



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2018. gada 12. aprīlī*

Valsts pienākumu neizpilde – Kapitāla brīva aprīte – LESD 63. pants – EEZ līguma 40. pants – Beļģijas rezidentu ienākuma nodoklis – Ienākumu no nekustamā īpašuma noteikšana – Divu atšķirīgu aprēķina metožu piemērošana atkarībā no nekustamā īpašuma atrašanās vietas – Aprēķināšana, pamatojoties uz Beļģijā esošu nekustamo īpašumu kadastrālo vērtību – Aprēķināšana, pamatojoties uz faktisko īres vērtību nekustamajiem īpašumiem citā Eiropas Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dalībvalstī – Atšķirīga attieksme – Kapitāla brīvas aprītes ierobežojums

Lieta C-110/17

par prasību sakarā ar pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2017. gada 3. martā cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *W. Roels*, kā arī *N. Gossement*, pārstāvji,

prasītāja,

pret

Beļģijas Karalisti, ko pārstāv *P. Cottin*, kā arī *M. Jacobs* un *L. Cornelis*, pārstāvji,

atbildētāja.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K.G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents) un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

ģenerālvokāte: E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – franču.

Spriedums

- 1 Prasības pieteikumā Eiropas Komisija lūdz Tiesu konstatēt, ka, saglabājot noteikumus, saskaņā ar kuriem, aprēķinot ienākumus, kuri ir saistīti ar nekustamajiem īpašumiem, kas ir vai nav izīrēti vai nu fiziskām personām, kuras tos nelieto profesionāliem nolūkiem, vai juridiskām personām, kuras tos nodod fizisko personu rīcībā privātām vajadzībām, nodokļa bāze tiek aprēķināta, pamatojoties uz nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību, tādiem īpašumiem, kas atrodas valsts teritorijā, un – uz faktisko īres vērtību nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas ārzemēs, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi LESD 63. pantā un 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līguma (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – “EEZ līgums”) 40. pantā paredzētos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 2 EEZ līguma 40. pantā ir paredzēts:

“Šā līguma ietvaros ir aizliegti ierobežojumi starp Līgumslēdzējām Pusēm attiecībā uz tāda kapitāla apriti, kurš pieder personām, kas dzīvo [Eiropas Kopienas (EK)] dalībvalstīs vai [Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas (EBTA)] valstīs, kā arī diskriminācija pušu pilsonības, dzīves vietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Šā līguma XII pielikumā ir iekļauti noteikumi šā panta ieviešanai.”

Beļģijas tiesības

- 3 *Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992* (1992. gada Ienākumu nodokļa kodekss) (turpmāk tekstā – “CIR 92”) 7. pantā ir paredzēts:

“§ 1. Ienākumi no nekustamā īpašuma ir:

- 1° attiecībā uz neizīrētu nekustamo īpašumu:

- a) attiecībā uz īpašumu, kas atrodas Beļģijā:

- kadastrālie ienākumi, ja tas ir neapbūvēts nekustamais īpašums, materiāli un iekārtas, kam pēc savas būtības vai mērķa ir nekustamā īpašuma īpašības, vai 12. panta 3. punktā minētā mājokļa īpašības;
- kadastrālie ienākumi, kam pieskaita 40 [procentus (%)], ja tas ir cita veida nekustamais īpašums;

- b) attiecībā uz ārzemēs esošu nekustamo īpašumu: īres vērtība;

- 2° attiecībā uz izīrētu nekustamo īpašumu:

- a) attiecībā uz īpašumu, kas atrodas Beļģijā un kas ir izīrēts fiziskai personai, kura to ne pilnībā, ne daļēji neizmanto savas profesionālās darbības veikšanai:

- kadastrālie ienākumi, ja tas ir neapbūvēts nekustamais īpašums vai materiāli un iekārtas, kam pēc savas būtības vai izmantošanas mērķa ir nekustamā īpašuma īpašības;
- kadastrālie ienākumi, kam pieskaita 40 [%], ja tas ir cita veida nekustamais īpašums;

[..]

b) *bis*) kadastrālie ienākumi, kam pieskaita 40 [%], ja tas ir apbūvēts nekustamais īpašums, kas izīrēts juridiskai personai, kura nav sabiedrība, lai to darītu pieejamu:

– fiziskai personai, kas to izmantos tikai dzīvošanai;

[..]

d) īres maksu un īres priekšrocību kopējā summa, ja runa ir par ārzemēs esošu nekustamo īpašumu;

[..].”

4 Šā kodeksa 12. panta 3. punktā ir noteikts:

“Neskarot avansā maksājamā nekustamā īpašuma nodokļa iekasēšanu, no nodokļa tiek atbrīvoti tā mājokļa kadastrālie ienākumi, kurā dzīvo nodokļu maksātājs un kurš tam pieder [..]

[..]

Ja nodokļu maksātājs dzīvo dzīvoklī, kas ir [Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ)] dalībvalstī, un ja viņš ir tā īpašnieks, [..] šajā punktā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams šā mājokļa īres vērtībai [..].”

