



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

12. travnja 2018.*

„Povreda obveze države članice – Slobodno kretanje kapitala – Članak 63. UFEU-a – Članak 40. Sporazuma o EGP-u – Porez na dohodak belgijskih rezidenata – Utvrđenje dohotka od nekretnina – Primjena dviju različitih metoda izračuna, ovisno o mjestu gdje se nekretnina nalazi – Izračun na osnovi katastarske vrijednosti za nekretnine koje se nalaze u Belgiji – Izračun koji se temelji na stvarnoj najamnoj vrijednosti za nekretnine koje se nalaze u drugoj državi članici Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora (EGP) – Različiti tretman – Ograničenje slobodnog kretanja kapitala”

U predmetu C-110/17,

povodom tužbe zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a, podnesene 3. ožujka 2017.,

Europska komisija, koju zastupaju W. Roels i N. Gossement, u svojstvu agenata,

tužitelj,

protiv

Kraljevine Belgije, koju zastupaju P. Cottin, M. Jacobs i L. Cornelis, u svojstvu agenata,

tuženika,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: C. G. Fernlund, predsjednik vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i A. Arabadjiev, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Svojom tužbom Europska komisija od Suda zahtijeva da utvrdi da je – zadržavanjem na snazi odredaba prema kojima se u području procjene dohotka od neiznajmljenih nekretnina ili nekretnina iznajmljenih fizičkim osobama koje se njima ne koriste u poslovne svrhe ili pravnim osobama koje ih stavljaju na

* Jezik postupka: francuski

raspolaganje fizičkim osobama u privatne svrhe porezna osnovica izračunava na temelju katastarske vrijednosti, kada je riječ o imovini koja se nalazi na državnom području, i na temelju stvarne najamne vrijednosti, kada se radi o nekretninama koje se nalaze u inozemstvu – Kraljevina Belgija povrijedila obveze koje ima na temelju članka 63. UFEU-a i članka 40. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. (SL 1994., L 1, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 4., u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 2 U skladu s člankom 40. Sporazuma o EGP-u:

„U okviru odredaba ovog Sporazuma između ugovornih stranaka nema ograničenja o kretanju kapitala koji pripada osobama s boravištem u državama članicama [Europske zajednice (EZ)] ili državama [Europskog udruženja slobodne trgovine (EFTA)] i nema diskriminacije na temelju državljanstva ili boravišta stranaka ili mjesta gdje se taj kapital ulaže. Prilog XII. sadrži odredbe potrebne za primjenu ovog članka.”

Belgijsko pravo

- 3 Članak 7. Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Zakonik o porezima na dohodak iz 1992., u daljnjem tekstu: ZPD 92) predviđa:

„1. Dohodak od nekretnina su:

1° za nekretnine koje nisu izdane u najam:

a) za imovinu smještenu u Belgiji:

- katastarski dohodak, kada je riječ o neizgrađenim nekretninama, materijalu i opremi koji su po prirodi ili namjeni nekretnina ili o nastambama iz članka 12. stavka 3.;
- katastarski dohodak uvećan za 40 [posto (%)], kada je riječ o drugoj imovini;

b) za imovinu smještenu u inozemstvu: najamna vrijednost;

2° za nekretnine koje su izdane u najam:

a) za imovinu smještenu u Belgiji izdanu u najam fizičkoj osobi koja se njome ne koristi, ni potpuno ni djelomično, za potrebe obavljanja svoje profesionalne djelatnosti:

- katastarski dohodak, kada je riječ o neizgrađenim nekretninama ili o materijalu i opremi koji su po prirodi ili namjeni nekretnina;
- katastarski dohodak uvećan za 40 [%] kada je riječ o drugoj imovini;

[...]

b (a) katastarski dohodak uvećan za 40 [%] kada se radi o izgrađenim nekretninama izdanima u najam pravnoj osobi koja nije društvo kako bi ih stavila na raspolaganje:

- fizičkoj osobi radi korištenja isključivo za potrebe stanovanja;

[...]

d) ukupan iznos najamnine i koristi od najma, kada se radi o nekretninama smještenima u inozemstvu;

[...]"

4 Članak 12. stavak 3. tog zakonika određuje:

„Ne dovodeći u pitanje naplatu poreza na nekretnine, izuzet je katastarski dohodak od stambene jedinice kojom se porezni obveznik koristi i čiji je vlasnik [...]

[...]

Kada se porezni obveznik koristi stambenom jedinicom smještenom u državi članici [Europskog gospodarskog prostora (EGP)] i njezin je vlasnik, [...] izuzeće predviđeno u ovom stavku primjenjuje se na najamnu vrijednost te stambene jedinice [...]"

