



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

15. juuli 2021 \*

Eelotsusetaotlus – Töötajate vaba liikumine – Kapitali vaba liikumine – Tulumaks – Õigusnormid, mille eesmärk on topeltmaksustamise vältimine – Muus liikmesriigis kui elukohaliikmesriik saadud tulu – Maksuvabastuse arvutusmeetodid elukohaliikmesriigis – Teatud maksusoodustuste ühe osa kaotamine

Kohtuasjas C-241/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel tribunal de première instance du Luxembourg (Belgia) 1. aprilli 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. juunil 2020, menetluses

**BJ**

*versus*

**État belge,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot, Euroopa Kohtu asepresident R. Silva de Lapuerta (ettekandja), kohtunikud C. Toader, M. Safjan ja N. Jääskinen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- BJ, esindaja: advokaat N. Lequeux,
- Belgia valitsus, esindajad: C. Pochet, P. Cottin ja S. Baeyens,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. K. Bulterman ja A. M. de Ree,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja V. Uher,

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 45, artikli 63 lõike 1 ja artikli 65 lõike 1 punkti a tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Bji ja État belge'i (Belgia riik) vahelises kohtuvaidluses maksusoodustuste sellise osa kaotuse üle, millele tal oleks olnud õigus juhul, kui ta oleks saanud kogu oma tulu Belgias.

### **Õiguslik raamistik**

#### ***Belgia ja Luksemburgi maksuleping***

- 3 Luxembourgis 17. septembril 1970 allkirjastatud Belgia Kuningriigi ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi vahelise topeltnmaksustamise vältimise ning teatavate muude tulu- ja kapitalimaksu küsimuste reguleerimise lepingu põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „Belgia ja Luksemburgi maksuleping“) on artikli 6 „Kinnisvaratulu“ lõikes 1 sätestatud:  
  
„Kinnisvaralt saadud tulu maksustatakse selles lepinguosalises riigis, kus vara asub.“
- 4 Selle lepingu artikli 15 „Töösuhtest sõltuvad kutsealad“ lõikes 1 on ette nähtud:  
  
„Kui artiklitest 16, 18, 19 ja 20 ei tulene teisiti, maksustatakse töötasu, palka ja muud sarnast tasu, mida lepinguosalise riigi resident saab palgatöö eest, ainult selles riigis, välja arvatud juhul, kui töötatakse teises lepinguosalises riigis. Kui tööd tehakse teises osalisriigis, maksustatakse selle eest saadud tasu selles riigis.“
- 5 Nimetatud lepingu artikli 23 „Topeltnmaksustamise vältimise sätted“ lõike 2 punktis 1 on sätestatud:  
  
„Belgia residentide puhul välditakse topeltnmaksustamist järgmiselt:  
  
1) Luksemburgist saadud tulu, välja arvatud punktides 2 ja 3 nimetatud tulu, ja Luksemburgis asuvalt kapitalilt saadud tulu, mis kuulub eelnevate artiklite kohaselt maksustamisele selles riigis, on Belgias maksuvaba. See maksuvabastus ei piira Belgia õigust võtta seda maksuvaba tulu ja kapitalitulu arvesse oma maksumäärade kindlaksmääramisel“.
- 6 Sellesama lepingu artikli 24 „Diskrimineerimiskeeld“ lõike 4 punktis a on sätestatud:  
  
„Kui Belgia residendist füüsilise isiku kutsetegevusest saadav tulu kuulub artiklite 7 ja 14–19 kohaselt Luksemburgis maksustamisele rohkem kui 50% ulatuses, siis kohaldatakse selle isiku taotlusel Luksemburgis tema tuluosa suhtes, mida maksustatakse seal vastavalt lepingu artiklitele 6, 7 ja 13–19,

sellist keskmist maksumäära, mis oleks tema olukorda, ülalpeetavaid pereliikmeid ja mis tahes kogutulu arvestades tema suhtes kohaldatav siis, kui ta oleks Luksemburgi resident.“

### **Belgia õigus**

- 7 Belgia 1992. aasta tulumaksuseadustiku (code des impôts sur les revenus 1992) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „1992. aasta CIR“) artikkel 131 reguleerib maksuvaba tulu.
- 8 Maksusoodustusi, mis on seotud pikaajaliste hoiuste ja eluasemes energia säästmiseks tehtud kulutustega, reguleerivad vastavalt selle seadustiku artikkel 145/1 ja artikkel 145/24.
- 9 Nimetatud seadustiku artikli 155 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:  
„Topeltmaksustamise vältimise rahvusvaheliste lepingute alusel maksust vabastatud tulu võetakse maksu kindlaksmääramisel arvesse, kuid maksu vähendatakse proportsionaalselt selle tuluosaga, mille kogutulus moodustab maksuvaba tulu.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

