



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 12 kwietnia 2018 r.\*

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ kapitału –  
Artykuł 63 TFUE – Artykuł 40 porozumienia EOG – Podatek dochodowy od belgijskich rezydentów –  
Ustalenie dochodu z nieruchomości – Stosowanie dwóch różnych metod obliczania w zależności od  
umiejscowienia nieruchomości – Obliczanie na podstawie wartości katastralnej w przypadku  
nieruchomości położonych w Belgii – Obliczanie na podstawie realnej wartości czynszowej  
w przypadku nieruchomości położonych w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub  
Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) – Odmienne traktowanie – Ograniczenie swobody  
przepływu kapitału

W sprawie C-110/17

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom  
państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 3 marca 2017 r.,

**Komisja Europejska**, reprezentowana przez W. Roelsa i N. Gossement, działających w charakterze  
pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

**Królestwu Belgii**, reprezentowanemu przez P. Cottina, M. Jacobs i L. Cornelis, działających  
w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: C.G. Fernlund, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca) i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

\* Język postępowania: francuski.

## Wyrok

- 1 Komisja Europejska wnosząca skargę do Trybunału o stwierdzenie, że utrzymując przepisy, zgodnie z którymi w zakresie określania wysokości dochodów związanych z nieruchomościami niewynajmowanymi lub wynajmowanymi bądź osobom fizycznym, które nie korzystają z nich w celach zawodowych, bądź osobom prawnym, udostępniającym je osobom fizycznym do celów prywatnych, podstawę opodatkowania oblicza się na podstawie wartości katastralnej w przypadku nieruchomości położonych na terytorium krajowym, a na podstawie realnej wartości czynszowej w przypadku nieruchomości położonych za granicą, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążyą na podstawie art. 63 TFUE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 2 Artykuł 40 porozumienia EOG stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między umawiającymi się stronami w przepływie kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich [Wspólnoty Europejskiej (WE)] lub państw [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA)], jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania, lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu”.

#### *Prawo belgijskie*

- 3 Artykuł 7 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., zwanego dalej „CIR 92”) stanowi:

„§ 1. Dochodami z nieruchomości są:

- 1) dla nieruchomości niewynajmowanych:

- a) dla nieruchomości położonych w Belgii:

- w odniesieniu do nieruchomości niezabudowanych, wyposażenia i sprzętu mających charakter nieruchomości ze swej natury lub ze względu na swoje przeznaczenie lub w odniesieniu do nieruchomości mieszkalnych, o których mowa w art. 12 § 3 – dochód katastralny;

- w odniesieniu do innych nieruchomości – dochód katastralny powiększony o 40[%];

- b) dla nieruchomości położonych za granicą: wartość czynszowa;

- 2) dla nieruchomości wynajmowanych:

- a) dla nieruchomości położonych w Belgii wynajmowanych osobie fizycznej, która nie przeznacza ich w całości ani w części na prowadzenie działalności zawodowej:

- w odniesieniu do nieruchomości niezabudowanych, wyposażenia i sprzętu mających charakter nieruchomości ze swej natury lub ze względu na swoje przeznaczenie – dochód katastralny;

- w odniesieniu do innych nieruchomości – dochód katastralny powiększony o 40[%];

[...]

b bis) w odniesieniu do nieruchomości zabudowanych, wynajmowanych osobie prawnej niebędącej spółką, w celu udostępnienia ich:

– osobie fizycznej do zajęcia ich w celach wyłącznie mieszkaniowych;

– [...] – dochód katastralny powiększony o [40%];

d) w odniesieniu do nieruchomości położonych za granicą – całkowita kwota czynszu i innych świadczeń wynikających z umowy najmu nieruchomości;

[...]”.

4 Artykuł 12 § 3 tego kodeksu stanowi:

„Z zastrzeżeniem poboru zaliczki na poczet podatku od nieruchomości dochód katastralny z tytułu mieszkania zajmowanego przez podatnika, którego jest on właścicielem, podlega zwolnieniu [...]

[...].

Gdy podatnik zajmuje mieszkanie położone w państwie członkowskim [Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG)] i jest jego właścicielem, [...] zwolnienie, o którym mowa w niniejszym paragrafie stosuje się do wartości czynszowej tego mieszkania [...]”.

5 Artykuł 13 omawianego kodeksu stanowi:

„W zakresie wartości czynszowej, czynszu i innych świadczeń wynikających z umowy najmu nieruchomości przez dochód netto rozumie się kwotę dochodu brutto pomniejszoną z tytułu kosztów utrzymania i naprawy o:

– [40%] dla nieruchomości zabudowanych oraz wyposażenia i sprzętu mających charakter nieruchomości ze swej natury lub ze względu na swoje przeznaczenie [...];

– [10%] dla nieruchomości niezabudowanych”.

