



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

12. dubna 2018*

„Nesplnění povinnosti státem – Volný pohyb kapitálu – Článek 63 SFEU – Článek 40 Dohody o EHP – Daň z příjmů belgických rezidentů – Určení příjmů z nemovitých věcí – Uplatňování dvou různých metod výpočtu v závislosti na místě, kde se nemovitá věc nachází – Výpočet vycházející z katastrální hodnoty v případě nemovitých věcí nacházejících se v Belgii – Výpočet na základě skutečné nájemní hodnoty v případě nemovité věci nacházející se v jiném členském státě Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru (EHP) – Rozdílné zacházení – Omezení volného pohybu kapitálu“

Ve věci C-110/17,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 3. března 2017,

Evropská komise, zastoupená W. Roelsem a N. Gossement, jako zmocněnci,

žalobkyně,

proti

Belgickému království, zastoupenému P. Cottinem, M. Jacobs a L. Cornelis, jako zmocněnci,

žalovanému,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení C. G. Fernlund, předseda senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj) a A. Arabadžev, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: francouzština.

Rozsudek

- 1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá toho, aby Soudní dvůr konstatoval, že Belgické království tím, že ponechalo v platnosti ustanovení, podle kterých se v oblasti odhadování příjmů připadajících na nepronajaté nemovité věci nebo na nemovité věci pronajaté buď fyzickým osobám, které je nepoužívají pro profesní účely, nebo právníckým osobám, které je přenechávají k dispozici fyzickým osobám pro soukromé účely, vypočítává zdanitelný základ z katastrální hodnoty v případě věcí nacházejících se v tuzemsku a ze skutečné nájemní hodnoty v případě nemovitých věcí nacházejících se v zahraničí, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 63 SFEU a z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Právní rámec

Unijní právo

- 2 Článek 40 Dohody o EHP stanoví:

„V rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech [Evropského společenství (ES)] nebo státech [Evropského sdružení volného obchodu (ESVO)], jakož i diskriminace na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Ustanovení nezbytná pro provádění tohoto článku jsou obsažena v příloze XII.“

Belgické právo

- 3 Článek 7 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (zákoník o daních z příjmů z roku 1992, dále jen „CIR 92“) stanoví:

„(1) Příjmy z nemovitých věcí jsou:

1. v případě nemovitých věcí, které nejsou pronajaty:

- a) v případě věcí nacházejících se v Belgii:

– katastrální příjem, jde-li o nezastavěné nemovité věci, materiál a zařízení, jež má na základě své povahy nebo určení charakter nemovité věci, nebo o obydlí uvedené v čl. 12 odst. 3;

– katastrální příjem zvýšený o 40 [procent (%)], jde-li o jiné věci;

- b) v případě věcí nacházejících se v zahraničí: nájemní hodnota;

2. v případě nemovitých věcí, které jsou pronajaty:

- a) v případě věcí nacházejících se v Belgii a pronajatých fyzické osobě, která je neužívá, a to ani částečně, k výkonu své profesní činnosti:

– katastrální příjem, jde-li o nezastavěné nemovité věci, materiál a zařízení, jež má na základě své povahy nebo určení charakter nemovité věci;

– katastrální příjem zvýšený o 40 [%], jde-li o jiné věci;

[...]

b bis) katastrální příjem zvýšený o 40 [%], jde-li o zastavěné nemovité věci, které jsou pronajaty jiné právnické osobě než obchodní společnosti za účelem přenechat je k dispozici:

- fyzické osobě, aby je užívala výlučně pro účely bydlení;

[...]

d) celková výše nájemného a výnosů z nájmu, jde-li o nemovité věci nacházející se v zahraničí;

[...]“

4 Článek 12 odst. 3 tohoto zákoníku stanoví:

„Aniž je dotčen výběr daně z nemovité věci, je od daně osvobozen katastrální příjem z obydlí, jehož je poplatník uživatelem i vlastníkem [...]

[...]

Užívá-li poplatník obydlí nacházející se v jiném členském státě [Evropského hospodářského prostoru (EHP)] a jehož je vlastníkem, [...] vztahuje se osvobození podle tohoto odstavce na nájemní hodnotu tohoto obydlí [...]

