



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

6. detsember 2018\*

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus – Otsesed maksud – Tulumaks – Kohustuslikku kutseala pensionikindlustusfondi ja vabatahtlikku vanaduspensionikindlustusse tehtud sissemaksete mahaarvatavus – Mitteresidentide väljajätmine

Kohtuasjas C-480/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus, Saksamaa) 3. augusti 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. augustil 2017, menetluses

**Frank Montag**

*versus*

**Finanzamt Köln-Mitte,**

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: kaheksanda koja president F. Biltgen kümnenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud E. Levits (ettekandja) ja L. Bay Larsen,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 12. juuli 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- F. Montag, esindajad: *Rechtsanwalt* S. Eilers ja *Rechtsanwalt* S. Lehmann,
- Finanzamt Köln-Mitte, esindaja: M. Plützer,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels, M. Wasmeier ja B.-R. Killmann,

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

on teinud järgmise

\* Kohtumenetluse keel: saksa.

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 49 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Frank Montagi ja Finanzamt Köln-Mitte (Köln-Mitte maksuamet, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses seoses keeldumisega võtta Saksamaa piiratud maksukohustuse raames maksu vähendamiseks erikuludena arvesse sissemakseid, mis on tehtud kohustuslikku kutseala pensionikindlustusse ja vabatahtlikku vanaduspensionikindlustusse.

### Õiguslik raamistik

#### *Liidu õigus*

- 3 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. veebruari 1998. aasta direktiivi 98/5/EÜ, millega hõlbustatakse alalist tegutsemist advokaadi kutsealal muus liikmesriigis kui see, kus omandati kutsekvalifikatsioon (EÜT 1998, L 77, lk 36; ELT eriväljaanne 06/03, lk 83), mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/100/EÜ (ELT 2006, L 363, lk 141) (edaspidi „direktiiv 98/5“), põhjenduses 12 on öeldud, et vastuvõtvas liikmesriigis päritolumaa kutsenimetuse all registreeritud advokaat peab jääma oma päritoluliikmesriigi pädeva asutuse registrisse, et säilitada oma advokaadistaatus ja olla hõlmatud käesoleva direktiiviga.
- 4 Direktiivi 98/5 artikli 3 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Advokaat, kes soovib praktiseerida muus liikmesriigis kui see, kus ta omandas kutsekvalifikatsiooni, peab registreeruma nimetatud riigi pädevas asutuses.

2. Vastuvõtva liikmesriigi pädev asutus registreerib advokaadi tunnistuse esitamisel, mis tõendab tema registreerimist päritoluliikmesriigi pädevas asutuses. Asutus võib nõuda, et päritoluliikmesriigi pädeva asutuse tunnistus ei oleks esitamisel vanem kui kolm kuud. Ta teatab registreerimisest päritoluliikmesriigi pädevale asutusele.“

#### *Saksa õigus*

- 5 Tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) 20. detsembri 2007. aasta maksuseadusega 2008. aastaks muudetud redaktsiooni (BGBl. 2007 I, lk 3150) (edaspidi „2008. aasta tulumaksuseadus“) §-s 1 on sätestatud:

„(1) Füüsilistel isikutel, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht on Saksamaal, on täieulatuslik tulumaksukohustus. [...]

[...]

(3) Füüsilisi isikuid, kelle alaline elukoht ega harilik viibimiskoht ei ole Saksamaal, koheldakse nende taotluse alusel täielikult tulumaksuga maksustatud maksukohustuslastena, tingimusel, et nad saavad riigisisest tulu § 49 tähenduses. Seda tehakse üksnes juhul, kui vähemalt 90% nende tulust kalendriaastal kuulub maksustamisele Saksamaa tulumaksuga või kui nende Saksamaa tulumaksuga mittermaksustatav tulu ei ületa maksuvaba väärtust vastavalt § 32a lõike 1 teise lause punktile 1; [...]

(4) Füüsiliste isikute suhtes, kelle alaline elukoht ega harilik viibimiskoht ei ole Saksamaal, kohaldatakse piiratud maksustamist tulumaksuga, kui nad saavad riigisiseseid tulusid § 49 tähenduses, võttes arvesse § 1a lõigetes 2 ja 3 sätestatut.“

6 2008. aasta tulumaksuseaduse § 10 „Erikulud“ sätestab:

„(1) Kui kulu ei ole seotud tegevuse ega kutsealaga või seda ei käsitata sellise kuluna, loetakse erikuluks järgnevad kulud:

[...]