5 Minētā kodeksa 13. pantā ir noteikts:

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

– 40 [%] apbūvētam nekustamajam īpašumam, kā arī materiāliem un iekārtām, kam pēc savas būtības vai pēc mērķa ir nekustamā īpašuma īpašības, [..]

– 10 [%] neapbūvētam nekustamajam īpašumam.”

6 Atbilstoši šī paša kodeksa 155. pantam:

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

[..].”

7 CIR 92 156. pantā ir paredzēts:

“Uz pusi samazina nodokļa daļu, kas proporcionāli atbilst:

1° ienākumiem no ārzemēs esoša nekustamā īpašuma;

[..].”

8 Šā kodeksa 251. pantā ir teikts:

“Avansā nekustamā īpašuma nodoklis ir jāmaksā ar nodokli apliekamo īpašumu īpašniekam, turētājam, ilgtermiņa nomniekam, ieguvējam vai lietotājam, pamatojoties uz Karaļa noteikto kārtību.”

9 Minētā kodeksa 471. pantā ir noteikts:

“§ 1. Tiek noteikta kadastrālā vērtība visiem apbūvētiem un neapbūvētiem nekustamajiem īpašumiem, kā arī materiāliem un iekārtām, kam pēc savas būtības vai pēc izmantošanas mērķa ir nekustamā īpašuma īpašības.

§ 2. Ar kadastrālajiem ienākumiem saprot vidējus normālus gada neto ienākumus.

[..]”

10 *CIR 92* administratīvajā komentārā ir paredzēts:

“13/7

Pirms īres vērtības, kas paredzēta numura 13/6 1.° punktā, un īres priekšrocību, kas paredzētas numura 13/6 2.° punktā, summas samazināšanas par 60 % vai 90 % no tās tomēr atskaita ārvalsts nodokļus, kas faktiski ir iekasēti par ienākumiem no nekustamajiem īpašumiem, par kuriem ir runa (izņemot ārvalsts nodokļus, kas piemēroti kopējiem ienākumiem, kuri tiek noteikti pēc vienotas likmes atkarībā no šo īpašnieku aplēstajiem ienākumiem).

13/8

Īres vērtība atspoguļo vidējo gada bruto īres maksu, kas varētu tikt iekasēta no īres taksācijas laikposmā gan kā īres maksa, gan kā izmaksas, kuras īrnieks apņemas maksāt [..], atkarībā no preču atrašanās valsts prakses.

Īpašniekam, deklarējot īres vērtību, pēc nodokļu inspektora pieprasījuma ir jāuzrāda jebkādi vajadzīgie apliecinājošie dokumenti, piemēram, pirkuma dokumenti, mantošanas deklarācijas, dokumenti, kas attiecas uz nekustamā īpašuma un personiskajiem nodokļiem. Lai pārbaudītu minēto summu, vajadzības gadījumā, izmeklēšana var tikt veikta pie attiecīgajiem mantojuma tiesību saņēmējiem.

[..]”

11 *CIR 92* administratīvā komentāra numurs 13/8 tika papildināts ar *AGFisc* 2016. gada 29. jūnija cirkulāru Nr. 22/2016 (Nr. Ci.704.681) šādi:

“Nosacītā ienākumu vērtība, ko ir apstiprinājusi vai noteikusi ārvalsts iestāde attiecībā uz šo nekustamo īpašumu, var tikt ņemta vērā kā īres vērtība. Šīs vērtības izmantošana nav pienākums, bet iespēja, ko nodokļu maksātājs var izmantot, nosakot šos ienākumus no nekustamā īpašuma. Šādā gadījumā dokuments, no kura izriet šī vērtība, ir apliecinošs dokuments (nodokļu aprēķins, nekustamā īpašuma nodoklis utt.).

Šī vērtība tostarp var būt:

- šī īpašuma aplēstā bruto īres maksa, kas ir ņemta vērā valstī, lai noteiktu nodokli;
- pēc vienotas likmes noteikta bruto īres maksa, kas ir ņemta vērā valstī, lai noteiktu nodokli (piemēram, bruto īres vērtība, kas ir noteikta, pamatojoties uz atsaucē platībām);
- ar nodokli apliekami ienākumi no šī nekustamā īpašuma, kas ir ņemti vērā valstī, lai aprēķinātu ienākumu nodokli.

Ir iespējams, ka uz apliecinošā dokumenta minētā summa ir samazināta (atskaitot izdevumus, atbrīvojumus vai samazinājumus, kuri, piemēram, tika atskaitīti, pamatojoties uz ārvalstīs piemērojamo tiesisko regulējumu). Attiecīgajā gadījumā uz apliecinošā dokumenta minētajai summai ir jāpieskaita izdevumi, atbrīvojumi vai samazinājumi, lai, nosakot īres vērtību, tiktu ņemta vērā bruto summa.”

