

Kohtuasi C-383/05

Raffaele Talotta

versus

Belgia riik

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour de cassation (Belgia))

Asutamisvabadus – EÜ asutamislepingu artikkel 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) – Füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev mitteresidendist maksukohustuslane – Maksustatava miinimumsumma kehtestamine üksnes mitteresidendist maksukohustuslastele – Õigustamine üldise huviga – Maksukontrolli tõhusus – Puudumine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Isikute vaba liikumine – Asutamisvabadus – Maksuõigus

(EÜ asutamislepingu artikkel 52 (muudetuna EÜ artikkel 43))

EÜ asutamislepingu artikliga 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) on vastuolus sellised tulumaksualased liikmesriigi õigusnormid, mis näevad maksukohustuslase või asutuse poolt tõendite esitamata jätmise korral maksustatava summa hindamise raames ette maksustatavate miinimumsummade kohaldamise üksnes mitteresidendist maksukohustuslastele.

Nimelt kuuluvad sissetulekud, mille kas residendist või mitteresidendist maksukohustuslane on asjaomase liikmesriigi territooriumil füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsedes saanud, tegelikult samasse sissetulekute liiki. Lisaks toob residendist maksukohustuslase ja mitteresidendist maksukohustuslase olukord asjaomasele maksuhaldurile juhul, kui osa nende tehingutest tehakse teise liikmesriigi territooriumil, kaasa samad raskused, mistõttu nende kahe maksukohustuslase liigi olukord on objektiivselt sarnane. Neil tingimustel kujutab elukoha kriteeriumil tuginev eristamine endast kaudset diskrimineerimist, kuivõrd see võib peamiselt seada halvemasse olukorda teiste liikmesriikide kodanikud, sest mitteresidendid on enamasti teiste riikide kodanikud.

(vt punktid 26, 28, 32, 38 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

22. märts 2007(*)

Asutamisvabadus – EÜ asutamislepingu artikkel 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) – Füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev mitteresidendist maksukohustuslane – Maksustatava miinimumsumma kehtestamine üksnes mitteresidendist maksukohustuslastele – Õigustamine üldise huviga –

Maksukontrolli tõhusus –Puudumine

Kohtuasjas C-383/05,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Cour de cassation'i (Belgia) 7. oktoobri 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. oktoobril 2005, menetluses

Raffaele Talotta

versus

Belgia riik,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (ettekandja) ja E. Levits,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- R. Talotta, esindajad: advokaadid X. Thiebaut ja X. Pace,
- Belgia valitsus, esindaja: M. Wimmer, keda abistas advokaat B. van de Walle de Ghelcke,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja D. Martin,

olles 16. novembri 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ asutamislepingu artikli 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) tõlgendamist.

2 See taotlus esitati R. Talotta ja Belgia riigi vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb R. Talottale kui mitteresidendist maksukohustuslasele maksustatava miinimumsumma kohaldamist seoses 1992. maksuaastaga.

Õiguslik raamistik

3 Füüsiliste ja juriidiliste isikute tulumaksu reguleerib Belgias 1992. aasta tulumaksuseadustik (*Moniteur belge*, 30.7.1992), mille põhikohtuasja asjaolude ilmnemise ajal kohaldatava versiooni artikli 341 esimene lõik näeb ette:

„Kui ei tõendata vastupidist, siis võib maksustatava summa määratleda nii juriidiliste kui ka füüsiliste isikute puhul selliste märkide ja tunnuste alusel, mis annavad tunnistust suuremast jõukusest, kui võib järeldada deklareeritud sissetulekute alusel.”

4 Sama seadustiku artikkel 342 sätestab:

„1. Huvitatud isikute või asutuse esitatud tõendite puudumisel määratakse artikli 23 lõike 1

punktides 1 ja 2 käsitletav tulu või kasum iga maksukohustuslase osas kindlaks, võttes arvesse vähemalt kolme sarnase maksukohustuslase tavapärasest tulu või kasumit ning arvestades vastavalt konkreetsele juhtumile investeeritud kapitali, käibe, töötajate arvu, kasutatava masinavõimsuse, kasutatava maa rendiväärtusega ning mis tahes muu kasuliku teabega.