5 Članak 13. navedenog zakonika glasi:

„Što se tiče najamne vrijednosti, najamnine i koristi od najma nekretnina, neto dohodak podrazumijeva bruto iznos dohotka umanjen za troškove održavanja i popravaka za:

- 40 [%] za izgrađene nekretnine kao i za materijal i opremu koji su po prirodi ili namjeni nekretnina [...];
- 10 [%] za neizgrađene nekretnine.”

6 U skladu s člankom 155. istog zakonika:

„Izuzeti dohodak, u skladu s međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, uzima se u obzir pri izračunu poreza, ali taj se porez umanjuje proporcionalno dijelu dohotka izuzetog iz ukupnog dohotka.

[...]"

7 Članak 156. ZPD-a 92 predviđa:

„Umanjuje se za polovicu dio poreza koji proporcionalno odgovara:

1° dohotku od nekretnina smještenih u inozemstvu;

[...]"

8 Članak 251. tog zakonika glasi:

„Na način kako je to utvrdio kralj, porez na nekretnine mora platiti vlasnik, posjednik, najmoprimac, nositelj superficijarnog prava ili plodouživatelj oporezovane imovine.”

9 Članak 471. navedenog zakonika određuje:

„1. Katastarski dohodak utvrđuje se za sve izgrađene ili neizgrađene nekretnine kao i za materijal i opremu koji su po prirodi ili namjeni nekretnina.

2. Katastarski dohodak podrazumijeva redovni prosječni neto dohodak ostvaren u jednoj godini.

[...]"

10 Upravni komentar ZPD-a 92 predviđa:

„13/7

Prije umanjena za 60 % ili 90 % svojeg iznosa, najamna vrijednost iz točke 13/6, 1°, kao i najamnina i koristi od najma iz točke 13/6, 2°, moraju se, međutim, umanjiti za inozemne poreze koji su stvarno utvrđeni za dohodak od nekretnina na koji se odnosi (osim za inozemne poreze na cjelokupnom prihodu koji je paušalno određen na temelju pretpostavljenog dohotka od te imovine).

13/8

Najamna vrijednost predstavlja prosječnu godišnju bruto najamninu koja je, u slučaju davanja u najam, mogla biti ostvarena u poreznom razdoblju u obliku najmnine u užem smislu riječi ili u obliku troškova koje je najmoprimac dužan platiti [...], poštujući pritom običaje države u kojoj se imovina nalazi.

Kako bi dokazao najamnu vrijednost koju prijavljuje, vlasnik mora, na zahtjev poreznog službenika, dostaviti sve potrebne elemente, kao što su akti o stjecanju imovine, nasljedne izjave, dokumenti koji se odnose na poreze na imovinu i osobne poreze. Za kontrolu navedenog iznosa, ako je to potrebno, mogu se obaviti ispitivanja kod tijela nadležnih za naplatu poreza na nasljedstva.

[...]"

11 Točka 13/8 Upravnog komentara ZPD-a 92 dopunjena je Okružnicom AGFisc br. 22/2016 (br. Ci.704.681) od 29. lipnja 2016. kako slijedi:

„Fiktivni dohodak koji je inozemno tijelo izričito odobrilo ili utvrdilo za tu nekretninu može se uzeti u obzir kao najamna vrijednost. Korištenje te vrijednosti nije obveza, već mogućnost kojom se porezni obveznik može koristiti za utvrđenje svojeg dohotka od nekretnina. U tom slučaju isprava iz koje proizlazi ta vrijednost vrijedi kao dokazna isprava (porezno rješenje, porez na imovinu i dr.).

Ta vrijednost osobito može biti:

- bruto najamnina koja je procijenjena za tu imovinu i koja je uzeta u obzir u državi za utvrđenje poreza;
- paušalno određena bruto najamnina koja je uzeta u obzir u državi za utvrđenje poreza (npr. bruto najamna vrijednost koja je utvrđena na temelju referentnih parcela);
- oporezivi dohodak za tu nekretninu koji je uzet u obzir u državi za izračun poreza na dohodak.

Iznos naveden u dokaznoj ispravi može se umanjiti (za troškove, izuzeća ili umanjena koja su, primjerice, odbijena na temelju propisa koji se primjenjuje u inozemstvu). Ako je potrebno, iznos naveden u dokaznoj ispravi treba uvećati za troškove, izuzeća ili umanjena, tako da se za potrebe određivanja najamne vrijednosti uzme u obzir bruto iznos.”

