



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOTZI
esitatud 21. märtsil 2013¹

Kohtuasi C-322/11

K

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Korkein hallinto-oikeus (Soome))

EÜ artiklid 56 ja 58 — Kapitali vaba liikumine — Maksualased õigusaktid, mis ei võimalda piiramatut maksukohustusega isikul teises liikmesriigis asuva kinnisasja võõrandamisest saadud kahju maha arvata maksustamisriigis väärtpaperite võõrandamisest saadud kasust — Maksustamispädevuse jaotus — Topeltmaksustamise vältimise leping — Proportsionaalsus

I. Sissejuhatus

1. Korkein hallinto-oikeus (Soome) on praeguse eelotsusetaotluse esitanud vaidluse raames, mille pooled on K - kes on Soomes piiramatut maksukohustusega isik - ja Soome maksuamet ning mis käsitleb viimase keeldumist lubada K-l 2004. aastal Prantsusmaal asuva kinnisvara võõrandamisest saadud kahju tema Soomes maksustatavast vara võõrandamisest saadud kasust maha arvata.

2. Sellest keelduti Prantsuse Vabariigi valitsuse ja Soome Vabariigi valitsuse vahel 11. septembril 1970 Helsingis sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi „Soome ja Prantsusmaa vaheline topeltmaksustamise vältimise leping”) alusel koostoimes Soome tulumaksuseadusega (tuloverolaki) selle 2004. maksustamisaastal kehtinud redaktsioonis ning rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimise seadusega (kansainvällisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki).

3. Soome tulumaksuseadusest ilmneb, et vara, sealhulgas kinnisasja võõrandamisest saadud kasu on maksustatav vara võõrandamisest saadud kasu ja et niisuguse vara võõrandamisest saadud kahju võib arvata maha teise vara võõrandamisest saadud kasust maksustamisaastal, mil kasu saadi, ja kolmel järgmisel maksustamisaastal. Kindel maksustamismäär, mida 2004. aastal kapitalitulu suhtes kohaldati, oli 29%.

4. Prantsusmaal asuva kinnisvara osas ilmneb aga Prantsusmaa ja Soome vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingust ja rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimise seadusest, et niisugusest varast saadud tulu maksustatakse üksnes selles lepinguosalises riigis, kus see vara asub. See tähendab sümmeetria põhimõttest lähtudes ka seda, et Prantsusmaal asuva kinnisvara võõrandamisega kaasnenud kahju, sealhulgas intress, ei ole Soomes mahaarvatav.

¹ — Algkeel: prantsuse.

5. Leides, et maksusoodustus, mida ta taotleb, nimelt võimalus Prantsusmaal asuva kinnisvara võõrandamisest saadud kahju Soomes väärtpaberite võõrandamisest saadud kasust maha arvata, tuleneb eelkõige kapitali vabast liikumisest, esitas K Turu halduskohtule Soome maksuameti keeldumise peale kaebuse.

6. Kuna see kaebus jäeti rahuldamata, esitas K eelotsusetaotluse esitanud kohtule apellatsioonkaebuse.

7. Viimati nimetatud kohtus väitis K, et kui apellatsioonkaebus jäetakse rahuldamata, siis on kahju maha arvamata jätmise lõplik, sest tal on Soomes piiramatul maksukohustus ja Prantsusmaal tal muud sissetulekut või vara ei ole. Niisugune olukord on aga vastuolus eelkõige EÜ artikliga 56 ja see ei ole põhjendatud liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse seisukohast.

8. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et isik, kellel on Soomes piiramatul maksukohustus, võib seal tulumaksuseaduses sätestatud korras maha arvata Soomes asuva kinnisvara võõrandamisest saadud kahju, kuid ei saa seal maha arvata Prantsusmaal asuva kinnisvara võõrandamisest saadud kahju. See kohus täpsustab, et ta on samalaadses kohtuasjas nagu põhikohtuasi juba keeldunud nõustumast sellega, et teises liikmesriigis asuva kinnisvara müümisest saadud kahju arvatakse Soomes maksustatavast tulust maha, kuid et otsus selles kohtuasjas tehti enne kohtuotsuste Lidl Belgium² ja Krankenhaus Ruhezitz am Wannsee-Seniorenheimstatt³ kuulutamist.

9. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et käesolev kohtuasi erineb siiski kahest eespool viidatud kohtuotsusest selle poolest, et K saadud kahju, mille mahaarvamist Soomes ta nõuab, ei ole seotud kutsealase tegevusega püsiva tegevuskoha kaudu Prantsusmaal. Ta märgib selles osas, et sellise tegevuse jätkumisel on loomulik eeldada, et püsiv tegevuskoht toodab hiljem tulu, millest saab kahju maha arvata, puudub selgus, kas kahju on lõplik, ja on olemas oht, et kahju arvatakse maha kaks korda. Kui maksukohustuslasele ei jää teises riigis ühtegi sissetulekuallikat, millest saaks kahju maha arvata, siis on tegemist mõnevõrra teistsuguse olukorraga kahju lõplikkuse hindamise mõttes, kuigi ka Prantsusmaa maksusätted võivad sisaldada võimalust vara võõrandamisest saadud kahju mahaarvamiseks järgmiste aastate tulust.

10. Selles olukorras otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [EÜ] artikleid 56 ja 58 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud sätted, mille kohaselt Soomes piiramatul maksukohustusega isik ei saa Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest saadud kahju arvata maha Soomes maksustamisele kuuluvast aktsiate võõrandamisest saadud kasust, kuigi ta saaks teatud tingimustel Soomes asuva samaväärse kinnisasja võõrandamisest saadud kahju arvata maha vara võõrandamisest saadud kasust?”