6 Artykuł 155 owego kodeksu stanowi:

„Dochody zwolnione na mocy międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są uwzględniane do celów obliczania podatku, lecz podatek ten podlega obniżeniu proporcjonalnemu do części, jaką dochody objęte zwolnieniem stanowią w całości dochodów.

[...]”.

7 Artykuł 156 CIR 92 przewiduje:

„Podlega obniżeniu o połowę część podatku proporcjonalnie odpowiadająca:

1) dochodom z nieruchomości położonych za granicą;

[...]”.

8 Artykuł 251 omawianego kodeksu stanowi:

„Do uiszczenia zaliczki na poczet podatku od nieruchomości zobowiązany jest, zgodnie z zasadami określonymi przez króla, właściciel, posiadacz, dzierżawca, użytkownik wieczysty, lub użytkownik podlegających opodatkowaniu nieruchomości”.

9 Artykuł 471 wspomnianego kodeksu stanowi:

„§ 1. Dla wszystkich nieruchomości zabudowanych lub niezabudowanych oraz wyposażenia i sprzętu mających charakter nieruchomości ze swej natury lub ze względu na swoje przeznaczenie ustala się dochód katastralny.

§ 2. Przez dochód katastralny należy rozumieć roczny przeciętny zwykły dochód netto.

[...]”.

10 Komentarz administracyjny do CIR 92 stanowi:

„13/7

Przed zastosowaniem obniżki do 60% lub 90% kwoty wartość czynszową, o której mowa w pozycji 13/6 pkt 1, a także czynsz i inne świadczenia wynikające z umowy najmu nieruchomości, o których mowa w pozycji 13/6 pkt 2, należy jednak pomniejszyć o zagraniczne podatki faktycznie nałożone na dochody z danych nieruchomości (z wyjątkiem zagranicznych podatków nałożonych na ogólny dochód ustalany ryczałtowo w zależności od domniemanego dochodu z tych nieruchomości).

13/8

Wartość czynszowa stanowi roczny przeciętny czynsz brutto, który, w przypadku najmu, mógłby być z niej czerpany w objętym opodatkowaniem okresie, zarówno w postaci czynszu sensu stricto, jak i pokrywanych przez najemcę kosztów [...], zgodnie ze zwyczajami państwa, w którym położone są nieruchomości.

Na uzasadnienie zadeklarowanej wartości czynszowej właściciel jest zobowiązany do przedstawienia na żądanie organu podatkowego wszystkich niezbędnych dokumentów poświadczających, takich jak akty nabycia nieruchomości, stwierdzenia nabycia spadku, dokumenty dotyczące podatków gruntowych i osobistych. W celu kontroli tej kwoty można przeprowadzić czynności sprawdzające we właściwych organach uprawnionych do rejestrowania spadków.

[...]”.

11 Pozycja 13/8 komentarza administracyjnego do CIR 92 została uzupełniona w drodze okólnika AGFisc nr 22/2016 (nr Ci.704.681) z dnia 29 czerwca 2016 r. w następujący sposób:

„Jako wartość czynszową można uwzględnić fikcyjny dochód wyraźnie zatwierdzony lub ustalony dla tej nieruchomości przez zagraniczny organ. Zastosowanie tej wartości nie jest obowiązkowe, a jedynie stanowi możliwość, z której podatnik może skorzystać do celów ustalenia tych dochodów z nieruchomości. W takim wypadku dokument, z którego ta wartość wynika, ma walor dokumentu poświadczającego (decyzja podatkowa, podatek od nieruchomości itp.).

Wartość tę może stanowić w szczególności:

- szacunkowy czynsz brutto z tej nieruchomości, brany pod uwagę w danym państwie do celów ustalenia podatku;

- ustalany ryczałtowo czynsz brutto, brany pod uwagę w danym państwie do celów ustalenia podatku (na przykład wartość czynszowa brutto ustalona na podstawie referencyjnych działek);
- podlegający opodatkowaniu dochód z tej nieruchomości brany pod uwagę w danym państwie do celów obliczania podatku dochodowego.

Kwota wskazana w dokumencie poświadczającym może zostać zmniejszona (koszty, zwolnienia lub obniżki, które na podstawie mających zastosowanie za granicą przepisów zostały na przykład odliczone). W odpowiednim przypadku kwotę wskazaną w dokumencie poświadczającym należy powiększyć o koszty, zwolnienia lub obniżki, tak aby do ustalenia wartości czynszowej była brana pod uwagę kwota brutto”.

