



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 16. novembril 2023¹

Kohtuasi C-627/22

AB

versus

Finanzamt Köln-Süd

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusemenetlus – Euroopa Ühenduse ja Šveitsi Konföderatsiooni vaheline kokkulepe isikute vaba liikumise kohta – Füüsilise isiku elukoha üleviimine liikmesriigist Šveitsi – Otsesed maksud – Töötajate vaba liikumine – Võrdne kohtlemine – Maksusoodustused – Tulumaks – Tulu vabatahtlik deklareerimine, mida võimaldatakse üksnes niisugustele osalise maksukohustusega töötajatele, kelle maksuresidentsus on mõnes ELi liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) osalisriigis

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab nende Šveitsis elavate töötajate kohtlemist, kes maksavad osaliselt Saksamaa tulumaksu, kui nad saavad Saksamaal töötasu.²
2. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei saa need Šveitsis elavad töötajad tugineda *tulu vabatahtliku deklareerimise* mehhanismile³, et „saada tulumaksu tagasi kutsetegevusega seotud kulude ja Saksamaal töötasust kinni peetud tulumaksu mahaarvamise teel“. Selline võimalus on seevastu avatud Saksamaa ja teiste Euroopa Liidu liikmesriikide ning Euroopa Majanduspiirkonna (edaspidi „EMP“) osalisriikide residentidele.
3. Eelotsuse küsimusele vastates peab Euroopa Kohus täiendama oma kohtupraktikat, mis puudutab Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vahelise isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe (edaspidi „EÜ-Šveitsi kokkulepe“)⁴ isikulist kohaldamisala ja selles sisalduvat kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeldu.

¹ Algkeel: hispaania.

² Edaspidi nimetan neid töötajateks, kes maksavad osaliselt Saksamaa tulumaksu, et eristada neid neist, kes Saksamaa residentidena on selle sama maksu osas täieulatusliku maksukohustusega.

³ Nagu ma allpool selgitan, võimaldab see mehhanism töötajal vabatahtlikult deklareerida Saksamaal teenitud töötasu tulumaksu tarvis, mis toob kaasa töötamise seotud kulude mahaarvamise ja kinni peetud summade arvestamise.

⁴ Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vaheline kokkulepe isikute vaba liikumise kohta – Lõppakt – Ühisdeklaratsioonid – Teave seitsme järgmistes valdkondades Šveitsiga sõlmitud kokkulepete jõustumise kohta: isikute vaba liikumine, õhu- ja maismaatransport, riigihanked, teadusala koostöö, vastavushindamise vastastikune tunnustamine ja põllumajandustoodetega kauplemine (ELT 2009, L 353, lk 71), mis sõlmiti Luxembourgis 21. juunil 1999 ja mis jõustus 1. juunil 2002.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus: EÜ-Šveitsi kokkulepe

4. Artiklis 1 („Eesmärk“) on sätestatud:

„Käesoleva kokkuleppe eesmärk on

a) anda Euroopa Ühenduse ja Šveitsi kodanikele õigus siseneda kokkuleppeosaliste territooriumidele, seal elada, saada palgatööd või tegutseda füüsilisest isikust ettevõtjana ning jääda kokkuleppeosaliste territooriumile;

[...]

c) anda Euroopa Ühenduse ja Šveitsi kodanikele, kellel puudub majandustegevus vastuvõtjariigis, õigus siseneda kokkuleppeosaliste territooriumidele ja seal elada;

d) tagada Euroopa Ühenduse ja Šveitsi kodanikele samasugused elu- ja töötingimused kui kokkuleppeosaliste oma kodanikel.“

5. Artiklis 2 („Diskrimineerimisest hoidumine“) on sätestatud:

„Käesoleva kokkuleppe I, II ja III lisa sätete kohaldamise tulemusena ja nende kohaselt ei diskrimineerita kokkuleppeosalise territooriumil seaduslikult elavaid teise kokkuleppeosalise kodanikke nende kodakondsuse alusel.“

6. Artiklis 4 („Elamis- ja majandustegevuses osalemise õigus“) on sätestatud:

„Elamis- ja majandustegevuses osalemise õigus tagatakse vastavalt I lisa sätetele, kui artikliga 10 ei ole ette nähtud teisiti.“

7. Vastavalt artiklile 7 („Muud õigused“):

„Kokkuleppeosalised näevad I lisa kohaselt isikute vaba liikumisega seoses ette järgmised õigused:

a) õigus oma kodanikega võrdsele kohtlemisele seoses elamis-, tööhõive- ja töötingimustega ning majandustegevuses osalemise võimaluse ja majandustegevuses osalemisega;

[...]“.

8. Vastavalt artiklile 13 („Olemasoleva olukorra säilitamine“):

„Kokkuleppeosalised kohustuvad käesoleva kokkuleppega reguleeritud valdkondades mitte vastu võtma uusi kitsendavaid meetmeid teineteise kodanike suhtes.“

9. Artiklis 16 („Viide ühenduse õigusele“) on sätestatud:

„1. Käesoleva kokkuleppe eesmärkide saavutamiseks võtavad kokkuleppeosalised kõik meetmed, et tagada nendevahelistes suhetes samaväärsete õiguste ja kohustuste kohaldamine kui nendes Euroopa Ühenduse õigusaktides, millele viidatakse.“

2. Niivõrd kui käesoleva kokkuleppe kohaldamine on seotud ühenduse õiguse põhimõtetega, tuleb arvestada asjaomast Euroopa Ühenduste Kohtu pretsedendiõigust enne käesoleva kokkuleppe allkirjastamist. Pärast seda kuupäeva kehtestatud pretsedendiõigusest antakse Šveitsile teada. Kokkuleppe nõuetekohase toimimise tagamiseks määrab ühiskomitee ühe kokkuleppeosalise taotlusel kindlaks kõnealuse pretsedendiõiguse mõjud.“

10. Artikkel 21 („Seos topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete kokkulepetega“) on sõnastatud järgmiselt:

„1. Käesolev kokkulepe ei mõjuta topeltmaksustamist käsitlevate Šveitsi ja Euroopa Ühenduse liikmesriikide vaheliste kahepoolsete kokkulepete sätteid. Eelkõige ei mõjuta käesolev kokkulepe topeltmaksustamist käsitlevates kokkulepetes esitatud „piirialatöötaja“ mõistet.

2. Käesoleva kokkuleppe sätteid ei tohi tõlgendada nii, nagu takistaksid need kokkuleppeosalisi eristamast oma asjakohaste maksusätete kohaldamisel maksumaksjaid, kelle olukord ei ole võrreldav eeskätt elukohta poolest.

3. Ükski käesoleva kokkuleppe säte ei takista kokkuleppeosalisi vastu võtmast või kohaldamast meetmeid, mis tagavad maksude kehtestamise, tasumise ja tõhusa sissenõudmise või takistavad maksudest kõrvalehoidumist kokkuleppeosalise riiklike maksuseaduste või Šveitsi ja ühe või mitme Euroopa Ühenduse liikmesriigi vahel topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud kokkulepete või mis tahes muude maksukokkulepete kohaselt.“

11. Vastavalt I lisa artikli 7 („Piirialatöötajad“) lõikele 1:

„Piirialatöötaja on kokkuleppeosalise kodanik, kelle elukoht on kokkuleppeosalise territooriumil ja kes töötab teise kokkuleppeosalise territooriumil, naastes oma elukohta üldjuhul iga päev või vähemalt kord nädalas.“

12. I lisa artikkel 9 („Võrdne kohtlemine“) on sõnastatud järgmiselt:

„1. Töötajat, kes on kokkuleppeosalise kodanik, ei tohi teise kokkuleppeosalise territooriumil tema kodakondsuse tõttu kohelda tööhõive- ja töötingimuste suhtes teisiti kui vastuvõtjariigi kodanikest töötajaid, eelkõige seoses töötasu, vallandamise, töötuks jäämise puhul tööle ennistamise või uue töökoha leidmisega.

