

WYROK TRYBUNAŹU (siódma izba)

z dnia 11 wrzeŹnia 2014 r.(*)

OdesŹanie prejudycjalne – Podatek dochodowy – Przepisy zmierzajŹce do unikania podwójnego opodatkowania – Opodatkowanie dochodów z nieruchomoŹci osiŹgniŹtych w paŹstwie czŹonkowskim innym niŹ paŹstwo rezydencji – Metoda zwolnienia z zastrzeŹeniem progresji w paŹstwie czŹonkowskim rezydencji – RóŹnica w traktowaniu nieruchomoŹci poŹoŹonych w paŹstwie czŹonkowskim rezydencji i w innym paŹstwie czŹonkowskim

W sprawie CŹ489/13

majŹcej za przedmiot wnioŹek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez hof van beroep te Antwerpen (Belgia) postanowieniem z dnia 3 wrzeŹnia 2013 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 10 wrzeŹnia 2013 r., w postŹpowaniu:

Ronny Verest,

Gaby Gerards

przeciwno

Belgische Staat,

TRYBUNAŹ (siódma izba),

w skŹadzie: J.L. da Cruz VilaŹa, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca) i A. Arabadjiev, sŹdzioŹe,

rzecznik generalny: N. JŹäskinen,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rzŹdu belgijskiego przez J.C. Halleux oraz M. Jacobs, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,
- w imieniu rzŹdu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J.S. Pilczera, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Cordewenera oraz W. Roelsa, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,

podjŹwszy, po zapoznaniu siŹ ze stanowiskiem rzecznika generalnego, decyzjŹ o rozstrzygniŹciu sprawy bez opinii,

wydaje nastŹpujŹcy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 63 TFUE i 65 TFUE.

2 Wniosek ten zosta? przedstawiony w ramach sporu mi?dzy R. Verestem i G. Gerards a Belgische Staat (pa?stwem belgijskim) w przedmiocie traktowania pod wzgl?dem podatkowym w Belgii nieruchomo?ci po?o?onej we Francji.

Ramy prawne

3 Artyku? 7 § 1 code des imp?ts sur les revenus 1992 (kodeksu podatk?w dochodowych z 1992 r., zwanego dalej „CIR 1992”) stanowi:

„§ 1. Dochodami z nieruchomo?ci s?:

1° dla nieruchomo?ci niewynajmowanych:

a) dla nieruchomo?ci po?o?onych w Belgii:

– w odniesieniu do nieruchomo?ci niezabudowanych, wyposa?enia i sprz?tu maj?cych charakter nieruchomo?ci ze swej natury lub ze wzgl?du na swoje przeznaczenie lub w odniesieniu do nieruchomo?ci mieszkalnych, o których mowa w art. 12 § 3 – doch?d katastralny;

– w odniesieniu do innych nieruchomo?ci – doch?d katastralny powi?kszony o 40%;

b) dla nieruchomo?ci po?o?onych za granic?: warto?? czynszowa;

[...].”

4 Artyku? 13 CIR 1992 stanowi:

„W zakresie warto?ci czynszowej, czynszu i innych ?wiadcze? wynikaj?cych z umowy najmu nieruchomo?ci przez doch?d netto rozumie si? kwot? dochodu brutto pomniejszon? z tytu?u koszt?w utrzymania i naprawy o:

– 40% dla nieruchomo?ci zabudowanych oraz wyposa?enia i sprz?tu maj?cych charakter nieruchomo?ci ze swej natury lub ze wzgl?du na swoje przeznaczenie [...]

[...].”

5 Artyku? 155 CIR 1992 stanowi:

„Dochody zwolnione na mocy mi?dzynarodowych um?w o unikaniu podw?jnego opodatkowania s? uwzgl?dniane do cel?w obliczania podatku, lecz podatek ten podlega obni?eniu proporcjonalnemu do cz??ci, jak? dochody obj?te zwolnieniem stanowi? w ca?o?ci dochod?w.

[...].”

