

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 11. septembra 2014(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dohodek – Zakonodaja o izogibanju dvojnega obdavčevanja – Obdavčitev dohodkov od nepremičnin, prejetih v državi članici, ki ni država članica rezidentstva – Metoda oprostitve s pridržkom progresije v državi članici rezidentstva – Različno obravnavanje nepremičnin v državi članici rezidentstva in nepremičnin v drugih državah članicah“

V zadevi C-489/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo hof van beroep te Antwerpen (Belgija) z odločbo z dne 3. septembra 2013, ki je prispela na Sodišče 10. septembra 2013, v postopku

Ronny Verest,

Gaby Gerards

proti

Belgische Staat,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, J.-C. Bonichot (poročevalec) in A. Arabadžiev, sodnika,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za belgijsko vlado J.-C. Halleux in M. Jacobs, agenta,
- za francosko vlado G. de Bergues in J.-S. Pilczer, agenta,
- za Evropsko komisijo A. Cordewener in W. Roels, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63 PDEU in 65 PDEU.

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med R. Verestom in G. Gerards na eni strani ter Belgische Staat na drugi glede tega, kako Belgija z davčnega vidika obravnava nepremičnino, ki je v Franciji.

Pravni okvir

3 Člen 7(1) zakona o davkih na dohodek iz leta 1992 (v nadaljevanju: ZDD 92) določa:

„(1) Kot dohodek od nepremičnin se štejejo:

1. za nepremičnine, ki niso dane v najem:

(a) za nepremičnine v Belgiji:

– katastrski dohodek za nepozidane parcele, za material in opremo, ki se zaradi narave ali namena uporabe štejejo za nepremičnine, in za bivališča iz člena 12(3);

– katastrski dohodek, povečan za 40 %, za druge nepremičnine;

(b) za nepremičnine v tujini, najemna vrednost;

[...]“

4 Člen 13 ZDD 92 določa:

„Pri najemni vrednosti, najemninah in ugodnostih iz naslova dajanja nepremičnin v najem se neto dohodek izračuna tako, da se od bruto dohodka odštejejo stroški vzdrževanja in popravil v višini:

– 40 [%] za zazidane parcele ter za material in opremo, ki se zaradi narave ali namena uporabe štejejo za nepremičnine [...]

[...]“

5 Člen 155 ZDD 92 določa:

„Dohodki, oproščeni na podlagi mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, se upoštevajo pri določitvi davka, vendar se ta zniža sorazmerno z deležem davka oproščenih dohodkov v skupnem znesku dohodkov.

[...]“

6 Člen 3(1) konvencije med Francijo in Belgijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja ter vzajemni upravni in pravni pomoči na področju davkov na dohodek, podpisane 10. marca 1964 v Bruslju (v nadaljevanju: Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja), določa:

„Dohodek od nepremičnin, vključno s premoženjem, ki je sestavni del nepremičnin, ter živino in opremo, ki se uporablja v kmetijstvu in gozdarstvu, se obdavči samo v državi članici pogodbenici, v kateri je taka nepremičnina.“

7 Člen 19(A)(2) in (4) Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja določa:

„Dvojno obdavčenje se odpravi tako:

V Belgiji:

[...]

2. Dohodki, ki niso dohodki iz odstavka 1 tega člena, se oprostitjo belgijskih davkov iz člena 2(3)(A) te konvencije, če ima pravico do obdavčenja teh dohodkov samo Francija.

[...]

4. Ne glede na zgornje določbe se lahko belgijski davek, na katerega se nanaša ta konvencija, izračuna tako, da se za dohodke, ki so na podlagi te konvencije obdavčljivi v Belgiji, uporabi davčna stopnja, ki se po belgijski zakonodaji uporablja za celotni obdavčljivi dohodek.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Iz predložitvene odločbe izhaja, da sta pritožnika v postopku v glavni stvari rezidenta Belgije, kjer so obdavčeni njuni dohodki. Avgusta 2004 sta v Franciji kupila nepremičnino, naslednje leto pa sta oddala davčno napoved, ki so jo belgijski davčni organi popravili. Pritožnika sta zoper te popravke vložila tožbo pri rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (prvostopenjsko sodišče v Antwerpnu).