5 Článek 13 uvedeného zákoníku stanoví:

„Co se týče nájemní hodnoty, nájmu a výnosů z nájmu nemovitých věcí, představuje čistý příjem hrubou částku příjmu sníženou z titulu nákladů na údržbu a opravy o:

- 40 [%] v případě zastavěných nemovitých věcí, jakož i materiálu a zařízení, jež má na základě své povahy nebo určení charakter nemovité věci, [...]
- 10 [%] v případě nezastavěných nemovitých věcí.“

6 Článek 155 téhož zákoníku stanoví:

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

[...]“

7 Článek 156 CIR 92 stanoví:

„Na polovinu se snižuje část daně, která poměrně odpovídá:

1. příjmům z nemovitých věcí nacházejících se v zahraničí;

[...]“

8 Článek 251 tohoto zákoníku zní:

„Povinnost k dani z nemovitých věcí mají v souladu s pravidly stanovenými Králem vlastníci, držitelé, dlouhodobí nájemci, stavebníci a pachtýři nemovitých věcí.“

9 V článku 471 uvedeného zákoníku se stanoví:

„(1) Katastrální příjem se stanoví pro všechny zastavěné nebo nezastavěné nemovité věci, jakož i pro materiál a zařízení, jež má na základě své povahy nebo určení charakter nemovité věci.

(2) Katastrálním příjmem se rozumí průměrný čistý běžný roční příjem.

[...]“

10 Ve správním komentáři k CIR 92 se uvádí:

„13/7

Nájemní hodnota podle položky 13/6 bodu 1 i nájemné a výnosy z nájmu podle položky 13/6 bodu 2 musí být však před svým snížením na 60 % nebo 90 % své výše sníženy o daně v zahraničí, jimiž byly příjmy z předmětných nemovitých věcí skutečně zatíženy (s výjimkou zahraničních daní stanovených z celkového příjmu určeného paušálně podle předpokládaného příjmu z tohoto majetku).

13/8

Nájemní hodnotou je průměrné hrubé roční nájemné, které by v případě pronájmu mohlo být v daném zdaňovacím období získáno v podobě nájemného ve vlastním slova smyslu nebo nákladů hrazených nájemcem [...], podle zvyklostí země, ve které se daná věc nachází.

Na žádost pracovníka správce daně doloží vlastník jím přiznávanou nájemní hodnotu předložením všech nezbytných dokladů, jako například právního titulu nabytí nemovité věci, přiznání k dědické dani či dokladů vztahujících se k pozemkovým a osobním daním. Za účelem ověření její výše lze případně provést šetření u příslušného správce dědické daně.

[...]“

11 Položka 13/8 správního komentáře k CIR 92 byla oběžníkem AGFisc č. 22/2016 (č. Ci.704.681) ze dne 29. června 2016 doplněna takto:

„Jako nájemní hodnotu lze zohlednit fiktivní příjem výslovně schválený nebo stanovený pro tuto nemovitou věc zahraničním orgánem. Poplatník může, ale nemusí použít tuto hodnotu pro účely určení těchto příjmů z nemovitých věcí. V takovém případě se dokument, ze kterého tato hodnota vyplývá, považuje za doklad (platební výměr, pozemková daň atd.).

Touto hodnotou může být zejména:

- odhadované hrubé nájemné z této věci, které je v dané zemi zohledněno pro účely stanovení určité daně;
- paušálně určené hrubé nájemné, které je v dané zemi zohledněno pro účely stanovení určité daně (např. hrubá nájemní hodnota stanovená na základě referenčních pozemků);
- zdanitelný příjem z této nemovité věci, který je v dané zemi zohledněn pro účely výpočtu daně z příjmů.

