

# Anonüümseks muudetud versioon

Tõlge

C-241/20 - 1

## Kohtuasi C-241/20

### Eelotsusetaotlus

#### Saabumise kuupäev:

5. juuni 2020

#### Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Luxembourgi esimese astme kohus, Belgia)

#### Eelotsusetaotluse kuupäev:

1. aprill 2020

#### Kaebaja:

BJ

#### Vastustaja:

État belge

---

### 1. APRILLI 2020. AASTA OTSUS

[...]

Tribunal de première instance du Luxembourg (Luxembourgi esimese astme kohus, Belgia) [...] on teinud järgmise otsuse:

#### kohtuasjas:

BJ, [...] ARLON, [...]

kaebaja, [...]

#### versus:

ETAT BELGE, [...]

vastustaja, [...]

\*\*\*\*\*

[...]

\*\*\*\*\*

[...] [riigisisese menetluse andmed]

## **I. Faktilised asjaolud ja kohtuasja taust**

Belgia maksuresident BJ tegeles 2006., 2007., 2008., 2009. ja 2010. maksustamisaastal kutsetegevusega Luksemburgi [lk 2] Suurhertsogiriigis, kus tal on korter, mis on välja üüritud füüsilisele isikule, kes ei tegele üüritud kinnisasjal mingi kutsetegevusega, vaid kasutab seda üksnes oma peamise elukohana.

BJ-le kuulub ka Belgias kaks kinnisasja, nimelt tema enda elukoht ja korter, mis on välja üüritud füüsilisele isikule, kes kasutab seda üksnes oma peamise elukohana.

Tulu suhtes, mida BJ sai vaidlusalustel maksustamisaastatel kutsetegevusest, kohaldati Belgia ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi vahelist topeltnmaksustamise vältimise lepingut (Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, edaspidi „maksuleping“, täpsemalt artiklit 15.1, milles on sätestatud, et „kui artiklitest 16, 18, 19 ja 20 ei tulene teisiti, maksustatakse lepinguosalise riigi residentide töötasu, palka ja muud sarnast töösuhtest saadavat tasu ainult selles riigis, kui ta teises lepinguosalises riigis ei tööta. Kui ta seal töötab, võib sellest saadud tulu maksustada selles teises riigis“.

Ei ole vaidlust, et BJ vastab tingimustele, mille kohaselt tema Luksemburgis kutsetegevusest saadud tulu maksustatakse Luksemburgi Suurhertsogiriigis.

Lisaks on üüritulu suhtes, mida BJ on Luksemburgist saanud, vaidlusaluste maksustamisaastate jooksul kohaldatud maksulepingu artiklit 6.1, milles on sätestatud, et „*kinnisvaratulu maksustatakse riigis, kus see vara asub*“.

Maksulepingu artiklis 23.2 on sätestatud: „*Belgia residentide topeltnmaksustamist välditakse järgmiselt: 1° Luksemburgist saadud tulu, välja arvatud punktides 2 ja 3 nimetatud tulu, ja Luksemburgis asuv vara, mis kuulub eelnevate artiklite kohaselt maksustamisele selles riigis, on Belgias maksudest vabastatud. See maksuvabastus ei piira Belgia õigust võtta seda maksust vabastatud tulu ja vara arvesse oma maksumäärade kindlaksmääramisel*“.

Belgia 1992. aasta tulumaksuseadustiku (Code belge des impôts sur les revenus 1992, edaspidi „1992. aasta tulumaksuseadustik“) artikli 155 kohaselt võetakse rahvusvaheliste topeltnmaksustamise vältimise lepingute alusel maksust vabastatud

tulu küll maksu kindlaksmääramisel arvesse, kuid maksu vähendatakse proportsionaalselt maksust vabastatud tulu osakaaluga kogutulust.

Seoses vaidlusaluste maksustamisaastatega arvutas ETAT BELGE (Belgia riik) välisriigist saadud ja maksulepingu alusel maksust vabastatud tulust tuleneva maksuvähenduse summa, mida BJ võib 1992. aasta tulumaksuseadustiku artiklis 155 ette nähtud progresseeruva määra klausli kohaselt taotleda, olles kõigepealt kohaldanud 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 130 kohaselt ette nähtud maksuvähendusi:

- maksuvähendus, mis on seotud (füüsiliste isikute tulumaksuga maksustatava tulu) maksuvaba osaga (1992. aasta tulumaksuseadustiku artikkel 131);
- maksuvähendus, mis on seotud pikaajalise säästuhoiusega (individuaalse elukindlustuslepingu maksed) (1992. aasta tulumaksuseadustiku artikkel 145/1); [lk 3]
- maksuvähendus, mis on seotud energia säästmiseks tehtud kulutustega (1992. aasta tulumaksuseadustiku artikkel 145/24).