### **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi**

- 12 Pismem z wezwaniem do usunięcia uchybienia z dnia 7 listopada 2007 r. Komisja wskazała, że może zachodzić niezgodność belgijskich przepisów podatkowych dotyczących dochodów z nieruchomości położonych za granicą (zwanymi dalej „spornymi przepisami”) ze zobowiązaniami wynikającymi z art. 63 TFUE i z art. 40 porozumienia EOG. Ta niezgodność miała wynikać z odmiennych sposobów ustalania podlegającego opodatkowaniu dochodu w zależności od tego, czy nieruchomość jest położona w Belgii czy w innym państwie. W tym drugim przypadku w zakresie opodatkowania dochodów rezydentów belgijskich dochody z nieruchomości miałyby być traktowane mniej korzystnie niż dochody dotyczące nieruchomości położonych w Belgii. To odienne traktowanie mogło zdaniem Komisji ograniczać swobodny przepływ kapitału. Pismem z dnia 17 marca 2008 r. Królestwo Belgii zaprzeczyło tym twierdzeniom.
- 13 Pismem w sprawie dodatkowego wezwania do usunięcia uchybienia z dnia 26 czerwca 2009 r. Komisja stwierdziła, że podniesione zarzuty dotyczą zarówno dochodów z nieruchomości zabudowanych, jak i z nieruchomości niezabudowanych. Pismem z dnia 16 listopada 2009 r. Królestwo Belgii podtrzymało swe pierwotne stanowisko.
- 14 W dniu 26 marca 2012 r. Komisja wydała uzasadnioną opinię. Pismem z dnia 9 października 2012 r. Królestwo Belgii wskazało, że uznaje stanowisko Komisji i zobowiązało się do opracowania projektu ustawy pozwalającej zaradzić temu naruszeniu.
- 15 Komisja zawiesiła postępowanie w sprawie naruszenia ze względu na to, że do Trybunału skierowano w dniu 3 września 2013 r. pytanie prejudycjalne w przedmiocie traktowania w Belgii pod względem podatkowym nieruchomości położonej we Francji, w wyniku którego zapadł wyrok z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210).
- 16 W pkt 34 tego wyroku Trybunał orzekł, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego dotyczącym opodatkowania dochodów rezydentów tego państwa, jeżeli – przy zastosowaniu zastrzeżenia progresji zawartego w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania – mogą one doprowadzić do wyższego opodatkowania podatkiem dochodowym z tego tylko względu, że metoda określania wysokości dochodów z nieruchomości powoduje, iż dochody pochodzące z niewynajmowanych nieruchomości położonych w innym państwie członkowskim zostają określone w kwocie wyższej od dochodów pochodzących z takich nieruchomości położonych w pierwszym państwie członkowskim. Trybunał pozostawił ponadto sądowni krajowemu zadanie sprawdzenia, czy rozpatrywane przepisy miały taki skutek.
- 17 W świetle tego wyroku Komisja postanowiła kontynuować przed Trybunałem postępowanie w sprawie naruszenia, poprzez wniesienie skargi w niniejszej sprawie.