Částku uvedenou na dokladu lze snížit (o poplatky, osvobození nebo snížení, které například byly na základě příslušné zahraniční právní úpravy odečteny). Částka uvedená na dokladu musí být případně zvýšena o náklady, osvobození nebo snížení tak, aby pro účely stanovení nájemní hodnoty byla zohledněna hrubá částka.“

Postup před zahájením soudního řízení

- 12 Ve výzvě dopisem ze dne 7. listopadu 2007 poukázala Komise na možnou neslučitelnost ustanovení belgické daňové právní úpravy příjmů z nemovitých věcí nacházejících se v zahraničí (dále jen „sporná právní úprava“) s povinnostmi vyplývajícími z článku 63 SFEU a z článku 40 Dohody o EHP. Tato neslučitelnost plyne podle ní z toho, že při určování zdanitelného příjmu se postupuje odlišně podle toho, zda se nemovitá věc nachází v Belgii, nebo v jiném státě. Nachází-li se v jiném státě, zachází se s příjmy z nemovitých věcí pro účely zdanění příjmů belgických rezidentů méně výhodně než s příjmy připadajícími na nemovité věci nacházející se v Belgii. Toto rozdílné zacházení může podle Komise omezovat volný pohyb kapitálu. Dopisem ze dne 17. března 2008 Belgické království tato tvrzení odmítlo.
- 13 V doplňující výzvě dopisem ze dne 26. června 2009 uvedla Komise, že vznesené výtky se týkají příjmů ze zastavěných i z nezastavěných nemovitých věcí. Dopisem ze dne 16. listopadu 2009 Belgické království potvrdilo svůj původní postoj.
- 14 Dne 26. března 2012 vydala Komise odůvodněné stanovisko. V dopise ze dne 9. října 2012 uvedlo Belgické království, že souhlasí s postojem Komise a zavázalo se k vypracování návrhu zákona, který umožní zjednat nápravu protiprávního stavu.
- 15 Komise přerušila řízení o nesplnění povinností, neboť dne 3. září 2013 byla Soudnímu dvoru předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, která se týkala způsobu, jakým je z daňového hlediska v Belgii zacházeno s nemovitou věcí nacházející se ve Francii, a která vedla k vydání rozsudku ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210).
- 16 V bodě 34 citovaného rozsudku rozhodl Soudní dvůr, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, týkající se zdanění příjmů rezidentů tohoto státu, pokud tato může při uplatnění výhrady progresivity uvedené ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění vést k vyšší sazbě daně z příjmů jen proto, že metoda určení příjmů z nemovitých věcí vede k tomu, že tyto příjmy pocházející z nepronajatých nemovitých věcí nacházejících se v jiném členském státě jsou oceněny vyšší částkou než příjmy z takových nemovitých věcí nacházejících se v prvním členském státě. Vnitrostátnímu soudu přísluší ověřit, zda dotčená právní úprava má takový účinek.
- 17 S ohledem na uvedený rozsudek se Komise rozhodla pokračovat v řízení o nesplnění povinností před Soudním dvorem podáním této žaloby.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

- 18 Komise tvrdí, že Belgické království tím, že při určování výpočtu daně z příjmů uplatňuje ustanovení článků 7 a 13 CIR 92 ve spojení s položkami 13/7 a 13/8 správního komentáře k témuž zákoníku, podle kterých se příjmy připadající na nepronajaté nemovité věci nebo na nemovité věci pronajaté buď fyzickým osobám, které je nepoužívají pro profesní účely, nebo právníkům osobám, které je přenechávají k dispozici fyzickým osobám pro soukromé účely, určují na paušálním základě v případě nemovitých věcí nacházejících se v Belgii a na základě skutečné nájemní hodnoty nebo skutečného nájemného v případě takových věcí nacházejících se v jiném členském státě Evropské unie nebo EHP, porušilo článek 63 SFEU a článek 40 Dohody o EHP.
- 19 Co se týče paušálního základu, tím je katastrální hodnota nemovitých věcí snížená o paušálně odhadnuté náklady na údržbu a opravy. Vztahuje se jen na nemovité věci – bez ohledu na to, zda jsou pronajaté, či nikoli – nacházející se v Belgii.