2. a) sissemaksed [...] kohustuslikku kutseala pensionikindlustusse, mis on võrreldavad sissemaksetega seadusest tulenevasse kohustuslikku vanaduspensioni kindlustusse;
- b) sissemaksed maksukohustulase vabatahtlikku kogumispensionisse [...]

[...]

(3) Lõike 1 punkti 2 teises lauses nimetatud pensionikindlustuskulusid võetakse arvesse 20 000 euro suuruse summa ulatuses [...].“

7 2008. aasta tulumaksuseaduse § 50 „Piiratud maksukohustusega isikuid käsitlevad erinormid“ lõikes 1 on sätestatud:

„Piiratud maksukohustusega isikud saavad tegevuskulusid (§ 4 lõiked 4–8) või kutsealaga seotud kulusid (§ 9) maha arvata üksnes juhul, kui nendel kuludel on majanduslik seos riigi territooriumil saadud tuludega. [...] paragrahvid [...] 10 [...] ei ole kohaldatavad. [...]“.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

- 8 Põhikohtuasja kaebaja, kes on Saksamaa kodanik, alaline elukoht aastal 2008 oli Belgias, kus ta tegutses advokaadina rahvusvahelises büroos, mille õiguslik vorm oli *Limited Liability Partnership* (LLP, Inglise õiguse alusel asutatud isikuühing) ja milles ta omas osalust äriühinguõiguse tähenduses.
- 9 Põhikohtuasja kaebaja sai oma tegevusest *Equity Partner*’ina tulu, mis tekkis erinevates riikides kindlaksmääramis- ja jaotamismenetluse raames, mille üle põhikohtuasja pooled ei vaidle. Ülemaailmsest netotulust, mis põhikohtuasja kaebajal tekkis seoses tema osalusega ja tema tegevusega LLPs, tekkis ligikaudu 54% Saksamaal, ligikaudu 6,3% Belgias ja ülejäänud muudes riikides. Lisaks sai põhikohtuasja kaebaja 2008. aastal muud tulu. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et põhikohtuasja kaebaja suhtes ei saa kohaldada Saksamaal täielikku tulumaksukohustust 2008. aasta tulumaksuseaduse § 1 lõike 3 alusel esiteks seetõttu, et vähemalt 90% tema kogutulust ei maksustata tulumaksuga Saksamaal, ja teiseks tema tulude summa tõttu, mida Saksamaal tulumaksuga ei maksustata.
- 10 Põhikohtuasja kaebaja oli 2008. aastal registreeritud Brüsseli (Belgia) advokatuuri prantsuskeelse koja nimekirjas E kui „Euroopa advokaat“ ja tema kutsenimetuse oli „Brüsselis asuv *Rechtsanwalt* (Köln)“. Sellise kutsenimetuse all tegutsemiseks pidi põhikohtuasja kaebaja olema registreeritud *Rechtsanwaltskammer* Kölnis (Kölni advokaatide koda, Saksamaa) ning sellest tulenevalt pidi ta kohustuslikult olema liitunud *Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen* (Nordrhein-Westfaleni advokaatide pensionikindlustusfond, Saksamaa, edaspidi „advokaatide pensionikindlustusfond“). Saksamaa kohustuslikku pensionikindlustust käsitlevate õigusnormide kohaselt on töötajad ja füüsilisest isikust ettevõtjad, kes on liitunud kutseala pensionikindlustusega, vabastatud muul juhul esinevast kohustusest liituda Saksamaa kohustusliku pensionikindlustusega.