Pirmstiesas procedūra

- 12 2007. gada 7. novembra brīdinājuma vēstulē Komisija norādīja uz iespējamo Beļģijas nodokļu noteikumu, kas attiecas uz ienākumiem no nekustamā īpašuma ārzemēs (turpmāk tekstā – “stridīgais tiesiskais regulējums”) neatbilstību LESD 63. pantā un EEZ līguma 40. pantā paredzētajiem pienākumiem. Šī neatbilstība izrietot no atšķirīgas kārtības, kādā ir nosakāmi ar nodokli apliekamie ienākumi atkarībā no tā, vai nekustamais īpašums ir Beļģijā vai citā valstī. Pēdējā minētajā gadījumā, apliekot ar nodokli Beļģijas rezidentu ienākumus, ienākumiem no nekustamā īpašuma tiek piemērota nelabvēlīgāka kārtība salīdzinājumā ar ienākumiem no Beļģijā esoša nekustamā īpašuma. Šī atšķirīgā attieksme varot ierobežot kapitāla brīvu apriti. Ar 2008. gada 17. marta vēstuli Beļģijas Karaliste atspēkoja šos pieņēmumus.
- 13 2009. gada 26. jūnija papildu brīdinājuma vēstulē Komisija apgalvoja, ka izvirzītie iebildumi attiecas gan uz ienākumiem no apbūvētiem, gan no neapbūvētiem nekustamajiem īpašumiem. 2009. gada 16. novembra vēstulē Beļģijas Karaliste apstiprināja savu sākotnējo nostāju.
- 14 2012. gada 26. martā Komisija izdeva argumentētu atzinumu. 2012. gada 9. oktobra vēstulē Beļģijas Karaliste norādīja, ka pieņem Komisijas nostāju un aņemas izstrādāt likumprojektu, lai novērstu pārkāpumu.
- 15 Komisija apturēja pārkāpuma procedūru, lai 2013. gada 3. septembrī Tiesai iesniegtu prejudiciālu jautājumu par nodokļu režīmu, kurš Beļģijā piemērots Francijā esošajam nekustamajam īpašumam, par kuru tika pasludināts 2014. gada 11. septembra spriedums *Verest* un *Gerards* (C-489/13, EU:C:2014:2210).
- 16 Šā sprieduma 34. punktā Tiesa nosprieda, ka LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu par šīs valsts rezidentu ienākumu aplikšanu ar nodokli, ciktāl, piemērojot konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu esošo progresivitātes klauzulu, ienākumu nodokļa likme var būt lielāka tikai tādēļ, ka ienākumu no nekustamā īpašuma noteikšanas metode rada situāciju, ka ienākumi no tādiem neizīrētiem nekustamajiem īpašumiem, kas ir citā dalībvalstī, tiek noteikti lielākā apmērā nekā ienākumi no šādiem īpašumiem, kas atrodas pirmajā dalībvalstī. Turklāt tā atstāja valsts tiesas ziņā pārbaudīt, vai tāda ir attiecīgā tiesiskā regulējuma iedarbība.
- 17 Ņemot vērā minēto spriedumu, Komisija nolēma turpināt pārkāpuma procedūru Tiesā, ceļot šo prasību.

Par prasību

Lietas dalībnieku argumenti

- 18 Komisija apgalvo, ka Beļģijas Karaliste ir pārkāpusi LESD 63. pantu un EEZ līguma 40. pantu, jo, lai noteiktu ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību, tā piemērojusi *CIR* 92 7. un 13. pantu, lasot tos kopā ar šī paša kodeksa administratīvā komentāra numuriem 13/7 un 13/8, saskaņā ar kuriem ienākumi, kas saistīti ar nekustamajiem īpašumiem, kuri ir vai nav izīrēti vai nu fiziskām personām, kuras tos neizmanto profesionāliem nolūkiem, vai juridiskām personām, kuras tos nodod fizisko

personu rīcībā privātām vajadzībām, tiek noteikti pēc vienotas likmes attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas Beļģijā, un, pamatojoties uz faktisko īres vērtību vai faktisko īres maksu, nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas citā Eiropas Savienības vai EEZ dalībvalstī.