## W przedmiocie skargi

### *Argumentacja stron*

- 18 Komisja utrzymuje, że Królestwo Belgii naruszyło art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG, ponieważ do obliczania podatku dochodowego stosowało przepisy art. 7 i 13 CIR 92 w związku z pozycjami 13/7 i 13/8 komentarza administracyjnego do tego kodeksu, zgodnie z którymi dochody związane z nieruchomościami niewynajmowanymi lub wynajmowanymi bądź osobom fizycznym, które nie korzystają z nich w celach zawodowych, bądź osobom prawnym, udostępniającym je osobom fizycznym do celów prywatnych, określa się ryczałtowo dla nieruchomości położonych w Belgii, a na podstawie realnej wartości czynszowej lub faktycznego czynszu dla nieruchomości położonych w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub EOG.
- 19 Ryczałtowaną podstawę stanowi wartość katastralna nieruchomości, pomniejszona o szacowane ryczałtowo koszty utrzymania i napraw. Ma ona zastosowanie wyłącznie do nieruchomości położonych w Belgii, bez względu na to, czy są wynajmowane.
- 20 W przypadku nieruchomości położonych w innym państwie członkowskim Unii lub EOG należałoby odróżnić nieruchomości wynajmowane od nieruchomości niewynajmowanych. W pierwszym przypadku podlegającą opodatkowaniu kwotę oblicza się na podstawie pobieranego czynszu, natomiast w drugim – na podstawie kwoty realnej wartości czynszowej nieruchomości. W obu przypadkach uzyskaną w ten sposób wartość obniża się, po pierwsze, o podatki zapłacone w państwie, na którego terytorium jest położona nieruchomość, a po drugie, o szacowane ryczałtowo koszty utrzymania i napraw.
- 21 W braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Królestwo Belgii z państwem, na którego terytorium jest położona nieruchomość, dochody związane z tą nieruchomością podlegają w Belgii opodatkowaniu z 50-procentową ulgą. Natomiast jeżeli taka umowa istnieje, dochody są zwolnione z podatku w Belgii, lecz są brane pod uwagę w celu ustalenia stawki podatku mającej zastosowanie do dochodów niepodlegających zwolnieniu.
- 22 W tym względzie Komisja podnosi, że wartość katastralna nieruchomości położonej w Belgii, mimo jej indeksacji oraz jej podwyższania i dostosowywania, mających zastosowanie od 1997 r., nadal jest niższa niż realna wartość czynszowa tej nieruchomości i faktyczny czynsz.
- 23 Skutkuje to odmiennym traktowaniem na niekorzyść belgijskich rezydentów będących właścicielami nieruchomości położonych w państwach członkowskich Unii lub EOG innych niż Belgia, co może zniechęcać te osoby do inwestowania kapitału w takie nieruchomości i ograniczać swobodny przepływ kapitału.
- 24 Komisja uważa ponadto, że wyrok z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210) potwierdza, iż w zastosowaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania branie pod uwagę, na podstawie zastrzeżenia progresji, zwolnionych dochodów do celów ustalenia stawki podatku dochodowego mającej zastosowanie do dochodów niepodlegających zwolnieniu może samo w sobie stwarzać niekorzystną dla podatnika sytuację, ponieważ skutkuje wyższą stawką podatkową niż stawka, która miałaby zastosowanie, gdyby nieruchomość była położona w Belgii.
- 25 Komisja podnosi na koniec, że w odpowiedzi na wezwania do usunięcia uchybienia belgijskie władze stwierdziły, iż w drodze okólnika AGFisc nr 22/2016 złagodziły podejście w zakresie podatków, pozwalając przyjąć wartość ustaloną przez organy innego państwa, na którego terytorium położona jest nieruchomość, której właścicielem jest belgijski rezydent, zamiast realnej wartości czynszowej. Jednak to złagodzenie dotyczy wyłącznie nieruchomości niewynajmowanych, nie jest prawnie wiążące dla

belgijskich organów podatkowych i jest przewidziane w okólniku, którego ranga prawna jest niższa niż ranga przepisów CIR 92. Ponadto wartość czynszowa obliczana przez zagraniczne organy do celów ustalenia ich podatków nie zawsze jest niższa niż rzeczywiste czynsze na rynku nieruchomości.

