



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

12 април 2018 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Свободно движение на капитали — Член 63 ДФЕС — Член 40 от Споразумението за ЕИП — Данък върху доходите на белгийски местни лица — Определяне на доходите от недвижими имоти — Прилагане на два различни метода за изчисляване в зависимост от местонахождението на недвижимия имот — Изчисляване въз основа на кадастралната стойност за намиращите се в Белгия недвижими имоти — Изчисляване въз основа на реалната наемна стойност за недвижимите имоти, намиращи се в друга държава — членка на Европейския съюз или на Европейското икономическо пространство (ЕИП) — Различно третиране — Ограничение на свободното движение на капитали“

По дело C-110/17

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 3 март 2017 г.,

Европейска комисия, за която се явяват W. Roels и N. Gossement, в качеството на представители,

ищец,

срещу

Кралство Белгия, за което се явяват P. Cottin, M. Jacobs и L. Cornelis, в качеството на представители,

ответник,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: С.Г. Fernlund, председател на състава, J.-С. Bonichot (докладчик) и Ал. Арабаджиев, съдии,

генерален адвокат: E. Sharpston,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: френски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да установи, че като е запазило в сила разпоредби в областта на оценката на доходи от недвижими имоти, които не са отдадени под наем или са отдадени под наем на физически лица, които не ги използват за професионални цели, или на юридически лица, които ги предоставят на физически лица за лични цели, съгласно които разпоредби облагаемата основа се изчислява въз основа на кадастралната стойност по отношение на намиращите се на националната територия имоти и въз основа на реалната наемна стойност по отношение на намиращите се в чужбина имоти, Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по член 63 ДФЕС и по член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 2 Съгласно член 40 от Споразумението за ЕИП:

„В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение са забранени ограниченията между договарящите се страни, свързани с движението на капитали, принадлежащи на лица, които пребивават в държавите членки на [Европейската общност (ЕО)] или в страните от [Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ)], както и прилагането на дискриминационно отношение въз основа на национална принадлежност, на местоживеене на страните или на място на инвестиране на капиталите. Необходимите разпоредби за прилагането на настоящия член се съдържат в приложение XII“.

Белгийското право

- 3 Член 7 от Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Кодекса за данъците върху доходите от 1992 г., наричан по-нататък „КДД 92“) гласи:

„1. Доходи от недвижими имоти са:

1° за неотдадените под наем недвижими имоти:

а) за имотите, находящи се в Белгия:

– кадастралният доход — в случаите на незастроени недвижими имоти, на материали и оборудване, които поради естеството или предназначението си представляват недвижима вещ, или на жилище по член 12, параграф 3,

– кадастралният доход, увеличен с 40 [процента (%)] — в случаите на други имоти,

б) за имотите, находящи се в чужбина: наемната стойност;

2° за отдадените под наем недвижими имоти:

а) за имотите, находящи се в Белгия, отдадени под наем на физическо лице, което не ги използва нито изцяло, нито частично за упражняване на професионалната си дейност:

– кадастралният доход — в случаите на незастроени недвижими имоти или на материали и оборудване, които поради естеството или предназначението си представляват недвижима вещ,

– кадастралният доход, увеличен с 40 [%] — в случаите на други имоти,

[...]

b) bis) кадастралният доход, увеличен с 40 [%] — в случаите на застроени недвижими имоти, отдадени под наем на юридическо лице, различно от търговско дружество, за да ги предостави:

– на физическо лице, което ги ползва единствено за жилищни нужди;

[...]

d) сборът от наема и предимствата от отдаването под наем — в случаите на недвижими имоти, находящи се в чужбина;

[...]“.

4 Член 12, параграф 3 от този кодекс гласи:

„Без да се засяга събирането на данъка върху недвижимите имоти, се освобождава кадастралният доход на жилището, в което живее и чийто собственик е данъчнозадълженото лице [...]

[...]

Когато данъчнозадълженото лице живее в жилище, находящо се в държава — членка на [Европейското икономическо пространство (ЕИП)], на което е собственик, [...] освобождаването, предвидено в настоящия параграф, се прилага към наемната стойност на това жилище [...]“.

5 Член 13 от посочения кодекс гласи:

„Във връзка с наемната стойност, наема и предимствата от отдаването под наем на недвижими имоти, под нетен доход се разбира brutният размер на дохода, намален — за разходи за поддръжка и ремонти — с:

– 40 [%] — в случаите на застроени недвижими имоти, както и на материали и оборудване, които поради естеството или предназначението си представляват недвижима вещ [...]

