

Kohtuasi C-527/06

R. H. H. Renneberg

versus

Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden)

Töötajate vaba liikumine – EÜ artikkel 39 – Maksuõigusnormid – Tulumaks – Maksustatava summa määramine – Teise liikmesriigi kodanik, kes saab kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu sellest liikmesriigist – Elukoht teises liikmesriigis

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Isikute vaba liikumine – Töötajad – Asutamislepingu sätted – Isikuline kohaldamisala*

(EÜ artikkel 39)

2. *Isikute vaba liikumine – Töötajad – Võrdne kohtlemine – Töötasu – Tulumaks*

(EÜ artikkel 39)

1. Niisuguse ühenduse kodaniku olukord, kes – pärast oma elukoha üleviimist ühest liikmesriigist, mille kodanik ta on, teise liikmesriiki – töötab teises liikmesriigis kui see, kus on tema elukoht, kuulub sellest üleviimisest alates EÜ artikli 39 kohaldamisalasse.

(vt punkt 37)

2. EÜ artiklit 39 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mille alusel ühenduse kodanik – kes saab kogu või peaaegu kogu oma tulu, millest moodustub tema maksustatav summa, liikmesriigis, kus ta ei ole resident – ei saa nimetatud tulust moodustuva maksustatava summa kindlaksmääramisel selles liikmesriigis nõuda, et võetaks arvesse negatiivset tulemit, mille ta on saanud teises liikmesriigis asuvast eluasemena kasutatavast majast, mille omanik ta on, samas kui esimese liikmesriigi resident võib oma tuludest moodustuva maksustatava summa kindlaksmääramisel nõuda sellise negatiivse tulemi arvessevõtmist.

Mis puudutab otseseid makse, siis ei ole residentide ja mitteresidentide olukord teatavas liikmesriigis üldreeglina sarnane, olles nii tuluallikate, maksumaksja isikliku maksu tasumise võime või ka isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmise seisukohalt objektiivselt erinev. Erinevat kohtlemist nende kahe maksukohustuslaste rühma vahel, mis seisneb maksusoodustuses, mida mitteresidentidele ei kohaldata, võib ikkagi määratleda diskrimineerimisena, kui nende olukord ei erine ühegi objektiivse asjaolu poolest, millele tuginedes saaks põhjendada erinevat kohtlemist selles osas. Nii on see eelkõige juhul, kui mitteresidentist maksumaksja ei saa märkimisväärset tulu oma elukoha liikmesriigist ning saab põhiosa maksustatavast tulust oma tegevusest töökoha liikmesriigis, mistõttu elukoha liikmesriik ei saa anda talle soodustusi, mis põhinevad isikliku ja perekondliku olukorra arvestamisel, kusjuures diskrimineerimine seisneb asjaolus, et seda ei võeta arvesse ei tema elukoha liikmesriigis ega ka tema töökoha liikmesriigis.

Kuna isik on liikmesriigi resident – kuigi ta saab põhiosa oma maksustatavast tulust töötamisest teises liikmesriigis ega saa märkimisväärset tulu oma elukoha liikmesriigis –, on ta maksu tasumise võime arvessevõtmise seisukohalt oma töökoha liikmesriigi suhtes objektiivselt sarnases olukorras viimati nimetatud liikmesriigi residentiga, kes samuti selles riigis töötab. Kui liikmesriik võtab residentist maksumaksjate maksustatava tulu kindlaksmääramisel arvesse teises liikmesriigis asuvalt kinnisvaralt saadud negatiivse tulemi, on ta ühtlasi kohustatud selle teise riigi residentide puhul, kes saavad kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu esimesest liikmesriigist ega saa mingit märkimisväärset tulu oma elukoha liikmesriigis, võtma samal otstarbel arvesse samasuguse negatiivse tulemi, sest vastasel korral ei võeta viimasena nimetatud maksumaksjate olukorda selles osas arvesse kummaski asjaomases liikmesriigis.

Käsitletav erinev kohtlemine ei tulene asjaomaste liikmesriikide maksusüsteemide lihtsast erinevusest. Isegi juhul, kui elukoha liikmesriik lubaks sellist kahjumit oma residentide tulumaksuga maksustatava summa määramisel arvesse võtta, ei saaks ju maksumaksja, kes saab kogu või peaaegu kogu oma tulu töökoha liikmesriigis, sellisest soodustusest mingil juhul kasu.

Mis puudutab ohtu võtta mitteresidentist maksumaksja kinnisvaraga seotud kahjumit arvesse kaks korda, siis on asjassepuutuvate siseriiklike õigusaktide eesmärk vältida sellise ohu realiseerumist residentist maksumaksjate puhul, kes saavad kahjumit teises liikmesriigis asuvalt kinnisvaralt ja kelle olukorda saab võrrelda sellise mitteresidentist maksumaksja olukorraga, kes saab kogu või peaaegu kogu oma tulu asjaomases liikmesriigis. Lisaks võib liikmesriik juhul, kui osa maksumaksja tehingutest tehakse erinevas liikmesriigis kui see, kus ta töötab, taotleda teise liikmesriigi pädevatelt asutustelt igasugust teavet, mis võimaldab tal õigesti määrata tulumaksu, ning igasugust teavet, mida ta peab vajalikuks, et hinnata selle tulumaksusumma täpset suurust, mis kuulub maksukohustuslase poolt tasumisele selle liikmesriigi kohaldatavate õigusaktide alusel.

Selline elukohal põhinev erinev kohtlemine on järelikult diskrimineeriv, kuna teises liikmesriigis asuvalt kinnisvaralt saadud negatiivne tulem võetakse asjaomases liikmesriigis tulumaksuga maksustatava summa määramisel viimati nimetatud liikmesriigis arvesse, kui tegemist on seal elavate ja töötavate maksumaksjate kutsetegevusest saadud tuluga, aga seda ei saa teha juhul, kui maksumaksja saab kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu töötamisest samas liikmesriigis, kuid ei ela seal. Siit järeldeb, et sellised siseriiklikud õigusnormid takistavad töötajate vaba liikumist, mis on EÜ artikliga 39 üldiselt keelatud.