- 26 Królestwo Belgii nie zaprzecza, że istnieje różnica metod określania wysokości dochodów z nieruchomości w zależności od tego, czy są one położone na terytorium Belgii. Utrzymuje jednak, że z wyroku z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 20) wynika, iż stosowanie różnych metod określania wysokości dochodów z nieruchomości jest dozwolone, o ile zagwarantowane są swobody przepływu. Tak właśnie jest w przypadku belgijskich przepisów, które nie muszą skutkować wyższym opodatkowaniem belgijskiego podatnika mającego nieruchomość położoną na terytorium innego państwa.
- 27 Królestwo Belgii utrzymuje w tym względzie, że wartość katastralną nieruchomości położonej w Belgii określa się, podobnie jak wartość czynszową nieruchomości położonej w innym państwie, na podstawie wyceny czynszu, który można by z niej czerpać, biorąc pod uwagę zmienne, takie jak wiek nieruchomości i wysokość czynszów na lokalnym rynku najmu nieruchomości. W zależności od tych czynników rozbieżność między wartością katastralną a realną wartością czynszową jest mniej lub bardziej istotna.
- 28 Wprawdzie wyceny leżącej u podstaw wartości katastralnej dokonano dawno, a przez to zazwyczaj jest sporo niższa niż realna wartość katastralna, jednak wartość katastralna jest indeksowana co roku na podstawie zmian wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych i podwyższona o 40%.
- 29 Zresztą rozbieżność między wartością katastralną a realną wartością czynszową nieruchomości położonej w Belgii nie oznacza, że musi istnieć rozbieżność między wartością katastralną nieruchomości położonej w Belgii a realną wartością czynszową porównywalnej nieruchomości położonej w innym państwie. W tym względzie Królestwo Belgii podnosi, że koszt nieruchomości w państwach członkowskich Unii i EOG może się znacznie różnić. W niektórych z tych państw czynsze mogą być niższe niż w Belgii.
- 30 W odniesieniu w szczególności do nieruchomości, które są zwolnione z podatku w Belgii na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, Królestwo Belgii utrzymuje, że w zakresie, w jakim stawka podatku mająca zastosowanie do dochodów podlegających opodatkowaniu w Belgii jest progresywna z zastosowaniem progów, branie pod uwagę zagranicznych dochodów z nieruchomości do celów zastosowania zastrzeżenia progresji nie musi nieuchronnie wpływać na stawkę opodatkowania mającą zastosowanie do innych dochodów podlegających opodatkowaniu w Belgii. Byłoby tak tylko w sytuacji, gdyby ewentualne zawyżenie skutkowało objęciem krańcowego dochodu podatnika wyższym progiem podatkowym. Jak wynika z wyroku z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 23), sąd krajowy właściwy do zweryfikowania istnienia ewentualnego wyższego opodatkowania powinien dokonywać oceny dla każdego przypadku oddzielnie.
- 31 Do celów wzięcia pod uwagę zagranicznych dochodów z nieruchomości do ustalenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie do podlegających opodatkowaniu w Belgii dochodów należałoby ponadto odróżnić nieruchomości wynajmowane od niewynajmowanych.
- 32 W przypadku nieruchomości niewynajmowanych belgijscy podatnicy mają przewidzianą w okólniku AGFisc nr 22/2016 możliwość wskazania w zeznaniu podatkowym „wartości czynszowej brutto” określonej przez organ podatkowy państwa, na którego terytorium położona jest ich nieruchomość. Zatem okólnik ten rodzi po stronie podatników uzasadnione oczekiwania, co w dniu 2 czerwca 2015 r. sąd apelacyjny w Antwerpii (Belgia) uznał w sprawie Verest i Gerards przeciwko państwu belgijskiemu.

- 33 Tam, gdzie niektóre państwa członkowskie Unii lub EOG nie określają wysokości dochodów z nieruchomości, które nie są wynajmowane, wycena wartości czynszowej tych nieruchomości jest zadaniem podatnika. Jednak w zależności od poziomu życia i czynszów stosowanych powszechnie w tych państwach ta wycena nie musi być wyższa od wartości katastralnej porównywalnej nieruchomości położonej w Belgii.
- 34 Co do nieruchomości wynajmowanych wyższe opodatkowanie tych, które są położone w państwach członkowskich Unii lub EOG innych niż Królestwo Belgii, może mieć zastosowanie jedynie wtedy, gdy są spełnione trzy przesłanki, a mianowicie: po pierwsze, jeżeli czynsz i inne świadczenia wynikające z umowy najmu nieruchomości są wyższe niż wartość katastralna porównywalnej nieruchomości położonej w Belgii, po drugie, jeżeli belgijski podatnik ma inne podlegające opodatkowaniu w Belgii dochody, i po trzecie, jeżeli wzięcie pod uwagę dochodu z nieruchomości powoduje objęcie wyższym progiem podatkowym.
- 35 W dodatku wartość katastralna położonych w Belgii nieruchomości zbliża się do kwoty dochodów z nieruchomości położonych w innym niż Królestwo Belgii państwie poprzez odliczenie od tych dochodów zagranicznych podatków i kosztów utrzymania i naprawy w wysokości 40%. Królestwo Belgii przyznaje jednak, że jeśli chodzi o te koszty, wartość katastralna nieruchomości położonych w Belgii również jest pomniejszana o identyczne zryczałtowane koszty.
- 36 Królestwo Belgii utrzymuje ponadto, że dochody z nieruchomości położonych w Belgii należą do dochodów ogólnie podlegających podatkowi od osób fizycznych i podlegają uprzednio zaliczce na poczet podatku od nieruchomości, która jest odrębnym podatkiem gruntowym. Zatem o ile w przypadku nieruchomości położonych w innym państwie dochody z tych nieruchomości są jedynie brane pod uwagę do celów ustalenia stawki podatku mającej zastosowanie do dochodów podlegających opodatkowaniu w Belgii, o tyle dochody z nieruchomości położonych w Belgii nie tylko decydują o mającej zastosowanie stawce podatkowej, lecz w dodatku podlegają podwójnemu opodatkowaniu. Ogólnie opodatkowanie belgijskich rezydentów mających nieruchomości w Belgii jest więc wyższe niż tych belgijskich rezydentów, którzy mają nieruchomości położone w innym państwie członkowskim Unii lub EOG.