– 10 [%] — в случаите на незастроени недвижими имоти“.

6 Съгласно член 155 от същия кодекс:

„Доходите, освободени по силата на международни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, се отчитат при определянето на данъка, но последният се намалява пропорционално на частта на освободените доходи от общия размер на доходите.

[...]“.

7 Член 156 от КДД 92 гласи:

„Намалява се наполовина частта от данъка, която пропорционално съответства:

1° на доходите от недвижими имоти, находящи се в чужбина;

[...]“.

8 Член 251 от този кодекс гласи:

„Данъкът върху недвижимите имоти се дължи при условията и по реда, определени с кралски указ, от собственика, владелеца, лицето, което има право на дългосрочно ползване, суперфициера или плодоползвателя на облагаемите недвижими имоти“.

9 Член 471 от посочения кодекс предвижда:

„1. Въвежда се кадастрален доход за всички застроени или незастроени недвижими имоти, както и за материали и оборудване, които поради естеството или предназначението си представляват недвижима вещ.

2. Кадастрален доход означава нетният нормален среден доход за една година.

[...]“.

10 Административният коментар на КДД 92 предвижда:

„13/7

Преди да бъдат намалени до 60 % или до 90 % от тяхната стойност обаче, от наемната стойност, посочена в точка 13/6, 1°, както и от наема и предимствата от отдаването под наем, посочени в точка 13/6, 2°, трябва да се приспадат чуждестранните данъци, с които действително са обложени въпросните доходи от недвижими имоти (с изключение на чуждестранните данъци върху общия доход, определен във фиксиран размер в зависимост от предполагаемия доход от тези имоти).

13/8

Наемната стойност представлява средният брутен годишен наем, който може да бъде получен при отдаване под наем през данъчния период под формата както на същински наем, така и на разходи, които са за сметка на наемателя [...], според практиката на държавата, в която се намират имотите.

В подкрепа на декларираната от него наемна стойност собственикът трябва да представи при поискване от данъчния служител всички необходими документи като актове за придобиване на имоти, наследствени декларации, документи относно данъка върху недвижимите имоти и личния данък. За да се провери посочената стойност, при необходимост могат да се искат справки от компетентните органи в областта на данъка върху наследствата.

[...]“.

- 11 Точка 13/8 от административния коментар на КДД 92 е допълнена с циркулярно писмо AGFisc № 22/2016 (№ Сi.704.681) от 29 юни 2016 г. по следния начин:

„Фиктивният доход, одобрен или определен изрично за този недвижим имот от чуждестранен орган, може да се отчете като наемна стойност. Данъчнозадълженото лице не е длъжно, но може да използва тази стойност при определянето на доходите си от недвижими имоти. В този случай документът, в който е посочена тази стойност, служи за доказателство (акт за установяване на данъчни задължения, данък върху недвижимите имоти и т.н.).

Тази стойност може да бъде:

- очакваният брутен наем от този имот, взет предвид в дадена държава за целите на установяването на данък,
- brutният наем, определен във фиксиран размер, взет предвид в дадена държава за целите на установяването на данък (напр. брутна наемна стойност, определена въз основа на референтни парцели),
- облагаемият доход за този недвижим имот, взет предвид в дадена държава за целите на изчисляването на данъка върху доходите.

Възможно е сумата, посочена в служещия за доказателство документ, да се намали (напр. с приспадания въз основа на приложимата в чужбина правна уредба разходи, освобождавания или намаления). При необходимост към сумата, посочена в служещия за доказателство документ, трябва да се прибави стойността на разходите, освобождаванията или намаленията, така че при определянето на наемната стойност да се вземе предвид brutната стойност“.