11. Kirjalikke seisukohti esitasid Euroopa Kohtule apellatsioonkaebuse esitaja põhikohtuasjas, Soome, Saksamaa, Rootsi ja Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon.

12. Euroopa Kohus esitas menetlust korraldavate meetmete raames kirjalikus menetluses osalenud asjaomastele pooltele kirjalikult vastatava küsimuse, kas käesolevat kohtuasja mõjutavad kohtuotsused Groot⁴, Lakebrink ja Peters-Lakebrink⁵ ning Renneberg⁶, mis käsitlevad maksukohustuslaste maksu tasumise võime arvessevõtmist. Pooled vastasid nendele küsimustele määratud tähtaja jooksul.

2 — 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06 (EKL 2008, lk I-3601).

3 — 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-157/07 (EKL 2008, lk I-8061).

4 — 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00 (EKL 2002, lk I-11819).

5 — 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-182/06 (EKL 2007, lk I-6705).

6 — 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-527/06 (EKL 2008, lk I-7735).

13. Samade poolte suulised seisukohad kuulati ära 10. jaanuaril 2013 toimunud kohtuistungil, välja arvatud Ühendkuningriigi valitsus, kes ei olnud esindatud.

II. Analüüs

14. EÜ artikli 56 lõikega 1 kapitali liikumise piirangutena keelatud meetmed on eelkõige meetmed, mis võivad pärssida liikmesriigi residentide tahet investeerida teistesse liikmesriikidesse.⁷

15. Praegusel juhul ilmneb Soome õigusaktide kohaldamisest koostoimes Soome ja Prantsusmaa vahelise topeltmaksustamise vältimise lepinguga, et kahju, mida K kandis oma Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisel ja mille mahaarvamise keelamine Soome maksuasutuste poolt Soomes saadud väärtpaberitulu maksustamisel tekitas vaidluse põhikohtuasjas, oleks sama väärtpaberitulu maksustamisel Soomes maha arvatud, kui see kinnisasi oleks asunud Soomes.

16. Nende siseriiklike maksu- ja lepingusätete kohaldamine koostoimes tekitab maksukohustuslaste erineva kohtlemise sõltuvalt kohast, kus kapital Euroopa Liidus investeeritakse, ning võib pärssida Soome residentide tahet omandada kinnisvara teises liikmesriigis kui Soome Vabariik. Seetõttu on selle puhul tegemist kapitali vaba liikumise piiranguga, mis üldreeglina on EÜ artikli 56 lõikega 1 keelatud.

17. Nagu ilmneb kohtupraktikast, võib liikmesriigi maksusätteid, mis kujutavad endast niisugust kapitali vaba liikumise piirangut, siiski pidada EÜ asutamislepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab vastavalt EÜ artikli 58 lõike 1 punktile a olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või erinev kohtlemine on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu.⁸

18. K leiab, et need tingimused ei ole põhikohtuasjas täidetud ning et on lubamatu, et kahju, mille ta sai oma Prantsusmaal asuva kinnisasja müümisest, ei saa maha arvata ei selles liikmesriigis ega Soomes.

19. Kõik teised huvitatud pooled on vastupidisel arvamusel.

20. Täpsemalt leiavad Soome, Saksamaa ja Rootsi valitsus ning komisjon esimese võimalusena, et erinev kohtlemine tuleneb olukordade objektiivsest erinevusest. Nagu Ühendkuningriigi valitsus nii on ka need pooled teise võimalusena arvamisel, et niisugune erinev kohtlemine on põhjendatav ülekaaluka üldise huviga, milleks on peamiselt maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel niisugusena, nagu see tuleneb Soome ja Prantsusmaa vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamisest. Saksamaa ja Rootsi valitsus väidavad ka, et seda piirangut õigustab vajadus hoida ära kahju kahekordne arvessevõtmine.

21. Mina nõustun suuremas osas nende huvitatud poolte argumentidega.

22. On selge, et EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a kohaselt ei saa igasugust maksumaksjate erinevat kohtlemist sõltuvalt liikmesriigist, kuhu nad oma kapitali investeerivad, pidada automaatselt EÜ asutamislepinguga kooskõlas olevaks.⁹ Lubatud on üksnes niisugune erinev kohtlemine seoses maksustamisega, mis põhineb olukorra objektiivsel erinevusel.

7 — Vt selle kohta eelkõige 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A (EKL 2007, lk I-11531, punkt 40) ja 10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (EKL 2011, lk I-305, punkt 50).

8 — Vt selle kohta eelkõige 10. mai 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-338/11-C-347/11: FIM Santander Top 25 Euro Fi jt (punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

9 — Vt selle kohta eelkõige 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-256/06: Jäger (EKL 2008, lk I-123, punkt 40) ja 22. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-510/08: Mattner (EKL 2010, lk I-3553, punkt 32).

23. Praegusel juhul põhineb Soome maksuasutuste keeldumine arvata K Soomes saadud väärtpaberitulust maha kahju, mille ta sai talle kuulunud Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest, selle kinnisasja geograafilise asukoha kriteeriumil.

24. Selle diferentseerimiskriteeriumi objektiivsuse kontrollimisel tuleb paratamatult teha kindlaks selle päritolu ja selle kehtestamise eesmärk, st maksustamispädevuse jaotus kõnesolevate liikmesriikide vahel lepingu alusel. Seda, miks Soome maksuasutused keeldusid põhikohtuasjas oma maksustamispädevust kasutamast, on nimelt võimalik mõista ainult Soome ja Prantsusmaa vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu põhjal.

25. See analüüs langeb aga kokku analüüsiga, kas kapitali vaba liikumise piirangud on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga.

26. Ma teen seega ettepaneku analüüsida Soome maksuasutuste keeldumise kokkusobivust kapitali vaba liikumise nõudega kõigepealt sellest vaatevinklist.

