EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

6. juuli 2006 *

Kohtuasjas C-346/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 26. mai 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. augustil 2004, menetluses

Robert Hans Conijn

versus

Finanzamt Hamburg-Nord,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (ettekandja) ja A. Ó Caoimh,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: P. Léger,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Saksamaa valitsus, esindajad: C. D. Quassowski ja A. Tiemann,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja K. Gross,

olles 9. märtsi 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

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

2 Eelotsusetaotlus esitati R. Conijni ja Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadti, kelle ülesanded võttis alates 1. märtsist 2005 üle Finanzamt Hamburg-Nord (edaspidi „Finanzamt"), vahelise kohtuvaidluse raames. R. Conijn taotles, et tunnistataks tema õigust arvata maksustatavast tulust maha maksukonsultatsiooni kulud, mida ta kandis seoses piiratud maksukohustusega isikuna Saksamaal saadud tulude deklareerimisega.

Õiguslik raamistik

3 Einkommensteuergesetz'i (tulumaksuseadus) 1997. aasta redaktsiooni (edaspidi „EStG 1997") kohaselt tuleb eristada Saksamaa residentidest maksumaksjaid, kelle puhul kohaldatakse tulumaksu kogu nende tulu ulatuses, ja piiratud maksukohustusega maksumaksjaid, kes ei ole Saksamaa residendid, kuid keda maksustatakse selles riigis saadud tulu ulatuses.

4 EStG 1997 § 15 lõike 1 punkt 2, mis käsitleb käsitöö-, tööstus- või kaubandustegevusest saadavat tulu, on sõnastatud järgmiselt:

„1. Käsitöö-, tööstus- või kaubandustegevuse hulka kuulub:

1) [...]

2) äriühingute „Offene Handelsgesellschaft", „Kommanditgesellschaft" ja teiste äriühingute, kelle osanikku võib pidada ettevõtja juhiks (või kaasettevõtjaks), osanikele makstav kasumiosa või tasu, mida osanik saab seoses oma tegevusega äriühingu heaks, laenu andmisega või vara kasutusse andmisega. Osanik, kellel on äriühingus kaudne osalus ühe või mitme isikuühingu kaudu, võrdsustatakse otsese osalusega osanikuga; teda loetakse äriühingus, milles tal on kaudne osalus, kaasettevõtjaks, kui teda ennast ja äriühinguid, kelle kaudu tal osalus on, saab pidada isikuühingus, milles neil on otsene osalus, kaasettevõtjateks."

5 EStG 1997 § 49 lõike 1 punkti 2 alapunkt a näeb ette, et maksustatava tulu hulka kuulub tööstus- ja kaubandustegevusest saadav tulu.

6 EStG 1997 § 50 lõike 1 kohaselt ei või maksumaksjad, kellel on Saksamaal piiratud maksukohustus, maksukonsultatsiooni kulusid erakorraliste kuludena maha arvata, erinevalt piiramatu maksukohustusega maksumaksjatest, kes võivad need maha arvata EStG 1997 § 10 lõike 1 punkti 6 alusel.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 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% tema kogutulust.

8 1998. aasta maksudeklaratsioonis arvas R. Conijn EStG 1997 § 10 lõike 1 punkti 6 alusel erakorraliste kuludena oma maksustatavast tulust maha 1046 Saksa marga suuruse summa, mis vastas tema Saksamaal maksudeklaratsiooni koostamiseks kantud maksukonsultatsiooni kuludele. Finanzamt ei lubanud neid kulusid maha arvata, tuginedes EStG 1997 § 50 lõikele 1.

9 R. Conijn esitas selle keeldumise peale kaebuse Finanzgericht Hamburgile. Kaebus jäeti 11. novembri 2003. aasta kohtuotsusega rahuldamata. Seejärel esitas R. Conijn selle kohtuotsuse peale Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse, milles taotles kohtuotsuse tühistamist ja konsultatsioonikulude mahaarvatavateks tunnistamist. Finanzamt palus kassatsioonkaebuse rahuldamata jätta.

10 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [...] asutamislepingu artikliga 52 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?"

Eelotsuse küsimus

11 Eesotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt, kas asutamislepingu artikliga 52 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis ei võimalda piiratud maksukohustusega isikul maksustatavast summast erakorraliste kuludena maha arvata oma maksudeklaratsiooni koostamiseks kantud maksukonsultatsiooni kulusid samadel alustel, nagu seda võib teha piiramatu maksukohustusega isik.

12 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt hõlmab asutamisvabadus liikmesriigi kodaniku õigust teise liikmesriigi territooriumil alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida äriühinguid neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle riigi õigus, kus niisugune asutamine toimub (vt eelkõige 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 1986, lk 273, punkt 13; 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland, EKL 1999, lk I-2651, punkt 22, ja 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars, EKL 2000, lk I-2787, punkt 27).

13 R. Conijn on Saksamaal maksustatud EStG artikli 49 alusel selles liikmesriigis tööstus- ja kaubandustegevusest saadud tulu osas. Ilmneb, et ta on selle tegevuse osas maksustatud otseselt, usaldusühingu tulude ulatuses ning et vastavalt liikmesriigi maksuõigusele käsitletakse teda selles osas ettevõtjana.

