

## Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

18. juuni 2015(\*)

Eelotsusetaotlus – Töötajate vaba liikumine – Maksuõigusnormid – Tulumaks – Liikmesriigi territooriumil saadud tulu – Mitteresidendist töötaja – Maksustamine töökohariigis – Tingimused

Kohtuasjas C-9/14,

mille ese on Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) 13. detsembri 2013. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. jaanuaril 2014, menetluses

### Staatssecretaris van Financiën

*versus*

**D. G. Kieback,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça ja C. Lycourgos,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- D. G. Kieback, esindajad; *belagstingaviseur* S. Douma, *belagstingaviseur* G. Boulogne ja *belagstingaviseur* N. Schipper,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman ja B. Koopman,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, M. Rebelo ja J. Martins da Silva,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, L. Swedenborg, E. Karlsson ja K. Sparrman,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Cordewener ja W. Roels,

olles 5. märtsi 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 39 (nüüd ELTL artikkel 45) tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär) ja D. G. Kiebacki kohtuvaidluses Madalmaade maksuhalduri keeldumise üle arvata asjaomase isiku tulust, mille ta sai Madalmaades palgalisel töökohal töötamise ajal ajavahemikul 1. jaanuarist kuni 31. märtsini 2005, maha samal ajavahemikul kantud kulud, mis on tekkinud Saksamaal asuva ja talle kuuluva korteri ostmiseks võetud ja hüpoteegiga tagatud laenu tagasimaksmise tõttu.

### **Õiguslik raamistik**

3 Madalmaade 2001. aasta tulumaksuseaduse (Wet Inkomstenbelasting 2001, edaspidi „2001. aasta seadus”) artiklis 2.3 on sätestatud:

„Tulumaksuga maksustatakse maksumaksja poolt asjaomasel kalendriaastal saadud järgmised tulud:

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

4 2001. aasta seaduse artikkel 2.4 näeb ette:

„1. Maksustatav palgatulu ja eluasemetulu tehakse kindlaks:

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

5 2001. aasta seaduse artikkel 2.5 sätestab:

„1. „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 Madalmaade Kuningriik on sõlminud topeltmaksustamise vältimise ja teabevahetamise lepingu, selles liikmesriigis või selles kolmandas riigis maksustatav, võib otsustada residendist maksumaksja suhtes kehtivate käesoleva seaduse sätete kasuks [...]

[...]

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

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

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

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

9 D. G. Kieback on Saksamaa kodanik. Ajavahemikul 1. jaanuarist kuni 31. märtsini 2005 ehk kuupäevani, mil ta läks tööle Ühendriikidesse, töötas D. G. Kieback Madalmaades, kuid elas Saksamaal, kus tal oli isiklik eluase.

10 Kui ta oleks säilitanud oma töösuhte Madalmaades kogu 2005. aastaks, oleks ta isegi liikmesriigi mitteresidendina saanud selle aasta maksustatavast palgatulust maha arvata oma eluasemega seotud „negatiivse tulemi”, mis oli tingitud eluaseme ostmiseks võetud laenu kuludest, tingimusel et ta oleks saanud samas liikmesriigis suurema osa oma tulust nimetatud aastal.

11 Kui Madalmaade maksuhaldur sedastas, et D. G. Kieback sai 2005. aastal suurema osa oma tulust Ühendriikidest, maksustas ta tema sel aastal Madalmaadest saadud tulu, jättes arvestamata eluasemega seotud „negatiivse tulemi”.

12 Kui maksuhaldurile esitatud vaie jäeti rahuldamata, andis D. G. Kieback vaidluse lahendada Rechtbank te Bredale (Breda kohus), kes rahaldas tema kaebuse. Gerechtshof te Hertogenbosch (Hertogenbosch'i apellatsioonikohus), kes lahendas apellatsioonkaebust, jättis 23. märtsi 2012. aasta otsusega esimese astme kohtu otsuse muutmata.