Vaidluse all ei ole mitte nende maksuvähenduste summa ega ka see, kas BJ vastab nende saamiseks seaduses ette nähtud tingimustele.

Maksuvähendust, mis tuleneb välisriigist saadud ja maksust vabastatud tulust ning mis on 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 155 kohaselt proportsionaalne selle välisriigist saadud ja maksust vabastatud tulu osakaaluga maksustatavas kogutulust, võimaldab maksuhaldur alles teises järjekorras.

Seega ei ole BJ nõus nende vähenduskategooriate kohaldamise järjekorraga, kuna maksuhalduri valitud arvutusmeetod põhjustab osa isikliku ja perekondliku olukorraga seotud vähenduste kao, võrreldes meetodiga, mille puhul neid vähendusi kohaldataks pärast välisriigist saadud ja maksust vabastatud tuluga seotud maksuvähendust, mis on ette nähtud 1992. aasta tulumaksuseadustiku artiklis 155.

Selle asemel, et Belgias tasumisele kuuluva maksu suhtes kohaldataks kõiki maksuvähendusi, langeb välisriigist saadud ja maksust vabastatud tuluga proportsionaalne osa neist maksuvähendustest ära.

BJ arvates ei võimalda maksuhalduri kasutatav maksuvõla arvutusmeetod tal käesoleval juhul saada täiel määral kõiki maksusoodustusi, millele tal on Belgia maksuõigusnormide kohaselt õigus.

See ilmneb pealegi selgelt ringkirjast RH.331/575.420 (AFER nr 8/2008): „*Belgia maksusüsteemis kohaldatakse maksumaksja isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustusi (elalise mahaarvamine, täiendav maksuvabastus seoses ülalpeetavate lastega jne) nii Belgiast kui ka välisriigist saadud tulu suhtes. Kui*

*kõnealust isiklikku või perekondlikku olukorda välisriigis arvesse ei võeta, kaob osa neist soodustustest“.*

Käesoleval juhul on kadunud suurem osa neist maksusoodustustest, kuna need vähendused ei muutnud Belgiast saadud tulult tasutavat maksu kuigi palju väiksemaks.

Kui haldusasutus oli jätnud tema vaided rahuldamata, esitas BJ kaebused Tribunalile (Luxembourgi esimese astme kohus, Belgia).

Tribunal tunnistas kaebused vastuvõetavaks ja liitis need kohtuasjad [...].

## **II. Poolte nõuded**

BJ palub Tribunalil:

- esimese võimalusena:

- o tunnistada nõue vastuvõetavaks ja põhjendatuks;
- o sellest tulenevalt **[lk 4]**
  - tühistada temalt nõutavad maksed ja/või vabastada ta nende tasumise kohustusest vajalikus ulatuses [...];
  - kohustada maksuhaldurit need maksed uuesti arvutama viisil, mis oleks ranges kooskõlas maksulepingu [ja] liidu õigusega, [...];
  - kohustada BELGIA RIIKI maksma BJ-le tagasi kõik alusetult saadud summad, mille ta on tasunud maksetena, mis on kas tühistatud või millest ta on vabastatud, ning neile lisanduva viivise;
  - mõista kohtukulud välja BELGIA RIIGILT [...];

- teise võimalusena

- o esitada Euroopa Liidu Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

[...] **[lk 5]** [...] [Samad küsimused, mis resolutsioonis]

BELGIA RIIK palub Tribunalil:

- esimese võimalusena:

- o [...];

- teise võimalusena

- o tuvastada, et BJI soovitatud eelotsuse küsimusi ei ole vaja Euroopa Liidu Kohtule esitada;
- o tunnistada nõue põhjendatuks väga väikeses osas, nimelt selles osas, mis puudutab Luksemburgist saadud kinnisvaratulu hindamist, ning ülejäänud osas põhjendamatuks;
- o mõista kohtukulud välja BJilt.