- 10 Maksustamisaastatel 2006–2011 töötas Belgia maksuresident BJ Luksemburgis.
- 11 Lisaks kuulub BJ-le Luksemburgis asuv korter, mis on füüsilisele isikule eluruumina üürile antud, ja kaks Belgias asuvat kinnisasja.
- 12 Belgia ja Luksemburgi maksulepingu artikli 6 lõike 1 ja artikli 15 lõike 1 kohaselt oli Bji kinnisvaralt ja kutsetegevusest Luksemburgis saadud tulu maksustatav Luksemburgis ning see maksustati vastavalt selle lepingu artikli 24 lõike 4 punktile a.
- 13 Nimetatud lepingu artikli 23 lõike 2 punkti 1 ja 1992. aasta CIRi artikli 155 kohaselt võeti see tulu, mis on Belgias maksust vabastatud, selles liikmesriigis arvesse esiteks maksu kindlaksmääramisel. Teiseks kohaldati sel viisil kindlaks määratud maksu suhtes maksusoodustusi, mis on seotud maksuvaba tulu, pikaajaliste hoiuste ja eluasemes energia säästmiseks tehtud kulutustega, nagu on ette nähtud vastavalt 1992. aasta CIRi artiklis 131, artiklis 145/1 ja artiklis 145/24. Kolmandaks vähendati seda maksu 1992. aasta CIRi artikli 155 alusel proportsionaalselt sellele osale, mille Luksemburgist saadud maksuvaba tulu moodustab Bji kogutulus.
- 14 Belgia maksuhaldurile esitatud vaietega vaidlustas BJ nende kahte liiki maksusoodustuste tegemise korra, väites, et topeltmaksustamise vältimise rahvusvaheliste lepingute alusel maksust vabastatud tulu osas maksusoodustuse kohaldamine mitte enne, vaid pärast maksuvaba tulu, pikaajaliste hoiuste ja eluasemes energia säästmiseks tehtud kulutustega seotud mahaarvamisi ei võimaldanud tal neid maksusoodustusi täiel määral kasutada ning tõi Luksemburgist saadud maksuvaba tulu osas kaasa niisuguste maksusoodustuste osalise kaotamise, millele tal oli õigus Belgia õigusnormide alusel.
- 15 Kuna vaided jäeti rahuldamata, pöördus BJ tribunal de première instance du Luxembourg (Luxembourgis esimese astme kohus, Belgia) nõudega saada kõik asjaomased maksusoodustused. Selle kohtu sõnul on kadunud suurem osa neist maksusoodustustest, kuna need mahaarvamised ei muutnud Bji Belgiast saadud tulult tasutatavat maksu kuigi palju väiksemaks.

- 16 Sellega seoses tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul kõigepealt küsimus, kas ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas. Kui see on nii, siis soovib ta seejärel teada, kas põhikohtuasja teatud asjaolud võivad seda tõlgendust mõjutada. Lõpuks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul ka küsimus, kas arvestades asjaolu, et BJ saab talle Luksemburgis kuuluva korteri üürile andmisest tulu, tuleb ELTL artikleid 63 ja 65 tõlgendada nii, et niisugused õigusnormid on nende artiklitega vastuolus.
- 17 Neil asjaoludel otsustas tribunal de première instance du Luxembourg (Luxembourgi esimese astme kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas ELTL artikliga 45 on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas – olenemata sellest, kas need sisalduvad ka topeltmaksustamise vältimise lepingus või mitte –, mille kohaselt kaotab maksumaksja elukohariigis tulumaksu arvutamisel osa maksuvabast tuluosast ja isiklikest maksusoodustustest (nagu maksu vähendamine seoses pikaajalise säästmisega, st individuaalse elukindlustuslepingu kohaselt tehtavate maksetega, ja maksu vähendamine seoses energia säästmiseks tehtud kulutustega) asjaolu tõttu, et ta sai asjaomasel aastal ka teises liikmesriigis tulu, mida maksustati seal?
  2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas see vastus jääb jaatavaks ka juhul, kui maksumaksja ei saa oma elukohariigis – koguseliselt või osakaalult – märkimisväärset tulu, kuid sellel riigil on siiski võimalik talle selliseid maksusoodustusi teha?
  3. Kui vastus teisele küsimusele on jaatav, siis kas see vastus jääb jaatavaks ka juhul, kui maksumaksja on elukohariigi ja teise riigi vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel saanud selles teises riigis tulult, mis kuulub selles teises riigis maksustamisele, selle teise riigi maksuõigusnormides ette nähtud maksusoodustusi, kuid need maksusoodustused ei hõlma mõnda maksusoodustust, millele maksumaksjal on üldjuhul õigus elukohariigis?
  4. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav, siis kas see vastus jääb jaatavaks ka juhul, kui viimati nimetatud erinevusest hoolimata vähendatakse maksumaksja maksu selles teises riigis summa võrra, mis on vähemalt sama suur kui maksuvähendus, millest ta on oma elukohariigis ilma jäänud?
  5. Kas vastused küsimustele on lähtuvalt [ELTL artikli 63 lõikest 1 ja artikli 65 lõike 1 punktist a] samasugused selliste õigusnormide puhul, nagu on kõne all põhikohtuasjas – olenemata sellest, kas need sisalduvad ka topeltmaksustamise vältimise lepingus või mitte –, mille kohaselt kaotab maksumaksja elukohariigis tulumaksu arvutamisel osa maksuvabast tuluosast ja isiklikest maksusoodustustest (nagu maksu vähendamine seoses pikaajalise säästmisega, st individuaalse elukindlustuslepingu kohaselt tehtavate maksetega, ja maksu vähendamine seoses energia säästmiseks tehtud kulutustega) asjaolu tõttu, et ta sai asjaomasel aastal tulu ka talle teises liikmesriigis kuuluva kinnisvara väljaüürimisest ning seda tulu ka maksustati seal?“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