Досъдебната процедура

- 12 С официално уведомително писмо от 7 ноември 2007 г. Комисията посочва евентуалната несъвместимост на белгийските данъчни разпоредби относно доходите от недвижими имоти, които се намират в чужбина (наричан по-нататък „спорната правна уредба“), със задълженията, които произтичат от член 63 ДФЕС и член 40 от Споразумението за ЕИП. Тази несъвместимост произтичала от различния начин на определяне на облагаемия доход в зависимост от това дали недвижимият имот се намира в Белгия, или в друга държава. В последния случай в рамките на облагането на доходите на белгийските местни лица доходите от недвижими имоти се третирали по-неблагоприятно в сравнение с доходите от намиращите се в Белгия недвижими имоти. Тази разлика в третирането можела да ограничи свободното движение на капитали. С писмо от 17 март 2008 г. Кралство Белгия отхвърля тези твърдения.
- 13 С допълнително официално уведомително писмо от 26 юни 2009 г. Комисията посочва, че изтъкнатите твърдения за нарушение се отнасят както до доходите от застроени недвижими имоти, така и до доходите от незастроени недвижими имоти. С писмо от 16 ноември 2009 г. Кралство Белгия потвърждава първоначалната си позиция.
- 14 На 26 март 2012 г. Комисията издава мотивирано становище. В писмо от 9 октомври 2012 г. Кралство Белгия посочва, че приема позицията на Комисията и се ангажира да изготви законопроект, който да позволи да се отстрани нарушението.
- 15 Комисията спира производството за установяване на неизпълнение на задължения, тъй като на 3 септември 2013 г. Съдът е сезиран с преюдициално запитване във връзка с данъчното третиране в Белгия на недвижим имот, който се намира във Франция, по което е постановено решение от 11 септември 2014 г., Verest и Gerards (С-489/13, ЕУ:С:2014:2210).

- 16 В точка 34 от това решение Съдът постановява, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка относно данъчното облагане на доходи на лица, живеещи в тази държава, доколкото при прилагането на клауза за прогресивност, съдържаша се в спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, може да доведе до по-висока данъчна ставка върху дохода само поради факта че в резултат от метода за определяне на доходите от недвижими имоти оцененият размер на доходите от неотдадени под наем недвижими имоти, които се намират в друга държава членка, е по-висок от този на доходите от такива имоти, намиращи се в първата държава членка. Освен това Съдът приема, че националният съд трябва да провери дали въпросната правна уредба има такъв ефект.
- 17 С оглед на посоченото съдебно решение Комисията решава да продължи производството за установяване на неизпълнение на задължения пред Съда и предявява настоящия иск.

По иска

Доводи на страните

- 18 Комисията твърди, че Кралство Белгия е нарушило член 63 ДФЕС и член 40 от Споразумението за ЕИП, като за целите на определяне на размера на данъка върху доходите прилага разпоредбите на членове 7 и 13 от КДД 92, тълкувани във връзка с точки 13/7 и 13/8 от административния коментар на същия кодекс, съгласно които доходите от недвижими имоти, които не са отдадени под наем или са отдадени под наем на физически лица, които не ги използват за професионални цели, или на юридически лица, които ги предоставят на физически лица за лични цели, се определят на базата на фиксирана данъчна основа по отношение на намиращите се в Белгия имоти и на базата на реалната наемна стойност или действителния наем по отношение на имотите, които се намират в друга държава — членка на Европейския съюз или на ЕИП.
- 19 Що се отнася до фиксираната данъчна основа, тя се определяла, като кадастралната стойност на недвижимите имоти се намалява с фиксирано заложен разходи за поддръжка и ремонти. Тя се прилагала само за недвижимите имоти, които се намират в Белгия, без значение дали са отдадени под наем или не.
- 20 По отношение на недвижимите имоти, които се намират се в друга държава — членка на Съюза или на ЕИП, следвало да се прави разграничение между недвижимите имоти, които са отдадени под наем, и недвижимите имоти, които не са отдадени под наем. Докато в първия случай данъчната основа се изчислявала въз основа на получения наем, във втория случай изчислението се извършвало въз основа на размера на реалната наемна стойност на недвижимия имот. И в двата случая така получената стойност се намалявала, от една страна, с данъците, платени в държавата, на чиято територия се намира недвижимият имот, и от друга страна, с фиксирано заложените разходи за поддръжка и ремонти.
- 21 Ако не е налице спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между Кралство Белгия и държавата, на чиято територия се намира недвижимият имот, доходите от този имот се облагали с данък в Белгия, но с отстъпка от 50 %. Ако обаче има такава спогодба, тези доходи, макар да били освободени от данък в Белгия, се отчитали при определянето на данъчната ставка, която се прилага за неосвободените от облагане доходи.
- 22 В това отношение Комисията изтъква, че кадастралната стойност на намиращ се в Белгия недвижим имот продължава да бъде по-ниска от реалната наемна стойност на този имот и от действителния наем, независимо от индексацията ѝ, както и от приложимите от 1997 г. увеличения и корекции.

