



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

12. aprill 2018*

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Kapitali vaba liikumine – ELTL artikkel 63 – EMP lepingu artikkel 40 – Belgia residentide tulumaks – Kinnisvaratulu kindlakstegemine – Kahe erineva arvutusmeetodi kasutamine olenevalt kinnisasja asukohast – Arvutamine katastriväärtuse alusel, kui kinnisasi asub Belgias – Arvutamine tegeliku üüriväärtuse alusel, kui kinnisasi asub Euroopa liidu mõnes teises liikmesriigis või Euroopa Majandusühenduse (EMÜ) riigis – Erinev kohtlemine – Kapitali vaba liikumise piirang

Kohtuasjas C-110/17,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 3. märtsil 2017 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja N. Gossement,

hageja,

versus

Belgia Kuningriik, esindajad: P. Cottin, M. Jacobs ja L. Cornelis,

kostja,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president C. G. Fernlund, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja) ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

otsuse

- 1 Oma hagiavalduses palub Euroopa Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Belgia Kuningriik jättis kehtima õigusnormid, mille kohaselt sellise kinnisasjaga seotud tulu hindamisel, mis on üürile andmata või on antud üürile füüsilistele isikutele, kes ei kasuta seda kutsetegevuses, või juriidilistele isikutele, kes annavad selle füüsiliste isikute kasutusse isiklikuks tarbeks, arvutatakse maksustatav väärtus katastriväärtuse põhjal, kui kinnisasi asub riigi territooriumil, ja tegeliku üüriväärtuse alusel, kui kinnisasi asub välisriigis, siis on ta rikkunud ELTL artiklist 63 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT erivaljaanne 11/52, lk 3; edaspidi „EMP leping“) artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 2 EMP lepingu artikkel 40 näeb ette:

„Käesoleva lepingu raames ei seata lepinguosalistele mingeid piiranguid [Euroopa Ühenduse (EÜ)] liikmesriikide või [Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA)] riikide residentidele kuuluva kapitali liikumise suhtes ega diskrimineerita kodakondsuse, elukoha või kapitali investeerimiskoha alusel. Käesoleva artikli kohaldamiseks vajalikud sätted on esitatud XII lisas.“

Belgia õigus

- 3 1992. aasta tulumaksuseadustiku (Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, edaspidi „CIR 92“) artikkel 7 näeb ette:

„(1) Kinnisvaratulu on:

- 1) üürile andmata kinnisvara puhul:

- a) mis asub Belgias:

- katastriüksuse tulu, kui tegemist on hoonestamata kinnisasjaga, oma laadi või otstarbe tõttu ehitiseks loetava rajatise või seadmega või artikli 12 lõikes 3 nimetatud eluasemega;
- katastriüksuse tulu, mida suurendatakse 40% võrra, kui tegemist on muu kinnisasjaga;

- b) mis asub välisriigis: üüriväärtus;

- 2) üürile antud kinnisvara puhul:

- a) Belgias asuva kinnisaja puhul, mis on antud üürile füüsilisele isikule, kes ei kasuta seda ei osaliselt ega täielikult oma kutsetegevuses:

- katastriüksuse tulu, kui tegemist on hoonestamata kinnisasjaga, oma laadi või otstarbe tõttu ehitiseks loetava rajatise või seadmega;
- katastriüksuse tulu, mida suurendatakse 40% võrra, kui tegemist on muu kinnisasjaga;

[...]

b *bis*) katastriüksuse tulu, mida suurendatakse 40% võrra, kui tegemist on hoonestatud kinnisasjaga, mis on antud üürile juriidilisele isikule, mis ei ole äriühing, et anda see kasutamiseks:

- füüsilisele isikule kasutamiseks ainult eluasemena;

[...]

d) üüri ja muu üüritulu kogusumma, kui tegemist on välisriigis asuva kinnisasjaga;

[...]“.

4 Nimetatud seadustiku artikli 12 lõige 3 sätestab:

„Katastriüksuse tulu ei maksta maksumaksja omandis olevalt eluasemelt, mida ta ise kasutab, ilma et see piiraks kinnisvaramaksu sissenõudmist [...]

[...]

Kui maksumaksja omandis olev eluase, mida ta ise kasutab, asub mõnes [Euroopa Majanduspiirkonna (EMP)] riigis, [...] kohaldatakse käesolevas lõikes sätestatud maksuvabastust selle eluaseme üüriväärtusele [...]“.

