

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

28. veebruar 2013(*)

Teenuste osutamise vabadus – Töötajate vaba liikumine – Liikmesriigi õigusnormid, mis võimaldavad teises liikmesriigis arenguabi raames tehtud tööde eest saadud tulu maksust vabastamist – Tingimused – Tööandja asumine riigi territooriumil – Keeldumine juhul, kui tööandja asub teises liikmesriigis

Kohtuasjas C-544/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Rheinland-Pfalz'i (Saksamaa) 18. märtsi 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. oktoobril 2011, menetluses

Helga Petersen,

Peter Petersen

versus

Finanzamt Ludwigshafen,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (ettekandja) ja J.-J. Kasel,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: ametnik A. Impellizzeri,

arvestades kirjalikus menetluses ja 29. novembri 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- H. Petersen ja P. Petersen, esindaja: *Rechtsanwalt* R. Sturm,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja W. Roels,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 56 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Helga ja Peter Peterseni ning Finanzamt Ludwigshafeni vahelises

kohtuvaidluses selle üle, et viimase arvates ei kuulu Peter Peterseni tulu, mille ta on saanud Taani Rahvusvahelise Arenguagentuuri rahastatava arenguabi projekti raames tegevusest Beninis, tulumaksust vabastamisele.

Õiguslik raamistik

3 Einkommensteuergesetz'i (Saksa tulumaksuseaduse) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (*Bundesgesetzblatt*, 2002 I, lk 4212, edaspidi „*BGBI.*”; edaspidi „*EStG*”) § 1 lõike 1 kohaselt maksustatakse täies ulatuses nende füüsiliste isikute tulu, kelle alaline või peamine elukoht on Saksamaal.

4 Nimetatud seaduse § 34c lõiked 1 ja 5 sätestavad:

„(1) Täieulatusliku maksukohustusega isikute puhul, kelle välistulu on tulu päritoluriigis maksustatud Saksa tulumaksule vastava maksuga, arvatakse välisriigis arvestatud ja tasutud tulumaks, millest on tehtud lubatud mahaarvamised, maha kõnealusest liikmesriigist saadud tulult Saksamaal tasumisele kuuluvast tulumaksust.

[...]

(5) Liidumaade maksuametite keskasutused või nende määratud maksuhaldurid võivad föderalse rahandusministri nõusolekul anda loa vähendada osaliselt või täies ulatuses tulumaksu, mida tuleb tasuda välisriigi tuludelt, või määrata kindlasummaline maks, kui see tundub majanduslikel põhjendustel sobilik või kui käesoleva paragrahvi lõike 1 kohaldamine osutub eriliselt raskeks.”

5 Saksa föderaalne rahandusministeerium võttis 31. oktoobril 1983 vastu juhendi välisriigis töötamise eest saadud töötasu maksustamise kohta (*BStBl.* 1983, I osa, lk 470, edaspidi „rahandusministri juhend”), mis on mõeldud liidumaade maksuametite keskasutustele ja mis näeb ette, et sissetulek, mille riigi territooriumil asuva tööandja töötajad saavad hetkel kehtivas töösuhtes tegevusest teises riigis, mille suhtes nimetatud korda kohaldatakse, on tulumaksuvaba.

6 Selle juhendi I jaotise esimese lõigu punkti 4 kohaselt kuuluvad nende tegevuste hulka, millele nimetatud korda kohaldatakse, Saksa territooriumil asuvate tarnijate, tootjate või teenuse osutajate poolne tegevus Saksa riikliku abi raames tehnilise- või rahanduskoostöö valdkonnas.

7 Rahandusministeeriumi juhendi II jaotise esimene lõik näeb ette, et tegevus peab toimuma katkematult vähemalt kolme kuu vältel riikides, kellega Saksamaa Liitvabariik ei ole sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingut, mis hõlmab ka palgatulu.

8 Sellist maksuvaba palgatulu võetakse rahandusministeeriumi juhendi IV jaotise kohaselt siiski progressiivse tulumaksu kohaldamisel arvesse. Selle sätte kohaselt on maksustatava tulu maksumäär see, mis oleks kohaldatav juhul, kui maksuvaba palgatulu võetaks maksu arvutamisel arvesse.

