EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

18. märts 2010 *

Kohtuasjas C-440/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 12. septembri 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. oktoobril 2008, menetluses

F. Gielen

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano esimese koja esimehe ülesannetes, kohtunikud E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič (ettekandja) ja J.-J. Kasel,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 17. septembri 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– F. Gielen, esindajad: *belastingadviseur* A. Engelen ja *belastingadviseur* S. C. W. Douma,

– Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels, C. ten Dam ja M. Noort,

– Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,

– Eesti valitsus, esindaja: L. Uibo,

– Portugali valitsus, esindajad: C. Guerra Santos, L. Inez Fernandes ja J. Menezes Leitão,

– Rootsi valitsus, esindaja: A. Falk,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Roels,

olles 27. oktoobri 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artikli 43 tõlgendamist.

2 See taotlus esitati M. Gieleni ja Staatssecretaris van Financiëni vahelises vaidluses seoses 2001. aasta tulumaksuga.

Siseriiklikud õigusnormid

3 Wet op de Inkomstenbelastingen 2001 (2001. aasta tulumaksuseadus, edaspidi „2001. aasta seadus") artikli 2.1 punktis b on sätestatud, et füüsilised isikud, kes ei ela Madalmaades, on kohustatud tulumaksu tasuma, kui nad saavad Madalmaades tulu.

4 2001. aasta seaduse artikli 3.2 kohaselt on maksustatav kasum maksumaksja poolt ühest või enamast ettevõtjast saadud kasum, millest on tehtud mahaarvamine füüsilisest isikust ettevõtjate kasuks.

5 2001. aasta seaduse artikli 3.76 lõike 2 kohaselt sõltub selle mahaarvamise suurus kasumi suurusest vastavalt selles sättes esitatud degressiivsele tabelile. Selle summa on 6 084 eurot kuni 11 745 euro suuruse kasumi korral ning väheneb astmete kaupa kuni 2 984 euroni enam kui 50 065 euro suuruse kasumi korral.

6 Sama artikli lõike 1 kohaselt sõltub füüsilisest isikust ettevõtja mahaarvamisõigus eeskätt „tunnikriteeriumi" täitmisest.

7 Vastavalt 2001. aasta seaduse artiklile 3.6 tähendab see kriteerium ühe kalendriaasta jooksul vähemalt 1 225 tundi tööd ühe või mitme ettevõtja kasuks, kust maksumaksja kui ettevõtja saab kasumit.

8 Kontrollimaks, kas mitteresidendist maksumaksja vastab sellele kriteeriumile, võetakse arvesse üksnes need tunnid, kui tegutsetakse ettevõtjas, mida käitatakse tootmisüksuse abil Madalmaades.

9 Siiski võib mitteresidendist maksumaksja, kes on maksustatav mõnes teises liikmesriigis, kus ta elab, valida vastavalt 2001. aasta seaduse artikli 2.5 lõikele 1 residentidele

kohaldatava maksukorra (edaspidi „samastamise võimalus”). Selle sätte kohaselt ei pea mitteresidendist maksumaksja kogu või peaaegu kogu tulu olema teenitud Madalmaades. Kõnealune säte on sõnastatud järgmiselt:

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

10 Het Uitvoeringsbesluit inkomenstbelasting 2001 (2001. aasta seaduse rakendusmäärus) artiklite 2–10 kohaselt võimaldatakse tulumaksu vähendamist isikule, kes on valinud residendist maksumaksja korra seoses selliste tuludega, mis ei ole Madalmaades maksustatavad või on seal maksustatavad üksnes piiratud määraga.

11 Selle määruse artiklis 3 on sätestatud:

„1. Maksuvähendus, mis tehakse selle alusel, et palgatulus ja eluasemetulus esinevad Madalmaades […] mittemaksustatavad osad, vastab maksu summale, mida olukorras, kui ei kohaldata artikleid 2–10, tuleks tasuda tulumaksuseaduse alusel palgatulu ja

eluasemetulu pealt Madalmaades […] mittemaksustatava tulu osade nimetajas esineva kogusumma suhtena nimetajas esineva tuluga.

