

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. rugsėjo 11 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pajamų mokestis – Teisės aktai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – Pajamų už nekilnojamųjų turtų, gautų kitoje valstybėje narėje nei gyvenamosios vietos valstybės narės, apmokestinimas – Atleidimo nuo mokesčio tvarka taikant progresinį mokesčių išlygų gyvenamosios vietos valstybėje narėje – Skirtingas nekilnojamojo turto, esančio gyvenamosios vietos valstybėje narėje, ir nekilnojamojo turto, esančio kitoje valstybėje narėje, vertinimas“

Byloje C-489/13

dėl *hof van beroep te Antwerpen* (Belgija) 2013 m. rugsėjo 3 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. rugsėjo 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Ronny Verest,

Gaby Gerards

prieš

Belgische Staat

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir A. Arabadjiev,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį procedūrą,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux ir M. Jacobs,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir J.-S. Pilczer,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Cordewener ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 ir 65 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant R. Verest ir G. Gerards ginčą su *Belgische Staat* dėl Prancūzijoje esančio nekilnojamojo turto apmokestinimo Belgijoje.

Teisinis pagrindas

3 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso (toliau – CIR 92) 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Pajamomis už nekilnojamąjį turtą laikomos:

1° nenuomojamo nekilnojamojo turto atveju:

a) kai turtas yra Belgijoje:

– kadastrinės pajamos, kai kalbama apie nepastatytą nekilnojamąjį turtą, inventorių ir įrenginius, kurie dėl savo pobūdžio ar paskirties yra nekilnojamieji arba skirti gyventi, kaip nurodyta 12 straipsnio 3 dalyje;

– kadastrinės pajamos, padidintos 40 %, kai kalbama apie kitokį turtą;

b) kai turtas yra užsienyje: nuomos vertė;

<...>“

4 CIR 92 13 straipsnyje skelbiama:

„Kalbant apie nekilnojamojo turto nuomos vertę, nuomos mokestį ir už nuomą gautą pelną, neto pajamos atitinka nuomos kainą, sumažintą priežiūros ir remonto išlaidomis:

– kurios lygios 40 %, kai kalbama apie pastatytą nekilnojamąjį turtą, inventorių ir įrenginius, kurie dėl savo pobūdžio ar paskirties yra nekilnojamieji <...>

<...>“

5 CIR 92 155 straipsnyje numatyta:

„Apskaičiuojant mokestį, atsižvelgiama į pagal tarptautines sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuo mokesčio atleidžiamas pajamas, ir jis proporcingai sumažinamas atsižvelgiant į tai, kokią visą pajamų dalį sudaro nuo mokesčio atleistos pajamos.

<...>“

6 1964 m. kovo 10 d. Briuselyje tarp Prancūzijos ir Belgijos pasirašyto susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir abipusio administracinės ir teisinės pagalbos taisyklių pajamų mokesčių srityje nustatymo (toliau – susitarimas dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo) 3 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Pajamos už nekilnojamąjį turtą, įskaitant pajamas už priklausinius ir žemės ūkio ir miškų bendrovių gyvųjų ir negyvųjų inventorių, apmokestinamos tik šio turto buvimo vietos susitariančioje valstybėje.“

7 Susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 19 straipsnio A dalies 2 ir 4 punktuose numatyta:

„Dvigubo apmokestinimo išvengiama taip:

A. Kalbant apie Belgiją:

<...>

2. Kitos nei 1 punkte numatytos pajamos atleidžiamos nuo šio susitarimo 2 straipsnio 3 dalies A punkte nurodytų Belgijos mokesčių, jei jų apmokestinimas numatytas išimtinai Prancūzijoje.

<...>

4. Nepaisant pirmesnių nuostatų, šiame susitarime nurodyti Belgijos mokesčiai gali būti apskaičiuojami nuo pagal minėtą susitarimą Belgijoje apmokestinamų pajamų, taikant pagal Belgijos teisės aktus visas apmokestinamas pajamas atitinkantį tarifą.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ieškovai pagrindinėje byloje yra Belgijos rezidentai ir kad ten apmokestinamos jų pajamos. 2004 m. rugpjūčio mėn. jie įsigijo nekilnojamojo turto Prancūzijoje ir kitais metais pateikė mokesčių deklaraciją; jų Belgijos mokesčių institucijos pataisė. Ieškovai nesutiko su minėtais pataisymais ir kreipėsi į *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpeno pirmosios instancijos teismas).