- 23 Това водело до разлика в третирането в ущърб на белгийските местни лица, собственици на недвижими имоти, намиращи се в държави — членки на Съюза или на ЕИП, различни от Белгия, което на свой ред можело да възпре тези лица да инвестират капиталите си в такива недвижими имоти и да ограничи свободното движение на капитали.
- 24 Освен това според Комисията решение от 11 септември 2014 г., Verest и Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210) потвърждава, че когато се прилагат спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, отчитането, по силата на клауза за прогресивност, на освободените от облагане доходи за целите на определяне на данъчната ставка на данъка върху доходите, приложима към освободените от данъчно облагане доходи, само по себе си може да постави в по-неблагоприятно положение данъчнозадълженото лице, доколкото води до по-висока данъчна ставка в сравнение със ставката, която би била приложима, ако недвижимият имот се намираще в Белгия.
- 25 Накрая, Комисията отбелязва, че в отговор на официалните уведомителни писма белгийските власти са изтъкнали, че с циркулярно писмо AGFisc № 22/2016 те са смекчили данъчната доктрина, като са позволили да се вземе предвид стойност, определена от органите на друга държава, на чиято територия се намира недвижимият имот, чийто собственик е белгийско местно лице, вместо реалната наемна стойност. Това смекчаване обаче се отнасяло само до неотдадените под наем недвижими имоти, не било правно обвързващо за белгийската данъчна администрация и било предвидено в циркулярно писмо, чиято правна сила била по-малка от тази на разпоредбите на КДД 92. Освен това наемните стойности, изчислени от чуждестранните органи за целите на определяне на техните данъци, невинаги били по-ниски от реалните наеми на пазара на недвижими имоти.
- 26 Кралство Белгия не оспорва наличието на разлика в методите за оценка на доходите от недвижими имоти в зависимост от това дали тези имоти се намират на територията на Белгия или не. То обаче поддържа, че от решение от 11 септември 2014 г., Verest и Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, т. 20) следва, че е допустимо да се използват различни методи за оценка на доходите от недвижими имоти, при условие че са гарантирани свободите на движение. Такъв бил случаят с белгийската правна уредба, която не водела непременно до по-високо данъчно облагане на белгийско данъчнозадължено лице, което разполага с недвижим имот на територията на друга държава.
- 27 В това отношение Кралство Белгия поддържа, че подобно на наемната стойност на недвижим имот, който се намира в друга държава, кадастралната стойност на намиращ се в Белгия недвижим имот се определя въз основа на прогнозната оценка на наемите, които могат да бъдат получени, като се вземат под внимание променливи елементи като възрастта на имота и размерът на наема на местния пазар за наем на недвижими имоти. Въз основа на тези елементи разликата между кадастралната стойност и реалната наемна стойност бе била по-голяма или по-малка.
- 28 Наистина оценката, въз основа на която е определена кадастралната стойност, била стара и поради това като цяло значително по-ниска от реалната наемна стойност. Кадастралната стойност обаче се индексирала ежегодно в съответствие с движението на индекса на потребителските цени и се увеличавала с 40 %.
- 29 Впрочем разликата между кадастралната стойност и реалната наемна стойност на недвижим имот, който се намира в Белгия, не предполагала наличието на разлика между кадастралната стойност на недвижимия имот, намиращ се в Белгия, и реалната наемна стойност на сходен недвижим имот, който се намира в друга държава. В това отношение Кралство Белгия изтъква, че цените на недвижимите имоти в държавите — членки на Съюза и на ЕИП, може да се различават значително. В някои от тези държави наемите могат да бъдат по-ниски от тези в Белгия.