[…]

5. Mõiste „nimetajas esinev tulu" tähendab palgatulu ja eluasemetulu […]".

12 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (2001. aasta määrus topeltmaksustamise vältimise kohta) artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„Välisriigist saadud tulu, mis koosneb teise liikmesriigi maksustatavast tulust ja eluasemetulust, koosneb tuluartiklite kogusummast, mille maksumaksja on saanud maksustatavast tegevusest ja eluasemelt viidatud riigis kui:

a) välismaise ettevõtja kasumilt, nimelt ettevõtjast või selle osast, mida käitatakse tootmisüksuse või alalise esindaja abil teise liikmesriigi territooriumil;

[…]".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 F. Gielen on Saksamaa kodanik, kes käitab koos kahe teise isikuga Saksamaal ettevõtet, mis kasvatab kasvuhoonetaimi. Tal on Madalmaades tootmisüksus, kus lepingute alusel kasvatatakse ilutaimi.

14 2001. aastal töötas ta selles äriühingus Saksamaal enam kui 1 225 tundi, Madalmaades aga vähem kui 1 225 tundi.

15 Seetõttu leidis Madalmaade maksuhaldur, et F. Gielen ei täitnud „tunnikriteeriumi". Rechtbank Breda (Breda kohus) kinnitas seda tõlgendust.

16 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenboschi apellatsioonikohus) leidis seevastu, et nimetatud kriteeriumi selline kohaldamine viiks EÜ artikliga 43 keelatud diskrimineerimiseni, kuna sellega eristataks residendist ja mitteresidendist maksumaksjaid. Nimelt märkis Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, et nimetatud kriteeriumi kohaldamisega võidakse residendist maksumaksjaid maksustada nende kasumi põhjal sõltumata sellest, millises maailma paigas kasum saadi.

17 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch märkis, et viidatud eristamist ja takistust ei õigusta objektiivne erinevus mitteresidendist ja residendist maksumaksjate olukorras, eeskätt seetõttu, et füüsilisest isikust ettevõtjatele võimaldatud mahaarvamine on otseselt seotud maksumaksjate tegevusega.

18 F. Gielen esitas Gerechtshof te 's-Hertogenboschi otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile. F. Gielen leiab, et kuna ta ei saanud mitteresidendist maksumaksjana kasutada füüsilisest isikust ettevõtjatele võimaldatud mahaarvamist, siis on tegu EÜ artikliga 43 keelatud diskrimineerimisega.

19 Hoge Raad der Nederlanden mainib, et EÜ artikli 43 tähenduses diskrimineerimine tuleneb sellest, et mitteresidendist maksumaksja puhul ei võeta arvesse kõiki tema poolt oma ettevõttes töötatud tunde, sh teises liikmesriigis asuva ettevõtja või tootmisüksuse jaoks töötatud tunnid.

20 See kohus küsib siiski, kas sellist diskrimineerimist on võimalik vältida samastamise võimalusega. Selle võimaluse korral tähendab lävi, mille alusel mitteresidendist maksumaksjat Madalmaades maksustatakse, kui ta valib residendist maksumaksjate korra, progressiivset maksustamist.

21 Selles olukorras otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artiklit 43 tuleb tõlgendada nii, et selle sätte kohaselt ei ole kasumile, mille teise liikmesriigi kodanik (välismaine maksumaksja) sai oma ettevõtte esimeses liikmesriigis tegutsevalt osalt, keelatud kohaldada liikmesriigi sellist maksuõigusnormi, mis teataval tõlgendamisel tekitab siseriikliku ja välismaise maksumaksja vahel küll erinevuse, mis on eraldi vaadates vastuolus EÜ artikliga 43, kuid sellel maksumaksjal on siiski võimalik valida, et teda koheldaks siseriikliku maksumaksjana, kuid ta ei ole isiklikel põhjustel seda kasutanud?"