Predsudski postupak

12 U pismu opomene od 7. studenoga 2007. Komisija je istaknula moguću neusklađenost belgijskih poreznih odredaba koje se odnose na dohodak od nekretnina koje se nalaze u inozemstvu (u daljnjem tekstu: „sporni propisi”) s obvezama koje proizlaze iz članka 63. UFEU-a i članka 40. Sporazuma o

EGP-u. Ta neusklađenost proizlazi iz različitih načina utvrđenja oporezivog dohotka ovisno o tome nalazi li se nekretnina u Belgiji ili u drugoj državi. U potonjem slučaju u okviru oporezivanja dohotka belgijskih rezidenata dohodak od nekretnina ima nepovoljniji tretman u odnosu na dohodak od nekretnina koje se nalaze u Belgiji. Tim se različitim tretmanom može ograničiti slobodno kretanje kapitala. Dopisom od 17. ožujka 2008. Kraljevina Belgija osporila je te navode.

- 13 U dodatnom pismu opomene od 26. lipnja 2009. Komisija je navela da se istaknuti prigovori odnose na dohodak i od izgrađenih i od neizgrađenih nekretnina. Dopisom od 16. studenoga 2009. Kraljevina Belgija potvrdila je svoje prvotno stajalište.
- 14 Komisija je 26. ožujka 2012. uputila obrazloženo mišljenje. U dopisu od 9. listopada 2012. Kraljevina Belgija navela je da prihvaća Komisijino stajalište i obvezala se da će izraditi prijedlog zakona koji će omogućiti uklanjanje povrede.
- 15 Komisija je prekinula postupak zbog povrede, imajući u vidu postupak koji je 3. rujna 2013. pokrenut pred Sudom na temelju zahtjeva za prethodnu odluku koji se odnosi na porezni tretman u Belgiji nekretnine koja se nalazi u Francuskoj, a u kojem je donesena presuda od 11. rujna 2014., Verest i Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210).
- 16 U točki 34. te presude Sud je presudio da članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivni propis države članice o oporezivanju dohotka rezidenata te države, s obzirom na to da primjenom klauzule o progresiji sadržane u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja to oporezivanje može imati za posljedicu višu stopu poreza na dohodak zbog same činjenice da metoda utvrđivanja dohotka od nekretnina dovodi do toga da se dohodak od nekretnina koje nisu izdane u najam, a nalaze se u drugoj državi članici, procjenjuje na viši iznos od onoga koji dolazi od takve imovine koja se nalazi u prvoj državi članici. Osim toga, naložio je nacionalnom sudu da provjeri je li to doista učinak predmetnih propisa.
- 17 Imajući u vidu navedenu presudu, Komisija je odlučila nastaviti postupak zbog povrede pred Sudom podnošenjem ove tužbe.

O tužbi

Argumentacija stranaka

- 18 Komisija smatra da je Kraljevina Belgija povrijedila članak 63. UFEU-a i članak 40. Sporazuma o EGP-u time što je za izračun poreza na dohodak primijenila odredbe članka 7. i 13. ZPD-a 92 u vezi s točkama 13/7 i 13/8 Upravnog komentara istog zakonika, prema kojima se dohodak od neiznajmljenih nekretnina ili nekretnina iznajmljenih fizičkim osobama koje se njima ne koriste u poslovne svrhe ili pravnim osobama koje ih stavljaju na raspolaganje fizičkim osobama u privatne svrhe utvrđuje na paušalnoj osnovici za imovinu koja se nalazi u Belgiji i na osnovi stvarne najamne vrijednosti ili stvarne najamnine za onu koja se nalazi u drugoj državi članici Europske unije ili EGP-a.
- 19 Kad je riječ o paušalnoj osnovici, ona se sastoji od katastarske vrijednosti nekretnine umanjene za paušalno procijenjene troškove održavanja i popravka. Ona se primjenjuje samo na nekretnine koje se nalaze u Belgiji, neovisno o tome jesu li iznajmljene.
- 20 Kad je riječ o nekretninama koje se nalaze u drugoj državi članici Unije ili EGP-a, valja razlikovati nekretnine dane u najam od onih koje to nisu. Dok se u prvom slučaju oporezivi iznos izračunava na osnovi primljene najamnine, u drugom slučaju izračun se obavlja na osnovi iznosa stvarne najamne

vrijednosti nekretnine. U obama se slučajevima tako dobivena vrijednost umanjuje, s jedne strane, za poreze plaćene državi na čijem se području nekretnina nalazi i, s druge strane, za paušalno procijenjene troškove održavanja i popravka.

