

Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

9. veebruar 2017(*)

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Tulumaks – Liikmesriigi kodanik, kes teenib tulu selle liikmesriigi ja kolmanda riigi territooriumil ning elab teise liikmesriigi territooriumil – Maksusoodustus, mille eesmärk on võtta arvesse tema isiklikku ja perekondlikku olukorda

Kohtuasjas C-283/15,

mille ese on Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaade kõrgeim kohus) 22. mai 2015. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. juunil 2015, menetluses

X

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud E. Regan, J. C. Bonichot (ettekandja), C. G. Fernlund ja S. Rodin,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 29. juuni 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- X, esindajad: *belastingadviseur* B. Dieleman, *belastingadviseur* A.A.W. Langevoord ja *belastingadviseur* T. C. Gerverdinck,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman ja M. Noort, keda abistas ekspert J.C.L.M. Fijen,
- Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J. C. Halleux,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Austria valitsus, esindajad: C. Pesendorfer, E. Lachmayer ja F. Koppensteiner,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, M. Rebelo ja J. Martins da Silva,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson, L. Swedenborg ja N. Otte Widgren,

- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: M. Holt, keda abistas *barrister* R. Hill,
 - Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja C. Soulay,
- olles 7. septembri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku, on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab „EL toimimise lepingu vaba liikumist käsitlevate sätete“ tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud X-i ja Staatssecretaris van Financiëni (rahanduse riigisekretär) kohtuvaidluses selle üle, et Madalmaade maksuhaldur ei luba tal maha arvata „negatiivset tulemit“, mis on saadud Hispaanias asuvast isiklikust eluasemest.

Õiguslik raamistik

- 3 2001. aasta tulumaksuseaduse (Wet Inkomstenbelasting 2001, edaspidi „2001. aasta seadus“) artikkel 2.3 sätestab:

„Tulumaksu tuleb tasuda järgmiselt tulult, mida maksukohustuslane asjaomasel kalendriaastal sai:

- a) maksustatav palgatulu ja eluasemetulu;
- b) maksustatav tulu olulisest osalusest ettevõtluses;
- c) maksustatav tulu hoiustelt ja investeringutelt.“

- 4 2001. aasta seaduse artikkel 2.4 näeb ette:

„1. Maksustatav palgatulu ja eluasemetulu tehakse kindlaks:

- a) residendist maksukohustuslaste puhul 3. peatüki kohaselt,
- b) mitteresidendist maksumaksjate puhul 7.2 jao sätete alusel [...]“.

- 5 2001. aasta seaduse artiklis 2.5 on sätestatud:

„1. Residendist maksumaksja, kes ei ela tervet kalendriaastat Madalmaades, ja mitteresidendist maksumaksja, kes on Euroopa Liidu teise liikmesriigi residendina või ministri määrusega kindlaks määratud sellise kolmanda riigi residendina, millega Madalmaade Kuningriik on sõlminud topeltmaksustamise vältimise ja teabevahetamise lepingu, selles liikmesriigis või selles kolmandas riigis maksustatav, võib otsustada residendist maksumaksja suhtes kehtivate käesoleva seaduse sätete kasuks [...]

[...]“

- 6 2001. aasta seaduse artikli 3.120 lõike 1 alusel on Madalmaade residendil õigus maha arvata Madalmaades asuva isikliku eluasemega seotud „negatiivne tulemit“.

- 7 2001. aasta seaduse artikli 7.1 punkti a kohaselt peetakse maks kinni maksustatavast palgatulust ja Madalmaades asuva eluasemega seotud tulust, mis on saadud kalendriaasta

jooksul.

8 2001. aasta seaduse artikli 7.2 lõike 2 punktide b ja f kohaselt kuuluvad maksustatava palgatulu ja eluasemetulu hulka Madalmaades töötamise eest saadud maksustatav töötasu ja olenevalt olukorrast Madalmaades asuvast isiklikust eluasemest saadud maksustatav tulu.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 2001. aasta seaduse alusel maksustatakse füüsilise isiku tulumaksuga mitte ainult palgatulu, vaid ka „eluasemetulu“. Kui eluase on „isiklik“, annab see „soodustusi“, mis arvutatakse protsendina eluaseme väärtusest. Nendest „soodustustest“ arvatakse maha mahaarvatavad kulud, mille hulka kuuluvad eluaseme ostmiseks võetud laenu intress ja kulud. Kui nende kulude summa on suurem „soodustuste“ summast, saab maksumaksja „negatiivse tulemi“.