9 Kai jų skundas buvo atmestas, ieškovai pagrindinėje byloje pateikė apeliacinį skundą *hof van beroep te Antwerpen* (Antverpeno apeliacinis teismas).

10 Šio teismo nuomone, jo nagrinėjamas ginčas susijęs su Prancūzijoje esančio nekilnojamojo turto apmokestinimu Belgijoje. Šiuo klausimu jis nurodo, kad pagal susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pajamos už nekilnojamąjį turtą apmokestinamos toje valstybėje, kurioje yra nekilnojamasis turtas. Šis atleidimas nuo mokesčio Belgijos Karalystės naudai suderintas su progresiniu mokesčių išlyga, pagal kurią pajamos už nekilnojamąjį turtą Prancūzijoje gali būti atsižvelgiama apskaičiuojant Belgijoje apmokestinamoms pajamoms taikytiną mokesčio tarifą.

11 *Hof van beroep te Antwerpen* nurodo, kad pajamos už Belgijoje esantį nenuomojamą nekilnojamąjį turtą nustatomos remiantis kadastriniais pajamomis ir kad hipotetinės pajamos už nekilnojamąjį turtą Prancūzijoje nustatomos panašiai. Tačiau, kaip matyti iš CIR 92 7 straipsnio, pajamos už nenuomojamą nekilnojamąjį turtą, esantį kitoje valstybėje nei Belgija, nustatomos remiantis vien jo nuomos verte. Kadastrinės pajamos Belgijoje panašios į kadastrines pajamas Prancūzijoje, tačiau paprastai kadastrinės pajamos yra mažesnės už nuomos vertę.

12 Atsižvelgdamas į šiuos paaiškinimus *hof van beroep te Antwerpen* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal EB 56 straipsnį draudžiama vienoje valstybėje narėje apmokestinti kitoje valstybėje narėje esantį nenuomojamą nekilnojamąjį turtą remiantis kitu pagrindu nei vietos kadastrinės pajamos, ypač kai žinoma, kad vietos kadastrinės pajamos nustatomos kaip ir Belgijos kadastrinės pajamos už Belgijoje esantį nekilnojamąjį turtą?“

Dėl prejudicinio klausimo

D?l klausimo apimties

13 Reikia priminti, kad pagal SESV 267 straipsnyje ?tvirtint? nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo proced?r? pastarasis turi pateikti nacionaliniam teismui nauding? atsakym?, kuris leist? šiam išspr?sti nagrin?jam? byl?. Tokiu atveju Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktus klausimus (Sprendimo *Brey*, C?140/12, EU:C:2013:565, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

14 Taigi, siekiant pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui nauding? atsakym?, reikia ?vertinti pagrindin?je byloje nagrin?jamas nacionalin?s teis?s nuostatas atsižvelgiant ? iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? išplaukian?ias faktines ir teises aplinkybes.

15 Pagrindin?je byloje kalbama apie Belgijos rezident?, kurie yra ieškovai pagrindin?je byloje, pajam? už Pranc?zijoje ?sigyt? nenuomojam? nekilnojam?j? turt? apmokestinim?. Pagal dviej? valstybi? nari? sudaryt? susitarim? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo pajamos už tok? nekilnojam?j? turt? apmokestinamos tik Pranc?zijoje. Ta?iau d?l vadinamosios „progresini? mokes?i? išlygos“ Belgijos institucijos gali atsižvelgti ? šias pajamas tam, kad apskai?iuot? Belgijoje apmokestinamoms pajamoms taikytin? mokes?io tarif?.

16 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad pajam? už nenuomojam? nekilnojam?j? turt? nustatymo tvarka skiriasi pagal tai, ar turtas yra Belgijoje, ar kitoje valstyb?je nar?je. Taigi iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje pajamos už Pranc?zijoje esant? nenuomojam? nekilnojam?j? turt? nustatomos pagal nuomos vert?, kuri yra didesn? už panašaus Belgijoje esan?io turto kadastrines pajamas.

