

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2014. gada 11. septembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Ienākumu nodoklis – Tiesiskais regulējums nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai – Dalībvalstīs, kas nav rezidences dalībvalsts, no nekustamo īpašuma gūtā ienākumu aplikšana ar nodokli – Atbrīvojuma metode ar progresīvātes rezervi rezidences dalībvalstī – Atšķirīga attieksme pret nekustamo īpašumu rezidences dalībvalstī un citā dalībvalstī

Lieta C-489/13

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hof van beroep te Antwerpen* (Beļģija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2013. gada 3. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 10. septembrī, tiesvedībā

Ronny Verest,

Gaby Gerards

pret

Belgische Staat.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents) un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

ģenerālvokāts N. Jāskinens [*N. Jääskinen*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Beļģijas valdības vārdā – *J.-C. Halleux* un *M. Jacobs*, pārstāvji,
- Francijas valdības vārdā – *G. de Bergues* un *J.-S. Pilczer*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *A. Cordewener* un *W. Roels*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 63. un 65. panta interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts sakarā ar strīdu starp R. Verest un G. Gerards, no vienas puses, un *Belgische Staat* [Beļģijas valsti], no otras puses, par Francijā esošā nekustamā īpašuma nodokļu režīmu Beļģijā.

Atbilstošās tiesību normas

3 1992. gada Likuma par ienākuma nodokli [*Code des impôts sur les revenus 1992*] (turpmāk tekstā – “CIR 92”) 7. panta 1. punkts ir noteikts:

“Ienākumi no nekustamā īpašuma ir:

1° attiecībā uz neizīrētu nekustamo īpašumu:

a) īpašumu, kas atrodas Beļģijā:

– kadastrālie ienākumi, ja tas ir neapbēvēts nekustamais īpašums, materiāls un iekārtas, kam pāc savas dabas vai mērķa, vai 12. panta 3. punkta izmantošanas ir nekustamā īpašuma īpašības;

– kadastrālie ienākumi, kam pieskaita 40 %, ja tas ir cita veida nekustamais īpašums;

b) attiecībā uz īrēmās esošu nekustamo īpašumu: īres vērtība;

[..].”

4 CIR 92 13. pants ir noteikts:

“Kas attiecas uz nekustamā īpašuma īres vērtību, īri un īres priekšrocībām, neto ienākumi ir bruto ienākumu summa, no kuras atskaita uzturēšanas izdevumus un remontizdevumus:

– 40 [%] apbēvētam nekustamajam īpašumam, kā arī materiālam un iekārtām, kam pāc dabas vai pāc mērķa ir nekustamā īpašuma īpašības [..]

[..].”

5 CIR 92 155. pants ir paredzēts:

“Ienākumi, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar starptautiskajām konvencijām par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, tiek ņemti vērā, nosakot nodokli, taču tas tiek samazināts proporcionāli tai kopējo ienākumu daļai, kas ir atbrīvota no nodokļiem.

[..].”

6 Francijas un Beļģijas Konvencijas par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu un savstarpējās administratīvās un juridiskās palīdzības noteikumu izveidi ienākumu nodokļu jomā, kas parakstīta 1964. gada 10. martā Briselē (turpmāk tekstā – “Dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanas konvencija”), 3. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“Ienākumi no nekustamā īpašuma, tajā skaitā papildpiederumi, kā arī lauksaimniecības un mežkopības uzņēmumu nedzīvais vai dzīvais inventārs, ir apliekami ar nodokli tikai līgumslēdzējvalstī, kurā šis īpašums atrodas.”

7 Dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanas konvencijas 19.A panta 2. un 4. punkts ir noteikts:

“Dubulto nodokļu uzlikšanu novērš šādi:

A. Attiecībā uz Beļģiju:

[..]

2. Ienākumi, kas nav iepriekš 1. punktā norādītie ienākumi, ir atbrīvoti no šīs Konvencijas 2. panta 3.A punktā minētajiem Beļģijas nodokļiem, ja aplikšana ar nodokli ir vienīgi Francijas ziņā.