27. Selles osas tuleb meenutada, et kohtupraktika praeguses seisus võib liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus sõltumatult ja õiguspäraselt neutraliseerida EÜ asutamislepingus ette nähtud liikumisvabaduste piirangud.¹⁰

28. Lisaks ei ole liidu õiguses selle praeguses seisus, välja arvatud teatud juhtumid, mis ei puuduta käesolevat kohtuasja¹¹, ette nähtud liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kriteeriume, eelkõige topeltmaksustamise vältimiseks. Kuna liidu tasandil ei ole võetud ühtlustamismeetmeid, on liikmesriigid seega endiselt pädevad neid kriteeriume –eelkõige lepinguga – kindlaks määrama.¹²

29. Praegusel juhul on kinnisvarast saadud tulu maksustamise osas Soome ja Prantsusmaa vahelises topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 6 lõikes 1 sätestatud, et see maksustamine kuulub selle liikmesriigi pädevusse, mille territooriumil see vara asub.

30. On selge, et kui K oleks saanud Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest kasu, oleks seda kasu Soome ja Prantsusmaa vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt maksustatud Prantsusmaal ning seda vastavalt maksubaasile ja selles liikmesriigis kasu saamise hetkel kohaldatavatele määradele.

31. Kohtutoimikust ja Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest ilmneb ka, et sel juhul oleks Soome Vabariik oma maksualaste õigusaktide kohaselt K tulu kui niisuguse kasu selles liikmesriigis maksustamise raames täielikult maksust vabastanud, ilma et seda oleks võetud arvesse ka mujal.

10 — Kapitali vaba liikumise kohta vt eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 121, ja eespool viidatud kohtuotsus FIM Santander Top 25 Euro Fi jt, punkt 47. Vt ka asutamisevabaduse kohta 25. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-337/08: X Holding (EKL 2010, lk I-1215, punktid 27-33); 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus (EKL 2011, lk I-12273, punkt 45) ja 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-18/11: Philips Electronics UK (punkt 23).

11 — Vt nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) ja nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta (ELT L 157, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 369).

12 — Vt selle kohta eelkõige 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-128/08: Damseaux (EKL 2009, lk I-6823, punktid 29 ja 30 ja seal viidatud kohtupraktika) ja 20. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-284/09: komisjon vs. Saksamaa (EKL 2011, lk I-9879, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

32. Kuna K sai oma Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest kahju ja see kahju näib selles liikmesriigis lõplik - kas eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud asjaolude tõttu või üldisemalt seepärast, et nagu märkis komisjon, ei saa Prantsusmaal selles liikmesriigis asuva kinnisvara võõrandamisest saadud kahju kunagi maha arvata ei kogutulust ega teise vara müügist saadud kasust¹³ -, taotleb K põhikohtuasjas Soome ametiasutustelt niisuguse kahju mahaarvamist Soomes saadud väärtpaberitulust.

33. Nagu K kohtuistungil Euroopa Kohtus väitis, ei reguleeri Soome ja Prantsusmaa vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 6 lõige 1 tõesti sõnaselgelt olukorda, kus kinnisvara võõrandamisest on saadud kahju.

34. Tuleb siiski märkida, et selles õigusnormis ei ole – vastupidi selle lepingu teistele sätetele – viidatud ka „kasumile”, vaid on kinnisvara müügist saadud „tulu” maksustamise pädevus antud üldiselt sellele liikmesriigile, kus vara asub. See tulu võib aga olla positiivne (kasum või kasu) või negatiivne (kahjum või kahju).

35. Pealegi – nagu Euroopa Kohus on leidnud äriühingute maksustamise osas – võib liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse säilitamiseks olla vaja kohaldada nendest liikmesriikidest ainult ühe maksuõiguse norme nii kasumi kui ka kahjumi suhtes.¹⁴

36. Euroopa Kohus jätkab, et kui äriühingutele antakse õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, siis kahjustatakse sellega oluliselt maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotumist liikmesriikide vahel, kuna ühes riigis maksukohustus suureneks ja teises väheneks ülekantud kahjumi võrra.¹⁵

37. Maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusega liikmesriikide vahel, mis võib peegelduda topeltmaksustamise vältimise lepingu sätetes, püütakse seega eelkõige säilitada sümmeetriat kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise võimaluse vahel.¹⁶

38. See äriühingute puhul valitud põhimõtteline lähenemisviis kehtib minu arvates ka füüsilistest isikutest maksukohustuslaste puhul, sest esiteks põhineb see liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse piiritlemisel ja teiseks näib, et põhimõtteliselt ei õigusta maksumaksjate erinevat kohtlemist sõltuvalt sellest, kas nad on juriidilised või füüsilised isikud, mitte ükski objektiivne põhjus.

39. Kohaldatauna niisuguse maksukohustuslase olukorra suhtes nagu K toob see lähenemisviis kaasa selle, et Soome maksuasutuste keeldumine arvata vaidlusaluse kinnisvara müügist saadud kahju maha – keeldumine, mis tuleneb peamiselt Soome ja Prantsusmaa vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamisest – on põhimõtteliselt EÜ artiklitega 56 ja 58 kooskõlas.

40. See keeldumine põhineb soovil säilitada Soomes sümmeetriapõhimõtte niisugusena, nagu see tuleneb Soome ja Prantsusmaa vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamisest koostoimes Soome maksualaste õigusaktidega, vastavalt saadud tulu maksust vabastamise ja Soome maksukohustuslase Prantsusmaal asuva kinnisvara võõrandamisest saadud kahju mitterahaarvatavuse vahel või vastupidi Prantsuse Vabariigi õiguse maksustada tema territooriumil asuva kinnisvara võõrandamisest saadud tulu ja talle antud pädevuse vahel lubada niisugusest kinnisvara võõrandamisest saadud kahju maha arvata.