17 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia nustatyti, ar SESV 63 straipsn? reikia aiškinti kaip draudžiant? tokias valstyb?s nar?s teis?s nuostatas, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kuriose numatyta, kad tuo metu, kai taikoma susitarime d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo ?tvirtinta progresini? mokes?i? išlyga, nustatant pajam? mokes?io tarif?, pajamos, gautos už kitoje valstyb?je nar?je esant? nenuomojam? nekilnojam?j? turt?, nustatomos pagal jo nuomos vert?, o pajamos, gautos už tok? turt?, esant? pirmojoje valstyb?je nar?je, nustatomos remiantis jo „kadastrin?mis pajamomis“, kurios paprastai yra mažesn?s už „nuomos vert?“.

D?l laisvo kapitalo jud?jimo ribojimo buvimo

18 Pirmiausia reikia priminti, kad, nesant S?jungos vienodinimo ar derinimo priemoni?, valstyb?s nar?s yra kompetentingos nustatyti pajam? ir turto apmokestinimo kriterijus, kad panaikint?, prireikus sutartimis, dvigub? apmokestinim?. Tokiu atveju valstyb?s nar?s, siekdamos paskirstyti kompetencij? mokes?i? srityje, gali dvišal?mis sutartimis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo laisvai nustatyti priskyrimo požymius (Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C?303/12, EU:C:2013:822, 41 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

19 Ta?iau šiuo kompetencijos mokes?i? srityje paskirstymu neleidžiama valstyb?ms nar?ms taikyti priemoni?, prieštaraujan?i? ESV sutartyje užtikrinamoms jud?jimo laisv?ms. Iš ties? ?gyvendindamos apmokestinimo galias, taip paskirstytas dvišal?mis sutartimis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, valstyb?s nar?s privalo laikytis S?jungos taisykli? (Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, EU:C:2013:822, 42 punktas).

20 Tai reiškia, kad valstyb?s nar?s gali su s?lyga, kad bus užtikrintos Sutarties garantuojamos jud?jimo laisv?s, apmokestindamos fizini? asmen? pajamas remtis pajam?, gaunam? už nenuomojam? nekilnojam?j? turt?, ?vertinimo tvarka, kuri skiriasi pagal tai, ar turtas yra šioje, ar

kitoje valstybėje narėje.

21 Šiuo klausimu reikia priminti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalimi draudžiamų priemonių, kaip laisvo kapitalo judėjimo apribojimų, yra tos, kurios atgraso vienos valstybės narės rezidentus investuoti nekilnojamųjų turtų kitose valstybėse narėse (Sprendimo *Libert ir kt.*, C-197/11 ir C-203/11, EU:C:2013:288, 44 punktas).

22 Esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, neginijama, kad, nustatant Belgijos rezidentų pajamų, kurios apmokestinamos Belgijoje, mokesčio tarifą, atsižvelgiama į jų pajamas už nekilnojamųjų turtų. Taip pat neginijama, kad pajamos už Belgijoje esantį nenuomojamą nekilnojamąjį turtą nustatomos remiantis kadastriniais pajamomis, kurių suma mažesnė už nuomos vertę, o kuri atsižvelgiama nustatant pajamas už tokį turtą, esantį kitoje valstybėje narėje.

23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar dėl šios aplinkybės Belgijos rezidentų, kurie yra nenuomojamo nekilnojamojo turto, esančio kitoje valstybėje narėje nei Belgija, savininkai, apmokestinamoms pajamoms taikomas mokesčio tarifas yra didesnis už tų, kuris taikomas panašų turtą Belgijoje turinčių Belgijos rezidentų pajamoms.

24 Jei taip, tokiomis nacionaliniais teisės nuostatomis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, tvirtinamas nevienodas požiūris, galintis atgrasyti Belgijos rezidentus investuoti į nekilnojamąjį turtą kitose valstybėse narėse nei Belgija, o tai gali lemti laisvo kapitalo judėjimo ribojimą, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo ribojimo pateisinimo buvimo

25 SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad 63 straipsnio nuostatomis nepažeidžiama valstybių narių teisė taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.

26 Ši nuostata, kuria nukrypstama nuo laisvo kapitalo judėjimo, turi būti aiškinama siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų dėl jų gyvenamosios vietos arba dėl valstybės narės, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi (žr. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 55 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

27 Iš tiesų ši nukrypti leidžianti nuostata savo ruožtu yra ribojama SESV 65 straipsnio 3 dalimi, kurioje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (žr. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, 56 punktą).