(vt punktid 59–62, 66, 71, 75, 77–80, 84 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

16. oktoober 2008 (*)

Töötajate vaba liikumine – EÜ artikkel 39 – Maksuõigusnormid – Tulumaks – Maksustatava summa määramine – Teise liikmesriigi kodanik, kes saab kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu sellest liikmesriigist – Elukoht teises liikmesriigis

Kohtuasjas C-527/06,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) 22. detsembri 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 27. detsembril 2006, menetluses

R. H. H. Renneberg

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas (ettekandja), kohtunikud A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Lõhmus ja P. Lindh,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikku menetlust ja pärast 22. mai 2008. aasta kohtuistungit esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- R. H. H. Renneberg isiklikult,
- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja M. de Grave,
- Rootsi valitsus, esindaja: K. Wistrand,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal, A. Weimar ja W. Roels,

olles 25. juuni 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 39 ja 56 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Madalmaade kodaniku R. H. H. Rennebergi ja Staatssecretaris van Financiën (rahandusminister) vahelises kohtuvaidluses maksuhalduri otsuse üle jätta R. H. H. Rennebergi tulumaksuga maksustatava summa määramisel Madalmaades, kus ta saab kogu oma kutsetegevusest saadava tulu, arvestamata üürikahjum R. H. H. Rennebergile Belgias kuuluvalt majalt, kus on tema elukoht.

Õiguslik raamistik

Lepingusätted

3 Madalmaade Kuningriigi ja Belgia Kuningriigi vahel 19. oktoobril 1970 Brüsselis sõlmitud tulu ja vara topeltmaksustamise vältimise ning muid maksualaseid küsimusi reguleeriva lepingu (Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het

inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing; *Tractatenblad* 1970, nr 192; edaspidi „maksuleping“) artikli 4 pealkirjaga „Maksuresidentsus“ lõikes 1 on sätestatud:

„Käesoleva lepingu mõttes tähistab mõiste „lepinguosalise riigi resident“ isikut, kellel on selle riigi seaduste alusel maksukohustus elukoha, residentsuse, juhtkonna asukoha või mõne muu sarnase kriteeriumi tõttu; [...]“ [Siin ja edaspidi on osundatud maksulepingut tsiteeritud mitteametlikus tõlkes.]

4 Maksulepingu artikli 6 lõige 1 sätestab:

„Kinnisvaralt saadud tulu maksustatakse riigis, kus see vara asub.“

5 Sama lepingu artikli 19 lõike 1 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Tasu, sealhulgas pension, mida lepinguosalise riigi või mõne tema riikliku allüksuse poolt või nende poolt loodud fondidest makstakse füüsilisele isikule selle riigi või riikliku allüksuse teenistuses oleku eest, maksustatakse kõnealuses riigis.“

6 Maksulepingu artikli 24 lõike 1 punktides 1 ja 2 on sätestatud:

„Madalmaade residentide topeltmaksustamist välditakse järgmiselt:

1° [Madalmaade Kuningriik võib oma] residentide maksustamisel arvata maksustatava summa hulka tulu või vara, mis kooskõlas käesoleva maksulepinguga on maksustatav Belgias;

2° [Madalmaade Kuningriik võimaldab] vähendada [punkti] 1 kohaselt arvestatud maksusummat juhul, kui siseriiklikes topeltmaksustamise vältimise õigusaktides esinevatest kahjumi tasaarvestamist käsitlevatest sätetest ei tulene teisiti. Kõnealune vähendus on võrdne maksuosaga, mis vastab [punktis] 1 nimetatud ja [eelkõige] maksulepingu [artikli] 6 alusel Belgias maksustatavas summas sisalduvate tulude või varade summa ning [punktis] 1 nimetatud ja maksustatava summa moodustava kogu tulu või kogu vara suhtele.“

7 Sama maksulepingu artikli 25 „Diskrimineerimiskeeld“ lõikes 3 sätestatud:

„Lepinguosalise riigi residendist füüsilistel isikutel on teises lepinguosalises riigis õigus samadele individuaalsetele mahaarvamistele, maksuvabastustele ja vähendamistele, mida see riik võimaldab oma residentidele nende isikliku või perekondliku olukorra tõttu.“

Siseriiklik õigus

8 Põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas versioonis määratles 16. detsembri 1964. aasta *Wet op de inkomstenbelasting 1964* (Madalmaade tulumaksuseadus, *Staatsblad* 1964, nr 519; edaspidi „WIB“) artikkel 1 „kodumaiste“ maksumaksjatena (edaspidi „residendist maksumaksjad“) füüsilised isikud, kes elavad Madalmaades, ning nende vastandina „välismaised“ maksumaksjad (edaspidi „mitteresidendist maksumaksjad“); see viimane mõiste tähistab füüsilisi isikuid, kes ei ela kõnealuses liikmesriigis, kuid saavad sealt tulu.

9 Madalmaade residendist maksumaksjad maksavad maksu kogu saadud tulult ning mitteresidendist maksumaksjad üksnes teatavatelt Madalmaadest saadud tuludelt.

10 Residendist maksumaksjate puhul moodustub maksustatav summa kogu maailmast saadud brutotulust, mida on vähendatud mahaarvatava kahjumi võrra (WIB artikkel 3). Brutotulu hõlmab eelkõige tööst ja varalt saadud netotulu (WIB artikli 4 lõike 1 punkt c), mille hulka kuulub ka

maksumaksja poolt talle kuuluvas eluruumis elamisest saadav kasu.

11 WIB artikli 42a lõige 1 määratleb nimetatud kasu kindla suurusega summana, mille puhul ei arvestata muid soodustusi ega kulusid, makseid ega amortisatsiooni kui võlaintress, finantslaenuodega seotud kulud ja kasutusvalduse või hoonestusõigusega seotud perioodilised maksed.