- 19 Vienotas likmes pamatu veido nekustamo īpašumu kadastrālā vērtība, no kuras atskaita uzturēšanas un remontēšanas izmaksas, kas tiek aplēstas pēc vienotas likmes. Tā ir piemērojama tikai nekustamajiem īpašumiem, izīrētiem vai neizīrētiem, kas atrodas Beļģijā.
- 20 Runājot par nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas citā Savienības vai EEZ dalībvalstī, izīrētie nekustamie īpašumi ir jānošķir no neizīrētajiem. Ja pirmajā gadījumā ar nodokli apliekamā summa tiek aprēķināta, pamatojoties uz saņemto īres maksu, tad otrajā gadījumā aprēķins tiek veikts, pamatojoties uz nekustamā īpašuma faktiskās īres vērtības summu. Abos gadījumos no šādi iegūtās vērtības ir jāatskaita, pirmkārt, tai valstij samaksātie nodokļi, kuras teritorijā ir nekustamais īpašums, un, otrkārt, uzturēšanas un remontēšanas izmaksas, kas tiek aplēstas pēc vienotas likmes.
- 21 Ja starp Beļģijas Karalisti un valsti, kuras teritorijā ir nekustamais īpašums, nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, ienākumi no šā īpašuma tiks aplikti ar nodokli Beļģijā, piemērojot 50 % atlaidi. Turpretī, ja šāda konvencija ir noslēgta, šie ienākumi, lai arī tiks atbrīvoti no nodokļa Beļģijā, tiks ņemti vērā, nosakot tiem ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi, kas nav atbrīvoti no nodokļa.
- 22 Šajā saistībā Komisija norāda, ka Beļģijā esoša nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība, lai arī indeksēta, kā arī kopš 1997. gada tai piemērojamie palielinājumi un pielāgojumi joprojām nesasniedz šā īpašuma faktisko īres vērtību un īres maksu.
- 23 Līdz ar to rodas atšķirīga attieksme, kas ir nelabvēlīga Beļģijas rezidentiem, kuriem pieder kādā Savienības vai EEZ dalībvalstī, kas nav Beļģija, esošs nekustamais īpašums, un tādēļ šīs personas varētu atturēties no sava kapitāla ieguldīšanas šādos nekustamajos īpašumos un varētu tikt ierobežota kapitāla brīva aprīte.
- 24 Turklāt Komisija uzskata, ka 2014. gada 11. septembra spriedumā *Verest* un *Gerards* (C-489/13, EU:C:2014:2210) ir apstiprināts, ka, piemērojot konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, jau tas vien, ka saskaņā ar progresivitātes klauzulu atbrīvotie ienākumi tiek ņemti vērā, lai noteiktu neatbrīvotajiem ienākumiem piemērojamo ienākuma nodokļa likmi, var būt nelabvēlīgi nodokļa maksātājam, jo šādi tiek iegūta augstāka nodokļu likme nekā tā, kas būtu piemērojama, ja nekustamais īpašums būtu Beļģijā.
- 25 Visbeidzot Komisija norāda, ka, atbildot uz brīdinājuma vēstuli, Beļģijas iestādes norādīja, ka *AGFisc* cirkulārā Nr. 22/2016 tās esot mīkstinājušas doktrīnu nodokļu lietās, ļaujot saglabāt citas valsts, kuras teritorijā ir Beļģijas rezidentam piederošs nekustamais īpašums, noteikto vērtību, nevis piemērojušas faktisko īres vērtību. Tomēr šī mīkstināšana attiecoties tikai uz neizīrētajiem īpašumiem, tā neesot juridiski saistoša Beļģijas nodokļu administrācijai un esot paredzēta cirkulārā, kam esot zemāka juridiskās hierarhijas pakāpe nekā *CIR 92* noteikumiem. Turklāt īres vērtības, ko ārvalstu iestādes aprēķinājušas, lai noteiktu savus nodokļus, ne vienmēr būs zemākas par nekustamā īpašuma tirgū faktiski praktizētām īres maksām.
- 26 Beļģijas Karaliste neapstrīd, ka piemēro dažādas vērtēšanas metodes ienākumiem no nekustamajiem īpašumiem atkarībā no tā, vai šie īpašumi atrodas vai ne Beļģijas teritorijā. Tomēr tā apgalvo, ka no 2014. gada 11. septembra sprieduma *Verest* un *Gerards* (C-489/13, EU:C:2014:2210, 20. punkts) izrietot, ka drīkst izmantot dažādas vērtēšanas metodes ienākumiem no nekustamajiem īpašumiem, ja tiek nodrošināta aprīte brīvība. Tā esot Beļģijas tiesiskā regulējuma gadījumā, kuru piemērojot, ne vienmēr Beļģijas nodokļu maksātājam, kuram pieder citas valsts teritorijā esošs nekustamais īpašums, esot jāmaksā lielāki nodokļi.