9 Rahandusministeeriumi juhendi VI jaotis, mis käsitleb menetlusnorme, näeb lõike 1 esimeses lõigus ette, et tulumaksuga maksustamisest selle kinnipidamise teel loobumist, mille korral väljastatakse maksuvabastuse tõend, tuleb tööandjal või töötajal taotleda maksukeskuses, kus on tööandja asukoht. Sama lõigu kohaselt ei ole vaja tõendada, et maksu, mis vastab Saksa tulumaksule, tuleb maksta sissetulekult liikmesriigis, kus tegevus aset leiab. Selle juhendi VI jaotise lõike 1 teises lõigus on sätestatud, et kui on tõepäraselt näidatud, et selle juhendi I ja II jaotises märgitud tingimused on täidetud, võib tõendi maksuvabastuse kohta väljastada niipea, kui tööandjal on võimalik muuta kinnipeetavat maksu. Sama juhendi VI jaotise lõike 2 kohaselt peab

töötaja, kui tulumaksuga maksustamisest kinnipidamise teel ei ole veel loobunud, taotlema maksustamisest loobumist oma elukohajärgselt maksukeskuselt.

10 22. novembril 1995. aastal Saksamaa Liitvabariigi ja Taani Kuningriigi vahel sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga ning pärandi- ja kinkemaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksude valdkonnas ametiabi osutamise lepingu (*BGBI.* 1996 II, lk 2565) artikkel 15 sätestab sisuliselt seda, et palgatulu, mida ühe lepinguosalise riigi resident saab palgatöötajana, on maksustatav üksnes elukohariigis, välja arvatud juhul kui tööd tehakse teises riigis. Sellisel juhul maksustatakse tehtud töö eest makstud tasu teises riigis.

11 Saksamaa Liitvabariik ja Benini Vabariik ei ole sõlminud omavahel ühtki topeltmaksustamise vältimise lepingut.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 Põhikohtuasja kaebajad Helga ja Peter Peterson (edaspidi „abikaasad”) on Ludwigshafenis (Saksamaa) asuva korteri omanikud, kus nad elavad oma tütrega ametlikult alates 1. veebruarist 1992. Peter Petersen, kes on Taani kodanik, on alates 1984. aastast Helsinges (Taani) asuva puhkemaja omanik.

13 Peter Petersen oli tööl Glostrupis (Taani) asuvas äriühingus Hoffmann A/S. Töö raames saadeti ta alates 15. jaanuarist 2002 kolmeks aastaks Benini, osalemaks projektis, mida rahastas Taani Rahvusvahelise Arengu Agentuur. Peter Petersenile maksti 2003. aastal töötasu 449 200 Taani krooni, s.o. umbes 60 200 eurot.

14 2002. aasta jaanuaris taotles Peter Peterseni tööandja Helsinges maksukeskuselt talle Benini missiooni ajal makstud töötasult tulumaksuvabastust. Maksukeskus teatas, et alates 15. jaanuarist 2002 ei tule nendelt tuludelt tulumaksu kinni pidada.

15 Abikaasad taotlesid Saksa maksuhaldurilt 2003. aasta kohta ühise tulumaksuga maksustamise korra kohaldamist ning märkisid, et nende elukoht on Ludwigshafenis. Nende väitel ei peaks olema Peter Peterseni Beninist saadud tulu, mille ta sai Taani tööandjalt, Saksamaal tulumaksuga maksustatav ning et Saksamaa Liitvabariigi ja Taani Kuningriigi vahel 22. novembril 1995 sõlmitud lepingu artikli 15 kohaselt on sellise tulu maksustamise pädevus üksnes viimati nimetatud riigil.

16 Lisaks taotlesid abikaasad nimetatud tulu maksust vabastamist, väites, et rahandusministeeriumi juhendi kohaselt on sarnastel asjaoludel riigi territooriumil asuva tööandja heaks teises riigis arenguabi raames tehtud tegevuse eest saadud palgatulu tulumaksuvaba.

17 Finanzamt Ludwigshafen otsustas 2003. aasta kohta koostatud maksuteates maksustada abikaasade tulu täies ulatuses ning määras maksusummaks 29 718 eurot.

18 Kuna põhikohtuasja kaebajate vaie selle teate peale jäeti rahuldamata, esitasid viimased kaebuse Finanzgericht Rheinland-Pfalzile.