- 20 Co se týče nemovitých věcí nacházejících se v jiném členském státě Unie nebo EHP, liší se situace podle toho, zda jde o nemovitou věc, která je pronajata, nebo o věc, která pronajata není. Zatímco v případě věcí, které jsou pronajaty, se při výpočtu zdanitelné částky vychází z vybraného nájemného, ve druhém případě se výpočet provádí na základě skutečné nájemní hodnoty nemovité věci. V obou případech se takto vypočítaná hodnota snižuje o daně zaplacené státu, na jehož území se nemovitá věc nachází, a o paušálně odhadnuté náklady na údržbu a opravy.
- 21 Neuzavřelo-li Belgické království se státem, na jehož území se nachází nemovitá věc, smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, podléhají příjmy připadající na tuto věc dani v Belgii s tím, že 50 % z nich představuje nezdanitelnou částku. Pokud ovšem taková smlouva existuje, jsou tyto příjmy navzdory tomu, že jsou v Belgii od daně osvobozeny, zohledněny pro účely stanovení příslušné sazby daně z příjmů, které osvobozeny nejsou.
- 22 Komise k tomu uvádí, že katastrální hodnota nemovité věci nacházející se v Belgii je i přesto, že je indexována a že se na ni od roku 1997 vztahují zvýšení a dorovnání, stále nižší než skutečná nájemní hodnota dané věci a skutečné nájemné.
- 23 To vede k rozdílnému zacházení v neprospěch belgických rezidentů, kteří vlastní nemovité věci nacházející se v jiných členských státech Unie nebo EHP než v Belgii, což může odrazovat tyto osoby od toho, aby do takových nemovitých věcí investovaly svůj kapitál, a omezovat volný pohyb kapitálu.
- 24 Komise má dále za to, že rozsudek ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210), potvrzuje, že podle smluv o zamezení dvojímu zdanění může skutečnost, že na základě ustanovení o progresivitě jsou příjmy osvobozené od daně zohledněny pro účely stanovení příslušné sazby daně z příjmů, které osvobozeny nejsou, sama o sobě představovat pro daňového poplatníka nevýhodu, neboť vede k vyšší sazbě daně, než která by byla uplatněna, kdyby se nemovitá věc nacházela v Belgii.
- 25 Komise konečně poukazuje na to, že belgické orgány v odpověď na výzvy dopisem namítly, že oběžníkem AGFisc č. 22/2016 zmírnily daňovou správní praxi, neboť umožnily, aby namísto skutečné nájemní hodnoty byla uznána hodnota stanovená orgány jiného státu, na jehož území se nachází nemovitá věc ve vlastnictví belgického rezidenta. Toto zmírnění se ovšem vztahuje jen na nepronajaté věci, není pro belgickou daňovou správu právně závazné a je stanoveno oběžníkem, jehož právní síla je nižší než právní síla ustanovení CIR 92. Nájemní hodnoty vypočítané cizími orgány pro účely stanovení jejich daní navíc nejsou vždy nižší než skutečné nájemné na realitním trhu.
- 26 Belgické království nezpochybňuje, že metody ocenění příjmů z nemovitých věcí se liší podle toho, zda se tyto věci nacházejí na belgickém území, nebo mimo něj. Tvrdí ovšem, že z rozsudku ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 20), plyne, že využívání různých metod ocenění příjmů z nemovitých věcí je dovoleno, pokud jsou zaručeny svobody pohybu. V případě belgické právní úpravy, která nevede nutně k vyššímu daňovému zatížení belgického daňového poplatníka, jenž disponuje nemovitou věcí nacházející se na území jiného státu, tak tomu podle něj je.
- 27 K tomu Belgické království uvádí, že katastrální hodnota nemovité věci nacházející se v Belgii je, stejně jako nájemní hodnota nemovité věci nacházející se v jiném státě, určena na základě odhadu nájemného, které by mohlo být získáno, přičemž se zohledňují různé proměnné, jako například stáří věci a výše nájemného na místním trhu s pronájmy. V závislosti na těchto proměnných je rozdíl mezi katastrální hodnotou a skutečnou nájemní hodnotou více nebo méně výrazný.
- 28 Je pravda, že odhad na základě katastrální hodnoty je archaický mechanismus, a tudíž zpravidla výrazně nižší než skutečná nájemní hodnota. Katastrální hodnota je nicméně každoročně indexována v závislosti na vývoji indexu spotřebitelských cen a zvýšena o 40 %.