10 Sellesse olukorda sattus Madalmaade kodanik X 2007. aastal seoses talle Hispaanias kuuluva eluasemega.

11 Samal maksustamisaastal sai X kutsealasest tegevusest tulu rahaülekannetena, mida tegid talle kaks äriühingut, milles tal olid enamused ning millest ühe asukoht oli Madalmaades, teisel Šveitsis. Madalmaadest saadud tulu moodustas 60% tema maksustatavast kogutulust ja Šveitsist saadud tulu moodustas sellest 40%. Hispaaniast ei ole vähimatki tulu saadud ei 2007. aastal ega nelja sellele järgneva aasta jooksul, mille lõppedes X ei olnud enam Hispaania resident.

12 Vastavalt kehtivale kahepoolsele maksulepingule maksustati Šveitsist saadud tulu Šveitsis ja Madalmaadest saadud tulu Madalmaades.

13 Viimati nimetatud liikmesriigis valis X esialgu maksustamise 2001. aasta seaduse artiklis 2.5 ette nähtud residendist maksukohustuslasega samastamise teel, mis toob kaasa täieulatusliku maksukohustuse Madalmaades. Seejuures võttis Madalmaade maksuhaldur arvesse „negatiivse tulemi“, mis oli seotud Hispaanias asuva eluasemega.

14 Nii arvutatud kogu maksusumma oli aga suurem summast, mille X oleks pidanud tasuma, kui ta ei oleks valinud residendist maksukohustuslastega samastamise võimalust, mis oleks toonud kaasa selle, et tema Šveitsis saadud tulu, st 40% tema kogutulust oleks maksustatud selles riigis, ning kui tal oleks lisaks lubatud täielikult maha arvata „negatiivne tulemi“, mis on saadud tema isiklikust eluasemest Hispaanias.

15 Kui tulla tagasi tema valikutaotluse juurde, siis ta vaidlustas maksuteate Madalmaade kohtutes, väites, et vaba liikumist käsitlevaid liidu õigusnorme tuleb tõlgendada nii, et need võimaldavad mitteresidendist maksumaksjatel maha arvata isikliku eluasemega seotud „negatiivse tulemi“, ilma et nad oleksid selleks kohustatud valima residendist maksumaksjatega samastamise varianti.

16 Rechtbank te Haarlem (Haarlemi esimese astme kohus, Madalmaad) ja Gerechtshof Amsterdam (Amsterdami apellatsioonikohus, Madalmaad) jätsid X?i kaebused rahuldamata ja X esitas selle peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade kõrgeim kohus).

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsusest Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31) tuleneva kohtupraktika ulatuse küsimuses, võttes arvesse asjaolu, et erinevalt faktilisest olukorrast, millega oli tegemist kohtuasjas, milles tehti see otsus, ei saa X kogu või peaaegu kogu oma perekonna tulu ainult ühest liikmesriigist – mis ei ole tema elukohariik –, kelle pädevuses on selle tulu maksustamine ning kes võiks seega tema isiklikku ja

perekondlikku olukorda arvesse võtta. X?i olukorda iseloomustab asjaolu, et tema tulumaksu arvutamisel aluseks võetud kuupäeval elas ta Hispaanias, kus ta tulu ei saanud, ja ta sai oma tuludest ühe osa ehk 60% Madalmaadest ja teise osa ehk 40% Šveitsist.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates võib 14. septembri 1999. aasta kohtuotsust Gschwind (C?391/97, EU:C:1999:409), 12. detsembri 2002. aasta kohtuotsust de Groot (C?385/00, EU:C:2002:750) ja 10. mai 2012. aasta kohtuotsust komisjon vs. Eesti (C?39/10, EU:C:2002:282) tõlgendada nii, et tegevuskohariik peab asjaomase isiku isiklikku ja perekondlikku olukorda alati arvesse võtma, kui elukohariik seda teha ei saa. Ent sellise juhtumiga ongi tegemist põhikohtuasjas, kuna X ei saanud asjassepuutuval maksustamisaastal Hispaaniast vähimatki tulu.