[..]

4. Neskarot iepriekšējos noteikumus, Beļģijas nodokļi, uz kuriem attiecas šī Konvencija, var tikt aprēķināti no ienākumiem, kas atbilstīgi šai Konvencijai tiek aplikti ar nodokli Beļģijā, atbilstoši likmei, kas atbilst visiem atbilstīgi Beļģijas tiesiskajam regulējumam aplikamajiem ienākumiem.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

8. No iesniedzējtiesas nolūma izriet, ka prasītji pamatlietā dzīvo Beļģijā, kur to ienākumi tiek aplikti ar nodokli. Pēc nekustamā īpašuma iegādes Francijā 2004. gada augustā viņi nākamajā gadā iesniedza nodokļu deklarāciju, kurā Beļģijas nodokļu iestādes veica labojumus. Prasītji apstrīdēja šos labojumus, vēršoties *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpenes pirmās instances tiesa).

9. Pēc viņu prasības noraidīšanas prasītji pamatlietā iesniedza apelācijas sūdzību *Hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes apelācijas tiesa).

10. Kā uzskata pārdotā minētā tiesa, tās izskatāmā lieta ir par nodokļu režīmu Beļģijā Francijā esošam nekustamajam īpašumam. Šajā ziņā tā norāda, ka atbilstīgi Dubults nodokļu uzlikšanas novēršanas konvencijai ienākumi no nekustamā īpašuma ir aplikami ar nodokli tikai valstī, kurā īpašums atrodas. Šis atbrīvojums Beļģijas Karalistes labā sasaistīts ar progresivitātes rezervi, saskaņā ar kuru ienākumi no Francijā esoša nekustamā īpašuma var tikt ērti vērtēti, aprēķinot nodokļa likmi, kas piemērojama ienākumiem, kas ar nodokli aplikami Beļģijā.

11. *Hof van beroep te Antwerpen* norāda arī, ka ienākumi no neizvērtētiem īpašumiem, kas atrodas Beļģijā, tiek noteikti, pamatojoties uz kadastrālajiem ienākumiem, un ka hipotētiski ienākumi no nekustamā īpašuma līdzīgā veidā tiek noteikti Francijā. Tomēr atbilstīgi CIR 92 7. pantam ienākumi no neizvērtētiem nekustamā īpašuma, kas ir citā valstī, nevis Beļģijā, esot nosakāmi, ņemot vērā tikai to resuršu. Beļģijas kadastrālie ienākumi un Francijas kadastrālie ienākumi esot līdzīgi, tomēr kadastrālie ienākumi parasti esot zemāki par resuršu.

12. ņemot vērā šos apsvērumus, *Hof van beroep te Antwerpen* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai EKL 56. pants nepieļauj dalībvalstī aplikēt ar nodokli citā dalībvalstī esošu neizvērtētu nekustamo īpašumu uz cita pamata, kas nav tā vietējie kadastrālie ienākumi, konkrētāk, šajā gadījumā, kad ir zināms, ka vietējos kadastrālos ienākumus nosaka analogi Beļģijā esoša nekustamā īpašuma Beļģijas kadastrālajai vērtībai?”

Par prejudiciālo jautājumu

Par jautājuma tvērumu

13 Ir j?atg?dina, ka ar LESD 267. pantu ieviestaj? valsts tiesu un Tiesas sadarb?bas proced?r? Tiesai j?sniedz valsts tiesai noder?ga atbilde, kas ?autu tai atrisin?t str?du, kuru izskata valsts tiesa. Saist?b? ar to, ja nepieciešams, Tiesai ir j?p?rformul? tai uzdotie jaut?jumi (spriedums *Brey*, C?140/12, EU:C:2013:565, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

14 Lai var?tu sniegt iesniedz?jtiesai noder?gu atbildi, ir j?nov?rt? pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums pamatlietas faktiskaj? un tiesiskaj? kontekst?, k?ds tas izriet no iesniedz?jtiesas nol?muma.