2. Töötajal ja tema käesoleva lisa artiklis 3 nimetatud pereliikmetel on samad maksu- ja sotsiaalsoodustused kui vastuvõtjariigi kodanikest töötajatel ja nende pereliikmetel.

[...]“.

B. Saksa õigus. Tulumaksuseadus⁵

13. Vastavalt selle §-le 1:

– Füüsilistel isikutel, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht on Saksamaal, on täieulatuslik tulumaksukohustus.

⁵ Tulumaksuseadus (Einkommensteuergesetz) kohtuasjas ratione temporis kohaldatavas redaktsioonis (BGBl. 2009 I, lk 3366). Edaspidi „EStG“.

- Füüsilisi isikuid, kelle alaline elukoht ega harilik viibimiskoht ei ole Saksamaal, võib nende taotluse korral käsitada tulumaksuga maksustamisel samuti täieulatuslike maksukohustuslasena, kui nad saavad riigisest tulu § 49 tähenduses.⁶
- Füüsilised isikud, kelle alaline elukoht ega harilik viibimiskoht ei ole Saksamaal, maksustatakse tulumaksuga piiratud ulatuses, kui nad saavad riigisest tulu § 49 tähenduses.⁷

14. Paragrahvis 38 on sätestatud, et palgatulult peetakse tulumaks kinni, arvestades selle töötasust maha (palgamaks), kui töötasu maksab tööandja, kelle alaline elukoht, harilik viibimiskoht, juhatuse asukoht, peakontor, püsiv tegevuskoht või alaline esindaja asub Saksamaa territooriumil.

15. Paragrahvi 46 lõike 2 punktis 8 on sätestatud, et kui tulu on täielikult või osaliselt saadud palgatööst, millelt on kinni peetud maks, maksustatakse seda üksnes juhul, kui maksustamist on taotletud, eelkõige töötasust kinnipeetava maksu mahaarvamiseks tulumaksust. Selline taotlus tuleb esitada tuludeklaratsiooni esitamisega.

16. Paragrahvi 49 kohaselt loetakse osalise tulumaksukohustuse seisukohast riigisiseseks tuluks muu hulgas tulu palgatööst, mida tehakse või tehti Saksamaal.

17. Paragrahv 50 sisaldab erisätteid osalise tulumaksukohustusega isikute kohta. Selle paragrahvi lõike 2 kohaselt loetakse selliste maksukohustuslaste puhul töötasus, millelt on maks kinni peetud, seisneva tulu osas tulumaks tasutuks kinnipeetud maksu näol.

18. Seda sätet ei kohaldata siiski juhul, kui maksumaksja on esitanud EStG § 46 lõike 2 punktis 8 nimetatud taotluse (*tulu vabatahtlik deklareerimine*). Nii on sätestatud EStG § 50 lõike 2 punkti 4 alapunkti b teises lauses.

19. Lisaks sellele kohaldatakse EStG § 50 lõike 2 punkti 4 alapunkti b teist lauset igal juhul ainult Euroopa Liidu liikmesriigi või mõne muu EMP lepingu⁸ kohaldamisalasse kuuluva riigi kodanike suhtes, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht on ühe sellise riigi territooriumil.

II. Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

20. AB on Saksamaa kodanik, kes elas alates 2016. aastast perekondlikel põhjustel Šveitsis, kus oli tema ainus alaline elukoht ja harilik viibimiskoht, olles samas Saksamaal asuva äriühingu töötaja (juht).

21. Selles ametis töötas AB oma Saksa tööandja heaks kas Šveitsist (kaugtöö korras) või tehes tööreise Saksamaale. Viimaste jaoks kasutas AB liisingulepingu alusel soetatud autot, mida tema tööandja talle ei andnud, ning kandis muud sõiduki ja tööreisidega seotud kulud.

22. AB sai Saksamaal töötamise eest aastatel 2017–2019 (edaspidi „kõnealused aastad“) töötasu. Aastal 2021 lõpetas ta elamise Šveitsis ja asus uuesti elama Saksamaale.

⁶ See kehtib ainult siis, kui tema tulu on kalendriaastal vähemalt 90% ulatuses maksustatud Saksamaa tulumaksuga või kui tema tulumaksuga mittemaksustatud tulu ei ületa § 32a lõike 1 teise lause punkti 1 kohast maksuvaba miinimumsummat; seda summat korrigeeritakse allapoole vajalikus ja elukohariigi olukorrale vastavas ulatuses.

⁷ Ilma et see piiraks EStG § 1 lõigete 2 ja 3 ning § 1a kohaldamist.

⁸ 2. mai 1992. aasta leping (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3; edaspidi „EMP leping“).

23. Kõnealustel aastatel maksustati AB Saksamaal osaliselt tulumaksuga vastavalt EStG § 1 lõikele 4. Tema tööandja pidas kogu tema brutotöötasult kinni tulumaksu ja kandis selle üle Saksa maksuhaldurile.⁹

24. Lisaks tulule palgatööst sai AB tulu kahe Saksamaal asuva kinnisvara üürimisest.

25. AB esitas iga kõnealuse aasta kohta vastavad tulumaksudeklaratsioonid, mis kajastasid kinnisvara üürimisest ja töötamisest saadud tulu. Ta luges mahaarvatavaks kutsetegevusega seotud kulud, mis olid seotud tema palgatööga Saksamaal. Nendes deklaratsioonides taotles ta EStG § 50 lõike 2 teise lause punkti 4 alapunkti b kohaldamist ehk *tulu vabatahtlikku deklareerimist*.

26. Finanzamt Köln-Süd (Lõuna-Kölni maksuamet, Saksamaa) väljastas tulumaksuotsused, milles võeti arvesse AB üüritulu, kuid mitte tulu palgatööst. Seega ei võetud arvesse Saksamaal kinnipeetud tulumaksu ega AB poolt deklareeritud kulusid.

27. AB esitas nende otsuste peale vaided. Tema hinnangul on EÜ-Šveitsi kokkuleppe kohaselt õigusvastane piirata *tulu vabatahtliku deklareerimise* mehhanismi Euroopa Liidu liikmesriigi või EMP osalisriigi residentidest töötajatega. Vaided jäeti 25. veebruari 2020. aasta ja 15. novembri 2021. aasta otsustega rahuldamata.

28. AB esitas nende otsuste peale kaebuse Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus, Saksamaa), kes esitas Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [EÜ-Šveitsi kokkulepet], eelkõige kokkuleppe artikleid 7 ja 15 koostoimes kokkuleppe I lisa artikli 9 lõikega 2 (õigus võrdsele kohtlemisele), tuleb tõlgendada nii, et viidatud sätetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt võivad liidu liikmesriigi või EMP osalisriigi (sealhulgas Saksamaa) kodanikust töötajad, kelle elukoht või harilik viibimiskoht on Saksamaal või mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP osalisriigis, Saksamaal maksustatavat tulu palgatööst tulumaksu huvides vabatahtlikult deklareerida („tulu vabatahtlik deklareerimine“), selleks et kulude (töötamisega seotud kulud) ning Saksamaal töötasust kinnipeetud tulumaksu mahaarvamise teel tulumaksu tagasi saada, kuid kõnealusest õigusest on ilma jäetud Šveitsis elavad Saksa ja Šveitsi kodanikud?“

III. Menetlus Euroopa Kohtus

29. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtus 4. oktoobril 2022.

30. Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad.

31. Kohtuistungit korraldamist ei peetud tarvilikuks.

⁹ AB ei palunud Saksamaa maksuhalduril lisada tööandjale esitatavasse teabesse maksuvaba summat, et tööandja saaks vastavalt EStG §-le 39 maksu kinni pidada.

IV. Õiguslik hinnang

32. Kuna eelotsuse küsimuses küsitakse, kas vaidlusalune maksustamiskord on EÜ-Šveitsi kokkuleppe teatud sätetega vastuolus, siis alustan oma analüüsi selle lepingu *ratione personae* kohaldatavusega käesolevas asjas.

33. Sel eeldusel käsitlen Saksa õigusnormide eripärasid seoses tulumaksuga, et teha kindlaks, kas need võivad käesoleva juhtumi asjaoludel rikkuda EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artikli 9 lõikes 2 sisalduvat diskrimineerimise keeldu.

A. EÜ-Šveitsi kokkuleppe isikuline kohaldamisala

34. Nagu ma juba märkisin, on vaidlus selles, kas Saksamaa kodanik, kes töötab Saksa ettevõtja heaks ja elab Šveitsis, võib kasutada mehhanismi (*tulu vabatahtlik deklareerimine*), mille Saksamaa tulumaksualased õigusnormid annavad Saksamaa residentidele ja teiste Euroopa Liidu liikmesriikide ning EMP lepingu osalisriikide kodanikele, kes elavad ühes neist riikidest.

35. Selleks, et teha kindlaks, kas EÜ-Šveitsi kokkulepe on antud olukorras kohaldatav, tuleb kõigepealt meenutada selle lepingu tunnuseid ja selle tõlgendamist Euroopa Kohtu poolt.

36. Kohtuotsuses Wächter¹⁰ Euroopa Kohus:

- Tuletas alustuseks meelde, et „kuna EÜ-Šveitsi kokkulepe on rahvusvaheline leping, tuleb seda tõlgendada 23. mai 1969. aasta Rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni (*United Nations Treaty Series*, 1155. kd, lk 331) artikli 31 kohaselt heas usus, andes lepingus kasutatud mõistetele konteksti arvestades tavatähenduse ning lähtudes lepingu objektist ja eesmärgist [...]. Lisaks nähtub sellest sättest, et eritähendus antakse terminile sel juhul, kui on kindlaks tehtud, et osalisriikidel oli selline kavatsus“.¹¹
- Ta märkis, et „EÜ-Šveitsi kokkulepe on osa üldisemast Euroopa Liidu ja Šveitsi Konföderatsiooni suhteid reguleerivast raamistikust. Kuigi viimati nimetatut ei osale Euroopa Majanduspiirkonnas ega liidu siseturul, on ta sellega siiski seotud mitme lepingu alusel, mis käsitlevad ulatuslikke valdkondi ja näevad ette konkreetseid õigusi ja kohustusi, mis on teatud määral analoogsed aluslepingus sätestatud õiguste ja kohustustega. Nende lepingute, sealhulgas EÜ-Šveitsi kokkuleppe üldine eesmärk on tugevdada liidu ja Šveitsi Konföderatsiooni vahelisi majandussidemeid [...]“.¹²
- Ta rõhutas samas, et „kuna [...] Šveitsi Konföderatsioon ei ole liitunud liidu siseturuga, siis ei saa siseturгу puudutavatele liidu õigusnormidele antud tõlgendust automaatselt EÜ-Šveitsi kokkuleppe tõlgendamisele üle kanda, välja arvatud juhul, kui kokkuleppe enda sätted seda sõnaselgelt ette näevad [...]“.¹³
- Ta märkis, et „mis puudutab EÜ-Šveitsi kokkuleppe eesmärki ja mõistete tõlgendamist, siis nimetatud kokkuleppe preambulist, artiklist 1 ja artikli 16 lõikest 2 nähtub, et selle eesmärk on

¹⁰ 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus (C-581/17, EU:C:2019:138; edaspidi „kohtuotsus Wächter“).

¹¹ Kohtuotsus Wächter, punkt 35, mis viitab 27. veebruari 2018. aasta kohtuotsusele Western Sahara Campaign UK (C-266/16, EU:C:2018:118, punkt 70).

¹² Kohtuotsus Wächter, punkt 36.

¹³ Kohtuotsus Wächter, punkt 37.

saavutada liidu ja Šveitsi Konföderatsiooni füüsilisest isikutest kodanike vaba liikumine kokkuleppeosaliste territooriumil, tuginedes liidus kohaldatavatele õigusnormidele, mille mõistete tõlgendamisel tuleb arvesse võtta Euroopa Kohtu asjaomast praktikat, mis eksisteeris enne kokkuleppe sõlmimise kuupäeva“.¹⁴

- Ta lisas, et „pärast seda kuupäeva jõustunud kohtupraktikaga seoses tuleb märkida, et EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikli 16 lõikes 2 on sätestatud esiteks, et nimetatud kohtupraktikast antakse Šveitsi Konföderatsioonile teada, ja teiseks, et kokkuleppe nõuetekohase toimimise tagamiseks määrab kokkuleppe artiklis 14 nimetatud ühiskomitee ühe kokkuleppeosalise taotlusel kindlaks kõnealuse kohtupraktika mõjud. Samas, isegi kui see komitee ei ole otsust teinud, tuleb [...] kõnealust kohtupraktikat samuti arvesse võtta, kui see üksnes täpsustab või kinnitab põhimõtteid, mis tulenevad EÜ-Šveitsi kokkuleppe sõlmimise kuupäeval eksisteerinud kohtupraktikast, mis käsitleb liidu õiguse mõisteid, millest see kokkuleppe juhindub“.¹⁵

37. Seega analüüsin EÜ-Šveitsi kokkuleppe isikulist kohaldamisala sellest vaatenurgast, et teha kindlaks, kas Šveitsis elav Saksa töötaja¹⁶ saab sellele Saksamaa vastu tugineda.

38. Vastavalt EÜ-Šveitsi kokkuleppe preambulile ning artikli 1 punktidele a ja c kuuluvad kokkuleppe kohaldamisalasse nii majandustegevusega tegelevad füüsilised isikud kui ka füüsilised isikud, kes sellega ei tegele. Käesolevas asjas tegeleb AB majandustegevusega, töötades Saksa äriühingus, kust ta sai kõnealuste aastate jooksul palka, elades alates 2016. aastast perekondlikel põhjustel Šveitsis.¹⁷

39. EÜ-Šveitsi kokkuleppet kohaldatakse tavaliselt olukorras, kus liidu liikmesriigi kodanik tugineb sellele riigi vastu, kuhu ta töötamise eesmärgil elama kolib. Euroopa Kohus on siiski täpsustanud, et teatud asjaoludel ja vastavalt kohaldatavatele sätetele on ühe kokkuleppeosalise kodanikel võimalik tugineda EÜ-Šveitsi kokkuleppes tulenevatele õigustele mitte üksnes riigi vastu, kuhu nad liikumisvabadust kasutades elama asuvad, vaid ka omaenda riigi vastu.¹⁸

40. AB olukorda iseloomustavad kaks järgmist asjaolu:

- Ta ei ole „piirialatöötaja“ EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artikli 7 lõike 1 tähenduses, sest AB ei tööta Saksamaal ja naaseb iga päev või vähemalt kord nädalas oma elukohta Šveitsis. Vaatlusalusel ajal töötas Šveitsis elanud AB Šveitsist või sõites oma autoga Saksamaale, et võtta ühendust selle Saksa ettevõtja klientidega, kelle heaks ta töötab.
- AB on EÜ-Šveitsi kokkuleppe osalisriigi (Saksamaa) kodanik, kes elab teise kokkuleppeosalise (Šveits) territooriumil ja töötab palgatöölisena Saksamaa territooriumil. Käesoleval juhul ei ole EÜ-Šveitsi kokkuleppe kohaldamist õigustav asjaolu mitte kodakondsus, vaid elukoht teises kokkuleppe osalisriigis. Seega muutub kodakondsus vähem oluliseks ja EÜ-Šveitsi kokkuleppe kohaldamise alus tuleneb isiku elukohariigi muutumisest.