5 Nimetatud seadustiku artikkel 13 sätestab:

„Kinnisvara üüriväärtuse, üüri ja muu üüritulu puhul loetakse netotuluks brutosissetulek, millest on hooldus- ja remondikuludena maha arvatud:

- 40%, kui tegemist on hoonestatud kinnisasja ja oma laadi või otstarbe tõttu ehitiseks loetava rajatise või seadmega, [...]
- 10%, kui tegemist on hoonestamata kinnisasjaga.“

6 Sama seadustiku artikkel 155 sätestab:

„Topeltnaksumise vältimise rahvusvaheliste lepingute alusel maksuvaba tulu võetakse maksu kindlaksmääramisel arvesse, kuid maksu vähendatakse proportsionaalselt selle tuluosaga, mille kogutulus moodustab maksuvaba tulu.

[...]“.

7 CIR 92 artikkel 156 näeb ette:

„Poole võrra vähendatakse maksu seda osa, mis proportsionaalselt vastab:

- 1) välisriigis asuvalt kinnisvaralt saadud tulule;

[...]“.

8 Selle seadustiku artikli 251 kohaselt:

„Maksustatava kinnisasja omanik, valdaja, pikaajaline rentnik, hoonestusõiguse omanik või kasutusvaldaja maksavad kinnisvaramaksu kuninga kehtestatud korra kohaselt.“

9 Nimetatud seadustiku artikkel 471 sätestab:

„(1) Kõigi hoonestatud või hoonestamata kinnisasjade ning oma laadi või otstarbe tõttu ehitiseks loetavate rajatiste või seadmete kohta määratakse kindlaks katastriüksuse tulu.

(2) Katastriüksuse tulu on tavapärase keskmise netotulu aastas.

[...]“.

10 CIR 92 ametlik kommentaar näeb ette:

„13/7

Enne kui leitakse 60% eespool punkti 13/6 alapunktis 1 nimetatud üüriväärtusest ja 90% eespool punkti 13/6 alapunktis 2 nimetatud üüri ja üüritulu summast, tuleb neist siiski maha arvata vastavalt kinnisvaratulult välisriigis tegelikult tasutud maks (välja arvatud maks kogutulult, mis on välisriigis määratud kindlas summas eeldatava omanditulu põhjal).

13/8

Üüriväärtus vastab üüri keskmisele brutosummale aastas, mille oleks võinud üürileandmise korral maksustamisperioodi jooksul saada nii üürina sõna otseses mõttes kui ka kuludena, mida kannab üürnik [...], arvestades vara asukohariigi tava.

Omanik on kohustatud esitama deklareeritava üüriväärtuse tõendamiseks maksuametniku nõudel kõik vajalikud tõendid, näiteks vara omandamist tõendavad dokumendid, pärimisavaldused, kinnisvaramakse ja üksikisiku makse käsitlevad dokumendid. Nimetatud summa kontrollimiseks võib vajaduse korral läbi viia kontrolli pärandimaksu koguvast pädevas asutuses.

[...]“.

11 CIR 92 ametliku kommentaari punkti 13/8 on 29. juuni 2016. aasta ringkirjaga AGFisc nr 22/2016 (nr Ci.704.681) täiendatud järgmiselt:

„Välisriigi ametiasutuse poolt sõnaselgelt heaks kiidetud või kinnitatud hinnangulist tulu võib arvesse võtta kui üüriväärtust. Selle väärtuse aluseks võtmine ei ole kohustuslik, vaid see on üks võimalus, mida maksumaksja võib kinnisvaratulu suuruse määramiseks kasutada. Sel juhul on dokument, millest üüriväärtus nähtub, käsitatav tõendina (maksuteade, kinnisvaramaks jne).

Selliseks üüriväärtuseks võib muu hulgas olla:

- kinnisasja hinnanguline üüri brutosumma, mis võetakse arvesse maksu määramisel vastavas riigis;
- üüri brutosumma kindlas suuruses, mis võetakse arvesse maksu määramisel vastavas riigis (näiteks võrdlusmaatükkide põhjal määratud üüri brutoväärtus);
- kinnisajalt saadud maksustatav tulu, mis võetakse arvesse tulumaksu arvutamisel vastavas riigis.