6 Artyku? 3 ust. 1 zawartej mi?dzy Francj? a Belgi? umowy o unikaniu podw?jnego opodatkowania i ustanawiaj?cej zasady wzajemnej pomocy administracyjnej i prawnej w dziedzinie podatk?w dochodowych, podpisanej w Brukseli w dniu 10 marca 1964 r. (zwanej dalej „umow? o unikaniu podw?jnego opodatkowania”), brzmi nast?puj?co:

„Dochody osiągnięte z majątku nieruchomego, w szczególności mienie przynależne do majątku nieruchomego oraz żywy i martwy inwentarz gospodarstw rolnych i leśnych, mogą być opodatkowane tylko w tym umawianym się państwie, w którym majątek ten jest położony”.

7 Artykuł 19 cz. 1 ust. 2 i 4 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowi:

„Podwójnego opodatkowania unika się w sposób następujący:

W przypadku Belgii:

[...]

2. Dochody inne niż te, których dotyczy ustęp 1 powyżej, są zwolnione z podatków belgijskich wymienionych w artykule 2 ustęp 3 niniejszej konwencji, jeżeli są one opodatkowane wyłącznie we Francji.

[...]

4. Bez uszczerbku dla poprzednich postanowień podatki belgijskie objęte niniejszą konwencją mogą zostać obliczone w odniesieniu do dochodów podlegających na mocy niniejszej konwencji opodatkowaniu w Belgii według stawki odpowiedniej do kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu zgodnie z ustawodawstwem belgijskim”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

8 Z postanowienia odsyłającego wynika, że skarżący w postępowaniu głównym są rezydentami Belgii, gdzie ich dochody podlegają opodatkowaniu. Po dokonaniu zakupu nieruchomości we Francji w sierpniu 2004 r. w roku następnym złożyli oni deklarację podatkową, którą belgijskie organy podatkowe poddały korektom. Korekty te skarżący zaskarżyli do rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sądu pierwszej instancji w Antwerpii).

9 W następstwie oddalenia ich skargi skarżący w postępowaniu głównym wnieśli apelację do hof van beroep te Antwerpen (sądu apelacyjnego w Antwerpii).

10 Według tego sądu zawisły przed nim spór dotyczy traktowania pod względem podatkowym w Belgii nieruchomości położonej we Francji. Sąd ten wskazuje w tym zakresie, że na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochody z majątku nieruchomego mogą być opodatkowane tylko w państwie, w którym nieruchomość jest położona. Zwolnienie to wyposażone jest w interesie Królestwa Belgii w zastrzeżenie progresji, moc którego dochody z majątku nieruchomego położonego we Francji mogą być uwzględniane przy obliczaniu stawki podatkowej mającej zastosowanie do dochodów podlegających opodatkowaniu w Belgii.

11 Hof van beroep te Antwerpen wskazuje także, że dochód z nieruchomości niewynajmowanych położonych w Belgii określony jest na podstawie dochodu katastralnego i że podobnie ustala się hipotetyczny dochód z nieruchomości we Francji. Niemniej jednak zgodnie z art. 7 CIR 1992 dochód z nieruchomości niewynajmowanych, lecz położonych w państwie członkowskim innym niż Belgia, określa się tylko w oparciu o ich wartość czynszową. Dochód katastralny belgijski i dochód katastralny francuski są porównywalne, lecz dochód katastralny jest co do zasady niższy od wartości czynszowej.

12 W świetle powyższych rozważań hof van beroep te Antwerpen postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 traktatu WE stoi na przeszkodzie opodatkowaniu w państwie członkowskim położonych w innym państwie członkowskim niewynajmowanych nieruchomości na innej podstawie aniżeli określony lokalnie dochód katastralny [kadastraal inkomen], w szczególności w niniejszym przypadku, przy założeniu, że określony lokalnie dochód katastralny jest określany w podobny sposób jak belgijski dochód katastralny z tytułu nieruchomości położonych w Belgii?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie zakresu pytania

13 Należy przypomnieć, że w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem do Trybunału należy udzielenie sądownemu uytecznej odpowiedzi, która umożliwia temu ostatniemu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał musi w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania (wyrok Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

14 Zatem celem udzielenia sądowni odsyłającemu uytecznej odpowiedzi należy dokonać oceny spornych w postępowaniu głównym przepisów krajowych w kontekście faktycznym i prawnym, jaki wynika z postanowienia odsyłającego.