12 Vastavalt WIB artikli 4 lõikele 2 arvatakse juhul, kui netotulu arvutamisel saadakse tulemuseks negatiivne summa, kõnealune negatiivne summa maksustatavast brutotulust maha.

13 On selge, et kõikide nimetatud sätete kohaldamine toob residendist maksumaksja puhul kaasa selle, et eluasemelaenu intressid arvatakse täies ulatuses maha brutotulust ning seega maksustatavast tulust ka juhul, kui intress ületab maksumaksja poolt talle kuuluvas eluruumis elamisest saadava kasu.

14 Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, võib residendist maksumaksja, kes saab Belgias asuvalt kinnisvaralt negatiivse tulemi, arvata selle negatiivse summa maha Madalmaades maksustatavast tulust tingimusel, et mõnel järgmisel majandusaastal, kui ta saab samalt varalt positiivse tulemi, arvutatakse vähendus selle tulu topeltmaksustamise vältimiseks, arvates sellest positiivsest tulemist maha varasema kahjumi maksulepingu artikli 24 lõike 1 punkti 2 alusel koostoimes 21. detsembril 1989 vastuvõetud Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (1989. aasta topeltmaksustamise vältimise määrus, *Staatsblad* 1989, nr 594; edaspidi „1989. aasta määrus“) artikli 3 lõikega 4.

Madalmaades kutsetegevusest tulu saavale Belgia residendile kehtiv maksusüsteem

15 Kui maksumaksja saab tulu kutsetegevusest Madalmaades ja elab Belgias, kehtib talle WIB?i ja maksulepinguga määratletud maksusüsteem.

16 WIB artikli 48 alusel peetakse maks kinni mitteresidendist maksumaksja maksustatavalt siseriiklikult tulult ehk kalendriaastas saadud siseriiklikult brutotulult.

17 WIB artikli 49 punkti c kohaselt kuulub siseriikliku brutotulu alla muu hulgas ka sellise isiku teistest riikidest netotuluna saadud töötulu, kes ei ela Madalmaades, kui see tulu on saadud Madalmaades tehtavast või tehtud tööst või selles liikmesriigis asuvalt kinnisvaralt.

18 WIB artikli 2 lõike 2 kohaselt loetakse Madalmaade kodanik, kes ei ela Madalmaades, kuid töötab Madalmaade avalik-õigusliku juriidilise isiku heaks, üldiselt Madalmaade residendiks. Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) täpsustab, et tema 12. märtsi 1980. aasta kohtuotsusest (nr 19180, *BNB* 1980/170) järeldub siiski, et kahepoolse maksulepingu alusel Belgia Kuningriigis maksustatava tulu puhul on nimetatud lepingu sätted ülimuslikud WIB artikli 2 lõikes 2 esitatud elukoha määratlemist käsitlevate sätete suhtes.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

19 R. H. H. Renneberg viis 1993. aasta detsembris oma elukoha üle Madalmaadest Belgiasse. 1996. ja 1997. aastal elas ta Belgias talle kuuluvas eluruumis, mille ta oli soetanud 1993. aastal ühest Madalmaade pangast võetud hüpoteeklaenuka.

20 Aastatel 1996 ja 1997 töötas R. H. H. Renneberg avalikus teenistuses Madalmaade Maastrichti vallas. Neil kahel aastal sai ta kogu kutsetegevusest saadava tulu Madalmaadest.

21 Belgias oli R. H. H. Renneberg kohustatud maksma maksu talle kuuluvalt eluasemelt ehk kinnisvaramaksu. On selge, et R. H. H. Rennebergi Belgias asuvalt eluasemelt saadud negatiivne

tulem ei mõjutanud kinnisvaramaksu suurust.

22 R. H. H. Renneberg taotles 1996. ja 1997. aasta tulude maksustamisel Madalmaades õigust arvata maha Belgias asuva elukohaga seotud negatiivne tulem. Mahaarvamistaotlus puudutas elukoha üüriväärtuse ja hüpoteeklaenu eest makstud intressi vahet.

23 Madalmaade maksuhaldur koostas nimetatud aastate kohta maksuteated, võttes aluseks maksustatava tulu summas vastavalt 75 265 Hollandi kuldnat ja 78 600 Hollandi kuldnat, lubamata R. H. H. Rennebergi Madalmaades saadud tulust maha arvata Belgias asuva elukohaga seotud negatiivset tulemit. Tema maksudeklaratsiooni järgi oli negatiivne tulem 1996. aastal 8165 Hollandi kuldnat ja 1997. aastal 8195 Hollandi kuldnat.

24 Nimetatud maksuteadete peale esitatud vaided jäeti rahuldamata.

25 Kui Gerechtshof te 's Hertogenbosch ('s Hertogenboschi apellatsioonikohus) jättis nende otsuste peale esitatud kaebused kahe 31. oktoobril 2002 tehtud kohtuotsusega rahuldamata, esitas R. H. H. Renneberg nende kohtuotsuste peale kassatsioonkaebused Hoge Raad der Nederlandenile.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu järelduste põhjal tuleb põhikohtuasjas kaebuse esitajat lugeda Belgia residendiks maksulepingu artikli 4 alusel.

27 Sellest tulenevalt ei loeta R. H. H. Rennebergi Madalmaades täieulatusliku maksukohustusega isikuks, vaid tema tulu osas, mis on maksulepingu kohaselt maksustatud Belgia Kuningriigis, kohaldatakse mitteresidendist maksumaksjate jaoks kehtestatud korda. Järelikult ei mõjuta selle maksulepingu kohaselt Belgia Kuningriigis maksustatav tulu oma positiivse või negatiivse tulemiga selle tulu maksustamist, mis on oma positiivse või negatiivse tulemiga sama lepingu kohaselt maksustatav Madalmaades.

28 R. H. H. Renneberg tugines oma kassatsioonkaebuses Euroopa Kohtu 14. veebruari 1995. aasta otsusele kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225). Ta väitis, et kuna ta kasutas talle EÜ artikliga 39 tagatud õigust vabalt liikuda, peab ta saama Madalmaades kasutada sealsetele residendist maksumaksjatele antud soodustusi, kuna ta on oma maksustatava tulu ja selle saamise koha poolest nende maksumaksjatega väga sarnases olukorras.