¹⁴ Kohtuotsus Wächter, punkt 38.

¹⁵ Kohtuotsus Wächter, punkt 39.

¹⁶ AB ei ole majandustegevuseta isik ega teenuseid osutav isik EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikli 5 tähenduses. Vt 12. novembri 2009. aasta kohtuotsus Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punkt 44).

¹⁷ Eelotsusetaotlusest ei selgu, kas AB tegeles sellise palgatööga ka 2016. aastal.

¹⁸ 15. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Picart (C-355/16, EU:C:2018:184; edaspidi „kohtuotsus Picart“, punkt 16); 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121; edaspidi „kohtuotsus Ettwein“, punkt 33) ja 15. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punktid 27–34).

41. Euroopa Kohus on nõustunud EÜ-Šveitsi kokkuleppe kohaldamisega Saksamaa kodanikest piiriüleste töötajate suhtes¹⁹, kes on asunud elama Šveitsi, jätkates samas Saksamaal töötajana töötamist või füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsemist²⁰. See kohtupraktika näib mulle olevat *a fortiori* ülekantav sellisele juhtumile nagu AB puhul, kes ei ole kitsalt võttes piiriülene töötaja eespool kirjeldatud tähenduses, kuid kelle elukoha muutumine liikumisvabaduse teostamise käigus õigustab EÜ-Šveitsi kokkuleppele tuginemist.

42. Vastasel juhul, nagu ka Euroopa Kohus on sedastanud, takistatakse isikute vaba liikumist, mis on tagatud EÜ-Šveitsi kokkuleppega. Kokkuleppeosalise kodanik satuks oma päritoluriigis ebasoodsasse olukorda üksnes seetõttu, et ta on kasutanud oma õigust vabalt liikuda.²¹

43. On tõsi, et EÜ-Šveitsi kokkuleppe sõlmimisele järgnevat Euroopa Kohtu praktikat ei saa mehaaniliselt üle kanda Euroopa Liidu riikide ja Šveitsi vahelise piiriülese liikuvuse juhtumitele, nagu võib järeldada EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikli 16 lõikest 2.

44. Siiski on Euroopa Kohus ka ühiskomitee otsuse puudumisel otsustanud, et EÜ-Šveitsi kokkuleppe sõlmimisele järgnevat Euroopa Kohtu praktikat võib arvesse võtta, kui see üksnes täpsustab või kinnitab põhimõtteid, mis tulenevad EÜ-Šveitsi kokkuleppe sõlmimise kuupäeval eksisteerinud kohtupraktikast, mis käsitleb liidu õiguse mõisteid, millest see kokkulepe juhindub.²²

45. Kohtuotsuste Ettwein ja Wächtler käsitus Saksamaa töötajate kohta, kes viivad oma elukoha Šveitsi, kasutades EÜ-Šveitsi kokkuleppes sätestatud liikumisvabadust, on kooskõlas Euroopa Kohtu traditsioonilise kohtupraktikaga, milles tõlgendatakse ELTLi „samaväärseid“ sätteid töötajate piiriülese liikumise kohta. Seega võib vaidluse lahendamiseks sellele tugineda.

46. Nendest eeldustest lähtudes ei leia ma takistusi EÜ-Šveitsi kokkuleppe kohaldamiseks sellise olukorra suhtes nagu AB-I, kes kasutas selle kokkuleppe raames oma õigust vabalt liikuda.

47. Minu arvates ei ole see seisukoht kohtuotsusega Picart vastuolus. Selles kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artikli 12 lõige 1 ei reguleeri sellise Prantsuse kodaniku olukorda, kes ei kavatsenud tegeleda Šveitsis oma majandustegevusega, kuid soovis jätkata tegevust oma päritoluriigis (Prantsusmaa), kuigi ta oli viinud oma elukoha Šveitsi.²³

48. Kohtuasjas Picart tekkis vaidlus Prantsuse kodanikust maksumaksja ja Prantsusmaa maksuhalduri vahel seoses viimase otsusega muuta tema omandis olevate ja oma maksuresidentsuse Prantsusmaalt Šveitsi üleviimisel deklareeritud vabalt võõrandatavate väärtpaberite realiseerimata kapitalikasumi summat.²⁴

¹⁹ Selliste töötajate suhtes kohaldatakse EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artikli 7 lõiget 1 või artikli 12 lõiget 1 sõltuvalt sellest, kas nad on töötajad või füüsilisest isikust ettevõtjad.

²⁰ Vt kohtuotsus Ettwein, punktid 34 ja 35, ning 19. novembri 2015. aasta kohtuotsus Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:776, punktid 32 ja 33).

²¹ 23. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Bundesagentur für Arbeit (C-29/19, EU:C:2020:36, punkt 34) ja kohtuotsus Wächtler, punkt 53.

²² Eespool tsiteeritud kohtuotsus Wächtler, punkt 39.

²³ Seega ei kuulunud C. Picarti olukord EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artikli 12 lõike 1 kohaldamisalasse. Ka EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artikli 13 lõige 1 ei olnud tema suhtes kohaldatav, sest teda ei saanud käsitada piiriülese füüsilisest isikust ettevõtjana, kuna ta viibis Šveitsi territooriumil, kust ta tegeles oma majandustegevusega Prantsusmaal, ilma et ta oleks iga päev – isegi mitte kord nädalas – sõitnud majandustegevuse kohast oma elukohta. Kohtuotsus Picart, punktid 22–27.

²⁴ Prantsusmaa ametiasutused tegid C. Picarti puudutavas osas täiendava tulu- ja sotsiaalmaksu tasumise otsuse, määrates sealhulgas vastavad trahvid.

49. Seega oli tegemist EÜ-Šveitsi kokkuleppe sätete (mis käsitlevad asutamisõigust ja diskrimineerimiskeelu põhimõtet) kohaldamisega maksumeetme suhtes, mis seisnes realiseerimata kapitalikasumi maksustamises „riigist lahkumisel“ ja mille oli võtnud oma maksuresidentsuse Šveitsi üle viinud Prantsuse kodaniku päritoluriik.

50. Seevastu käesolevas asjas on AB tööalaselt jätkuvalt seotud oma päritoluriigi ja Saksamaa tööandjaga, kuid on viinud perekondlikel põhjustel oma elukoha Šveitsi ja töötanud osaliselt Šveitsist (interneti teel) ning osaliselt kohapeal Saksamaal, kuhu ta reisis.

51. Erinevalt Prantsuse maksumaksjast kohtuasjas Picart ei tegele AB osaluste äriühingutes haldamisega, ta ei ole investor ega pelgalt passiivne osanik, vaid töötaja. Tema olukord sarnaneb rohkem kohtuotsuste Ettwein ja Wächtler faktiliste olukordadega kui kohtuotsuse Picart omadega.