9 Po zavrnitvi njune tožbe sta pritožnika v postopku v glavni stvari vložila pritožbo pri hof van beroep te Antwerpen (pritožbeno sodišče v Antwerpnu).

10 Po mnenju zadnjenavedenega sodišča se spor, ki mu je bil predložen, nanaša na to, in, kako Belgija z davčnega vidika obravnava nepremičnino, ki je v Franciji. V zvezi s tem navaja, da so v skladu s Konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodki od nepremičnin obdavčljivi samo v državi, kjer je nepremičnina. Za to oprostitev pa naj bi v korist Belgije veljal pridržek progresije, v skladu s katerim se dohodki od nepremičnin v Franciji lahko upoštevajo pri določitvi davčne stopnje, ki se uporabi za dohodke, obdavčljive v Belgiji.

11 Hof van beroep te Antwerpen poudarja tudi, da se dohodek od nepremičnin, ki niso dane v najem in so v Belgiji, določi na podlagi katastrskega dohodka in da se hipotetični dohodek od nepremičnin tudi v Franciji določi podobno. Hkrati pa naj bi se v skladu s členom 7 ZDD 92 dohodek od nepremičnin, ki niso dane v najem in so v državi članici, ki ni Belgija, določil na podlagi najemne vrednosti. Belgijski in francoski katastrski dohodek naj bi bila primerljiva, katastrski dohodek pa naj bi bil nekoliko manjši od najemne vrednosti.

12 Glede na te ugotovitve je hof van beroep te Antwerpen prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 56 Pogodbe ES nasprotuje temu, da se nepremičnine v neki državi članici, ki v drugi državi članici niso dane v najem, obdavčijo na drugi podlagi, kot je njihov lokalni katastrski dohodek, zlasti če se predpostavlja, da se lokalni katastrski dohodek določi podobno kot belgijski katastrski dohodek od belgijskih nepremičnin?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Vsebina vprašanja

13 Spomniti je treba, da je v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenega s členom 267 PDEU, naloga Sodišča dati nacionalnemu sodišču koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tem namenom lahko Sodišče, če je to

potrebno, preoblikuje vprašanja, ki so mu bila predložena (sodba Brey, C?140/12, EU:C:2013:565, to?ka 31 in navedena sodna praksa).

14 Da bi se predložitvenemu sodiš?u dal koristen odgovor, je treba upoštevno nacionalno zakonodajo v postopku v glavni stvari presoditi glede na dejanske in pravne okoliš?ine, kot so razvidne iz predložitvene odlo?be.

15 Ni sporno, da je predmet postopka v glavni stvari dav?na obravnava dohodkov od nepremi?nine, ki sta jo belgijska državljana, pritožnika v postopku v glavni stvari, pridobila v Franciji in je nista dala v najem. V skladu s Konvencijo o izogibanju dvojnega obdav?evanja med tema dvema državama ?lanicama se dohodki iz te nepremi?nine obdav?ijo le v Franciji. Vendar pa klavzula, imenovana pridržek progresije, belgijskim organom omogo?a, da te dohodke upoštevajo pri dolo?itvi dav?ne stopnje, ki se uporabi samo za dohodke, ki se obdav?ijo v Belgiji.

16 Poleg tega predložitveno sodiš?e poudarja, da se na?in dolo?itve dohodka od nepremi?nin, ki niso dane v najem, razlikuje glede na to, ali je nepremi?nina v Belgiji ali v drugi državi ?lanici. Iz predložitvene odlo?be je tako razvidno, da se v postopku v glavni stvari dohodek od nepremi?nine, ki je v Franciji in ni dana v najem, dolo?i na podlagi najemne vrednosti, ki je višja od katastrskega dohodka za primerljivo nepremi?nino v Belgiji.