### *Esimene küsimus*

- 18 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi maksuõigusnormid, mille kohaldamise tagajärjel kaotab selles liikmesriigis elav maksumaksja selles liikmesriigis tulumaksu arvutamisel ühe osa selle liikmesriigi poolt antavatest maksusoodustustest põhjusel, et maksumaksja saab teises liikmesriigis töötamise eest palka, mis on kahepoolse topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel selles teises riigis maksustatav ja elukohariigis maksust vabastatud.
- 19 Kõigepealt tuleb kontrollida, kas ELTL artikkel 45 on põhikohtuasjas kohaldatav.
- 20 Sellega seoses tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad kõik liidu kodanikud, sõltumata nende elukohast ja kodakondsusest, kes on kasutanud töötajate vaba liikumise õigust ja kes tegelevad kutsetegevusega mõnes muus liikmesriigis kui elukohariik, ELTL artikli 45 kohaldamisalasse (22. juuni 2017. aasta kohtuotsus Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 21 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja kaebaja elab Belgias ja et põhikohtuasjas kõnealustel maksustamisaastatel töötas ta Luksemburgis.
- 22 Järelikult kuulub põhikohtuasja kaebaja olukord ELTL artikli 45 kohaldamisalasse.
- 23 Pärast seda sissejuhatavat täpsustust väärrib märkimist, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on isikute vaba liikumist käsitlevate kõigi EL toimimise lepingu sätete eesmärk hõlbustada liidu kodanikel mis tahes kutsealal tegutsemist liidu territooriumil ning nende sätetega on vastuolus meetmed, mis võivad asetada ebasoodsasse olukorda need kodanikud, kes soovivad tegelda majandustegevusega mõne teise liikmesriigi territooriumil (12. detsembri 2002. aasta kohtuotsus de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 77 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 22. juuni 2017. aasta kohtuotsus Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Järelikult on ELTL artikliga 45 vastuolus igasugune liikmesriigi meede, mis võib liidu kodanikel takistada selle artikliga tagatud põhivabaduse kasutamist või muuta selle vähem atraktiivseks (10. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Pealegi on elukohaliikmesriigil üldiselt kohustus tagada maksumaksjale kõik maksusoodustused, mis on seotud tema isikliku ja perekondliku olukorraga, kuna kõnealune liikmesriik suudab, erandlikud juhtud välja arvatud, kõige paremini hinnata nimetatud maksumaksja isiklikku maksevõimet, mis sõltub tema kogutulust ning isiklikust ja perekondlikust olukorrast, kuna seal asub tema isiklike ja varaliste huvide kese (14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Siit tuleneb, et käesoleval juhul on just Belgia Kuningriigi kui põhikohtuasja kaebaja elukohaliikmesriigi ülesanne anda talle kõik tema isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustused.