### III. Arutelu

#### 1. Vaidluse ese

[...] [lk 6] [...] [nende majandusaastate piiritlemine, mille kohta kohus leiab, et ta peab otsuse tegema]

#### 2. ELTL artikli 45 rikkumine

Oma 2. mai 2019. aasta otsuses tegi Tribunal pärast seda, kui oli oma nõupidamisel tutvunud Euroopa Kohtu 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsusega *Jacob ja Lennertz* (C-174/18), korralduse uuendada suulist menetlust, et pooled saaksid võistlevalt vaielda selle üle, kuidas see kohtuotsus mõjutab BJI olukorda.

Kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus *Jacob ja Lennertz*, küsis eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi niisuguste maksuõigusnormide kohaldamine, nagu on kõne all BJI kaebuses Tribunalile, nimelt Belgia ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi vahelise topeltmaksustamise vältimise lepingu ning 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 131 ja sama seadustiku artiklite 145/1, 145/21, 145/24, 145/31, 145/33 ja 155 kohaldamine, mille tulemusel jäetakse abikaasad – kes elavad selles riigis ning kellest üks saab teisest liikmesriigist pensioni, mis on kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel esimeses liikmesriigis maksust vabastatud – osaliselt ilma selle lepinguga ette nähtud maksusoodustusest.

Euroopa Kohus meenutab, et Euroopa Kohtu praktikast lähtuvalt on elukohaliikmesriigil üldiselt kohustus tagada maksumaksjale kõik maksusoodustused, mis on seotud tema isikliku ja perekondliku olukorraga, kuna erandlikud juhtud välja arvatud, suudab kõnealune liikmesriik 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 (punkt 26).

Järgmiseks meenutab Euroopa Kohus, et elukohaliikmesriik ei või võtta maksumaksjalt üht osa maksuvabast tuluosast ja isiklikest maksusoodustustest asjaolu tõttu, et see maksumaksja sai asjaomasel aastal ka teises liikmesriigis tulu,

mida maksustati seal tema isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võtmata (punkt 27).

Euroopa Kohus märgib, et kohaldades maksuvähendusi summa suhtes, mis hõlmab nii Belgiast saadud tulu, mis ei ole maksust vabastatud, kui ka välisriigist saadud ja maksust vabastatud tulu, ning arvates alles hiljem maksust maha osa, mis vastab viimatinimetatud tulu osakaalule maksustatavat summat moodustavas kogutuluses, on Belgia maksuõigusnormide kohaldamise tulemusel võimalik – nagu Belgia valitsus oma kirjalikes seisukohtades ise möönis –, et sellised maksumaksjad nagu abikaasad *Jacob ja Lennertz* kaotavad osa maksusoodustustest, mida oleks neile antud täies ulatuses, kui kogu nende tulu oleks saadud Belgiast [lk 7] ja kui maksuvähendusi oleks kohaldatud üksnes sellise tulu alusel või kui asjaomaste soodustuste suhtes oleks kohaldatud 2008. aasta ringkirja (punkt 31).

Euroopa Kohus leidis, et just Belgia Kuningriigi kui abielupaari *Jacob ja Lennertz* elukohaliikmesriigi ülesanne on anda neile kõik nende isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustused ning et maksuvähendusi, mida tehakse maksuvaba tulu alusel, tunnustatakse Euroopa Kohtu praktikas maksumaksja isikliku ja perekondliku olukorraga seotud soodustustena (kohtuotsuse punktid 32 ja 33). Teiseks, vastamaks küsimusele, kas muid põhikohtuasjas käsitletavaid maksuvähendusi, see tähendab pikaajaliste hoiuste, koduabiteenuste kupongidega tasutud teenuste, eluasemes elektrienergia säästmiseks tehtud kulutuste, eluaseme varga- või tulekahjukindlaks muutmiseks tehtud kulutuste ning annetuste alusel tehtavaid maksuvähendusi võib pidada isikliku ja perekondliku olukorraga seotuks, selgitab Euroopa Kohus, et 18. juuli 2007. aasta kohtuotsusest *Lakebrink ja Peters-Lakebrink* tulenevalt peab elukohaliikmesriik võimalike maksusoodustuste andmiseks hindama maksumaksja isiklikku maksevõimet tervikuna. Selle suhtes tõdes ta, et sellised maksuvähendused nagu põhikohtuasjas, see tähendab pikaajaliste hoiuste, koduabiteenuste kupongidega tasutud teenuste, eluasemes elektrienergia säästmiseks tehtud kulutuste, eluaseme varga- või tulekahjukindlaks muutmiseks tehtud kulutuste ning annetuste alusel tehtavad maksuvähendused on kehtestatud peamiselt selleks, et ergutada maksumaksjat tegema kulutusi ja investeeringuid, mis tingimata mõjutavad tema maksevõimet. Seetõttu võib selliseid maksuvähendusi pidada abikaasade Jacobi ja Lennertzi „isikliku ja perekondliku olukorraga“ seotuks samamoodi nagu neid maksuvähendusi, mis tehakse maksuvaba tulu alusel. Järelikult on abikaasad Jacob ja Lennertz seatud abielupaarina ebasoodsamasse olukorda, sest nad ei saanud täies ulatuses maksusoodustusi, millele neil oleks olnud õigus, kui nad mõlemad oleksid saanud kogu oma tulu Belgias (kohtuotsuse punktid 40–42).