Tõendil näidatud summa võib olla vähendatud (välisriigis kehtivate õigusaktide alusel on näiteks vähendatud kulused, maksuvabastusi või mahaarvamisi). Sellisel juhul tuleb tõendil näidatud summat suurendada, lisades kulud, maksuvabastused või mahaarvamised nii, et üüriväärtuse määramisel oleks arvesse võetud brutosumma.“

Kohtueelne menetlus

- 12 Komisjon juhtis 7. novembri 2007. aasta märgukirjas tähelepanu sellele, et Belgia maksusätted, mis käsitlevad välisriigis asuvalt kinnisvaralt saadud tulu (edaspidi „vaidlusalused õigusnormid“), võivad olla vastuolus ELTL artiklist 63 ja EMP lepingu artiklist 40 tulenevate kohustustega. Vastuolu tuleneb sellest, et maksustatava tulu kindlaksmääramise alused on erinevad olenevalt sellest, kas kinnisasi asub Belgias või mõnes muus riigis. Viimati nimetatud juhul maksustatakse Belgia residentide kinnisvaratulu ebasoodsamalt kui Belgias asuvatelt kinnisasjadelt saadud tulu. See erinev maksustamine võib piirata kapitali vaba liikumist. Belgia Kuningriik vaidles 17. märtsi 2008. aasta kirjaga neile väidetele vastu.
- 13 Komisjon kinnitas 26. juuni 2009. aasta täiendavas märgukirjas, et tema väited puudutavad nii hoonestatud kinnisasjadelt kui ka hoonestamata kinnisasjadelt saadud tulu. Belgia Kuningriik jäi 16. novembri 2009. aasta kirjas oma esialgsete seisukohtade juurde.
- 14 Komisjon esitas 26. märtsil 2012 põhjendatud arvamuse. Belgia Kuningriik märkis 9. oktoobri 2012. aasta kirjas, et ta nõustub komisjoni seisukohtadega, ja kohustus töötama välja seaduseelnõu, mis võimaldab rikkumise kõrvaldada.
- 15 Komisjon peatas rikkumismenetluse, kuna 3. septembril 2013 pöörduti Euroopa Kohtu poole eelotsuse küsimusega, mis käsitles Prantsusmaal asuva kinnisasja maksustamist Belgias ja mille kohta tehti 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210).
- 16 Selle kohtuotsuse punktis 34 selgitas Euroopa Kohus, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis käsitlevad selle riigi residentide tulu maksustamist, kui need võivad topeltnmaksustamise vältimise lepingus sisalduva progresseeruva määra klausli kohaldamisel tuua kaasa tulumaksumäära, mis on kõrgem ainuüksi sel põhjusel, et kinnisvaratulu kindlakstegemise meetodist tingituna hinnatakse teises liikmesriigis asuvalt üürile andmata kinnisvaralt saadud tulu suuremaks sarnaselt varalt saadud tulust, kui see asub esimeses liikmesriigis. Ühtlasi pidas ta liikmesriigi kohtu ülesandeks kontrollida, kas asjasse puutuvad õigusnormid tekitavad sellise tagajärje.
- 17 Seda kohtuotsust silmas pidades otsustas komisjon jätkata rikkumismenetlust Euroopa Kohtus, esitades hagi käesolevas asjas.

Hagi analüüs

Poolte argumendid

- 18 Komisjon väidab, et Belgia Kuningriik on rikkunud ELTL artiklit 63 ja EMP lepingu artiklit 40, kuna ta kohaldas tulumaksu arvutamise aluste kindlaksmääramiseks CIR 92 artikleid 7 ja 13 koostoimes nimetatud seadustiku ametliku kommentaari punktidega 13/7 ja 13/8, mille kohaselt selliselt kinnisasjalt saadud tulu, mis on üürile andmata või on antud üürile füüsilistele isikutele, kes ei kasuta seda kutsetegevuses, või juriidilistele isikutele, kes annavad selle füüsiliste isikute kasutusse isiklikuks tarbeks, määratakse kindlas summas, kui kinnisasi asub Belgias, ja tegeliku üüriväärtuse või tegeliku üürisumma alusel, kui see asub mõnes muus Euroopa Liidu liikmesriigis või EMP riigis.
- 19 Aluseks võetav kindel summa on kinnisasja katastriväärtus, millest on maha arvatud kindlasummaliselt hinnatud hooldus- ja remondikulud. Seda kohaldatakse üürile antud või üürile andmata kinnisasja suhtes ainult siis, kui see asub Belgias.