[...]

2. Kuningas määrab lõike 1 esimeses lõigus käsitletud teabe alusel kindlaks Belgias tegutsevate välisettevõtjate maksustatava miinimumtulu.”

5 27. augusti 1993. aasta kuninga dekreediga, millega rakendatakse 1992. aasta tulumaksuseadustikku (*Moniteur belge*, 13.9.1993; edaspidi „27. augusti 1993. aasta kuninga dekreet”), artikkel 182 sätestab:

„1. Selliste Belgias tegutsevate välisettevõtjate maksustatav miinimumtulu, kes on maksustatavad 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 342 lõike 1 esimeses lõigus ette nähtud võrdlusmeetodi kohaselt, on järgmine:

[...]

3) kaubandus- ja teenuste sektori ettevõtjad:

a) [...] horeko [(hotellid, restoranid ja kohvikud)] [...]: 100 [Belgia franki] 1000 [Belgia frangi] suuruse käibe eest ja sealjuures minimaalselt 300 000 [BEF] töötaja kohta (vastava maksuaasta keskmise töötajate arvu alusel);

[...]

2. Lõike 1 alusel kindlaks määratud maksustatava tulu summa ei saa mingil juhul olla väiksem kui 400 000 [Belgia franki].

[...]”

6 Luxembourgis 17. septembril 1970 topeltmaksustamise vältimiseks ja teatud teiste tulumaksu ja kapitalimaksu puudutavate küsimuste lahendamiseks alla kirjutatud Belgia ja Luksemburgi vahelise konventsiooni (edaspidi „konventsioon”) artikli 24 lõige 5 sätestab:

„Ühe osalisriigi ettevõtja teises osalisriigis alaliselt asuvat üksust ei maksustata teises osalisriigis vähem soodsalt kui muid teise osalisriigi ettevõtjaid, kes harrastavad sama tegevusala.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 Luksemburgi Suurhertsogiriigis elav R. Talotta juhib füüsilise isikuna Belgias asuvat restorani.

8 Kuna R. Talotta ei ole Belgia maksuresident, siis maksustatakse Belgias mitteresidentist füüsiliste isikute maksuga vaid sissetulek, mida ta on nimetatud liikmesriigis saanud.

9 Kuna R. Talotta esitas oma 1992. maksuaasta mitteresidentist füüsiliste isikute maksu deklaratsiooni hilinenult, siis teatas Belgia maksuhaldur talle oma kavatsusest maksustada teda omal algatusel 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 342 lõike 2 alusel. See säte lubab nimetatud maksuhalduril maksukohustuslase või maksuhalduri poolt tõendite esitamata jätmise korral maksustada Belgias tegutsevaid välisettevõtjaid, arvestades nende käibe ja töötajate arvuga ning võttes aluseks 27. augusti 1993. aasta kuninga dekreediga kindlaks määratud maksustatava

miinimumtulu, mis põhikohtuasjas kõne all oleval maksuaastal ei saanud horeko sektoris tegutsevate ettevõtjate puhul olla väiksem kui 400 000 Belgia franki.

10 Nende õigusnormide alusel nõudis Belgia maksuhaldur R. Talottalt 1992. maksuaasta eest 6 töötaja alusel määratud mitteresidendist füüsiliste isikute maksu tasumist.

11 Sama maksuhaldur jättis 23. juuni 1998. aasta otsusega rahuldamata vaide, mille R. Talotta oli selle maksu peale esitanud.

12 Põhikohtuasja hageja vaidlustas selle otsuse Liège'i apellatsioonikohtus, kes jättis 16. juuni 2004. aasta otsusega tema apellatsioonkaebuse rahuldamata.