- 11 Põhikohtuasja kaebaja maksis 2008. aasta jooksul advokaatide pensionikindlustusfondi sisse maksetena 16 453,32 eurot, mis kujutas endast sisse maksete lubatud ülempiiri. Summa jaguneb kohustuslikeks sisse makseteks summas 12 656,40 eurot ja täiendavateks vabatahtlikult tehtud sisse makseteks summas 3796,92 eurot. Lisaks maksis põhikohtuasja kaebaja Saksamaal kindlustusmaksid vabatahtlikku vanaduspensionikindlustusse summas 3696 eurot.
- 12 Belgias oli põhikohtuasja kaebajal täielik tulumaksukohustus. Tema andmete kohaselt, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on välja toonud, ei olnud tema maksete alusel, mida ta tegi advokaatide pensionikindlustusfondi Saksamaal, Belgias kohaldatud maksu vähendatud. Belgias maksustatava summa kindlaksmääramisel võis aga Belgia kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed maha arvata.
- 13 2008. aasta tulumaksu kohta esitas põhikohtuasja kaebaja põhikohtuasja vastustajale maksudeklaratsiooni piiratud maksukohustusega isikuna ja palus tulumaksust maha arvata advokaatide pensionikindlustusfondi ja vabatahtlikku vanaduspensionikindlustusse Saksamaal tehtud sisse maksed kui kutsealaga seotud kulu vastavalt 2008. aasta tulumaksuseaduse § 22 punkti 1 kolmandale lausele või teise võimalusena kui erikulu vastavalt selle seaduse § 10 lõike 1 punktile 2.
- 14 Tulumaksuga maksustatava summa kindlaksmääramisel keeldus põhikohtuasja vastustaja neid sisse makseid maksu vähendamiseks arvesse võtmast, kuna need olid seotud 2008. aasta tulumaksuseaduse §-s 10 ette nähtud „erikulude“ kategooriaga. Erikulude mahaarvamine on aga 2008. aasta tulumaksuseaduse § 50 lõike 1 kolmanda lause kohaselt piiratud maksukohustuse puhul välistatud. Põhikohtuasja vastustaja sõnul ei saa neid kulusid maha arvata ka selle seaduse §-s 9 sätestatud kutsealaga seotud kuludena või tegevuskuludena, mis on sätestatud selle seaduse § 4 lõikes 4.
- 15 Kuna põhikohtuasja kaebaja vaie kõnealuse keeldumise peale jäeti rahuldamata, esitas ta kaebuse Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus, Saksamaa). See kohus peatas menetluse kuni juulini 2016 eelotsusemenetluse tõttu, mis algatati Euroopa Kohtus asjas, milles tehti 24. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Grünwald (C-559/13, EU:C:2015:109), ja menetluse tõttu, mis algatati Bundesverfassungsgerichtis (Saksamaa Liitvabariigi konstitutsioonikohus).
- 16 Kuna Bundesverfassungsgericht (Saksamaa Liitvabariigi konstitutsioonikohus) asus sisuliselt seisukohale, et pensionikulude kvalifitseerimist Saksamaa seadusandja poolt erikuludeks ei saa konstitutsioonilises plaanis kritiseerida, nõuab põhikohtuasja kaebaja nüüd, et tema pensionikulud arvataks maha erikuludena vastavalt 2008. aasta tulumaksuseaduse § 10 lõike 1 punktile 2 piirides, mis on ette nähtud selle paragrahvi lõikes 3, ja et selle seaduse § 50 lõike 1 kolmas lause, mis välistab sellise mahaarvamise mitteresidentide puhul, jäetakse liidu õigusega vastuolu tõttu kohaldamata.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kuigi põhikohtuasja kaebaja saab kõige rohkem tulu Saksamaalt, on tal Belgias piisavalt tulusid, et tema isiklikku olukorda saaks seal arvesse võtta.
- 18 Samas kahtleb see kohus, kas põhikohtuasjas käsitletavad pensionikulud tuleb liidu õiguses kvalifitseerida maksukohustuslase isikliku või perekondliku olukorraga seotud kuludeks või kuludeks, mis on seotud Saksamaal saadud tuludega.
- 19 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artikliga 49 koostoimes ELTL artikliga 54 on vastuolus liikmesriigi õiguses ette nähtud kord, mille kohaselt ei saa mitteresidentist maksukohustuslase poolt kutseala vanaduspensionifondi tehtud kohustuslike sisse makseid (mis põhinevad liikmesriigi advokatuuri liikmesusel, mis on kutsetegevust reguleerivatest õigusnormidest tulenevalt kohustuslik tegutsemiseks mitmes

liikmesriigis) piiratud maksukohustuse korral maksustatavast tulust maha arvata, kui residendist maksukohustuslasel, kellel on täielik tulumaksukohustus, võimaldatakse liikmesriigi õiguses sätestatud piirmäära ulatuses need maksustatavast tulust maha arvata?

