

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

11. září 2014(*)

„řízení o předběžné otázce – Da? z příjm? – Právní úprava zamezení dvojímu zdanění – Zdanění příjm? z nemovitostí dosažených v jiném členském stát? než v členském stát? bydliště – Metoda osvobození od dan? s výhradou progresivity v členském stát? bydliště – Rozdílné zacházení s nemovitostmi nacházejícími se v členském stát? bydliště a v jiném členském stát?“

Ve věci C-489/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím hof van beroep te Antwerpen (Belgie) ze dne 3. září 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 10. září 2013, v řízení

Ronny Verest,

Gaby Gerards

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj) a A. Arabadžev, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a M. Jacobs, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J. S. Pilczerem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Cordewenerem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 63 SFEU a 65 SFEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi R. Verestem a G. Gerards na straně jedné

a Belgische Staat na straně druhé, jehož předmětem je otázka, jak má být v Belgii daňová zacházení s nemovitostí, která se nachází ve Francii.

Právní rámec

3 Článek 7 odst. 1 zákona o dani z příjmů z roku 1992 (dále jen „ZDP 92“) stanoví:

„§ 1. Příjmy z nemovitostí jsou:

1° v případě nemovitostí, které nejsou pronajaty:

a) v případě nemovitostí nacházejících se v Belgii:

– katastrální příjem, pokud se jedná o nezastavěné pozemky, materiál a zařízení, jež má na základě své povahy nebo určení charakter nemovitosti, nebo o obydlí uvedené v čl. 12 odst. 3;

– katastrální příjem zvýšený o 40 [%], pokud se jedná o jiné nemovitosti;

b) v případě nemovitostí nacházejících se v zahraničí: nájemní hodnota;

[...]

4 Článek 13 ZDP 92 uvádí:

„Pokud jde o nájemní hodnotu, nájem a výnosy z nájmu nemovitostí, představuje čistý příjem hrubou částku příjmu sníženou o náklady na údržbu a opravy o:

– 40 % v případě zastavěných pozemků, jakož i v případě materiálu a zařízení, jež mají na základě své povahy nebo určení charakter nemovitosti [...]

[...]

5 Článek 155 ZDP 92 stanoví:

„Při stanovení daně se zohlední příjmy osvobozené od daně na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění, daň je však poměrně snížena podle podílu osvobozených příjmů na celkových příjmech.

[...]

6 Článek 3 odst. 1 smlouvy mezi Francií a Belgií o zamezení dvojímu zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní a právní pomoci v oblasti daní z příjmů, podepsané v Bruselu dne 10. března 1964 (dále jen „smlouva o zamezení dvojímu zdanění“) zní následovně:

„Příjmy, které pocházejí z nemovitostí, včetně příslušenství, jakož i z mrtvého či živého inventáře zemědělských a lesnických podniků, se zdaňují jen ve smluvním státě, v němž se tyto nemovitosti nacházejí.“

7 Článek 19 A odst. 2 a 4 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uvádí:

„Dvojímu zdanění se zamezí následujícím způsobem:

A. Pokud jde o Belgii:

[...]

2. jiné p?íjmy než ty, které jsou uvedeny v odstavci 1 tohoto ustanovení, jsou osvobozeny od belgických daní uvedených v ?l. 2 odst. 3A této smlouvy, pokud se jejich zdan?ní p?íznává výlu?n? Francii.

[...]

4. Bez ohledu na výše uvedená ustanovení se mohou belgické dan?, na které se vztahuje tato smlouva, vypo?ítat z p?íjm?, které jsou podle uvedené smlouvy zdanitelné v Belgii, na základ? sazby dan?, která odpovídá celkovým zdanitelným p?íjm?m podle belgického práva.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

8 Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že žalobci v p?vodním ?ízení bydlí v Belgii, kde jejich p?íjmy podléhají zdan?ní. Poté, co v srpnu 2004 zakoupili nemovitost ve Francii, podali následující rok da?ové p?íznání, které belgické da?ové orgány opravily. Tyto opravy byly žalobci zpochybn?ny a žalobci podali žalobu k rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (soud prvního stupn? v Antverpách).