13 Staatssecretaris van Financiën esitas kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, väites, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale on kohustuslik tunnustada mitteresidendi õigust isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustustele võrdsetel alustel residentidega üksnes siis, kui vähemalt 90% isiku kogutulust on maksustatav tema töökohariigis, ja et seda kriteeriumi tuleb selles riigis hinnata aasta arvestuses.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkis küsimus, kas sellisel juhul, nagu on arutlusel põhikohtuasjas, tuleb hindamisel, kas maksumaksja on kogu või peaaegu kogu oma tulu saanud töökohariigist, võtta aluseks mitte olukord kogu maksustamisaastal, vaid ainult olukord ajavahemikul, mille kestel maksumaksja elas liikmesriigis, antud juhul Saksamaa Liitvabariigis, ja töötas teises liikmesriigis, nimelt Madalmaade Kuningriigis. Kuigi see lähenemisviis tundus talle loogilisem, osutab eelotsusetaotluse esitanud kohus ikkagi kahtlustele, arvestades komisjoni 21. detsembri 1993. aasta soovitus 94/79/EÜ teatava tulu maksustamise kohta, mida mitteresidendid said muus liikmesriigis kui elukohariik (EÜT L 39, lk 22), mille artikli 2 lõikes 2 on viidatud kalendriaastal maksustatavale kogutulule.

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

„1, Kas EÜ artiklit 39 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kus maksukohustuslane teeb palgatööd, peab tulumaksu sissenõudmisel arvesse võtma maksukohustuslase isiklikku ja perekondlikku olukorda, kui kõnealune maksukohustuslane töötas maksustamisperioodil selles liikmesriigis vaid teatava aja ja elas samal ajal teises liikmesriigis, sai kogu või peaaegu kogu oma tulu töökohariigis, töötas ja elas sama aasta jooksul mõnes muus riigis ja maksustamisperioodi tervikuna silmas pidades ei saanud kogu või peaaegu kogu oma tulu esimesena nimetatud töökohariigis?

2. Kas esimesele küsimusele tuleb vastata teistmoodi, kui riik, kus töötaja maksustamisperioodi jooksul elas ja töötas, ei ole Euroopa Liidu liikmesriik?”

### **Eelotsuse küsimuste analüüs**

16 Nende küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas EÜ artikli 39 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, et

liikmesriik sellise mitteresidendist töötaja tulu maksustamisel, kes töötas selles liikmesriigis osa aastast enne tööleasumist teises riigis, keeldub andmast töötajale maksusoodustust, millega võetaks arvesse tema isiklikku ja perekondlikku olukorda, põhjendusel, et kuigi ta on saanud selles liikmesriigis kogu või peaaegu kogu oma tulu sel perioodil, ei moodusta see põhiosa tema maksustatavatest sissetulekutest kogu aasta jooksul. Samuti on tal küsimus, kas asjaolu, et töötaja lahkus, asumaks tööle kolmandas riigis, mitte mõnes liidu liikmesriigis, võib mõjutada seda tõlgendust.

17 Sissejuhatuseks on oluline esiteks täpsustada, et eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab oma küsimused olukorras, kus on selge, et erinevalt sellisest mitteresidendist nagu D. G. Kieback on Madalmaade residentist maksumaksjal võimalus lasta arvesse võtta Madalmaades asuvast isiklikust eluasemest saadud negatiivne tulem, isegi kui ta aasta kestel teise riiki elama kolinuna ei ole saanud Madalmaades kogu või peaaegu kogu oma tulu sel aastal.

18 Seega on selge, et antud juhul saab mitteresidendile kohaldatavate siseriiklike õigusnormide alusel osaks ebasoodsam kohtlemine kui residentist maksumaksja puhul.

19 Teiseks ei ole vaidlust selles, et maksumaksja elukohaliikmesriigis asuvast isiklikust eluasemest saadud negatiivse tulemi arvessevõtmine, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 29, on isikliku ja perekondliku olukorraga seotud maksusoodustus, mis omab tähtsust tema üldise maksu tasumise võime hindamisel (vt selle kohta kohtuotsused Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, punkt 34, ning Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punktid 65–67).

20 Selles kontekstis tuleb seoses mitteresidentide ebasoodsama kohtlemisega asjassepuutuva siseriikliku õiguse alusel meenutada, et EÜ artikli 39 lõike 2 kohaselt nõuab töötajate liikumisvabadus igasuguse kodakondsusel põhineva liikmesriikide töötajate diskrimineerimise kaotamist nii töölevõtmisel, töö tasustamisel kui ka muude töötingimuste puhul. Täpsemalt on Euroopa Kohus leidnud, et võrdse kohtlemise põhimõttel puuduks töötasu valdkonnas toime, kui seda võiks kahjustada tulumaksu valdkonnas kehtivate diskrimineerivate riigisiseste sätetega (vt eelkõige kohtuotsused Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 23, ka Sopora, C?512/13, EU:C:2015:108, punkt 22).