19 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas Euroopa Liidu toimimise lepingu liikumisvabadust käsitlevaid sätteid tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus siseriiklik norm, mille kohaselt Hispaanias elav liidu kodanik, kelle teine tulu maksustatakse ligikaudu 60% ulatuses Madalmaades ja ligikaudu 40% ulatuses Šveitsis, ei või oma Hispaanias asuvast isiklikus kasutuses olevast eluasemest saadud negatiivset tulemit oma Madalmaades maksustatavast teisest tulust maha arvata ka siis, kui ta saab elukohariigis Hispaanias nii väikest tulu, et asjaomase aasta eelnimetatud negatiivne tulemit ei saa elukohariigis viia maksu vähendamiseni?

2. a) Kas juhul, kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, peab iga liikmesriik, kus liidu kodanik saab osa oma tulust, sellisel juhul eelnimetatud negatiivset tulemit täies ulatuses arvesse võtma? Või kehtib see kohustus ainult ühe asjaomase tegevuskohariigi kohta ja kui jah, siis millise? Või peab iga töökohariik (välja arvatud elukohariik) lubama ühe osa kõnealusest negatiivsest tulemit maha arvata? Kuidas tuleb see mahaarvatav osa viimati nimetatud juhul välja arvutada?

b) Kas sellega seoses on oluline see, millises liikmesriigis tööd tegelikult tehakse, või see, millisel liikmesriigil on õigus nimetatud tööga saadud tulu maksustada?

3. Kas vastus teises punktis toodud küsimustele kujuneb teistsuguseks, kui ühe puhul nendest riikidest, kus liidu kodanik oma tulu saab, on tegemist Šveitsi Konföderatsiooniga, kes ei ole liidu liikmesriik ega kuulu ka Euroopa Majanduspiirkonda?

4. Kuivõrd on sellega seoses oluline, kas maksumaksja elukohariigi (käesoleval juhul Hispaania Kuningriik) õigusaktides on ette nähtud võimalus tema isikliku eluaseme hüpoteeklaenu intressi mahaarvamiseks ning võimalus sellest asjaomasel aastal tekkinud maksukahjumi tasaarvestamiseks võimalike selles riigis hilisematel aastatel saadavate tuludega?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Kohaldatav liikumisvabadus

20 Sissejuhatuseks olgu märgitud, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole täpsustanud, millisest liikumisvabadusest lähtudes tuleb kontrollida selliseid siseriiklikke õigusnorme, nagu on arutusel põhikohtuasjas.

21 Euroopa Kohtule esitatud toimiku materjalidest nähtub siiski, et X kontrollib ja juhib oma enamusosaluse abil Madalmaades ja Šveitsis asutatud äriühingute tegevust ja soovib nende kasumist maha arvata „negatiivset tulemit“, mis on seotud tema Hispaanias asuva isikliku eluasemega.

22 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub aga, et selleks vabaduseks, mille kohaldamisalas oma kodakondsusest olenemata on iga isik, kes elab ühes liikmesriigis ja omab teises liikmesriigis asutatud äriühingu osa- või aktsiakapitalis osalust, mis annab talle kindla mõju selle äriühingu otsuste üle, nii et tal on võimalik määrata selle tegevust, on asutamisevabadus (kohtuotsus, 18.12.2014, X, C?87/13, EU:C:2014:2459, punkt 21).

23 Seega tuleb põhikohtuasjas asjassepuutuvaid siseriiklikke õigusnorme kontrollida ELTL artikli 49 sätetest lähtuvalt.

Esimene küsimus

24 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, et liikmesriik, mille maksuõigusnormid lubavad maha arvata eluasemega seotud „negatiivse tulemi“, ei luba seda mahaarvamist teha mitteresidendil, kes on füüsilisest isikust ettevõtja, kui ta saab selle liikmesriigi territooriumil 60% oma kogutulust ning ei saa selle liikmesriigi territooriumil, kus asub tema eluase, tulu, mis võimaldaks tal seal teostada õigust sama suurele mahaarvamisele.