19 Nimetatud kohus märgib esmalt, et asjaolude ja kohaldatava õiguse analüüsimisel nähtub, et üldjuhul on Peter Peterseni saadud vaidlusalune tulu Saksamaal tulumaksuga maksustatav.

20 Seejärel väidab Finanzgericht Rheinland-Pfalz, et kuna Peter Petersen ei saa nõuda rahandusministeeriumi juhendis ette nähtud maksusoodustust, kuna tema tööandja ei ole „resident” selle juhendi mõttes ja põhikohtuasja kaebaja ning tema tööandja tegevus ei ole Saksa riigi antav arenguabi, maksustatakse teda koormavamalt kui residendist palgatöötajat, kes teeb sarnast tööd residendist tööandja heaks.

21 Lõpuks leiab Finanzgericht Rheinland-Pfalz, et põhikohtuasja kaebaja tööandja tegevus kuulub ELTL artikli 56 kohaldamisalasse ja kõnealused siseriiklikud õigusnormid põhikohtuasjas võivad teises liikmesriigis asuva tööandja jaoks kujutada teenuste osutamise vabaduse põhjendamatut piirangut. Kõrgema maksukoormuse kohaldamine töötajale põhikohtuasja kaebaja olukorras, muudab tema tegevuse majanduslikus mõttes vähem huvipakkuvaks võrreldes Saksamaal asuvate töötajate tegevusega, kes on sõlminud sarnased töölepingud Saksamaal asuvate ja arenguabi valdkonnas tegelevate ettevõtjatega. Maksualaselt ebasoodsamat olukorda saab tasakaalustada teise liikmesriigi tööandja üksnes nii, et maksab kõrgemat brutopalka, mille tulemusena palkaks ta oma riigi residentidest ja seal maksustatavaid töötajaid, mis mõjutaks seega tema võimalusi värvata kvalifitseeritud töötajaid teisest liikmesriigist. Töötajad, kellel on samasugune kvalifikatsioon, piirduksid töösuhete sõlmimisega üksnes liikmesriigis, kus nad on residendid.

22 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Rheinland-Pfalz menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on maksuvabastus riigis maksukohustuslaseks oleva isiku palgatööga saadud tulu suhtes kohaldatav üksnes juhul, kui kõnealuse isiku tööandja asub samas riigis, kuid mis ei näe sellist maksuvabastust ette, kui tööandja asub mõnes muus [...] liikmesriigis, on kooskõlas EÜ artikliga 49 [...]?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

Sissejuhatavad märkused

Asjassepuutuv vaba liikumine

23 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda siseriiklikule kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada ja et seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul temale esitatud küsimused vajadusel ümber sõnastada (vt eelkõige 4. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-286/05: Haug, EKL 2006, lk I-4121, punkt 17, ja 11. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-420/06: Jager, EKL 2008, lk I-1315, punkt 46, samuti 8. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-157/10: Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, EKL 2011, lk I-13023, punkt 18).

24 Samuti võib Euroopa Kohus vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale eelotsuse küsimuse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks arvestada ka selliseid liidu õigusnorme, millele siseriiklik kohus ei ole eelotsuse küsimuses viidanud (vt eelkõige 12. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-60/03: Wolff & Müller, EKL 2004, lk I-9553, punkt 24; 7. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-153/03: Weide, EKL 2005, lk I-6017, punkt 25; 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punkt 26, ning eespool viidatud kohtuotsus Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, punkt 19).

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt selle liikmesriigi residendist

maksumaksja, kellel on täieulatuslik maksukohustus, palgatulu on tulumaksuvaba vaid siis, kui tema tööandja asub nimetatud liikmesriigis, kuid mitte siis, kui tööandja asub teises liikmesriigis.

26 Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon leiavad siiski, et põhikohtuasja ei saa analüüsida ELTL artiklist 56 lähtudes. Komisjon väidab, et siseriiklikku sätet, mille eesmärk on piirata maksuvabastuse võimaldamist palgatöötajatest maksumaksjatele, kes töötavad asjaomases liikmesriigis asuva tööandja heaks, tuleb analüüsida töötajate vaba liikumise seisukohalt. Saksamaa valitsuse sõnul ei puutu seevastu töötajate vaba liikumine asjasse, kuna põhikohtuasja kaebaja vaidlusalune tegevus toimus kolmandas riigis.