13 — Vt selle kohta ka Prantsuse tolli ametlik teave kinnisvarast saadud tulu maksustamise kohta veebilehel <http://vosdroits.service-public.fr/F10864.xhtml>.

14 — Vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837, punkt 45) ning eespool viidatud kohtuotsused Lidl Belgium, punkt 31, ja X Holding, punkt 28.

15 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Lidl Belgium, punkt 32, ja X Holding, punkt 29.

16 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 33. Vt ka eespool viidatud kohtuotsus Philips Electronic UK, punkt 24.

41. Teiste sõnadega võib öelda, et kuna eelkõige Soome ja Prantsusmaa vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaselt ei ole Soome Vabariigil mingit pädevust maksustada tulu Prantsusmaal asuva kinnisvara võõrandamisest, ei saa temalt põhimõtteliselt nõuda, et ta ületaks selle maksustamispädevuse kahepoolse jaotumise ja võtaks arvesse ainult kahju, mida üks tema maksukohustuslane niisuguse vara võõrandamisest Prantsusmaal sai.

42. Niisugust lahendust ei lükka ümber eespool viidatud kohtuotsuses Renneberg valitud lahendus.

43. Meenutan, et selles kohtuasjas vaidlustas R. H. H. Renneberg, kes oli Belgia resident, kuid sai kogu oma tulu tööst (avaliku teenistujana saadud töötasu) Madalmaades, Madalmaade maksuameti keeldumise võtta tulumaksu baasi kindlaksmääramisel Madalmaades arvesse Belgias asuva ja talle kuuluva kinnisasjaga seotud üürikahjumit. Selle ühe EÜ asutamislepingus ette nähtud liikumisvabaduse, nimelt töötajate vaba liikumise piirangu põhjendamiseks tugines Madalmaade valitsus Belgia Kuningriigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu sätetele, millega viimasele anti pädevus maksustada tema territooriumil asuvast kinnisvarast saadud tulu, samal ajal kui esimene sai õiguse maksustada Madalmaade avaliku teenistuja töötasu.

44. Analüüsides nende kahe liikmesriigi vahel maksustamispädevuse jaotumise põhjust, millele Madalmaade valitsus tugines, nentis Euroopa Kohus selle kohtuasja kontekstis, mis oli aluseks eespool viidatud kohtuotsusele Renneberg, 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.¹⁷

45. Võttes arvesse eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teavet ja Madalmaade valitsuse vastuseid Euroopa Kohtu kirjalikele küsimustele, ilmses – nagu Euroopa Kohus minu ettepaneku põhjal märkis –, et Belgias asuva kinnisasjaga seotud negatiivset tulemit võtab Madalmaade maksuamet arvesse residentidest maksukohustuslaste maksustatava tulu kindlaksmääramisel,¹⁸ nii et niisuguste maksukohustuslaste nagu R. H. H. Renneberg negatiivse tulemi arvessevõtmisest keeldumine ei tulenenud mitte maksustamislepingu osaliste valitud pidepunktist, milleks on liikmesriik, mille territooriumil kinnisasi asub, vaid see sõltus tegelikult sellest, kas asjaomane maksumaksja on Madalmaade resident või mitte.¹⁹

46. Teiste sõnadega põhines R. H. H. Rennebergi kahjumi mahaarvamisest keeldumine – erinevalt olukorrast praeguses põhikohtuasjas – mitte kinnisvara geograafilise asukoha kriteeriumil, milles maksustamislepingu pooled olid kokku leppinud, vaid maksukohustuslase elukoha kriteeriumil, mille Madalmaade maksuasutused olid ühepoolsetelt kehtestanud.

47. Arutluskäigu selles etapis tuleb ka analüüsida, kas keeldumisotsus, mille Soome maksuasutused K suhtes tegid, on proportsionaalne taotletava eesmärgiga,²⁰ sest – nagu rõhutas eelotsusetaotluse esitanud kohus – kahju, mida see maksukohustuslane oma Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest sai, muutub lõplikuks alles siis, kui seda ei arvata maha Soomes saadud väärtpaberitulust. Selles analüüsis tuleb käsitleda ka küsimust, kas kirjeldatud suuna laiendamine niisugusele olukorrale nagu põhikohtuasjas on kooskõlas kohtupraktikas valitseva käsitlusega, mis puudutab füüsilisest isikust maksukohustuslase maksu tasumise võimet.

17 — Eespool viidatud kohtuotsus Renneberg, punkt 52.

18 — *Ibidem*, punktid 53-56.

19 — *Ibidem*, punktid 57 ja 58. Vt ka minu selles kohtuasjas esitatud ettepaneku punkt 82.

20 — Kohtupraktika kohaselt peavad kapitali vaba liikumise piirangud mitte ainult tagama taotletava üldise huvi eesmärgi saavutamise, vaid ka mitte minema kaugemale selle saavutamiseks vajalikust (vt nt 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-370/05: Festersen, EKL 2007, lk I-1129, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

48. Ei ole vaja peatuda kahtlustel, mida mõned huvitatud pooled on väljendanud küsimuses, kas kahju, mida K oma kinnisasja võõrandamisest Prantsusmaal sai, on lõplik. Minu meelest tuleb need kahtlused kõrvale heita sellel - juba muide mainitud - põhjusel, et kahju, mida saadi Prantsusmaal selles liikmesriigis asuva kinnisvara võõrandamisest, ei saa kunagi maha arvata ei kogutulust ega ka teise vara müügist saadud kasust.²¹ Igal juhul peab selle kahju lõplikkust hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

49. Kui lähtuda seega eeldusest, et kõnesolev kahju on lõplik, ei ole – vastupidi mõne huvitatud poole väitele - kindlasti mingit selle kahju kahekordse kasutamise riski, ka mitte siis, kui Soome Vabariik peaks nõustuma selle arvessevõtmisega.