13 Cour de cassation'ile esitatud kassatsioonkaebuse esimese etteheite esimeses osas väitis R. Talotta, et Liège'i apellatsioonikohus ei olnud vaidlustatud otsust nõuetekohaselt põhjendanud, rikkudes seeläbi Belgia põhiseaduse artiklit 149, kuna ta ei vastanud hageja väitele, mille kohaselt temalt nõutav maks määrati vähem soodsal moel kui maksud, mida kohaldatakse sama tegevusala harrastavatele Belgia ettevõtjatele. R. Talotta väitis oma esimese etteheite teises osas, et nimetatud apellatsioonikohus rikkus konventsiooni artikli 24 lõiget 5 ja asutamislepingu artiklit 52, tehes otsuse, et põhikohtuasjas käsitletav maks oli määratud õiguspäraselt 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 342 lõike 2 ja 27. augusti 1993. aasta kuninga dekreeedi artikli 182 alusel.

14 Pärast esimese etteheite esimese osa tagasilükkamist faktilise põhjendamatusel otsustas Cour de cassation esimese etteheite teise osa osas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [EÜ artiklit 52] tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline siseriiklik õigusnorm nagu 27. augusti 1993. aasta kuninga dekreeedi – mis võeti vastu 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 342 lõike 2 alusel – artikkel 182, mille järgi kohaldatakse maksustatavat miinimumsummat üksnes mitteresidentidele?“

Eelotsuse küsimus

15 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas asutamislepingu artikliga 52 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 342 lõige 2 ja 27. augusti 1993. aasta kuninga dekreeedi artikkel 182, mis näevad ette maksustatavate miinimumsummade kohaldamise üksnes mitteresidendist maksukohustuslastele.

16 Esiteks tuleb meenutada, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega (7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 19 ja selles viidatud kohtupraktika).

17 Võrdse kohtlemise põhimõtte keelab mitte ainult ilmselge diskrimineerimise kodakondsuse alusel, vaid ka igasuguse varjatud diskrimineerimise, mis mõne muu tunnuse järgi vahet tehes toob faktiliselt kaasa samasuguse tagajärje (14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punkt 26 ja selles viidatud kohtupraktika).

18 Diskrimineerimine võib seisneda üksnes erinevate reeglite kohaldamises sarnastele olukordadele või sama reegli kohaldamises erinevatele olukordadele (eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 30, ja 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind, EKL 1997, lk I-5451, punkt 21).

19 Mis puudutab otseseid makse, siis on Euroopa Kohus füüsiliste isikute sissetuleku

maksustamist puudutavates kohtuasjades möönnud, et residentide ja mitteresidentide olukord teatavas riigis ei ole üldreeglina sarnane, olles nii sissetulekuallikate, isikliku maksuvõime või ka isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmise seisukohalt objektiivselt erinev (eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punktid 31–34; 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C?80/94: Wielockx, EKL 1995, lk I?2493, punkt 18, ja 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C?107/94: Asscher, EKL 1996, lk I?3089, punkt 41). Euroopa Kohus on siiski täpsustanud, et erineva kohtlemise nende kahe maksukohustuslase liigi vahel, mis seisneb maksusoodustuses, mida mitteresidentidele ei kohaldata, võib määratleda diskrimineerimisena asutamislepingu tähenduses, kui ei esine ainsatki objektiivset erinevust, millele tuginedes saaks põhjendada kahte liiki maksukohustuslaste erinevat kohtlemist (eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punktid 36–38, ja eespool viidatud kohtuotsus Asscher, punkt 42).

20 Selles osas tuleb märkida, et Euroopa Kohtule esitatud toimikust ilmneb, et 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 342 lõike 1 eesmärk on reguleerida olukordi, kus residendist või mitteresidendist maksukohustuslane ei ole esitanud maksuhaldurile tõendeid oma tulu või kasumi kohta.

21 Mis puudutab residendist maksukohustuslasi, siis tuleneb Euroopa Kohtule esitatud toimikust isegi see, et Belgia maksuhaldur võib maksustatava tulu kindlaks määrata 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 342 lõikes 1 sätestatud kriteeriumidest lähtudes, võrreldes vähemalt kolme sarnase residendist maksukohustuslase tavapärase tulu.