## ***Ocena Trybunału***

### *Uwagi wstępne*

- 37 Komisja zarzuca Królestwu Belgii w skardze, że naruszyło swobodny przepływ kapitału zapisany w art. 63 TFUE i w art. 40 porozumienia EOG, przewidując niekorzystne traktowanie podatkowe belgijskich rezydentów mających nieruchomości na terytorium państwa członkowskiego Unii lub EOG innego niż Królestwo Belgii.
- 38 W odniesieniu do powoływania się przez Królestwo Belgii na okólnik AGFisc nr 22/2016, który zdaniem tego państwa ma na celu doprowadzenie do zgodności spornych przepisów z art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG, wystarczy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem istnienie uchybienia zobowiązaniom należy oceniać w świetle spornej sytuacji istniejącej w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii, a zmian, które nastąpiły później, Trybunał nie bierze pod uwagę (wyrok z dnia 29 października 2015 r., Komisja/Belgia, C-589/14, niepublikowany, EU:C:2015:736, pkt 49).
- 39 Skoro ten termin upłynął, jak wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, w dniu 26 marca 2012 r., argumentów Królestwa Belgii odnoszących się do wspomnianego okólnika z dnia 29 czerwca 2016 r. nie należy uwzględniać.



*W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału*

- 40 Warto przypomnieć, że środki zakazane na mocy art. 63 ust. 1 TFUE jako ograniczenia w przepływie kapitału obejmują środki, które mogą zniechęcić rezydentów państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w nieruchomości w innych państwach członkowskich (wyrok z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 W niniejszym przypadku art. 7 i 13 CIR 92 w związku z pozycjami 13/7 i 13/8 komentarza administracyjnego do tego kodeksu stanowią, że dochody związane z nieruchomościami niewynajmowanymi lub wynajmowanymi bądź osobom fizycznym, które nie korzystają z nich w celach zawodowych, bądź osobom prawnym, udostępniającym je osobom fizycznym do celów prywatnych, określa się ryczałtowo dla nieruchomości położonych w Belgii, a na podstawie realnej wartości czynszowej lub faktycznego czynszu dla nieruchomości położonych w innym państwie.
- 42 Zryczałtowaną podstawę mającą zastosowanie do nieruchomości położonych w Belgii stanowi wartość katastralna, która została ustalona w dniu 1 stycznia 1975 r. na podstawie wyceny zwykłej wartości czynszowej netto ustalonej na podstawie czynszów, które w przypadku wynajmu tych nieruchomości można by było w owym czasie z nich czerpać.
- 43 Ponadto jest bezsporne, że od 1991 r. wartość katastralna nieruchomości położonej w Belgii jest podwyższana zgodnie ze współczynnikiem, którego stawka zmienia się co roku w zależności od wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych. W dodatku od 1994 r. wartość katastralna nieruchomości zabudowanych ulega podwyższeniu, którego wysokość ustalono na 25% za 1995 r., a od 1997 r. zwiększono do 40%.
- 44 Z kolei realna wartość czynszowa nieruchomości stanowi roczny przeciętny czynsz brutto, który, w przypadku najmu, mógłby być z niej czerpany. Jest ona stosowana do określenia wysokości dochodów związanych z nieruchomościami niewynajmowanymi położonymi w innym państwie niż Królestwo Belgii.
- 45 Królestwo Belgii nie zaprzecza, że wartość katastralna nieruchomości położonej w Belgii jest niższa niż faktyczny czynsz czerpany z tej nieruchomości lub jej realna wartość czynszowa. W tym względzie ze skargi Komisji wynika, że ogólnie poziom cen nieruchomości od 1975 r. wykazywał tendencję wzrostową we wszystkich belgijskich regionach, co prowadziło do odpowiadającego mu wzrostu czynszów, a indeksacja i podwyższenie wartości katastralnej nieruchomości położonych w Belgii nie były wystarczające, by zbliżyła się ona do wysokości czynszów, które można było z nich czerpać na belgijskim rynku wynajmu mieszkań.
- 46 Wprawdzie, jak słusznie wskazuje Królestwo Belgii, ta rozbieżność między wartością katastralną a realną wartością czynszową nieruchomości położonej w Belgii nie musi oznaczać, że dochód z nieruchomości położonej w innym państwie niż Królestwo Belgii będzie wyższy niż wartość katastralna porównywalnej nieruchomości położonej na terytorium Belgii. Nie jest bowiem wykluczone, że w innym państwie członkowskim Unii lub EOG czynsze będą znacznie niższe niż w Belgii.
- 47 Jednak, jak wynika z pkt 42–44 niniejszego wyroku, przyjmowany przez belgijskie organy podatkowe dochód z nieruchomości położonej w Belgii lub gdzie indziej jest ostatecznie obliczany w zależności od czynszu, jaki może wygenerować nieruchomość, co potwierdziło Królestwo Belgii w uwagach przedłożonych Trybunałowi.
- 48 W związku z tym, aby ustalić, czy odmienna ocena wysokości dochodu z nieruchomości – w zależności od tego, czy jest ona położona w Belgii czy w innym państwie członkowskim Unii lub EOG – stanowi odmienne traktowanie, należy porównać wartość katastralną, wartość czynszową oraz czynsze, które można z niej faktycznie czerpać na rynku najmu mieszkań.