15 Nav str?da par to, ka pamatlieta ir par nodok?u rež?mu ien?kumiem no nekustam? ?pašuma, kas nav iz?r?ts un ko Francij? ieg?d?jušies Be??ijas iedz?vot?ji, kuri ir pras?t?ji pamatliet?. Atbilst?gi starp š?m div?m dal?bvalst?m nosl?gtajai Dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanas konvencijai ar šo nekustamo ?pašumu saist?tie ien?kumi tiek aplikti ar nodokli tikai Francij?. Tom?r klauzula, saukta par “progresivit?tes rezerves” klauzulu, ?auj Be??ijas iest?d?m ?emt v?r? šos ien?kumus, lai noteiktu nodok?a likmi, kas piem?rojama tikai Be??ij? ar nodokli aplikamiem ien?kumiem.

16 Turkl?t iesniedz?jtiesa nor?da, ka k?rt?ba, kas ?auj noteikt ien?kumus no nekustam? ?pašuma, kas nav iz?r?ts, atš?iras atkar?b? no t?, vai ?pašums atrodas Be??ij? vai cit? dal?bvalst?. No iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka pamatliet? ien?kumi no neiz?r?ta nekustam? ?pašuma, kas atrodas Francij?, tiek noteikti atbilst?gi ?res v?rt?bai, kuras summa ir liel?ka par l?dz?ga Be??ij? esoša ?pašuma kadastr?lajiem ien?kumiem.

17 ?emot v?r? iepriekš min?to, t?d?j?di ir j?nosaka, vai LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, par k?du ir pamatlieta, kas paredz, piem?rojot Dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanas konvencij? esošo progresivit?tes klauzulu, ka, lai noteiktu ien?kumu nodok?u likmi, ien?kumi, kas g?ti no neiz?r?ta nekustam? ?pašuma, kas atrodas cit? dal?bvalst?, tiek noteikti no t? “?res v?rt?bas”, kam?r ien?kumi, kas g?ti no š?da ?pašuma, kas atrodas pirmaj? dal?bvalst?, ir nosak?mi no t? “kadastr?lajiem ien?kumiem”, un ka p?d?jie min?tie ien?kumi parasti ir maz?ki par “?res v?rt?bu”.

Par br?vas kapit?la aprites ierobežojuma esam?bu

18 Vispirms ir j?atg?dina, ka atbilst?gi past?v?gajai judikat?rai, ja nav Eiropas Savien?bas vien?došanas vai saska?ošanas pas?kumu, krit?riju noteikšana ien?kumu un kapit?la aplikšanai ar nodok?iem, lai, attiec?gaj? gad?jum? nosl?dzot konvenciju, nov?rstu nodok?u dubultu uzlikšanu, ir dal?bvalstu kompetenc?. Šaj? kontekst? dal?bvalstis divpus?j?s konvencij?s par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu var br?vi noteikt faktoros, no kuriem ir atkar?ga kompetences sadale nodok?u jom? (spriedums *Imfeld* un *Garcet*, C?303/12, EU:C:2013:822, 41. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

19 Tom?r š? nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadale dal?bvalst?m ne?auj piem?rot pas?kumus, kas ir pretrun? LESD garant?taj?m aprites br?v?b?m. Attiec?b? uz divpus?j?m konvencij?m par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu sadal?to nodok?u ietur?šanas kompeten?u izmantošanu dal?bvalst?m ir j?iev?ro Savien?bas noteikumi (spriedums *Imfeld* un *Garcet*, EU:C:2013:822, 42. punkts).

20 No t? izriet, ka, ?emot v?r? L?gum? garant?t?s p?rvietošan?s un aprites br?v?bas, lai apliktu fizisku personu ien?kumus, dal?bvalsts dr?kst paredz?t atš?ir?gas nekustam? ?pašuma ien?kumu no neiz?r?ta nekustam? ?pašuma nov?rt?šanas metodes atkar?b? no t?, vai šis ?pašums ir šaj? dal?bvalst? vai cit? dal?bvalst?.