- 27 Sellega seoses tuleb osutada, et põhikohtuasjas arutusel olevaid maksusoodustusi, nimelt maksuvähendusi seoses maksuvaba tulu, pikaajaliste hoiuste ja eluasemes energia säästmiseks tehtud kulutustega, on Euroopa Kohus tunnustanud nii, et need on seotud maksumaksja isikliku ja perekondliku olukorraga (14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punktid 33, 40 ja 41).
- 28 Põhikohtuasjas vaidlusalused maksuõigusnormid näevad ette, et rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud tulu arvatakse kõigepealt selle maksustatava summa hulka, mille alusel määratakse kindlaks Belgiast pärit tulule, mis ei ole maksust vabastatud, kohaldatav määr, ja maksustatav põhisumma arvutatakse, lähtudes viimati nimetatud maksustatavast summast. Maksuvähendused seoses maksuvaba tulu, pikaajaliste hoiuste ja eluasemes energia säästmiseks tehtud kulutustega arvatakse seejärel maha algsest maksusummast. Alles siis, kui need maksuvähendused on tehtud, arvatakse vastavalt 1992. aasta CIRi artiklile 155 algsest maksusummast proportsionaalselt maha see osa, mille kogutulus moodustab rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud tulu.
- 29 Ent nagu Euroopa Kohus on leidnud, kui maksuvähendused arvatakse maha algsest summast, mille hulka on arvatud nii Belgiast saadud tulu, mis ei ole maksust vabastatud, kui ka rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud tulu, ja alles hiljem arvatakse maksust maha osa, mis vastab viimati nimetatud tulule maksustatava summa moodustava tulu kogusummas, siis on nende õigusnormide kohaldamise tulemusel võimalik, et selline maksumaksja nagu põhikohtuasja kaebaja kaotab ühe osa maksusoodustustest, mida ta oleks saanud kasutada täies ulatuses, kui kogu tema tulu oleks saadud Belgiast ja kui maksuvähendused oleks seega maha arvatud üksnes sellisest tulust (14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 31).
- 30 Järelikult asetati põhikohtuasja kaebaja ebasoodsamasse olukorda, kuna ta ei saanud täielikult maksusoodustusi, millele tal oleks olnud õigus, kui ta oleks saanud kogu oma tulu Belgias (vt analoogia alusel 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 42).
- 31 Põhikohtuasjas vaidlusaluste õigusnormide alusel koheldakse seega Belgia Kuningriigi territooriumil elavaid liidu kodanikke maksustamisel erinevalt nende tulu päritolu alusel ja see erinevus võib pärssida nende tahet kasutada aluslepinguga tagatud vabadusi, eeskätt ELTL artikliga 45 tagatud töötajate liikumisvabadust (vt selle kohta 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Siit järeldub, et sellised õigusnormid kujutavad endast töötajate vaba liikumise takistust, mis on selle artikliga põhimõtteliselt keelatud.
- 33 Selline piirang võib olla lubatud üksnes juhul, kui sellel on aluslepinguga kooskõlas olev legitiimne eesmärk ja kui see on ülekaaluka üldise huviga põhjendatud. Lisaks peab meetme kohaldamine sellisel juhul olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on selle saavutamiseks vajalik (14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Jacob ja Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 34 Käesoleval juhul aga Belgia valitsus ei esita ühtegi põhjendust, nagu ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, vaid leiab lisaks, et esimene küsimus on põhiosas identne küsimusega, mis esitati kohtuasjades, mis päädisid 12. detsembri 2002. aasta kohtuotsusega de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) ja 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsusega Jacob ja Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), ning et seega tuleb sellele vastata jaatavalt.
- 35 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi maksuõigusnormid, mille kohaldamise tagajärjel kaotab selles liikmesriigis elav maksumaksja selles liikmesriigis tulumaksu arvutamisel ühe osa selle liikmesriigi poolt antavatest maksusoodustustest põhjusel, et maksumaksja saab teises liikmesriigis töötamise eest palka, mis on kahepoolse topeltemaksustamise vältimise lepingu alusel selles teises riigis maksustatav ja esimesena nimetatud liikmesriigis maksust vabastatud.

### *Teine küsimus*

- 36 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas esimesele küsimusele antavat vastust mõjutab asjaolu, et asjaomane maksumaksja ei saa elukohaliikmesriigis märkimisväärset tulu, kuid et viimasel on siiski võimalik talle kõnealuseid maksusoodustusi anda.
- 37 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib kohustus võtta arvesse isiklikku ja perekondlikku olukorda lasuda töökoha liikmesriigil üksnes siis, kui maksumaksja saab kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu tegevusest selles riigis ning ta ei saa märkimisväärset tulu oma elukohaliikmesriigis, mistõttu viimati nimetatud riik ei saa anda talle maksusoodustusi tulenevalt tema isiklikust ja perekondlikust olukorrast (22. juuni 2017. aasta kohtuotsus Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Euroopa Kohus on täpsustanud, et see on nii juhul, kui selgub, et asjaomane maksumaksja ei ole oma elukohaliikmesriigi territooriumil vähimatki tulu saanud või sai nii väikest tulu, et see liikmesriik ei saa anda talle soodustusi, mis tulenevad tema kogutulu ning isikliku ja perekondliku olukorra arvesse võtmisest (9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus X, C-283/15, EU:C:2017:102, punkt 39).
- 39 Määravaks kriteeriumiks jääb nimelt see, et liikmesriik ei saa maksumaksja isiklikku ja perekondlikku olukorda maksustamisel arvesse võtta, kuna puudub piisav maksustatav tulu, samas kui seda on tänu piisavale tulule võimalik arvesse võtta mujal (9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus X, C-283/15, EU:C:2017:102, punkt 42).
- 40 Põhikohtuasjas see ilmselgelt nii ei ole, kuna eelotsusetaotlusest nähtub, et sõltumata põhikohtuasja kaebaja elukohaliikmesriigist saadud tulu suurusest ja selle osakaalust tema kogutulust, on see tulu piisav selleks, et liikmesriik saaks seda maksustada ja anda talle selliseid soodustusi nagu põhikohtuasjas vaidlusalused maksuvähendused, mis tulenevad tema isikliku ja perekondliku olukorra arvesse võtmisest.
- 41 Seega, kuigi põhikohtuasja kaebaja saab suurema osa oma tulust Luksemburgist, nähtub eelotsusetaotlusest, et ta saab Belgiast piisavalt tulu, et tema isiklikku ja perekondlikku olukorda saaks arvesse võtta viimati nimetatud liikmesriigis talle maksusoodustuste andmiseks.