- 49 W tym względzie z wywodów przedstawionych w pkt 41–45 niniejszego wyroku wynika po pierwsze, że wartość katastralna nieruchomości położonej w Belgii jest niższa niż czynsz, który można uzyskać na belgijskim rynku najmu, a po drugie, że realna wartość czynszowa nieruchomości wynosi zasadniczo tyle co roczny przeciętny czynsz brutto, który można by czerpać z tej nieruchomości w razie jej wynajęcia. Z tego płynie wniosek, że z powodu odmiennej oceny wysokości dochodów z nieruchomości w zależności od tego, na terytorium którego państwa się one znajdują, dochód z nieruchomości położonej w państwie członkowskim Unii lub EOG innego niż Królestwo Belgii jest zawyżony w stosunku do dochodu z nieruchomości położonej w Belgii.
- 50 Ponadto, jak wskazuje Komisja, w świetle rozmiarów tego zawyżenia fakt, że realna wartość czynszowa nieruchomości położonej w państwie członkowskim Unii lub EOG innym niż Królestwo Belgii jest pomniejszana o kwotę podatków nałożonych na dochód z tej nieruchomości w tym pierwszym państwie, nie sprawia, że kwoty wartości czynszowej i wartości katastralnej stają się w decydujący sposób zbliżone.
- 51 Ponieważ Królestwo Belgii korzysta ze swych uprawnień do nałożenia podatków na dochody z wynajmowanych i niewynajmowanych nieruchomości położonych w państwie członkowskim Unii lub EOG innym niż Królestwo Belgii, z zawyżenia dochodów z takich nieruchomości wynika, że przyjęta podstawa opodatkowania jest wyższa niż by była, gdyby do ustalenia poziomu tych dochodów użyto wartości analogicznej do wartości katastralnej, przewidzianej w spornych przepisach dla nieruchomości położonych w Belgii.
- 52 Gdy istnieją umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidujące zastrzeżenie progresji, dochód z nieruchomości położonej w innym państwie nie podlega opodatkowaniu w Belgii. Jest on jednak uwzględniany do celów zastosowania reguły opodatkowania progresywnego przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałej części dochodów podatnika, podlegających opodatkowaniu w Belgii (zob. podobnie wyrok z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 29, 30). W takiej sytuacji zawyżenie dochodu z nieruchomości położonych w państwie członkowskim Unii lub EOG innym niż Królestwo Belgii może doprowadzić do zastosowania wyższej stawki podatkowej, co Królestwo Belgii przyznaje w przedłożonych Trybunałowi uwagach.
- 53 W świetle powyższego należy stwierdzić, że sporne przepisy stanowiące, że dochody związane z nieruchomościami niewynajmowanymi lub wynajmowanymi bądź osobom fizycznym, które nie korzystają z nich w celach zawodowych, bądź osobom prawnym, udostępniającym je osobom fizycznym do celów prywatnych, określa się ryczałtowo dla nieruchomości położonych w Belgii, a na podstawie realnej wartości czynszowej lub faktycznego czynszu dla nieruchomości położonych w innym państwie, powoduje odmienne traktowanie mogące zniechęcać belgijskich rezydentów do dokonywania inwestycji w nieruchomości w państwach członkowskich Unii lub EOG innych niż Królestwo Belgii.
- 54 W konsekwencji przepisy te stanowią przeszkodę dla swobodnego przepływu kapitału, której co do zasady zakazuje art. 63 TFUE.

*W przedmiocie istnienia uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału na podstawie art. 65 TFUE*

- 55 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, należy odróżnić od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Aby krajowe przepisy podatkowe, takie jak sporne przepisy, można było uznać za zgodne z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, to odmienne traktowanie musi dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 września 2014 r., Komisja/Hiszpania, C-127/12,

niepublikowany, EU:C:2014:2130, pkt 73; z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 28; a także z dnia 17 września 2015 r., Miljoen i in., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, pkt 64).