- 30 Що се отнася по-специално до имотите, които са освободени от облагане в Белгия по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, Кралство Белгия поддържа, че тъй като към облагаемите доходи в Белгия се прилага етажна прогресия, отчитането на доходи от чуждестранни недвижими имоти в приложение на клауза за прогресивност не се отразява непременно на приложимата към останалите облагаеми доходи в Белгия данъчна ставка. Такъв би бил случаят само когато евентуално надценяване би довело до преминаване на граничния доход на данъчнозадълженото лице в по-горен етаж на скалата за данъчно облагане. Както следвало от решение от 11 септември 2014 г., Verest и Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, т. 23), националният съд, компетентен да провери наличието на евентуално по-високото данъчно облагане, трябвало да извършва преценка във всеки отделен случай.
- 31 За отчитането на доходи от чуждестранни недвижими имоти за целите на определяне на данъчната ставка, приложима към облагаемите доходи в Белгия, следвало освен това да се разграничават отдадените под наем недвижими имоти от тези, които не са отдадени под наем.
- 32 В хипотезата на неотдадени под наем недвижими имоти, белгийските данъчнозадължени лица разполагали с възможността, предвидена в циркулярно писмо AGFisc № 22/2016, а именно да посочи в данъчната си декларация „брутната наемна стойност“, определена от данъчната администрация на държавата, на чиято територия се намира техният недвижим имот. Ето защо това циркулярно писмо пораждало у данъкоплатците оправдани правни очаквания, нещо, което Cour d'appel d'Anvers (Апелативен съд Антверпен, Белгия) признава на 2 юни 2015 г. по дело Verest & Gerards срещу белгийската държава.
- 33 Тъй като някои държави — членки на Съюза или на ЕИП, не извършват оценка на доходите от неотдадени под наем недвижими имоти, оценката на наемната стойност на тези имоти трябвало да се направи от данъчнозадълженото лице. В зависимост от жизнения стандарт и обичайно получаваните в тези държави наеми обаче тази оценка не би била непременно по-голяма от кадастралната стойност на сходен недвижим имот, който се намира в Белгия.
- 34 В хипотезата на отдадени под наем недвижими имоти по-високо данъчно облагане на имотите, които се намират в държава — членка на Съюза или на ЕИП, различна от Кралство Белгия, било възможно само ако са изпълнени три условия, а именно, първо, ако наемът и предимствата от отдаването под наем са по-високи от кадастралната стойност на намиращ се в Белгия сходен недвижим имот, второ, ако белгийското данъчнозадължено лице има други облагаеми доходи в Белгия и трето, ако отчитането на дохода от недвижим имот води до преминаване в по-горен етаж на скалата за данъчно облагане.
- 35 Освен това кадастралната стойност на недвижими имоти, които се намират в Белгия, се доближавала до размера на доходите от недвижими имоти в държава, различна от Белгия, след приспадане от тези доходи на платените в чужбина данъци и на разходите за поддръжка и ремонти в размер на 40 %. Що се отнася до тези разходи обаче, Кралство Белгия признава, че кадастралната стойност на намиращите се в Белгия недвижими имоти се намалява и със същата фиксирана сума за разходи.
- 36 Освен това Кралство Белгия поддържа, че доходите от намиращите се в Белгия недвижими имоти са част от общия доход, който се облага с данък върху доходите на физическите лица, и предварително се облагат с данък върху недвижимите имоти, който е отделен данък върху собствеността. Следователно, докато в хипотезата на недвижими имоти, които се намират в друга държава, доходите от тези недвижими имоти се отчитали единствено за целите на определяне на данъчната ставка, която се прилага към доходите, облагани в Белгия, доходите от намиращите се в Белгия недвижими имоти не само определяли приложимата данъчна ставка, но освен това били подложени на двойно данъчно облагане. Следователно като цяло

белгийските местни лица, притежаващи недвижими имоти в Белгия, се облагали с по-голям данък от белгийските местни лица, притежаващи недвижими имоти в друга държава — членка на Съюза или на ЕИП.

Съображения на Съда

Предварителни бележки

- 37 В исковата си молба Комисията упреква Кралство Белгия, че нарушава свободното движение на капитали, предвидено в член 63 ДФЕС и в член 40 от Споразумението за ЕИП, като предвижда неблагоприятното данъчно третиране за белгийските местни лица, притежаващи недвижим имот на територията на държава — членка на Съюза или на ЕИП, различна от Кралство Белгия.
- 38 Тъй като Кралство Белгия се позовава на циркулярно писмо AGFisc № 22/2016, което според тази държава членка има за цел да приведе спорната национална правна уредба в съответствие с член 63 ДФЕС и с член 40 от Споразумението за ЕИП, достатъчно е да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика наличието на неизпълнение на задължения от държава членка трябва да се преценява с оглед на спорното положение към момента на изтичането на срока, даден в мотивираното становище, и че последващи промени не могат да се вземат предвид от Съда (решение от 29 октомври 2015 г., Комисия/Белгия, С-589/14, непубликувано, ЕУ:С:2015:736, т. 49).
- 39 Тъй като, както е видно от преписката, с която разполага Съдът, този срок е изтекъл на 26 март 2012 г., доводите на Кралство Белгия, свързани с това циркулярно писмо от 29 юни 2016 г., не трябва да се вземат предвид.

