

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

22 juun 2017 (*)

Eelotsusetaotlus – Töötajate vaba liikumine – Muus liikmesriigis kui elukohaliikmesriik saadud tulu – Progresseeruva maksumäära klausliga maksust vabastamise meetod elukohaliikmesriigis – Vanaduspensionikindlustuse ja ravikindlustuse maksed, mis on kinni peetud muus liikmesriigis kui elukohaliikmesriik saadud tulult – Nende maksete mahaarvamine – Maksuvaba tuluga otsese seose puudumisega seotud tingimus

Kohtuasjas C-20/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 16. septembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saab Euroopa Kohtusse 15. jaanuaril 2016, menetluses

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

versus

Finanzamt Offenburg,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president M. Berger, kohtunikud E. Levits (ettekandja) ja F. Biltgen,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 1. veebruari 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- W. ja M.-L. Bechtel, esindaja: *Rechtsanwalt* J. Garde,
- Finanzamt Offenburg, esindaja: E. Lehmann,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze, R. Kanitz ja D. Klebs,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja M. Wasmeier,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 45 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Wolfram Bechteli ja Marie-Laure Bechteli ning Finanzamt Offenburgi (Offenburgi maksuamet, Saksamaa) vahelises vaidluses seoses M. ?L. Bechteli poolt Prantsusmaal makstud vanaduspensioni- ja ravikindlustuse maksete arvessevõtmisega W. Bechteli ja M. ?L. Bechteli maksustatava tulu kindlakstegemisel ja nende aastatel 2005 ja 2006 maksustatava tulu suhtes tulumaksu erimäära kindlaksmääramisel.

Õiguslik raamistik

Saksamaa õigus

3 Saksa 2002. aasta tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „2002. aasta tulumaksuseadus“) § 1 kohaselt on füüsilistel isikutel, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht on Saksamaal, täieulatuslik tulumaksukohustus.

4 Kõnealuse seaduse § 2, mis käsitleb maksustamise ulatust ja mõistete määratlusi, näeb ette:

„(1) Tulumaksuga maksustatakse:

[...]

4. palgatööst saadud tulu (*Einkünfte*)

[...]

(2) Tulu (*Einkünfte*) on

[...]

2. muude tululiikide puhul tulu, mis ületab töötamisega seotud kulu (§ 8–9a).

(3) Kogutulu (*Gesamtbetrag der Einkünfte*) tähendab tulude (*Einkünfte*) kogusummat, millest on maha arvatud proportsionaalne maksuvaba tulu pensionieas olevale isikule, üksikvanemale ette nähtud maksuvaba tulu ja § 13 lõikes 3 sätestatud mahaarvamine.

(4) Tulu (*Einkommen*) tähendab kogutulu, millest on maha arvatud erikulud ning erakorralised kulud.

Maksustatav tulu (*zuversteuerndes Einkommen*) tähendab tulu (*Einkommen*), millest on maha arvatud § 32 lõikes 6 sätestatud maksuvaba tulu ning muud tulust tehtavad mahaarvamised; maksustatav tulu kuulub maksustamisele vastavalt maksuastmestikule. [...]“

5 2002. aasta tulumaksuseaduse § 9 „Töötamisega seotud kulud“ näeb ette:

„(1) Töötamisega seotud kulud on seoses tulu saamise, tagamise ja säilitamisega kantud kulud. Need tuleb maha arvata selle tulu liigist, mille saamisel nad on tekkinud. Töötamisega seotud kulud on ka:

[...]

3. maksed kutseala ühendustele ja muudele kutseühingutele, mille eesmärk ei ole äritegevus, [...]"

6 2002. aasta tulumaksuseaduse § 10 „Erikulud“ näeb lõike 1 punktis 1 ette, et erikulud on selles sättes loetletud kulud, kui need ei ole tegevuskulud ega töötamisega seotud kulud. 2002. aasta tulumaksuseaduse § 10 lõike 1 punktides 2 ja 3 on loetletud erikulusid kujutavad kulud ning need on sõnastatud järgmiselt:

„2.

a) seadusjärgse vanaduspensionikindlustuse maksed või põllumajandusliku pensionikindlustuse maksed ning ka sissemaksed kutsealasesse pensioniskeemi, mis pakuvad seadusjärgse vanaduspensionikindlustusega sarnaseid hüvitisi.

b) maksukohustuslase maksed kogumispensioni skeemi, kui leping näeb ette ainult maksukohustuslase eluga seotud eluaegse elurendise igakuise maksmise kõige varem alates 60. eluaastast või täiendava kindlustuse töövõimetuse (töövõimetuspension) või töövõime vähenemise korral (vähenenud töövõime pension) või üleelanud isikutele (toitjakaotuspension); [...] Eespool nimetatud õigused ei või olla päritavad, üleantavad, panditavad, võõrandatavad ja kapitaliseeritavad ning need ei või anda õigust väljamaksetele.

Punktides a ja b nimetatud maksetele tuleb arvestada juurde maksuvaba tööandjaosa [...] seadusjärgsesse vanaduspensionikindlustuse skeemi ja sellega võrdsustatav tööandja maksuvaba hüvitis.

„3.

a) töötuskindlustusmaksed, punkti 2 esimese lause alapunkti b kohaldamisalasse mittekuuluvad töövõimetuskindlustusmaksed, ravi-, hooldus-, õnnetus- ning tsiviilvastutus- ja riskikindlustusmaksed, mis näevad hüvitise maksmise ette ainult surma korral;

[...]“

7 2002. aasta tulumaksuseaduse § 10 lõige 2 sätestab:

„Lõike 1 punktides 2 ja 3 loetletud summade (kindlustusmaksed) mahaarvamise eeldus on, et neil

1. ei ole otsest majanduslikku seost maksuvaba tuluga,

[...]“

8 2002. aasta tulumaksuseaduse § 10 lõige 3 näeb ette, et selle seaduse § 10 lõike 1 punkti 2 teises lauses nimetatud kindlustusmaksed võetakse arvesse kuni 20 000 euro ulatuses; see ülempiir korrutatakse kahega, kui abikaasade tulumaksukohustus määratakse kindlaks ühiselt.