52. Kokkuvõttes kuulub AB olukord EÜ-Šveitsi kokkuleppe kohaldamisalasse. Saksamaa valitsus järeltab ise EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikli 1 punktist a, et AB kui Saksamaa kodanikust füüsiline isik, kes elab Šveitsis ja tegeleb palgatöötajana majandustegevusega Saksamaal, kuulub selle lepingu kohaldamisalasse.²⁵

B. Saksamaa tulumaksu kohaldamine Šveitsis elavate töötajate suhtes

53. Saksamaa füüsiliste isikute tulumaksu õiguslik kord on määratletud EStGs ja nii nagu teistes sarnastes riigisisestes kordades, eristatakse seal täieulatuslikku maksukohustust ja osalist maksukohustust. Vastavalt selle korra eeskirjadele:

- Füüsilistel isikutel, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht on Saksamaal, on täieulatuslik maksukohustus (EStG § 1 esimene lause) ja maksustamisele kuulub kogu nende ülemaailmne tulu.
- Füüsilistel isikutel, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht ei ole Saksamaal, on osaline maksukohustus, kui nad saavad Saksamaal tulu EStG § 49 lõike 1 tähenduses. Nii on see töötajate puhul, kes saavad oma isikliku töö eest tulu Saksamaal (EStG § 49 lõike 1 punkti 4 alapunkt a).

54. Kui töötasu maksab Saksamaa residendist tööandja, peetakse tulumaks kinni (EStG § 38 jj) nii töötajate puhul, kes maksavad seda maksu täies ulatuses, kui ka nende puhul, kes maksavad seda osaliselt.

55. Töötasult kinnipeetava maksu näol on tegemist tulumaksu kogumise vahendiga. Kui töötaja on kohustatud tasuma töötasult maksu (EStG § 38 lõike 2 esimene lause), peab tööandja selle igast töötasust kinni pidama (EStG § 38 lõike 3 esimene lause).²⁶

²⁵ Tema seisukohtade punkt 63. See väide ei takista teda siiski väitmast, et käesoleval juhul ei ole tegemist EÜ-Šveitsi kokkuleppe artiklitega 2 ja 7 vastuolus oleva ebavõrdsusega.

²⁶ Töötasult kinnipeetava maksu summa määratakse kindlaks töötasu summa ja muude kinnipeetava maksuga seotud konkreetsete andmete põhjal.

56. Selle maksu summa arvutamisel peab tööandja võtma muu hulgas arvesse „töötajate ühekordset summat“ (EStG § 39b lõike 2 viienda lause punkt 1). See summa kujutab endast kutsetegevusega seotud kuluna mahaarvatavat kulu (EStG § 9a esimese lause punkti 1 alapunkt a).²⁷

57. Lisaks sellele on võimalik töötaja taotlusel vähendada töötasult kinnipeetavat maksu vastavalt kutsetegevusega seotud kuludele, mis ületavad ühekordset summat.²⁸ Tööandja peab arvestama maksustatava töötasu arvutamisel deklareeritud kutsetegevusega seotud kulude mahaarvamisi (EStG § 39b lõike 2 neljas lause).

58. Tulumaks, mida kohaldatakse töötasu suhtes, millelt maks kinni peetakse, loetakse põhimõtteliselt tasutuks kohe, kui maks on kinni peetud. Kinnipidamise vabastav mõju kehtib kõigi töötajate suhtes, olenemata sellest, kas nad on täieulatusliku või osalise maksukohustusega.

59. Seoses töötajatega, kellel on osaline maksukohustus põhjusel, et nad on teeninud Saksamaal töötamisest tulu:

- Loetakse maks sellise tulu puhul tasutuks töötasu pealt kinnipeetava maksu alusel (EStG § 50 lõike 2 esimene lause). Nii see ei ole aga juhul, kui on toimunud vähendamine kutsetegevusega seotud kulude osas (EStG § 50 lõike 2 teise lause punkti 4 alapunkt a) maksu kinnipidamise konkreetse andme alusel (EStG § 39a lõige 4). Sellisel juhul tuleb järgida maksustamismenetlust ja töötaja on kohustatud esitama tulumaksudeklaratsiooni.
- Samuti ei teki töötasult kinnipeetava maksu kinnipidamise vabastavat mõju, kui töötaja taotleb EStG § 50 lõike 2 teise lause punkti 4 alapunktis b ette nähtud *tulu vabatahtliku deklareerimise* korra kohaldamist. Õigust valida *tulu vabatahtlik deklareerimine*²⁹ saavad kasutada aga ainult need Euroopa Liidu liikmesriikide ja EMP osalisriikide kodanikud, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht on ühes neist riikidest, mis välistab Šveitsi residendid (EStG § 50 lõike 2 seitsmes lause).

60. Tulumaksuga maksustamise korra kohaselt määratakse töötaja tööst saadud maksustatav tulu kindlaks nii, et arvutatakse see osa töötamisest saadud tulust, mis ületab kutsetegevusega seotud kulusid (EStG § 2 lõike 2 punkt 2). See arvutus ei ole seotud arvudega, millel põhineb töötasult kinnipeetava maksu suhtes kohaldatav menetlus. Tööandja poolt töötasult kinnipeetud maks arvatakse maha sel viisil arvutatud tulumaksu summast (EStG § 36 lõike 2 punkti 2 alapunkt a) ja vajaduse korral tagastatakse (EStG § 36 lõike 4 teise lause punkt 2). Selline maksustamiskord võib viia ka selleni, et maksuhaldur nõuab täiendava maksu tasumist.

61. Kui tööandja on maksu kinni pidanud töötasult, mille suhtes Saksamaal ei ole topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksustamisõigust, ja kui tulumaksuga maksustamise menetlust ei kohaldata, võib töötaja siiski taotleda erimenetluse raames (analoogia

²⁷ Kõnealuste aastate jooksul oli see ühekordne summa 1000 eurot aastas.

²⁸ Praktikas kehtib see võimalus nii isikliku kohustusena täieulatusliku tulumaksukohustusega töötajate suhtes kui ka osalise tulumaksukohustusega töötajate suhtes. EStG § 39a lõike 1 esimese lause punkt 1, mida kohaldatakse esimeste suhtes, ja EStG § 39a lõike 4 esimese lause punkt 1, mida kohaldatakse viimaste suhtes, on sõnastatud analoogselt. Siiski on erinevusi selles osas, millise tähtaja jooksul tuleb taotleda maksustatava töötasu vähendamist, mille juurde jõuan hiljem.

²⁹ Selle õiguse kujunemine sai alguse 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsuses Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31; edaspidi „kohtuotsus Schumacker“), nagu ma hiljem analüüsin.

alusel EStG § 50d lõike 1 punkti 1 teise lausega) töötasult alusetult kinni peetud maksu summa tagastamist. Tagastamislõike tähtaeg on neli aastat alates selle kalendriaasta lõpust, mil maksukohustus tekkis (analoogia alusel EStG § 50d lõike 1 üheksanda lausega).³⁰

62. Kokkuvõttes on käsitletavas asjas määrav see, et Šveitsis elavad töötajad, kes saavad Saksamaal töötasu, millelt nad peavad maksma osaliselt tulumaksu, ei saa kasutada EStG § 50 lõike 2 teise lause punkti 4 alapunkti b kohast *tulu vabatahtlikku deklareerimist*.

C. Võrdne kohtlemine ja diskrimineerimiskeeld EÜ-Šveitsi kokkuleppes

63. Nagu nähtub EÜ-Šveitsi kokkuleppe preambulist, artiklist 1 ja artikli 16 lõigetest 1 ning 2, on selle eesmärk sisse seada Euroopa Liidu ja Šveitsi kodanikele „vaba liikumine lepinguosaliste territooriumidel“. Selle eesmärgi saavutamine toimub „liidus kehtivate sätete alusel, milles toodud mõisteid tuleb tõlgendada kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga“.³¹

64. EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikli 1 punktide a ja d kohaselt on liidu liikmesriikide ja Šveitsi kodanikel õigus riiki siseneda, seal elada ja (muu hulgas) saada palgatööd, samuti samasugused elu-, tööhõive- ja töötingimused kui kokkuleppeosaliste oma kodanikel.

65. EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikkel 4 tagab õiguse osaleda majandustegevuses vastavalt kokkuleppe artiklile 10 ja I lisale. EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa II peatükis sisalduvad sätted töötajate vaba liikumise kohta, eriti sätted võrdse kohtlemise põhimõtte kohta.³²

66. Täpsemalt on EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artikkel 9 pühendatud võrdsele kohtlemisele ja selles on sätestatud, et:

- „Töötajat, kes on kokkuleppeosalise kodanik, ei tohi teise kokkuleppeosalise territooriumil tema kodakondsuse tõttu kohelda tööhõive- ja töötingimuste suhtes teisiti kui vastuvõtjariigi kodanikest töötajaid, eelkõige seoses töötasu, vallandamise, töötuks jäämise puhul tööle ennistamise või uue töökoha leidmisega“ (lõige 1).
- „Töötajal ja tema [...] pereliikmetel on samad maksu- ja sotsiaalsoodustused kui vastuvõtjariigi kodanikest töötajatel ja nende pereliikmetel“ (lõige 2).

67. Euroopa Kohus on seoses maksusoodustuste andmisega otsustanud, et „ühe lepinguosalise kodanikust töötaja, kes on kasutanud enda õigust vabalt liikuda, saab tugineda [EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artikli 9 lõikes 2] ette nähtud võrdse kohtlemise põhimõttele ka suhetes enda päritoluriigiga“³³. Nagu ma juba märkisin, ei ole Šveitsis elavatel Saksamaa kodanikel raske tugineda sellele sättele suhtluses Saksamaa ametiasutustega.

³⁰ Saksamaa Liitvabariigi ja Šveitsi Konföderatsiooni vahel 11. augustil 1971 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingu (*BGBI.* 1972 II, lk 1022), mida on muudetud 27. oktoobri 2010. aasta protokolliga (*BGBI.* 2011 II, lk 1092), kohaselt ei ole erinevat tähtaega.

³¹ 21. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Radgen* (C-478/15, EU:C:2016:705; edaspidi „kohtuotsus *Radgen*“, punkt 36) ja 19. novembri 2015. aasta kohtuotsus *Bukovansky* (C-241/14, EU:C:2015:766, punkt 40).

³² Kohtuotsus *Radgen*, punkt 38.

³³ Kohtuotsus *Radgen*, punkt 40, mis viitab 19. novembri 2015. aasta kohtuotsusele *Bukovansky* (C-241/14, EU:C:2015:766, punkt 47).

68. EÜ-Sveitsi kokkuleppe I lisa artiklis 9 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõte läheb kaugemale kui kitsalt võttes diskrimineerimine kodakondsuse alusel³⁴ ja laieneb erinevale kohtlemisele, mis tuleneb EÜ-Šveitsi kokkuleppega hõlmatud töötajate elukohast, sõltumata nende kodakondsusest.

69. Kohtuotsused Wächter³⁵ ja Ettwein tunduvad mulle selles osas teenäitajana, laiendades EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artiklis 9 sätestatud põhimõtet elukohast tingitud ebavõrdsuse olukordadele.

70. Selline kohtupraktika areng on loogiline, sest võrdse kohtlemise põhimõte on liidu õiguse kontseptsioon³⁶, mis eksisteeris EÜ-Šveitsi kokkuleppe allkirjastamise ajal. Pärast seda tehtud Euroopa Kohtu otsustes on selles küsimuses täpsustatud võrdset kohtlemist käsitlevast varasemast kohtupraktikast tulenevaid põhimõtteid, et teha kindlaks, kas esineb EÜ-Šveitsi kokkuleppega keelatud ebavõrdsus³⁷.

D. Niisuguste Šveitsis elavate töötajate diskrimineerimine, kellel on Saksamaal osaline tulumaksukohustus

71. Saksamaa ametiasutused keelduvad AB-le andmast „maksusoodustust“ EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artikli 9 lõike 2 tähenduses.³⁸ Eelkõige vaidlevad nad vastu maksumaksja võimalusele esitada Saksamaal tulumaksudeklaratsioon, milles ta võiks nõuda oma tööalase tulu saamiseks vajalike kutsetegevusega seotud kulude mahaarvamist kõnealuste aastate eest.

72. Kas selline keeldumine toob kaasa maksualase diskrimineerimise nende töötajate suhtes, kes tegutsevad ABga analoogse tegevusega, kuid kelle elukoht on Saksamaal või teistes Euroopa Liidu liikmesriikides või EMP osalisriikides?

73. Minu arvates peaks vastus olema jaatav: ABd diskrimineeritakse ja koheldakse maksustamisel ebasoodsalt just selle tõttu, et ta on Šveitsis elav töötaja.

74. Saksamaal või teistes Euroopa Liidu liikmesriikides või EMP osalisriikides elavad töötajad võivad kasutada tulu vabatahtliku deklareerimise mehhanismi, et välistada töötasult kinnipeetava maksu vabastav mõju, saades (vajaduse korral) enammakstud summad tagasi.

³⁴ Selle põhimõtte piiratud kontseptsioon on äratuntav 12. novembri 2009. aasta kohtuotsuses Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punkt 48), mille kohaselt „see artikkel [(EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artikkel 9) käsitleb] üksnes juhtu, kui kodakondsuse alusel diskrimineeritakse lepinguosalise kodaniku teise lepinguosalise territooriumil“.

³⁵ Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et „[...] Saksamaa kodanik, kes nagu M. Wächter on teostanud EÜ-Šveitsi [...] kokkuleppe alusel oma asutamisõigust füüsilisest isikust ettevõtjana, on maksualaselt ebasoodsamas olukorras kui Saksamaa kodanikud, kes sarnaselt temale tegutsevad füüsilisest isikust ettevõtjana äriühingu heaks, mille aktsia- või osakapitalis nad omavad osalust, kuid kes erinevalt temast säilitavad elukoha Saksamaal. Nimelt peavad viimati nimetatud maksma asjaomase osalusega seotud kapitalikasult maksu alles siis, kui nimetatud kapitalikasutaja tekib, ehk siis, kui asjaomane osalus võõrandatakse, samas kui selline kodanik nagu M. Wächter peab niisuguse osalusega seotud realiseerimata kapitalikasult kõnealuse maksu maksma hetkel, mil ta viib oma elukoha üle Šveitsi, omamata õigust ajatada seda maksmist kuni osaluse võõrandamiseni“ (punkt 56). Euroopa Kohus lisas, et „[n]iisugune erinev kohtlemine, mis kujutab endast sellise Saksamaa kodaniku jaoks nagu M. Wächter rahaliselt ebasoodsat olukorda, võib pärssida tema soovi kasutada EÜ-Šveitsi [...] kokkuleppes tulenevat asutamisõigust. Järelikult võib põhikohtuasjas käsitletav maksustamiskord piirata nimetatud kokkuleppes tagatud füüsilisest isikust ettevõtjana asutamise õigust“ (punkt 57).

³⁶ 19. oktoobri 1977. aasta kohtuotsus Ruckdeschel jt (117/76 ja 16/77, EU:C:1977:160, punkt 7) ning 6. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Graf ja Engel (C-506/10, EU:C:2011:643, punkt 26).