29 Hoge Raad der Nederlanden toob esile, et erinevalt kohtuasjast, mille pinnalt on tehtud eespool viidatud Schumackeri kohtuotsus, ei ole põhikohtuasjas käsitletav maksusoodustus seotud maksumaksja isikliku ega perekondliku olukorraga.

30 See kohus leiab, et erinevalt isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisest otsesel maksustamisel vastavalt progressiivsuse põhimõttele ei ole võimalus ühe ja sama maksusüsteemi raames ühe kindla tululiigi negatiivset tulemit teise tululiigi positiivsest tulemist otsesel maksustamisel maha arvata niivõrd üldlevinud, et maksumaksja, kes on maksukohustuslane eri liikmesriikides põhjusel, et ta on kasutanud EÜ asutamislepinguga tagatud õigust vabalt liikuda, peaks saama seda võimalust kasutada ühes asjaomastest riikidest.

31 Leides siiski, et põhikohtuasjas on ühenduse õiguse tõlgendamisel üleskerkinud teatavad küsimused, otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artikleid 39 ja 56 tuleb tõlgendada nii, et nende artiklitega kas eraldi või koostoimes on vastuolus see, et teine liikmesriik kui see, kus elab maksumaksja, kelle tulu elukoha [liikmes]riigis omandatud ja oma tarbeks kasutatavalt eluasemelt avaldub negatiivses tulemis ja kes positiivse

tulemina saab kogu oma tulu kutsetegevusest selles teises liikmesriigis, [...] ei luba maksumaksjal kutsetegevusest saadud maksustatavast tulust maha arvata negatiivset tulemit, samas kui töökoha [liikmes]riik lubab selliseid mahaarvamisi teha oma residentidel?”

32 Euroopa Kohus esitas 4. aprillil 2008 saadetud kirjaga Madalmaade valitsusele kaks kirjalikku küsimust põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal Madalmaades kehtinud maksuõiguse teatud aspektide kohta, millele valitsus vastas kirjas, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. aprillil 2008.

Eelotsuse küsimus

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas EÜ artiklit 39 ja/või artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas asjassepuutuvad, mille alusel ühenduse kodanik – kes saab kogu või peaaegu kogu oma tulu, millest moodustub tema maksustatav summa, liikmesriigis, kus ta ei ole resident – ei saa selles liikmesriigis nimetatud tulust moodustuva maksustatava summa kindlaksmääramisel nõuda, et võetaks arvesse negatiivset tulemit, mille ta on saanud teises liikmesriigis asuvast eluasemena kasutatavast majast, mille omanik ta on, samas kui esimese liikmesriigi resident võib oma tulust moodustuva maksustatava summa kindlaksmääramisel nõuda sellise negatiivse tulemi arvessevõtmist.

Eelotsuse küsimus EÜ artiklit 39 puudutavas osas

EÜ artikli 39 kohaldatavus

34 Sissejuhatuseks on oluline täpsustada, ei keegi ei ole väitnud, et sellise isiku nagu R. H. H. Rennebergi olukord jääb välja töötajate vaba liikumise kohaldamisalast, kuna töö, mida ta Maastrichti vallas teeb, on töötamine avalikus teenistuses EÜ artikli 39 lõike 4 tähenduses. Ka ei ole kohtutoimikus ühtki sellekohast viidet. Seega tuleb lähtuda eeldusest, et põhikohtuasjas käsitletav majandustegevus ei ole teenistus, mis on EÜ artikli 39 lõikega 4 sama artikli lõigete 1–3 kohaldamisalast välja jäetud.

35 Madalmaade valitsus ja ka Euroopa Ühenduste Komisjon oma kirjalikes märkustes leiavad, et töötajate vaba liikumise seisukohast on olukord antud kohtuasjas puhtalt riigisisene. Madalmaade kodanik, kes pärast isiklikel põhjustel Belgiasse kolimist jätkab oma majandustegevust Madalmaades, ei ole võõrtööline ega ole kasutanud töötajate vaba liikumise õigust.

36 Seoses sellega tuleb nentida, et iga ühenduse kodanik, kes töötab mõnes muus liikmesriigis kui oma elukohariik, kuulub sõltumata oma elukohast ja kodakondsusest EÜ artikli 39 kohaldamisalasse (vt selle kohta eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-152/03: Ritter-Coulais, EKL 2006, lk I-1711, punkt 31; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-212/05: Hartmann, EKL 2007, lk I-6303, punkt 17; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-182/06: Lakebrink ja Peters-Lakebrink, EKL 2007, lk I-6705, punkt 15; 11. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-287/05: Hendrix, EKL 2007, lk I-6909, punkt 46, ja 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-152/05: komisjon vs. Saksamaa, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 20).

37 Sellest tulenevalt kuulub niisuguse ühenduse kodaniku olukord, kes pärast oma elukoha üleviimist ühest liikmesriigist teise töötab nagu R. H. H. Renneberg teises liikmesriigis kui see, kus on tema elukoht, sellest üleviimisest alates EÜ artikli 39 kohaldamisalasse.

38 Seega on vaja kontrollida, kas R. H. H. Rennebergi olukorras on selliste siseriiklike

õigusnormide kohaldamine, nagu on asjassepuutuvad põhikohtuasjas, vastuolus EÜ artikliga 39, nagu väidab põhikohtuasjas kaebuse esitaja ja nagu märkis komisjon kohtuistungil.

Töötajate vaba liikumine

– Euroopa Kohtule esitatud märkused

39 Juhuks kui Euroopa Kohus peaks tuvastama, et EÜ artikkel 39 on kohaldatav sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, leiavad Madalmaade ja samuti Rootsi valitsus, et R. H. H. Rennebergi erinev kohtlemine residendist maksumaksjaga võrreldes ei ole vastuolus EÜ artikliga 39, kuna see on tingitud eranditult vaid maksulepingus ettenähtud maksustamispädevuse jaotusest.