Eelotsuse küsimus

Vastuvõetavus

22 Saksamaa ja Portugali valitsus kahtlevad, kas Euroopa Kohus saab otsustada siseriikliku kohtu küsimuse üle.

23 Saksamaa valitsuse sõnul ei ole põhikohtuasjas käsitletud maksustamiskorras sisuliselt mingit diskrimineerimist EÜ artikli 43 tähenduses, nii et ei tule küsida, kas samastamise võimalus võib diskrimineerimise kõrvaldada. Järelikult ei oleks Euroopa Kohtu vastusest eelotsuse küsimusele põhikohtuasja lahendamiseks mingit kasu.

24 Portugali valitsus väidab põhimõtteliselt, et eelotsuse küsimus sõltub põhikohtuasjas käsitletud siseriiklike õigusnormide teatud viisil tõlgendamisest.

25 Nimelt ilmneb eelotsusetaotlusest, et 2001. aasta seaduse artiklit 3.6 võib tõlgendada ka nii, et põhikohtuasjas käsitletud mahaarvamiseks võib mitteresidendist maksumaksja puhul arvesse võtta nii tunnid, mil ta töötas Madalmaade asuva ettevõtte jaoks, kui ka need tunnid, mil ta töötas teises liikmesriigis asuva ettevõtte jaoks; selline tõlgendus viib aga selle sätte kooskõlla EÜ artikliga 43 ning muudaks vastuse eelotsuse küsimusele üleliigseks.

26 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul on võimalus tõlgendada põhikohtuasjas käsitletud maksustamiskorda nii, et seal ei esine EÜ artikliga 43 vastuolus olevat diskrimineerimist, siis leiab Portugali valitsus, et eelotsuse küsimus on

hüpoteetiline ja et seega ei oleks Euroopa Kohtu vastus eelotsusetaotluse esitanud kohtule kohustuslik.

27 Sellega seoses tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud menetluses üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Kui esitatud küsimused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus järelikult reeglina kohustatud otsuse langetama (vt eelkõige 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-544/07: Rüffler, EKL 2009, lk I-3389, punkt 36, ja 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-314/08: Filipiak, EKL 2009, lk I-11049, punkt 40).

28 Euroopa Kohus on ka otsustanud, et ta peab siiski erandjuhtudel oma pädevuse hindamiseks kindlaks tegema need asjaolud, mille tõttu siseriiklik kohus talle eelotsusetaotluse esitas (vt selle kohta 16. detsembri 1981. aasta otsus kohtuasjas 244/80: Foglia, EKL 1981, lk 3045, punkt 21; eespool viidatud kohtuotsus Rüffler, punkt 37, ning kohtuotsus Filipiak, punkt 41).

29 Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotlusele saab Euroopa Kohus vastamata jätta vaid siis, kui on ilmne, et taotletud liidu õiguse tõlgendamine ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (eespool viidatud kohtuotsus Rüffler, punkt 38, ja kohtuotsus Filipiak, punkt 42).

30 Sellega seoses tuleb märkida, et eelotsusetaotlusest ilmneb, et nii põhikohtuasi kui ka eelotsuse küsimus käsitlevad peamiselt ELTL artikli 49 tõlgendamist seoses

siseriiklike õigusnormidega, millel võivad olla diskrimineerivad tagajärjed mitteresidendist maksumaksjatele seoses maksusoodustusega – nagu füüsilisest isikust ettevõtjatele võimaldatud mahaarvamine –, kuigi nimetatud maksumaksjad võivad kõnealuse maksusoodustuse puhul käsitletud õigusnormide alusel kasutada samastamise võimalust.

31 Lisaks tuleb nimetatud küsimusele vastamiseks kõigepealt kontrollida, kas põhikohtuasjas käsitletud siseriiklikud õigusnormid toovad kaasa diskrimineerivaid tagajärgi ELTL artikli 49 tähenduses; see on aga liidu õiguse küsimus, mille tõlgendamine kuulub Euroopa Kohtu pädevusse.

32 Neid järeldusi arvestades ei näi olevat ilmne, et palutud tõlgendusel ei ole mingit seost tegelikkuse või põhikohtuasja esemega, nii et Saksamaa ja Portugali valitsuse esitatud vastuvõetamatuse vastuväited tuleb tagasi lükata.