9 Poté, co byla jejich žaloba zamítnuta, podali žalobci v p?vodním ?ízení odvolání k hof van beroep te Antwerpen (odvolací soud v Antverpách).

10 Podle posledn? uvedeného soudu se spor, který mu byl p?edložen, týká otázky, jak má být v Belgii da?ov? zacházeno s nemovitostí, která se nachází ve Francii. V této souvislosti uvádí, že podle smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní jsou p?íjmy z nemovitostí zdanitelné jen ve stát?, v n?mž se nemovitost nachází. Toto osvobození bylo ve prosp?ch Belgického království spojeno s výhradou progresivity, podle níž mohou být p?íjmy z nemovitostí nacházejících se ve Francii zohledn?ny p?i stanovení da?ové sazby, která se použije pro p?íjmy zdanitelné v Belgii.

11 Hof van beroep te Antwerpen rovn?ž poukazuje na to, že p?íjem z nepronajatých nemovitostí nacházejících se v Belgii se ur?uje na základ? katastrálního p?íjmu a že hypotetický p?íjem z nemovitosti se stanovuje podobným zp?sobem jako ve Francii. Podle ?lánku 7 ZDP 92 se však p?íjem z nepronajatých nemovitostí, které se nacházejí v jiném stát?, než je Belgie, ur?uje pouze na základ? jejich nájemní hodnoty. Belgický katastrální p?íjem a francouzský katastrální p?íjem jsou srovnatelné, avšak katastrální p?íjem je zpravidla nižší než nájemní hodnota.

12 S ohledem na uvedené úvahy se hof van beroep te Antwerpen rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Brání ?lánek 56 ES tomu, aby ?lenský stát zda?oval nepronajaté nemovitosti v jiném ?lenském stát? na jiném základ? než na jejich místním katastrálním p?íjmu, zejména pokud je jako v projednávaném p?ípad? známo, že místní katastrální p?íjem se stanovuje podobným zp?sobem jako belgický katastrální p?íjem z belgických nemovitostí?“

K p?edb?žné otázce

K významu otázky

13 Je t?eba p?ipomenout, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného ?lánkem 267 SFEU p?ísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užite?nou odpov??, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl p?edložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru p?ísluší p?ípadn? p?eformulovat otázky, které jsou mu položeny

(rozsudek Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, bod 31 a citovaná judikatura).

14 Aby tedy bylo možné poskytnout p?edkládajícímu soudu užite?nou odpov??, je nutno vnitrostátní právní úpravu dot?enou v p?vodním ?ízení posuzovat v jejím skutkovém a právním kontextu, jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí.

15 Je nesporné, že ve v?ci v p?vodním ?ízení jde o da?ové zacházení s p?íjmy z nepronajatých nemovitostí, kterých bylo dosaženo ve Francii belgickými rezidenty, jimiž jsou žalobci v p?vodním ?ízení. Podle smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní uzav?ené mezi t?mito dv?ma ?lenskými státy podléhají p?íjmy z nemovitého majetku související s tímto majetkem zdan?ní pouze ve Francii. Ustanovení smlouvy nazývané „výhrada progresivity“ nicmén? umož?uje belgickým orgán?m zohlednit tyto p?íjmy p?i stanovení da?ové sazby, která se použije pouze pro p?íjmy zdanitelné v Belgii.

16 P?edkládající soud dále uvádí, že podmínky umož?ující ur?it p?íjmy pocházející z nemovitostí, které nejsou pronajaty, se liší podle toho, zda se nemovitost nachází v Belgii nebo v jiném ?lenském stát?. Z p?edkládacího rozhodnutí tedy vyplývá, že ve v?ci v p?vodním ?ízení je p?íjem z nemovitosti, která se nachází ve Francii a není pronajata, ur?en na základ? nájemní hodnoty, která je vyšší než katastrální p?íjem ze srovnatelné nemovitosti nacházející se v Belgii.