21 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka pas?kumi, kas ar LESD 63. panta 1. punktu ir aizliegti k? kapit?la aprites ierobežojumi, ietver pas?kumus, kas attur k?das dal?bvalsts rezidentus veikt ieguld?jumus nekustamaj? ?pašum? cit?s dal?bvalst?s (spriedums *Libert u.c.*, C?197/11 un C?203/11, EU:C:2013:288, 44. punkts).

22 T?d? situ?cij?, par k?du ir pamatlieta, nav str?da par to, ka visi Be??ijas iedz?vot?ju ien?kumi no nekustam? ?pašuma tiek ?emti v?r?, nosakot nodok?a likmi, kas piem?rojama to ien?kumiem, kas apliekami ar nodokli Be??ij?. Nav str?da ar? par to, ka ien?kumi no neiz?r?ta ?pašuma, kas atrodas Be??ij?, tiek noteikti, pamatojoties uz kadastr?lajiem ien?kumiem, kuru summa ir maz?ka par ?res v?rt?bu, kuru izmanto, lai noteiktu ien?kumus no š?da ?pašuma, kas atrodas cit? dal?bvalst?.

23 Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai š? iemesla d?? Be??ijas iedz?vot?ju, kam pieder neiz?r?ts nekustamais ?pašums, kas atrodas cit? dal?bvalst?, kas nav Be??ija, ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem var?tu tikt piem?rota augst?ka nodok?a likme nek? t?, kas ir piem?rojama šo iedz?vot?ju, kam ir l?dz?gs ?pašums Be??ij?, ien?kumiem.

24 Ja t? b?tu, t?ds tiesiskais regul?jums, par k?du ir pamatlieta, rad?tu atš?ir?gu attieksmi, kas var?tu attur?t Be??ijas iedz?vot?jus veikt ieguld?jumus nekustamaj? ?pašum? dal?bvalst?s, kas nav Be??ija, un tas rad?tu ierobežojumu br?vai kapit?la apritei, kas LESD 63. pant? princip? ir aizliegts.

Br?vas kapit?la aprites ierobežojuma attaisnojuma esam?ba

25 Atbilst?gi LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktam LESD 63. pants neskar dal?bvalstu ties?bas piem?rot attiec?gos nodok?u ties?bu aktus, kas atš?irtu nodok?u maks?t?jus, kuri atrodas atš?ir?g? situ?cij? attiec?b? uz savu rezidences vietu vai kapit?la ieguld?juma viet?m.

26 Š? norma, kas ir atk?pe no br?vas kapit?la aprites, ir j?interpret? šauri. T?d?j?di t? nevar tikt interpret?ta t?d? noz?m?, ka jebkuri nodok?u ties?bu akti, kuri ietver atš?ir?bu starp nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no vietas, kur? tie dz?vo, vai dal?bvalsts, kur? tie invest? savu kapit?lu, autom?tiski ir sader?gi ar L?gumu (skat. spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 55. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 Faktiski min?taj? ties?bu norm? paredz?t? atk?pe ir ierobežota ar LESD 65. panta 3. punktu, kur? ir paredz?ts, ka š? panta 1. punkt? min?tie valstu pas?kumi "nerada iesp?ju patva??gi diskrimin?t vai sl?pti ierobežot kapit?la br?vu apriti un maks?jumus, k? to nosaka 63. pants" (skat. spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, 56. punkts).

28 Saska?? ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu at?aut? atš?ir?g? attieksme t?d?j?di ir j?noš?ir no diskrimin?cijas, kas ir aizliegta ar š? paša panta 3. punktu. No Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, lai valsts nodok?u regul?jumu var?tu uzskat?t par sader?gu ar L?guma noteikumiem par kapit?la br?vu apriti, ir vajadz?gs, lai atš?ir?g? attieksme, kas izriet no š? regul?juma, skartu situ?cijas, kas objekt?vi nav sal?dzin?mas, vai to attaisnotu prim?rs visp?r?jo interešu iemesls (skat. spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, 57. punkts).