2. Kas ELTL artikliga 49 koostoimes ELTL artikliga 54 on vastuolus esimeses küsimuses kirjeldatud kord, kui maksukohustuslane teeb kutseala vanaduspensionifondi peale kohustuslike sissemaksete ka vabatahtlikke täiendavaid sissemakseid, mida liikmesriik ei võimalda maksustatavast tulust maha arvata, kuigi on võimalik, et hilisem pension maksustatakse samas liikmesriigis selle riigi õiguse alusel ka piiratud maksukohustuse korral?
3. Kas ELTL artikliga 49 koostoimes artikliga 54 on vastuolus esimeses küsimuses kirjeldatud kord, kui maksukohustuslane, olenemata advokatuuri kuulumisest ja kutseala vanaduspensionifondi sissemaksete tegemisest, teeb vabatahtlikku pensionifondi sissemakseid, mida liikmesriik ei võimalda maksustatavast tulust maha arvata, kuigi on võimalik, et hilisem pension maksustatakse samas liikmesriigis selle riigi õiguse alusel ka piiratud maksukohustuse korral?“

### **Eelotsuse küsimuste analüüs**

- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, mille kohaselt ei saa mitteresidendist maksukohustuslane, kes maksab selles liikmesriigis tulumaksu piiratud maksukohustuse alusel, tulumaksuga maksustatavast summast maha arvata kutseala pensionikindlustusfondi tehtud kohustuslike ja täiendavaid sissemakseid ega sissemakseid vabatahtlikku vanaduspensionikindlustusse, samas kui residendist maksukohustuslane, kes maksab tulumaksu täieliku maksukohustuse alusel, võib sellised sissemaksed tulumaksuga maksustatavast summast riigisiseses õiguses sätestatud piirides maha arvata.

### ***ELTL artikli 49 piirangu olemasolu***

- 21 ELTL artikkel 49 näeb ette asutamisevabaduse piirangute kaotamise. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kuigi EL toimimise lepingu asutamisevabadust käsitlevate sätete eesmärk on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad need samas päritoluliikmesriigil takistada oma kodaniku või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist (vt selle kohta 13. aprilli 2000. aasta kohtuotsus Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika; 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsus de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 42, ning 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 22 Ühtlasi tuleb väljakujunenud kohtupraktika kohaselt asutamisevabaduse piiranguks pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 23 Põhikohtuasjas käsitletavate riigisiseste õigusnormide kohaselt võib residendist maksukohustuslane, kellel on täielik tulumaksukohustus, vanaduspensionikulud, mis nimetatud õigusnormide alusel loetakse erikuluks, oma kogutulust teatud piirides maha arvata. Selline mahaarvamine võimaldab maksukohustuslase maksustatavat tulu vähendada ja seega kujutab see endast maksueelist.
- 24 Ent mitteresidendist maksukohustuslased, kellel on piiratud maksukohustus, Saksamaal sellist mahaarvamist teha ei saa ja seega neil seda maksueelist ei ole.

- 25 Seega, kuna mitteresidentidele on ette nähtud vähem soodne maksualane kohtlemine, võib see pärssida residendist maksukohustuslase soovi asutada end muus liikmesriigis peale Saksamaa Liitvabariigi, ja seetõttu on tegemist piiranguga, mis on aluslepingu asutamisvabadust käsitlevate sätetega põhimõtteliselt keelatud.
- 26 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et selline asutamisvabaduse piirang on lubatud vaid juhul, kui see puudutab erinevaid olukordi, mis ei ole omavahel objektiivselt sarnased, või kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi (17. juuli 2014. aasta kohtuotsus *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23). Samuti on viimati nimetatud juhul vaja, et piirang oleks sobiv sellega taotletava eesmärgi saavutamiseks ega läheks selle eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale (20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus *Deister Holding ja Juhler Holding*, C-504/16 ja C-613/16, EU:C:2017:1009, punkt 91 ja seal viidatud kohtupraktika).