- 20 Kui kinnisasi asub mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis, tuleb teha vahet üürile antud ja üürile andmata kinnisasjade vahel. Kui esimesel juhul arvutatakse maksustatav summa saadud üüri põhjal, siis teisel juhul arvutatakse see kinnisasi tegeliku üüriväärtuse põhjal. Mõlemal juhul arvatakse selliselt leitud väärtusest maha esiteks maks, mis on tasutud riigis, mille territooriumil kinnisasi asub, ning teiseks kindlasummaliselt hinnatud hooldus- ja remondikulud.
- 21 Kui Belgia Kuningriik ei ole sõlminud topeltnmaksustamise vältimise lepingut riigiga, mille territooriumil kinnisasi asub, maksustatakse kinnisajalt saadud tulu Belgias, vähendades seda 50%. Seevastu juhul, kui sellist lepingut ei ole sõlmitud, Belgias seda tulu küll ei maksustata, kuid võetakse arvesse maksuvabastusega hõlmamata tuludele kohaldatava maksumäära kindlakstegemisel.
- 22 Sellega seoses väidab komisjon, et Belgias asuva kinnisasi katastriväärtus, vaatamata indekseerimisele, suurendamisele ja kohandamisele, mis kehtivad alates aastast 1997, jääb ikkagi väiksemaks kinnisasi tegelikust üüriväärusest ja tegelikust üürisummast.
- 23 Selle tagajärg on erinev kohtlemine, mis asetab ebasoodsamasse olukorda Belgia residendid, kelle omandis olev kinnisasi asub mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis peale Belgia, mis võib pärssida nende isikute tahet investeerida kapitali sellistesse kinnisasjadesse ja piirata kapitali vaba liikumist.
- 24 Komisjoni hinnangul annab 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210) kinnitust, et kui topeltnmaksustamise vältimise lepingute kohaldamisel võetakse progresseeruva määra klausli alusel arvesse maksuvaba tulu, et teha kindlaks tulumaksumäär, mida kohaldatakse maksuvabastusega hõlmamata tulu suhtes, võib see iseenesest olla maksumaksjale ebasoodsam, kui selle tulemusel saadakse kõrgem maksumäär kui see, mida oleks kohaldatud, kui kinnisasi oleks asunud Belgias.
- 25 Lõpuks toob komisjon esile, et märgukirjadele vastates on Belgia ametiasutused väitnud, et nad on ringkirjaga AGFisc nr 22/2016 maksuõiguslikku käsitlust leevendanud, lubades tegeliku üüriväärtuse asemel lähtuda väärtusest, mille on kindlaks määranud selle riigi ametiasutused, mille territooriumil asub kinnisasi, mille omanik on Belgia resident. Leevendus puudutab siiski ainult üürile andmata kinnisasi, ei ole Belgia maksuhaldurile õiguslikult siduv ja on ette nähtud ringkirjas, mille õiguslik jõud on väiksem kui CIR 92 sätetel. Pealegi ei ole välisriigi asutuste poolt sealse maksu määramiseks arvatud üüriväärtus alati väiksem kui kinnisvaraturul toimiv tegelik üürihind.
- 26 Belgia Kuningriik ei vaidle vastu sellele, et kinnisvaratulu hindamise meetodid on erinevad olenevalt sellest, kas vara asub või ei asu Belgia territooriumil. Ta väidab, et 11. septembri 2014. aasta kohtuotsusest Verest ja Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 20) nähtub, et kinnisvaratulu hindamiseks võib kasutada erinevaid meetodeid, kui vaid liikumisvabadused on tagatud. Nii on see Belgia õigusnormide puhul, mille tulemusena maks ei ole tingimata suurem Belgia maksumaksjal, kelle valduses on mõne muu riigi territooriumil asuv kinnisasi.
- 27 Belgia Kuningriik väidab selles osas, et Belgias asuva kinnisasi katastriväärtus määratakse kindlaks – sarnaselt teises riigis asuva kinnisasi üüriväärtusega – hinnangu põhjal, kui suurt üüri oleks võinud saada, arvestades mitmesuguseid asjaolusid nagu hoone vanus ja üürihind kohalikul üüriturul. Olenevalt neist asjaoludest on katastriväärtuse ja tegeliku üüriväärtuse vahe suurem või väiksem.
- 28 Kahtlemata on hindamine katastriväärtuse alusel toimunud aastaid tagasi ja see väärtus on sel põhjusel üldiselt selgelt väiksem tegelikust üüriväärtusest. Katastriväärtust siiski igal aastal indekseeritakse vastavalt tarbijahinnaindeksi muutumisele ja seda on suurendatud 40%.