- 56 W tym względzie Królestwo Belgii podnosi, że w zastosowaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które zawarło z większością państw członkowskich Unii lub EOG, dochody z nieruchomości położonych na terytorium tych państw nie są opodatkowane w Belgii podatkiem od osób fizycznych, podczas gdy dochody związane z nieruchomościami położonymi w Belgii wchodzi do podstawy opodatkowania do celów obliczenia podatku w Belgii. Dlatego naruszenie art. 63 TFUE można by było stwierdzić tylko wtedy, gdyby kwota faktycznie należna w Belgii z tytułu ogólnego opodatkowania dochodów mieszkających tam osób fizycznych była wyższa dla właściciela nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim Unii lub EOG.
- 57 Powyższą argumentację należy odrzucić.
- 58 Jak wskazało Królestwo Belgii w odpowiedzi na skargę, dochody zwolnione na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania bierze się, zgodnie z art. 155 CIR 92, pod uwagę do celów ustalenia stawki podatkowej mającej zastosowanie do dochodów podlegających opodatkowaniu w Belgii.
- 59 Tego rodzaju „zastrzeżenie progresji” ma na celu uniknięcie sytuacji, w której w Belgii podlegające opodatkowaniu dochody podatnika będącego właścicielem nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim zostałyby objęte stawką podatkową niższą od stawki mającej zastosowanie do dochodów podatników będących właścicielami porównywalnych nieruchomości w Belgii (zob. wyrok z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 31).
- 60 W świetle tego celu sytuacja podatników, którzy nabyli nieruchomość w Belgii, jest porównywalna z sytuacją podatników, którzy nabyli taką nieruchomość w innym państwie członkowskim Unii lub EOG (zob. podobnie wyrok z dnia 11 września 2014 r., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, pkt 32).
- 61 Ten sam wniosek znajduje zastosowanie w braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W takiej sytuacji cel spornych przepisów, polegający na opodatkowaniu dochodów związanych z nieruchomościami, których właścicielami są belgijscy rezydenci, ma takie samo zastosowanie do dochodów z nieruchomości położonych w Belgii lub w innym państwie. W obydwu przypadkach te dochody są wliczane do podstawy opodatkowania do celów opodatkowania dochodów.
- 62 Ponadto w kwestii, czy odmienne traktowanie belgijskich podatników w zależności od tego, czy posiadają nieruchomość w Belgii czy w innym państwie członkowskim Unii lub EOG może być uzasadnione którymś z nadrzędnych względów interesu ogólnego, należy stwierdzić, że Królestwo Belgii nie podniosło przed Trybunałem żadnego nadrzędnego względu interesu ogólnego, który mógłby uzasadniać w niniejszym przypadku ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE.

*W przedmiocie uchybienia art. 40 porozumienia EOG*

- 63 Ponieważ przepisy art. 40 porozumienia EOG mają ten sam zakres prawny co przepisy – co do istoty identyczne – art. 63 TFUE, całość powyższych rozważań dotyczących istnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE można w okolicznościach niniejszej sprawy odnieść odpowiednio do wskazanego art. 40 (wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Grecja, C-98/16, niepublikowany, EU:C:2017:346, pkt 49).
- 64 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że skarga Komisji jest zasadna.

65 W związku z tym należy stwierdzić, że utrzymując przepisy, zgodnie z którymi w zakresie określania wysokości dochodów związanych z nieruchomościami niewynajmowanymi lub wynajmowanymi bądź osobom fizycznym, które nie korzystają z nich w celach zawodowych, bądź osobom prawnym, udostępniającym je osobom fizycznym do celów prywatnych, podstawę opodatkowania oblicza się na podstawie wartości katastralnej w przypadku nieruchomości położonych na terytorium krajowym, a na podstawie realnej wartości czynszowej w przypadku nieruchomości położonych za granicą, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążyą na podstawie art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG.

### **W przedmiocie kosztów**

66 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie kosztami postępowania Królestwa Belgii, a Królestwo Belgii przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Utrzymując przepisy, zgodnie z którymi w zakresie określania wysokości dochodów związanych z nieruchomościami niewynajmowanymi lub wynajmowanymi bądź osobom fizycznym, które nie korzystają z nich w celach zawodowych, bądź osobom prawnym, udostępniającym je osobom fizycznym do celów prywatnych, podstawę opodatkowania oblicza się na podstawie wartości katastralnej w przypadku nieruchomości położonych na terytorium krajowym, a na podstawie realnej wartości czynszowej w przypadku nieruchomości położonych za granicą, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążyą na podstawie art. 63 TFUE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.**
- 2) **Królestwo Belgii zostaje obciążone kosztami postępowania.**

Podpisy