9 2002. aasta tulumaksuseaduse § 32a „Tulumaksumäär“ on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Maksuastmestiku kohane tulumaks arvutatakse maksustatava tulu (*zu versteuerndes Einkommen*) alusel. Kui §-dest 32b, 34, 34b ja 34c ei tulene teisiti, on see maksustatava tulu kohta euros:

1. kuni 7664 eurot (maksuvaba tulu põhisumma): 0;

2. 7665 eurost kuni 12 739 euronini: $(883,74 \times y + 1500) \times y$;
3. 12 740 eurost kuni 52 151 euronini: $(228,74 \times z + 2397) \times z + 989$;
4. 52 152 eurost: $0,42 \times x - 7914$.

„y“ on kümnetuhandik ümardatud maksustatava tulu 7664 eurot ületavast osast. „z“ on kümnetuhandik ümardatud maksustatava tulu 12 739 eurot ületavast osast. „x“ on ümardatud maksustatav tulu. Saadav maksusumma tuleb ümardada lähimaks täiseurodes summaks.“

10 2002. aasta tulumaksuseaduse § 32b „Progresseeruva maksumäära klausel“ on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Kui isik, kellel on maksustamisperioodist ühe osa või kogu maksustamisperioodi jooksul täieulatuslik maksukohustus [...] sai

[...]

3. tulu (*Einkünfte*), mis ei kuulu topeltmaksustamise vältimise lepingu või muu riikidevahelise lepingu alusel tulumaksuga maksustamisele, kuid mida võetakse arvesse tulumaksu arvutamisel, või § 1 lõike 3 või § 1a või § 50 lõike 5 teise lause punkti 2 kohaldamisel maksustamisperioodil Saksamaa tulumaksu kohaldamisalast välja jääv tulu, kui saadud tulude summa on positiivne,

tuleb § 32a lõike 1 alusel maksustatava tulu (*zu versteuerndes Einkommen*) suhtes kohaldada tulumaksu erimäära.

[...]

(2) Lõikes 1 ette nähtud tulumaksu erimäär on maksumäär, mis saadakse tulumaksu arvutamisel, kui § 32a lõike 1 alusel maksustatavat tulu (*zu versteuerndes Einkommen*) suurendatakse või vähendatakse

[...]

2. lõike 1 punktides 2 ja 3 nimetatud tulu (*Einkünfte*) võrra, milles sisalduvast erakorralisest tulust võetakse arvesse üks viiendik.

[...]“

Prantsuse-Saksa leping

11 Prantsuse Vabariigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel 21. juulil 1959 sõlmitud lepingu topeltmaksustamise vältimiseks ning vastastikuseks haldus- ja õigusabi andmiseks (*BGBI. II 1961, lk 397*), mida on muudetud 9. juuni 1969. aasta (*BGBI. II 1970, lk 717*), 28. septembri 1989. aasta (*BGBI. II 1990, lk 770*) ja 20. septembri 2001. aasta (*BGBI. II 2002, lk 2370*) lisadega (edaspidi „Prantsuse-Saksa leping“), artikli 14 lõikes 1 on sätestatud:

„Palgad, töötasud ja teised samalaadsed tasud ning vanaduspensionid, mida üks lepinguosaline riik, selle liidumaa või selle riigi või liidumaa avalik-õiguslik juriidiline isik maksab teise riigi füüsilisest isikust residendile käesoleva või varasema haldus- või sõjaväeteenistuse eest, maksustatakse ainult esimesena nimetatud riigis. [...]“

12 Prantsuse-Saksa lepingu artikli 20 lõige 1 näeb ette:

„Saksamaa Liitvabariigis elavate isikute puhul välditakse topeltmaksustamist järgmiselt:

a) Kui punktides b ja c ei ole sätestatud teisiti, arvatakse Saksamaa tulumaksu arvutamise aluseks olevast tulust maha Prantsusmaal saadud tulu ja Prantsusmaal asuv vara, mille võib viidatud lepingu kohaselt maksustada Prantsusmaal. See säte ei piira Saksamaa Liitvabariigi õigust võtta sel viisil mahaarvatud tulu ja vara arvesse maksumäära kindlaksmääramisel.

[...]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 Põhikohtuasja kaebajad on abielus ja elasid aastatel 2005 ja 2006 Saksamaal, kus nende tulu maksustati tulumaksuga ühiselt.

14 W. Bechtel sai aastatel 2005 ja 2006 tulu töötamisest ametnikuna Saksamaa avalikus teenistuses, samal ajal kui Prantsuse kodanikust M. ?L. Bechtel töötas ametnikuna Prantsusmaa rahandusasutuses ja sai sellest tulenevalt 2005. aastal 22 342 eurot ja 2006. aastal 24 397 eurot brutopalka.

15 M. ?L. Bechteli palgalehe kohaselt vähendati tema brutopalka järgmiste mahaarvamistega: kinnipeetav maks, ametnikule teenistusaastate eest makstava pensioni makse (*pension civile*), ametnikule eriteadmiste igakuise hüvitamise pensioni makse, maksuametnike täiendava ravikindlustuse makse, maksuametnike täiendava invaliidsus- ja toitjakaotuskindlustuse maksed, töötaja osamakse ravikindlustusse (töötaja makse haigekassasse) ja avaliku teenistuse täiendava pensioni makse.

16 Offenburgi maksuamet ei arvestanud M. ?L. Bechteli 2005. ja 2006. aastal saadud brutopalka kui Prantsuse-Saksa lepingu alusel maksuvaba tulu põhikohtuasja kaebajate maksustatava summa hulka.

17 Seevastu võeti seda brutopalka, millest oli maha arvatud ametnikule teenistusaastate eest makstava pensioni (*pension civile*) ja ametnikule eriteadmiste igakuise hüvitamise pensioni (*pension civile sur l'indemnité mensuelle de technicité*) maksed, arvesse 2002. aasta tulumaksuseaduse § 32b lõike 1 punktis 3 sätestatud progresseeruva maksumäära arvutamisel, et arvutada tulumaksu erimäär, mis on kohaldatav põhikohtuasja kaebajate maksustatava tulu suhtes.