22 Euroopa Kohtule esitatud toimikust ilmneb ka see, et juhul kui sellist tulu kindlaksmääramise meetodit ei ole võimalik kasutada, võib nimetatud maksuhaldur viidatud seadustiku artikli 341 esimese lõigu alusel kohaldada üksnes residendist maksukohustuslastega seonduvalt maksustamise ühtse määra meetodit, mis põhineb „märkide[!] ja tunnuste[!], mis annavad tunnistust suuremast jõukusest, kui võib järeldada deklareeritud sissetulekute alusel”.

23 Seevastu mitteresidendist maksukohustuslaste käive määratakse tõendite puudumisel kindlaks maksustatavat miinimumsummat kohaldades.

24 Seega tuleb sedastada, et põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid kohtlevad maksukohustuslasi erinevalt vastavalt sellele, kas nende elukoht on Belgias või mitte.

25 Kuid ei ole võimalik nõustuda sellega, et elukohajärgne liikmesriik võib kohaldada maksustatavat miinimumsummat üksnes mitteresidendist maksukohustuslastele vaid seetõttu, et nad elavad teises liikmesriigis, ilma et seeläbi ei muutuks sisutühjaks asutamislepingu artikkel 52 (vt analoogia alusel 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas C?270/83: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 18).

26 Sissetulek, mille residendist maksukohustuslane on asjaomase liikmesriigi territooriumil füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsedes saanud, ja sissetulek, mille mitteresidendist maksukohustuslane on samuti selle liikmesriigi territooriumil füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsedes saanud, kuuluvad tegelikult samasse sissetulekute liiki, mis saadakse sama liikmesriigi territooriumil füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsedes.

27 Belgia valitsus viitab oma väidete toetuseks sellele, et residentide ja mitteresidentide olukordade vahel esinevad objektiivsed erinevused seoses maksustatava sissetuleku kindlaksmääramiseks maksuhalduri käsutuses olevate tõenditega, ning sellele, et juhul, kui osa mitteresidendist maksukohustuslase tehingutest tehakse muus liikmesriigis kui see, kus ta tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana, ei näi nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivis 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) ette nähtud mehhanismi kohane

teabevahetus elukohajärgse riigiga olevat realistlik ega tõhus võrdlusmeetodi alusel maksustamise kohaldamisest tulenevate praktiliste raskuste kõrvaldamiseks, sest Belgia maksuhalduri käsutuses ei ole sellisel juhul ühelt poolt teavet, mida elukohajärgne riik omaalgatusliku või automaatse teabevahetuse käigus on edastanud, ja teiselt poolt täpseid elemente, mistõttu tema teabevahetuse taotlus ei ole vastuvõetav.

28 Kuid nagu märkis kohtujurist oma ettepanku punktis 70, toovad residendist maksukohustuslane ja mitteresidendist maksukohustuslane asjaomasele maksuhaldurile juhul, kui osa nende tehingutest tehakse erinevas liikmesriigis kui see, kus maksukohustuslane tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana, kaasa samad raskused, mistõttu nende kahe maksukohustuslase liigi olukord on objektiivselt sarnane.

29 Lisaks sellele tuleb meenutada, et liikmesriik võib juhul, kui osa maksukohustuslase tehingutest tehakse muus liikmesriigis kui see, kus ta tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana, tugineda direktiivile 77/799 selleks, et saada teise liikmesriigi pädevatelt asutustelt igasugust teavet, mis võimaldab tal õigesti määrata tulumaksu, ning igasugust teavet, mida ta peab vajalikuks, et hinnata selle tulumaksusumma täpset suurust, mis kuulub maksukohustuslase poolt tasumisele selle liikmesriigi kohaldatavate õigusaktide alusel (26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-442/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I-6817, punkt 42 ja selles viidatud kohtupraktika).

30 Sellest lähtudes tuleb tuvastada, et põhikohtuasjas vaidluse all olevate siseriiklike õigusnormide tähenduses on residendist maksukohustuslaste ja mitteresidendist maksukohustuslaste olukord objektiivselt sarnane.

