liikmesriigis palgatulu ja kellel on seal üldine maksukohustus, nõuda selles

liikmesriigis nimetatud tulu maksumäära kindlaksmääramiseks sellise saamata jäänud üüritulu arvessevõtmist, mis on seotud elumajaga, mida nad isiklikult kasutavad selleks otstarbeks ning mis asub teises liikmesriigis.

Kohtukulud

42 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

EMÜ asutamislepingu artiklit 48 (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 48, muudetuna EÜ artikkel 39) tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, mis ei luba füüsilistel isikutel, kes saavad liikmesriigis palgatulu ja kellel on seal üldine maksukohustus, nõuda selles liikmesriigis nimetatud tulu maksumäära kindlaksmääramiseks sellise saamata jäänud üüritulu arvessevõtmist, mis on seotud elumajaga, mida nad isiklikult kasutavad selleks otstarbeks ning mis asub teises liikmesriigis, samas kui sellise majaga seotud positiivne üüritulu võetakse sellisena arvesse.

Allkirjad