Euroopa Kohus järeldas sellest, et põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide alusel koheldakse seega Belgia Kuningriigi territooriumil elavaid liidu kodanikest abielupaare erinevalt nende tulu päritolu alusel, mis võib pärssida nende taht kasutada aluslepinguga tagatud vabadusi, eeskätt ELTL artikliga 45 tagatud töötajate liikumisvabadust.

➤ *BJi seisukoht*

BJ on arvamusel, et kohtuotsus *Jacob ja Lennertz* kinnitab tema seisukohta ning ka seda, et BELGIA RIIGI kasutatud arvutusmeetod on õigusvastane, kuna kõik selles kohtuotsuses käsitletud maksuvähendused on kohaldatavad nii kutsetegevusest saadava tulu kui ka asendussissetuleku suhtes.

BJ märgib, et tema peamine etteheide on see, et erinevalt teistest residentist maksumaksjatest, kes on saanud tulu üksnes Belgiast, ei võimaldatud talle kõiki maksuvähendusi, millele tal on oma väitel õigus. [lk 8]

Ta ei väida, et talle oleks keeldutud neid üldse andmast, sest Belgia maksuhaldur andis need talle omal algatusel kõik vastavalt 1992. aasta tulumaksuseadustikule, võtmata arvesse tema Belgiast saadud tulu, mis oli „väike“ või „ei olnud märkimisväärne“.

Ta nendib, et BELGIA RIIK ei vaidle vastu sellele, et 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus, mille Euroopa Kohus tegi abielupaari *Jacob ja Lennertz* kohtuasjas, kohustabki teda arvutama maksu nii, nagu nõuab BJ, kuid mitte konkreetselt BJ puhul, kuna tema Belgiast saadud tulu on liiga väike.

Ta märgib, et BELGIA RIIK tugineb 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsusele *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31), mööndes siiski, et R. Schumacker ei saanud oma elukohariigist üldse mingit tulu. Ta selgitab, et kohtuasjas, milles tehti 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus *Lakebrink ja Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452), oli samasugune olukord, kuna seal oli tegemist kinnisvaralt saadud negatiivse tulemiga.

Käesoleval juhul väidab BJ, et tema Belgiast saadav tulu, mida ta ka deklareerib, on piisavalt suur, et tema suhtes kohaldataks Belgia õigust samamoodi nagu kõigi teiste residentide suhtes.

Kohtuotsused *Schumacker* ning *Lakebrink ja Peters-Lakebrink* puudutavad juhtumeid, kus elukohaliikmesriik ei saanud maksuõiguses ette nähtud soodustusi anda, samas kui BJi puhul oleks soodustuste andmine matemaatiliselt võimalik, kuid seda ei tehtud.

Viimaks selgitab BJ, et kohtupraktika, mis puudutab seda, kas elukohariigist saadav tulu on märkimisväärne, on seotud menetlustega, milles töötajad on esitanud kaebuse töökohariigi vastu, ning väidab, et Euroopa Kohus on hiljuti kinnitanud, et see, et elukohariigil lubatakse oma kohustustest vabaneda, kui tal on „matemaatiliselt“ võimalik neid täita, ei ole kunagi kõne alla tulnud. „Määravaks kriteeriumiks jääb nimelt see, et liikmesriik ei saa maksukohustuslase isiklikku ja perekondlikku olukorda maksustamisel arvesse võtta, kuna puudub piisav maksustatav tulu, samas kui seda on tänu piisavale tulule võimalik arvesse võtta mujal.“ (Euroopa Kohtu 9. veebruari 2017. aasta otsus *X vs. Staatssecretaris van Financiën*, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤ *BELGIA RIIGI seisukoht*

BELGIA RIIK väidab, et tema ja BJI vahelise kohtuvaidluse eripära tõttu ei saa sellele kohtuotsuses *Jacob ja Lennertz* tehtud järeldusi üle kanda.