29 Pirmk?rt, pamatliet? nav str?da par to, ka atbilst?gi Dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanas konvencijai, kas ir piem?rojama Be??ij?, ien?kumi no nekustam? ?pašuma, kas atrodas Francij?, Be??ij? netiek aplikti ar nodokli, lai gan ien?kumi no nekustam? ?pašuma, kas atrodas šaj? p?d?j? min?taj? dal?bvalst?, tiek iek?auti nodok?a b?z?. Tom?r š? konvencija ?au

Be??ijas iest?d?m ?emt v?r? ien?kumus no nekustam? ?pašuma, kas atrodas Francij?, lai, piem?rojot šaj? konvencij? noteikto “progres?vo rezervi”, noteiktu nodok?a likmi, kas piem?rojama Be??ij? ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem.

30 J?nor?da, ka no Tiesas judikat?ras izriet, ka atbr?vojuma metode, izmantojot “progres?vo rezervi”, ?auj nodrošin?t, ka nodok?a maks?t?ja ien?kumi, kas ir atbr?voti no nodok?a dz?vesvietas valst?, tom?r var tikt ?emti v?r? šaj? dal?bvalst?, lai piem?rotu progresivit?tes normu, apr??inot nodok?a summu no p?r?jiem nodok?a maks?t?ja ien?kumiem (šaj? zi?? skat. spriedumu *Asscher*, C?107/94, EU:C:1996:251, 47. punkts).

31 Š?da tiesisk? regul?juma m?r?is ir izvair?ties no t?, ka rezidences dal?bvalst? nodok?a maks?t?ja, kam pieder nekustamais ?pašums, kas atrodas cit? dal?bvalst?, apliekamiem ien?kumiem tiek piem?rota zem?ka nodok?a likme nek? t?, ko piem?ro nodok?u maks?t?ju, kam pieder l?dz?gi ?pašumi rezidences dal?bvalst?, ien?kumiem.

32 Š? m?r?a gaism? nodok?u maks?t?ju, kuri ir ieg?d?jušies nekustamo ?pašumu rezidences dal?bvalst?, situ?cija ir l?dz?ga nodok?u maks?t?ju, kuri ir ieg?d?jušies š?du ?pašumu cit? dal?bvalst?, situ?cijai.

33 Otrk?rt, ir j?konstat?, ka Be??ijas vald?ba neatsaucas ne uz vienu visp?r?jo interešu m?r?i, kas var?tu kalpot par attaisnojumu.

34 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, par k?du ir pamatlieta, cikt?l, piem?rojot Dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanas konvencij? esošo progresivit?tes klauzulu, ien?kumu nodok?a likme var b?t liel?ka tikai t?d??, ka nekustam? ?pašuma ien?kumu noteikšanas metode rada situ?ciju, ka ien?kumi no neiz?r?tiem nekustamajiem ?pašumiem, kas ir cit? dal?bvalst?, tiek noteikti liel?k? apm?r? nek? ien?kumi, kas ir no š?diem ?pašumiem, kas atrodas pirmaj? dal?bvalst?. Iesniedz?jtiesai j?p?rbauda, vai pamatliet? apl?kotajam tiesiskajam regul?jumam ir š?da iedarb?ba.

Par ties?šan?s izdevumiem

35 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sept?t? pal?ta) nospriež:

LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, par k?du ir pamatlieta, cikt?l, piem?rojot Dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanas konvencij? esošo progresivit?tes klauzulu, ien?kumu nodok?a likme var b?t liel?ka tikai t?d??, ka nekustam? ?pašuma ien?kumu noteikšanas metode rada situ?ciju, ka ien?kumi no neiz?r?tiem nekustamajiem ?pašumiem, kas ir cit? dal?bvalst?, tiek noteikti liel?k? apm?r? nek? ien?kumi, kas ir no š?diem ?pašumiem, kas atrodas pirmaj? dal?bvalst?. Iesniedz?jtiesai j?p?rbauda, vai pamatliet? apl?kotajam tiesiskajam regul?jumam ir š?da iedarb?ba.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.