27 Seega tuleb eelnevalt kindlaks teha, kas ja mil määral võivad sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mõjutada teenuste osutamise vabadust ja töötajate vaba liikumist.

28 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et määramaks kindlaks, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleb arvesse võtta kõnealuste õigusnormide eset (vt 1. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-233/09: Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, EKL 2010, lk I-6649, punkt 26 ning seal viidatud kohtupraktika).

29 Põhikohtuasjas kõnealuste siseriiklike õigusnormide eesmärk on anda teatud tingimustel töötajale maksusoodustust töötasu osas, mille saab ta oma tööandjalt. Nimelt täpsustab rahandusministeeriumi juhendi sissejuhatus, et töötasu, mille töötajad saavad riigi territooriumil asuvalt tööandjalt teises riigis tehtud töö eest, millele kohaldatakse nimetatud juhendit, on tulumaksuvaba.

30 Esiteks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb „töötajana” ELTL artikli 45 tähenduses käsitada igaüht, kes teeb tegelikku ja tulemuslikku tööd, välja arvatud niivõrd väikesemahuline töö, et seda saab pidada üksnes kõrval- või lisategevuseks. Kõnealuse kohtupraktika kohaselt on töösuhte omane see, et isik teeb teatud ajavahemiku jooksul teisele isikule tema juhtimise all teatud töid, mille eest ta saab tasu (vt eelkõige 3. juuli 1986. aasta otsus kohtuasjas 66/85: Lawrie-Blum (EKL 1986, lk 2121, punkt 17); 23. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-138/02: Collins, EKL 2004, lk I-2703, punkt 26, ja 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-456/02: Trojani, EKL 2004, lk I-7573, punkt 15).

31 Teiseks tuleb märkida, et ELTL artikli 57 lõige 1 sätestab, et teenustena mõistetakse aluslepingutes tavaliselt tasulist tegevust niivõrd, kuivõrd see ei ole reguleeritud kaupade, kapitali ja isikute vaba liikumist käsitlevate sätetega. Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et teenuste osutamise vabadust käsitlevad sätted hõlmavad ka füüsilisest isikust ettevõtja osutatavat tegevust (vt selle kohta 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-398/95: SETT, EKL 1997, lk I-3091, punkt 7).

32 Sellest nähtub, et õigusnormid, mis käsitlevad sellise töötaja maksustamist, kes teeb tööandjale ja tööandja juhtimisel tasu eest tööd ning kes on seega palgalises töösuhtes, millel esinevad põhitunnused, st alluvussuhe ja tehtud töö eest tasu maksmine, nagu see on põhikohtuasjas käsitletava juhtumi puhul – mida tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida – kuuluvad aluslepingu töötajate vaba liikumist käsitlevate sätete kohaldamisalasse.

33 Eeldusel et sellised õigusnormid avaldavad teises liikmesriigis asuva tööandja teenuste osutamise vabadusele piiravat mõju, millele juhtis tähelepanu eelotsusetaotluse esitanud kohus või põhikohtuasja kaebajad ja mis seisneb riigi territooriumil asuvate tööandjate soodsamas kohtlemises võrreldes teises liikmesriigis asuvate tööandjatega, kui tegu on kvalifitseeritud personali töөлövõtmisega, keda võib kaasata teises riigis arenguabi projektidesse, oleks selline mõju töötajate liikumisvabaduse võimaliku takistamise vältimatu tagajärg ja ei õigustaks seega eraldi analüüsi lähtudes ELTL artiklist 56.

ELTL artikli 45 kohaldatavus

34 Tuleb meenutada, et iga Euroopa Liidu kodanik, sõltumata oma elukohast ja rahvusest, kes kasutab töötajate vaba liikumise õigust ja kes tegutseb kutsealal mõnes teises liikmesriigis kui tema elukohariik, kuulub ELTL artikli 45 kohaldamisalasse (vt selle kohta 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: de Groot, EKL 2002, lk I-11819, punkt 76 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et isikute vaba liikumist käsitlevate kõikide aluslepingu sätete eesmärk on lihtsustada liidu kodanike mis tahes kutsealast tegevust liidu territooriumil ja nendega on vastuolus meetmed, mis võivad seada need kodanikud ebasoodsamasse olukorda juhul, kui nad soovivad teostada majandustegevust teise liikmesriigi territooriumil (7. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-370/90: Singh, EKL 1992, lk I-4265, punkt 16, ja 26. jaanuari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-18/95: Terhoeve, EKL 1999, lk I-345, punkt 37; ja eespool viidatud kohtuotsus de Groot, punkt 77).

