KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PHILIPPE LÉGER

esitatud 9. märtsil 2006 [1]

1. Käesolevas eelotsusetaotluses palutakse Euroopa Kohtul öelda, kas ühenduse õigusega on vastuolus olukord, kus liikmesriigi kodanikul, kellel on piiratud tulumaksukohustus teises liikmesriigis, käesoleval juhul Saksamaa Liitvabariigis, ei ole võimalik oma maksustatavast tulust maha arvata maksunõustajaga konsulteerimise kulusid, mis ta tegi oma maksukohustuste täitmiseks selles teises liikmesriigis, samal ajal kui maksumaksja, kellel on piiramatu tulumaksukohustus samas liikmesriigis, võib niisugused kulud maha arvata.

I. Siseriiklik õiguslik raamistik

2. Tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) 1997. aasta redaktsiooni (edaspidi „EStG 1997") [2] kohaselt tuleb teha vahet piiramatu tulumaksukohustuse ja piiratud tulumaksukohustusega maksumaksjate vahel. Erinevalt esimestest on piiratud maksukohustusega maksumaksjad need, kelle ei alaline ega peamine elukoht ei ole Saksamaal ja kelle puhul maksustatakse seal üksnes selles liikmesriigis saadud tulusid.

3. Nende Saksamaalt saadud tulude hulgast on EStG 1997 § 49 lõike 1 punkti 2 alapunktis a mainitud käsitöö-, tööstus- või kaubandustegevusest saadud tulusid.

4. EStG 1997 § 50 lõige 1 sisaldab erinorme, mida kohaldatakse piiratud tulumaksukohustusega maksumaksjate suhtes Saksamaal. Sellest tuleneb eelkõige, et need maksumaksjad ei saa oma maksustatavast tulust maha arvata „erakorralisi kulusid", nagu maksunõustajaga konsulteerimise kulud, [3] samal ajal kui piiramata maksukohustusega maksumaksjad võivad niisugused kulud EStG 1997 § 10 lõike 1 punkti 6 alusel maha arvata.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — *BGBl.* 1997 I, lk 823 jj.

3 — Vt EStG 1997 § 50 lõike 1 viies lause.

5. Lisaks tuleb täpsustada, et selles viimases paragrahvis on tehtud vahet „erakorraliste kulude" kategooriasse kuuluvate kulude ja „tegevuskulude" või „ettevõtluskulude" vahel.

II. Põhikohtuasi

6. R. Conijn, kes on Madalmaade kodakondsusega Madalmaade resident, sai 1998. aastal Saksamaalt tööstus- ja kaubandustegevusega seotud tulu summas 146 373,50 Saksa marka tänu pärandi teel saadud osalusele Saksamaal asutatud usaldusühingus. See summa moodustas vähem kui 90% R. Conijni kogutulust.

7. Oma 1998. aasta maksudeklaratsioonis arvas R. Conijn EStG 1997 § 10 lõike 1 punkti 6 alusel „erakorraliste kuludena" maha 1046 Saksa marga suuruse summa, mis vastas tema Saksamaal maksudeklaratsiooni koostamiseks kantud maksukonsultatsiooni kuludele.

8. Finanzamt Hamburg-Nord (edaspidi „Finanzamt") ei lubanud neid kulusid maha arvata, tuginedes EStG 1997 § 50 lõike 1 viiendale lausele.

9. R. Conijn esitas Finanzamti otsuse peale kaebuse Finanzgericht Hamburgile (Saksamaa). See kaebus jäeti 11. novembri 2003. aasta kohtuotsusega rahuldamata.

10. Põhikohtuasja kaebuse esitaja esitas Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse, milles taotles nimetatud kohtuotsuse tühistamist ja konsultatsioonikulude mahaarvatavaks tunnistamist. Finanzamt palus kassatsioonkaebuse rahuldamata jätta.

III. Eelotsusetaotlus

11. Oma eelotsusetaotluses märgib Bundesfinanzhof, et residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjate erinev kohtlemine, mis tuleneb EStG 1997 eespool nimetatud sätetest, võib olla vastuolus EÜ asutamislepingu artiklis 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) sätestatud põhivabaduse, nimelt asutamisvabadusega.