40 Madalmaade valitsuse sõnul on selle jaotuse põhjal ainult Belgia Kuningriigil õigus võtta arvesse R. H. H. Rennebergi Belgia eluasemelt saadud negatiivset ja positiivset tulemit. Madalmaade Kuningriik saab maksustada ainult tema kutsetegevusest saadud tulu ja sel riigil ei ole õigust arvata kinnisvaratulu maksustatava summa sisse. Pealegi ei taga asutamisleping Euroopa Liidu kodanikule muu hulgas seda, et tema tegevuse üleviimine senisest elukohariigist erinevasse riiki jääb maksustamise valdkonnas neutraalseks.

41 Nimetatud valitsus järeldeb sellest, et põhikohtuasjas käsitletav erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, ega too seega kaasa mingit diskrimineerimist.

42 Komisjon seevastu leiab sisuliselt, et töökoha liikmesriigi seisukohalt on resident ja mitteresident, kes saavad kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu selles riigis, sarnastes olukordades. Tema väitel näevad põhikohtuasjas asjassepuutuvad õigusnormid ette maksumaksjate kahe rühma erineva kohtlemise ainuüksi elukoha tõttu. Selline erinev kohtlemine maksustamisel tähendab EÜ artikliga 39 keelatud kaudset diskrimineerimist, kuna Madalmaades võetakse Belgias asuvalt eluasemelt saadud negatiivset tulemit residendist maksumaksja puhul arvesse, kuid mitteresidendist maksumaksja puhul seda arvesse ei võeta.

– Euroopa Kohtu hinnang

43 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et isikute vaba liikumist käsitlevad asutamislepingu sätted tervikuna on mõeldud liikmesriikide kodanike jaoks kogu Euroopa Ühenduse piires mis tahes kutsealase töö tegemise lihtsustamiseks ja et nendega on vastuolus meetmed, mis võivad kahjustada nende kodanike huve, kui nad soovivad arendada majandustegevust mõne teise liikmesriigi territooriumil (vt eelkõige 13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?209/01: Schilling ja Fleck-Schilling, EKL 2003, lk I?13389, punkt 24; eespool viidatud kohtuotsused Ritter-Coulais, punkt 33; Lakebrink ja Peters-Lakebrink, punkt 17, ning komisjon vs. Saksamaa, punkt 21).

44 Käesoleva kohtuotsuse punktides 36 ja 43 meenutatud kohtupraktikast võib järeldada, et viimasena nimetatud punktis esitatud seisukoht puudutab meetmeid, mis võivad seada halvemasse seisu ühenduse kodanikud, kes teevad kutsealast tööd mõnes muus liikmesriigis kui nende elukohariik, ning millega on hõlmatud eriti need ühenduse kodanikud, kes soovivad jätkata antud liikmesriigis majandustegevust pärast seda, kui nad on viinud oma elukoha üle teise liikmesriiki.

45 Eelotsusetaotlusest nähtub, et erinevalt Madalmaades töötavatest ja elavatest isikutest ei ole R. H. H. Rennebergil, kes töötab Madalmaades ja elab Belgias, Madalmaade õigusaktide alusel õigust nõuda, et Madalmaades tulumaksuga maksustatava summa kindlaksmääramisel võetaks arvesse tema Belgias asuvalt kinnisvaralt saadud negatiivset tulemit.

46 Järelikult on selliste õigusnormide põhjal, nagu on asjassepuutuvad põhikohtuasjas, mitteresidendist maksumaksjate kohtlemine ebasoodsam kui residendist maksumaksjatele osakssaav kohtlemine.

47 Seega on tarvis kontrollida, kas on tõsi, et selline erinev kohtlemine, mis saab maksustamisel osaks maksumaksjatele, kes ei ela asjaomases liikmesriigis, ei ole – nagu väidavad Madalmaade ja Rootsi valitsused – vastuolus EÜ artikliga 39, kuna see põhineb maksustamispädevuse jaotusel, mis on ette nähtud sellise topeltmaksustamise vältimise lepinguga nagu maksuleping.

48 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt jääb liikmesriikidele õigus kindlaks määrata tulu ja vara maksustamise kriteeriumid, et vajaduse korral lepingute abiga vältida topeltmaksustamist, kui ühenduse tasandil puuduvad vastavad ühtlustamis- ja harmoneerimismeetmed. Selles kontekstis võivad liikmesriigid topeltmaksustamise vältimisele suunatud kahepoolsete lepingute raames vabalt kindlaks määrata maksualase pädevuse jaotuse pidepunktid (vt eelkõige 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 57; 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: de Groot, EKL 2002, lk I-11819, punkt 93, ja 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich, EKL 2006, lk I-923, punkt 49).

49 Antud juhul kasutasid Madalmaade Kuningriik ja Belgia Kuningriik maksulepingu artikli 6 ja artikli 19 lõike 1 kehtestamiseks õigust määrata omal valikul kindlaks vastastikuse maksualase pädevuse jaotuse pidepunktid. Nii on Belgia Kuningriik lepingu artikli 6 alusel pädev maksustama oma territooriumil asuvalt kinnisvaralt saadud tulu, samas kui lepingu artikli 19 lõike 1 kohaselt maksustatakse sellise avaliku teenistuja nagu R. H. H. Rennebergi saadav tasu Madalmaades.

50 Maksualase pädevuse jaotus ei luba liikmesriikidel siiski kohaldada meetmeid, mis on vastuolus asutamislepinguga tagatud liikumisvabadustega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Bouanich, punkt 50; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 54, ja 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta, EKL 2007, lk I-9569, punkt 24).

51 Kahepoolsete topeltmaksustamise vältimise lepingutega niiviisi jaotatud maksustamispädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud järgima ühenduse eeskirju (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Saint-Gobain ZN, punkt 58, ja Bouanich, punkt 50) ja eeskätt juhinduma asutamislepinguga tagatud õigusi kasutanud teiste liikmesriikide kodanike ja oma kodanike võrdse kohtlemise põhimõttest (vt eespool viidatud kohtuotsus de Groot, punkt 94).