25 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt meelde tuletada, et siseriiklikud maksuõigusnormid peavad järgima liidu õigust ja eriti aluslepingutega tagatud vabadusi, nende hulgas ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisevabadust (vt analoogia alusel kohtuotsus, 10.5.2012, komisjon vs. Eesti, C?39/10, EU:C:2012:282, punkt 47).

26 Sellise kinnisasjaga seotud „negatiivse tulemi“ arvessevõtmine, mis asub selle liikmesriigi territooriumil, mille maksumaksja on valinud oma elukohaks, kujutab endast tema isikliku olukorraga seotud maksusoodustust, mis omab tähtsust tema üldise maksu tasumise võime hindamisel (vt selle kohta kohtuotsus, 18.6.2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Järelikult selles osas, milles liikmesriigi õigusaktid jätavad mitteresidendist maksumaksjad ilma võimalusest selline „negatiivne tulemi“ maha arvata, nagu saavad teha residendist maksumaksjad, koheldakse esimesena nimetatuid teistega võrreldes vähem soodsalt.

28 Seega tuleb kontrollida, kas põhikohtuasjas asjassepuutuvate õigusnormidega kehtestatud residentsuse kriteerium põhjustab diskrimineerimist.

29 Sellega seoses tuleb märkida, et diskrimineerimine võib tuleneda üksnes erinevate reeglite kohaldamisest sarnastele olukordadele või sama reegli kohaldamisest erinevatele olukordadele (vt eelkõige kohtuotsused, 14.2.1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 30, ja 18.6.2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, punkt 21).

30 Otsese maksu suhtes ei ole residendid ja mitteresidendid üldiselt sarnases olukorras, kuna mitteresidendi poolt liikmesriigi territooriumil saadud tulu on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogutulust, mis koondub tema elukohta, ning kuna mitteresidendi maksu tasumise võimet, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikust ja perekondlikust olukorrast, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, st tavaliselt tema peamises elukohas (vt eelkõige kohtuotsused, 14.2.1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punktid 31 ja 32,

ning 18.6.2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, punkt 22).

31 Ka on Euroopa Kohus 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsuse Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31) punktis 34 leidnud, et asjaolu, et liikmesriik jätab mitteresidendi ilma teatavatest maksusoodustustest, mida ta annab residentidele, ei ole üldjuhul diskrimineeriv, kui võtta arvesse, et residentide ja mitteresidentide olukord on objektiivselt erinev nii tuluallikate, maksu tasumise võime kui ka isiklike ja perekondlike asjaolude poolest (vt ka kohtuotsus, 18.6.2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, punkt 23).

32 Residentide ja mitteresidentide vahelise diskrimineerimisega võib EL toimimise lepingu tähenduses olla tegemist üksnes siis, kui sõltumatult nende elukohast eri liikmesriikides tuvastatakse, et arvestades asjassepuutuvate siseriiklike sätete eesmärki ja sisu, on mõlemad maksumaksjate kategooriad sarnases olukorras (vt kohtuotsus, 14.9.1999, Gschwind, C?391/97, EU:C:1999:409, punkt 26).

33 Nii on see eelkõige juhul, kui mitteresidentist maksumaksja ei saa märkimisväärset tulu oma elukohaliikmesriigi territooriumilt ja saab põhiosa maksustatavast tulust oma tegevusest mõnes teises liikmesriigis, mistõttu elukohaliikmesriik ei saa anda talle soodustusi, mis põhinevad isikliku ja perekondliku olukorra arvestamisel (vt eelkõige kohtuotsused, 14.2.1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 36; 16.10.2008, Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punkt 61, ja 18.6.2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, punkt 25).

34 Sellisel juhul seisneb diskrimineerimine asjaolus, et sellise mitteresidendi – kes saab põhiosa oma tulust ja peaaegu kogu perekonna tulu liikmesriigist, mis ei ole tema elukohariik – isiklike ja perekondlike asjaolusid ei võeta arvesse ei tema elukohaliikmesriigis ega ka tema töökohaliikmesriigis (kohtuotsused, 14.2.1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 38; 18.7.2007, Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, punkt 31, ning 18.6.2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, punkt 26).