12. Ta tõdeb kõigepealt, et Euroopa Kohus on mitmel korral sedastanud, et üldiselt ei ole riigi residendid ja mitteresidendid võrreldavas olukorras ja et järelikult ei peaks mahaarvamised, mis on seotud maksumaksja

isikliku olukorraga tulude saamise riigis, tingimata laienema mitteresidentidele.

13. Ta märgib seejärel, et lähtudes Euroopa Kohtu praktikast nõuab võrdse kohtlemise põhimõte, et piiratud maksukohustusega maksumaksjale laiendataks tema isikliku või perekondliku olukorraga seotud maksusoodustusi ainult juhul, kui ta saab peaaegu kõik oma tulud riigis, kust on pärit maksustatavad tulud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates puudutab see erand otseselt siiski ainult maksumaksja isikliku või perekondliku olukorraga seotud maksusoodustuste piiratud kategooriat, mitte „kõiki eraelus võimalikke elamiskulusid".

14. Bundesfinanzhof märgib selles osas, et maksukonsultatsiooni kulude mahaarvatavus on põhjendatav peamiselt toetamis- ja julgustamiseesmärkidega, millel ei ole mingit pistmist maksumaksja isikliku olukorraga. Viimane peaks saama teatavat hüvitist, sest pidi maksuõiguse keerukuse tõttu pöörduma maksunõustaja poole, kusjuures selle hüvitise puhul tuleb võtta arvesse „kohustuslikke kulutusi", mis ta pidi tegema ja mis tema tulusid vähendasid. Niisugused kaalutlused ei selgita aga, miks peaks keelduma tegemast seda maksusoodustust mitteresidentidele, vähemalt juhul, kui maksukonsultatsioon ei puuduta maksudeklaratsiooni maksumaksja elukohariigis, vaid ainult maksudeklaratsiooni tulude päritoluriigis.

15. Isegi eeldades, et maksukonsultatsiooni kulud on isikliku eluga seotud kulud, tuleks eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates asuda seisukohale, et kui Saksamaa seadusandja otsustas lubada need kulud maha arvata, peaks ta jääma vastuoludeta selle juurde. Need kulud kujutavad endast koormust, mis vähendab ühtemoodi nii mitteresidendi kui ka residendi tulusid. Mõlemad on ühteviisi kohustatud koostama maksudeklaratsiooni.

16. Kaheldes samadel põhjustel, kas käesoleval juhul kohaldatavad Saksamaa maksustamist käsitlevad õigusaktid on ühenduse õigusega kooskõlas, otsustas Bundesfinanzhof seega menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikliga 52 [muudetuna EÜ artikkel 43] on vastuolus olukord, kus Saksamaa Liitvabariigi territooriumil piiratud maksukohustusega teise liikmesriigi kodanikul on keelatud oma maksustatavast tulust erakorraliste kuludena maha arvata maksukonsultatsiooni kulud, samas kui see on lubatud piiramatu maksukohustusega maksumaksja puhul?"

IV. Õiguslik analüüs

17. Selles küsimuses soovib Bundesfinanzhof sisuliselt teada, kas asutamislepingu artikliga 52 on vastuolus olukord, kus liikmesriigi kodanikul, kellel on piiratud tulumaksukohustus teises liikmesriigis, käesoleval juhul Saksamaal, ei ole võimalik oma maksustatavast tulust maha arvata maksunõustajaga konsulteerimise kulusid, mis ta tegi oma maksukohustuste täitmiseks selles teises liikmesriigis, samal ajal kui maksumaksja, kellel on piiramatu tulumaksukohustus samas liikmesriigis, võib niisugused kulud maha arvata.

18. Kõigepealt tuleb märkida nagu komisjongi, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud faktiliste asjaolude kirjeldusest ei selgu, kui suur on käesoleval juhul R. Conijni osalus Saksamaal asutatud usaldusühingus.

19. Niisugune teave võib aga osutuda kasulikuks, kui on tarvis kindlaks teha, missugused on põhikohtuasja raames kohaldatavad asutamislepingu asjakohased artiklid, st kas need, mis käsitlevad asutamisvabadust või siis need, mis käsitlevad kapitali vaba liikumist.