42 Neil tingimustel tuleb teisele küsimusele vastata, et asjaolu, et asjaomane maksumaksja ei saa elukohaliikmesriigis märkimisväärset tulu, ei mõjuta esimesele küsimusele antavat vastust, kuna see liikmesriik saab talle kõnealuseid maksusoodustusi anda.

### *Kolmas küsimus*

- 43 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas esimesele küsimusele antavat vastust mõjutab asjaolu, et elukohaliikmesriigi ja töökoha liikmesriigi vahel sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel on asjaomane maksumaksja teisena nimetatud liikmesriigis saadud tulu maksustamisel saanud selle liikmesriigi maksuõigusnormidega ette nähtud maksusoodustusi, kuid need maksusoodustused ei hõlma teatavaid soodustusi, millele tal on üldjuhul õigus esimesena nimetatud liikmesriigis.
- 44 Sellega seoses tuleb täheldada, et liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumise korral on liikmesriikidel kahe- või mitmepoolsete topeltnmaksustamise vältimise lepingute abil võimalik muuta seda seost, mis valitseb ühelt poolt residentide kogu tulu ning teiselt poolt nende üldise isikliku ja perekondliku olukorra elukohaliikmesriigi poolt arvessevõtmise vahel. Elukohaliikmesriigi võib seega lepinguga vabastada kohustusest võtta täies ulatuses arvesse nende maksumaksjate isiklikku ja perekondlikku olukorda, kes elavad tema territooriumil ja tegelevad osaliselt oma majandustegevusega teises liikmesriigis (12. detsembri 2002. aasta kohtuotsus de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 99).
- 45 Elukohaliikmesriik võib selle kohustuse täitmisest vabaneda ka siis, kui ta tuvastab, et isegi väljaspool mis tahes lepingute kohaldamisala annab üks või mitu töökoha liikmesriiki nende maksustatavalt tulult maksusoodustusi, mis on seotud selliste maksumaksjate isikliku ja perekondliku olukorraga, kes ei ela nendes liikmesriikides, kuid teenivad seal maksustatavat tulu (12. detsembri 2002. aasta kohtuotsus de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 100).
- 46 Sellegipoolest peavad topeltnmaksustamise vältimiseks kasutatavad mehhanismid või riigisisised maksusüsteemid, mille tagajärg on topeltnmaksustamise vältimine või vähendamine, 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 aluslepingu töötajate vaba liikumist käsitlevate sätetega ega tulene mitte mingil juhul riigisiseste maksuõigusnormide erinevustest (12. detsembri 2002. aasta kohtuotsus de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 101, ning 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 70).
- 47 Käesoleval juhul tuleb ühest küljest esile tuua, et Belgia ja Luksemburgi maksulepingu sätetest ei ilmne, et Belgia Kuningriik oleks selle lepingu alusel vabastatud kohustusest võtta täies ulatuses arvesse nende maksumaksjate isiklikku ja perekondlikku olukorda, kes elavad tema territooriumil ja tegelevad osaliselt majandustegevusega Luksemburgis.
- 48 Nimelt näeb selle lepingu artikli 24 lõike 4 punkt a ette, et asjaomase maksumaksja isiklikku ja perekondlikku olukorda võetakse arvesse üksnes selleks, et määrata kindlaks tema Luksemburgis maksustatava tulu keskmine maksumäär, vabastamata Belgia Kuningriiki sellest kohustusest.
- 49 Teisest küljest ei loo põhikohtuasjas vaidlusalused maksuõigusnormid mingit seost nende maksusoodustuste, mida need annavad asjaomase liikmesriigi residentide maksumaksjatele, ja nende maksusoodustuste vahel, mida nad võivad saada seoses maksustamisega teises liikmesriigis



(12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus *Imfeld ja Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 73), kuna esimesena nimetatud soodustuste osaline kaotamine ei tulene Luksemburgis samaväärsete maksusoodustuste kasutamisest, vaid see toimub automaatselt juhul, kui saadud tulu on rahvusvaheliste topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel maksust vabastatud.