31 Sellist tõlgendust ei mõjuta kuidagi Belgia valitsuse märkus, mille kohaselt maksustatav miinimumsumma põhikohtuasjas vaidluse all oleva siseriikliku õiguse tähenduses on tihtipeale mitteresidendist maksukohustuslastele soodsam kui residendist maksukohustuslastele kohaldatav võrdlusmeetodi alusel maksustamine. Isegi eeldusel, et Belgia maksukord on enamasti soodsam mitteresidendist maksukohustuslastele, on juhul, kui see kord on nimetatud maksukohustuslastele vähem soodne, siiski tegemist ebavõrdse kohtlemisega, võrreldes residendist maksukohustuslastega, ja see takistab seeläbi asutamislepingu artikliga 52 tagatud asutamisevabaduse teostamist (vt analoogia alusel 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-141/99: AMID, EKL 2000, lk I-11619, punkt 27 ja selles viidatud kohtupraktika).

32 Neil tingimustel kujutavad sellised liikmesriigi õigusnormid nagu 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 342 lõige 2 ja 27. augusti 1993. aasta kuninga dekreeedi artikkel 182, mis näevad ette maksustatavate miinimumsummade kohaldamise üksnes mitteresidendist maksukohustuslastele, endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel asutamislepingu artikli 52 tähenduses. Isegi kui nimetatud õigusnormid näevad ette eristamise elukoha alusel, välistades mitteresidentidele teatud eeliste andmise maksude osas, mida seevastu võimaldatakse riigi territooriumil elavatele isikutele, siis võib see peamiselt seada halvemasse olukorda teiste liikmesriikide kodanikud, sest mitteresidendid on enamasti teiste riikide kodanikud (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 28).

33 Sellegipoolest tuleb uurida, kas selline diskrimineerimine võib olla õigustatud.

34 Belgia valitsus väidab, et maksustatava miinimumsumma kohaldamist üksnes mitteresidendist maksukohustuslastele õigustab maksukontrolli tõhususe tagamise vajadus ning et see on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega. Ta täpsustab, et residendist maksukohustuslaste puhul ette nähtud võrdlusmeetodi alusel maksustamine ei ole mitteresidendist maksukohustuslastele kohaldatav praktilist laadi raskuste ja eelkõige direktiivile 77/799 tuginemise võimatuse tõttu.

35 Selles osas tuleb märkida, et maksukontrolli tõhusus on selline üldisest huvist tulenev ülekaalukas põhjus, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhiõiguste teostamise piiramist (vt selle kohta 8. juuli 1999. aasta otsus kohtuasjas C?254/97: Baxter jt, EKL 1999, lk I?4809, punkt 18 ja selles viidatud kohtupraktika).

36 Tuleb tuvastada, et ühelt poolt – nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 28 – esinevad praktilist laadi raskused, millele Belgia valitsus viitab, ka residendist maksukohustuslaste puhul ja teiselt poolt – nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 29 – on asjaomasel liikmesriigil võimalus taotleda direktiivi 77/799 alusel teabevahetust teiste liikmesriikidega.

37 Neil tingimustel ei õigusta vajadus tagada maksukontrolli tõhusus erinevat kohtlemist, mistõttu mitteresidendist maksukohustuslasi tuleb kohelda samal moel kui residendist maksukohustuslasi.

38 Arvestades eelnevaga, tuleb esitatud küsimusele vastata, et asutamislepingu artikliga 52 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 342 lõige 2 ja 27. augusti 1993. aasta kuninga dekreeedi artikkel 182, mis näevad ette maksustatavate miinimumsummade kohaldamise üksnes mitteresidendist maksukohustuslastele.

Kohtukulud

39 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotamise siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulused, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

EÜ asutamislepingu artikliga 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 342 lõige 2 ja 27. augusti 1993. aasta kuninga dekreeedi, millega rakendatakse 1992. aasta tulumaksuseadustikku, artikkel 182, mis näevad ette maksustatavate miinimumsummade kohaldamise üksnes mitteresidendist maksukohustuslastele.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.