- 21 U slučaju da ne postoji ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zaključen između Kraljevine Belgije i države na čijem se području nekretnina nalazi, dohodak od te imovine podliježe oporezivanju u Belgiji i pritom se na njega primjenjuje smanjenje od 50 %. S druge strane, kada postoji takav ugovor, taj dohodak, iako je izuzet od oporezivanja u Belgiji, uzima se u obzir za potrebe utvrđenja stope oporezivanja koja se primjenjuje na neizuzeti dohodak.
- 22 U tom pogledu Komisija ističe da je katastarska vrijednost nekretnine koja se nalazi u Belgiji, unatoč njezinoj indeksaciji te uvećanjima i prilagodbama koje se primjenjuju od 1997., i dalje niža od stvarne najamne vrijednosti te imovine i stvarne najamnine.
- 23 Iz toga proizlazi da postoji različit tretman na štetu belgijskih rezidenata koji su vlasnici nekretnina koje se nalaze u državama članicama Unije ili EGP-a različitima od Belgije, što može odvratiti osobe da svoj kapital ulože u takve nekretnine te ograničiti slobodno kretanje kapitala.
- 24 Komisija osim toga smatra da se u presudi od 11. rujna 2014., Verest i Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210) potvrđuje da, primjenom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, samo uzimanje u obzir izuzetog dohotka na temelju klauzule o progresiji, radi utvrđenja stope poreza na dohodak koja se primjenjuje na neizuzeti dohodak, može predstavljati nepovoljnost za poreznog obveznika, s obzirom na to da ono dovodi do više stope oporezivanja od one koja bi se primijenila da se nekretnina nalazi u Belgiji.
- 25 Naposljetku, Komisija navodi da su u odgovoru na pisma opomene belgijska tijela istaknula da su Okružnicom AGFisc br. 22/2016 započela s fleksibilizacijom fiskalne doktrine, time što su dopustila da se, umjesto stvarne najamne vrijednosti, prihvati vrijednost koju su odredila tijela druge države na čijem se području nekretnina u vlasništvu belgijskog rezidenta nalazi. Međutim, ta se fleksibilizacija odnosi samo na neiznajmljenu imovinu, ona pravno ne obvezuje belgijsku poreznu upravu i predviđena je okružnicom koja je po pravnoj snazi ispod odredaba ZPD-a 92. Osim toga, najamne vrijednosti koje su inozemna tijela izračunala za potrebe utvrđenja svojih poreza nisu uvijek niže od stvarnih najamnina koje se ostvaruju na tržištu nekretnina.
- 26 Kraljevina Belgija ne osporava postojanje različitih metoda procjene dohotka od nekretnina ovisno o tome nalazi li se imovina na belgijskom državnom području. Međutim, ističe da iz presude od 11. rujna 2014., Verest i Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 20.) proizlazi da je dopušteno primijeniti različite metode procjene dohotka od nekretnina sve dok su zajamčene slobode kretanja. To je slučaj s belgijskim propisom koji ne dovodi nužno do većeg oporezivanja belgijskog poreznog obveznika koji ima nekretninu koja se nalazi na području druge države.
- 27 Kraljevina Belgija u tom pogledu ističe da se katastarska vrijednost nekretnine koja se nalazi u Belgiji utvrđuje, kao i najamna vrijednost nekretnine koja se nalazi u drugoj državi, na osnovi procjene najamnina koje bi se mogle ostvariti, imajući u vidu varijabilne elemente, kao što su starost imovine i visina najamnine na lokalnom tržištu najma nekretnina. O njima ovisi visina razlike između katastarske vrijednosti i stvarne najamne vrijednosti.
- 28 Točno je da je procjena na osnovi katastarske vrijednosti stara i da je zbog toga općenito znatno niža od stvarne najamne vrijednosti. Međutim, katastarska se vrijednost indeksira svake godine u skladu s razvojem indeksa potrošačkih cijena i uvećana je za 40 %.
- 29 Usto, razlika između katastarske vrijednosti i stvarne najamne vrijednosti nekretnine koja se nalazi u Belgiji ne podrazumijeva, međutim, postojanje razlike između katastarske vrijednosti nekretnine koja se nalazi u Belgiji i stvarne najamne vrijednosti usporedive nekretnine koja se nalazi u drugoj državi.

U tom pogledu Kraljevina Belgija ističe da se cijene najamnine u državama članicama Unije i EGP-a mogu bitno razlikovati. U nekima od tih država najamnine mogu biti niže od onih koje se ostvaruju u Belgiji.