- 29 Belgias asuva kinnisasja katastriväärtuse ja tegeliku üüriväärtuse vahe ei tähenda pealegi, et on olemas vahe ka Belgias asuva kinnisasja katastriväärtuse ja mõnes muus riigis asuva sarnase kinnisasja tegeliku üüriväärtuse vahel. Belgia Kuningriik väidab sellega seoses, et kinnisvarahind liidu liikmesriikides ja EMP riikides võib olla märkimisväärselt erinev. Mõnes neist riikidest võivad üürid olla madalamad, kui makstakse Belgias.
- 30 Täpsemalt seoses varaga, mis topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel on Belgias maksudest vabastatud, väidab Belgia Kuningriik, et kuna maksustatavale tulule kohaldatakse Belgias astmeliselt progresseeruvat maksumäära, siis välisriigist saadud kinnisvaratulu arvessevõtmine progresseeruva määra klausli kohaldamisel ei tarvitse tingimata mõjutada maksumäära, mida kohaldatakse muu Belgias maksustatava tulu suhtes. Nii oleks see üksnes juhul, kui maksumaksja tulumäär nihkuks võimaliku ülehindamise tulemusena maksuastmestiku kõrgemale astmele. Nagu nähtub 11. septembri 2014. aasta kohtuotsusest Verest ja Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 23), peaks liikmesriigi kohus, kes on pädev kontrollima, kas esineb võimalik kõrgem maks, viima igal üksikjuhul läbi eraldi hindamise.
- 31 Välisriigist saadud kinnisvaratulu arvessevõtmisel selle maksumäära kindlakstegemiseks, mida kohaldatakse Belgias maksustatava tulu suhtes, tuleks ühtlasi teha vahet üürile antud kinnisasjade ja üürile andmata kinnisasjade vahel.
- 32 Üürile andmata kinnisasjade puhul saab Belgia maksumaksja kasutada ringkirjas AGFisc nr 22/2016 ette nähtud võimalust näidata maksudeklaratsioonis „üüri brutoväärtus“, mille määrab kindlaks selle riigi maksuasutus, mille territooriumil kinnisasi asub. Ringkiri on seega tekitanud maksumaksjatel õiguspäraseid ootusi, mida tunnustas Cour d’appel d’Anvers (Antwerpeni apellatsioonikohus, Belgia) 2. juunil 2015 kohtuasjas Verest & Gerards *versus* État belge (Belgia riik).
- 33 Kuna mõned liidu liikmesriigid või EMP riigid ei vii läbi kinnisvaratulu hindamist üürile andmata kinnisasjade puhul, siis hindab nende üüriväärtust maksumaksja ise. Olenevalt nende riikide elatusasemest ja üldiselt makstavast üürist ei tarvitse see hinnang tingimata olla antud Belgias asuva sarnase kinnisasja katastriväärtusest suuremas summas.
- 34 Üürile antud kinnisasja puhul võib mõnes teises liidu liikmesriigis või EMP riigis peale Belgia Kuningriigi asuvale kinnisasjale kõrgemat maksu kohaldada vaid siis, kui on täidetud kolm tingimust: esiteks kui üür ja muu üüritulu on suurem Belgias asuva sarnase kinnisasja katastriväärtusest, teiseks kui Belgia maksumaksja saab muud Belgias maksustatavat tulu, ja kolmandaks, kui kinnisvaratulu arvessevõtmine tingib nihkumise maksuastmestiku kõrgemale astmele.
- 35 Lisaks läheneb Belgias asuva kinnisasja katastriväärtus mõnes muus riigis peale Belgia Kuningriigi asuvalt kinnisasjalt saadud tulusummale seetõttu, et sellest tulust arvatakse maha välisriigis tasutud maksud ning hooldus- ja remondikulud kuni 40% ulatuses. Nende kulude osas möönab Belgia Kuningriik siiski, et ka Belgias asuvate kinnisasjade katastriväärtust vähendatakse samasuguste kulude mahaarvamisega kindlas summas.
- 36 Lisaks väidab Belgia Kuningriik, et Belgias asuvalt kinnisvaralt saadud tulu on osa üldtulust, mis maksustatakse füüsilise isiku tulumaksuga ja millest on eelnevalt tasutud kinnisvaramaks, mis on eraldi maks kinnisasjalt. Seega, kui mõnes muus riigis asuvalt kinnisasjalt saadud tulu võetakse arvesse üksnes selle maksumäära kindlakstegemiseks, mida kohaldatakse Belgias maksustatava tulu suhtes, siis Belgias asuvalt kinnisasjalt saadud tulu põhjal tehakse kindlaks mitte ainult kohaldatav maksumäär, vaid sellele kohaldatakse lisaks veel topeltnmaksustamist. Seega on Belgias asuvaid kinnisasju valdavate Belgia residentide maksud üldiselt suuremad kui Belgia residentidel, kes valdavad mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis asuvaid kinnisasju.