33 Seetõttu on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

Sisulised küsimused

34 Oma küsimusega, mida tuleb analüüsida kahes osas, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikliga 49 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, millel sellise maksusoodustuse korral nagu füüsilisest isikust ettevõtjatele võimaldatud mahaarvamine võivad olla diskrimineerivad tagajärjed mitteresidendist maksumaksjatele, kuigi nimetatud maksumaksjad võivad kõnealuse maksusoodustuse puhul käsitletud õigusnormide alusel kasutada samastamise võimalust.

Põhikohtuasjas käsitletud siseriiklike õigusnormide diskrimineerivad tagajärjed ELTL artikli 49 tähenduses

35 Esitatud küsimusele vastamiseks tuleb esmalt kontrollida – nagu ilmneb ka käesoleva kohtuotsuse punktist 31 –, kas põhikohtuasjas käsitletud siseriiklikud õigusnormid toovad ka tegelikult kaasa ELTL artikliga 49 vastuolus oleva diskrimineerimise.

36 Tuleb meenutada, et kuigi otsene maksustamine kuulub liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid seda pädevust kasutades siiski arvestama liidu õigusega (vt eelkõige 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Tuleb ka meenutada, et võrdse kohtlemise põhimõte keelab mitte ainult ilmselge diskrimineerimise kodakondsuse alusel, vaid ka igasuguse varjatud diskrimineerimise, mis mõne muu tunnuse järgi vahet tehes toob faktiliselt kaasa samasuguse tagajärje (vt eelkõige 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker, EKL 1995, lk I-225, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Lisaks võib diskrimineerimine seisneda üksnes erinevate reeglite kohaldamises sarnastele olukordadele või sama reegli kohaldamises erinevatele olukordadele (vt eelkõige eespool viidatud Schumackeri kohtuotsus, punkt 30, ja 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Gschwind, EKL 1999, lk I-5451, punkt 21).

39 Käesolevas asjas ilmneb kõigepealt toimikust, et 2001. aastal töötas Saksamaal elav F. Gielen oma Madalmaades asuvas ettevõttes vähem kui 1 225 tundi, samas töötas ta oma Saksamaal asuvas ettevõttes rohkem kui 1 225 tundi.

40 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et põhikohtuasjas käsitletud siseriiklike õigusnormide alusel võib residendist maksumaksja ettevõtja liita tunnikriteeriumi täitmiseks – mis tekitab füüsilisest isikust ettevõtjate mahaarvamisõiguse – ka mujal kui Madalmaades töötatud tunnid, samas kui mitteresidendist maksumaksja ettevõtja võib selle arvutuse tarvis aluseks võtta üksnes Madalmaades töötatud tunnid.

41 Madalmaade valitsus tunnistab lisaks oma kirjalikes märkustes, et sellega seoses on tegu elukoha alusel diskrimineerimisega.

42 Seetõttu tuleb järeldada, et põhikohtuasjas käsitletud füüsilisest isikust ettevõtjale võimaldatud mahaarvamise kohaldamiseks vajaliku „tunnikriteeriumi" täitmist puudutavad siseriiklikud õigusnormid kohtlevad maksumaksjaid erinevalt lähtuvalt sellest, kas nad on Madalmaade residendid või mitte. Selline erinev kohtlemine võib seada halvemasse olukorda peamiselt teiste liikmesriikide kodanikud, sest mitteresidendid on enamasti teiste riikide kodanikud.

43 On tõsi, et mis puudutab täpsemalt füüsiliste isikute sissetuleku maksustamist käsitlevaid kohtuasju, siis on Euroopa Kohus 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 eelkõige 22. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-383/05: Talotta, EKL 2007, lk I-2555, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-527/06: Renneberg, EKL 2008, lk I-7735, punkt 59).

44 Euroopa Kohus on siiski täpsustanud, et nende kahe maksukohustuslaste rühma erinevat kohtlemist, mis seisneb maksusoodustuses, mida mitteresidentidele ei kohaldata, võib määratleda diskrimineerimisena ELT lepingu tähenduses, kui nende

olukord ei erine ühegi objektiivse asjaolu poolest, millele tuginedes saaks põhjendada nende kahe rühma erinevat kohtlemist selles osas (eespool viidatud kohtuotsused Talotta, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika, ning Renneberg, punkt 60).