³⁷ 6. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Graf ja Engel (C-506/10, EU:C:2011:643, punkt 26), kohtuotsus Radgen, punkt 47, ning kohtuotsus Wächter, punkt 55.

³⁸ Nagu komisjon väidab (tema seisukohtade punkt 23), hõlmab soodustuse mõiste riigisiseste õigusnormidega antud võimalusi maksukohustuse soodsamaks arutamiseks. Saksamaa valitsus (tema seisukohtade punkt 75) nõustub ka sellega, et tulu vabatahtliku deklareerimise kord kujutab endast maksusoodustust, kuna see võimaldab maksumaksjal välistada maksu kinnipidamise vabastav mõju.

75. AB seevastu ei saa Šveitsis elamise tõttu taotleda *tulu vabatahtlikku deklareerimist*, mistõttu erinevalt Saksamaal ja teistes Euroopa Liidu liikmesriikides või EMP osalisriikides elavatest töötajatest ei saa ta maha arvata mingeid kutsetegevusega seotud kulusid, mis ületavad Saksamaal kõigi palgatöötajatest maksukohustuslaste suhtes kohaldatavat ühekordset summat (1000 eurot).

76. Saksa õigus kehtestab seega erineva maksustamiskorra Saksamaal või teistes Euroopa Liidu liikmesriikides või EMP osalisriikides elavate maksumaksjate (töötajate) vahel, kes saavad töötasu Saksamaal, ja Šveitsis elavate maksumaksjate vahel, kes saavad oma töötasu samuti Saksamaal.

77. Selline erinevus, mis põhineb elukohal, mitte kodakondsusel, on piisav, et takistada Saksamaal elavatel töötajatel nende vaba liikumise õiguse alusel oma elukoha Šveitsi viia ja jätkata töötasu saamist Saksamaal. Seega kujutab see endast ebavõrdset kohtlemist, mis on EÜ-Šveitsi kokkuleppe I lisa artikli 9 lõikega 2 põhimõtteliselt keelatud.

78. EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikli 21 lõige 2³⁹ näeb küll ette võimaluse kohelda maksualaselt erinevalt maksumaksjaid, kes ei ole võrreldavas olukorras, eelkõige nende elukoha poolest⁴⁰. Ma usun siiski, et siin on tegemist võrreldava olukorraga.

79. Saksamaa on nimelt oma õigusnormides ette näinud, et teiste Euroopa Liidu liikmesriikide või EMP osalisriikide residendid, kes on osaliselt Saksamaa tulumaksuga maksustatud, võivad samuti saada kasu oma töötasust saadud *tulu vabatahtlikust deklareerimisest*, et arvata maha oma kutsetegevusega seotud kulud pärast kinnipeetava maksu mahaarvamist, kui neile on makstud töötasu.

80. Nende Euroopa Liidu liikmesriikides või EMP osalisriikides elavate töötajate liikumisvabaduse kasutamine on aga võrreldav sellega, mida EÜ-Šveitsi kokkuleppe tunnustab Šveitsi elanike puhul. Sellest järeldub, et nende olukord on Saksamaal saadud töötasude maksustamisel *tulu vabatahtliku deklareerimise* seisukohast võrreldav.⁴¹

81. Kohtuotsuses Schumacker leidis Euroopa Kohus, et liidu õigusega „on vastuolus, kui liikmesriigi [(Saksamaa)] otsese maksustamise alane õigusakt näeb ette, et selliseid menetlusi nagu töötasult kinnipeetava maksu iga-aastane korrigeerimine ja töötasult maksmisele kuuluva tulumaksu kindlaksmääramine maksuameti poolt saavad kasutada ainult residendid, mitte füüsilised isikud, kelle elukoht ega harilik viibimiskoht ei ole liikmesriigi territooriumil, aga kes saavad seal palgatulu“⁴².

82. Pärast kohtuotsust Schumacker lubas Saksamaa teistes Euroopa Liidu liikmesriikides ja EMP osalisriikides elavatel töötajatel, kes olid osaliselt Saksa tulumaksuga maksustatud, kasutada *tulu vabatahtlikku deklareerimist* (ja maha arvata kutsetegevusega seotud kulud). Ta samastas nende maksustamise korra Saksamaa residendist täieulatusliku tulumaksukohustusega töötajate maksustamise korraga.

³⁹ „Käesoleva kokkuleppe sätteid ei tohi tõlgendada nii, nagu takistaksid need kokkuleppeosalisi eristamast oma asjakohaste maksusätete kohaldamisel maksumaksjaid, kelle olukord ei ole võrreldav eeskätt elukoha poolest.“

⁴⁰ Kohtuotsus Wächter, punkt 58, ja kohtuotsus Radgen, punkt 45.

⁴¹ Nii leiti kohtuotsuse Radgen punktides 42 ja 43.

⁴² Kohtuotsuse Schumacker resolutsiooni punkt 3.

83. Sama loogika, mis tuleneb kohtuotsusest Schumacker, peaks nüüd viima *tulu vabatahtliku deklareerimise* mehhanismi laiendamisele Šveitsis elavatele osalise maksukohustusega töötajatele, et nad saaksid kasu EÜ-Šveitsi kokkuleppes ette nähtud võrdsest kohtlemisest. Vastasel juhul oleks tegemist nende maksualase diskrimineerimisega.

E. Diskrimineerimise õigustus?

84. Kui selle eeldusega nõustuda, tuleks siiski analüüsida, kas Saksamaa õigusnormides sisalduv diskrimineerimine elukoha alusel võiks olla õigustatud.

85. EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikli 21 lõike 3 kohaselt ei takista ükski selle kokkuleppe säte kokkuleppeosalisi võtmast meetmeid, mis tagavad maksude kehtestamise, tasumise ja tõhusa sissenõudmise või takistavad maksudest kõrvalehoidumist kokkuleppeosalise riigisiseste maksuseaduste või Šveitsi Konföderatsiooni ja ühe või mitme liikmesriigi vahel topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud kokkulepete või mis tahes muude maksukokkulepete kohaselt.⁴³

86. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale isikute vaba liikumise kohta Euroopa Liidus peavad need meetmed vastama üldisest huvist tulenevatele ülekaalukatele põhjustele ja igal juhul järgima proportsionaalsuse põhimõtet. Teisisõnu peavad need olema nende eesmärkide saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale sellest, mis on nende saavutamiseks vajalik.⁴⁴

87. Nõustun eelotsusetaotluse esitanud kohtuga, et Saksamaa maksualast õigusnormi, mis diskrimineerib Šveitsis elavaid töötajaid, ei õigusta vajadus tagada tulumaksu kehtestamine, tasumine ja tõhus sissenõudmine Saksamaal ega ka maksudest kõrvalehoidumise takistamine.

88. Pärast kohtuotsust Schumacker lubas Saksamaa õigus teistes Euroopa Liidu liikmesriikides või EMP osalisriikides elavatel töötajatel kasutada *tulu vabatahtlikku deklareerimist*, et deklareerida oma Saksamaal töötamisest saadud tulu. Kui see meede ei tekita mingeid probleeme töötasu nõuetekohase maksustamise tagamisel ega seoses maksudest kõrvalehoidumisega, siis ma ei näe, kuidas võiks EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikli 21 lõige 3 olla aluseks, et mitte teha sama Šveitsis elavate töötajate puhul, kes saavad oma töötasu ka Saksamaal. Viimati nimetatud riigis elamine ei ole seda liiki tulult Saksamaa tulumaksu sissenõudmisel määrav.

89. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus õigesti selgitab⁴⁵, tagab Saksamaal Šveitsi residentidele makstavatelt töötasudelt kinnipeetav maks, et Saksamaa ametiasutused koguvad sellelt tulult õigesti tulumaksu.