### *Olukordade sarnasus*

- 27 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et otseste maksude suhtes ei ole residendid ja mitteresidendid üldiselt sarnases olukorras, kuna mitteresidendi poolt liikmesriigi territooriumil saadud tulu on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogutulust, mis koondub tema elukohta, ning kuna mitteresidendi maksu tasumise võimet, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikust ja perekondlikust olukorrast, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, see tähendab tavaliselt tema peamises elukohas (vt eelkõige 31. märtsi 2011. aasta kohtuotsus *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 37, ja 24. veebruari 2015. aasta kohtuotsus *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 25).
- 28 Samuti ei ole asjaolu, et liikmesriik ei anna mitteresidendile teatavaid residendile antavaid maksusoodustusi, üldjuhul diskrimineeriv, kui võtta arvesse, et residentide ja mitteresidentide olukord on objektiivselt erinev nii tuluallikate, maksu tasumise võime kui ka isikliku ja perekondliku olukorra poolest (vt eelkõige 31. märtsi 2011. aasta kohtuotsus *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 38, ja 24. veebruari 2015. aasta kohtuotsus *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 26).
- 29 Olukord on siiski erinev esiteks juhul, kui mitteresident ei saa märkimisväärset tulu oma elukoha liikmesriigis, teenides peamise osa oma maksustatavast tulust tegevuselt, millega ta tegeleb teises liikmesriigis (24. veebruari 2015. aasta kohtuotsus *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 27), mistõttu elukohaliikmesriik ei saa anda talle soodustusi, mis põhinevad isikliku ja perekondliku olukorra arvestamisel (vt eelkõige 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 36; 16. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus *Renneberg*, C-527/06, EU:C:2008:566, punkt 61, ja 18. juuni 2015. aasta kohtuotsus *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 25).
- 30 Teiseks on Euroopa Kohus ka otsustanud kulude kohta, mis on otseselt seotud tegevusega, millega teeniti liikmesriigis maksustatavat tulu, et sellest aspektist on selle liikmesriigi residendid ja mitteresidendid sarnases olukorras (vt eelkõige 31. märtsi 2011. aasta kohtuotsus *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 24. veebruari 2015. aasta kohtuotsus *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 29).
- 31 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu märkustest, et kuigi põhikohtuasja kaebaja saab enamiku oma tuludest Saksamaalt, on tal Belgias piisavalt tulusid, et tema isiklikku ja perekondlikku olukorda saaks seal arvesse võtta.
- 32 Järelikult, kui rääkida Saksamaal tehtud pensionikulude arvessevõtmisest sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on selline mitteresident nagu põhikohtuasja kaebaja sarnases olukorras mitteresidendiga üksnes juhul, kui sõltumata nende pensionikulude kvalifitseerimisest riigisisises õiguses erikuludeks, võib neid kulusid pidada kuludeks, mis on otseselt seotud Saksamaal

maksustatava tulu allikaks oleva tegevusega käesoleva kohtuotsuse punktis 30 viidatud kohtupraktika tähenduses (vt analoogia alusel 24. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 31).

- 33 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on maksustatava tulu allikaks oleva tegevusega otseselt seotud sellest tegevusest tingitud ja järelikult sellega tegelemiseks vajalikud kulud (vt selle kohta 12. juuni 2003. aasta kohtuotsus Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punktid 9 ja 27; 15. veebruari 2007. aasta kohtuotsus Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 25, ja 24. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 30).
- 34 Tuleb meeles pidada, et viimase instantsina peab selle, kas käsitletavas asjas on nimetatud tingimus täidetud, kindlaks tegema liikmesriigi kohus, kes on ainsana pädev põhikohtuasja faktilisi asjaolusid hindama ja riigisisest õigust tõlgendama. Ent eelotsusemenetluses on Euroopa Kohus, kes peab andma eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele tarviliku vastuse, põhikohtuasja materjale ning talle esitatud seisukohti arvestades pädev andma juhiseid, mis võivad aidata liikmesriigi kohtul asja lahendada (vt eelkõige 16. mai 2013. aasta kohtuotsus Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 24. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 32).
- 35 Esmalt, mis puudutab kohustuslikke sissemakseid advokaatide pensionikindlustusfondi, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja kaebaja oli selle fondiga kohustuslikult liitunud ja pidi tasuma sissemakseid liikmesuse tõttu Kölni advokaatide kojas.
- 36 Nagu aga nähtub eelotsusetaotlusest, on see liikmesus kohustuslik selleks, et põhikohtuasja kaebaja saaks tegutseda kutsenimetusega *Rechtsanwalt* nii Saksamaal, kus ta saab märkimisväärse osa oma kutsealasest tulust ja kus tal on piiratud tulumaksukohustus, kui ka direktiivi 98/5 artikli 3 alusel Belgias ehk liikmesriigis, kus ta asub ja kus on tema elukoht.
- 37 Seega tuleb järeldada, et advokaatide pensionikindlustusfondi tehtud kohustuslike sissemaksetega seotud kulud olid tingitud sellest, et kuulumine advokaatide kotta oli vajalik, et tegeleda maksustatava tulu allikaks oleva tegevusega. Neid kulusid tuleb pidada kuludeks, mis on sellest tegevusest tingitud ja järelikult sellega tegelemiseks vajalikud.
- 38 Põhikohtuasja vastustaja ja Saksamaa valitsuse vastavad argumendid seda hinnangut kahtluse alla ei sea.
- 39 Esmalt ei sea kulude ja tuluallikaks oleva tegevuse vahelist otsest seost kahtluse alla asjaolu, millele viitab nii põhikohtuasja kaebaja kui ka Saksamaa valitsus ja mille kohaselt on advokaatide pensionikindlustusfondi reguleerivate sätete kohaselt võimalik taotleda teatud tingimustel erandit kohustuslikust osalemisest kõnealuses fondis, mida aga põhikohtuasja kaebaja ei teinud.
- 40 Nimelt esiteks asjaolu, et põhikohtuasja kaebaja oleks pidanud tegema teatud toiminguid selleks, et vältida sissemakseid kõnealusesse fondi, tingimusel veel, et see oleks olnud võimalik, millega põhikohtuasja kaebaja Euroopa Kohtus ei nõustunud, kinnitab pigem seda, et põhikohtuasjas käsitletav advokaaditegevus tekitab tavaliselt seda liiki kulusid.
- 41 Teiseks ei mõjuta nende kulude kvalifikatsiooni asjaolu, et põhikohtuasja kaebaja oleks vajaduse korral saanud neid vältida. Nimelt ei nõua otsese seose olemasolu käesoleva kohtuotsuse punktis 33 viidatud kohtupraktika tähenduses, et kulu oleks välditav. Nii on otsese seose olemasolu mööndud tuludeklaratsiooni esitamiseks kantud maksukonsultatsiooni kulude puhul, kuna kohustus esitada maksudeklaratsioon tuleneb asjaolust, et isik saab selles liikmesriigis tulu (6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, punkt 22).