17 Glede na zgoraj navedeno je treba tako ugotoviti, ali je treba ?len 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države ?lanice, kakršna je ureditev iz postopka v glavni stvari, ki dolo?a, da se pri dolo?itvi stopnje davka na dohodek na podlagi klavzule o progresivnosti iz konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja dohodki od nepremi?nine, ki ni dana v najem in je v drugi državi ?lanici, dolo?ijo na podlagi „najemne vrednosti“ te nepremi?nine, dohodki od nepremi?nine v prvi državi ?lanici pa na podlagi „katastrskega dohodka“ te nepremi?nine, ki je na?eloma nižji kot „najemna vrednost“.

Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

18 Najprej je treba opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ob neobstoju ukrepov za poenotenje in uskladitev, ki jih sprejme Evropska unija, države ?lanice ostanejo pristojne za dolo?itev meril za obdav?itev dohodkov in premoženja, da bi se izognile – tudi s konvencijami – dvojnemu obdav?evanju. V tem okviru lahko države ?lanice z dvostranskimi konvencijami o izogibanju dvojnega obdav?evanja prosto dolo?ijo navezovalne okoliš?ine za porazdelitev dav?ne pristojnosti (sodba Imfeld in Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, to?ka 41 in navedena sodna praksa).

19 Vendar ta delitev dav?ne pristojnosti državam ?lanicam ne omogo?a, da uporabijo ukrepe, s katerimi bi se kršila prosto gibanje in pretok, zagotovljena s PDEU. Pri izvajanju dav?nih pristojnosti, kot so razdeljene v dvostranskih dav?nih konvencijah o prepre?evanju dvojnega obdav?evanja, so države ?lanice namre? zavezane spoštovati pravila Unije (sodba Imfeld in Garcet, EU:C:2013:822, to?ka 42).

20 Iz tega je razvidno, da lahko država ?lanica – ?e pri tem spoštuje prosto gibanje in pretok, zagotovljena s Pogodbo – z namenom obdav?itve dohodkov fizi?nih oseb dolo?i metode za oceno dohodka od nepremi?nine, ki ni dana v najem, ki se razlikujejo glede na to, ali je ta nepremi?nina v tej državi ?lanici ali v drugi državi ?lanici.

21 V zvezi s tem je treba spomniti, da ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse ukrepe, ki bi lahko odvrnili državljane države članice od investiranja v nepremičnine v drugih državah članicah (sodba Libert in drugi, C-197/11 in C-203/11, EU:C:2013:288, točka 44).

22 V položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, ni sporno, da se pri določitvi davčne stopnje, ki se uporabi za dohodek belgijskih rezidentov, ki je obdavčljiv v Belgiji, upoštevajo vsi dohodki od nepremičnin teh rezidentov. Prav tako ni sporno, da se dohodek od nepremičnine, ki ni dana v najem in je v Belgiji, določi na podlagi katastrskega dohodka, ki je manjši od najemne vrednosti, ki se uporabi za določitev dohodka od take nepremičnine, ki je v kaki drugi državi članici.

23 Predložitveno sodišče mora preveriti, ali obstaja možnost, da so zaradi tega obdavčljivi dohodki belgijskih rezidentov, ki so lastniki nepremičnine, ki ni dana v najem in je v državi članici, ki ni Belgija, obdavčeni po višji davčni stopnji od tiste, ki se uporablja za dohodke teh rezidentov, ki imajo primerljivo nepremičnino v Belgiji.

24 Če je tako, gre pri ureditvi, kakršna je v postopku v glavni stvari, za različno obravnavanje, ki bi lahko belgijske rezidente odvrnilo od investicij v nepremičnine v državah članicah, ki niso Belgija, kar lahko pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je s členom 63 PDEU na celoma prepovedana.