- 27 Šajā saistībā Beļģijas Karaliste apgalvo, ka Beļģijā esoša nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība – tāpat kā citā valstī esoša nekustamā īpašuma īres vērtība – tiek noteikta, pamatojoties uz iespējamās īres maksas aplēsi, ņemot vērā mainīgus elementus, piemēram, īpašuma vecums un īres maksas summa vietējā īres tirgū. Atkarībā no šiem elementiem starpība starp kadastrālo vērtību un faktisko īres vērtību ir lielāka vai mazāka.
- 28 Protams, aplēse, pamatojoties uz kadastrālo vērtību, esot novecojusi un tādēļ parasti zemāka par faktisko īres vērtību. Tomēr kadastrālā vērtība katru gadu tiek indeksēta atkarībā no patēriņa preču cenu indeksa izmaiņām, pieskaitot 40 % procentus.
- 29 Turklāt starpība starp kadastrālo vērtību un faktisko īres vērtību Beļģijā esošajam nekustamajam īpašumam nenozīmē, ka pastāv starpība starp Beļģijā esoša nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību un salīdzināma nekustamā īpašuma, kurš atrodas citā valstī, faktisko īres vērtību. Šajā saistībā Beļģijas Karaliste apgalvo, ka nekustamā īpašuma izmaksas Savienības un EEZ dalībvalstīs var būtiski atšķirties. Dažās no šīm valstīm īres maksas var būt zemākas par Beļģijā praktizētajām.
- 30 It īpaši, runājot par īpašumiem, kas Beļģijā ir atbrīvoti no nodokļa, piemērojot konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, Beļģijas Karaliste apgalvo, ka, tā kā Beļģijā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem piemērojamā nodokļa likme ir progresīva, to piemērojot pa daļām, ienākumu no ārvalstīs esošajiem nekustamajiem īpašumiem ņemšana vērā, piemērojot progresivitātes klauzulu, ne vienmēr ietekmē citiem Beļģijā ar nodokli apliekamiem ienākumiem piemērojamo nodokļa likmi. Tā tas esot tikai gadījumā, ja iespējamās pārlieku augstas novērtēšanas rezultātā nodokļu maksātāja uz robežas esoša ienākumu summa tiek iekļauta augstākā nodokļu skalas līmenī. Kā izriet no 2014. gada 11. septembra sprieduma *Verest un Gerards* (C-489/13, EU:C:2014:2210, 23. punkts), valsts tiesa, kuras kompetencē ir pārbaudīt, vai nav piemēroti pārāk lieli nodokļi, būtu jāizvērtē katrs gadījums atsevišķi.
- 31 Lai ņemtu vērā ienākumus no ārvalstīs esošajiem nekustamajiem īpašumiem, nosakot nodokļa likmi, kas ir piemērojama Beļģijā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, turklāt ir jānoskaidro izīrēti un neizīrēti nekustamie īpašumi.
- 32 Neizīrētu nekustamo īpašumu gadījumā Beļģijas nodokļa maksātājiem ir *AGFisc* cirkulārā Nr. 22/2016 paredzētā iespēja nodokļu deklarācijā minēt “bruto īres vērtību”, ko noteikusi tās valsts nodokļu administrācija, kuras teritorijā atrodas viņu nekustamais īpašums. Tādējādi šis cirkulārs nodokļa maksātājiem radot tiesisko palāvību, ko ir atzinusi arī *cour d’appel d’Anvers* [Antverpenes apelācijas tiesa] (Beļģija) 2015. gada 2. jūnija spriedumā lietā *Verest & Gerards* pret Beļģijas valsti.
- 33 Tā kā dažas Savienības vai EEZ dalībvalstis neveic ienākumu no neizīrētajiem nekustamajiem īpašumiem vērtēšanu, šo īpašumu īres vērtības aplēse ir jāveic nodokļa maksātājam. Tomēr atkarībā no dzīves līmeņa un no parasti šajās valstīs praktizētajām īres maksām šī aplēse ne vienmēr būs augstāka par salīdzināma Beļģijā esoša nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību.
- 34 Runājot par izīrētajiem nekustamajiem īpašumiem, lielāks nodoklis var tikt piemērots tādiem nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas Savienības vai EEZ dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste, tikai tad, ja ir izpildīti trīs nosacījumi, proti, pirmkārt, ja īres maksa un īres priekšrocības ir augstākas par Beļģijā esoša salīdzināma nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību, otrkārt, ja Beļģijas nodokļu maksātājam ir citi Beļģijā ar nodokli apliekami ienākumi un, treškārt, ja, ņemot vērā ienākumus no nekustamajiem īpašumiem, tiek piemērots augstāks nodokļa skalas līmenis.
- 35 Turklāt Beļģijā esošo nekustamo īpašumu kadastrālā vērtība tuvinātos ienākumu summai no dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste, esošā nekustamā īpašuma, ja no šiem ienākumiem tiktu atskaitīti ārvalstu nodokļi un uzturēšanas un remontēšanas izmaksas 40 % apmērā. Attiecībā uz šiem izdevumiem Beļģijas Karaliste tomēr atzīst, ka Beļģijā esošo nekustamo īpašumu kadastrālā vērtība tāpat tiek samazināta par identiskiem vienotas likmes izdevumiem.

- 36 Turklāt Beļģijas Karaliste apgalvo, ka ienākumi no Beļģijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem ir daļa no ienākumiem, kas kopā tiek aplikti ar fizisku personu nodokli un par ko ir samaksāts avansā maksājams nekustamā īpašuma nodoklis, kas ir atsevišķs nekustamā īpašuma nodoklis. Tādējādi, lai arī gadījumā, kad nekustamie īpašumi atrodas citā valstī, ienākumi no šiem nekustamajiem īpašumiem tiek ņemti vērā tikai, lai noteiktu Beļģijā ar nodokli aplikamo ienākumu nodokļa likmi, ienākumi no Beļģijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem noteiks ne tikai piemērojamo nodokļa likmi, bet arī tiks pakļauti nodokļu dubultai uzlikšanai. Vispārīgi Beļģijas rezidentiem, kuriem Beļģijā ir nekustamie īpašumi, būs jāmaksā lielāki nodokļi nekā Beļģijas rezidentiem, kuriem pieder nekustamie īpašumi citā Savienības vai EEZ dalībvalstī.

