

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 11. septembra 2014 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z príjmov – Právna úprava smerujúca k zamedzeniu dvojitého zdanenia – Zdanenie príjmov z nehnuteľností nadobudnutých v inom členskom štáte, ako je členský štát bydliska – Metóda oslobodenia od dane s výhradou progresívneho zdanenia v členskom štáte bydliska – Rozdielne zaobchádzanie s nehnuteľnosťami nachádzajúcimi sa v členskom štáte bydliska a v inom členskom štáte“

Vo veci C-489/13,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hof van beroep te Antwerpen (Belgicko) z 3. septembra 2013 a doručený Súdnemu dvoru 10. septembra 2013, ktorý súvisí s konaním:

Ronny Verest,

Gaby Gerards

proti

Belgickému kráľovstvu,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca) a A. Arabadžiev,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux a M. Jacobs, splnomocnení zástupcovia,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Cordewener a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania, ktorého účastníkmi sú pán Verest a pani Gerards a Belgické kráľovstvo a ktorý sa týka belgickej daňovej klasifikácie nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku.

Právny rámec

3 Článok 7 ods. 1 zákona o dani z príjmov z roku 1992 (ďalej len „ZDP 92“) stanovuje:

„§ 1. Príjmy z nehnuteľností sú:

1. v prípade neprenajatých nehnuteľností:

a) v prípade nehnuteľností nachádzajúcich sa v Belgicku:

– katastrálny príjem, ak ide o nezastavané pozemky, materiál a náradie predstavujúce charakter nehnuteľnosti svojou povahou alebo určením, alebo obývaním upraveným v článku 12 ods. 3,

– katastrálny príjem zvýšený o 40 %, ak ide o iné majetky;

b) v prípade nehnuteľnosti v zahraničí: hodnota nájmu;

...“

4 Článok 13 ZDP 92 stanovuje:

„1. Pokiaľ ide o hodnotu nájmu, nájom a výnos z nájmu nehnuteľností, istý príjem predstavuje sumu hrubého príjmu zníženého o náklady na údržbu a opravu:

– o 40 % v prípade zastavaných pozemkov, ako aj v prípade materiálu a náradia predstavujúceho charakter nehnuteľnosti svojou povahou alebo určením...

...“

5 Článok 155 ZDP 92 určuje:

„Príjmy oslobodené od dane podľa medzinárodných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia sa zohľadnia pri výpočte dane, ale daň sa zníži pomerne k podielu oslobodených príjmov na celkových príjmoch.

...“

6 Článok 3 ods. 1 dohody medzi Francúzskom a Belgickom o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej administratívnej a právnej pomoci v oblasti daní z príjmov, podpísanej 10. marca 1964 (ďalej len „dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia“), znie takto:

„Príjmy z nehnuteľností vrátane príslušenstva, ako aj mŕtvy inventár alebo hospodárske zvieratá poľnohospodárskych a lesníckych podnikov sú zdaňované iba v zmluvnom štáte, v ktorom sa nehnuteľnosti nachádzajú.“

7 Článok 19 A ods. 2 a 4 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uvádza:

„Dvojitému zdaneniu sa zamedzuje takto:

Pokiaľ ide o Belgicko:

...

2. iné príjmy, než sú upravené v odseku 1 tohto ustanovenia, sú oslobodené od belgických daní uvedených v článku 2 ods. 3 A, tejto dohody, ak sa ich zdanenie priznáva výlučne Francúzsku.

...

4. Bez ohľadu na vyššie uvedené ustanovenia sa môžu belgické dane upravené v tejto dohode vypočítať zo zdaniteľných príjmov v Belgicku v zmysle uvedenej dohody pri sadzbe dane zodpovedajúcej celkovým príjmom zdaniteľným podľa belgických zákonov.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že žalobcovia v konaní vo veci samej bývajú v Belgicku, kde ich príjmy podliehajú zdaneniu. Po kúpe nehnuteľnosti vo Francúzsku v mesiaci august 2004 podali nasledujúci rok daňové priznanie, ktoré belgické daňové úrady opravili. Tieto opravy žalobcovia napadli, pričom sa obrátili na Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Súd prvého stupňa v Antverpách).