20. On teada, et asutamislepingu artikli 52 teise lõigu kohaselt „hõlmab asutamisvabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid [...] neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle riigi õigus, kus niisugune asutamine toimub." Euroopa Kohtu arvates „[k]asutab seega oma asutamisvabadust liikmesriigi kodanik, kellele kuulub teises liikmesriigis asutatud äriühingu kapitalis osalus, mis võimaldab tal teataval määral mõjutada äriühingu otsuseid ja tänu millele ta saab otsustada selle tegevuse üle" [4].

21. Seevastu siis, kui viimane tingimus on täitmata, kohaldatakse kapitali vaba liikumist käsitlevaid õigusnorme.

22. Vastuseks kahtlustele, mis võivad tekkida selle suhtes, kas põhikohtuasja raames kohaldatakse asutamislepingu artiklit 52, ja kuna eelotsusetaotluses ei ole selles küsimuses piisavaid täpsustusi, tuleb meenutada, et Euroopa Kohus arvab, et „EÜ artikli 234 järgses menetluses, mis põhineb selgel siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete eristamisel, on kogu faktide hindamine

4 — 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 22). Vt selle kohta ka 5. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-208/00: Überseering (EKL 2002, lk I-9919, punkt 77) ja 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y (EKL 2002, lk I-10829, punkt 37).

siseriikliku kohtu pädevuses" [5]. Seega piisab, kui tõdeda, et käesoleval juhul näib eelotsusetaotluse esitanud kohus olevat leidnud, et talle lahendamiseks esitatud vaidluse suhtes kohaldatakse asutamislepingu artiklit 52, ning et kuna puuduvad määravad tõendid, mis kinnitaksid, et tuleb kohaldada kapitali vaba liikumist käsitlevaid õigusnorme, peab Euroopa Kohus tõlgendama õigusnormi, millele see kohus viitab.

23. Võttes arvesse asutamislepingu artikli 52 tõlgendust, mille Euroopa Kohus käesolevas kohtuasjas esitab, on seejärel selle kohtu ülesanne kontrollida, kas R. Conijni osalus Saksamaal asutatud usaldusühingus võimaldab tal teataval määral mõjutada nimetatud äriühingu otsuseid ja kas ta saab tänu sellele otsustada selle tegevuse üle. Kui see nii ei oleks, oleksid põhikohtuasja raames asjakohased siseriiklikud õigusnormid need, mis käsitlevad kapitali vaba liikumist EÜ asutamislepingu artikli 73b (muudetuna EÜ artikkel 56) tähenduses ja mitte enam asutamisvabadust, mida kaitseb asutamislepingu artikkel 52. [6] Siiski tuleb rõhutada, et viimasel juhul kehtiks Euroopa Kohtu vastus käesolevale eelotsuse küsimusele ka kapitali vaba liikumise valdkonnas ning seda seepärast, et probleemi keskmes on siin — nagu me varsti näeme — küsimus, kas Saksamaa õigusnormid, millega välistatakse piiratud maksukohustusega isikute puhul võimalus arvata maha eraviisiliselt kantud maksukonsultatsiooni kulud, kujutavad endast ühenduse õigusega keelatud diskrimineerimist või mitte.

24. Nüüd tulebki vastata Bundesfinanzhofi esitatud eelotsuse küsimusele.

25. Selleks on vaja kõigepealt meenutada, et liikmesriikidele kehtestatud keeldu piirata asutamisvabadust kohaldatakse ka maksusätete suhtes. Kuigi Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei kuulu otseste maksude valdkond kehtiva ühenduse õiguse kohaselt ühenduse pädevusse, peavad liikmesriigid siiski teostama oma pädevust ühenduse õigust järgides. [7]

26. See tähendab eelkõige, et nad peavad „hoiduma [...] igasugusest avalikust või varjatud diskrimineerimisest kodakondsuse alusel" [8]. Nimelt keelab võrdse kohtlemise põhimõte mitte ainult kodakondsusel põhineva ilmse diskrimineerimise, vaid ka kõik

5 — 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: De Lasteyrie du Saillant (EKL 2004, lk I-2409, punkt 41). Vt selle kohta ka 25. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-326/00: IKA (EKL 2003, lk I-1703, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 — Vt selle kohta Euroopa Kohtu 8. juuni 2004. aasta määrus kohtuasjas C-268/03: De Baeck (EKL 2004, lk I-5961, punktid 25 ja 26).

7 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika.