36 Isegi kui töötajate vaba liikumist käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada välismaiste isikute kohtlemine vastuvõtvast riigis võrdselt selle riigi residentidega, keelavad nad samas päritoluriigil takistada oma kodanikel võtta vastu tööpakkumisi ja töötada teises liikmesriigis (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Terhoeve, punktid 27–29, ja kohtuotsus de Groot, punkt 79).

37 Analoogselt on töötajate vaba liikumist käsitlevate sätetega vastuolus ka see, kui liidu kodanikust maksumaksja elukoha liikmesriik takistab oma kodanikel võtta vastu tööpakkumisi ja töötada teises liikmesriigis, isegi juhul, kui viimati nimetatud liikmesriik on see, mille kodanik see resident on.

38 Saksamaa valitsus väidab siiski, et põhikohtuasjas ei saa tugineda ELTL artiklile 45, kuna põhikohtuasja kaebaja vaidlusalune tegevus toimus kolmandas riigis ning et kahe kõnealuse liikmesriigi territooriumi vahel puudub piisav seos. Selleks et kohaldada liidu õigust, ei saa töötajat, kes sihipäraselt tegeleb arenguabi valdkonnas üksnes kolmandas riigis, käsitada nii, et ta tegeleb samal ajal või isegi peamiselt piiriülese tegevusega liidu piires.

39 Selle kohta tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba täpsustanud, et kui juhtum puudutab liikmesriigi kodanikku, kelle on tööle võtnud teises liikmesriigis asuv äriühing, siis kohaldatakse üldjuhul liidu õiguse neid sätteid, mis käsitlevad töötajate vaba liikumist (vt selle kohta 12. juuli 1984. aasta otsus kohtuasjas 237/83: Prodest, EKL 1984, lk 3153, punkt 5).

40 Euroopa Kohus on teinud otsuse ka selle kohta, et liidu õiguse sätteid, mis käsitlevad töötajate vaba liikumist, kohaldatakse kõikide õigussuhete hindamisel, kui neid õigussuhteid nende asukoha või tagajärgede tekkimise koha tõttu võib lugeda toimunuks liidu territooriumil (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Prodest, punkt 6).

41 Liidu õiguse sätteid võib kohaldada töötamisele väljaspool liidu territooriumi, kui töösuhtel on

selle territooriumiga piisavalt tihe seos (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Prodest, punkt 6; 27. septembri 1989. aasta otsus kohtuasjas 9/88: Lopes da Veiga, EKL 1989, lk 2989, punkt 15, ja 29. juuni 1994. aasta otsus kohtuasjas C-60/93: Aldewereld, EKL 1994, lk I-2991, punkt 14). Nimetatud põhimõtet tuleb mõista nii, et see kehtib ka juhtudel, kus töösuhtel on piisavalt tihe seos liikmesriigi õigusega ja seeläbi ka liidu õiguse asjaomaste eeskirjadega (30. aprilli 1996. aasta otsus kohtuasjas C-214/94: Boukhalfa, EKL 1996, lk I-2253, punkt 15).

42 Põhikohtuasjas kõne all oleval juhul tuleneb selline seos asjaolust, et liidu kodaniku, kes elab ühes liikmesriigis, on tööle võtnud teises liikmesriigis asuv ettevõtja, kelle heaks ta töötab. Lisaks, nagu märgib põhikohtuasja kaebaja ja mida tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul veel kontrollida, sõlmiti tööleping tema tööandjaga, kes on Taanis asuv ettevõtja, vastavalt Taani õigusele. Pealegi, nagu märgib Saksamaa valitsus ja mida samuti tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, on Peter Petersen Taanis sotsiaalkindlustusega hõlmatud isik, kelle arveldusarve, kuhu palk laekub, asub selles liikmesriigis.