50. Lähtudes siin analüüsitud põhjendusest, viib K seisukoht siiski selleni, et Soome Vabariigilt nõutakse, et ta jätaks tähelepanuta või isegi eiraks Prantsuse Vabariigiga sõlmitud lepingus ette nähtud maksustamispädevuse jaotumist, vähemalt osas, mis puudutab selle kahju mahaarvamist, mille sai üks tema maksukohustuslastest oma Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest.

51. Kas niisuguse maksukohustuslase nagu K elukohaliikmesriik peab lubama selle kinnisvara võõrandamisest saadud kahju mahaarvamist, kui liikmesriik, mille territooriumil see kinnisvara asub, seda ei luba?

52. Mina nii ei arva.

53. Euroopa Kohus on tõesti juba oma eespool viidatud kohtuotsustes Groot ja Renneberg EÜ artikli 39 tõlgendamise kohta leidnud, et „topeltmaksustamise kõrvaldamiseks kasutatavad mehhanismid või siseriiklikud maksusüsteemid, mille tagajärg on topeltmaksustamise kõrvaldamine või vähendamine, peavad asjaomaste liikmesriikide maksumaksjatele [...] 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”²² - kaalutlused, mida kohaldatakse ka „töötajate üldise maksu tasumise võime arvessevõtmis[e]”²³ suhtes.

54. Sõltumata sellest, et põhikohtuasjas vaadeldavas olukorras võetakse arvesse maksukohustuslaste „isiklikku ja perekondlikku olukorda” või nende „üldist maksu tasumise võimet”, tuleb eelmises punktis toodud väide asetada minu arvates nende kohtuasjade konteksti.

55. Selles osas on nende kahe kohtuasja kõige silmatorkavam ühine joon see, et liikmesriik, kellelt vaidlusaluseid mahaarvamisi taotleti (isiklikku ja perekondlikku laadi mahaarvamisi töötasust saadud tulust eespool viidatud kohtuasjas Groot ning üürikahjumist tingitud negatiivse tulemi mahaarvamist töötasu suhtes kohaldatava tulumaksu baasist eespool viidatud kohtuasjas Renneberg)²⁴ – nimelt elukohariik eespool viidatud kohtuasjas Groot ja töökohariik eespool viidatud kohtuasjas Renneberg –, kasutas oma pädevust maksustada seda tulu, ehkki piiratud ulatuses, kohaldamata nende maksukohustuslaste suhtes siiski maksusoodustusi, mida said samalaadses olukorras maksukohustuslased (mõlemal juhul residentidest maksukohustuslased).

21 — Vt käesoleva ettepaneku punkt 32.

22 — Eespool viidatud kohtuotsused Groot, punkt 101, ja Renneberg, punkt 70 (kohtujuristi kursiiv).

23 — Eespool viidatud kohtuotsus Renneberg, punkt 70.

24 — Vt ka taotluse kohta teha isiklikku ja perekondlikku laadi mahaarvamisi kapitalitulust, mida Saksamaa maksukohustuslased välismaal said, seoses kapitali vaba liikumisega, 28. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-168/11: Beker.

56. Niisuguses olukorras on selge, et puhtalt siseriiklikus olukorras residentidest maksukohustuslaste maksualase kohtlemise soodustav laiendamine esiteks residentidest maksukohustuslastele, kes saavad kutsealasest tegevusest tulu teistest liikmesriikidest (eespool viidatud kohtuotsuse Groot aluseks olev olukord), ja teiseks mitteresidentidest maksukohustuslastele, kes saavad kogu oma tulu kutsetegevusest töökohaliikmesriigis (eespool viidatud kohtuotsuse Renneberg aluseks olev olukord), seab kahtluse alla ainult taotluse saanud liikmesriigi maksustamispädevuse *kasutamise viisi*.

57. Järelikult erinevad need kaks äsja käsitletud juhtumit²⁵ juhtumist, millega on tegemist praeguses kohtuasjas ja milles maksukohustuslane nõuab elukohaliikmesriigilt, et viimane lubaks tal teha teatava tulukategooriaga seotud mahaarvamise, see tähendab lubaks tal maha arvata kasu niisuguse kinnisvara võõrandamisest, mis asub teises liikmesriigis, kus elukohaliikmesriigil ei ole mingit maksustamispädevust.

58. Tuleb veel selgitada välja – kontrollides ikka Soome maksuasutuste keeldumise proportsionaalsust –, kas põhikohtuasjas vaadeldavas olukorras ilmneb see, mida mitu huvitatud poolt nimetas „Marks & Spenceri erandiks”²⁶.

59. Meenutan, et eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer aluseks olevas kohtuasjas esitati Euroopa Kohtule sisuliselt küsimus, kas asutamisevabadus ei võimalda kehtestada siseriiklike maksualaseid norme, millega välistatakse see, et emaettevõtja arvab maha kahjumi, mida kandis teises liikmesriigis selle teise liikmesriigi territooriumil asutatud tütarettevõtja, samal ajal kui niisugune võimalus anti kahjumi puhul, mida kandis „residendist” tütarettevõtja („kontserni maksusoodustus”).

60. Kuigi Euroopa Kohus tuvastas kiiresti, et kõnesolevad maksuõiguse normid kujutavad endast asutamisevabaduse piirangut, leidis ta, et seda piirangut võivad õigustada need kolm põhjust koos, mille liikmesriigid menetluses Euroopa Kohtus esitasid, nimelt maksustamispädevuse jaotuse säilitamine liikmesriikide vahel, kahjumi kahekordse mahaarvamise oht ja maksustamise vältimise oht.

61. Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse Marks & Spencer punktis 55 siiski:

„[...] et [vaidlusalune] piirav meede ületa[s] enamiku taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajaliku olukorras, kus:

- mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud tema asukohajärgses liikmesriigis olemasolevad kahjumi arvesse võtmise võimalused maksude alandamise taotluses käsitletava maksustamisperioodi ning kõigi eelnevate maksustamisperioodide osas kas selle kahjumi ülekandmise teel kolmandale isikule või nimetatud kahjumi maha arvamise teel tütarettevõtja eelmiste eelarveaastate jooksul saadud kasumist ja
- välismaise tütarettevõtja kahjumit ei saa tema elukohajärgses liikmesriigis arvesse võtta kas tema enda või kolmanda isiku tulevaste eelarveaastade osas, seda eelkõige tütarettevõtja müümisel kolmandale isikule.”

62. Euroopa Kohus järeldas sellest ilma edasiste selgitusteta, et kui emaettevõtja tõendab ühes liikmesriigis maksuametile, et need tingimused on täidetud, siis on tema mitteresidendist tütarettevõtja kahjumi emaettevõtja selles liikmesriigis maksustatavast kasumist mahaarvamise võimaluse välistamine vastuolus asutamisevabadusega.²⁷

25 — Nagu see juhtum, mille kohta tehti eespool viidatud kohtuotsus Beker ja mis sarnaneb – nagu Euroopa Kohus eelkõige selle kohtuotsuse punktis 45 märkis – olukorrale, mida käsitletakse eespool viidatud kohtuasjas Groot.

26 — Eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punktid 55 ja 56.

27 — Eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 56.

63. Seejärel, näidates oma hilisemates piiriülese kahjumi arvessevõtmist käsitlevates kohtuotsustes järk-järgult, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse põhjendus on autonoomne, näis Euroopa Kohus valivat „Marks & Spenceri erandi” kõrvaleheitmise tee.

64. Näiteks eespool viidatud kohtuotsuses Lidl Belgium, milles käsitleti selle äriühingu Luxembourgis (Luksemburg) asuva püsiva tegevuskoha kahjumi maksukäsitlust, järeldas Euroopa Kohus, et selles kohtuasjas vaadeldavad maksusätted on proportsionaalsed, mitte ainult selle põhjal, et ta välistas, et kõnesolev äriühing on tõendanud, et selle erandi kohaldamise tingimused on täidetud,²⁸ vaid lisas üldisemalt, et „[k]ui topeltnmaksustamise vältimise lepinguga on liikmesriigile, kus asub püsiv tegevuskoht, antud selle tegevuskoha tulude maksustamise õigus ja kui emaettevõtjale antaks õigus valida, kas nende kahjumit võetakse arvesse asukohajärgses liikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis, siis kahjustataks sellega oluliselt maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust asjaomaste liikmesriikide vahel”.²⁹

65. Hiljem – nagu on märkinud kohtujurist J. Kokott³⁰ eespool viidatud kohtuasjas X Holding, mis põhineb maksustamispädevuse jaotuse säilitamise põhjendusel – ei maininud Euroopa Kohus „Marks & Spenceri erandit”, kui ta analüüsis üksikasjalikult liikmesriigi niisuguste maksusätete proportsionaalsust, mis ei luba emaettevõtjal moodustada oma mitteresidendist tütarettevõtjaga ühist maksukohustuslast (mis võimaldab tal vabalt valida, missugust maksusüsteemi selle tütarettevõtja kahjumi suhtes kohaldatakse), sest viimase kasumi suhtes ei kohaldata selle liikmesriigi maksuseadust.

66. Seda suunda on võimalik väga hästi mõista, sest kehtestades liikmesriigile, kellel ei ole maksustamispädevust, kohustuse võtta arvesse kahjumit, mis tekkis teise liikmesriigi pädevusalas, kui seda kahjumit ei saa või ei saa enam arvesse võtta selles teises liikmesriigis, eiratakse kokkuvõttes maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse eesmärki. Niisugusel juhul ei saavutata seda eesmärki nimelt üldse.³¹

67. Lähtudes kohtupraktika hilisematest arengutest, leidiski kohtujurist Kokott seega, et „Marks & Spenceri erandit” – mille päritolu kohta märkis ta pealegi, et see on ebaselge ja seletamatu³² – ei tohi enam kohaldada juhul, kui põhjendus, millele tuginetakse, on seotud üksnes maksustamispädevuse jaotusega liikmesriikide vahel.³³

68. Selle kohtuasja kontekstis – milles ta selle ettepaneku tegi ja mis puudutas Soome maksuasutuste keeldumist lubada ühel Soome äriühingul maha arvata kahjum, mida kandis tema Rootsi tütarettevõtja, kes oli oma tegevuse lõpetanud ja kellega ta kavatses ühineda – tegi kohtujurist Kokott esimese võimalusena Euroopa Kohtule ettepaneku tuvastada, et see keeldumine oli põhjendatud liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse säilitamise eesmärgil, ilma et oleks vaja lahendada küsimust, kas Rootsi tütarettevõtjal oli veel oma asutamisliikmesriigis võimalus kahjum maha arvata.³⁴

28 — Eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 51.

29 — *Ibidem*, punkt 52. Euroopa Kohus viitab selles osas oma 18. juuli 2007. aasta otsuse kohtuasjas C-231/05: Oy AA (EKL 2007, lk I-6373) punktile 55, mis käsitles kontsernisest toetust.

30 — Vt tema ettepanek kohtuasjas C-123/11: A, milles otsus tehti 21. veebruaril 2013, ettepaneku punkt 53.