8 — Vt eelkõige 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx (EKL 1995, lk I-2493, punkt 16) ja 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: De Groot (EKL 2002, lk I-11819, punkt 75).

varjatud diskrimineerimise vormid, mis teistest eristuskriteeriumidest lähtudes viivad tegelikult samale tulemusele. [9] Nõnda on Euroopa Kohus sedastanud, et liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt tehakse maksusoodustusi ainult liikmesriigi territooriumil elavatele isikutele, võivad seada halvemasse olukorda peamiselt teiste liikmesriikide kodanikke, sest mitteresidendid on enamasti teiste riikide kodanikud, nii et niisugused õigusnormid võivad kujutada endast kodakondsusel põhinevat kaudset diskrimineerimist. [10]

27. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb ka, et „diskrimineerimine seisneb erinevate normide kohaldamises sarnastele olukordadele või sama normi kohaldamises erinevatele olukordadele" [11]. Kontrollimaks, kas tegemist on diskrimineerimisega, lähtub Euroopa Kohus tavaliselt eeldusest, et „otseste maksudega seoses ei saa üldiselt riigi residentide ja mitteresidentide olukorda võrrelda, kuna mitteresidendi liikmesriigi territooriumil saadud sissetulek on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogusissetulekust, mis koondub tema elukohariiki, ning et mitteresidendist isiku maksu tasumise võimet, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikest ja perekondlikest asjaoludest, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, st tavaliselt tema elukohariigis". [12]

28. Sellest tuleneb, et „reeglina ei ole diskrimineeriv see, et liikmesriik ei anna mitteresidendile teatavaid residendile antavaid maksusoodustusi, võttes arvesse residentide ja mitteresidentide olukorra objektiivseid erinevusi, nagu sissetuleku allikad, nende isiklik maksu maksmise võime või nende isiklikud või perekondlikud asjaolud" [13].

29. Kohe kui see põhimõte oli kehtestatud, täpsustas Euroopa Kohus siiski oma eespool viidatud kohtuotsuses Schumacker, et mitteresident ja resident ei ole objektiivselt erinevas olukorras, kui „mitteresident ei saa märkimisväärset sissetulekut oma liikmesriigis, kus asub tema elukoht, ning saab põhilise osa oma maksustatavast tulust oma töökohariigist, nii et tema elukoha liikmesriigil ei ole võimalik tagada talle maksusoodustusi tema isiklikust või perekondlikust olukorrast lähtudes" [14]. Euroopa Kohus leiab, et „niisu-

9 — Vt eelkõige 12. veebruari 1974. aasta otsus kohtuasjas 152/73: Sotgiu (EKL 1974, lk 153, punkt 11); 21. novembri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-27/91: Le Manoir (EKL 1991, lk I-5531, punkt 10) ja 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225, punkt 26).

10 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punktid 28 ja 29, ja 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94: Asscher (EKL 1996, lk I-3089, punkt 38).

11 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Wielockx, punkt 17.

12 — Vt eelkõige 1. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-169/03: Wallentin (EKL 2004, lk I-6443, punkt 15 ja seal viidatud kohtupraktika).

13 — *Ibidem*, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika.

14 — Eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 36. Seega nõustus Euroopa Kohus oma eespool viidatud kohtuotsuses Wielockx, et „kui mitteresidendist maksukohustuslane — kas palgatöötaja või eraettevõtja — saab kogu või peaaegu kogu oma tulu riigist, milles ta tegeleb oma ametialase tegevusega, siis on ta tulumaksu puudutavas osas objektiivselt samas olukorras kui selle liikmesriigi resident, kes tegeleb seal samasuguse tegevusega" (punkt 20).

guse mitteresidendi ja residendi vahel, kes tegelevad võrreldava [...] tegevusega, ei esine ainsatki objektiivset erinevust, millele tuginedes saaks põhjendada erinevat kohtlemist, mis puudutab maksumaksja isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmist maksustamisel" [15].

30. Seda kohtupraktikat on mitmel korral kohaldatud maksusoodustuste osas, mis on seotud maksumaksjate isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisega, näiteks maksuskaala progressiivne vähendamine abielupaaride huvides, [16] pensionifondi moodustamiseks investeeritud kasumi mahaarvamine maksustatavast tulust [17] või ka niisuguste isiklike kohustustega nagu elatise maksmine seotud maksukärped [18].