35 Euroopa Kohus on 18. juuli 2007. aasta kohtuotsuse Lakebrink ja Peters-Lakebrink (C?182/06, EU:C:2007:452) punktis 34 täpsustanud, et käesoleva kohtuotsuse punktides 27–32 viidatud kohtupraktika kohaldamisala laieneb kõigile mitteresidendi maksu tasumise võimega seotud maksusoodustustele, mida ei ole antud ei töötaja elu? ega töökohaliikmesriigis (kohtuotsus, 18.6.2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, punkt 27).

36 Kohaldamisala selline ulatus on asutamisvabaduse kontekstis ülekantav maksu tasumise võimega seotud maksusoodustustele, mida ei saa anda ei füüsilisest isikust ettevõtja elukohaliikmesriigis ega liikmesriigis, kus ta töötab (vt selle kohtupraktika kohaldatavuse kohta, mis tuleneb 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsusest Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, ja mis on algselt välja töötatud töötajate vaba liikumise valdkonnas, kohtuotsused, 11.8.1995, Wielockx, C?80/94, EU:C:1995:271; 27.6.1996, Asscher, C?107/94, EU:C:1996:251, ja 28.2.2013, Ettwein, C?425/11, EU:C:2013:121).

37 Niisiis selliste maksusoodustuste suhtes, mille eesmärk on teha vastavalt asjassepuutuvatele siseriiklikele õigusnormidele kindlaks konkreetse maksumaksja maksu tasumise võime – nagu põhikohtuasjas arutusel olevad normid, mis näevad formaalselt ette isiklikus omandis olevast eluasemest saadud tulu ja võimaldavad vastavalt maha arvata sellega seotud kulud –, ainuüksi asjaolust, et mitteresident sai selle liikmesriigi territooriumil, kus ta töötab, tulu enam-vähem samasugustel tingimustel nagu selle riigi residentid, ei piisa selleks, et tema olukord muutuks objektiivselt sarnaseks residentide olukorraga.

38 Objektiivse sarnasuse tuvastamiseks on veel vaja, et elukohaliikmesriik ei saaks sel põhjusel, et mitteresident on saanud põhiosa oma tulust väljaspool oma elukohaliikmesriigi

territooriumi, anda talle soodustusi, mis tulenevad tema kogutulu ning isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisest (vt analoogia alusel kohtuotsus, 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 28).

39 Kui mitteresident saab selle liikmesriigi territooriumil, kus ta teeb osa oma tööst, 60% oma ülemaailmsest tulust, ei anna miski alust arvata, et ainuüksi selle asjaolu tõttu ei saa tema elukohariik tema kogutulu ning tema isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võtta. Teisiti oleks see vaid juhul, kui peaks selguma, et isik ei ole oma elukohaliikmesriigi territooriumil vähimatki tulu saanud või sai nii väikest tulu, et see riik ei saa anda talle soodustusi, mis tulenevad tema kogutulu ning isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisest.

40 Selline paistab aga olevat X-i juhtum, kuna Euroopa Kohtule esitatud toimiku dokumentidest nähtub, et ta ei ole põhikohtuasjas käsitletaval maksustamisaastal oma elukohaliikmesriigi, st Hispaania Kuningriigi territooriumil vähimatki tulu saanud.

41 Kuna X-i isiklikku ja perekondlikku olukorda ei saanud arvesse võtta ei nimetatud liikmesriik ega see liikmesriik, mille territooriumil ta saab 60% kogu oma töisest tulust, st Madalmaade Kuningriik, siis tuleb tuvastada, et teda on diskrimineeritud käesoleva kohtuotsuse punktides 27–32 osutatud kohtupraktika tähenduses.

42 Seda järeldust ei saa kummutada asjaolu, et X sai samal aastal ülejäänud osa oma tulust mõne teise riigi territooriumil peale Madalmaade Kuningriigi ja Hispaania Kuningriigi. Nagu tõi esile kohtujurist oma ettepaneku punktides 47–53, asjaolu, et maksumaksja saab põhiosa oma tulust mitte üheainsa, vaid mitme riigi territooriumil, mis ei ole tema elukohariigid, ei mõjuta 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsusest Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) tulenevate põhimõtete kohaldamist. Määravaks kriteeriumiks jääb nimelt see, et liikmesriik ei saa maksukohustuslase isiklikku ja perekondlikku olukorda maksustamisel arvesse võtta, kuna puudub piisav maksustatav tulu, samas kui seda on tänu piisavale tulule võimalik arvesse võtta mujal.