По наличието на ограничение на свободното движение на капитали

- 40 Следва да се припомни, че мерките, забранени с член 63, параграф 1 ДФЕС като ограничаващи движението на капитали, включват всички мерки, които по естеството си могат да възпрат местните лица в една държава членка да инвестират в недвижими имоти в други държави членки (решение от 11 септември 2014 г., Verest и Gerards, С-489/13, ЕУ:С:2014:2210, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 41 В случая членове 7 и 13 от КДД 92, тълкувани във връзка с точки 13/7 и 13/8 от административния коментар на същия кодекс, предвиждат, че доходите от недвижими имоти, които не са отдадени под наем или са отдадени под наем на физически лица, които не ги използват за професионални цели, или на юридически лица, които ги предоставят на физически лица за лични цели, се определят на базата на фиксирана данъчна основа по отношение на намиращите се в Белгия имоти и на базата на реалната наемна стойност или действителния наем по отношение на имотите, които се намират в друга държава.
- 42 Фиксираната данъчна основа, която се прилага към намиращите се в Белгия недвижими имоти, представлява тяхната кадастрална стойност, определена на 1 януари 1975 г. въз основа на оценката на нетната нормална наемна стойност, която на свой ред е определена въз основа на наемите, които са могли да бъдат получени към тази дата при отдаване под наем на тези имоти.

- 43 Освен това безспорно е, че след 1991 г. кадастралната стойност на намиращ се в Белгия недвижим имот се актуализира с коефициент на увеличение, чийто размер се променя всяка година въз основа на индекса на потребителските цени. Също така от 1994 г. към кадастралната стойност на застроените недвижими имоти се прилага увеличение, чийто размер е фиксиран на 25 % за 1995 г. и увеличен на 40 %, считано от 1997 г.
- 44 Що се отнася до реалната наемна стойност на недвижим имот, тя представлява средният брутен годишен наем, който може да бъде получен при отдаване под наем на този имот. Тя се използва, за да се определят доходите от неотдадени под наем недвижими имоти, които се намират в държава, различна от Белгия.
- 45 Кралство Белгия не оспорва, че кадастралната стойност на недвижим имот, който се намира в Белгия, е по-ниска от действителния наем от този имот или от неговата реална наемна стойност. В това отношение от исковата молба на Комисията е видно, че като цяло от 1975 г. насам тенденцията в цените на недвижимите имоти е възходяща във всички белгийски региони, което води до съответното увеличение на наемите, и че индексирането и увеличението на кадастралната стойност на намиращите се в Белгия недвижими имоти, не са достатъчни, за да се доближи тази стойност до размера на наемите, които могат да бъдат получени на белгийския пазара за наем на недвижими имоти.
- 46 Несъмнено, както правилно отбелязва Кралство Белгия, тази разлика между кадастралната стойност и реалната наемна стойност на намиращ се в Белгия недвижим имот не означава непременно, че доходът от недвижим имот, намиращ се в държава, различна от Кралство Белгия, ще е по-висок от кадастралната стойност на сходен имот, намиращ се на белгийска територия. Всъщност не е изключено наемите в друга държава — членка на Съюза или на ЕИП, да са значително по-ниски от тези в Белгия.
- 47 Както е видно от точки 42—44 от настоящото решение, обаче възприетият от белгийските данъчни органи доход от недвижим имот, намиращ се в Белгия или другаде, в крайна сметка се изчислява в зависимост от наемите, които могат да бъдат получени от един имот, нещо, което Кралство Белгия потвърждава в писменото си становище пред Съда.
- 48 Следователно, за да се установи дали диференцираната оценка на дохода от недвижим имот — в зависимост от това дали недвижимият имот се намира в Белгия, или в друга държава — членка на Съюза или на ЕИП — поражда разлика в третирането, следва да се сравнят кадастралната стойност, наемната стойност и наемите, които действително могат да бъдат получени на пазара за наем на недвижими имоти.
- 49 В това отношение от съображенията, изложени в точки 41—45 от настоящото решение, е видно, от една страна, че кадастралната стойност на недвижим имот, който се намира в Белгия, е по-ниска от наемите, които могат да бъдат получени на белгийския пазара за наем на недвижими имоти, и от друга страна, че реалната наемна стойност на недвижим имот по принцип съответства на средния брутен годишен наем, който може да бъде получен при отдаване под наем на този имот. От това следва, че за целите на диференцираната оценка на доходите от недвижими имоти в зависимост от държавата, на чиято територия се намират тези имоти, доходът от недвижим имот, намиращ се в държава — членка на Съюза или на ЕИП, различна от Кралство Белгия, е надценен в сравнение с дохода от недвижим имот, който се намира в Белгия.
- 50 Впрочем, както отбелязва Комисията, предвид значителния размер на това надценяване фактът, че реалната наемна стойност на недвижим имот, намиращ се в държава — членка на Съюза или на ЕИП, различна от Кралство Белгия, се намалява до размер, съответстващ на данъците, с които се облага доходът от този недвижим имот в първата държава, не води до решително сближаване между наемната стойност и кадастралната стойност.