Tiesas vērtējums

Ievada apsvērumi

- 37 Savā prasībā Komisija pārmet Beļģijas Karalistei, ka, paredzot tādu nodokļu uzlikšanu, kas ir nelabvēlīga Beļģijas rezidentiem, kuriem ir nekustamais īpašums Savienības vai EEZ dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste, tā esot apdraudējusi LESD 63. pantā un EEZ līguma 40. pantā paredzēto kapitāla brīvo apriti.
- 38 Saistībā ar to, ka Beļģijas Karaliste atsauca uz *AGFisc* cirkulāru Nr. 22/2016, kuram – kā norāda šī dalībvalsts – ir mērķis panākt, lai strīdīgais tiesiskais regulējums atbilstu LESD 63. pantam un EEZ līguma 40. pantam, pietiek atgādināt, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pienākumu neizpildes esamība ir jāvērtē atkarībā no strīdīgās situācijas dalībvalstī, kāda tā ir, beidzoties argumentētajā atzinumā noteiktajam termiņam, un ka pēc tam sekojošās izmaiņas Tiesa nevar ņemt vērā (spriedums, 2015. gada 29. oktobris, Komisija/Beļģija, C-589/14, nav publicēts, EU:C:2015:736, 49. punkts).
- 39 Tā kā šis termiņš – kā izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem – beidzās 2012. gada 26. martā, Beļģijas Karalistes argumentācija par šo 2016. gada 29. jūnija cirkulāru nav jāņem vērā.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību

- 40 Ir jāatgādina, ka pie pasākumiem, kas ir aizliegti ar LESD 63. panta 1. punktu, – kā kapitāla aprites ierobežojumiem – pieder visi tādi pasākumi, kuri var atturēt vienas dalībvalsts rezidentus no ieguldījumu veikšanas nekustamajā īpašumā citās dalībvalstīs (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *Verest un Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210, 21. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 41 Šajā lietā *CIR 92* 7. un 13. pantā, lasot tos kopā ar šī paša kodeksa administratīvā komentāra numuriem 13/7 un 13/8, ir paredzēts, ka ienākumi, kas saistīti ar nekustamajiem īpašumiem, kuri ir vai nav izīrēti vai nu fiziskām personām, kuras tos neizmanto profesionāliem nolūkiem, vai juridiskām personām, kuras tos nodod fizisko personu rīcībā privātām vajadzībām, tiek noteikti pēc vienotas likmes attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas Beļģijā, un, pamatojoties uz faktisko īres vērtību vai īres maksu, nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas citā valstī.
- 42 Vienotas likmes pamats, kas ir piemērojams Beļģijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem, ir to kadastrālā vērtība, kas tika noteikta 1975. gada 1. janvārī, pamatojoties uz normālas īres vērtības aplēsi, kas noteikta, pamatojoties uz īres maksām, kas šo īpašumu izīrēšanas gadījumā varēja tikt iekasētas šajā datumā.

- 43 Turklāt nav strīda par to, ka kopš 1991. gada Beļģijā esošo nekustamo īpašumu kadastrālo vērtību ir skāris palielinājuma koeficients, kura likme katru gadu mainās atkarībā no patēriņa preču cenu indeksa. Papildus tam kopš 1994. gada apbūvēto nekustamo īpašumu kadastrālajai vērtībai ir piemērojams palielinājums, kura likme 1995. gadam ir noteikta 25 % apmērā un kopš 1997. gada – 40 % apmērā.
- 44 Runājot par nekustamā īpašuma faktisko īres vērtību, ir jānorāda, ka tā ir gada vidējā bruto īres maksa, kas šī īpašuma izīrēšanas gadījumā varēja tikt iekasēta. Tā tiek izmantota, lai noteiktu ienākumus no neizīrētajiem nekustamajiem īpašumiem, kuri atrodas citā valstī, nevis Beļģijas Karalistē.
- 45 Beļģijas Karaliste neapstrīd, ka Beļģijā esoša nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība ir zemāka par šī īpašuma faktisko īres maksu vai tās faktisko īres vērtību. Šajā saistībā no Komisijas prasības izriet, ka vispārīgai nekustamo īpašumu cenu attīstībai kopš 1975. gada ir bijusi tendence palielināties visos Beļģijas reģionos, izraisot atbilstošu īres maksu palielinājumu, un ka ar Beļģijā esošu nekustamo īpašumu kadastrālās vērtības indeksāciju un palielināšanu neesot pieticis, lai pietuvinātu šo vērtību īres maksu apmēram, kāds var tikt iekasēts Beļģijas īres tirgū.
- 46 Protams, kā pamatoti norādījusi Beļģijas Karaliste, šī starpība starp Beļģijā esoša nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību un faktisko īres vērtību ne vienmēr nozīmē, ka ienākumi no citā valstī, nevis Beļģijas Karalistē esoša nekustamā īpašuma ir augstāki nekā Beļģijas teritorijā esoša salīdzināma nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība. Proti, nav izslēgts, ka citā Savienības vai EEZ dalībvalstī praktizētās īres cenas ir zemākas par Beļģijā praktizētajām.
- 47 Tomēr, kā izriet no šī sprieduma 42.–44. punkta, Beļģijas nodokļu administrācijas konstatētie ienākumi no nekustamā īpašuma, kas atrodas Beļģijā vai citur, galu galā tiek aprēķināti atkarībā no īres maksas, ko var saņemt par nekustamo īpašumu, ko Beļģijas Karaliste apstiprina savos Tiesai iesniegtajos apsvērumos.
- 48 Līdz ar to, lai noteiktu, vai atšķirīgs ienākumu no nekustamā īpašuma vērtējums – atkarībā no tā, vai īpašums ir Beļģijā vai citā Savienības vai EEZ dalībvalstī, – ir uzskatāms par atšķirīgu attieksmi, ir jāsalīdzina kadastrālā vērtība, īres vērtība un īres maksa, ko faktiski var saņemt īres tirgū.
- 49 Šajā saistībā no šā sprieduma 41.–45. punktā izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka, pirmkārt, Beļģijā esoša nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība ir zemāka par īres maksu, ko var iegūt Beļģijas īres tirgū, un ka, otrkārt, faktiskā nekustamā īpašuma īres vērtība principā atbilst gada vidējai bruto īres maksai, kas šo īpašumu izīrēšanas gadījumā var tikt iekasēta. No minētā izriet, ka, atšķirīgi izvērtējot ienākumus no nekustamajiem īpašumiem atkarībā no valsts, kuras teritorijā atrodas šie īpašumi, ienākumi no Savienības vai EEZ dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste, esoša nekustamā īpašuma tiks novērtēti pārāk augstu salīdzinājumā ar ienākumiem no Beļģijā esoša nekustamā īpašuma.
- 50 Turklāt, kā norāda Komisija, ņemot vērā, cik lielā mērā šis īpašums tiek novērtēts pārāk augstu, ar to, ka Savienības vai EEZ dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste, esoša nekustamā īpašuma faktiskā īres vērtība tiek samazināta par tiem nodokļiem atbilstošu summu, ar kuriem tiek aplikti ienākumi no šā īpašuma pirmajā minētajā valstī, īres vērtība un kadastrālā vērtība netiek būtiski pietuvinātas.
- 51 Ciktāl Beļģijas Karaliste savas nodokļu uzlikšanas pilnvaras īsteno attiecībā uz ienākumiem no izīrētiem un neizīrētiem nekustamajiem īpašumiem, kuri atrodas Savienības vai EEZ dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste, saistībā ar to, ka ienākumi no šādiem īpašumiem tiek novērtēti pārāk augstu, noteiktā nodokļa bāze ir augstāka nekā tā būtu, ja, nosakot šo ienākumu līmeni, tiktu izmantota tāda kadastrālā vērtībai analogiska vērtība, kas ir paredzēta strīdīgajā tiesiskajā regulējumā attiecībā uz Beļģijā esošajiem īpašumiem.