18 Kuna põhikohtuasja kaebajad on seisukohal, et M. ?L. Bechteli palgast kinni peetud maksed tuleks maha arvata sellest palgasummast, mis võetakse aluseks progresseeruva maksumäära arvutamisel, esitasid nad Finanzgericht Baden-Württembergile (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa) kaebuse. See kaebus jäeti 31. juuli 2013. aasta otsusega rahuldamata, mistõttu nad esitasid Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kassatsioonkaebuse.

19 Kõnealune kohus märgib, et Prantsuse-Saksa lepingu artikli 14 lõike 1 ja artikli 20 lõike 1 punkti a kohaselt peab M. ?L. Bechteli Prantsusmaal töötamisest saadud tulu jääma välja põhikohtuasja kaebajate tulumaksuga maksustatavast summast. Põhikohtuasja poolte vahel ei ole siiski vaidlust selles, et 2002. aasta tulumaksuseaduse § 32b lõike 1 punkti 3 kohaselt peab seda tulu arvesse võtma põhikohtuasja kaebajate maksustatava tulu suhtes kohaldatava tulumaksu erimäära arvutamisel.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kohaldatavate Saksa õigusnormide kohaselt ei kuulu M. ?L. Bechteli brutopalgas sisalduvad kindlustuskulud tegelikult mõiste „töötamisega seotud kulud“ alla 2002. aasta tulumaksuseaduse § 9 tähenduses.

21 Seevastu maksuametnike täiendava ravikindlustuse maksed, maksuametnike täiendava invaliidsus- ja toitjakaotuskindlustuse maksed, avaliku teenistuse täiendava pensioni maksed ja töötaja osamaksud ravikindlustusse võivad olla hõlmatud erikulude mõistega, sest need kindlustuskulud vastavad 2002. aasta tulumaksuseaduse § 10 lõike 1 punkti 2 alapunktis a või § 10 lõike 1 punkti 3 alapunktis a sätestatud olukorrale.

22 Kuid 2002. aasta tulumaksuseaduse § 10 lõike 2 punkti 1 kohaselt on kulude erikuludena mahaarvamise eeltingimus, et neil ei ole otsest majanduslikku seost maksuvaba tuluga. Kuna aga M. ?L. Bechteli palka Saksamaal ei maksustata, on selline otsene majanduslik seos olemas ja kindlustuskulude erikuludena mahaarvamine ei ole võimalik olenemata sellest, kas 2005. ja 2006. aasta osas oli 2002. aasta tulumaksuseaduse § 10 lõikes 3 kindlaks määratud erikulude mahaarvamise ülempiir saavutatud juba ilma M. ?L. Bechteli kindlustuskuludeta, mis aga vaidlustatud otsustest ei nähtu.

23 M. ?L. Bechteli kindlustuskulusid ei saa ka maha arvata põhikohtuasja kaebajate maksustatava tulu suhtes kohaldatava tulumaksu erimäära kindlaksmääramisel vastavalt 2002. aasta tulumaksuseaduse §-le 32b. 2002. aasta tulumaksuseaduse § 32b lõike 2 punkti 2 kohaselt tuleb tulusid (*Einkünfte*) arvesse võtta. Kuid tulude (*Einkünfte*) kindlaksmääramise etapis ei saa erikulusid maha arvata.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas kindlustuskulude erikuludena mahaarvamise keeld on kooskõlas liidu õigusega. Kõnealune kohus leiab, et kui Saksamaal elaval maksukohustuslasel keelatakse Saksamaal arvata maksustatavast summast maha teises liikmesriigis tasutud sotsiaalkindlustusmaksed või ei võimaldata vähendada Saksamaal tasutavat tulumaksu teises liikmesriigis tasutud sotsiaalkindlustusmaksete summa võrra, siis võib see takistada maksukohustuslasel teostamast töötajate vaba liikumise õigust ja kujutada endast selle põhiõiguse põhjendamatut piirangut.

25 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ artikliga 39 (nüüd ELTL artikkel 45) on vastuolus Saksa õiguse norm, mis näeb ette, et Saksamaal elava ja Prantsuse riigi avalikus teenistuses töötava isiku Prantsusmaa vanaduspensionikindlustuse ja ravikindlustuse maksed ei vähenda – erinevalt Saksamaal töötava isiku tasutud sarnastest sotsiaalkindlustuse maksetest Saksamaal – tulumaksuga maksustatavat summat, kui palka ei tohi Saksamaal vastavalt Saksamaa ja Prantsusmaa vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingule maksustada ja see kõrgendab ainult muudele tuludele kohaldatavat maksumäära?

2. Kas esimesele küsimusele tuleb jaatavalt vastata ka siis, kui kõnealuseid kindlustusmaksed võeti palga maksustamisel Prantsusmaal konkreetset või üldmääraliselt arvesse

a) maksustatava summa vähendamise eesmärgil või

b) oleks võidud arvesse võtta maksustatava summa vähendamise eesmärgil, kuid seda ei taotletud ja seetõttu ei ole neid arvesse võetud?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitada, kas ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt selles liikmesriigis elav ja

teise liikmesriigi avalikus teenistuses töötav maksukohustuslane ei saa – erinevalt tema elukohaliikmesriigis tasutavatest sarnastest sotsiaalkindlustusmaksetest – arvata oma elukohariigis tulumaksuga maksustatavast summast maha sissemakseid vanaduspensioni- ja ravikindlustusse, mis on tema palgast kinni peetud tema töökoha liikmesriigis, kui nende kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeitmaksustamise vältimise lepingu kohaselt ei tohi palka maksustada töötaja elukohariigis ja see kõrgendab ainult muudele tuludele kohaldatavat maksumäära.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on samuti tekkinud küsimus, milline tähtsus on asjaolul, et töökohaliikmesriigi poolt palga maksustamisel võeti kõnealuseid kindlustusmakseid konkreetselt või üldmääraliselt maksustatava summa vähendamise eesmärgil arvesse või oleks võidud arvesse võtta, kuid seda ei taotletud ja seetõttu ei ole neid arvesse võetud.