43 Asjaolu, et põhikohtuasja kaebaja tegutses arenguabi andmise raames sihipäraselt üksnes kolmandas riigis, ei sea kahtluse alla eelmises punktis meenutatud liidu õigusega siduvaid tegureid, mis on piisavad, et võimaldada põhikohtuasja kaebajal tugineda ELTL artiklile 45 sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

Piirangu olemasolu

44 Residendist maksumaksja võimalus saada põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega sätestatud tulumaksuvabastust kujutab endast maksusoodustust.

45 Nimetatud soodustust antakse vaid juhul, kui Saksamaal asuv tööandja võtab tööle sama liikmesriigi residendist maksumaksja, ning mitte juhul, kui sellise maksumaksja palkab mõnes teises liikmesriigis asuv tööandja.

46 Kuna töötajate tulu käsitatakse erinevalt – olenevalt sellest, milline on nende tööandja asukoha liikmesriik – võivad kõnealused siseriiklikud õigusnormid vähendada selliste töötajate huvi võtta vastu töökoht teises liikmesriigis kui Saksamaa Liitvabariigis asuva tööandja juures ning kujutavad seega töötajate vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikliga 45 põhimõtteliselt keelatud.

47 Töötajate liikumisvabadust piirav meede võib olla lubatud üksnes juhul, kui sellel meetmel on aluslepinguga kooskõlas olev õiguspärane eesmärk ja meede on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu. Niisugusel juhul peab aga meetme kohaldamine olema veel selle eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi ületada eesmärgi saavutamiseks vajalikku (vt 16. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-325/08: Olympique Lyonnais, EKL 2010, lk I-2177, punkt 38, ja 8. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-461/11: Radziejewski, punkt 33).

48 Saksamaa valitsus väidab, et põhikohtuasjas kõnealuseid õigusnorme õigustab esiteks vajadus tagada maksukontrolli tõhusus.

49 Saksamaa valitsus on ühelt poolt seisukohal, et kui tegevus toimub sellise asutuse huvides, mille asukoht on teises liikmesriigis, siis erinevalt nende asutuste olukorrast, mille asukoht on Saksamaal ja mis tegutsevad Saksa riikliku arenguabi andmise raames, oleks Saksa maksuhalduril raske kontrollida, kas võimaliku maksuvabastuse saamiseks vajalikud tingimused on täidetud, kuna ta ei saa võtta otse ühendust arenguabi andmist korraldavate riiklike ametivõimudega selles liikmesriigis. Teiseks ei saa ta tugineda teisese õiguse sätetele, mis käsitlevad maksualast ametiabi, juhul kui tegemist on kolmandates riikides läbiviidavate maksukontrollidega.

50 Euroopa Kohus on selles osas juba otsustanud, et vajadus tagada tõhus maksukontroll kujutab endast sellist ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut (vt eelkõige 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punkt 55, ja 5. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-318/10: SIAT, punkt 36).

51 Siiski ei saa liikmesriik maksusoodustuse andmisest keeldumise põhjendamiseks tugineda võimatusele taotleda teiselt liikmesriigilt koostööd uurimise teostamiseks või teabe kogumiseks. Miski ei takista asjaomastel maksuhalduritel nõuda maksumaksjalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks selleks, et saaks õigesti hinnata asjaomaseid makse ja lõive, ning kui vaja, võib maksuhaldur keelduda mahaarvamise või maksuvabastusest, kui neid tõendeid ei esitata (vt 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA, EKL 2007, lk I-8251, punkt 95).

52 Nimelt ei saa *a priori* välistada maksukohustuslase võimalust esitada asjaomaseid tõendeid, mille alusel maksusummat sissenõudvad liikmesriigi maksuametid saavad selgelt ja täpselt kindlaks määrata, et ta vastab kõnealuse maksusoodustuse saamise tingimustele (vt selle kohta 8. juuli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-254/97: Baxter jt, EKL lk I-4809, punkt 20; 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-39/04: Laboratoires Fournier, EKL 2005, lk I-2057, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punkt 96, ning kohtuotsus A, punkt 59).