31. Vastupidi Saksamaa valitsusele arvan ma, et eespool viidatud kohtuotsusest Schumacker tulenevat kohtupraktikat ei tule kohaldada niisugusel juhtumil, mille esitas Euroopa Kohtule Bundesfinanzhof.

32. Esiteks põhineb mitteresidentide ja residentide võrreldavuse kriteerium tulumaksu osas selle kohtupraktika kohaselt asjaolul, et esimesed saavad — nagu teisedki — kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu tegevusest maksustavas riigis. Nii ei ole see aga liikmesriigi kodaniku, näiteks R. Conijni puhul, kelle maksustavas riigis saadud tulud moodustavad eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmete põhjal alla 90% tema kogutulust. [19]

33. Teiseks on seda kohtupraktikat algusest peale kohaldatud ainult maksusoodustuste suhtes, mis on seotud maksumaksjate isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisega. Ma ei arva aga, et maksunõustajaga konsulteerimise kulud võiksid kuuluda sellesse maksusoodustuste kategooriasse, sest need ei ole kuidagi seotud sellega, mis iseloomustab maksumaksja isiklikku ja perekondlikku olukorda.

34. Selles osas on minu arvates vähetähtis, et maksunõustaja abiga koostatud maksudeklaratsioonis on mainitud mõningaid maksumaksja perekonnaseisu või perekondliku olukorraga seotud andmeid. Nimelt tundub mulle, et selline tõdemus ei väära asjaolu, et maksunõustajaga konsulteerimise kulude

15 — Eespool viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 37.

16 — Eespool viidatud kohtuotsus Schumacker.

17 — Eespool viidatud kohtuotsus Wielockx.

18 — Eespool viidatud kohtuotsus De Groot.

19 — Vt selle kohta 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind (EKL 1999, lk I-5451), milles Euroopa Kohus nõustus sellega, et liikmesriik kehtestab nende isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisest tuleneva maksusoodustuse kohaldamiseks mitteresidentide suhtes tingimuse, et vähemalt 90% nende kogutulust maksustataks selles riigis (punkt 32).

mahaarvatavuse puhul ei ole mõeldud võtta arvesse maksumaksja isiklikku või perekondlikku olukorda.

35. Kuna arvan, et nende kulude mahaarvatavus ei ole maksusoodustus, mis oleks seotud mitteresidendist maksumaksja isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisega, tuleb nüüd teha kindlaks, kas ja kuidas võib seda maksusoodustust käsitleda ühenduse õiguse, eriti asutamislepingu artikli 52 seisukohast.

36. Selle maksusoodustuse laadi osas märgib Saksamaa valitsus oma kirjalikes märkustes, et Saksa õiguses „erakorraliste kulude" kategooriasse kuuluvad maksukonsultatsiooni kulud kujutavad endast „eraeluga seoses tehtud kulutusi", sest maksumaksja otsustab eraviisiliselt maksunõustaja poole pöörduda. [20]

37. Saksamaa valitsus selgitab ka, et neid maksukonsultatsiooni kulusid, mida käsitletakse erakulutustena, tuleb eristada nendest, mida tehakse tööalase kohustuse raames. Kui nimetatud kulud pärinevad ettevõtlusest, võib neid maksustamisega seoses maha arvata kui tegevuskulusid või ettevõtluskulusid. See võimalus on nii füüsilistel isikutel kui ka kapitaliühingutel ning seda sõltumata sellest, kas neil on Saksamaal piiratud või piiramata tulumaksukohustus. R. Conijni olukorras mitteresidendist maksumaksja võib seega ettevõtlusega seotud maksukonsultatsiooni kulud maksustatavast tulust väga hästi maha arvata. [21]

38. Lõpuks märgib Saksamaa valitsus, et Saksa õiguses ei anna eraeluga seoses tehtud kulutused põhimõtteliselt alust mahaarvamiseks. Eraeluga seotud kulutused võib siiski erandkorras tulumaksust maha arvata, kui seadus näeb selle sõnaselgelt ette ja kui need kujutavad endast „vältimatut koormust maksu tasumise võimele ja majanduslikule suutlikkusele". Nii on see selle valitsuse arvates EStG 1997 § 10 lõike 1 punktis 6 osundatud maksukonsultatsiooni kuludega. Nimelt peetakse neid kulusid piiramata maksukohustusega maksumaksjate puhul „erakorralisteks kuludeks", „sest need kulud võivad sageli olla tingitud maksuõiguse