45 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et füüsilisest isikust ettevõtjale võimaldatud mahaarvamine ei ole seotud maksumaksjate isikliku maksu tasumise võime, vaid pigem nende tegevuse laadiga. Nimelt võimaldatakse mahaarvamist ettevõtjatele, kelle jaoks ettevõtlustegevus on peamine tegevus, mida näitab eeskätt „tunnikriteeriumi" täitmine.

46 Kuna see mahaarvamine võimaldatakse kõigile ettevõtjatest maksumaksjatele, kes täitsid eeskätt nimetatud kriteeriumi, siis tuleb märkida, et sellega seoses ei ole oluline eristada seda, kas viidatud maksumaksjad on need tunnid töötanud Madalmaades või mõnes muus liikmesriigis.

47 Sellest tuleneb – nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 39 –, et residendist maksumaksjad on võrreldavas olukorras mitteresidendist maksumaksjatega seoses füüsilisest isikust ettevõtjale võimaldatud mahaarvamisega (vt selle kohta 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse, EKL 2003, lk I-5933, punkt 27, ja 6. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-346/04: Conijn, EKL 2006, lk I-6137, punkt 20).

48 Selles olukorras tuleb järeldada, et siseriiklikud õigusnormid, mis sellise maksusoodustuse eesmärgil nagu põhikohtuasjas käsitletav füüsilisest isikust ettevõtjale võimaldatud mahaarvamine kasutavad „tunnikriteeriumi", et takistada mitteresidendist maksumaksjatel arvestada teises liikmesriigis töötatud tunde, võivad peamiselt seada halvemasse olukorda need maksumaksjad. Seetõttu kujutavad sellised õigusnormid endast ELTL artikli 49 tähenduses kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel.

Samastamise võimalus

49 Seda järeldust ei sea kahtluse alla argument, et samastamise võimalus võib kõnealuse diskrimineerimise kõrvaldada.

50 Alustuseks tuleb märkida, et samastamise võimalus võimaldab sellisel mitteresidendist maksumaksjal nagu F. Gielen valida diskrimineeriva ja väidetavalt mittediskrimineeriva maksustamiskorra vahel.

51 Sellega seoses tuleb rõhutada, et selline valik ei suuda käesolevas asjas välistada esimese maksustamiskorra diskrimineerivat mõju.

52 Nimelt kui nõustuda viidatud valikuga kaasneva sellise mõjuga, tähendaks see – nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 52 on sisuliselt märkinud –, et kinnitataks maksustamiskord, mis iseenesest rikub oma diskrimineeriva laadi tõttu ELTL artiklit 49.

53 Lisaks on Euroopa Kohus juba täpsustanud, et asjaolu, et asutamisvabadust piirava liikmesriigi korra kohaldamine on vabatahtlik, ei tähenda, et see ei ole liidu õigusega vastuolus (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 162).

54 Sellest tuleneb, et põhikohtuasjas mitteresidendist maksumaksjale samastamise võimalusega antud valik ei neutraliseeri käesoleva kohtuotsuse punktis 48 tuvastatud diskrimineerimist.

55 Kõigest eelnevast tuleneb, et ELTL artikliga 49 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, millel sellise maksusoodustuse korral nagu põhikohtuasjas käsitletud füüsilisest isikust ettevõtjatele võimaldatud mahaarvamine on diskrimineerivad tagajärjed mitteresidendist maksumaksjatele, kuigi nimetatud maksumaksjad võivad kõnealuse maksusoodustuse puhul valida residendist maksumaksjatele kohaldatava korra.

Kohtukulud

56 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (esimene koda) otsustab:

ELTL artikliga 49 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, millel sellise maksusoodustuse korral nagu põhikohtuasjas käsitletud füüsilisest isikust ettevõtjatele võimaldatud mahaarvamine on diskrimineerivad tagajärjed mitteresidendist maksumaksjatele, kuigi nimetatud maksumaksjad võivad kõnealuse maksusoodustuse puhul valida residendist maksumaksjatele kohaldatava korra.

Allkirjad