- 52 Ja ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurā ir paredzēta progresivitātes rezerve, ienākumi no nekustamā īpašuma, kas atrodas citā valstī, Beļģijā netiek aplikti ar nodokli. Tomēr tie tiek ņemti vērā, lai piemērotu progresivitātes noteikumu, aprēķinot nodokļa summu par pārējiem Beļģijā ar nodokli apliekamajiem nodokļu maksātāja ienākumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *Verest un Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210, 29. un 30. punkts). Šādā gadījumā, ja ienākumi no Savienības vai EEZ dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste, esoša nekustamā īpašuma tiek novērtēti pārāk augstu, var tikt piemērota augstāka nodokļa likme, ko Beļģijas Karaliste atzīst savos Tiesai iesniegtajos apsvērumos.
- 53 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, ir jākonstatē, ka strīdīgais tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka ienākumi no nekustamajiem īpašumiem, kas ir vai nav izīrēti vai nu fiziskām personām, kuras tos neizmanto profesionāliem nolūkiem, vai juridiskām personām, kuras tos nodod fizisko personu rīcībā privātām vajadzībām, tiek noteikti uz vienotas likmes pamata Beļģijā esošajiem īpašumiem un, pamatojoties uz to īpašumu faktisko īres vērtību vai faktisko īres maksu, tiem, kuri atrodas citā valstī, izraisa atšķirīgu attieksmi, kas var atturēt Beļģijas rezidentus no ieguldījumu veikšanas nekustamajā īpašumā, kurš atrodas Savienības vai EEZ dalībvalstī, kas nav Beļģijas Karaliste.
- 54 Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas principā ir aizliegts LESD 63. pantā.

Par attaisnojuma esamību kapitāla brīvas aprites ierobežojumam atbilstoši LESD 65. pantam