52 Põhikohtuasja asjaolude pinnalt tuleb nentida, et kui maksulepingu pooled kasutasid oma õigust määrata kindlaks vastastikuse maksualase pädevuse jaotuse pidepunktid, ei tähenda see õieti seda, et Madalmaade Kuningriik on kaotanud igasuguse pädevuse võtta sellise mitteresidendist maksumaksja tulude puhul, kes saab põhiosa või kogu oma maksustatava tulu Madalmaades, maksustatava summa määramisel arvesse Belgias asuva kinnisvaraga seotud negatiivset tulemit.

53 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 81, tuleb nimelt sedastada, et residendist maksumaksjate puhul ei takista pelk tõsiasi, et nad saavad Belgia Kuningriigis asuvalt kinnisvaralt tulu, millele laieneb nimetatud liikmesriigi maksualane pädevus, Madalmaade Kuningriigil selle

kinnisvaratulu arvamist maksustatava summa sisse, mille alusel need maksumaksjad tulumaksu maksavad.

54 Seda eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esiletoodud asjaolu kinnitas ka Madalmaade valitsus Euroopa Kohtu kirjalikele küsimustele antud vastustes.

55 Täpsemalt, kui maksulepingu artikli 24 lõike 1 alusel Madalmaades tasumisele kuuluva maksu arvutamisel arvatakse maksustatava summa sisse Belgias asuvalt kinnisvaralt saadud tulu, saab topeltmaksustamise vältimise eesmärgil maksu vähendada proportsionaalselt selle tulu osakaalule maksustatavas summas maksulepingu artikli 24 lõike 1 punktis 2 sätestatud korras.

56 Belgias asuvalt kinnisvaralt saadud negatiivse tulemi kohta nähtub aga eelotsusetaotlusest ja Madalmaade valitsuse vastustest Euroopa Kohtu kirjalikele küsimustele, et residendist maksumaksjate maksustatava tulu kindlaksmääramisel võetakse see arvesse ja et juhul, kui järgmisel maksuaastal saadakse samalt varalt välismaal positiivne tulem, arvutatakse vähendus selle positiivse tulemi topeltmaksustamise vältimiseks, arvates sellest positiivsest tulemist maha varasema negatiivse tulemi vastavalt 1989. aasta määruse artikli 3 lõikele 4, mis kuulub kahjumi tasaarvestamist käsitlevate sätete hulka topeltmaksustamise vältimise eesmärgi taotlevates Madalmaade õigusaktides, millele viitab maksulepingu artikli 24 lõike 1 punkt 2.

57 Kuna see, et residendist maksumaksja tuludelt maksu arvutamisel võetakse arvesse Belgias asuvalt kinnisvaralt saadud negatiivne tulem, ei ole maksulepinguga vastuolus, siis ilmneb, et vastupidi Madalmaade valitsuse väitele ei tulene asjaolu, et sellisel maksukohustuslasel nagu R. H. H. Renneberg ei lubatud mahaarvamist teha, selle lepinguga valitud lahendusest, mille kohaselt on lepingu kohaldamisalasse kuuluvate maksumaksjate kinnisvaratulu maksustamine antud selle liikmesriigi pädevusse, mille territooriumil asjaomane kinnisvara asub.

58 Asjassepuutuva negatiivse tulemi arvessevõtmine või arvessevõtmisest keeldumine sõltub seega tegelikult sellest, kas asjaomane maksumaksja on Madalmaade resident või mitte.

59 Mis puudutab otseseid makse, siis on Euroopa Kohus füüsiliste isikute sissetuleku maksustamist puudutavates kohtuasjades möönnud, et residentide ja mitteresidentide olukord teatavas liikmesriigis ei ole üldreeglina sarnane, olles nii tuluallikate, maksumaksja isikliku maksu tasumise võime või ka isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmise seisukohalt objektiivselt erinev (vt 22. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-383/05: Talotta, EKL 2007, lk I-2555, punkt 19 ja viidatud kohtupraktika).

60 Euroopa Kohus on siiski täpsustanud, et erinevat kohtlemist nende kahe maksukohustuslaste rühma vahel, mis seisneb maksusoodustuses, mida mitteresidentidele ei kohaldata, võib määratleda diskrimineerimisena asutamislepingu tähenduses, kui nende olukord ei erine ühegi objektiivse asjaolu poolest, millele tuginedes saaks põhjendada nende kahe rühma erinevat kohtlemist selles osas (eespool viidatud kohtuotsus Talotta, punkt 19 ja viidatud kohtupraktika).

61 Nii on see eelkõige juhul, kui mitteresidendist maksumaksja ei saa märkimisväärset tulu oma elukoha liikmesriigist ning saab põhiosa maksustatavast tulust oma tegevusest töökoha liikmesriigis, mistõttu elukoha liikmesriik ei saa anda talle soodustusi, mis põhinevad isikliku ja perekondliku olukorra arvestamisel (vt eespool viidatud kohtuotsused Schumacker, punkt 36, ning Lakebrink ja Peters-Lakebrink, punkt 30).

62 Sellisel juhul seisneb diskrimineerimine asjaolus, et sellise mitteresidendi – kes saab põhiosa oma tulust ja peaaegu kogu perekonna tulu liikmesriigist, mis ei ole tema elukohariik – isiklikke ja perekondlikke asjaolusid ei võeta arvesse ei tema elukoha liikmesriigis ega ka tema

töökoha liikmesriigis (vt eespool viidatud kohtuotsused Schumacker, punkt 38, ning Lakebrink ja Peters-Lakebrink, punkt 31).

63 Eespool viidatud kohtuotsuse Lakebrink ja Peters-Lakebrink punktis 34 täpsustas Euroopa Kohus, et eespool viidatud kohtuotsuses Schumacker esitatud seisukohad laienevad kõigile mitteresidendi maksu tasumise võimega seotud maksusoodustustele, mida ei ole antud elu? ega töökoha liikmesriigis.