31 — Vt eelkõige kohtujurist Kokott'i ettepanek (punkt 51) eespool viidatud kohtuasjas A, milles otsus tehti 21. veebruaril 2013. Vt ka 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-293/06: Deutsche Shell (EKL 2008, lk I-1129, punkt 42), milles on mainitud, et „[k]õnealuselt [maksustamis]pädevusest tuleneb ühtlasi, et liikmesriiki ei saa kohustada võtma oma maksuseaduste kohaldamisel arvesse teises liikmesriigis asuva ja esimese liikmesriigi territooriumil asuvalle äriühingule kuuluva püsiva tegevuskoha negatiivseid majandustulemusi ainuüksi sel põhjusel, et neid tulemusi ei saa arvesse võtta maksustamisel selles liikmesriigis, kus asub püsiv tegevuskoht”, samuti eespool viidatud kohtuotsus Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 49.

32 — Vt tema ettepanek eespool viidatud kohtuasjas A, milles otsus tehti 21. veebruaril 2013, ettepaneku punktid 2 ja 3.

33 — *Ibidem*, punkt 52.

34 — *Ibidem*, punkt 54.

69. Euroopa Kohus ei võtnud seda ettepanekut oma 21. veebruari 2013. aasta otsuses A³⁵ siiski üle ning võttis sisuliselt üle eespool viidatud kohtuotsuses Marks & Spencer valitud analüüsikriteeriumid.

70. Hinnanud kõigepealt Soome piiravat meedet, lähtudes nendest kolmest põhjendusest, mis esitati juba kohtuasjas Marks & Spencer³⁶, meenutas Euroopa Kohus, kes kontrollis seejärel selle meetme proportsionaalsust „enamiku [nende] eesmärkide” seisukohast,³⁷ et selleks et see kriteerium oleks täidetud, on vaja võimaldada emattevõtjal tõendada, et Rootsi tütarettvõtja on ammendanud kahjumi arvessevõtmise võimalused oma asukohaliikmesriigis ega ole ka võimalust, et seda kahjumit võetakse arvesse samas liikmesriigis järgmistel maksustamisaastatel.³⁸

71. Võttes arvesse selget suunda, mille pakkus välja kohtujurist Kokott oma ettepanekus, ei ole ka „Marks & Spenceri erand” juurde selge tagasipöördumine kahtlemata juhuslik.

72. Eespool viidatud 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsuses A ei ole siiski üldse selgitatud põhjuseid, miks seda erandit kohaldatakse. Niisugused selgitused oleksid olnud seda kasulikumat, et see kohtuotsus tehti pärast paljusid kohtuotsuseid, milles – nagu eespool märgitud – anti mõista, et „Marks & Spenceri erand” on kas kõrvale heidetud või siis vähemalt hakatakse seda tegema.

73. Kui see ei ole nii – nagu näitab eespool viidatud 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus A –, ei valgusta Euroopa Kohus meid üldse kriteeriumite osas, mis võimaldavad määrata kindlaks olukorrad, kus seda erandit kohaldatakse, ja olukorrad, kus seda ei tehta.

74. Üks tõlgendamisvõimalus, mis tuleb kõne alla, kuid mis minu arvates tuleb kõrvale heita, on esitatud põhjenduste arv ja laad.

75. Ma arvan nimelt, et asjaolu, et Euroopa Kohus analüüsis eespool viidatud kohtuotsuses Marks & Spencer vaadeldava juhtumi eeskujul kolme eespool viidatud 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsuse A aluseks olevas kohtuasjas esitatud põhjendust, nende hulgas – meenutan – liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kriteeriumi, peab tooma kaasa kõnesoleva maksumeetme proportsionaalsuse seisukohast teistsuguse tagajärje kui see, kui Euroopa Kohus oleks piirdunud selle viimase põhjenduse iseseisva analüüsimisega.

76. On loogiline – ja seda sai juba ka märgitud –, et kui maksustamispädevuse jaotumine liikmesriikide vahel võib üksi muuta tarbetuks selle analüüsi, kas mitteresidendist tütarettvõtja kahjumi arvessevõtmise võimalused asutamislilikmesriigis on ammendatud, ei ole võimalik aru saada, kuidas mõjutab selle analüüsi neutraliseerimise võimet niisugune üldise huvi eesmärk koos teiste põhjendustega, mille tõttu see siseriiklik maksumeede veel võeti.

77. Teine selgitus – minu meelest kahtlemata veenvam – võib olla see, kas liikmesriigi taotletaval eesmärgil ja selle saavutamiseks valitud piiraval meetmel on lepinguline või ühepoolne päritolu.

78. Kui maksumeede tuleneb otseselt maksustamispädevuse lepingujärgsest jaotumisest liikmesriikide vahel, ei ole vaja kindlaks teha, kas kahjumi arvessevõtmise võimalused pädevas liikmesriigis on ammendatud, sest piirang on otseselt tingitud maksustamislepingus sätestatud jaotumisest, mitte üheainsa maksusüsteemi kohaldamisest.

79. Niisugune on muide lahendus, mille Euroopa Kohus valis eespool viidatud ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu mainitud kohtuotsuse Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt punktides 47-52 ning mis oli üldjoontes esitatud juba eespool viidatud kohtuotsuses Lidl Belgium.

35 — Eespool viidatud.

36 — Eespool viidatud 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus A, punktid 40-46.

37 — *Ibidem*, punkt 49.

38 — *Ibidem*, punkt 56 ja resolutsiooni punkt 1.

80. Kui eesmärk ja selle saavutamiseks võetud piirav meede tulenevad puhtalt ja täielikult üheainsa (ühepoolselt kehtestatud) maksusüsteemi kohaldamisest, võib „Marks & Spenceri erandi” kohaldamine seevastu olla mõeldav.