43 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, et liikmesriik, mille maksuõigusnormid lubavad maha arvata eluasemega seotud „negatiivse tulemi“, ei luba seda mahaarvamist teha mitteresidendil, kes on füüsilisest isikust ettevõtja, kui ta saab selle liikmesriigi territooriumil 60% oma kogutulust ning ei saa selle liikmesriigi territooriumil, kus asub tema eluase, tulu, mis võimaldaks tal seal teostada õigust sama suurele mahaarvamisele.

Teine küsimus

44 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas keeld, mis tuleneb vastusest esimesele küsimusele, puudutab ainult seda liikmesriiki, mille territooriumil on saadud 60% kogutulust, või jaguneb see kõigi liikmesriikide vahel, mille territooriumil mitteresidendist maksumaksja on saanud maksustatavat tulu, mis võimaldab tal nõuda seal samaväärset mahaarvamiseõigust, ja millise jaotuspõhimõtte alusel. Ühtlasi on tal küsimus, kas mõiste „tegevuskohaliikmesriik“ tähendab liikmesriiki, mille territooriumil tegevus konkreetselt toimub, või liikmesriiki, kes on pädev maksustama tegevusest saadud tulu.

45 Teise küsimuse teisele osale vastamiseks piisab meeldetuletusest, et eesmärk, millest lähtub esimese küsimuse raames viidatud kohtupraktika, on võtta arvesse maksumaksja isiklikku ja perekondlikku olukorda maksusoodustuse abil, mis tähendab väiksemat maksu. Järelikult saab mõistet „tegevuskohaliikmesriik“ käesoleva kohtuotsuse tähenduses tõlgendada ainult nii, et see on liikmesriik, kes on pädev maksustama maksumaksja töist tulu tervikuna või osaliselt või kus tulutoov tegevus konkreetselt toimub.

46 Teise küsimuse esimest osa, mis puudutab maksumaksja isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisest tuleneva kohustuse jaotust mitme tegevuskohaliikmesriigi vahel, tuleb asuda lahendama, viidates Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale liikmesriikide maksustamispädevuse jaotuse valdkonnas (vt eelkõige kohtuotsus, 12.12.2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, punkt 93 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Sellest nähtub eelkõige, et liidu õiguses ühtlustamis? või harmoneerimismeetmete puudumisel on liikmesriikidel vabadus maksustamispädevuse teostamist omavahel jaotada eeskätt selleks, et vältida maksusoodustuste kumuleerumist, kuid see tuleb ühitada vajadusega tagada asjaomaste liikmesriikide maksumaksjatele, et kokkuvõttes on nende isikliku ja perekondliku olukorda nõuetekohaselt arvesse võetud olenemata sellest, kuidas asjaomased liikmesriigid on selle kohustuse omavahel jaotanud. Nimelt kui need ei ole ühitatud, võib maksustamispädevuse vaba jaotus liikmesriikide vahel põhjustada asjaomaste maksumaksjate ebavõrdset kohtlemist, mis ei tulene eri riikide maksuõigusaktide lahknevusest ja on seetõttu asutamisevabadusega vastuolus (vt selle kohta kohtuotsus, 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punktid 70 ja 77).

48 Juhul kui füüsilisest isikust ettevõtja saab maksustatavat tulu mitme liikmesriigi territooriumil, mis ei ole tema elukohaliikmesriigid, võib sellise ühitamise saavutada vaid nii, et tal lubatakse „negatiivse tulemi“ mahaarvamise õigust nõuda igas tegevuskohaliikmesriigis, kus seda liiki maksusoodustust antakse, proportsionaalselt iga liikmesriigi territooriumil saadud tuluosaga, ja ta on kohustatud esitama pädevatele siseriiklikele asutustele kõik andmed oma ülemaailmse tulu kohta, et nad saaksid selle osa suuruse kindlaks määrata.