Euroopa Kohtu hinnang

Sissejuhatavad märkused

- 37 Komisjon väidab oma hagiavalduses, et Belgia Kuningriik on rikkunud kapitali vaba liikumist, mis on sätestatud ELTL artiklis 63 ja EMP lepingu artiklis 40, kuna ta maksustab ebasoodsamalt neid Belgia residente, kelle valduses olev kinnisasi asub mõne muu liidu liikmesriigi või EMP riigi territooriumil peale Belgia Kuningriigi.
- 38 Kuna Belgia Kuningriik juhib tähelepanu ringkirjale AGFisc nr 22/2016, mille eesmärk selle liikmesriigi sõnul oli viia vaidlusalused õigusnormid kooskõlla ELTL artikliga 63 ja EMP lepingu artikliga 40, siis selles osas piisab osutamisest väljakujunenud kohtupraktikale, mille kohaselt liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist tuleb hinnata põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel valitsenud olukorrast lähtuvalt ja hiljem toimunud muutusi ei saa Euroopa Kohus arvesse võtta (29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-589/14, ei avaldata, EU:C:2015:736, punkt 49).
- 39 Kuna Euroopa Kohtu toimikust nähtub, et see tähtaeg lõppes 26. märtsil 2012, siis ei saa arvesse võtta Belgia Kuningriigi argumente 29. juuni 2016. aasta ringkirja kohta.

Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine

- 40 Tuleb märkida, et kapitali liikumist piiravate meetmete hulka, mis on ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud, kuuluvad sellised meetmed, mis võivad pärssida liikmesriigi residentide tahet teha kinnisvarainvesteeringuid teistes liikmesriikides (11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Käesoleval juhul näevad CIR 92 artiklid 7 ja 13 koostoimes nimetatud seadustiku ametliku kommentaari punktidega 13/7 ja 13/8 ette, et selliselt kinnisasjalt saadud tulu, mis on üürile andmata või on antud üürile füüsilistele isikutele, kes ei kasuta seda kutsetegevuses, või juriidilistele isikutele, kes annavad selle füüsiliste isikute kasutusse isiklikuks tarbeks, määratakse kindlas summas, kui kinnisasi asub Belgias, ja tegeliku üüriväärtuse või tegeliku üürisumma alusel, kui see asub mõnes muus riigis.
- 42 Kindel summa, mida kohaldatakse Belgias asuvate kinnisasja suhtes, koosneb katastriväärtusest, mis määrati kindlaks 1. jaanuaril 1975 üüri hariliku netoväärtuse põhjal, mis omakorda määrati lähtuvalt üürist, mida kinnisasja üürile andmise korral oleks võinud selle kuupäeva seisuga saada.
- 43 Lisaks puudub vaidlus selles, et alates 1991. aastast rakendatakse Belgias asuva kinnisasja katastriväärtusele suurenduskoefitsienti, mille määr igal aastal muutub vastavalt tarbijahinnaindeksile. Peale selle on hoonestatud kinnisasja katastriväärtust alates 1994. aastast suurendatud ja 1995. aastaks kehtestati vastav määr 25%, mis alates 1997. aastast tõusis 40 protsendile.
- 44 Kinnisasja tegelik üüriväärtus vastab üüri keskmisele brutosummale aastas, mida oleks kinnisasja üürile andmisest võidud saada. Seda kasutatakse kinnisvaratulu kindlaksmääramiseks üürile andmata kinnisasja puhul, mis asub mõnes muus riigis peale Belgia Kuningriigi.
- 45 Belgia Kuningriik ei vaidle vastu sellele, et Belgias asuva kinnisasja katastriväärtus on väiksem selle kinnisasja tegelikust üürist või tegelikust üüriväärtusest. Komisjoni hagist nähtub sellega seoses, et alates 1975. aastast on kinnisvarahinnad üldiselt tõusnud kõikides Belgia piirkondades, millele vastavalt on tõusnud ka üür, ning et Belgias asuvate kinnisasjade katastriväärtuse indekseerimine ja suurendamine ei ole olnud piisav, et see väärtus läheneks üürisummale, mida Belgia üüriturul võib saada.