9 V dôsledku zamietnutia ich žaloby podali žalobcovia v konaní vo veci samej odvolanie na Hof van beroep te Antwerpen (Odvolací súd v Antverpách).

10 Podľa tohto naposledy uvedeného súdu sa spor, o ktorom rozhoduje, týka belgickej daňovej klasifikácie nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku. V tejto súvislosti súd uvádza, že v zmysle dohody o zamedzení dvojitého zdanenia sú príjmy z nehnuteľností zdaniteľné len v štáte, v ktorom sa nehnuteľnosť nachádza. Toto oslobodenie od dane bolo súčasťou zvýhodnenia Belgického kráľovstva formou výhrady progresívneho zdanenia, v zmysle ktorej sa príjmy z nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku môžu zohľadniť pri určení daňovej sadzby uplatnenej na príjmy, ktoré sú zdaniteľné v Belgicku.

11 Hof van beroep te Antwerpen taktiež zdôrazňuje, že príjem z neprenajatých nehnuteľností nachádzajúcich sa v Belgicku je určený na základe katastrálneho príjmu a že hypotetický príjem z nehnuteľnosti je stanovený podobným spôsobom ako vo Francúzsku. V súlade s článkom 7 ZDP 92 je však príjem z neprenajatých nehnuteľností, ktoré sa nachádzajú v inom štáte, než je Belgicko, určený v závislosti od hodnoty nájmu. Belgický katastrálny príjem a francúzsky katastrálny príjem sú porovnateľné, ale katastrálny príjem je spravidla nižší než hodnota nájmu.

12 Za týchto okolností rozhodol Hof van beroep te Antwerpen konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok 56 ES tomu, aby členský štát zdanil neprenajaté nehnuteľnosti v inom členskom štáte na inom základe než ich miestnom katastrálnom príjme, predovšetkým za predpokladu, že miestny katastrálny príjem sa stanovuje podobným spôsobom ako belgický katastrálny príjem z belgických nehnuteľností?“

O prejudiciálnej otázke

O rozsahu prejudiciálnej otázky

13 Je potrebné pripomenúť, že v rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a

Súdny dvor zakotveného v článku 267 ZFEÚ prislúcha Súdnu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď potrebnú na rozhodnutie v spore, ktorý prejednáva. Z tohto pohľadu Súdny dvor prislúcha prípadne preformulovať otázky, ktoré sú mu predložené (rozsudok Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, bod 31 a citovaná judikatúra).

14 Rovnako, aby bolo možné vnútroštátnemu súdu poskytnúť užitočnú odpoveď, je potrebné vnútroštátnu právnu úpravu dotknutú vo veci samej posúdiť v jej faktickom a právnom kontexte, ktorý vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

15 Je isté, že v konaní vo veci samej je sporná daňová klasifikácia príjmov z neprenajatých nehnuteľností nadobudnutých vo Francúzsku belgickými rezidentmi, žalobcami v konaní vo veci samej. V zmysle dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi týmito dvoma členskými štátmi podliehajú príjmy z nehnuteľného majetku súvisiace s týmto majetkom zdaneniu iba vo Francúzsku. Ustanovenie dohody nazývané „výhrada progresívneho zdanenia“ však umožňuje belgickým úradom zahrnúť tieto príjmy na účely určenia daňovej sadzby, ktorá sa uplatní iba na príjmy zdaniteľné v Belgicku.

16 Okrem toho vnútroštátny súd zdôrazňuje, že metódy umožňujúce určenie príjmov pochádzajúcich z nehnuteľností, ktoré nie sú v prenájme, sa odlišujú podľa toho, či sa nehnuteľnosť nachádza v Belgicku, alebo v inom členskom štáte. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu tak vyplýva, že vo veci samej je príjem z nehnuteľnosti, ktorá nie je v prenájme vo Francúzsku, určený v závislosti od hodnoty prenájmu, ktorej suma je vyššia než katastrálny príjem z porovnateľnej nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Belgicku.