49 Teisele küsimusele tuleb seega vastata, et keeld, mis tuleneb vastusest esimesele küsimusele, puudutab iga tegevuskohaliikmesriiki, mille territooriumil füüsilisest isikust ettevõtja saab tulu, mis võimaldab tal nõuda seal mahaarvamiseõigust vastavalt iga tegevuskohaliikmesriigi territooriumil saadud tuluosale. Sellega seoses on „tegevuskohaliikmesriigiks“ iga liikmesriik, kes on pädev maksustama mitteresidendi töist tulu, mis on saadud tema territooriumil, olenemata kohast, kus tegevus konkreetselt toimus.

Kolmas küsimus

50 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas asjaolu, et mitteresidendist maksumaksja saab osa oma maksustatavast tulust mitte liikmesriigi, vaid hoopis kolmanda riigi territooriumil, mõjutab teisele küsimusele antud vastust.

51 Sellega seoses tuleb märkida, et EL toimimise lepingu asutamisevabadust käsitlevate sätete vajalik tõlgendus seal sätestatud kohustuse kohta mitte diskrimineerida füüsilisest isikust ettevõtjat, kes töötab mõne teise liikmesriigi territooriumil peale oma elukohariigi, on siduv kõigile liikmesriikidele. Teisiti ei ole see ka sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, liikmesriigi puhul, mille territooriumil füüsilisest isikust ettevõtja, kes elab teise liikmesriigi territooriumil, on teostanud osa oma tegevusest, teostades ülejäänud osa oma tegevusest kolmanda riigi territooriumil, isegi kui viimati nimetatud ei ole liikmesriik, vaid on kolmas riik (vt analoogia alusel kohtuotsus, 18.6.2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, punkt 35).

52 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et asjaolu, et mitteresidendist maksumaksja saab osa oma maksustatavast tulust mitte liikmesriigi, vaid hoopis kolmanda riigi territooriumil, ei mõjuta teisele küsimusele antud vastust.

Neljas küsimus

53 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas eelmistele küsimustele tuleks vastata teisiti, kui füüsilisest isikust ettevõtja elukohaliikmesriigi seadused lubavad tal seoses selles liikmesriigis tasumisele kuuluva maksuga maha arvata tema omandis oleva eluasemega seotud hüpoteeklaenu intressi ja sellest tuleneva maksukahjumi maha arvata mitme tulevase maksustamisaasta tulust.

54 Euroopa Kohtule esitatud toimiku dokumentidest, mida selles punktis kinnitavad X?i suulised seisukohad kohtuistungil, nähtub, et X ei saanud Hispaanias tulu ei 2007. aastal ega sellele järgnevatel majandusaastatel. Kuna X?l oma elukohaliikmesriigi territooriumil neil aastatel maksustatavat tulu ei olnud, ei saanud ta seega mingil juhul nõuda Hispaania maksuasutustelt mahaarvamisoigust, mis võtaks arvesse tema isiklikku ja perekondlikku olukorda.

55 Järelikult on neljas küsimus hüpoteetiline ja seega vastuvõetamatu (vt kohtuotsus, 29.1.2013, Radu, C?396/11, EU:C:2013:39, punkt 24).

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, et liikmesriik, mille maksuõigusnormid lubavad maha arvata eluasemega seotud „negatiivse tulemi“, ei luba seda mahaarvamist teha mitteresidendil, kes on füüsilisest isikust ettevõtja, kui ta saab selle liikmesriigi territooriumil 60% oma kogutulust ning ei saa selle liikmesriigi territooriumil, kus asub tema eluase, tulu, mis võimaldaks tal seal teostada õigust sama suurele mahaarvamisele.**

2. **Keeld, mis tuleneb vastusest esimesele küsimusele, puudutab iga tegevuskohaliikmesriiki, mille territooriumil füüsilisest isikust ettevõtja saab tulu, mis võimaldab tal nõuda seal mahaarvamisoigust vastavalt iga tegevuskohaliikmesriigi territooriumil saadud tuluosale. Sellega seoses on „tegevuskohaliikmesriigiks“ iga liikmesriik, kes on pädev maksustama mitteresidendi töist tulu, mis on saadud tema territooriumil, olenemata kohast, kus tegevus konkreetselt toimus.**

3. **Asjaolu, et mitteresidendist maksumaksja saab osa oma maksustatavast tulust mitte liikmesriigi, vaid hoopis kolmanda riigi territooriumil, ei mõjuta teisele küsimusele antud vastust.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.