20 — Kirjalike märkuste punkt 22. Selle kulukategooria osas tuleb mainida 13. novembri 2003. aasta otsust kohtu-asjas C-209/01: Schilling ja Fleck-Schilling (EKL 2003, lk I-13389), mis puudutab maksusoodustust, mis seisneb majateenija tehtud kulutuste mahaarvamises. Märgin siiski, et selle kohtuotsuse kontekst on silmnähtavalt spetsiifiline, eelkõige seepärast, et „Euroopa ühenduste ametnike ja muude töötajate suhtes kehtivad maksustamise valdkonnas erinormid, mis eristavad neid teistest töötajatest" (punkt 29).

21 — Kirjalike märkuste punkt 21.

keerukusest ja järelikult mõjutada maksumaksja majanduslikku suutlikkust" [22].

39. Tunnistan, et need selgitused ei näi olevad niisugused, mis tõendavad, et kõnesolev maksusäte on kooskõlas ühenduse õigusega ja eelkõige asutamislepingu artikliga 52.

40. Nimelt on selge, et EStG 1997 kohaselt kujutab maksukonsultatsiooni kulude kui „erakorraliste kulude" mahaarvamise õigus endast maksusoodustust, mida kohaldatakse üksnes Saksamaal elavate maksumaksjate suhtes. Mitteresidentidest maksumaksjad on seega asetatud selles osas ebasoodsamasse olukorda kui residentidest maksumaksjad, mis võib veenda mitte asuma elama Saksamaale. [23]

41. Kas see residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjate erinev kohtlemine põhineb nende kahe maksumaksjate kategooria olukorra objektiivsel erinevusel, nii et seda ei saa pidada kaudseks diskrimineerimiseks kodakondsuse alusel?

42. Ma ei arva nii.

43. Nimelt leian, et maksukonsultatsiooni kulude mahaarvamise osas on residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjad objektiivselt võrreldavas olukorras, nii et nende erinev kohtlemine selles osas kujutab endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel.

44. Käesolevas kohtuasjas tuleks residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjate olukorra võrreldavust minu meelest analüüsida samamoodi, nagu seda tegi Euroopa Kohus oma 12. juuni 2003. aasta otsuses kohtuasjas Gerritse. [24]

45. Meenutan, et selles otsuses sedastas Euroopa Kohus, et „siseriiklikud õigusnormid, mis keelavad maksustamise puhul

22 — Kirjalike märkuste punkt 23. Saksamaa valitsus täpsustab, et see õigusnorm ei käsitle mitte ainult siseriikliku maksusüsteemiga seotud konsulteerimiskulusid, vaid ka välismaise maksusüsteemiga seotud konsulteerimiskulusid. Tema arvates nimelt „on välismaine maksusüsteem väga sageli täpselt sama keeruline kui Saksamaa maksusüsteem" (sama punkt).

23 — Mõistagi võivad maksukonsultatsiooni kulud moodustada — nagu põhikohtuasjas — ainult väikese osa maksustatavatest tuludest. Meenutan siiski, et Euroopa Kohtu arvates on „asutamislepingu artikliga 52 [...] keelatud isegi väikese ulatuse ja vähese tähtsusega piirang asutamisvabadusele" (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 43).

24 — Otsus kohtuasjas C-234/01 (EKL 2003, lk I-5933).

mitteresidentidel ettevõtluskulude mahaarvamise, mis samas on lubatud residentidele, võivad seada halvemasse olukorda peamiselt teiste liikmesriikide kodanikke ja kujutavad endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel [...]" [25].

46. Enne niisuguse järelduse tegemist pidi Euroopa Kohus siiski veenduma, et residentide ja mitteresidentide olukord on ettevõtluskulude mahaarvamise võimaluse seisukohast võrreldav. Selles osas leidis ta, et „vaatluse all olevad ettevõtluskulud on otseselt seotud Saksamaal maksustatud tulude aluseks oleva tegevusega nii, et residendid ja mitteresidendid on selles osas võrreldavas olukorras" [26].