- 50 Lisaks ilmneb, et põhikohtuasja kaebaja töökoha liikmesriigis on tema isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmine vaid osaline, sest nagu nähtub kolmanda küsimuse sõnastusest, ei hõlma maksusoodustused, mida ta sai selles liikmesriigis sealt saadud tulu maksustamisel, teatavat osa soodustustest, millele tal on üldjuhul õigus elukohaliikmesriigis, st Belgia Kuningriigis, ja millest ta kaotab nimetatud õigusnormide kohaldamisel ühe osa.
- 51 Neil asjaoludel ei võimalda Belgia ja Luksemburgi maksulepingus kasutatud topeltmaksustamise vältimise mehhanismid ega ka põhikohtuasjas arutusel olev riigisisene maksusüsteem tagada Belgia maksuresidentidele, et nende isiklikku ja perekondlikku olukorda võetakse töökoha liikmesriigis tervikuna nõuetekohaselt arvesse.
- 52 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et asjaolu, et elukohaliikmesriigi ja töökoha liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on asjaomane maksumaksja teisenä nimetatud liikmesriigis saadud tulu maksustamisel saanud selle liikmesriigi maksuõigusnormidega ette nähtud maksusoodustusi, ei mõjuta esimesele küsimusele antavat vastust, kuna nimetatud leping ega elukohaliikmesriigi maksuõigusnormid ei näe ette nende soodustuste arvessevõtmist ja kuna need soodustused ei hõlma teatavaid soodustusi, millele sellel maksumaksjal on üldjuhul õigus elukohaliikmesriigis.

### *Neljas küsimus*

- 53 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas esimesele küsimusele antavat vastust mõjutab asjaolu, et töökoha liikmesriigis on asjaomane maksumaksja saanud maksuvähenduse summas, mis on vähemalt võrdne nende maksusoodustustega, millest ta on elukohaliikmesriigis ilma jäänud.
- 54 Sellega seoses tuleb märkida, et liikmesriik ei saa aluslepingust tulenevate kohustuste täitmata jätmiseks tugineda maksusoodustusele, mille on andnud ühepoolset mõni teine liikmesriik, käesoleval juhul see liikmesriik, kus asjaomane maksumaksja töötab ja saab suurema osa oma maksustatavast tulust (vt selle kohta 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus *Imfeld ja Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 55 Põhikohtuasjas vaidlusaluste maksuõigusnormide kohaldamise tagajärjel kaotab niisugune maksumaksja nagu BJ, kes elab Belgias ja saab seal maksustatavat tulu, automaatselt ühe osa maksusoodustustest, millele tal üldjuhul on selle sätte alusel õigus, kui ta saab teisest liikmesriigist tulu, mis on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel Belgias maksust vabastatud. Sõltumata maksumaksja tulu maksustamisest selles teises liikmesriigis kahjustab töötajate vaba liikumist see, et kaotus on automaatne (vt selle kohta 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus *Imfeld ja Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 62).
- 56 Seega ei saa elukohaliikmesriik ELTL artiklist 45 tulenevate kohustuste täitmata jätmiseks tugineda asjaolule, et põhikohtuasja kaebaja isiklikku ja perekondlikku olukorda võeti Luksemburgist saadud tulu maksustamisel selles liikmesriigis osaliselt arvesse ja et seetõttu sai ta seal maksusoodustuse, olenemata soodustuse suurusest.

- 57 Lisaks tuleb silmas pidada, et vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 25, 37 ja 46 osutatud kohtupraktikale peab elukohaliikmesriik ja vajaduse korral töökoha liikmesriik tagama oma maksumaksjatele, et nende isiklikku ja perekondlikku olukorda võetakse täies ulatuses nõuetekohaselt arvesse.
- 58 Asjaolu põhjal, et Luksemburgis sai põhikohtuasja kaebaja maksuvähenduse summas, mis on vähemalt võrdne Belgias kaotatud maksusoodustustega, ei saa aga järeldada, et tema isiklikku ja perekondlikku olukorda on täielikult arvesse võetud, seda enam, et ilmneb, et selle olukorra arvessevõtmine on vaid osaline, kuna maksuvähendus ei hõlma teatavaid maksusoodustusi, millele tal üldjuhul on õigus Belgias.
- 59 Lisaks, nagu on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 48, näeb Belgia ja Luksemburgi maksulepingu artikli 24 lõike 4 punkt a ette, et maksumaksja isiklikku ja perekondlikku olukorda võetakse arvesse üksnes Luksemburgis maksustatava tulu keskmise maksumäära kindlaksmääramisel.
- 60 Järelikult tuleb neljandale küsimusele vastata, et esimesele küsimusele antavat vastust ei mõjuta asjaolu, et töökoha liikmesriigis on asjaomane maksumaksja saanud maksuvähenduse summas, mis on vähemalt võrdne nende maksusoodustustega, millest ta on elukohaliikmesriigis ilma jäänud.