- 55 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no LESD 65. panta 3. punktā aizliegtās diskriminācijas. Lai tādi valsts nodokļu tiesību akti kā strīdīgais tiesiskais regulējums varētu tikt uzskatīti par saderīgiem ar LESD normām par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme būtu piemērota situācijās, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai tas ir jāattaisno ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 3. septembris, Komisija/Spānija, C-127/12, nav publicēts, EU:C:2014:2130, 73. punkts; 2014. gada 11. septembris, *Verest un Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210, 28. punkts, kā arī 2015. gada 17. septembris, *Miljoen u.c.*, C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 64. punkts).
- 56 Šajā ziņā Beļģijas Karaliste apgalvo, ka, piemērojot konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, ko tā ir noslēgusi ar lielāko daļu Savienības vai EEZ dalībvalstu, ienākumi no nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas šo valstu teritorijā, Beļģijā nav apliekami ar fizisko personu nodokli, bet ienākumi no Beļģijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem veidojot nodokļa bāzi, lai aprēķinātu Beļģijā maksājamo nodokli. Tādēļ LESD 63. panta pārkāpums varot tikt konstatēts tīši tad, ja summa, kas Beļģijā faktiski ir jāmaksā par vispārīgo fizisko personu, kuras ir tās rezidenti, ienākumu nodokli, ir augstāka citā Savienības vai EEZ dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma īpašniekam.
- 57 Šāda argumentācija ir jānoraida.
- 58 Kā iebildumu rakstā norāda Beļģijas Karaliste, ienākumi, kas no nodokļa atbrīvoti saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, atbilstoši *CIR* 92 155. pantam tiek ņemti vērā, nosakot nodokļa likmi, kas ir piemērojama Beļģijā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem.
- 59 Šāda izņēmuma ar “progresivitātes rezervi” mērķis ir izvairīties no tā, ka Beļģijā nodokļa maksātāja, kam pieder nekustamais īpašums, kas atrodas citā valstī, apliekamiem ienākumiem tiek piemērota zemāka nodokļa likme nekā tā, ko piemēro nodokļu maksātāju, kam pieder līdzīgi īpašumi Beļģijā, ienākumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *Verest un Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210, 31. punkts).

- 60 Šī mērķa gaismā nodokļu maksātāju, kuri ir iegādājušies nekustamo īpašumu Beļģijā, situācija ir salīdzināma ar nodokļu maksātāju, kuri ir iegādājušies šādu īpašumu citā Savienības vai EEZ dalībvalstī, situāciju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *Verest un Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210, 32. punkts).
- 61 Šis pats secinājums ir jāizdara tad, ja nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu. Šādā gadījumā strīdīgā tiesiskā regulējuma mērķis aplikt ar nodokli ienākumus no nekustamajiem īpašumiem, kas pieder Beļģijas rezidentiem, vienādi attiecas uz ienākumiem gan no Beļģijā, gan citā valstī esošajiem nekustamajiem īpašumiem. Abos gadījumos šie ienākumi ir iekļauti ienākumu nodokļa bāzē.
- 62 Turklāt, runājot par jautājumu, vai atšķirīga attieksme pret Beļģijas nodokļu maksātājiem atkarībā no tā, vai tiem pieder Beļģijā vai citā Savienības vai EEZ dalībvalstī esošs nekustamais īpašums, var tikt attaisnota ar primāru vispārējo interešu apsvērumu, ir jākonstatē, ka Beļģijas Karaliste Tiesā nav minējusi nevienu primāru vispārējo interešu apsvērumu, ar ko šajā gadījumā varētu būt attaisnots kapitāla brīvas aprites ierobežojums LESD 63. panta izpratnē.

Par EEZ līguma 40. pantā noteikto pienākumu neizpildi

- 63 Ciktāl EEZ līguma 40. panta noteikumiem ir tāda pati juridiskā piemērojamība kā pēc būtības identiskiem LESD 63. panta noteikumiem, šīs lietas apstākļos visi iepriekš izklāstītie apsvērumi par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību LESD 63. panta izpratnē *mutatis mutandis* ir piemērojami minētajam 40. pantam (spriedums, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Grieķija, C-98/16, nav publicēts, EU:C:2017:346, 49. punkts).
- 64 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, Komisijas celtā prasība ir jāuzskata par pamatotu.
- 65 Līdz ar to ir jākonstatē, ka, saglabājot noteikumus, saskaņā ar kuriem, aprēķinot ienākumus, kuri ir saistīti ar nekustamajiem īpašumiem, kas ir vai nav izīrēti vai nu fiziskām personām, kuras tos nelieto profesionāliem nolūkiem, vai juridiskām personām, kuras tos nodod fizisko personu rīcībā privātām vajadzībām, nodokļa bāze tiek aprēķināta, pamatojoties uz nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību, tādiem īpašumiem, kas atrodas valsts teritorijā, un – uz faktisko īres vērtību – nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas ārzemēs, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi LESD 63. pantā un EEZ līguma 40. pantā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 66 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriet Beļģijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un Beļģijas Karalistei spriedums ir nelabvēlīgs, pēdējai minētajai ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

- 1) **Saglabājot noteikumus, saskaņā ar kuriem, aprēķinot ienākumus, kuri ir saistīti ar nekustamajiem īpašumiem, kas ir vai nav izīrēti vai nu fiziskām personām, kuras tos nelieto profesionāliem nolūkiem, vai juridiskām personām, kuras tos nodod fizisko personu rīcībā privātām vajadzībām, nodokļa bāze tiek aprēķināta, pamatojoties uz nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību, tādiem īpašumiem, kas atrodas valsts teritorijā, un – uz faktisko īres vērtību – nekustamajiem īpašumiem, kas atrodas ārzemēs, Beļģijas Karaliste nav izpildījusi LESD 63. pantā un 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līguma 40. pantā paredzētos pienākumus.**

2) Beļģijas Karaliste atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]