53 Põhikohtuasjas tuleneb rahandusministeeriumi juhendist, eelkõige selle VI jaotisest, mis sisaldab menetlusnorme, et kõnealuse maksusoodustuse saamiseks peab maksumaksja esitama pädevale maksuhaldurile vajalikud dokumendid, mis tõendavad, et maksuvabastuse saamise tingimused on täidetud. Töötaja kohustus on tõendada, et tööandja asub Saksamaal, et viimane tegutseb arenguabi valdkonnas ning et tal endal on tööleping, mille kohaselt kestab töö katkematult vähemalt kolm kuud riigis, kellega Saksamaa Liitvabariik ei ole sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingut.

54 Erinevalt Saksamaa valitsuse seisukohast paistab siseriiklike õigusnormide kohaselt, et puudub vajadus arenguabi andmist korraldavaid – Saksa või mõne teise liikmesriigi – ametivõime kontrollida nii, et see võiks Saksa maksuhalduri jaoks tekitada raskusi.

55 Euroopa Kohus on lisaks otsustanud, et kui ühe liikmesriigi õigusnormide kohaselt sõltub maksusoodustuse andmine teatud tingimuste täitmisest, mida saab aga kontrollida vaid teabe saamisel kolmanda riigi pädevatelt ametiasutustelt, siis võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, kui kolmandal riigil asjakohase teabe edastamise lepingulise kohustuse puudumise tõttu osutub võimatuks kolmandalt riigilt seda teavet saada (eespool viidatud kohtuotsus A, punkt 63, ja 27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-318/07: Persche, EKL, 2009, lk I-359, punkt 70). Liikmesriikide pädevate asutuste koostöö raamistik, mis kehtestati nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiviga 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 366, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) ja nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiviga 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta

(ELT L 64, lk 1), puudub liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel, juhul kui kolmandad riigid ei ole võtnud endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi (19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-48/11: A, punkt 35).

56 Sellegipoolest nähtub rahandusministeeriumi juhendist, et puudub vajadus tõendada seda, et tegevus kolmandas riigis on maksustatav Saksa tulumaksuga võrreldava maksuga.

57 Seega tundub, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid ei ole sellised, mille kohaselt sõltub maksusoodustuse saamine tingimuste täitmisest, mida saab kontrollida üksnes kolmandate riikide pädevatelt ametivõimudelt teavet saades.

58 Sellest tuleneb, et põhikohtuasjas kõnealust piirangut ei õigusta vajadus tagada maksukontrolli tõhusus.

59 Teiseks väidab Saksamaa valitsus, et põhikohtuasjas kõnealuste siseriiklike õigusnormidega ette nähtud maksusoodustus järgib arengupoliitika eesmäärke, võimaldades abiorganisatsioonidele madalamat palgakulu. Nimetatud valitsuse sõnul peab liikmesriikidele jääma vabadus sihipäraselt edendada maksusoodustuste kaudu ja vastavalt oma prioriteetidele iga liikmesriigi riikliku koostöö konteksti kuuluvat tegevust arenguabi valdkonnas. Põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega tekitatud maksusoodustus on vajalik nimetatud eesmärkide rakendamiseks ja Saksamaa Liitvabariigil ei jätku piisavalt vahendeid oma kohustuste täitmiseks, kui ta peab edendama ka nende organisatsioonide tegevust, kelle asukoht on teistes liikmesriikides.

60 Selles osas piisab tõdemusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt Euroopa Kohtule esitatud küsimuse ese on üksnes tingimus, et ettevõtte peab asuma riigi territooriumil.

61 Seega, Saksamaa valitsus ei selgita Saksa riikliku arengupoliitika eesmärkide saavutamise seotud argumentidega põhjusi, miks üksnes Saksa territooriumil asuvaid ettevõtteid võib pidada selliseks, mis on võimelised jätkama tegevust nimetatud eesmärkide saavutamiseks.

62 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on selle liikmesriigi residendist maksumaksja, kellel on täieulatuslik maksukohustus, palgatulu maksuvaba vaid siis, kui tema tööandja asub nimetatud liikmesriigis, kuid mitte siis, kui tööandja asub teises liikmesriigis.

Kohtukulud

63 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 (esimene koda) otsustab:

ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on selle liikmesriigi residendist maksumaksja, kellel on täieulatuslik maksukohustus, palgatulu maksuvaba vaid siis, kui tema tööandja asub nimetatud liikmesriigis, kuid mitte siis, kui tööandja asub teises liikmesriigis.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.