17 V zmysle toho, čo bolo uvedené vyššie, treba teda určiť, či sa článok 63 ZFEÚ musí vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, o akú ide v konaní vo veci samej, ktorá upravuje, pokiaľ ide o uplatnenie výhrady progresívnosti nachádzajúcej sa v dohode o zamedzení dvojitého zdanenia, že pre určenie sadzby dane z príjmu sú príjmy pochádzajúce z neprenajatých nehnuteľností, ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte, stanovené na základe „hodnoty nájmu“, zatiaľ čo príjmy, ktoré súvisia s takýmito nehnuteľnosťami, ale sa nachádzajú v prvom členskom štáte, sú stanovené na základe jeho „katastrálneho príjmu“, a že tento posledný uvedený príjem je, vo všeobecnosti, nižší než „hodnota nájmu“.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

18 Najskôr je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, ak neboli na úrovni Európskej Únie prijaté zjednocujúce alebo harmonizačné opatrenia, je naalej v právomoci členských štátov stanoviť kritériá na zdanenie príjmov a majetku, aby tak prípadne zmluvnou cestou zamedzili dvojitému zdaneniu. V tejto súvislosti členským štátom nič nebráni v tom, aby v rámci dvojstranných zmlúv s cieľom zamedzenia dvojitému zdaneniu stanovili hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci (rozsudok Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 41, ako aj citovaná judikatúra).

19 Toto rozdelenie daňovej právomoci však členským štátom neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou o FEÚ. Pokiaľ totiž ide o výkon daňovej právomoci takto rozdelenej v rámci dvojstranných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, členské štáty sú povinné podriať sa pravidlám Únie (rozsudok Imfeld a Garcet, EU:C:2013:822, bod 42).

20 Z toho vyplýva, že s výnimkou dodržania slobôd voľného pohybu zaručených Zmluvou si môže členský štát slobodne stanoviť na účely zdanenia príjmov fyzických osôb metódy výpočtu príjmu z neprenajatej nehnuteľnosti, ktoré sa odlišujú podľa toho, či sa nehnuteľnosť nachádza v tomto členskom štáte, alebo v inom členskom štáte.

21 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť osoby s bydliskom v jednom členskom štáte od investovania do nehnuteľností v iných členských štátoch (rozsudok Libert a i., C-197/11 a C-203/11, EU:C:2013:288, bod 44).

22 V situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, je isté, že všetky príjmy z nehnuteľností belgických rezidentov sa zohľadnia pri stanovení daňovej sadzby uplatniteľnej na ich príjmy zdaniteľné v Belgicku. Je tiež isté, že príjem z neprenajatých nehnuteľností nachádzajúcich sa v Belgicku je určený na základe katastrálneho príjmu, ktorého výška je nižšia než hodnota nájmu, ktorá je základom pre určenie príjmu z takejto nehnuteľnosti, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte.

23 Vnútroštátny súd je povinný overiť, či zdaniteľné príjmy belgických rezidentov, vlastníkov neprenajatej nehnuteľnosti, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte, než je Belgicko, môžu byť z tohto dôvodu zdaňované vyššou sadzbou dane, než je sadzba, ktorá sa uplatní na príjmy uvedených rezidentov vlastniacich porovnateľnú nehnuteľnosť v Belgicku.

24 Ak by to tak bolo, predstavovala by právna úprava sporná v konaní vo veci samej odlišné zaobchádzanie spôsobilé odradiť belgických rezidentov od investovania do nehnuteľností v inom členskom štáte, než je Belgicko, čo by mohlo so sebou prinášať prekážku voľného pohybu kapitálu, čo je v zásade článkom 63 ZFEÚ zakázané.

O existencii odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu

25 V súlade s článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nemajú ustanovenia článku 63 vplyv na práva členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňovníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál.