- 51 Доколкото Кралство Белгия упражнява правомощието си за данъчно облагане на доходите от отдавани и неотдавани под наем недвижими имоти, намиращи се в държава — членка на Съюза или на ЕИП, различна от Кралство Белгия, надценяването на доходите от тези имоти води до това, че възприетата данъчна основа е по-голяма, отколкото би била, ако за определянето на размера на тези доходи бе използвана стойност, аналогична на кадастралната стойност, която спорната правна уредба предвижда по отношение на намиращите се в Белгия имоти.
- 52 При наличието на спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, които предвиждат резерва за прогресивност, доходът от намиращ се в друга държава недвижим имот не се облага в Белгия. Този доход обаче се взема предвид за целите на прилагане на правилото за прогресивност, когато се изчислява размерът на данъка върху останалите доходи на данъчнозадълженото лице, които подлежат на облагане в Белгия (вж. в този смисъл решение от 11 септември 2014 г., *Verest и Gerards*, С-489/13, ЕУ:С:2014:2210, т. 29 и 30). В този случай надценяването на доходите от имоти, намиращи се в държава — членка на Съюза или на ЕИП, различна от Кралство Белгия, може да доведе до прилагането на по-висока данъчна ставка, нещо, което Кралство Белгия признава в писменото си становище пред Съда.
- 53 В светлината на гореизложеното следва да се констатира, че спорната правна уредба — съгласно която доходите от недвижими имоти, които не са отдадени под наем или са отдадени под наем на физически лица, които не ги използват за професионални цели, или на юридически лица, които ги предоставят на физически лица за лични цели, се определят на базата на фиксирана данъчна основа по отношение намиращите се в Белгия имоти и на базата на реалната наемна стойност или действителния наем по отношение на имотите, които се намират в друга държава — води до различно третиране, което може да възпре белгийските местни лица да инвестират в недвижими имоти в държави — членки на Съюза или на ЕИП, различни от Кралство Белгия.
- 54 Поради това посочената правна уредба представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено с член 63 ДФЕС.

По наличието на обосновка за ограничението на свободното движение на капитали съгласно член 65 ДФЕС

- 55 Съгласно постоянната съдебна практика следва да се прави разграничение между случаите на различно третиране, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разрешава, и случаите на дискриминация, забранени с член 65, параграф 3 ДФЕС. За да може национална данъчноправна уредба като спорната да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, разликата в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сравними, или да е обоснована с императивно съображение от общ интерес (вж. в този смисъл решения от 3 септември 2014 г., *Комисия/Испания*, С-127/12, непубликувано, ЕУ:С:2014:2130, т. 73, от 11 септември 2014 г., *Verest и Gerards*, С-489/13, ЕУ:С:2014:2210, т. 28 и от 17 септември 2015 г., *Miljoen и др.*, С-10/14, С-14/14 и С-17/14, ЕУ:С:2015:608, т. 64).
- 56 Във връзка с това Кралство Белгия изтъква, че в приложение на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, които то е сключило с повечето държави — членки на Съюза или на ЕИП, доходите от недвижими имоти, намиращи се на територията на тези държави, не се облагат в Белгия с данък върху доходите на физическите лица, докато доходите от недвижими имоти, които се намират в Белгия, са част от данъчната основа за изчисляването на данъка в Белгия. Поради това можело да се установи наличие на нарушение на член 63 ДФЕС само ако реално дължимата сума в Белгия по силата на цялостното данъчно облагане на доходите на пребиваващите там физически лица е по-голяма за собственика на недвижим имот, който се намира в друга държава — членка на Съюза или на ЕИП.