- 42 Otsese seose olemasolu käesoleva kohtuotsuse punktis 33 viidatud kohtupraktika tähenduses tuleneb asjaolust, et kulu on lahutamatu seotud tegevusega, millest tulu saadi (31. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 43, ja 24. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 36). Nagu aga käesoleva kohtuotsuse punktis 37 on märgitud, tingis advokaatide pensionikindlustusfondi sissemakse tegemise kuulumine advokaatide kotta, mis omakorda on vajalik, et teostada tegevust, millest saadakse tulu.
- 43 Järgmiseks, asjaolu, millele tugineb nii põhikohtuasja vastustaja kui ka Saksamaa valitsus ning mille kohaselt ei olnud põhikohtuasjas käsitletavate sissemaksete eesmärk mitte Saksamaal advokaadina tegutsemine, vaid hoopis õiguste omandamine, et tagada vanaduses äraelamiseks vajalikud vahendid, mis kinnitabki nende seost maksukohustuslase isikliku ja perekondliku olukorraga, ei tähenda, et põhikohtuasjas käsitletavate kulude ja tulude vahelist seost tuleks kvalifitseerida erinevalt, kuna objektiivselt on need kulud vajalikud, et saada tulu.
- 44 Lõpuks tuleb märkida, et põhikohtuasjas käsitletav olukord erineb olukorrast, mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti 22. juuni 2017. aasta kohtuotsus Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), ja kaalutlusi, millele Euroopa Kohus selles kohtuotsuses tugines seoses keeldumisega anda residendist maksukohustuslase eeliseid, mis tulenesid tema isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisest selle kaudu, et arvata maha tema töökohajärgses liikmesriigis tehtud sissemaksed haiguskindlustusse ja täiendavasse vanaduspensionikindlustusse, ei saa üle kanda olukorda, mis puudutab kutseala pensionikindlustusfondi kohustuslike sissemaksete tegemise arvessevõtmist liikmesriigis, kus tegevust teostati. Nimelt kohtuasjas, milles tehti viidatud kohtuotsus, ei tulnud analüüsida küsimust otsese seose kohta pensionikindlustusmaksete ja tegevuse vahel, mis tekitas maksustatava tulu.
- 45 Seega tuleb tõdeda, et kohustuslikud sissemaksed advokaatide pensionikindlustusfondi on otseselt seotud tegevusega, mis tekitas Saksamaal maksustatavat tulu.
- 46 Sellega seoses tuleb siiski rõhutada, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 36, et kuulumine Kölni advokaatide kotta oli vajalik, et põhikohtuasja kaebaja ei saaks kutsenimetusega *Rechtsanwalt* tegutseda mitte üksnes Saksamaal, vaid ka Belgias. Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja kaebaja tegutses ka teistes riikides, ilma et oleks täpsustatud, kas tegemist oli teiste liikmesriikidega ja kas ta tegutses kutsenimetusega *Rechtsanwalt*.
- 47 Järelikult on advokaatide pensionikindlustusfondi tehtud kohustuslikud sissemaksed otseselt seotud ka tegevusega, mis tekitas maksustatavat tulu Belgias ja võimalik, et ka teistes liikmesriikides.
- 48 Ent erinevalt Saksamaal täielikku maksukohustust omava residendist maksukohustuslase tuludest kohaldatakse mitteresidendist maksukohustuslase puhul vaid piiratud maksukohustust nimetatud riigis tekkinud tulude suhtes.
- 49 Sellest järeldub, et advokaatide pensionikindlustusfondi tehtud kohustuslike sissemaksete puhul tuleks sellise mitteresidendist maksukohustuslase olukorda nagu põhikohtuasja kaebajal pidada sarnaseks residendist maksukohustuslase olukorraga osas, milles see puudutab tasutud sissemaksete seda osa, mis vastab proportsionaalselt osale, mille moodustavad Saksamaal maksustatud tulud kõnealuse tegevusega tekkinud kogutuludes.
- 50 Järelikult ei saa residendist ja mitteresidendist maksukohustuslaste olukordade vahelisele erinevusele õiguspäraselt tugineda sellise piirangu puhul, nagu on käsitusel põhikohtuasjas, mis seisneb keeldumises võtta arvesse advokaatide pensionikindlustusfondi tehtud kohustuslikke sissemaksid proportsionaalselt tulu osaga, mida maksustatakse Saksamaal.
- 51 Teiseks, mis puudutab advokaatide pensionikindlustusfondi tehtavaid vabatahtlikke sissemaksid, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et selle kulu alus on põhikohtuasja kaebaja vaba otsus suurendada oma pensioniõigusi sissemaksete suurima lubatud summani.