Kohaldatav liikumisvabadus

28 Kõigepealt tuleb analüüsida, kas ELTL artikkel 45, mille tõlgendamist eelotsusetaotluse esitanud kohus palub, võib olla kohaldatav sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis puudutab liikmesriigi poolt selle liikmesriigi residendi teise liikmesriigi avalikus teenistuses töötamisest saadud tulu ja eelkõige töökohaliikmesriigis sellelt tulult kinni peetud vanaduspensioni- ja ravikindlustuse maksete käsitamist maksustamisel.

29 Nimelt väidavad põhikohtuasja kaebajad, et kuna nad ei ole palgatöötajad ega füüsilisest isikust ettevõtjad, tuleks põhikohtuasjas käsitletavat olukorda hinnata ELTL artikli 18 esimese lõigu alusel.

30 Sellega seoses olgu kõigepealt meenutatud, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on ELTL artikkel 18, mis kehtestab üldise kodakondsuse alusel diskrimineerimise keelu, iseseisvalt kohaldatav üksnes sellistes liidu õigusega reguleeritud valdkondades, mille tarvis aluslepingus diskrimineerimiskeelu erinorme ei sätestata (vt eelkõige kohtuotsused, 12.5.1998, Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, punkt 37; 26.11.2002, Oteiza Olazabal, C?100/01, EU:C:2002:712, punkt 25; 15.9.2011, Schulz-Delzers ja Schulz, C?240/10, EU:C:2011:591, punkt 29, ja 25.10.2012, Prete, C?367/11, EU:C:2012:668, punkt 18).

31 Töötajate vaba liikumise valdkonnas on aga diskrimineerimiskeelu põhimõtte rakendatud ELTL artikliga 45 (vt eelkõige kohtuotsused, 12.5.1998, Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, punkt 38; 10.9.2009, komisjon vs. Saksamaa, C?269/07, EU:C:2009:527, punktid 98 ja 99; 15.9.2011, Schulz-Delzers ja Schulz, C?240/10, EU:C:2011:591, punkt 29, ja 25.10.2012, Prete, C?367/11, EU:C:2012:668, punkt 19).

32 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad olenemata elukohast ja kodakondsusest ELTL artikli 45 kohaldamisalasse kõik Euroopa Liidu kodanikud, kes on kasutanud õigust töötajate liikumisvabadusele ja on tegutsenud kutsealaselt muus liikmesriigis kui nende elukohaliikmesriik (kohtuotsused, 12.12.2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, punkt 76; 2.10.2003, van Lent, C?232/01, EU:C:2003:535, punkt 14; 13.11.2003, Schilling ja Fleck-Schilling, C?209/01, EU:C:2003:610, punkt 23, ja 16.2.2006, Öberg, C?185/04, EU:C:2006:107, punkt 11).

33 Mis puudutab küsimust, kas M.-L. Bechtel, kes töötab liikmesriigi avalikus teenistuses, elades samal ajal teises liikmesriigis, kuulub mõiste „töötaja“ alla ELTL artikli 45 tähenduses, siis tuleb meenutada, et töösuhte õiguslik olemus ei ole ELTL artikli 45 kohaldamisel määrava tähtsusega ja asjaolu, et töötaja on tööle võetud ametnikuna või et tema töösuhe ei ole reguleeritud eraõigusega, vaid avaliku õigusega, ei ole seejuures oluline (vt kohtuotsus 26.4.2007, Alevizos, C?392/05, EU:C:2007:251, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 ELTL artikli 45 lõige 4 näeb tõepoolest ette, et ELTL artikli 45 lõiked 1–3, mis sätestavad

töötajate vaba liikumise aluspõhimõtte ja kodakondsusel põhineva liikmesriikide töötajate diskrimineerimise kaotamise, ei hõlma avalikku teenistust. Arvestades aga põhiõiguslikku olemust, mis on antud aluslepingu süsteemis töötajate liidu piires liikumise vabaduse põhimõttele, ei saa kõnealuse sättega kehtestatud erandite ulatus minna kaugemale eesmärgist, millest tulenevalt selline erandsäte on kõnealusesse artiklisse paigutatud (kohtuotsused, 12.2.1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punkt 4, ja 26.4.2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punkt 69).

35 Eesmärk on tagada liikmesriikidele võimalus piirata välisriikide kodanike juurdepääsu avaliku teenistuse teatavatele töökohtadele (kohtuotsus, 12.2.1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punkt 4), mis eeldavad, et töötajatel oleks riigiga eriline ustavussuhe, samuti vastastikused õigused ja kohustused, mis on kodakondsussuhte aluseks (vt kohtuotsus, 17.12.1980, komisjon vs. Belgia, 149/79, EU:C:1980:297, punkt 10). ELTL artikli 45 lõike 4 alusel ei saa seevastu jätta töötajat, kes on kord liikmesriigi avalikku teenistusse võetud, ilma õigusest kohaldada tema suhtes ELTL artikli 45 lõigetes 1–3 sisalduvaid sätteid (kohtuotsus, 26.4.2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punkt 70 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Seega kuulub M.-L. Bechtel mõiste „töötaja“ alla ELTL artikli 45 tähenduses ja tema töökoht mõne liikmesriigi avalikus teenistuses ei anna põhjust keelduda talle selle artikliga antud õiguste ja kaitse võimaldamisest.

ELTL artikli 45 piirangu esinemine

37 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et isikute vaba liikumist käsitlevad aluslepingu sätted tervikuna on mõeldud liikmesriikide kodanike jaoks kogu liidu territooriumil mis tahes kutsealase töö tegemise lihtsustamiseks ning nendega on vastuolus meetmed, mis võivad asetada need kodanikud ebasoodsamasse olukorda, kui nad soovivad arendada majandustegevust mõne teise liikmesriigi territooriumil (vt eelkõige kohtuotsused, 13.11.2003, Schilling ja Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, punkt 24; 21.2.2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, punkt 33; 18.7.2007, Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 17, ja 16.10.2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punkt 43).