- 30 Posebno u odnosu na imovinu koja je izuzeta od oporezivanja u Belgiji primjenom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, Kraljevina Belgija ističe da, s obzirom na to da je stopa oporezivanja koja se primjenjuje na dohodak oporeziv u Belgiji progresivna prema razredima, to što se primjenom klauzule o progresiji uzima u obzir inozemni dohodak od nekretnina ne utječe nužno na stopu oporezivanja koja se primjenjuje na drugi dohodak oporeziv u Belgiji. To bi bio slučaj samo kada bi eventualno precjenjivanje imalo za učinak to da granični dohodak poreznog obveznika prijeđe u viši porezni razred. Kako to proizlazi iz presude od 11. rujna 2014., Verest i Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 23), nacionalni sud koji je nadležan za utvrđenje postojanja eventualnog većeg oporezivanja mora ocijeniti svaki pojedini slučaj zasebno.
- 31 Osim toga, prilikom uzimanja u obzir inozemnog dohotka od nekretnina u okviru utvrđenja stope oporezivanja koja se primjenjuje na dohodak oporeziv u Belgiji valja, među ostalim, razlikovati iznajmljene nekretnine od onih koje to nisu.
- 32 U slučaju imovine koja nije dana u najam belgijski porezni obveznici imaju pravo, predviđeno u Okružnici AGFisc br. 22/2016, da u poreznoj prijavi navedu „bruto najamnu vrijednost” koju je utvrdila porezna uprava države na čijem se području nekretnina nalazi. Stoga u odnosu na porezne obveznike ta okružnica stvara legitimna očekivanja, što je Cour d’appel d’Anvers (Žalbeni sud u Antwerpenu, Belgija) priznao 2. lipnja 2015. u predmetu Verest & Gerards protiv État belge (Belgijska Država).
- 33 Budući da neke države članice Unije ili EGP-a ne provode procjenu dohotka od neiznajmljenih nekretnina, porezni obveznik mora procijeniti najamnu vrijednost te imovine. Međutim, s obzirom na životni standard i najamnine koje se općenito ostvaruju u tim državama, iznos te procjene nije nužno viši od procjene katastarske vrijednosti usporedive nekretnine koja se nalazi u Belgiji.
- 34 U odnosu na nekretnine dane u najam, veće oporezivanje onih koje se nalaze u državi članici Unije ili EGP-a koja nije Kraljevina Belgija može se primijeniti samo ako su ispunjena tri uvjeta, i to, kao prvo, ako su najamnina i koristi od najma usporedive nekretnine koja se nalazi u Belgiji veći od njezine katastarske vrijednosti, kao drugo, ako belgijski porezni obveznik ima drugi dohodak oporeziv u Belgiji i, kao treće, ako uzimanje u obzir dohotka od nekretnine dovodi do prelaska u viši porezni razred.
- 35 Štoviše, katastarska vrijednost nekretnina koje se nalaze u Belgiji približava se iznosu dohotka od nekretnina koje se nalaze u državi koja nije Kraljevina Belgija, tako što se od tog dohotka odbijaju inozemni porezi te troškovi održavanja i popravka u visini od 40 %. Međutim, u odnosu na te troškove Kraljevina Belgija priznaje da se katastarska vrijednost nekretnina koje se nalaze u Belgiji također paušalno umanjuje za istovjetne troškove.
- 36 Osim toga, Kraljevina Belgija ističe da je dohodak od nekretnina koje se nalaze u Belgiji sastavni dio dohotka koji se općenito podvrgava porezu za fizičke osobe i prethodno je podvrgnut porezu na nekretnine, koji je poseban porez na imovinu. Stoga, dok se u slučaju nekretnina koje se nalaze u drugoj državi dohodak od tih nekretnina uzima u obzir samo za potrebe utvrđenja stope oporezivanja koja se primjenjuje na prihode oporezive u Belgiji, na temelju dohotka od nekretnina koje se nalaze u Belgiji ne utvrđuje se samo primjenjiva stopa oporezivanja već taj dohodak, osim toga, podliježu dvostrukom oporezivanju. Stoga je, općenito, oporezivanje belgijskih rezidenata koji imaju nekretnine u Belgiji veće od oporezivanja belgijskih rezidenata koji imaju nekretnine koje se nalaze u drugoj državi članici Unije ili EGP-a.

Ocjena Suda

Uvodna očitovanja

- 37 U svojoj tužbi Komisija ističe da Kraljevina Belgija povređuje slobodno kretanje kapitala predviđeno u članku 63. UFEU-a i članku 40. Sporazuma o EGP-u time što predviđa nepovoljniji porezni tretman za belgijske rezidente koji imaju nekretninu na području države članice Unije ili EGP-a koja nije Kraljevina Belgija.
- 38 Iako se Kraljevina Belgija poziva na Okružnicu AGFisc br. 22/2016 – koja, prema toj državi članici, ima za cilj usklađivanje spornih propisa s člankom 63. UFEU-a i člankom 40. Sporazuma o EGP-u – dovoljno je podsjetiti da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da postojanje povrede obveze valja ocjenjivati prema spornom stanju kakvo je bilo u trenutku isteka roka određenog u obrazloženom mišljenju i da Sud naknadno nastale promjene ne može uzeti u obzir (presuda od 29. listopada 2015., Komisija/Belgija, C-589/14, neobjavljena, EU:C:2015:736, t. 49.).
- 39 Stoga, kako to proizlazi iz spisa kojim Sud raspolaze, s obzirom na to da je taj rok istekao 26. ožujka 2012., ne može se uzeti u obzir argumentacija Kraljevine Belgije koja se odnosi na tu okružnicu, a koja nosi nadnevak od 29. lipnja 2016.

Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala

- 40 Valja podsjetiti da mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju sve mjere koje su takve prirode da odvrćaju rezidente neke države članice od ulaganja u nekretnine u drugim državama članicama (presuda od 11. rujna 2014., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 21. i navedena sudska praksa).
- 41 U predmetnom slučaju članci 7. i 13. ZPD-a 92 u vezi s točkama 13/7 i 13/8 Upravnog komentara istog zakonika predviđaju da se prihod od neiznajmljenih nekretnina ili od nekretnina iznajmljenih fizičkim osobama koje se njima ne koriste u poslovne svrhe ili pravnim osobama koje ih stavljaju na raspolaganje fizičkim osobama u privatne svrhe utvrđuje na paušalnoj osnovici za imovinu koja se nalazi u Belgiji i na osnovi stvarne najamne vrijednosti ili stvarne najamnine za onu koja se nalazi u drugoj državi.
- 42 Paušalna osnovica koja se primjenjuje na nekretnine koje se nalaze u Belgiji sastoji se od njihove katastarske vrijednosti, koja je utvrđena 1. siječnja 1975. na osnovi procjene redovne neto najamne vrijednosti, koja je pak utvrđena na osnovi najamnina koje su se, u slučaju da je ta imovina dana u najam, mogle ostvariti na taj datum.
- 43 Osim toga, nije sporno da se od 1991. na katastarsku vrijednost nekretnine koja se nalazi u Belgiji primjenjuje koeficijent uvećanja, čija stopa raste svake godine u skladu s indeksom potrošačkih cijena. Štoviše, od 1994. uvećanje se primjenjuje na katastarsku vrijednost izgrađenih nekretnina, čija je stopa određena u visini od 25 % za 1995., a u visini od 40 % počevši od 1997.
- 44 U odnosu na stvarnu najamnu vrijednost nekretnine, ona predstavlja bruto prosječnu godišnju najamninu koja se, u slučaju da je ta imovina dana u najam, mogla ostvariti. Primjenjuje se za potrebe utvrđenja dohotka od neiznajmljenih nekretnina koje se nalaze u državi koja nije Kraljevina Belgija.
- 45 Kraljevina Belgija ne osporava da je katastarska vrijednost nekretnine koja se nalazi u Belgiji niža od stvarne najamnine te imovine ili od njezine stvarne najamne vrijednosti. U tom pogledu iz Komisijine tužbe proizlazi da je općenito kretanje cijena nekretnina od 1975. pratilo uzlazni trend u svim

belgijskim regijama, što je dovelo do odgovarajućeg povećanja najamnina, i da indeksacija i uvećanje katastarske vrijednosti nekretnina koje se nalaze u Belgiji nisu bili dovoljni za dostizanje iznosa najamnina koje se mogu ostvariti na belgijskom tržištu najma nekretnina.