Tema sõnul ei saanud kohtuasjas *Jacob ja Lennertz* J. Jacob, kes oli küll Belgia resident ja sai Luksemburgist tulu, kaugeltki peaaegu kogu oma tulu Luksemburgi Suurhertsogiriigist. Ühises tuludeklaratsioonis asjaomase maksustamisaasta kohta oli J. Jacob märkinud, et ta saab kaht pensioni: Belgia pensioni, mille summa oli 15 699,57 eurot, ning Luksemburgi pensioni, mille summa oli 14 330,75 eurot. Neile kahele pensionile lisandus 1181,60 eurot J. Jacobi deklareeritud kinnisvaratulu, [lk 9] mis tõstis tema kogutulu 31 211,92 euroni.

Seega ei ole BELGIA RIIGI arvates üllatav, et sellisel juhul leidis Euroopa Kohus, võttes arvesse oma varasemat kohtupraktikat, millele ta viitas (Euroopa Kohtu 12. detsembri 2002. aasta kohtuotsus *de Groot*, C-385/00; Euroopa Kohtu 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus *Imfeld ja Garcet*, C-303/12, ning Euroopa Kohtu 22. juuni 2017. aasta kohtuotsus *Bechtel*, C-20/16), et kohustus teha maksumaksjale tema perekondliku ja isikliku olukorraga seotud maksusoodustused lasub Belgial kui abielupaari *Jacob-Lennertz* elukohariigil.

Sellisel juhul nagu käesolevas kohtuasjas, kus Belgia resident on saanud peaaegu kogu oma tulu Luksemburgi Suurhertsogiriigist, on BELGIA RIIGI arvates aga olukord teistsugune.

Kuigi BELGIA RIIK ei vaidle vastu sellele, et üldjuhul peab kõik isikliku olukorraga seotud soodustused andma elukohariik, võib see kohustus siiski lasuda töökohariigil, kui maksumaksja saab kogu või peaaegu kogu oma maksustatava tulu tegevusest selles riigis ega saa märkimisväärset tulu oma elukohariigist (Euroopa Kohtu 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus *Finanzamt Köln-Altstadt vs. Schumacker*, C-279/93), just nagu tema ja BJI vahelises kohtuasjas.

Ta märgib, et kuigi R. Schumacker ei saanud oma elukohariigis tõepoolest mingit tulu, samas kui BJ saab oma elukohariigis tulu, mis on BELGIA RIIGI hinnangul väga väike,<sup>1</sup> on kohtulahend *Schumacker* tema arvates kohaldatav ka siis, kui isik saab oma elukohariigis maksustatavat tulu, kuid see tulu ei ole märkimisväärne („peaaegu kõik“, kohtuotsus *Schumacker*, punkt 36). Käesoleval juhul ei olnud BJI Belgiast saadud tulu aga märkimisväärne.

BELGIA RIIK selgitab, et tema seisukohta kinnitab Euroopa Kohtu 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus *Lakebrink ja Peters-Lakebrink* (C-182/06), mis puudutab Saksa residente, kes töötasid üksnes Luksemburgi Suurhertsogiriigis ning kelle ainus Saksamaalt saadud tulu oli kinnisvaratulu (mis oli negatiivne).

<sup>1</sup> BELGIA RIIK toob näiteks 2006. maksustamisaasta, mille kohta BJ deklareeris kokku 66 396,78 euro suuruse summa, millest tema Luksemburgist saadud ja kutsealaselt teenitud tulu moodustab 58 235,78 eurot ja Luksemburgist saadud kinnisvaratulu 6600,00 eurot, mis kuulub maksust vabastamisele, ning 1561 eurot on Belgias täismääraga maksustatav.