38 Käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis esitatud kohtupraktika puudutab meetmeid, mis võivad asetada ebasoodsamasse olukorda liidu kodanikud, kes teevad kutsealast tööd mõnes muus liikmesriigis kui nende elukohariik, ning millega on hõlmatud eriti need liidu kodanikud, kes soovivad jätkata teatavas liikmesriigis majandustegevust pärast seda, kui nad on viinud oma elukoha üle teise liikmesriiki (kohtuotsus, 16.10.2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punkt 44).

39 ELTL artikliga 45 on vastuolus meetmed, mis kuuluvad küll kohaldamisele kodakondsusest olenemata, kuid mis võivad oma olemuselt mõjutada pigem võõrtöötajaid kui selle riigi töötajaid ning kui seetõttu tekib oht, et esimesena mainitud koheldakse iseäranis ebasoodsalt (vt selle kohta kohtuotsused, 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 2.3.2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, punkt 36).

40 Põhikohtuasjas nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja kaebajaid maksustati nende elukohariigis Saksamaal tulumaksuga ühiselt. M.-L. Bechteli palka Prantsusmaa avalikus teenistuses töötamise eest ei arvestatud Prantsuse-Saksa lepingu artikli 14 lõike 1 ja artikli 20 lõike 1 alusel põhikohtuasja kaebajate maksustatava summa hulka. Seda palka võeti siiski selle lepingu artikli 20 lõike 1 alusel arvesse põhikohtuasja kaebajate maksustatava tulu suhtes kohaldatava tulumaksu erimäära kindlaksmääramisel vastavalt 2002. aasta tulumaksuseaduse §-le 32b.

41 Eelotsusetaotlusest nähtub samuti, et teatavad täiendava vanaduspensioni- ja ravikindlustuse maksed peeti Prantsusmaal kinni M. ?L. Bechtelile makstud palgalt. Neid makseid ei saanud erikuludena maha arvata põhikohtuasja kaebajate kogutulult. Kuigi need maksed kuuluvad eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tegelikult 2002. aasta tulumaksuseaduse § 10 lõike 1 punktides 2 ja 3 nimetatud olukordade alla, ei saanud neid maha arvata põhikohtuasja kaebajate maksustatava tulu arvutamisel, kuna neil oli otsene majanduslik seos maksuvaba tuluga, sest M. ?L. Bechteli palka Saksamaal ei maksustata.

42 Põhikohtuasja kaebajate maksustatava tulu suhtes kohaldatava tulumaksu erimäära kindlaksmääramisel vastavalt 2002. aasta tulumaksuseaduse § 32b võeti M. ?L. Bechteli palka arvesse, ilma et maha oleks saanud arvata täiendava vanaduspensioni- ja ravikindlustuse makseid. Nimelt seisneb 2002. aasta tulumaksuseaduse § 32b lõike 2 kohaselt tulumaksu erimäära arvutamine selles, et maksustatavale tulule (*zu versteuerndes Einkommen*) liidetakse maksuvabad tulud (*Einkünfte*). Kuid ühelt poolt ei oleks saanud täiendava vanaduspensioni ja ravikindlustuse makseid maha arvata põhikohtuasja kaebajate maksustatava tulu arvutamisel, kuna need maksed ei vastanud 2002. aasta tulumaksuseaduse § 10 lõikes 2 ette nähtud tingimusele, ja teiselt poolt ei olnud nende maksete mahaarvamine võimalik etapis, kui arvutati tulu (*Einkünfte*), mis on 2002. aasta tulumaksuseaduse § 2 lõike 2 punkti 2 kohaselt määratletud kui töötamisega seotud kulust ülejääv tulu.

43 Täiendava vanaduspensioni- ja ravikindlustuse maksete erikuludena mahaarvamise võimalus maksukohustuslase maksustatava tulu arvutamisel kujutab endast maksusoodustust, kuna see võimaldab maksustatava tulu ja ka sellele tulule kohaldatava maksumäära vähendamist.

44 Tulumaksuseaduse § 10 lõikes 2 ette nähtud tingimus, mille kohaselt ei või kindlustuskuludel olla otsest majanduslikku seost maksuvaba tuluga, toob kaasa selle, et seda maksusoodustust ei anta sellistes olukordades, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus residendist maksukohustuslane saab palka tema elukohariigist erinevas liikmesriigis ja seda palka ei maksustata tema elukohariigis, kuid võetakse arvesse selle maksukohustuslase muude tulude suhtes kohaldatava maksumäära kindlaksmääramisel.

45 Tingimust, et maksuvaba tuluga ei või olla otsest majanduslikku seost, võib tõepoolest – nagu märgib ka Saksamaa valitsus – kohaldada mitte ainult piiriülestes olukordades, vaid ka puhtalt riigisisestes olukordades.

46 Kui aga Saksamaa valitsusel paluti tuua näiteid tulumaksuseaduse § 10 lõike 2 kohaldamisalasse kuuluvate riigisiseste tulude ja kulude kohta, nimetas kõnealune valitsus pensionikindlustusmakseid, mida tuleb maksta haigus-, invaliidsus- ja hooldushüvitiste saamiseks; pensioni- ja ravikindlustusmakseid, mida tuleb maksta pühapäeval, riigipühadel ja ööajal töötamise eest makstavate lisatasude pealt ning ravi- ja pensionikindlustusmakseid, mida tuleb maksta tööandja poolt makstavate, Saksamaal maksust vabastatud kompenseerivate hüvitiste tõttu.

47 Samas ei ole seda tüüpi hüvitised, lisatasud või sooritused aga võrreldavad töötasu ja palgaga, mida saavad erasektori töötajad või avaliku sektori lepingulised teenistujad, kes erinevalt Saksamaa ametnikest peavad maksma sotsiaalmakse. Toimikust ja menetlusest Euroopa Kohtus nähtub, et residendist erasektori töötajad ja avaliku sektori lepingulised teenistujad, kes saavad Saksamaal asuvast allikast töötasu ja palka, millelt peetakse kinni põhikohtuasjas kinni peetud maksetega võrreldavad kindlustusmaksed, võiksid need maksed oma maksustatavast tulust maha arvata.