- 29 Rozdíl mezi katastrální hodnotou a skutečnou nájemní hodnotou nemovité věci nacházející se v Belgii ovšem neimplikuje rozdíl mezi katastrální hodnotou nemovité věci nacházející se v Belgii a skutečnou nájemní hodnotou srovnatelné nemovité věci nacházející se v jiném státě. V tomto ohledu poukazuje Belgické království na to, že náklady spojené s nemovitými věcmi se v jednotlivých členských státech Unie a EHP mohou značně lišit. V některých státech může být nájemné nižší než obvyklé nájemné v Belgii.
- 30 Konkrétně v souvislosti s věcmi, které jsou v Belgii na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění osvobozeny od daně, Belgické království tvrdí, že je-li příslušná sazba daně z příjmů podléhající zdanění v Belgii progresivní podle pásem, nemusí zohlednění zahraničních příjmů z nemovitých věcí podle ustanovení o progresivitě nutně ovlivnit příslušnou sazbu daně z ostatních příjmů podléhající zdanění v Belgii. Tak by tomu bylo jen tehdy, kdyby v důsledku případného nadhodnocení přešel marginální příjem daňového poplatníka do vyššího pásma sazby daně. Jak plyne z rozsudku ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 23), musí vnitrostátní soud, kterému přísluší ověřit, zda případně došlo k vyššímu zdanění, postupovat při svém posuzování případ od případu.
- 31 V souvislosti se zohledňováním zahraničních příjmů z nemovitých věcí pro účely stanovení příslušné sazby daně z příjmů podléhající zdanění v Belgii je podle Belgického království třeba také rozlišovat pronajaté nemovité věci od nemovitých věcí nepronajatých.
- 32 V případě věcí, které nejsou pronajaty, mají belgičtí daňoví poplatníci možnost – stanovenou oběžníkem AGFisc č. 22/2016 – uvést v daňovém přiznání „hrubou nájemní hodnotu“ určenou daňovou správou státu, na jehož území se jejich nemovitá věc nachází. Tento oběžník tudíž v daňových poplatnících vyvolává legitimní očekávání, což uznal hof van beroep Antwerpen (odvolací soud v Antverpách, Belgie) dne 2. června 2015 ve věci Verest a Gerards proti Belgickému státu.
- 33 Pokud některé členské státy Unie nebo EHP neocenují příjmy z nemovitých věcí, které nejsou pronajaty, musí odhad nájemní hodnoty těchto věcí provést daňový poplatník. Částka tohoto odhadu ovšem v závislosti na životní úrovni a na obvyklém nájemném v těchto státech nemusí být nutně vyšší než katastrální hodnota srovnatelné nemovité věci nacházející se v Belgii.
- 34 U nemovitých věcí, které jsou pronajaty, může dojít k vyššímu zdanění než u nemovitých věcí nacházejících se v jiném členském státě Unie nebo EHP než v Belgickém království jen za splnění tří podmínek, a sice zaprvé je-li nájemné a výnosy z nájmu vyšší než katastrální hodnota srovnatelné nemovité věci nacházející se v Belgii, zadruhé má-li belgický daňový poplatník jiné příjmy podléhající zdanění v Belgii a zatřetí vede-li zohlednění příjmu z nemovitých věcí k přechodu do vyššího pásma sazby daně.
- 35 Katastrální hodnota nemovitých věcí nacházejících se v Belgii se navíc blíží hodnotě příjmů z nemovitých věcí nacházejících se v jiném státě než v Belgickém království tím, že se od těchto příjmů odečítají zahraniční daně a náklady na údržbu a opravy ve výši 40 %. Stran zmíněných nákladů Belgické království ovšem připouští, že i katastrální hodnota nemovitých věcí nacházejících se v Belgii se snižuje o paušální náklady ve stejné výši.
- 36 Belgické království dále tvrdí, že příjmy z nemovitých věcí nacházejících se v Belgii spadají do celkových příjmů podléhajících dani z příjmů fyzických osob a jsou nejprve zdaněny daní z nemovitých věcí, což je odlišná pozemková daň. Z toho vyplývá, že zatímco v případě nemovitých věcí nacházejících se v jiném státě jsou příjmy z těchto nemovitých věcí zohledněny jen pro účely stanovení příslušné sazby daně z příjmů podléhajících zdanění v Belgii, určují příjmy z nemovité věci nacházející se v Belgii nejen příslušnou sazbu daně, ale podléhají navíc dvojímu zdanění. Celkově je tedy daňová zátěž belgických rezidentů, kteří vlastní nemovité věci v Belgii, vyšší než daňová zátěž belgických rezidentů, kteří vlastní nemovité věci nacházející se v jiném členském státě Unie nebo EHP.