- 46 Točno je, kao što to osnovano navodi Kraljevina Belgija, da ta razlika između katastarske vrijednosti i stvarne najamne vrijednosti nekretnine koja se nalazi u Belgiji ne znači nužno da je dohodak od nekretnine koja se nalazi u državi koja nije Kraljevina Belgija veći od katastarske vrijednosti usporedive nekretnine koja se nalazi na belgijskom državnom području. Naime, nije isključeno da su najamnine koje se ostvaruju u drugoj državi članici Unije ili EGP-a znatno niže od onih koje se ostvaruju u Belgiji.
- 47 Međutim, kao što to proizlazi iz točaka 42. do 44. ove presude, dohodak od nekretnine koja se nalazi u Belgiji ili drugdje koji su utvrdila belgijska porezna tijela na kraju se izračunava na temelju najamnina koje ta nekretnina može proizvesti, što Kraljevina Belgija potvrđuje u svojim očitovanjima podnesenima Sudu.
- 48 Slijedom toga, kako bi se utvrdilo predstavlja li različita procjena dohotka od nekretnine – ovisno o tome nalazi li se imovina u Belgiji ili u drugoj državi članici Unije ili EGP-a – različit tretman, valja usporediti katastarsku vrijednost, najamnu vrijednost i najamnine koje se mogu stvarno ostvariti na tržištu najma nekretnina.
- 49 U tom pogledu iz navoda izloženih u točkama 41. do 45. ove presude proizlazi da je, s jedne strane, katastarska vrijednost nekretnine koja se nalazi u Belgiji niža od najamnina koje se mogu ostvariti na belgijskom tržištu najma nekretnina i da, s druge strane, stvarna najamna vrijednost nekretnine u načelu odgovara bruto prosječnoj godišnjoj najamnini koja bi se, u slučaju da je ta imovina dana u najam, mogla ostvariti. Iz toga proizlazi da je, zbog različite procjene dohotka od nekretnina ovisno o državi na čijem se području ta imovina nalazi, dohodak od nekretnine koja se nalazi u državi članici Unije ili EGP-a koja nije Kraljevina Belgija precijenjen u odnosu na dohodak od nekretnine koja se nalazi u Belgiji.
- 50 Usto, kao što je to navela Komisija, imajući u vidu veličinu tog precjenjivanja, to što se stvarna najamna vrijednost nekretnine koja se nalazi u državi članici Unije ili EGP-a koja nije Kraljevina Belgija umanjuje za iznos koji odgovara porezima koji se odnose na dohodak od te imovine u prvoj državi ne dovodi do bitnog ujednačavanja najamne i katastarske vrijednosti.
- 51 Budući da Kraljevina Belgija izvršava svoju ovlast oporezivanja dohotka od nekretnine koji se odnosi na iznajmljenu i neiznajmljenu imovinu koja se nalazi u državi članici Unije ili EGP-a koja nije Kraljevina Belgija, na temelju precjenjivanja dohotka od takve imovine proizlazi da je utvrđena porezna osnovica viša od one koja bi se utvrdila da je za potrebe utvrđenja visine tog dohotka korištena vrijednost istovjetna katastarskoj vrijednosti, poput one predviđene spornim propisima za imovinu koja se nalazi u Belgiji.
- 52 U slučaju postojanja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koji predviđaju pridržaj progresije, dohodak od nekretnine koja se nalazi u drugoj državi ne oporezuje se u Belgiji. Međutim, on se uzima u obzir za potrebe primjene pravila o progresiji prilikom izračuna visine poreza na ostali dohodak poreznog obveznika koji je oporeziv u Belgiji (vidjeti u tom smislu presudu od 11. rujna 2014., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 29. i 30.). U tom slučaju precjenjivanje dohotka od imovine koja se nalazi u državi članici Unije ili EGP-a koja nije Kraljevina Belgija može dovesti do primjene više stope oporezivanja, što Kraljevina Belgija priznaje u svojim očitovanjima podnesenima Sudu.
- 53 U skladu s gornjim navodima, valja zaključiti da sporni propisi – koji predviđaju da se dohodak od neiznajmljenih nekretnina ili od nekretnina iznajmljenih fizičkim osobama koje se njima ne koriste u poslovne svrhe ili pravnim osobama koje ih stavljaju na raspolaganje fizičkim osobama u privatne

svrhe utvrđuje na paušalnoj osnovici za imovinu koja se nalazi u Belgiji i na osnovi stvarne najamne vrijednosti ili stvarne najamnine za onu koja se nalazi u drugoj državi – dovode do različitog tretmana koji može odvratiti belgijske rezidente od ulaganja u nekretnine u državama članicama Unije ili EGP-a različitim od Kraljevine Belgije.

- 54 Slijedom navedenog, ti propisi predstavljaju ograničenje slobodnog kretanja kapitala, koje je u načelu zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

Postojanje opravdanja ograničenja slobodnog kretanja kapitala na temelju članka 65. UFEU-a

- 55 U skladu sa stalnom sudskom praksom, treba razlikovati nejednako postupanje, dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, od diskriminacije, zabranjene člankom 65. stavkom 3. UFEU-a. Da bi se nacionalno porezno zakonodavstvo poput spornih propisa moglo smatrati usklađenim s odredbama Ugovora o funkcioniranju Europske unije koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, taj različit tretman mora se odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili mora biti opravdan važnim razlogom u općem interesu (vidjeti u tom smislu presude od 3. rujna 2014., Komisija/Španjolska, C-127/12, neobjavljenu, EU:C:2014:2130, t. 73., od 11. rujna 2014., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 28. i od 17. rujna 2015., Miljoen i dr., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 64.).

- 56 U tom pogledu Kraljevina Belgija ističe da se na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je zaključila s većinom država članica Unije ili EGP-a dohodak od nekretnina koje se nalaze na području tih država ne oporezuje u Belgiji na temelju poreza za fizičke osobe, dok je dohodak od nekretnina koje se nalaze u Belgiji sastavni dio porezne osnovice za izračun poreza u Belgiji. Zbog toga se povreda članka 63. UFEU-a može utvrditi samo ako je iznos koji treba stvarno platiti u Belgiji na osnovi ukupnog oporezivanja dohotka fizičkih osoba koje ondje borave veći za vlasnika nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici Unije ili EGP-a.