28 Taigi pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamų skirtingų požiūrių reikia skirti nuo šio straipsnio 3 dalyje uždraustos diskriminacijos. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tam, kad nacionalinės mokesčių teisės nuostata galėtų būti laikoma suderinama su laisvo kapitalo judėjimo reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, reikia, jog jos lemiamas vertinimo skirtumas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba jis būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, 57 punktą).

29 Pirma, pagrindinėje byloje neginijama, kad pagal susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo

išvengimo, kaip antai taikom? Belgijoje, pajamos už Pranc?zijoje esant? nekilnojam?j? turt? Belgijoje neapmokestinamos, o pajamos už Belgijoje esant? nekilnojam?j? turt? patenka ? mokes?io baz?. Ta?iau pagal š? susitarim? Belgijos institucijoms leidžiama atsižvelgti ? pajamas už Pranc?zijoje esant? nekilnojam?j? turt? tam, kad jos, taikydamos min?tame susitarime numatyt? „progresini? mokes?i? išlyg?“, nustatyt? Belgijoje apmokestinamoms pajamoms taikytin? mokes?io tarif?.

30 Reikia nurodyti, jog iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad atleidimo nuo mokes?io b?das taikant „progresini? mokes?i? išlyg?“ leidžia užtikrinti, kad ? mokes?i? mok?tojo pajamas, kurios atleidžiamos nuo mokes?io gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, ši valstyb? nar? vis d?lto gal?t? atsižvelgti tam, kad, apskai?iuodama mokes?io už likusias mokes?io mok?tojo pajamas sum?, gal?t? taikyti progresini? mokes?i? taisykl? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Asscher*, C?107/94, EU:C:1996:251, 47 punkt?).

31 Tokiu reglamentavimu siekiama išvengti to, kad mokes?io mok?tojo, turin?io nekilnojamojo turto kitoje valstyb?je nar?je, apmokestinamosioms pajamoms gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je b?t? taikomas mažesnis mokes?io tarifas nei tas, kuris taikomas mokes?i? mok?toj?, turin?i? panaš? turt? gyvenamosios vietos valstyb?je, pajamoms.

32 Atsižvelgiant ? š? tiksl?, mokes?io mok?toj?, ?sigijusi? nekilnojamojo turto gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, situacija yra panaši ? mokes?i? mok?toj?, tokio turto ?sigijusi? kitoje valstyb?je nar?je, situacij?.

33 Antra, reikia konstatuoti, kad Belgijos vyriausyb? nenurod? jokio pateisinamojo privalomojo bendrojo intereso pagrindo.

34 Atsižvelgiant ? pateiktus paaiškinimus ? pateikt? prejudicin? klausim? reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsnis aiškintinas kaip draudžiantis tokias valstyb?s nar?s teis?s nuostatas, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, jeigu d?l j? tuo metu, kai taikoma susitarime d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo ?tvirtinta progresini? mokes?i? išlyga, didesnis pajam? mokes?io tarifas nustatomas vien d?l to, kad pajam? už nekilnojam?j? turt? nustatymo tvarka lemia tai, jog pajamos, gaunamos už kitoje valstyb?je nar?je esant? nekilnojam?j? turt?, ?vertinamos suma, kuri yra didesn? už pajamas, gaunamas už tok? turt?, esant? pirmojoje valstyb?je nar?je. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar b?tent tokias pasekmes lemia pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai.

D?l bylin?jimosi išlaid?

35 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

SESV 63 straipsnis aiškintinas kaip draudžiantis tokias valstybės narės teisės nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, jeigu dėl jo tuo metu, kai taikoma susitarime dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tvirtinta progresinė mokesčių išlyga, didesnis pajamų mokesčio tarifas nustatomas vien dėl to, kad pajamų už nekilnojamųjų turtų nustatymo tvarka lemia tai, jog pajamos, gaunamos už kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamųjų turtą, vertinamos suma, kuri yra didesnė už pajamas, gaunamas už tokį turtą, esantį pirmojoje valstybėje narėje. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas turi patikrinti, ar būtų tokias pasekmes lemia pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai.

Parašai.

* Proceso kalba: nyderlandų.