14 Kuigi otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, peavad nad seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides (vt eelkõige 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx, EKL 1996, lk I-2493, punkt 16; 6. juuni 2000. aasta

otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 32, ja 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I-6817, punkt 25).

15 Seega ei tohi liikmesriigi maksusätted olla otseselt või varjatult diskrimineerivad kodakondsuse alusel (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Wielockx, punkt 16, ja 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: De Groot, EKL 2002, lk I-11819, punkt 75).

16 Sellegipoolest ei ole asjaolu, et liikmesriik ei anna mitteresidendile teatavaid residentidele antavaid soodustusi, üldjuhul diskrimineeriv, kui võtta arvesse, et residentide ja mitteresidentide olukord on objektiivselt erinev nii tuluallikate, maksu tasumise võime kui isiklike ja perekondlike asjaolude poolest (14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punkt 34, ja 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind, EKL 1999, lk I-5451, punkt 23).

17 Lisaks on residentsus kohalduva maksuseaduse kindlaksmääramise tegur, millele üldreeglina tugineb rahvusvaheline maksuõigus, sealhulgas Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni väljatöötatud näidisleping tulu- ja kapitalimaksu kohta (tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise näidisleping, OECD maksuasjade komitee aruanne, 1977, 29. aprilli 2000. aasta redaktsioon) eesmärgiga jagada välismaise elemendi olemasolu korral maksupädevust liikmesriikide vahel.

18 Käesoleval juhul ilmneb toimikust, et R. Conijn, kes elab Madalmaades, sai Saksamaa territooriumil vähem kui 90% oma kogutulust.

19 Küsimus seisneb seega selles, kas mitteresidendi ja residendi olukordade objektiivse erinevuse tõttu on lubatud, et sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas ei võimalda esimesena nimetatul maksukonsultatsiooni kulusid maha arvata, samal ajal kui teine võib need oma maksude deklareerimise käigus maha arvata.

20 Euroopa Kohus on piiratud maksukohustusega isiku puhul leidnud, et tuluga otseselt seotud kulude osas, nagu teises liikmesriigis kutsealase tegevusega seotud kulu, tuleb piiratud maksukohustusega isikut kohelda samal viisil nagu piiramatu maksukohustusega isikut (vt 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse, EKL 2003, lk I-5933, punkt 27).

21 Maksukonsultatsiooni kulude „erakorraliste kuludena" mahaarvamise õigus piiramatu maksukohustusega maksumaksjate puhul on Saksamaa valitsuse väitel põhjendatud, kuna need kulud on tingitud liikmesriigi maksuõiguse keerukusest.

22 Põhikohtuasjas käsitletakse selliseid maksukonsultatsiooni kulusid, mida R. Conijn kandis seoses Saksamaal saadud tulu deklareerimisega. Kohustus esitada maksudeklaratsioon tuleneb asjaolust, et isik saab selles liikmesriigis tulu. Maksukonsultatsiooni kulud on seega otseselt seotud selles liikmesriigis maksustatavate tuludega, kuna nad koormavad ühtviisi kõikide maksumaksjate, nii residentide kui mitteresidentide tulusid.

23 Lisaks on nii residentidest kui mitteresidentidest maksumaksjad riigi keeruka maksuõigusega kokku puutudes sarnases olukorras. Seega peab residentidest

maksumaksjatele antud mahaarvamise õigus, mille eesmärk on maksukonsultatsiooni raames tekkinud kulude hüvitamine, kehtima ka mitteresidentidest maksumaksjatele, kes puutuvad kokku liikmesriigi sama keeruka maksusüsteemiga.

24 Neil asjaoludel on residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjad seoses võimalusega maksukonsultatsiooni kulud erakorraliste kuludena maha arvata sarnases olukorras ja liikmesriigi õigusnorm, mis ei anna mitteresidentidele sellist mahaarvamise õigust, kujutab endast keelatud piirangut asutamislepingu artikli 52 tähenduses.

25 Kuna Euroopa Kohtule ei ole esitatud ühtegi konkreetset argumenti sellise erineva kohtlemise õigustamiseks, tuleb asuda seisukohale, et liikmesriigi vastav õigusnorm kahjustab peamiselt teiste liikmesriikide kodanike huve ja on seega kaudselt diskrimineeriv kodakondsuse alusel.

26 Seetõttu tuleb esitatud küsimusele vastata, et asutamislepingu artikliga 52 on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mis ei võimalda piiratud maksukohustusega isikul maksustatavast summast erakorraliste kuludena maha arvata oma maksudeklaratsiooni koostamiseks kantud maksukonsultatsiooni kulusid samadel alustel, nagu seda võib teha piiramatu maksukohustusega isik.

Kohtukulud

27 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega kaasnenud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

EÜ asutamislepingu artikliga 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mis ei võimalda piiratud maksukohustusega isikul maksustatavast summast erakorraliste kuludena maha arvata oma maksudeklaratsiooni koostamiseks kantud maksukonsultatsiooni kulusid samadel alustel, nagu seda võib teha piiramatu maksukohustusega isik.

Allkirjad