Obstoj utemeljitve za omejitev prostega pretoka kapitala

25 V skladu s členom 65(1)(a) PDEU določbe člena 63 PDEU ne posegajo v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital.

26 To določbo je glede na to, da pomeni izjemo od prostega pretoka kapitala, treba razlagati ozko. Zato je ni mogoče razlagati tako, da je vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezance glede na kraj prebivališča ali državo članico, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično v skladu s Pogodbo (glej sodbo Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, točka 55 in navedena sodna praksa).

27 Izjema od navedene določbe je namreč omejena s členom 65(3) PDEU, ki določa, da nacionalne določbe iz odstavka 1 tega člena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikrita omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63“ (glej sodbo Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, točka 56).

28 Razlike v obravnavanju, ki so dovoljene s členom 65(1)(a) PDEU, je torej treba razlikovati od diskriminacije, ki je prepovedana z odstavkom 3 istega člena. Iz sodne prakse Sodišča pa izhaja, da se mora razlika v obravnavanju, da bi se nacionalna davčna ureditev lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe, ki se nanašajo na prost pretok kapitala, nanašati na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu (glej sodbo Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, točka 57).

29 Na eni strani v sporu o glavni stvari ni sporno, da na podlagi Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, kot se uporablja v Belgiji, dohodki od nepremičnin, ki so v Franciji, v Belgiji niso obdavčeni, dohodki od nepremičnin, ki so v Belgiji, pa so vključeni v davčno osnovo. Vendar ta konvencija belgijskim organom omogoča, da dohodke od nepremičnin, ki so v Franciji, na podlagi „pridržka progresije“ iz te konvencije upoštevajo pri določitvi davčne stopnje, ki se

uporabi za dohodke, ki se obdavčijo v Belgiji.

30 Treba je ugotoviti, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da metoda oprostitve s „pridržkom progresije“ omogoča, da država članica rezidentstva dohodke davčnega zavezanca, ki so v tej državi oproščeni, vseeno upošteva pri izračunu davka od ostalih dohodkov davčnega zavezanca na podlagi pravila progresije (glej v tem smislu sodbo Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, točka 47).

31 Cilj take ureditve je preprečiti, da bi bil v državi članici rezidentstva obdavčljivi dohodek davčnega zavezanca, ki je lastnik nepremičnine v drugi državi članici, obdavčen po davčni stopnji, ki je nižja od davčne stopnje, ki se uporablja za dohodke davčnih zavezancev, ki so lastniki primerljivih nepremičnin v državi članici rezidentstva.

32 Glede na ta cilj je položaj davčnih zavezancev, ki so pridobili nepremičnino v državi članici rezidentstva, primerljiv s položajem davčnih zavezancev, ki so tako nepremičnino pridobili v drugi državi članici.

33 Na drugi strani je treba ugotoviti, da belgijska vlada ni navedla nobenega razloga v splošnem interesu, ki bi lahko služil kot utemeljitev.

34 Glede na vse navedene razloge je treba na postavljeno vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ureditev iz postopka v glavni stvari, če lahko povzroči, da se na podlagi klavzule o progresivnosti iz konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja določi višja stopnja davka na dohodek samo zato, ker se na podlagi metode, po kateri se določajo dohodki od nepremičnin, dohodki od nepremičnine, ki ni dana v najem in je v drugi državi članici, ovrednotijo višje kot dohodki od take nepremičnine v prvi državi članici. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali ima zadevna zakonodaja v postopku v glavni stvari res tak učinek.

Stroški

35 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ureditev iz postopka v glavni stvari, če lahko povzroči, da se na podlagi klavzule o progresivnosti iz konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja določi višja stopnja davka na dohodek samo zato, ker se na podlagi metode, po kateri se določajo dohodki od nepremičnin, dohodki od nepremičnine, ki ni dana v najem in je v drugi državi članici, ovrednotijo višje kot dohodki od take nepremičnine v prvi državi članici. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali ima zadevna zakonodaja v postopku v glavni stvari res tak učinek.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.