### *Viies küsimus*

- 61 Viienda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas ELTL artikli 63 lõiget 1 ja artikli 65 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksuõigusnormid, mille kohaldamise tagajärjel selles liikmesriigis elav maksumaksja kaotab ühe osa selles liikmesriigis antavatest maksusoodustustest põhjusel, et see maksumaksja saab korterilt, mille omanik ta on teises liikmesriigis, tulu, mis on kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel viimati nimetatud liikmesriigis maksustatav ja esimesena nimetatud liikmesriigis maksust vabastatud.
- 62 Vastavalt ELTL artikli 63 lõikele 1 on keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.
- 63 Seoses sellega olgu märgitud, et kapitali liikumist piiravate meetmete hulka, mis on ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud, kuuluvad sellised meetmed, mis võivad pärssida liikmesriigi residentide tahet teha kinnisvarainvesteeringuid teistes liikmesriikides (12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-110/17, EU:C:2018:250, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 64 Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas kõnealustel maksustamisaastatel sai BJ tulu Luksemburgis asuva korteri üürile andmisest eluruumina.
- 65 Järelikult on ELTL artikkel 63 põhikohtuasjas kohaldatav.
- 66 Sellega seoses tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas kõne all olevad maksuõigusnormid, nagu need on ära toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 28, on kohaldatavad kõigi tulude suhtes, mis on rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud.
- 67 Mis puudutab Luksemburgis asuvalt kinnisvaralt saadud tulu, siis see on Belgia ja Luksemburgi maksulepingu kohaselt selles liikmesriigis maksustatav ning Belgias maksust vabastatud.

- 68 Siiski, samamoodi nagu tulu puhul, mida põhikohtuasja kaebaja saab oma kutsetegevusest Luksemburgis, kui maksuvähendused arvatakse maha algsest summast, mille hulka on arvatud nii Belgiast saadud tulu, mis ei ole maksust vabastatud, kui ka rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud tulu, ja alles hiljem arvatakse maksust maha osa, mis vastab viimati nimetatud tulule maksustatava summa moodustava tulu kogusummas, siis seatakse põhikohtuasja kaebaja põhikohtuasjas vaidlusaluste maksuõigusnormide kohaldamisel ebasoodsamasse olukorda ka põhjusel, et nende tagajärjel jääb ta ilma ühest osast maksusoodustustest, millele tal oleks olnud õigus, kui kogu tema kinnisvaratulu oleks saadud Belgias asuvatelt kinnisasjadelt.
- 69 Nii kehtestavad need õigusnormid Belgia residendist maksumaksjate erineva kohtlemise sõltuvalt sellest, kas nad saavad tulu Belgias või mõnes teises liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt, mis võib pärssida nende tahet teha kinnisvarainvesteeringuid teistes liikmesriikides peale Belgia Kuningriigi.
- 70 Järelikult kujutavad need õigusnormid endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikli 63 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud.
- 71 Vastavalt ELTL artikli 65 lõike 1 punktile a ei mõjuta ELTL artikkel 63 liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid, kes ei ole samasuguses olukorras oma elukoha või kapitali investeerimise koha põhjal.
- 72 Kuna see säte kujutab endast erandit kapitali vabast liikumisest, tuleb seda tõlgendada kitsalt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksumaksjaid nende elukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt aluslepinguga kooskõlas (11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 73 Nimetatud sättes ette nähtud erandit piirab omakorda ELTL artikli 65 lõige 3, mis näeb ette, et selle artikli lõikes 1 osutatud riigisiseseid õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 63 tähenduses“ (11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 74 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erinevat kohtlemist eristada diskrimineerimisest, mis on ELTL artikli 65 lõikega 3 keelatud. Selleks, et riigisiseseid maksuõigusnorme saaks pidada aluslepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega kooskõlas olevaks, peab erinev kohtlemine puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või peab see olema ülekaaluka üldise huvi tõttu põhjendatud (vt selle kohta 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-110/17, EU:C:2018:250, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 75 Käesoleval juhul tuleb ühest küljest märkida, et Belgia ja Luksemburgi maksulepingu artikli 6 ja artikli 23 lõike 2 punkti 1 koostoimes ning 1992. aasta CIRi artikliga 155 nägi Belgia Kuningriik Belgia maksuresidentide suhtes ette „progresseeruva määraga“ maksuvabastuse meetodi, mille kohaldamise korral, juhul kui Luksemburgis asuvalt kinnisvaralt saadud tulu on selles liikmesriigis maksustatav ja Belgias maksust vabastatud, võetakse seda tulu arvesse Belgias maksustatava tulu suhtes kohaldatava maksumäära kindlaksmääramisel.