90. Saksamaa valitsus väidab, et Šveitsis elavate ja Saksamaal töötasu saavate töötajate ebasoodsa kohtlemise võimalik õigustus on alternatiivse menetluse olemasolu, mis võimaldab neil saavutada kutsetegevusega seotud kulude mahaarvamise osas sama tulemuse kui *tulu vabatahtlik deklareerimine*.

⁴³ Ma ei leia Saksamaa Liitvabariigi ja Šveitsi Konföderatsiooni vahelises tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingus, millele ma juba viitasin, (vt käesoleva ettepaneku joonealune märkus nr 30) ühtegi sätet, mis oleks asjakohane vastuse andmiseks eelotsuse küsimusele.

⁴⁴ Kohtuotsus Wächter, punktid 62 ja 63, samuti teiste seas 15. mai 1997. aasta kohtuotsus Futura Participations ja Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, punkt 31); 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 37) ning 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C-678/11, EU:C:2014:2434, punktid 45 ja 46).

⁴⁵ Eelotsusetaotlus, punkt 65.

91. Selle menetluse abil on Saksamaa valitsuse sõnul võimalik töötaja taotlusel vähendada töötasult kinnipeetavat maksu, võttes arvesse kutsetegevusega seotud kulusid, mis ületavad eespool nimetatud ühekordset summat.⁴⁶ Tööandja peab arvestama maksustatava töötasu arvutamisel deklareeritud kutsetegevusega seotud kulude mahaarvamisi (EStG § 39b lõike 2 neljas lause).

92. Leian siiski samamoodi nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus,⁴⁷ et Saksamaa valitsuse argumendid ei ole piisavad, et välistada diskrimineerimise olemasolu ilma sobiva õigustusega, sest:

- Ühelt poolt on Euroopa Kohus märkinud, et võimalus valida teine maksustamiskord ei saa välistada liidu õigusega vastuolus oleva maksustamiskorra diskrimineerivat mõju.⁴⁸ Kõnealune kohtupraktika on EÜ-Šveitsi kokkuleppe allkirjastamisest hilisem, kuid seda võib selle kokkuleppe tõlgendamisel kasutada, sest asjaomases kohtupraktikas üksnes selgitatakse või kinnitatakse EÜ-Šveitsi kokkuleppe allkirjastamise ajal kehtinud kohtupraktikast tulenevaid põhimõtteid, mis puudutavad liidu õiguse mõisteid, millest see kokkulepe juhindub.⁴⁹
- Teiselt poolt, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus samuti märkis, on Saksamaa valitsuse poolt viidatud alternatiivne menetlus seotud tähtaegade ja tingimustega, mis muudavad võimatuks selle võrdlemise sellega kaasneva soodustuse osas *tulu vabatahtliku deklareerimisega*, ning seega ei ole see vähem piirav alternatiiv.⁵⁰

93. Kokkuvõttes ei saa Saksamaa õiguse alusel osalise maksukohustusega ja Šveitsis elavate töötajate ebasoodsat kohtlemist *tulu vabatahtlikul deklareerimisel* „kompenseerida“ võimalusega arvata maha nende kutsetegevusega seotud kulud kinnipeetava maksu arvutamisel.

94. Mis puudutab „maksualase ühtsuse säilitamist“, millele Saksamaa valitsus meetme õigustamiseks samuti viitab, siis on tema arutluskäik seotud eeltooduga, st maksumaksja võimalusega nõuda maksu kinnipidamist väiksemas ulatuses. Seega piirdun vaid selle kordamisega, mida ma selle punkti kohta juba ütlesin.

F. EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikkel 13 (olemasoleva olukorra säilitamine)

95. EÜ-Šveitsi kokkuleppe artiklis 13 on sätestatud, et „[k]okkuleppeosalised kohustuvad käesoleva kokkuleppega reguleeritud valdkondades mitte vastu võtma uusi kitsendavaid meetmeid teineteise kodanike suhtes“.

96. Saksamaa valitsus pooldab selle klausli sellist tõlgendust, mis lubab säilitada EÜ-Šveitsi kokkuleppe sõlmimise ajal kehtinud piiravad meetmed, kuid mitte kehtestada uusi. Keeld, mille kohaselt osaliselt Saksamaa tulumaksuga maksustatud, kuid Šveitsis elavad töötajad ei saa kasutada *tulu vabatahtlikku deklareerimist*, oleks seega vastuvõetav, kuna see kehtis enne EÜ-Šveitsi kokkuleppe allkirjastamist.

⁴⁶ Vastavalt EStG § 39a lõike 1 esimese lause punkt 1 ja § 39a lõike 4 esimese lause punkt 1.

⁴⁷ Eelotsusetaotlus, punkt 67.

⁴⁸ 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Autoridade Tributária e Aduaneira (kinnisvaratulu maksustamine) (C-388/19, EU:C:2021:212, punktid 43 ja 44) ning 18. märtsi 2010. aasta otsus Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 52).

⁴⁹ Kohtuotsus Wächter, punkt 39.

⁵⁰ Eelotsusetaotluse esitanud kohus meenutab (eelotsusetaotluse punkt 67), et Euroopa Kohus on juba kohtuotsuses Schumacker otsustanud, et alternatiivsete menetluste olemasolu ei saa iseenesest õigustada diskrimineerimist, mis sisaldus tollases Saksamaa õigusnormis.

97. Minu arvates viitab EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikkel 13 uutele piirangutele (mis on keelatud), kuid ei *kaitse* neid, mis kehtisid selle kokkuleppe sõlmimise ajal. See võib keelata piirangute kehtestamise vaid tulevikus, kuid sellega kaasneb vajadus kaotada varasemad piirangud: vastasel juhul kaoks EÜ-Šveitsi kokkuleppe vabastav mõju.

98. Seetõttu nõustun komisjoniga⁵¹, et EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikli 13 vastupidine tõlgendus, mida pooldab Saksamaa valitsus, ei ole vastuvõetav. See on vastuolus klausli sõnastusega, EÜ-Šveitsi kokkuleppe artikliga 16 ja Euroopa Kohtu praktikaga, milles seda tõlgendati ja millega kaotati järk-järgult EÜ-Šveitsi kokkuleppe osalisriikides kehtivad diskrimineerivad meetmed, mis puudutavad selle kokkuleppega hõlmatud isikuid.

99. EÜ-Šveitsi kokkuleppe sõlmimise hetkel kehtinud piirangute säilitamine oleks vastuolus kokkuleppe enda eesmärkidega ja kujutaks endast kokkuleppe tõhusa rakendamise takistust, mida oleks raske ületada.

V. Ettepanek

100. Eeltoodut arvestades teen ettepaneku vastata Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus, Saksamaa) järgmiselt:

Ühelt poolt Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning teiselt poolt Šveitsi Konföderatsiooni vahelise isikute vaba liikumist käsitleva kokkuleppe sätteid, eelkõige selle artiklit 7 koostoimes I lisa artikli 9 lõikega 2,

tuleb tõlgendada nii, et

nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei võimalda Šveitsis elavatel töötajatel, kellel on Saksamaal osaline tulumaksukohustus, taotleda selle maksu tarvis vabatahtlikult tulu deklareerimist, eelkõige selleks, et saada oma maks tagasi kutsetegevusega seotud kulude ja Saksamaal töötasust kinnipeetud tulumaksu mahaarvamise teel, samas kui see võimalus on antud teiste Euroopa Liidu liikmesriikide või Euroopa Majanduspiirkonna osalisriikide residentidele.

⁵¹ Tema seisukohtade punkt 36.