Závěry Soudního dvora

Úvodní poznámky

- 37 Touto žalobou vytýká Komise Belgickému království, že tím, že zavedlo nepříznivé daňové zacházení s belgickými rezidenty, kteří vlastní nemovitou věc na území jiného členského státu Unie nebo EHP než v Belgickém království, narušuje volný pohyb kapitálu zakotvený v článku 63 SFEU a v článku 40 Dohody o EHP.
- 38 Pokud Belgické království odkazuje na oběžník AGFisc č. 22/2016, jehož cílem je podle tohoto členského státu uvést spornou právní úpravu do souladu s článkem 63 SFEU a s článkem 40 Dohody o EHP, postačí připomenout, že podle ustálené judikatury musí být nesplnění povinnosti posuzováno podle sporného stavu, který existoval v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku, a změny, ke kterým došlo následně, nemohou být Soudním dvorem brány v úvahu (rozsudek ze dne 29. října 2015, Komise v. Belgie, C-589/14, nezveřejněný, EU:C:2015:736, bod 49).
- 39 Vzhledem k tomu, že tato lhůta uplynula, jak plyne ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, dne 26. března 2012, nelze k argumentaci Belgického království vztahující se k tomuto oběžníku, datovanému 29. červnem 2016, přihlížet.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu

- 40 Je třeba připomenout, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU jako omezení pohybu kapitálu jsou také všechna opatření, která mohou odradit osoby s bydlištěm v jednom členském státě od investování do nemovitých věcí v jiných členských státech (rozsudek ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 21 a citovaná judikatura).
- 41 V projednávané věci články 7 a 13 CIR 92 ve spojení s položkami 13/7 a 13/8 správního komentáře k témuž zákoníku stanoví, že příjmy připadající na nepronajaté nemovité věci nebo na nemovité věci pronajaté buď fyzickým osobám, které je nepoužívají pro profesní účely, nebo právníckým osobám, které je přenechávají k dispozici fyzickým osobám pro soukromé účely, se určují na paušálním základě v případě věcí nacházejících se v Belgii a na základě skutečné nájemní hodnoty nebo skutečného nájemného v případě věcí nacházejících se v jiném státě.
- 42 Paušální základ, který se vztahuje na nemovité věci nacházející se v Belgii, tvoří katastrální hodnota těchto věcí, jež byla dne 1. ledna 1975 stanovena podle odhadu čisté obvyklé nájemní hodnoty určené na základě nájemného, které by k uvedenému datu mohlo být získáno, kdyby tyto věci byly pronajaty.
- 43 Dále je nesporné, že od roku 1991 je katastrální hodnota nemovitých věcí nacházejících se v Belgii dotčena navyšovacím koeficientem, jehož výše se každoročně mění podle indexu spotřebitelských cen. Od roku 1994 se navíc na katastrální hodnotu zastavěných nemovitých věcí uplatňuje zvýšení, jehož hodnota byla stanovena na 25 % pro rok 1995 a na 40 % od roku 1997.
- 44 Co se týče skutečné nájemní hodnoty nemovité věci, tu představuje průměrné hrubé roční nájemné, které by mohlo být získáno, kdyby tato věc byla pronajata. Používá se k určení příjmů připadajících na nepronajaté nemovité věci nacházející se v jiném státě než v Belgickém království.
- 45 Belgické království nepopírá, že katastrální hodnota nemovité věci nacházející se v Belgii je nižší než skutečné nájemné z této věci nebo její skutečná nájemní hodnota. V této souvislosti ze žaloby Komise vyplývá, že ceny nemovitých věcí od roku 1975 obecně rostly ve všech belgických regionech, což vedlo k odpovídajícímu zvyšování nájemného, a že indexace a zvyšování katastrální hodnoty nemovitých věcí nacházejících se v Belgii nebyly dostatečné k tomu, aby tuto hodnotu přiblížily výši nájemného, které mohlo být získáno na belgickém trhu s pronájmy.