48 Seega tuleb tõdeda, et kuigi tingimus, et maksuvaba tuluga ei või olla otsest majanduslikku seost, on kohaldatav vahet tegemata, võib see mõjutada rohkem neid residente, kes saavad

nende elukohaliikmesriigist erinevas liikmesriigis töötasu, mida nende elukohaliikmesriigis ei maksustata.

49 Kuid keeldumine arvata maha Prantsusmaal kinni peetud sellised täiendava vanaduspensioni- ja ravikindlustuse maksed, nagu on kõne all põhikohtuasjas, toob kaasa esiteks selle, et selliste maksukohustuslaste nagu põhikohtuasja kaebajad maksustatavat tulu suurendatakse, ja teiseks, et tulumaksu erimäär arvutatakse selle suurendatud maksustatava tulu põhjal, ilma et seda määra korrigeeritaks nende maksete teistviisi arvessevõtmisega, mis ei oleks olnud nii aga siis, kui M. L. Bechtel oleks saanud oma palga Saksamaal, mitte Prantsusmaal.

50 Niisugune ebasoodne kohtlemine võib pärssida residendist töötajate soovi otsida, vastu võtta või jätkata tööd muus liikmesriigis kui nende elukohaliikmesriik.

51 Sellised riigisisised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt on kindlustuskulude mahaarvamine võimalik vaid tingimusel, et neil kuludel ei ole otsest majanduslikku seost maksuvaba tuluga, kujutavad endast seega niisuguses olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, töötaja vaba liikumise piiramist, mis on põhimõtteliselt ETL artikliga 45 keelatud.

Põhjenduse olemasolu

52 Selline piirang on lubatud vaid juhul, kui tegemist on olukordadega, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi (vt eelkõige kohtuotsused, 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 26, ja 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punkt 45).

53 Seoses küsimusega, kas kõnealused olukorrad on objektiivselt sarnased, tuleb meelde tuletada, et piiriülese olukorra ja riigisisese olukorra sarnasust tuleb hinnata asjaomaste riigisiseste sätete eesmärgist lähtudes (vt selle kohta kohtuotsused, 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22, 6.9.2012; Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17, ja 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punkt 46).

54 Käesolevas asjas väidab Saksamaa valitsus, et puhtalt riigisisene olukord, kus maksukohustuslase palk allub Saksamaa maksustamispädevusele, ei ole objektiivselt sarnane sellise piiriülese olukorraga, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus Saksamaa Liitvabariigil ei ole mingit õigust maksustada asjaomast palka Prantsuse-Saksa lepingu alusel, kuigi M. L. Bechtelil on selles liikmesriigis täieulatuslik maksukohustus.

55 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on asukohariigil põhimõtteliselt kohustus tagada maksukohustuslasele kõik tema isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustused, sest see riik on – välja arvatud erandjuhud – kõige paremas olukorras hindamaks asjaomase maksukohustuslase isiklikku maksevõimet, kuna seal asuvad isiku isiklikud ja varalised huvid (vt eelkõige kohtuotsused, 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 32; 16.5.2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, punkt 21; 28.2.2013, Beker ja Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punkt 43, 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 43).

56 Töökohaliikmesriigil lasub kohustus võtta arvesse maksukohustuslase isiklikku ja perekondlikku olukorda üksnes juhul, kui see maksukohustuslane saab kogu või peaaegu kogu maksustatava tulu tegevusest selles liikmesriigis ja kui ta ei saa oma elukohaliikmesriigis märkimisväärset tulu, mistõttu elukohaliikmesriik ei saa anda talle soodustusi, mis põhinevad isikliku ja perekondliku olukorra arvestamisel (vt eelkõige kohtuotsus, 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 36; 14.9.1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punkt 27;

16.5.2000, Zurstrassen, C?87/99, EU:C:2000:251, punktid 21–23; 12.12.2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, punkt 89, ja 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punkt 44).

57 Mis puudutab nimelt soodustusi, mis tulenevad tema isikliku ja perekondliku olukorraga arvestamisest, siis ei ole residendist maksukohustuslane, kes saab tulu muus liikmesriigis kui tema elukohaliikmesriik, sarnases olukorras sellise residendist maksukohustuslasega, kes saab tulu oma elukohaliikmesriigis, eelkõige kui esimesena nimetatud maksukohustuslase elukohaliikmesriik ei saa talle neid soodustusi teha, kuna maksukohustuslasel puudub selles liikmesriigis märkimisväärne tulu.

58 Ent põhikohtuasjas see nii ei ole. Kuna põhikohtuasja kaebajaid maksustatakse ühiselt, siis isegi kui M.?L. Bechtelil ei oleks oma elukohaliikmesriigis märkimisväärset tulu, oleks sellel liikmesriigil võimalik teha talle tema isikliku ja perekondliku olukorraga arvestamisest tulenevaid soodustusi nagu põhikohtuasjas käsitletavate maksete mahaarvamine.

59 M.?L. Bechtel on seega sarnases olukorras residendist maksukohustuslasega, kes saab oma tulu enda elukohariigis.

60 Piirangu põhjendamisel võib seega arvesse võtta üksnes ülekaalukat üldist huvi. Veel peab piirang niisugusel juhul olema ka sellega taotletava eesmärgi elluviimise tagamiseks sobiv ega või minna kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (kohtuotsus, 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika, ja kohtuotsus, 26.5.2016, Kohll ja Kohll?Schlesser, C?300/15, EU:C:2016:361, punkt 49).

61 Sellega seoses väidab Saksamaa valitsus, et maksuvaba tulu erikuluna mahaarvamisest keeldumine on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, mis on maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine Saksamaa Liitvabariigi ja Prantsuse Vabariigi vahel ning riigi maksusüsteemi ühtsus.