15 Przedmiotem sporu w postępowaniu głównym jest niewłaściwie sposób opodatkowania dochodów z nieruchomości niewynajmowanej nabytej we Francji przez rezydentów belgijskich, będących skarżącymi w postępowaniu głównym. Na mocy zawartej między tymi dwoma państwami członkowskimi umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przypisane do tej nieruchomości dochody z majątku nieruchomego podlegają opodatkowaniu tylko we Francji. Jednak klauzula tzw. zastrzeżenia progresji pozwala organom belgijskim uwzględnić te dochody do celów określenia stawki podatkowej mającej zastosowanie jedynie do dochodów podlegających opodatkowaniu w Belgii.

16 Ponadto sąd odsyłający wskazuje, że zasady pozwalające na określenie dochodów pochodzących z nieruchomości niewynajmowanych różni się w zależności od tego, czy nieruchomość jest położona w Belgii, czy w innym państwie członkowskim. Z postanowienia odsyłającego wynika więc, że w sprawie w postępowaniu głównym dochód z nieruchomości niewynajmowanej położonej we Francji określa się w oparciu o wartość czynszową, która jest wyższa od dochodu katastralnego z porównywalnej nieruchomości położonej w Belgii.

17 Wobec powyższego trzeba zatem stwierdzić, czy art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego takim jak te sporne w postępowaniu głównym, które przewidują – przy zastosowaniu zastrzeżenia progresji zawartego w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania – że celem określenia stawki podatku dochodowego dochody osiągnięte z nieruchomości niewynajmowanej położonej w innym państwie członkowskim są ustalane w oparciu o jej „wartość czynszową”, podczas gdy dochody osiągnięte z takiej samej nieruchomości, jednak położonej w pierwszym państwie członkowskim, są ustalane w oparciu o jej „wartość katastralną”, która jest co do zasady niższa od „wartości czynszowej”.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

18 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, iż z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w braku ujednoczonych lub harmonizujących przepisów Unii Europejskiej państwa członkowskie zachowują kompetencje do określenia kryteriów opodatkowania dochodu i majątku w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, między innymi w drodze konwencji. W tym kontekście w ramach dwustronnych konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania państwa

członkowskie mają swobodę ustalania warunków norm kolizyjnych w celu rozdziału kompetencji podatkowych (wyrok Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Niemniej jednak taki rozdział kompetencji podatkowych nie zezwala państwom członkowskim na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez traktat FUE. W odniesieniu bowiem do wykonywania wadztwa podatkowego rozdzielonego w ten sposób w ramach dwustronnych konwencji zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania zasad Unii (wyrok Imfeld i Garcet, EU:C:2013:822, pkt 42).

20 Wynika z tego, że z zastrzeżeniem poszanowania swobód przepływu zagwarantowanych przez traktat państwo członkowskie może do celów opodatkowania dochodów osób fizycznych swobodnie kształtować metody określenia dochodu z nieruchomości niewynajmowanej różnicę między w zależności od tego, czy nieruchomości jest położona w tym państwie członkowskim, czy też w innym państwie członkowskim.

21 W tym względzie należy przypomnieć, że do środków zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE jako stanowiące ograniczenia w przepływie kapitału zaliczają się te, które mogą zniechęcić osoby będące rezydentami państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w nieruchomości w innych państwach członkowskich (wyrok Libert i in., C-197/11 i C-203/11, EU:C:2013:288, pkt 44).

22 W sytuacji takiej jaka ma miejsce w sprawie w postępowaniu głównym jest niewątpliwe, że wszystkie dochody z nieruchomości rezydentów belgijskich są uwzględniane przy ustalaniu stawki podatkowej mającej zastosowanie do ich dochodów podlegających opodatkowaniu w Belgii. Jest tak również niewątpliwe, że dochód z nieruchomości niewynajmowanej położonej w Belgii określa się w oparciu o dochód katastralny, którego wartość jest niższa od wartości czynszowej przyjętej dla potrzeb określenia dochodu z takiej nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim.

23 Do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy z tego powodu podlegające opodatkowaniu dochody rezydentów belgijskich będących właścicielami nieruchomości niewynajmowanej położonej w państwie członkowskim innym niż Belgia mogą podlegać wyższemu opodatkowaniu niż mające zastosowanie do dochodów tych rezydentów posiadających porównywalną nieruchomość w Belgii.

24 Jeżeli tak w rzeczywistości jest, to przepisy takie jak te sporne w postępowaniu głównym wprowadzają różnicę w traktowaniu, która może zniechęcać rezydentów belgijskich do dokonywania inwestycji w nieruchomości w państwach członkowskich innych niż Belgia, co może powodować ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazane przez art. 63 TFUE.