17 S ohledem na výše uvedené je proto t?eba ur?it, zda musí být ?lánek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úprav? ?lenského státu, jako je právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, která stanoví, pokud jde o použití ustanovení o progresivit? uvedeného ve smlouv? o zamezení dvojímu zdan?ní, že pro ur?ení sazby dan? z p?íjm? se p?íjmy pocházející z nepronajaté nemovitosti, která se nachází v jiném ?lenském stát?, stanoví na základ? její „nájemní hodnoty“, zatímco p?íjmy, které pocházejí z takovéto nemovitosti, která se však nachází v prvním ?lenském stát?, se stanoví na základ? jejího „katastrálního p?íjmu“, a tento posledn? uvedený p?íjem je obecn? nižší než „nájemní hodnota“.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu

18 Je t?eba p?edeslat, že podle ustálené judikatury jsou p?i neexistenci sjednocujících nebo harmoniza?ních opat?ení p?ijatých Evropskou unií ?lenské státy i nadále p?íslušné pro stanovení kritérií pro zdan?ní p?íjm? a majetku, p?ípadn? prost?ednictvím mezinárodní smlouvy, za ú?elem zamezení dvojímu zdan?ní. V této souvislosti mají ?lenské státy volnost ur?it v rámci dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdan?ní hrani?ní ur?ovatele za ú?elem rozd?lení da?ových pravomocí (rozsudek Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 41 a citovaná judikatura).

19 Toto rozd?lení da?ových pravomocí nicmén? ?lenským stát?m nedovoluje uplat?ovat opat?ení odporující volnému pohybu zaru?enému Smlouvou o FEU. Co se totiž tý?e výkonu zda?ovacích pravomocí takto rozd?lené v rámci dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdan?ní, musí se ?lenské státy podrobit unijním pravidl?m (rozsudek Imfeld a Garcet, EU:C:2013:822, bod 42).

20 Z toho vyplývá, že za podmínky dodržení svobod pohybu, jež jsou zaru?eny Smlouvou, si ?lenský stát m?že za ú?elem zdan?ní p?íjm? fyzických osob voln? stanovit metody ocen?ní p?íjmu z nepronajatých nemovitostí, které se liší podle toho, zda se nemovitost nachází v tomto ?lenském stát? nebo v jiném ?lenském stát?.

21 V této souvislosti je t?eba p?ipomenout, že opat?eními zakázanými podle ?l. 63 odst. 1 SFEU jako omezení pohybu kapitálu jsou také opat?ení, která mohou odradit osoby s bydlišt?m v jednom ?lenském stát? od investování do nemovitostí v jiných ?lenských státech (rozsudek Libert

a další, C-197/11 a C-203/11, EU:C:2013:288, bod 44).

22 V situaci, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, je nesporné, že všechny příjmy z nemovitostí belgických rezidentů se zohlední při stanovení daňové sazby, která se použije na jejich příjmy zdanitelné v Belgii. Je rovněž nesporné, že příjem z nepronajaté nemovitosti nacházející se v Belgii se určuje na základě katastrálního příjmu, který je nižší než nájemní hodnota, která je základem pro určení příjmu z takovéto nemovitosti, která se nachází v jiném členském státě.

23 Přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda zdanitelné příjmy belgických rezidentů, vlastníků nepronajaté nemovitosti, která se nachází v jiném členském státě, než je Belgie, mohou být z tohoto důvodu zdaňovány vyšší sazbou daně, než jaká se použije na příjmy uvedených rezidentů vlastnicích srovnatelnou nemovitost v Belgii.