BELGIA RIIK selgitab ka, et kohustust, mis üldjuhul lasub elukohariigil, võivad liikmesriigid topeltmaksustamise vältimise lepingutes reguleerida niiviisi, et elukohariik võib lepingu alusel vabaneda oma kohustusest võtta täies ulatuses arvesse tema territooriumil elavate ja majandustegevusega osaliselt teises liikmesriigis tegelevate maksumaksjate isiklikku ja perekondlikku olukorda (Euroopa Kohtu 12. detsembri 2012. aasta kohtuotsus *de Groot*, C-385/00, punkt 99). [lk 10]

Elukohariik võib selle kohustuse täitmisest vabaneda ka siis, kui ta tuvastab, et isegi väljaspool mis tahes lepingute kohaldamisala annab üks või mitu töökohariiki nende maksustatavalt tulult maksusoodustusi, mis on seotud selliste maksumaksjate isikliku ja perekondliku olukorraga, kes ei ela nendes riikides, kuid teenivad seal maksustatavat tulu (kohtuotsus *de Groot*, punkt 100).

BELGIA RIIK selgitab, et Euroopa Kohus vastas oma kohtuotsuses *de Groot* eelotsuse küsimusele, et sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas – olenemata sellest, kas need sisalduvad ka topeltmaksustamise vältimise lepingus või mitte –, mille kohaselt maksumaksja kaotab elukohariigis tulumaksu arvutamisel osa maksuvabast tuluosast ja isiklikest maksusoodustustest asjaolu tõttu, et ta sai asjaomasel aastal ka teises liikmesriigis tulu, mida maksustati seal tema isiklikku ja perekondlikku olukorda arvesse võtmata, on EÜ asutamislepingu artikliga 48 (muudetuna EÜ artikkel 39) vastuolus.

BELGIA RIIK väidab aga, et käesoleval juhul on Luksemburgi Suurhertsogiriik 2006.–2009. maksustamisaasta eest Luksemburgi maksu arvutades Bji isiklikku olukorda arvesse võtnud, kuna topeltmaksustamise vältimise lepingus on konkreetne erisäte teise riigi residendist maksumaksja isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmise kohta töökohariigis.

Maksulepingu artikli 24 lõikes 4 on nimelt sõnaselgelt ette nähtud, et „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“. Asjaomaseid aastaid puudutavatest Luksemburgi tulumaksuteadetest ilmneb, et maks määrati kindlaks maksulepingu artikli 24 lõike 4 kohaselt.

Järelikult on Luksemburgi Suurhertsogiriik topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenevad kohustused tõepoolest täitnud.

BELGIA RIIGI sõnul eristab see käesolevat kohtuasja neist, milles tehti kohtuotsused *Imfeld ja Garcet* ning *Bechtel*, selle poolest, et neis kohtuasjades käsitletud topeltmaksustamise vältimise lepingud ei seadnud töökohaliikmesriigile mingit kohustust võtta arvesse teises lepinguosalises liikmesriigis elavate maksumaksjate isiklikku ja perekondlikku olukorda.

BELGIA RIIGI arvates soovib BJ saada kõiki oma isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustusi nii Luksemburgis kui ka Belgias. [lk 11]

Euroopa Kohtu praktika sellist kahekordset arvessevõtmist aga ei nõua. Oluline on vajadus tagada asjaomaste liikmesriikide maksumaksjatele, et kokkuvõttes on nende isiklikku ja perekondlikku olukorda nõuetekohaselt arvesse võetud, olenemata sellest, kuidas asjaomased liikmesriigid on selle kohustuse omavahel jaotanud.

Just selliste kaalutluste põhjal leidis Cour d'appel de Liège (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia) oma 28. veebruari 2017. aasta otsuses 2004., 2005. ja 2006. maksustamisaasta kohta, et Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklitest 18, 45 ja 49 ei tulene see, et kui maksumaksja tulu maksustatakse topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel osaliselt riigis, kus ta elab, ja osaliselt riigis, kus ta töötab, siis võiks maksumaksja alati nõuda, et tema elukohariigi maksust tehtaks kõik lapsehoiukulude ja teenusekupongidega seotud mahaarvamised, mida ta oleks võinud taotleda, kui ta peaks kogu maksu maksma oma elukohariigis.