- 76 See meetod võimaldab tagada, et maksumaksja tulu, mis on elukohaliikmesriigis maksust vabastatud, võib nimetatud riik astmelisuse nõude kohaldamiseks maksumaksja ülejäänud tulult võetava maksusumma arvutamisel sellegipoolest arvesse võtta (vt selle kohta 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 77 Sellega seoses on Euroopa Kohus juba asunud seisukohale, et sellise regulatsiooni eesmärk on vältida, et niisuguse maksumaksja maksustatav tulu, kellele kuulub kinnisvara teises liikmesriigis, maksustatakse elukohariigis madalama maksumääraga kui see, mida kohaldatakse nende maksumaksjate tulule, kellele kuulub sarnane vara elukohaliikmesriigis (11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 31).
- 78 Sellest eesmärgist lähtuvalt on maksumaksjad, kes on omandanud kinnisasja elukohaliikmesriigis, seega sarnases olukorras maksumaksjatega, kes on omandanud kinnisasja mõnes teises liikmesriigis (11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 32).
- 79 Teisest küljest ei ole Belgia valitsus ega ka eelotsusetaotluse esitanud kohus tuginenud ühelegi ülekaalukale üldisele huvile, mis võiks õigustada põhikohtuasjas vaidlusaluste õigusnormidega kehtestatud erinevat kohtlemist maksumaksjate kahe rühma vahel.
- 80 Neil asjaoludel ei saa selliseid riigisiseseid maksuõigusnorme, nagu on arutusel põhikohtuasjas, pidada aluslepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega, eelkõige ELTL artikli 63 lõikega 1 ja artikli 65 lõike 1 punktiga a kooskõlas olevaks.
- 81 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb viiendale küsimusele vastata, et ELTL artikli 63 lõiget 1 ja artikli 65 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksuõigusnormid, mille kohaldamise tagajärjel selles liikmesriigis elav maksumaksja kaotab ühe osa selles liikmesriigis antavatest maksusoodustustest põhjusel, et see maksumaksja saab korterilt, mille omanik ta on teises liikmesriigis, tulu, mis on kahepoolse topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel viimati nimetatud liikmesriigis maksustatav ja esimesena nimetatud liikmesriigis maksust vabastatud.

## Kohtukulud

- 82 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi maksuõigusnormid, mille kohaldamise tagajärjel kaotab selles liikmesriigis elav maksumaksja selles liikmesriigis tulumaksu arvutamisel ühe osa selle liikmesriigi poolt antavatest maksusoodustustest põhjusel, et maksumaksja saab teises liikmesriigis töötamise eest palka, mis on kahepoolse topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel selles teises riigis maksustatav ja esimesena nimetatud liikmesriigis maksust vabastatud.**

2. Asjaolu, et asjaomane maksumaksja ei saa elukohaliikmesriigis märkimisväärset tulu, ei mõjuta esimesele eelotsuse küsimusele antavat vastust, kuna see liikmesriik saab talle kõnealuseid maksusoodustusi anda.
3. Asjaolu, et elukohaliikmesriigi ja töökoha liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on asjaomane maksumaksja teisena nimetatud liikmesriigis saadud tulu maksustamisel saanud selle liikmesriigi maksuõigusnormidega ette nähtud maksusoodustusi, ei mõjuta esimesele eelotsuse küsimusele antavat vastust, kuna nimetatud leping ega elukohaliikmesriigi maksuõigusnormid ei näe ette nende soodustuste arvesse võtmist ja kuna need soodustused ei hõlma teatavaid soodustusi, millele sellel maksumaksjal on üldjuhul õigus elukohaliikmesriigis.
4. Esimesele eelotsuse küsimusele antavat vastust ei mõjuta asjaolu, et töökoha liikmesriigis on asjaomane maksumaksja saanud maksuvähenduse summas, mis on vähemalt võrdne nende maksusoodustustega, millest ta on elukohaliikmesriigis ilma jäänud.
5. ELTL artikli 63 lõiget 1 ja artikli 65 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksuõigusnormid, mille kohaldamise tagajärjel selles liikmesriigis elav maksumaksja kaotab ühe osa selles liikmesriigis antavatest maksusoodustustest põhjusel, et see maksumaksja saab korterilt, mille omanik ta on teises liikmesriigis, tulu, mis on kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel viimati nimetatud liikmesriigis maksustatav ja esimesena nimetatud liikmesriigis maksust vabastatud.

Allkirjad