W przedmiocie istnienia uzasadnienia dla ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

25 Zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE art. 63 TFUE nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału.

26 Postanowienie to, jako stanowiące odstępstwo od swobodnego przepływu kapitału, należy wykazać. Dlatego też nie można go interpretować w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmiennie traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub państwo członkowskie inwestowania ich kapitału są automatycznie zgodne z traktatem (zob. wyrok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12,

EU:C:2014:249, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Odstępstwo przewidziane we wskazanym postanowieniu samo jest bowiem ograniczone przez art. 65 ust. 3 TFUE, zgodnie z którym przepisy krajowe określone w art. 65 ust. 1 TFUE „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63” (zob. wyrok *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, pkt 56).

28 Odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, należy tym samym odróżnić od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Tymczasem z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby krajowe przepisy podatkowe mogły zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, przewidziane przez te przepisy odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. wyrok *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, pkt 57).

29 Po pierwsze, w sprawie w postępowaniu głównym jest bezsporne, że na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stosowanej w Belgii dochody z nieruchomości położonych we Francji nie są opodatkowane w Belgii, podczas gdy dochody z nieruchomości położonych w tym ostatnim państwie członkowskim są wliczone do podstawy opodatkowania. Jednak umowa ta, na podstawie przewidzianego w niej „zastrzeżenia progresji”, pozwala organom belgijskim uwzględnić dochody z nieruchomości położonych we Francji do celów określenia stawki podatkowej mającej zastosowanie jedynie do dochodów podlegających opodatkowaniu w Belgii.

30 Należy wskazać, że z ustalonego orzecznictwa Trybunału wynika, iż metoda zwolnienia z „zastrzeżeniem progresji” pozwala zapewnić, że dochody podatnika zwolnione z opodatkowania w państwie członkowskim rezydencji mogą jednak zostać uwzględnione przez to państwo celem zastosowania reguły opodatkowania progresywnego przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałych dochodów podatnika (zob. podobnie wyrok *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, pkt 47).

31 Przepisy tego rodzaju mają na celu uniknięcie sytuacji, w której w państwie członkowskim rezydencji podlegające opodatkowaniu dochody podatnika będącego właścicielem nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim zostałyby objęte stawką podatkową niższą od stawki mającej zastosowanie do dochodów podatników będących właścicielami porównywalnych nieruchomości w państwie członkowskim rezydencji.

32 W świetle tego celu sytuacja podatników, którzy nabyli nieruchomości w państwie członkowskim rezydencji, jest porównywalna z sytuacją podatników, którzy nabyli takie nieruchomości w innym państwie członkowskim.

33 Po drugie, należy stwierdzić, że rząd belgijski nie przywołał żadnego względu interesu ogólnego, który mógłby służyć jako uzasadnienie.

34 Ze względu na całość powyższych rozważań na postawione pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego takim jak te sporne w postępowaniu głównym, jeżeli – przy zastosowaniu zastrzeżenia progresji zawartego w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania – mogą one doprowadzić do wyższego opodatkowania podatkiem dochodowym z tego tylko względu, że metoda określenia dochodów z nieruchomości prowadzi do tego, iż dochody pochodzące z nieruchomości niewynajmowanych położonych w innym państwie członkowskim zostają określone w kwocie wyższej od dochodów pochodzących z takich nieruchomości położonych w pierwszym państwie członkowskim. Do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy

taki jest skutek przepisów spornych w postępowaniu gównym.

W przedmiocie kosztów

35 Dla stron w postępowaniu gównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sędem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu gównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego takim jak te sporne w postępowaniu gównym, jeżeli – przy zastosowaniu zastrzeżenia progresji zawartego w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania – mogły one doprowadzić do wyższego opodatkowania podatkiem dochodowym z tego tylko względu, że metoda określenia dochodów z nieruchomości prowadzi do tego, iż dochody pochodzące z nieruchomości niewynajmowanych położonych w innym państwie członkowskim zostają określone w kwocie wyższej od dochodów pochodzących z takich nieruchomości położonych w pierwszym państwie członkowskim. Do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy taki jest skutek przepisów spornych w postępowaniu gównym.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.