21 Diskrimineerimine võib sel juhul tuleneda üksnes erinevate reeglite kohaldamisest sarnastele olukordadele või sama reegli kohaldamisest erinevatele olukordadele (vt eelkõige kohtuotsused Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 30, ja Talotta, C?383/05, EU:C:2007:181, punkt 18).

22 Otsese maksu suhtes ei ole residentid ja mitteresidentid üldiselt sarnases olukorras, kuna mitteresidenti poolt liikmesriigi territooriumil saadud tulu on enamikul juhtudel ainult üks osa tema kogutulust, mis koondub tema elukohta, ning kuna mitteresidenti maksu tasumise võimet, mis sõltub tema kogutulust ning tema isiklikust ja perekondlikust olukorrast, on lihtsam hinnata kohas, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, st tavaliselt tema peamises elukohas (vt eelkõige kohtuotsused Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punktid 31 ja 32, ning Grünwald, C?559/13, EU:C:2015:109, punkt 25).

23 Kohtuotsuse Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31) punktis 34 leidis Euroopa Kohus, et asjaolu, et liikmesriik ei anna mitteresidendile teatavaid maksusoodustusi, mida ta annab residentidele, ei ole üldjuhul diskrimineeriv, kui võtta arvesse, et residentide ja mitteresidentide olukord on objektiivselt erinev nii tuluallikate, maksu tasumise võime kui ka isiklike ja perekondlike asjaolude poolest (vt ka kohtuotsus Grünwald, C?559/13, EU:C:2015:109, punkt 26).

24 Residentide ja mitteresidentide vahelise diskrimineerimisega võib EÜ asutamislepingu

tähenduses olla tegemist üksnes siis, kui sõltumatult nende elukohast eri liikmesriikides tuvastatakse, et arvestades asjaomaste siseriiklike sätete eesmärki ja sisu, on mõlemad maksumaksjate kategooriad sarnases olukorras (vt kohtuotsus Gschwind, C?391/97, EU:C:1999:409, punkt 26).

25 Nii on see eelkõige juhul, kui mitteresidendist maksumaksja ei saa märkimisväärset tulu oma elukohaliikmesriigist ning saab põhiosa maksustatavast tulust oma tegevusest töökohaliikmesriigis, mistõttu elukohaliikmesriik ei saa anda talle soodustusi, mis põhinevad isikliku ja perekondliku olukorra arvestamisel (vt eelkõige kohtuotsused Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 36; Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, punkt 30, ning Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punkt 61).

26 Sellisel juhul seisneb diskrimineerimine asjaolus, et sellise mitteresidendi – kes saab põhiosa oma tulust ja peaaegu kogu perekonna tulu liikmesriigist, mis ei ole tema elukohariik – isiklike ja perekondlike asjaolusid ei võeta arvesse ei tema elukohaliikmesriigis ega ka tema töökohaliikmesriigis (kohtuotsused Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 38; Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, punkt 31, ning Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punkt 62).

27 Kohtuotsuse Lakebrink ja Peters-Lakebrink (C?182/06, EU:C:2007:452) punktis 34 täpsustas Euroopa Kohus, et kohtuotsuses Schumacker esitatud seisukohad laienevad kõigile mitteresidendi maksu tasumise võimega seotud maksusoodustustele, mida ei ole antud elu? ega töökohaliikmesriigis (kohtuotsus Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punkt 63).

28 Seega ainuüksi asjaolust, et mitteresident on saanud töökohariigist tulu samadel tingimustel nagu riigi resident, ei piisa, et tema olukord maksumaksja maksu tasumise võimega seotud maksusoodustusi silmas pidades muutuks objektiivselt sarnaseks residendi olukorraga. Objektiivse sarnasuse tuvastamiseks on veel vaja, et elukohaliikmesriik ei saaks anda talle soodustusi, mis tulenevad tema kogutulu ning isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisest, põhjusel et mitteresident on saanud põhiosa oma tulust töökohaliikmesriigis.

29 Kui mitteresident asub aasta kestel tööle mõnes teises riigis, siis ei anna miski alust järeldada, et ainuüksi selle asjaolu tõttu ei võta elukohariik enam arvesse isiku kogutulu ning isiklikku ja perekondlikku olukorda. Pealgi, kuna pärast lahkumist võis isik edaspidi või isegi samal ajal olla palgatööl mitmes riigis ja võis määratleda kohana, millega tal on kõige tihedamad isiklikud ja varalised sidemed, mõne neist riikidest, siis ei saa eeldada, et riigil, kus ta töötas enne lahkumist, on tema olukorda kergem hinnata kui riigil või olenevalt olukorrast riikidel, kus ta elas pärast lahkumist.