62 Esiteks märgib see valitsus, et Prantsuse-Saksa lepingu artikli 14 lõike 1 esimese lause kohaselt on Prantsuse riigi makstud tulude maksustamise õigus Prantsuse Vabariigil ja et niimoodi kokku lepitud maksustamispädevuse jaotus saaks kahjustatud, kui Saksamaa Liitvabariik oleks sunnitud võtma täies ulatuses erikuludena arvesse M.?L. Bechteli sotsiaalkindlustusmakseid, ilma et ta tugineks terves maailmas saadud kogutulule.

63 Teiseks märgib Saksamaa valitsus, et kui 2002. aasta tulumaksuseaduse § 10 lõike 2 punkti 1 sätted lubaks võtta Saksamaal maksustatava tulu arvutamisel arvesse Prantsusmaal makstud sotsiaalkindlustusmakseid, oleks need vastuolus maksusüsteemide ühtsuse põhimõttega selles mõttes, et kuigi Prantsusmaal makstud maksuvaba tulu ei võeta arvesse maksustatava summa arvutamisel, võiks M.?L. Bechtel oma abikaasaga ühisel maksustamisel kindlustuskulud ikkagi maha arvata. Abikaasade progresseeruva maksumäära klausli tõttu kõrgendatud tulumaksuga maksustamise määra korrigeeritakse kulude mahaarvamisega maksustatava tulu arvutamisel. Peale selle on kindlustusmaksete mahaarvamisest tuleneval soodustusel otsene seos vastavate tulude maksustamisega ning kui käesoleval juhul keeldutakse M.-L. Bechtelile teoreetilise soodustuse tegemisest tema kindlustusmaksete mahaarvamise kujul, saab ta soodustuse, et tema Prantsusmaal saadud tulu ei maksustata Saksamaal.

64 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse puhul võib tõepoolest olla tegemist ülekaaluka üldise huviga, mis võib õigustada liidusisese liikumisvabaduse teostamise piirangut (kohtuotsused, 28.2.2013, Beker ja Beker, C?168/11, EU:C:2013:117, punkt 56, ja 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822,

punkt 68).

65 Selline põhjendus võib olla vastuvõetav eelkõige siis, kui asjassepuutuva korra eesmärk on vältida käitumist, mis võib ohustada liikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil teostatava tegevuse suhtes (vt selle kohta kohtuotsused, 29.3.2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, EU:C:2007:194, punkt 42; 18.7.2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, punkt 54; 21.1.2010, SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, punkt 60; 28.2.2013, Beker ja Beker, C?168/11, EU:C:2013:117, punkt 57, ja 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punkt 75).

66 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võivad liikmesriigid küll topeltmaksustamise vältimisele suunatud kahepoolsete lepingute raames vabalt kindlaks määrata maksupädevuse jaotuse pidepunktid, kuid maksupädevuse jaotus ei luba neil rakendada meetmeid, mis on aluslepinguga tagatud liikumisvabadustega vastuolus. Kahepoolsete topeltmaksustamise vältimise lepingutega niiviisi jaotatud maksupädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud järgima liidu eeskirju (vt selle kohta kohtuotsused, 12.12.2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, punktid 93 ja 94; 19.1.2006, Bouanich, C?265/04, EU:C:2006:51, punktid 49 ja 50, ja 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punktid 41 ja 42).

67 Käesolevas asjas lahendati Prantsuse Vabariigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel maksustamispädevuse jaotuse küsimus Prantsuse-Saksa lepingus, mis näeb kõigepealt ette, et palgad, töötasud ja teised samalaadsed tasud, mida üks lepinguosaline riik, selle liidumaa või selle riigi või liidumaa avalik-õiguslik juriidiline isik maksab teise riigi füüsilisest isikust residendile käesoleva või varasema haldusteenistuse eest, maksustatakse ainult esimesena nimetatud riigis. Edasi on selles lepingus ette nähtud, et Saksamaa Liitvabariigi residentide tulu, mis on saadud Prantsusmaal ja mis on selle lepingu kohaselt maksustatav Prantsusmaal, arvatakse Saksa tulumaksu arvutamise aluseks olevast tulust maha, ilma et see eeskiri piiraks Saksa Liitvabariigi õigust võtta tema maksumäära kindlaksmääramisel arvesse selliselt välja jäetud tulu. Lõpuks ei näe kõnealune leping liikmesriigile, millest tulu pärineb, ette kohustust võtta täies ulatuses arvesse nende maksukohustuslaste isiklikku ja perekondlikku olukorda, kes tegelevad selles liikmesriigis majandustegevusega, kuid elavad teises liikmesriigis.

68 Saksamaa Liitvabariik nõustus seega vabatahtlikult sellise maksustamispädevuse jaotusega, nagu see tuleneb Prantsuse-Saksa lepingu enda tingimustest, loobudes selliste palkade maksustamise õigusest, nagu sai M. ?L. Bechtel, kuid seejuures ei vabanenud ta lepinguliselt oma kohustusest võtta täies ulatuses arvesse nende maksukohustuslaste isiklikku ja perekondlikku olukorda, kes elavad tema territooriumil ja tegelevad oma majandustegevusega Prantsusmaal.

69 Sellele maksustamispädevuse jaotamise mehhanismile ei saa tugineda, et põhjendada residendist maksukohustuslasele nende soodustuste andmisest keeldumist, mis tulenevad tema isikliku ja perekondliku olukorraga arvestamisest.

70 Ühelt poolt ei seaks Saksamaa Liitvabariigi poolt selliste ravi- ja pensionikindlustusmaksete mahaarvamine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kahtluse alla seda maksustamispädevuse jaotust, mis on kokku lepitud Prantsuse-Saksa lepingus. Nende maksete mahaarvamise võimaldamisega ei loobuks Saksamaa Liitvabariik osast oma maksustamise pädevusest teiste liikmesriikide kasuks ja see ei mõjutaks tema pädevust maksustada tema territooriumil teostatavaid tegevusi.