- 46 Nagu Belgia Kuningriik põhjendatult märgib, ei tähenda Belgias asuva kinnisasja katastriväärtuse ja tegeliku üüriväärtuse vahe tõesti tingimata seda, et mõnes muus riigis peale Belgia Kuningriigi asuvalt kinnisasjalt saadud tulu oleks suurem Belgia territooriumil asuva sarnase kinnisasja katastriväärtusest. Ei ole nimelt välistatud, et üürihinnad mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis on madalamad kui Belgias.
- 47 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 42–44, arvutatakse kas Belgias või mujal asuvalt kinnisasjalt saadud tulu, mille Belgia maksuhaldur arvesse võtab, lõppkokkuvõttes selle üüri põhjal, mida kinnisasjalt võib saada, ja seda kinnitab ka Belgia Kuningriik Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades.
- 48 Seega tuvastamaks, kas kinnisvaratulu diferentseeritud hindamine – vastavalt sellele, kas kinnisasi asub Belgias või mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis – kujutab endast erinevat kohtlemist, tuleb võrrelda katastriväärtust, üüriväärtust ja üüri, mida võib üüriturul tegelikult saada.
- 49 Selles osas ilmneb käesoleva kohtuotsuse punktides 41–45 esitatud kaalutlustest, et esiteks on Belgias asuva kinnisasja katastriväärtus madalam kui üür, mida võib Belgia üüriturul saada, ja teiseks, et kinnisasja tegelik üüriväärtus vastab põhimõtteliselt üüri keskmisele brutosummale aastas, mida oleks kinnisasja üürile andmisest võidud saada. Sellest järeldub, et kinnisvaratulu erineva hindamisega olenevalt riigist, mille territooriumil kinnisasi asub, on juhul, kui kinnisasi asub mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis peale Belgia Kuningriigi, kinnisasjalt saadud tulu üle hinnatud võrreldes Belgias asuvalt kinnisasjalt saadud tuluga.
- 50 Lisaks, nagu komisjon esile tõi, pidades silmas selle ülehindamise suurust, siis kuigi mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis peale Belgia Kuningriigi asuva kinnisasja tegelikku üüriväärtust vähendatakse, arvates sellest maha maksu, mis tuleb esimesena nimetatud riigis kinnisvaratulul tasuda, ei tingi see asjaolu üüriväärtuse ja katastriväärtuse otsustavat teineteisele lähenemist.
- 51 Kuna Belgia Kuningriik kasutab oma maksustamispädevust kinnisvaratulu suhtes, mis on saadud mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis peale Belgia Kuningriigi asuvalt üürile antud või üürile andmata kinnisasjalt, siis osutub aluseks võetav maksustatav väärtus neilt kinnisasjadelt saadud tulu ülehindamise tagajärjel suuremaks, kui see oleks olnud juhul, kui tulu taseme kindlakstegemiseks oleks kasutatud väärtust, mis sarnaneb katastriväärtusele, nagu on ette nähtud vaidlusalustes õigusnormides Belgias asuva kinnisasja kohta.
- 52 Kui on sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise leping, mis näeb ette progresseeruva määra, siis teises riigis asuvalt kinnisasjalt saadud tulu Belgias ei maksustata. Küll aga võetakse seda arvesse astmelisuse nõude kohaldamiseks maksusumma arvutamisel maksumaksja ülejäänud tulult, mis on Belgias maksustatav (vt selle kohta 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punktid 29 ja 30). Sel juhul võib mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis peale Belgia Kuningriigi asuvalt kinnisasjalt saadud tulu ülehindamine tuua kaasa suurema maksumäära kohaldamise, mida möönab ka Belgia Kuningriik Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades.
- 53 Eeltoodut arvestades tuleb asuda seisukohale, et vaidlusalused õigusnormid, mis näevad ette, et selliselt kinnisasjalt saadud tulu, mis on üürile andmata või on antud üürile füüsilistele isikutele, kes ei kasuta seda kutsetegevuses, või juriidilistele isikutele, kes annavad selle füüsiliste isikute kasutusse isiklikuks tarbeks, määratakse kindlas summas, kui kinnisasi asub Belgias, ja tegeliku üüriväärtuse või tegeliku üürisumma alusel, kui see asub mõnes muus riigis, toovad kaasa erineva kohtlemise, mis võib pärssida Belgia residentide tahet teha kinnisvarainvesteeringuid teistes liidu liikmesriikides või EMP riikides peale Belgia Kuningriigi.
- 54 Seetõttu kujutavad need õigusnormid endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikliga 63 põhimõtteliselt keelatud.

Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendatus ELTL artikli 65 alusel