81. Kui praeguses kohtuasjas valida niisugune lähenemisviis, tuleks tõdeda, et K suhtes tehtud keeldumisotsus – mis tehti otseselt Soome ja Prantsusmaa vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu põhjal – on liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotumise eesmärgi seisukohast proportsionaalne, ilma et oleks vaja analüüsida, kas kahju, mida K kinnisvara võõrandamisest Prantsusmaal sai, on lõplik.

82. „Marks & Spenceri erandi” niisugune tõlgendus põrkub siiski teatavatele takistustele.

83. Esiteks sõltub see tõlgendus märkimisväärselt menetluse iseärasustest, näiteks sellest, kas eelotsusetaotluse õigusliku raamistiku kontekstis võetakse arvesse maksustamislepingu sätteid.³⁹

84. Teine ja veel olulisem takistus on see, et see tõlgendus ei vasta kohtupraktika praegusele seisule.

85. Näiteks kuigi eespool viidatud kohtuasjas X Holding tulenes vaidlusalune piirang (mis ei võimaldanud emaettevõtjal moodustada mitteresidendist tütarettevõtjaga ühist maksukohustuslast) Madalmaade ühepoolsest meetmest, leidis Euroopa Kohus, et see piirang on maksustamispädevuse jaotumise eesmärgi seisukohast proportsionaalne, sest mitteresidendist tütarettevõtja kasumi suhtes ei kohaldata Madalmaade maksuseadust, ning leidis seda, analüüsimata eelnevalt „Marks & Spenceri erandi” kohaldatavust.

86. Ka leidis Euroopa Kohus – kuid vastupidises olukorras – oma eespool viidatud otsuses Lidl Belgium pärast seda, kui oli märkinud, et põhikohtuasjas ei ole täidetud „Marks & Spenceri erandi” kohaldamise tingimused, et asutamisevabadus ei keela liikmesriigis asutatud äriühingul oma maksubaasist maha arvata talle kuuluva ja teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kahjumit, kuigi vaidlusalune piirang tulenes kahe asjaomase liikmesriigi vahel sõlmitud kahepoolsest maksustamislepingust.⁴⁰

87. Kokkuvõttes on olukorrad, milles Euroopa Kohus „Marks & Spenceri erandit” kohaldab, ebaselged, nagu kohtujurist Kokott oma ettepanekus eespool viidatud 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsuse A aluseks olevas kohtuasjas õigesti märkis.

88. Eespool esitatud ja ka õiguskindlusega seotud põhjustel võiks Euroopa Kohus kasutada juhust ja selgitada, millal niisugust erandit kohaldatakse, ja täpsustada selle mõtet.

89. Kui ta seda ei tee ja kui ta ei heida seda erandit ka täielikult ja lihtsalt kõrvale juhtudel, mil maksualaste piirangute põhjenduseks on maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine liikmesriikide vahel, võiks Euroopa Kohus vähemalt esialgu piirata selle erandi kohaldamist nii, et seda kohaldatakse üksnes juhtudel, mil asjaomased piirangud tulenevad eranditult liikmesriikide ühepoolsetest meetmetest – ettepanek, mida toetavad eespool viidatud kohtuotsuse Krankenhaus am Wannsee-Seniorenheimstätt põhjendused.

90. Igal juhul see, kui Soome Vabariiki kohustatakse praeguses kohtuasjas ületama – kas või proportsionaalsuse põhimõtte järgimiseks – maksustamispädevuse jaotumist sellisena, nagu see tuleneb Soome ja Prantsusmaa vahelisest topeltmaksustamise vältimise lepingust, seaks kahtluse alla kohtupraktika, milles Euroopa Kohus on tunnustanud liikmesriikidele kuuluvat pädevust. Mulle näib, et sellist lähenemisviisi ei saa Euroopa Kohtule välja pakkuda.

39 — Vt selle kohta, et Euroopa Kohus ei võta niisugust lepingut arvesse seetõttu, et eelotsusetaotluse esitanud kohus jättis selle põhikohtuasja õiguslikust raamistikust välja, 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta (EKL 2007, lk I-9569, punktid 81-83).

40 — Vt eelkõige õiguslik raamistik, mida Euroopa Kohus tutvustas eespool viidatud kohtuotsuse Lidl Belgium punktides 3-7, punktides 28 ja 52 ja resolutsioonis.

91. Seepärast teengi ettepaneku vastata eelotsuse küsimusele nii, et EÜ artiklitega 56 ja 58 ei ole vastuolus, kui liikmesriik ei luba topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksumaksjal, kellel on selles liikmesriigis piiramatut maksukohustus, maha arvata teises liikmesriigis asuva kinnisvara võõrandamisest saadud kahju esimeses liikmesriigis aktsiate võõrandamisest saadud maksustatavast kasust, kuigi maksukohustuslane, kellel on samas liikmesriigis piiramatut maksukohustus, võib teatavatel tingimustel oma vara võõrandamisest saadud kasust maha arvata kahju, mille ta sai samaväärse kinnisvara võõrandamisest selles liikmesriigis.

III. Ettepanek

92. Kõikidest eespool toodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Korkein hallinto-oikeuse eelotsuse küsimusele järgmiselt:

EÜ artiklitega 56 ja 58 ei ole vastuolus, kui liikmesriik ei luba topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksumaksjal, kellel on selles liikmesriigis piiramatut maksukohustus, maha arvata teises liikmesriigis asuva kinnisvara võõrandamisest saadud kahju esimeses liikmesriigis aktsiate võõrandamisest saadud maksustatavast kasust, kuigi maksukohustuslane, kellel on samas liikmesriigis piiramatut maksukohustus, võib teatavatel tingimustel oma vara võõrandamisest saadud kasust maha arvata kahju, mille ta sai samaväärse kinnisvara võõrandamisest selles liikmesriigis.