71 Teiselt poolt on Euroopa Kohus juba sedastanud, et maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusega seonduvat põhjendust ei saa kasutada maksukohustuslase elukohariik selleks, et vältida temal põhimõtteliselt lasuvat kohustust võimaldada sellele maksukohustuslasele tema

isiklikest ja perekondlikest asjaoludest tulenevad mahaarvamised, välja arvatud siis, kui see liikmesriik on lepingu alusel vabanenud oma kohustusest võtta täies ulatuses 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 mitu liikmesriiki nende maksustatavalt tulult maksusoodustusi, mis on seotud selliste maksukohustuslaste isikliku ja perekondliku olukorraga, kes ei ela nendes riikides, vaid teenivad seal maksustatavat tulu (vt selle kohta kohtuotsused, 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punktid 99 ja 100; 28.2.2013, Beker ja Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punkt 56, ja 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 69).

72 Kuid nagu käesoleva kohtuotsuse punktides 67 ja 68 märgitud, ei ole Saksamaa Liitvabariik Prantsuse-Saksa lepingu alusel vabanenud oma kohustusest võtta täies ulatuses arvesse tema territooriumil elavate maksukohustuslaste isiklikku ja perekondlikku olukorda.

73 Seoses võimalusega, et töökohaliikmesriik võtab ühepoolselt arvesse M.-L. Bechteli isiklikku ja perekondlikku olukorda, arvates maksustatavast summast maha põhikohtuasjas kõne all olevad kindlustusmaksed, tuleb märkida, et eelotsusetaotluses ei ole andmeid, mille põhjal võiks välja selgitada, kas selline arvessevõtmine on toimunud või oleks üldse võimalik.

74 Igal juhul ei loo põhikohtuasjas käsitletavat maksuõigusnormid mingit seost selle liikmesriigi residentidele antavate maksusoodustuste ja nende maksusoodustuste vahel, mille viimased võivad saada nende töökohaliikmesriigis (vt analoogia alusel, 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 73).

75 Mis puudutab teiseks vajadust säilitada maksusüsteemi ühtsus, siis kuigi selline ülekaalukas üldine huvi võib õigustada aluslepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut, peab selleks, et niisugune õigustus oleks põhjendatud, Euroopa Kohtu arvates olema otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja konkreetse soodustust tasakaalustava maksu vahel; otsest seost tuleb hinnata asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist lähtudes (vt selle kohta kohtuotsused, 1.7.2010, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punktid 54 ja 55 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punkt 60).

76 Käesolevas asjas soovib Saksamaa valitsus oma argumendiga ühelt poolt näidata, et erikulude mahaarvamisest keeldumise eesmärk on tagada, et abikaasade progresseeruva maksumäära klausli tõttu kõrgendatud maksumäära ei korrigeerita maksustatava tulu vähendamise, ja teiselt poolt, et maksete mahaarvamisest tulenevat soodustust kompenseeritakse selle tulu maksustamisega, millel on nende maksetega otsene seos.

77 Samas tuleb märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktis 75 viidatud kohtupraktika tähenduses ei ole otsest seost ühelt poolt progresseeruva maksumäära klausliga maksust vabastamise meetodi, mille alusel elukohaliikmesriik loobub maksustamast teises liikmesriigis saadud tulu, võttes aga samas seda tulu arvesse maksustatava tulu suhtes kohaldatava maksumäära kindlaksmääramisel, ja teiselt poolt keeldumise vahel võtta arvesse makseid, millel on otsene seos maksuvaba tuluga. Tulumaksu progresseerumise tõhusus elukohaliikmesriigis, mis on progresseeruva maksumäära klausliga maksust vabastamise meetodi eesmärk, ei sõltu nimelt sellest, et maksukohustuslase isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmine on piiratud kuludega, mis on seotud selles liikmesriigis maksustatud tuluga (vt analoogia alusel kohtuotsus, 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 109).

78 Kuivõrd Saksamaa Liitvabariik on Prantsuse-Saksa lepingus nõustunud sellega, et Prantsusmaal saadud tulu maksustatakse ainult selles liikmesriigis, ei saa Saksamaa Liitvabariik

väita, et ebasoodsamat olukorda, mis tuleneb selliste maksete mahaarvamise keeldumisest, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kompenseerib asjaolu, et neid tulusid Saksamaal ei maksustata. Selline argument seaks tegelikult kahtluse alla maksustamispädevuse jaotuse, milles Saksamaa Liitvabariik on Prantsuse-Saksa lepingus vabatahtlikult kokku leppinud.

79 Residendist maksukohustuslasele nende soodustuste andmisest keeldumist, mis tulenevad tema isikliku ja perekondliku olukorraga arvestamisest nii, et erikuludena arvatakse maha sellised täiendava ravi- ja vanaduspensionikindlustuse maksed nagu põhikohtuasjas käsitletavat, ei saa seega põhjendada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusega seotud põhjustega ega maksusüsteemi ühtsuse tagamisega.

80 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt selles liikmesriigis elav ja teise liikmesriigi avalikus teenistuses töötav maksukohustuslane ei saa – erinevalt tema elukohaliikmesriigis tasutavatest sarnastest sotsiaalkindlustusmaksetest – arvata oma elukohariigis tulumaksuga maksustatavast summast maha sissemakseid vanaduspension- ja ravikindlustusse, mis on tema palgast kinni peetud tema töökoha liikmesriigis, kui nende kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt ei tohi palka maksustada töötaja elukohariigis ja see kõrgendab ainult muude tulude suhtes kohaldatavat maksumäära.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt selles liikmesriigis elav ja teise liikmesriigi avalikus teenistuses töötav maksukohustuslane ei saa – erinevalt tema elukohaliikmesriigis tasutavatest sarnastest sotsiaalkindlustusmaksetest – arvata oma elukohariigis tulumaksuga maksustatavast summast maha sissemakseid vanaduspension- ja ravikindlustusse, mis on tema palgast kinni peetud tema töökoha liikmesriigis, kui nende kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt ei tohi palka maksustada töötaja elukohariigis ja see kõrgendab ainult muude tulude suhtes kohaldatavat maksumäära.

Allkirjad

* Langue de procédure : l'allemand.