- 55 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erinevat kohtlemist eristada diskrimineerimisest, mis on ELTL artikli 65 lõikega 3 keelatud. Selliseid liikmesriigi maksuõigusnorme, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate EL toimimise lepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui erinev kohtlemine on põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu (vt selle kohta 3. septembri 2014. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C-127/12, ei avaldata, EU:C:2014:2130, punkt 73; 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 28, ja 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt, C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 64).
- 56 Belgia Kuningriik väidab selles osas, et topeltnmaksustamise vältimise lepingute alusel, mille ta on sõlminud suurema osa liidu liikmesriikide või EMP riikidega, ei maksustata nende riikide territooriumil asuvalt kinnisvaralt saadud tulu Belgias füüsilise isiku tulumaksuga, samas kui Belgias asuvalt kinnisvaralt saadud tulu on osa maksustatavast väärtusest maksu arvutamisel Belgias. ELTL artikli 63 rikkumise saaks seetõttu tuvastada üksnes siis, kui Belgias elavate füüsiliste isikute kogutulu maksustamisel oleks mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis asuva kinnisasja omaniku poolt Belgias tegelikult tasumisele kuuluv maksusumma suurem.
- 57 Nende argumentidega ei saa nõustuda.
- 58 Nagu märkis Belgia Kuningriik kostja vastuses, võetakse topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel maksust vabastatud tulu CIR 92 artikli 155 kohaselt arvesse Belgias maksustatava tulu suhtes kohaldatava maksumäära kindlakstegemiseks.
- 59 Sellise „progresseeruva määraga“ maksust vabastamise eesmärk on vältida, et Belgias maksustatakse selle maksumaksja maksustatav tulu, kellele kuulub kinnisasi teises liikmesriigis, madalama maksumääraga, kui kehtib Belgias sarnast vara omavate maksumaksjate tulule (vt selle kohta 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 31).
- 60 Sellest eesmärgist lähtuvalt on maksumaksjad, kes on omandanud kinnisasja Belgias, sarnases olukorras maksumaksjatega, kes on omandanud kinnisasja mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis (vt selle kohta 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus Verest ja Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 32).
- 61 Sama järeldus kehtib ka topeltnmaksustamise vältimise lepingu puudumise korral. Sel juhul on vaidlusaluste õigusnormide eesmärk maksustada tulu, mis on saadud Belgia residentide omandis olevalt kinnisasjalt, ühetaoliselt kohaldatav Belgias või mõnes muus riigis asuvalt kinnisasjalt saadud tulu suhtes. Mõlemal juhul arvatakse see tulu tulumaksuga maksustatava väärtuse hulka.
- 62 Pealegi küsimuses, kas Belgia maksumaksjate erinev kohtlemine olenevalt sellest, kas nende omandis olev kinnisasi asub Belgias või mõnes muus liidu liikmesriigis või EMP riigis, võib olla ülekaaluka üldise huvi tõttu põhjendatud, tuleb tõdeda, et Belgia Kuningriik ei ole Euroopa Kohtus tuginenud ühelegi ülekaalukale üldisele huvile, mille tõttu kapitali vaba liikumise piirang ELTL artikli 63 tähenduses võiks olla käesoleval juhul põhjendatud.

EMP lepingu artikli 40 rikkumine

- 63 Kuna EMP lepingu artikli 40 sätetel on samasugune kohaldamisala kui sisult identsetel ELTL artikli 63 sätetel, siis on kõik eelnevad kaalutlused kapitali vaba liikumise piirangu esinemise kohta ELTL artikli 63 alusel käesoleva vaidluse asjaoludel *mutatis mutandis* ülekantavad ka nimetatud artiklile 40 (4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Kreeka, C-98/16, ei avaldata, EU:C:2017:346, punkt 49).

- 64 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb asuda seisukohale, et komisjoni hagi on põhjendatud.
- 65 Seega tuleb tuvastada, et kuna Belgia Kuningriik jättis kehtima õigusnormid, mille kohaselt sellise kinnisasjaga seotud tulu hindamisel, mis on üürile andmata või on antud üürile füüsilistele isikutele, kes ei kasuta seda kutsetegevuses, või juriidilistele isikutele, kes annavad selle füüsiliste isikute kasutusse isiklikuks tarbeks, arvutatakse maksustatav väärtus katastriväärtuse põhjal, kui kinnisasi asub riigi territooriumil, ja tegeliku üüriväärtuse alusel, kui kinnisasi asub välisriigis, siis on ta rikkunud ETL artiklist 63 ja EMP lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

- 66 Vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõikele 1 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Belgia Kuningriik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

- 1. Kuna Belgia Kuningriik jättis kehtima õigusnormid, mille kohaselt sellise kinnisasjaga seotud tulu hindamisel, mis on üürile andmata või on antud üürile füüsilistele isikutele, kes ei kasuta seda kutsetegevuses, või juriidilistele isikutele, kes annavad selle füüsiliste isikute kasutusse isiklikuks tarbeks, arvutatakse maksustatav väärtus katastriväärtuse põhjal, kui kinnisasi asub riigi territooriumil, ja tegeliku üüriväärtuse alusel, kui kinnisasi asub välisriigis, siis on ta rikkunud ETL artiklist 63 ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi.**
- 2. Mõista kohtukulud välja Belgia Kuningriigilt.**

Allkirjad