- 57 Този довод трябва да бъде отхвърлен.
- 58 Както посочва Кралство Белгия в писмената си защита, в съответствие с член 155 от КДД 92 доходите, освободени от данъчно облагане по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, се вземат предвид за целите на определянето на данъчната ставка, приложима към облагаемите в Белгия доходи.
- 59 Целта на това освобождаване с „резерва за прогресивност“ е да не се допусне в Белгия спрямо облагаемите доходи на данъчнозадължено лице, собственик на находящ се в друга държава членка недвижим имот, да се прилага по-ниска данъчна ставка от приложимата спрямо доходите на данъчнозадължените лица, които са собственици на сходни имоти в Белгия (вж. в този смисъл решение от 11 септември 2014 г., Verest и Gerards, С-489/13, ЕУ:С:2014:2210, т. 31).
- 60 В светлината на тази цел положението на данъчнозадължените лица, придобили недвижим имот в Белгия, е сходно с това на данъчнозадължените лица, придобили такъв имот в друга държава — членка на Съюза или на ЕИП (вж. в този смисъл решение от 11 септември 2014 г., Verest и Gerards, С-489/13, ЕУ:С:2014:2210, т. 32).
- 61 Същият извод важи и когато няма спогодба за избягване на двойно данъчно облагане. В тази хипотеза целта на спорната правна уредба, а именно да се обложат доходите от недвижими имоти със собственици, белгийски местни лица, се отнася еднакво и за доходите от недвижими имоти, които се намират в Белгия или в друга държава. И в двата случая тези доходи се включват в облагаемата основа за целите на облагането на доходите.
- 62 Освен това, що се отнася до въпроса дали разликата в третирането на белгийските данъчнозадължени лица в зависимост от това дали притежават недвижим имот в Белгия, или в друга държава — членка на Съюза или на ЕИП, може да бъде обоснована с императивно съображение от общ интерес, следва да се констатира, че Кралство Белгия не е изтъкнало пред Съда никакво императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове в случая ограничението на свободното движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС.

По неизпълнението на член 40 от Споразумението за ЕИП

- 63 Доколкото разпоредбите на член 40 от Споразумението за ЕИП имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 63 ДФЕС, при обстоятелства като тези по настоящото дело всички изложени съображения относно наличието на ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС се отнасят съответно и до посочения член 40 (решение от 4 май 2017 г., Комисия/Гърция, С-98/16, непубликувано, ЕУ:С:2017:346, т. 49).
- 64 С оглед на всички изложени съображения следва да се приеме, че искът на Комисията е основателен.
- 65 Поради това следва да се констатира, че като е запазило в сила разпоредби в областта на оценката на доходи от недвижими имоти, които не са отдадени под наем или са отдадени под наем на физически лица, които не ги използват за професионални цели, или на юридически лица, които ги предоставят на физически лица за лични цели, съгласно които разпоредби облагаемата основа се изчислява въз основа на кадастралната стойност по отношение на намиращите се на националната територия имоти и въз основа на реалната наемна стойност по отношение на намиращите се в чужбина имоти, Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по член 63 ДФЕС и по член 40 от Споразумението за ЕИП.

По съдебните разноси

- ⁶⁶ Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноси, ако е направено такова искане. След като Комисията е направил искане за осъждането на Кралство Белгия и последното е загубило делото, то трябва да бъде осъдено да заплати съдебните разноси.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

- 1) **Като е запазило в сила разпоредби в областта на оценката на доходи от недвижими имоти, които не са отдадени под наем или са отдадени под наем на физически лица, които не ги използват за професионални цели, или на юридически лица, които ги предоставят на физически лица за лични цели, съгласно които разпоредби облагаемата основа се изчислява въз основа на кадастралната стойност по отношение на намиращите се на националната територия имоти и въз основа на реалната наемна стойност по отношение на намиращите се в чужбина имоти, Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по член 63 ДФЕС и по член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.**
- 2) **Осъжда Кралство Белгия да заплати съдебните разноси.**

Подписи