26 Toto ustanovenie v rozsahu, v akom predstavuje výnimku z voľného pohybu kapitálu, musí byť predmetom striktného výkladu. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou (pozri rozsudok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 55 a citovanú judikatúru).

27 Výnimka upravená uvedeným ustanovením je sama obmedzená článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63 (pozri rozsudok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, bod 56).

28 Rozdielne zaobchádzanie povolené článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ treba teda odlíšiť od diskriminácie, ktorú zakazuje odsek 3 tohto článku. Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní, ktorý upravuje, týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudok Emerging Markets Series of DFA

29 Jednak v konaní vo veci samej je isté, že v zmysle dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ako sa uplatňuje v Belgicku, nie sú v Belgicku zdaňované príjmy z nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku, zatiaľ čo príjmy z nehnuteľností nachádzajúcich sa v Belgicku sú do daňového základu zahrnuté. Táto dohoda však umožňuje belgickým úradom zohľadniť príjmy z nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku na určenie daňovej sadzby uplatnenej na príjmy zdaniteľné v Belgicku prostredníctvom uplatnenia „výhrady progresívneho zdanenia“ upravenej uvedenou dohodou.

30 Je potrebné zdôrazniť, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že metóda oslobodenia od dane s „výhradou progresívneho zdanenia“ umožňuje zabezpečiť, že príjmy daňovníka, ktoré sú oslobodené od dane v členskom štáte bydliska, môžu byť zohľadnené týmto naposledy uvedeným členským štátom na účely uplatnenia pravidla progresívneho zdanenia pri výpočte sumy dane z ostatného príjmu daňovníka (pozri v tomto zmysle rozsudok Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, bod 47).

31 Cieľom takejto právnej úpravy je vyhnúť sa tomu, aby v členskom štáte bydliska boli zdaniteľné príjmy daňovníka, vlastníka nehnuteľnosti, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte, postihnuté nižšou sadzbou dane, než je tá, ktorá je uplatniteľná na príjmy daňovníkov, vlastníkov porovnateľných nehnuteľností v členskom štáte bydliska.

32 Vo svetle tohto cieľa je postavenie daňovníkov, ktorí nadobudli nehnuteľnosť v členskom štáte bydliska, porovnateľné s postavením daňovníkov, ktorí nadobudli takúto nehnuteľnosť v inom členskom štáte.

33 Okrem toho je potrebné konštatovať, že belgická vláda neuvádza žiadny cieľ všeobecného záujmu, ktorý by mohol slúžiť ako odôvodnenie.

34 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú prejudiciálnu otázku odpovedať, že článok 63 ZFEÚ sa musí vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, o akú ide v konaní vo veci samej, ktorá môže pri uplatnení výhrady progresívnosti nachádzajúcej sa v dohode o zamedzení dvojitého zdanenia viesť k zvýšenej sadzbe dane z príjmu iba z dôvodu, že metóda určenia príjmov z nehnuteľností vedie k tomu, že tieto príjmy pochádzajúce z neprenajatých nehnuteľností nachádzajúcich sa v inom členskom štáte sú ohodnotené vyššou sumou než príjmy z takýchto nehnuteľností nachádzajúcich sa v prvom členskom štáte. Vnútroštátny súd musí overiť, či má právna úprava, ktorá je sporná v konaní vo veci samej, takýto účinok.

O trovách

35 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že článok 63 ZFEÚ sa musí vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, o akú ide v konaní vo veci samej, ktorá môže pri uplatnení výhrady progresívnosti nachádzajúcej sa v dohode o zamedzení dvojitého zdanenia viesť k zvýšenej sadzbe dane z príjmu iba z dôvodu, že metóda určenia príjmov z nehnuteľností vedie k tomu, že tieto príjmy pochádzajúce z neprenajatých nehnuteľností nachádzajúcich sa v inom členskom

štáte sú ohodnotené vyššou sumou než príjmy z takýchto nehnuteľností nachádzajúcich sa v prvom členskom štáte. Vnútroštátny súd musí overiť, či má právna úprava, ktorá je sporná v konaní vo veci samej, takýto účinok.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.