64 Seda kohtupraktikat kohaldatakse sellisele olukorrale nagu põhikohtuasjas.

65 Niisugune maksumaksja nagu R. H. H. Renneberg ei saa oma kutsetegevusest saadud tulult maksu tasumiseks nõuda Madalmaades maksustatava summa määramisel sellise üürikahjumi arvessevõtmist, mis on seotud tema omandis oleva Belgia kinnisvaraga, erinevalt maksumaksjast, kes elab ja töötab Madalmaades ning kes võib juhul, kui ta on saanud üürikahjumi kas Madalmaades asuvalt kinnisvaralt, mida ta ise eluasemena kasutab, või Belgias asuvalt kinnisvaralt, mida ta ise alaliselt eluasemena ei kasuta, nõuda selle kahjumi arvestamist Madalmaades tulumaksuga maksustatava summa määramisel.

66 Kuna selline isik nagu R. H. H. Renneberg on liikmesriigi resident – kuigi ta saab põhiosa oma maksustatavast tulust töötamisest teises liikmesriigis ega saa märkimisväärset tulu oma elukoha liikmesriigis –, on ta maksu tasumise võime arvessevõtmise seisukohalt oma töökoha liikmesriigi suhtes objektiivselt sarnases olukorras viimatinimetatud liikmesriigi residendiga, kes samuti selles riigis töötab.

67 Ometigi ilmneb, et kuna sellisel isikul ei ole lisaks eelnevalt sissenõutud kinnisvaramaksule enam kohustust oma elukoha liikmesriigis kinnisvaratulult füüsilise isiku tulumaksu maksta, siis ei ole tal võimalust nõuda oma selles liikmesriigis asuvalt kinnisvaralt saadud negatiivse tulemi arvessevõtmist ja ta on jäetud ilma mis tahes võimalusest nõuda selle negatiivse tulemi arvessevõtmist tulumaksuga maksustatava summa kindlaksmääramisel töökoha liikmesriigis.

68 EÜ artiklist 39 tuleneb seega üldine nõue, et sellises olukorras nagu R. H. H. Rennebergil võtaks töökoha liikmesriigi maksuhaldur selles riigis tulumaksuga maksustatava summa määramisel arvesse elukoha liikmesriigis asuvalt eluasemelt saadud negatiivse tulemi.

69 Seoses sellega tuleb rõhutada, nagu tõi esile kohtujurist oma ettepaneku punktis 84, et kui Madalmaade Kuningriik laiendab residendist maksumaksjatele ettenähtud kohtlemist sellistele mitteresidendist maksumaksjatele nagu R. H. H. Renneberg, kes saavad kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu Madalmaadest, ei muuda see küsitavaks Belgia Kuningriigi kahepoolsest maksulepingust tulenevaid õigusi ega tekita sellele riigile mingeid uusi kohustusi.

70 Ühtlasi tuleb meenutada, et eespool viidatud kohtuotsuse de Groot punktis 101 leidis Euroopa Kohus, et topeltmaksustamise kõrvaldamiseks kasutatavad mehhanismid või siseriiklikud maksusüsteemid, mille tagajärg on topeltmaksustamise kõrvaldamine või vähendamine, peavad asjaomaste liikmesriikide maksumaksjatele siiski tagama, et lõpptulemusena arvestatakse nende isiklikku ja perekondlikku olukorda tervikuna olenemata sellest, kuidas asjaomased liikmesriigid on selle kohustuse omavahel ära jaganud, et mitte tekitada ebavõrdset kohtlemist, mis on vastuolus asutamislepingu töötajate vaba liikumist käsitlevate sätetega ega tulene mitte mingil juhul siseriiklike maksuõiguste erinevustest. Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 63 osutatud seisukohta, mis tuleneb eespool viidatud kohtuotsusest Lakebrink ja Peters-Lakebrink, kohaldatakse neid järeldusi ka siis, kui see puudutab töötajate üldise maksu tasumise võime arvessevõtmist.

71 Nagu on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 56, on Madalmaade Kuningriik põhjusel,

et ta võtab residendist maksumaksjate maksustatava tulu kindlaksmääramisel arvesse Belgias asuvalt kinnisvaralt saadud negatiivse tulemi, ühtlasi kohustatud Belgia residentide puhul, kes saavad kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu Madalmaadest ega saa mingit märkimisväärset tulu oma elukoha liikmesriigis, võtma samal otstarbel arvesse samasuguse negatiivse tulemi, sest vastasel korral ei võeta viimasena nimetatud maksumaksjate olukorda selles osas arvesse kummaski asjaomases liikmesriigis.

72 Siiski on vaja läbi vaadata Madalmaade valitsuse esitatud argument, et need maksustamist puudutavad negatiivsed tagajärjed, mis tekivad R. H. H. Rennebergil eluaseme soetamisest Belgias, tulenevad kahe asjaomase liikmesriigi maksusüsteemide erinevustest.

73 Nimetatud valitsuse sõnul seisneb erinevus selles, et Madalmaade maksuõigus lubab hüpoteeklaenu intressi maha arvata töötulust, samas kui Belgia maksuõigus ei näe sellist võimalust ette. Belgia maksuõiguse kohaselt ei saa hüpoteeklaenu intressi kunagi maha arvata muust tulust peale kinnisvaratulu. Seega isegi juhul, kui asjaomane isik sai tulu kutsetegevusest Belgias, ei saa hüpoteeklaenu intressi negatiivset summat sellest tulust maha arvata.

74 Selle valitsuse arvates tekitab R. H. H. Rennebergile maksustamist puudutavaid negatiivseid tagajärgi mitte Madalmaade süsteemi kohaldamine, vaid asjaolu, et Belgia maksuõigus lubab hüpoteeklaenu intressi maha arvata väiksemas ulatuses kui Madalmaade kord. See, et R. H. H. Rennebergil ei ole Belgias võimalik saavutada oma negatiivse tulemi arvessevõtmist, on tagajärg, mis tuleneb tema elukoha üleviimisest sellesse liikmesriiki, mitte aga Madalmaade maksuõiguse kohaldamisest. Kui aga asutamislepinguga tagatud vabaduste piirang on tingitud lihtsalt siseriiklike maksuõiguste erinevustest, ei ole see ühenduse õigusega keelatud.