30 Teisiti võib see olla ainult juhul, kui peaks selguma, et isik sai töökohariigis, millest ta aasta kestel lahkus, põhiosa oma tulust ja peaaegu kogu oma perekonna sissetuleku samal aastal, sest siis saab kõige paremini just see riik anda talle soodustusi, mis tulenevad tema kogutulu ning isikliku ja perekondliku olukorra arvessevõtmisest.

31 Selleks et kindlaks teha, kas on tegemist sellise olukorraga, tuleb koguda kõik vajalikud andmed, mis võimaldavad hinnata maksumaksja üldist maksu tasumise võimet, arvestades tema tuluallikaid ning isiklikku ja perekondlikku olukorda. Et hinnang oleks selles osas piisavalt täpne, peab olukord, mida tuleb arvesse võtta, hõlmama tervet maksustamisaastat, kuna see on üldtunnustatud ajavahemik, millest lähtudes määratakse tulumaks suuremas osas liikmesriikides nagu ka Madalmaades.

32 Seega peab sama kehtima selle kindlakstegemisel, milline on isiku perekonna kogusissetulek ja kui suure osa sellest moodustab tulu, mille ta sai töökohariigis enne sealt

lahkumist, asumaks tööle teises riigis.

33 Nähtavasti võeti selline loogika aluseks soovitus 94/79 vastuvõtmisel, mille artikli 2 lõige 2 näeb ette, et liikmesriigid ei maksusta mitteresidendist füüsilise isiku tulu kõrgema määraga kui residentide tulu, kui tulu, mis kuulub maksustamisele selles liikmesriigis, mille resident füüsiline isik ei ole, moodustab vähemalt 75% selle isiku maksustamisaasta jooksul saadud maksustatavast kogutulust.

34 Sellest tulenevalt ei ole mitteresidendist maksumaksja, kes ei ole saanud töökohariigis kogu või peaaegu kogu oma perekonna sissetulekut, mille ta sai kogu asjaomase aasta kestel, selle riigi residentidega sarnases olukorras, et võtta arvesse tema maksu tasumise võimet tema tulu maksustamisel samas riigis. Liikmesriik, kus maksumaksja sai ainult osa oma maksustatavatest tulust kogu asjaomasel aastal, ei ole seega kohustatud andma talle soodustusi, mida ta annab oma residentidele.

35 Seda järeldust ei saa seada kahtluse alla asjaolu, et isik lahkus töölt liikmesriigis, et asuda tööle mitte teises liikmesriigis vaid kolmandas riigis. Nimelt on EÜ artikli 39 lõike 2 vajalik tõlgendus seal sätestatud kohustuse kohta mitte diskrimineerida töötajat, kes töötab mõnes teises liikmesriigis peale oma elukohariigi, siduv kõigile liikmesriikidele. See on nii sellises olukorras, nagu on arutlusel põhikohtuasjas, liikmesriigi suhtes, kus töötaja, kes elas teises liikmesriigis, töötas enne muus riigis tööleasumist, kuigi viimane ei olnud liikmesriik vaid kolmas riik.

36 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et EÜ artikli 39 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus see, et liikmesriik sellise mitteresidendist töötaja tulu maksustamisel, kes töötas selles liikmesriigis osa aastast, keeldub andmast töötajale maksusoodustust, millega võetaks arvesse tema isiklikku ja perekondlikku olukorda, põhjendusel, et kuigi ta on saanud selles liikmesriigis kogu või peaaegu kogu oma tulu sel perioodil, ei moodusta see põhiosa tema maksustatavatest sissetulekutest kogu asjaomase aasta jooksul. Asjaolu, et töötaja lahkus, asumaks tööle kolmandas riigis, mitte mõnes liidu liikmesriigis, ei mõjuta seda tõlgendust.

## Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**EÜ artikli 39 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus see, et liikmesriik sellise mitteresidendist töötaja tulu maksustamisel, kes töötas selles liikmesriigis osa aastast, keeldub andmast töötajale maksusoodustust, millega võetaks arvesse tema isiklikku ja perekondlikku olukorda, põhjendusel, et kuigi ta on saanud selles liikmesriigis kogu või peaaegu kogu oma tulu sel perioodil, ei moodusta see põhiosa tema maksustatavatest sissetulekutest kogu asjaomase aasta jooksul. Asjaolu, et töötaja lahkus, asumaks tööle kolmandas riigis, mitte mõnes Euroopa Liidu liikmesriigis, ei mõjuta seda tõlgendust.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.