Viimaks tugineb BELGIA RIIK asjaolule, et 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsuses *X vs. Madalmaad* (C-283/15, punkt 48) leidis Euroopa Kohus, et juhul, kui füüsilisest isikust ettevõtja saab maksustatavat tulu mitme liikmesriigi territooriumil, mis ei ole tema elukohaliikmesriigid, võib sellise ühitamise saavutada vaid nii, et tal lubatakse „negatiivse tulemi“ mahaarvamise õigust nõuda igas tegevuskohaliikmesriigis, kus seda liiki maksusoodustust antakse, proportsionaalselt iga liikmesriigi territooriumil saadud tuluosaga, ja ta on kohustatud esitama liikmesriikide pädevatele asutustele kõik andmed oma ülemaailmse tulu kohta, et nad saaksid selle osa suuruse kindlaks määrata.

BELGIA RIIK järeldab sellest, et Euroopa Kohus on seega kaudselt möönnud, et piisab, kui isiku isiklikku ja perekondlikku olukorda võetakse põhimõtteliselt täies ulatuses arvesse, isegi kui liikmesriikide maksusüsteemide erinevuste tõttu ei saa see isik päris kõiki maksusoodustusi, mida ta oleks võinud saada, kui ta oleks saanud kogu oma tulu ainult ühes riigis.

#### ➤ Tribunali analüüs

BJ on esitanud Tribunalile mitu kaebust, millega ta on vaidlustanud 1992. aasta tulumaksuseadustiku artikli 155 – maksuvabastus progresseeruva maksumäära klausliga – kohaldamise Belgia maksuhalduri poolt pikaajalise säästuhoiusega ja energia säästmiseks tehtud kulutustega seotud maksuvähenduste arvutamisel.

Kõne all on maksud, mis määrati BJ-le tema elukohariigis Belgias 2006., 2007., 2008., 2009., 2010. ja 2011. maksustamisaasta eest.

Tribunal märgib, et protsent eri riikidest saadud kogutulust, mille BJ Belgias deklareeris, muutus vaidlusalustel aastatel järgmiselt: [lk 12]

Maksustamis-	Maksustatav	Belgiast	Luksemburgist	Belgiast
--------------	-------------	----------	---------------	----------

aasta	kogutulu	saadud tulu (neto)	saadud tulu (neto)	saadud tulu protsentuaalne osakaal kogusummast
2007	63 633,37 eurot	4093,60 eurot	59 539,77 eurot	6,44%
2008	66 413,40 eurot	5296,20 eurot	61 117,20 eurot	8,00%
2009	65 281,88 eurot	4548,24 eurot	60 733,64 eurot	7,00%
2010	75 893,89 eurot	4957,95 eurot	70 935,94 eurot	6,5%
2011	80 599,20 eurot	5604,43 eurot	74 994,77 eurot	7%

Vaieldamatult moodustab Bji elukohariigist Belgiast saadud tulu tema kogutulust väikese osa, kuigi eri majandusaastatel eri suurusega.

Oma 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsuses *Jacob ja Lennertz* vastas Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtule, et ELTL artiklit 45 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisuguste Belgia maksuõigusnormide kohaldamine, nagu on kõne all käesolevas kohtuasjas ja mille tulemusel võetakse abikaasadelt – kes elavad selles riigis ning kellest üks saab teisest liikmesriigist pensioni, mis on kahepoolse topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel esimeses liikmesriigis maksust vabastatud – osa selle lepinguga ette nähtud maksusoodustusest.

BELGIA RIIGI ja Bji vaheline vaidlusküsimus on see, kas see, kuidas tema tulu jaguneb Luksemburgist ja Belgiast saadud tuluks, käesoleval juhul asjaolu, et tema Belgiast saadud tulu ei ole koguseliselt ega osakaalult märkimisväärne, mõjutab Belgial kui tema elukohariigil lasuvaid kohustusi või mitte.

Seega on ELTL artikli 45 tõlgendamisega endiselt raskusi, mistõttu on põhjendatud, et Tribunal esitab Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel eelotsuse küsimusi.

Euroopa Liidu Kohtule tuleb esitada järgmised eelotsuse küsimused:

[...] [lk 13] [...] [Samad küsimused, mis resolutsioonis]

#### **IV. Kohtukulud**

[...]

#### **ESITATUD PÕHJENDUSTEST LÄHTUDES**

##### **ON TRIBUNAL**

[...]

leidnud, et enne otsuse tegemist tuleb Euroopa Liidu Kohtule esitada järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ETLT 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? [lk 14]

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 Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 63 lõikest 1 ja artikli 65 lõikest 1 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 väljajüürimisest ning seda tulu ka maksustati seal?“

[...]