- 57 Tu argumentaciju valja odbiti.

- 58 Kako to navodi Kraljevina Belgija u svojem odgovoru na tužbu, dohodak koji je izuzet na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uzima se u obzir, u skladu s člankom 155. ZPD-a 92, za potrebe utvrđenja stope oporezivanja koja se primjenjuje na dohodak oporeziv u Belgiji.

- 59 Cilj je takvog izuzimanja uz „pridržaj progresije” izbjeći da se u Belgiji na oporezive dohotke poreznog obveznika koji je vlasnik nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici primijeni porezna stopa niža od one primjenjive na dohodak poreznih obveznika koji su vlasnici usporedive imovine u Belgiji (vidjeti u tom smislu presudu od 11. rujna 2014., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 31.).

- 60 U svjetlu tog cilja, položaj poreznih obveznika koji su nekretninu stekli u Belgiji usporediv je s onim poreznih obveznika koji su takvu imovinu stekli u drugoj državi članici Unije ili EGP-a (vidjeti u tom smislu presudu od 11. rujna 2014., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 32.).

- 61 Isti zaključak vrijedi i u slučaju da ne postoji ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U tom slučaju cilj spornih propisa, da se oporezuje dohodak od nekretnina čiji su vlasnici belgijski rezidenti, primjenjuje se na isti način na dohodak od nekretnina koje se nalaze u Belgiji ili u drugoj državi. U obama slučajevima za potrebe oporezivanja dohotka taj je dohodak uključen u poreznu osnovicu.

- 62 Osim toga, u odnosu na pitanje može li se različit tretman belgijskih poreznih obveznika ovisno o tome imaju li nekretninu u Belgiji ili u drugoj državi članici Unije ili EGP-a opravdati važnim razlogom u općem interesu, valja navesti da se Kraljevina Belgija pred Sudom nije pozvala na neki važan razlog u općem interesu koji u predmetnom slučaju može opravdati ograničenje slobodnog kretanja kapitala u smislu članka 63. UFEU-a.

Povreda članka 40. Sporazuma o EGP-u

- 63 Budući da odredbe članka 40. Sporazuma o EGP-u imaju isti pravni doseg kao i u biti istovjetne odredbe članka 63. UFEU-a, sva prethodna razmatranja u vezi s postojanjem ograničenja slobodnog kretanja kapitala u smislu članka 63. UFEU-a u okolnostima kao što su to okolnosti ove tužbe prenosiva su *mutatis mutandis* na navedeni članak 40. (presuda od 4. svibnja 2017, Komisija/Grčka, C-98/16, neobjavljena, EU:C:2017:346, t. 49.).
- 64 S obzirom na sva prethodna razmatranja, valja utvrditi da je Komisijina tužba osnovana.
- 65 Slijedom navedenog, valja utvrditi da je – zadržavanjem na snazi odredaba prema kojima se u području procjene dohotka od neiznajmljenih nekretnina ili nekretnina iznajmljenih fizičkim osobama koje se njima ne koriste u poslovne svrhe ili pravnim osobama koje ih stavljaju na raspolaganje fizičkim osobama u privatne svrhe porezna osnovica izračunava na osnovi katastarske vrijednosti kada je riječ o imovini koja se nalazi na državnom području i na stvarnoj najamnoj vrijednosti kada se radi o nekretninama koje se nalaze u inozemstvu – Kraljevina Belgija povrijedila obveze koje ima na temelju članka 63. UFEU-a i članka 40. Sporazuma o EGP-u.

Troškovi

- 66 Sukladno članku 138. stavku 1. Poslovnika Suda, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da je Komisija postavila zahtjev da se Kraljevini Belgiji naloži snošenje troškova i da ona nije uspjela u postupku, Kraljevini Belgiji valja naložiti snošenje troškova.

Slijedom navedenoga, Sud (šesto vijeće) proglašava i presuđuje:

- 1. Zadržavanjem na snazi odredaba prema kojima se u području procjene dohotka od neiznajmljenih nekretnina ili nekretnina iznajmljenih fizičkim osobama koje se njima ne koriste u poslovne svrhe ili pravnim osobama koje ih stavljaju na raspolaganje fizičkim osobama u privatne svrhe porezna osnovica izračunava na osnovi katastarske vrijednosti kada je riječ o imovini koja se nalazi na državnom području i na stvarnoj najamnoj vrijednosti kada se radi o nekretninama koje se nalaze u inozemstvu Kraljevina Belgija povrijedila je obveze koje ima na temelju članka 63. UFEU-a i članka 40. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992.**
- 2. Kraljevini Belgiji nalaže se snošenje troškova.**

Potpisi