- 52 Siinkohal olgu märgitud, et kuigi on tõsi, et nimetatud kulu tuleneb samuti kuulumisest advokaatide kotta, ei ole see erinevalt kohustuslikest sisse maksetest sellest liikmesusest tingitud.
- 53 Järelikult osas, mis puudutab täiendavaid sisse makseid advokaatide pensionikindlustusfondi, ei ole selline mitteresidentist maksukohustuslane nagu põhikohtuasja kaebaja residentist maksukohustuslasega sarnases olukorras.
- 54 Sellist hinnangut ei sea kahtluse alla argument, et advokaatide pensionikindlustusfondist makstav pension maksustatakse aja saabudes Saksamaal. Arvestamata sellise tulevikus toimuva maksustamise ebakindlust, piisab, kui märkida, et põhikohtuasi puudutab sellise tulu maksustamist, mida põhikohtuasja kaebaja sai Saksamaal advokaadina tegutsedes, ja selleks, et kulusid saaks selle maksustamise raames arvesse võtta, peavad need olema asjaomase tuluga otseselt seotud. Võimalik seos muude tulevikus tekkivate tuludega ei oma sellise otsese seose olemasolu analüüsimisel tähtsust.
- 55 Kolmandaks, mis puudutab vabatahtlikku vanaduspensionikindlustusse makstud summasid, siis tuleb järeldada nii, nagu seda on teinud eelotsusetaotluse esitanud kohus, et seos nende kulude ja maksustatava tulu tekitanud tegevuse vahel ei ole tajutav.
- 56 Käesoleva kohtuotsuse punktis 54 esitatud põhjustega analoogilistel põhjustel ei ole võimalik seos tulevikus tekkivate tuludega oluline, hindamaks otsese seose olemasolu vabatahtlikku vanaduspensionikindlustusse makstud summade ja tulude vahel, mida põhikohtuasja kaebaja sai oma tegevusest Saksamaal.
- 57 Seega tuleb tõdeda, et vabatahtlikku vanaduspensionikindlustusse makstud summade osas ei ole selline mitteresidentist maksukohustuslane nagu põhikohtuasja kaebaja residentist maksukohustuslasega sarnases olukorras.
- 58 Järelikult saab residentist ja mitteresidentist maksukohustuslaste olukordade vahelisele erinevusele õiguspäraselt tugineda sellise piirangu puhul, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, mis seisneb keeldumises võtta arvesse advokaatide pensionikindlustusfondi tehtud täiendavaid sisse makseid ja summasid, mis on makstud vabatahtliku vanaduspensionikindlustuse raames.