75 Selles osas tuleb täheldada, et vastupidi Madalmaade valitsuse väitele ei tulene põhikohtuasjas käsitletav erinev kohtlemine asjaomaste siseriiklike maksuõigusnormide lihtsast erinevusest. Kui eeldada, et Belgia tulumaksusüsteem on selline, nagu kirjeldab Madalmaade valitsus, siis isegi juhul, kui Belgia Kuningriik lubaks sellist kahjumit nagu põhikohtuasjas oma residentide tulumaksuga maksustatava summa määramisel arvesse võtta, ei saaks maksumaksja, kes on sellises olukorras nagu R. H. H. Renneberg, kes saab kogu või peaaegu kogu oma tulu Madalmaades, sellisest soodustusest mingil juhul kasu.

76 Lisaks tuleb tagasi lükata teinegi argument, mille Madalmaade valitsus seoses sellega kohtuistungil esitas ja mis sisuliselt puudutab ohtu võtta mitteresidendist maksumaksja Belgias asuva kinnisvaraga seotud kahjumit arvesse kaks korda.

77 Esiteks on topeltmaksustamise vältimist käsitlevate siseriiklike õigusaktide –loetuna koostoimes maksulepingu artikli 24 lõike 1 punktiga 2 – eesmärk vältida sellise ohu realiseerumist residendist maksumaksjate puhul, kes saavad kahjumit Belgias asuvalt kinnisvaralt ja kelle olukorda saab võrrelda sellise mitteresidendist maksumaksja olukorraga nagu R. H. H. Renneberg.

78 Teiseks võib liikmesriik juhul, kui osa maksumaksja tehingutest tehakse erinevas liikmesriigis kui see, kus ta töötab, tugineda nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivile 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) selleks, et saada teise liikmesriigi pädevatelt asutustelt igasugust teavet, mis võimaldab tal õigesti määrata tulumaksu, ning igasugust teavet, mida ta peab vajalikuks, et hinnata selle tulumaksusumma täpset suurust, mis kuulub maksukohustuslase poolt tasumisele selle liikmesriigi kohaldatavate õigusaktide alusel (vt selle kohta 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I-6817, punkt 42).

79 Nagu väitis komisjon kohtuistungil, on selline elukohal põhinev erinev kohtlemine nagu põhikohtuasjas järelikult diskrimineeriv, kuna teises liikmesriigis asuvalt kinnisvaralt saadud negatiivne tulem võetakse asjaomases liikmesriigis tulumaksuga maksustatava summa määramisel viimatinimetatud liikmesriigis arvesse, kui tegemist on seal elavate ja töötavate maksumaksjate kutsetegevusest saadud tuluga, aga seda ei saa teha juhul, kui maksumaksja saab kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu töötamisest samas liikmesriigis, kuid ei ela seal.

80 Siit järeldub, et sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas takistavad töötajate vaba liikumist, mis on EÜ artikliga 39 üldiselt keelatud.

81 Siiski tuleb kontrollida, kas sellise takistusega saab nõustuda. Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib asutamislepinguga tagatud põhivabadusi piirava meetmega nõustuda vaid juhul, kui sellega taotletakse asutamislepinguga kooskõlas olevat legitiimset eesmärki ja kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi. Aga ka sarnasel juhul on veel vaja, et meetme kohaldamine oleks taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega läheks kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta eelkõige 17. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-109/04: Kranemann, EKL 2005, lk I-2421, punkt 33, ja 11. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-40/05: Lyyski, EKL 2007, lk I-99, punkt 38).

82 Euroopa Kohtule kirjalikke märkusi esitanud valitsused ei ole tuginenud ühelegi võimalikule õigustusele ja ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole neid käsitlenud.

83 Seega on EÜ artikliga 39 vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub sellise mitteresidendist maksumaksja puhul nagu R. H. H. Renneberg, kes saab kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu selles liikmesriigis, arvesse võtmast teises liikmesriigis asuvalt kinnisvaralt saadud negatiivset üüritulemit.

84 Eelnevatest kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artiklit 39 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas asjassepuutuvad, mille alusel ühenduse kodanik – kes saab kogu või peaaegu kogu oma tulu, millest moodustub tema maksustatav summa, liikmesriigis, kus ta ei ole resident – ei saa nimetatud tulust moodustuva maksustatava summa kindlaksmääramisel selles liikmesriigis nõuda, et võetaks arvesse negatiivset tulemit, mille ta on saanud teises liikmesriigis asuvast eluasemena kasutatavast majast, mille omanik ta on, samas kui esimese liikmesriigi resident võib oma tuludest moodustuva maksustatava summa kindlaksmääramisel nõuda sellise negatiivse tulemi arvessevõtmist.

Eelotsuse küsimus EÜ artiklit 56 puudutavas osas

85 Pidades silmas vastust, mis anti küsimusele EÜ artikli 39 toime kohta selliste siseriiklike maksuõigusnormide kohaldatavusele, nagu on põhikohtuasjas arutusel, ei ole enam vaja kontrollida, kas need õigusnormid on vastuolus ka kapitali vaba liikumist puudutavate asutamislepingu sätetega.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

EÜ artiklit 39 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas asjassepuutuvad, mille alusel ühenduse kodanik – kes saab kogu või peaaegu kogu oma tulu, millest moodustub tema maksustatav summa, liikmesriigis, kus ta ei ole resident – ei saa nimetatud tulust moodustuva maksustatava summa kindlaksmääramisel selles liikmesriigis nõuda, et võetaks arvesse negatiivset tulemit, mille ta on saanud teises liikmesriigis asuvast eluasemena kasutatavast majast, mille omanik ta on, samas kui esimese liikmesriigi resident võib oma tuludest moodustuva maksustatava summa kindlaksmääramisel nõuda sellise negatiivse tulemi arvessevõtmist.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.