24 Pokud by tomu tak bylo, právní úprava dotčená ve věci v původním řízení by představovala rozdílné zacházení způsobilé odradit belgické rezidenty od investování do nemovitostí v jiných členských státech, než je Belgie, což by mohlo představovat omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU.

K existenci odvodňující omezení volného pohybu kapitálu

25 Článek 65 odst. 1 písm. a) SFEU stanoví, že článkem 63 SFEU není dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován.

26 Toto ustanovení musí být jakožto výjimka z volného pohybu kapitálu vykládáno striktně. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou (viz rozsudek *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 55 a citovaná judikatura).

27 Výjimka uvedená v tomto ustanovení je totiž sama o sobě omezena článkem 65 odst. 3 SFEU, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostědek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63“ (viz rozsudek *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, bod 56).

28 Rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU je tudíž třeba odlišit od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož článku. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že aby mohla být vnitrostátní daňová právní úprava považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení, které stanoví, týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odvodňující naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudek *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, bod 57).

29 Ve sporu v původním řízení je jednak nesporné, že podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, tak jak je uplatňována v Belgii, nejsou v Belgii zdaňovány příjmy z nemovitostí nacházejících se ve Francii, kdežto příjmy z nemovitostí nacházejících se v Belgii se do daňového základu zahrnují. Tato smlouva nicméně na základě uplatnění „výhrady progresivity“, která je v uvedené smlouvě zakotvena, umožňuje belgickým orgánům zohlednit příjmy z nemovitostí nacházejících se ve Francii při stanovení daňové sazby, která se použije pro příjmy zdanitelné v Belgii.

30 Je třeba poukázat na to, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že metoda osvobození od daní s „výhradou progresivity“ umožňuje zajistit, že příjmy daňového poplatníka, které jsou v belgickém státě bydliště osvobozeny od daní, mohou být tímto posledně uvedeným belgickým státem přesto zohledněny pro účely použití pravidla progresivity při výpočtu výše daní z ostatních příjmů daňového poplatníka (v tomto smyslu viz rozsudek Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, bod 47).

31 Cílem takovéto právní úpravy je vyhnout se tomu, aby v belgickém státě bydliště byly zdanitelné příjmy daňového poplatníka, vlastníka nemovitosti, která se nachází v jiném belgickém státě, zatíženy nižší sazbou daní, než jaká platí pro příjmy daňových poplatníků, kteří jsou vlastníky srovnatelných nemovitostí v belgickém státě bydliště.

32 Ve světle tohoto cíle je situace daňových poplatníků, kteří nabyli nemovitost v belgickém státě bydliště, srovnatelná se situací daňových poplatníků, kteří takovouto nemovitost nabyli v jiném belgickém státě.

33 Dále je nutno konstatovat, že belgická vláda neuvedla žádný cíl veřejného zájmu, který by mohl sloužit jako odvodnění.

34 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou předběžnou otázku odpovědět, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě belgického státu, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, pokud tato může při uplatnění výhrady progresivity uvedené ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění vést k vyšší sazbě daní z příjmů jen proto, že metoda určení příjmů z nemovitostí vede k tomu, že tyto příjmy pocházející z nepronajatých nemovitostí nacházejících se v jiném belgickém státě jsou oceněny vyšší částkou než příjmy z takovýchto nemovitostí nacházejících se v prvním belgickém státě. Přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda právní úprava dotčená ve věci v původním řízení má takovýto účinek.

K nákladům řízení

35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě belgického státu, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, pokud tato může při uplatnění výhrady progresivity uvedené ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění vést k vyšší sazbě daní z příjmů jen proto, že metoda určení příjmů z nemovitostí vede k tomu, že tyto příjmy pocházející z nepronajatých nemovitostí nacházejících se v jiném belgickém státě jsou oceněny vyšší částkou než příjmy z takovýchto nemovitostí nacházejících se v prvním belgickém státě. Přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda právní úprava dotčená ve věci v původním řízení má takovýto účinek.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.