47. Residentide ja mitteresidentide võrreldavuse kriteerium põhineb siin ideel, mille kohaselt vähenevad Saksamaal toimuva sama kutsetegevuse eest saadud tulud mõlema maksumaksjate kategooria puhul samamoodi ettevõtluskulude tõttu, mis nad pidid kandma otseses seoses kõnesoleva tegevusega. Et sellest seisukohast ei ole nende vahel mingit objektiivset erinevust, kujutaks erinev kohtlemine võimaluse osas niisugused kulud maha arvata endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel.

48. Nõnda on Euroopa Kohus paralleelselt eespool viidatud kohtuotsusega Schumacker nõustunud, et maksusoodustuste osas, mis ei ole seotud maksumaksja isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisega. võib välja tuua muid residentide ja mitteresidentide võrreldavuse kriteeriumeid.

49. Käesolevas kohtuasjas olen arvamusel, et residentide ja mitteresidentide olukorra võrreldavus tuleneb järgmistest asjaoludest.

50. Esiteks on maksukonsultatsiooni kulud, mida maksumaksja, ükskõik kas ta elab Saksamaal või mitte, kandis, et koostada oma tuludeklaratsioon selles liikmesriigis, otseselt seotud samas liikmesriigis maksustatavate tuludega, nii et need vähendavad samamoodi tulusid, mida saavad need kaks maksumaksjate kategooriat.

25 — *Ibidem*, punkt 28.
26 — *Ibidem*, punkt 27.

51. Teiseks on residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjad minu meelest võrreldavas olukorras maksuõiguse keerukuse seisukohast.

52. Meenutan selles osas, et Saksamaa valitsuse arvates on maksukonsultatsiooni kulude mahaarvatavus seletatav asjaoluga, et need võivad sageli olla tingitud maksuõiguse keerukusest ja mõjutada järelikult maksumaksja majanduslikku suutlikkust. Saksamaa valitsuse arvates tuleb seega „maksumaksjale hüvitada kulutused, mis vähendasid tema tulu maksuõiguse tõttu" [27].

53. Ma arvan, et need kaalutlused peavad käima ka mitteresidendist maksumaksja kohta, kes peab nagu residendist maksumaksjagi koostama oma tuludeklaratsiooni ja puutub seega samamoodi kokku maksuõiguse keerukusega.

54. Järelikult olen arvamusel, et residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjad on seoses võimalusega maksukonsultatsiooni kulud erakorraliste kuludena maha arvata sarnases olukorras esiteks seetõttu, et need kulud on otseselt seotud Saksamaal maksustatavate tuludega, ja teiseks seepärast, et tuludeklaratsiooni koostamisel puutuvad need mõlemad maksumaksjate kategooriad kokku maksuõiguse keerukusega.

55. Seega tuleb residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjate niisugust erinevat kohtlemist, nagu tuleneb EStG 1997 eespool nimetatud sätetest, minu arvates pidada asutamislepingu artikliga 52 vastuolus olevaks kaudseks diskrimineerimiseks kodakondsuse alusel.

56. Kuna käesoleva menetluse raames ei viidatud ühelegi asjaolule, mis õigustaks asutamisvabaduse sellist piiramist, siis arvan, et Euroopa Kohus peaks asuma seisukohale, et asutamislepingu artikliga 52 on vastuolus olukord, kus liikmesriigi kodanikul, kellel on piiratud tulumaksukohustus teises liikmesriigis, ei ole võimalik oma maksustatavast tulust maha arvata maksunõustajaga konsulteerimise kulusid, mis ta tegi oma maksukohustuste täitmiseks selles teises liikmesriigis, samal ajal kui maksumaksja, kellel on piiramatu tulumaksukohustus samas liikmesriigis, võib niisugused kulud maha arvata.

27 — Kirjalike märkuste punkt 29.

V. Ettepanek

57. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

EÜ asutamislepingu artikliga 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) on vastuolus olukord, kus liikmesriigi kodanikul, kellel on piiratud tulumaksukohustus teises liikmesriigis, ei ole võimalik oma maksustatavast tulust maha arvata maksunõustajaga konsulteerimise kulusid, mis ta tegi oma maksukohustuste täitmiseks selles teises liikmesriigis, samal ajal kui maksumaksja, kellel on piiramatu tulumaksukohustus samas liikmesriigis, võib niisugused kulud maha arvata.