### ***Põhjendatus***

- 59 Veel tuleb analüüsida, kas asutamisevabaduse piirang, mis seisneb keeldumises võtta arvesse advokaatide pensionikindlustusfondi tehtud kohustuslike sisse makseid proportsionaalselt tulu osaga, mida maksustatakse Saksamaal, võib olla põhjendatud ülekaaluka avaliku huvi tõttu.
- 60 Selle kohta väidab põhikohtuasja vastustaja, et nende sisse maksete arvessevõtmisest keeldumine on põhjendatud ohuga, et need arvatakse maha ka muudes liikmesriikides peale Saksamaa Liitvabariigi, mis annab maksukohustuslasele põhjendamatu mitmekordse eelise. Põhikohtuasja vastustaja sõnul peaks maksukohustuslane tõendama, et kõnealused sisse maksed ei andnud lisaks maksueeliseid maksukohustuslase elukohajärgses liikmesriigis.
- 61 Viidates aga sellele ohule ilma täiendavate täpsustusteta, ei anna põhikohtuasja vastustaja Euroopa Kohtule võimalust selle argumendi ulatust hinnata, kuna samas ei väideta, et seda ohtu ei oleks saanud vältida sel ajal kehtinud nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas (EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ (ELT L 363, lk 129), sätete rakendamisega (vt samuti 24. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 52).

62 Kõigist eelnevatest kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimustele vastata järgmiselt:

- ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu on käsitlel põhikohtuasjas, mille kohaselt ei saa mitteresidentist maksukohustuslane, kes maksab selles liikmesriigis tulumaksu piiratud maksukohustuse alusel, tulumaksuga maksustatavast summast maha arvata kutseala pensionikindlustusfondi tehtud kohustuslike sissemaksete summat, mis vastab selles liikmesriigis maksustatud tulu osale, kui need sissemaksed on asjaomase tulu tekitanud tegevusega otseselt seotud, samas kui residentist maksukohustuslane, kes maksab tulumaksu täieliku maksukohustuse alusel, võib sellised sissemaksed tulumaksuga maksustatavast summast riigisisises õiguses sätestatud piirides maha arvata, ja
- ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu on käsitlel põhikohtuasjas, mille kohaselt ei saa mitteresidentist maksukohustuslane, kes maksab selles liikmesriigis tulumaksu piiratud maksukohustuse alusel, tulumaksuga maksustatavast summast maha arvata kutseala pensionikindlustusfondi tehtud täiendavate sissemaksete ega vabatahtlikku vanaduspensionikindlustusse tehtud sissemaksete summat, samas kui residentist maksukohustuslane, kes maksab tulumaksu täieliku maksukohustuse alusel, võib sellised sissemaksed tulumaksuga maksustatavast summast riigisisises õiguses sätestatud piirides maha arvata.

### Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

**ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu on käsitlel põhikohtuasjas, mille kohaselt ei saa mitteresidentist maksukohustuslane, kes maksab selles liikmesriigis tulumaksu piiratud maksukohustuse alusel, tulumaksuga maksustatavast summast maha arvata kutseala pensionikindlustusfondi tehtud kohustuslike sissemaksete summat, mis vastab selles liikmesriigis maksustatud tulu osale, kui need sissemaksed on asjaomase tulu tekitanud tegevusega otseselt seotud, samas kui residentist maksukohustuslane, kes maksab tulumaksu täieliku maksukohustuse alusel, võib sellised sissemaksed tulumaksuga maksustatavast summast riigisisises õiguses sätestatud piirides maha arvata.**

**ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu on käsitlel põhikohtuasjas, mille kohaselt ei saa mitteresidentist maksukohustuslane, kes maksab selles liikmesriigis tulumaksu piiratud maksukohustuse alusel, tulumaksuga maksustatavast summast maha arvata kutseala pensionikindlustusfondi tehtud täiendavate sissemaksete ega vabatahtlikku vanaduspensionikindlustusse tehtud sissemaksete summat, samas kui residentist maksukohustuslane, kes maksab tulumaksu täieliku maksukohustuse alusel, võib sellised sissemaksed tulumaksuga maksustatavast summast riigisisises õiguses sätestatud piirides maha arvata.**

Allkirjad