- 46 Je pravda, jak správně poznamenává Belgické království, že tento rozdíl mezi katastrální hodnotou a skutečnou nájemní hodnotou nemovité věci nacházející se v Belgii nutně neznamená, že příjem z nemovité věci nacházející se v jiném státě než v Belgickém království je vyšší než katastrální hodnota srovnatelné nemovité věci nacházející se na belgickém území. Není totiž vyloučeno, že nájemné obvyklé v jiném členském státě Unie nebo EHP je mnohem nižší než obvyklé nájemné Belgie.
- 47 Nicméně, jak plyne z bodů 42 až 44 tohoto rozsudku, příjem z nemovité věci – nacházející se v Belgii či jinde – zohledňovaný belgickými daňovými orgány se v konečném důsledku počítá z nájemného, které daná nemovitá věc může generovat, jak potvrdilo Belgické království ve svém vyjádření předloženém Soudnímu dvoru.
- 48 Za účelem určení, zda rozdílné oceňování příjmu z nemovitých věcí podle toho, zda se věc nachází se v Belgii, nebo v jiném členském státě Unie nebo EHP, představuje rozdílné zacházení, bude proto nutné porovnat katastrální hodnotu, nájemní hodnotu a nájemné, které lze skutečně získat na trhu s pronájmy.
- 49 V této souvislosti plyne z úvah rozvedených výše v bodech 41 až 45 tohoto rozsudku, že katastrální hodnota nemovité věci nacházející se v Belgii je nižší než nájemné, které lze získat na belgickém trhu s pronájmy, a že nájemní hodnota nemovité věci odpovídá v zásadě průměrnému hrubému ročnímu nájemnému, které by mohlo být získáno, kdyby byla daná věc pronajata. Z toho vyplývá, že rozdílným oceňováním příjmů z nemovitých věcí v závislosti na státu, na jehož území se tyto věci nacházejí, je příjem z nemovité věci nacházející se v jiném členském státě Unie nebo EHP než v Belgickém království nadhodnocen ve srovnání s příjmem z nemovité věci nacházející se v Belgii.
- 50 Navíc skutečnost, jak podotýká Komise, že se skutečná nájemní hodnota nemovité věci nacházející se v jiném členském státě Unie nebo EHP než v Belgickém království snižuje o částku odpovídající daním, jimiž je příjem z dané nemovité věci zatížen v prvním z uvedených států, nevede s ohledem na rozsah tohoto nadhodnocení k zásadnímu přiblížení nájemní hodnoty a katastrální hodnoty.
- 51 Jestliže Belgické království vykonává svou daňovou pravomoc ve vztahu k příjmům z pronajatých a z nepronajatých nemovitých věcí nacházejících se v jiném členském státě Unie nebo EHP než v Belgickém království, plyne z nadhodnocení příjmů z takových věcí, že zohledňovaný zdanitelný základ je vyšší, než kdyby pro účely určení úrovně těchto příjmů byla použita hodnota obdobná katastrální hodnotě, kterou stanoví sporná právní úprava pro věci nacházející se v Belgii.
- 52 Existují-li smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které stanoví výhradu progresivity, není příjem z nemovité věci nacházející se v jiném státě v Belgii zdaněn. Přihlíží se k němu nicméně pro účely použití pravidla progresivity při výpočtu výše daně z ostatních příjmů daňového poplatníka podléhajících zdanění v Belgii (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, body 29 a 30). V tomto případě může nadhodnocení příjmů z věcí nacházejících se v jiném členském státě Unie nebo EHP než v Belgickém království vést k uplatnění vyšší sazby daně, což Belgické království připouští ve svém vyjádření předloženém Soudnímu dvoru.
- 53 S ohledem na výše uvedené je třeba konstatovat, že sporná právní úprava, která stanoví, že příjmy připadající na nepronajaté nemovité věci nebo na nemovité věci pronajaté buď fyzickým osobám, které je nepoužívají pro profesní účely, nebo právnickým osobám, které je přenechávají k dispozici fyzickým osobám pro soukromé účely, se určují na paušálním základě v případě věcí nacházejících se v Belgii a na základě skutečné nájemní hodnoty nebo skutečného nájemného v případě věcí nacházejících se v jiném státě, vede k rozdílnému zacházení způsobitelnému odradit belgické rezidenty od investování do nemovitých věcí v jiných členských státech Unie nebo EHP než v Belgickém království.
- 54 Uvedená právní úprava tudíž představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU.

K odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu na základě článku 65 SFEU

- 55 Podle ustálené judikatury je třeba odlišit rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU od diskriminace zakázané článkem 65 odst. 3 SFEU. K tomu, aby taková vnitrostátní daňověprávní úprava, jako je sporná právní úprava, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o FEU týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se toto rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. září 2014, Komise v. Španělsko, C-127/12, nezveřejněný, EU:C:2014:2130, bod 73; ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 28, jakož i ze dne 17. září 2015, Miljoen a další, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 64).
- 56 V této souvislosti Belgické království tvrdí, že podle smluv o zamezení dvojímu zdanění, které uzavřelo s většinou členských států Unie a EHP, nejsou příjmy z nemovitých věcí nacházejících se na území těchto států v Belgii zdaňovány daní z příjmů fyzických osob, zatímco příjmy připadající na nemovité věci nacházející se v Belgii do zdanitelného základu pro výpočet daně v Belgii spadají. Porušení článku 63 SFEU by proto bylo možné shledat jen tehdy, kdyby skutečná daňová povinnost vlastníka nemovité věci nacházející se v jiném členském státě Unie nebo EHP byla v Belgii z titulu zdanění všech příjmů fyzických osob, které jsou zde rezidenty, vyšší.
- 57 Tuto argumentaci je třeba odmítnout.
- 58 Jak poznamenává Belgické království v žalobní odpovědi, příjmy osvobozené od daně na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jsou podle článku 155 CIR 92 zohledněny pro účely stanovení příslušné sazby daně z příjmů podléhající zdanění v Belgii.
- 59 Cílem takového osvobození od daně s „výhradou progresivity“ je vyhnout se tomu, aby v Belgii byly zdanitelné příjmy daňového poplatníka, vlastníka nemovité věci, která se nachází v jiném členském státě, zatíženy nižší sazbou daně, než jaká platí pro příjmy daňových poplatníků, kteří jsou vlastníky srovnatelných nemovitých věcí v Belgii (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 31).
- 60 Ve světle tohoto cíle je situace daňových poplatníků, kteří nabyli nemovitou věc v Belgii, srovnatelná se situací daňových poplatníků, kteří takovou nemovitou věc nabyli v jiném členském státě Unie nebo EHP (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 32).
- 61 Tentýž závěr je platný i tehdy, když neexistuje žádná smlouva o zamezení dvojímu zdanění. V takovém případě se cíl sporné právní úpravy, a sice zdanit příjmy připadající na nemovité věci, jejichž vlastníky jsou belgičtí rezidenti, uplatní na příjmy z nemovitých věcí nacházejících se v Belgii nebo v jiném státě totožně. V obou případech jsou tyto příjmy zahrnuty pro účely zdanění příjmů do zdanitelného základu.
- 62 K otázce, zda rozdílné zacházení s belgickými daňovými poplatníky podle toho, zda vlastní nemovitou věc v Belgii, nebo v jiném členském státě Unie nebo EHP, může být odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, je nutno konstatovat, že Belgické království neuvedlo před Soudním dvorem žádný naléhavý důvod obecného zájmu, který by v projednávané věci mohl odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU.

K nesplnění povinnosti vyplývající z článku 40 Dohody o EHP

- 63 Vzhledem k tomu, že ustanovení článku 40 Dohody o EHP mají stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 63 SFEU, se všechny výše uvedené úvahy týkající se existence omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané žaloby, použijí obdobně na uvedený článek 40 (rozsudek ze dne 4. května 2017, Komise v. Recko, C-98/16, nezveřejněný, EU:C:2017:346, bod 49).
- 64 S ohledem na vše výše uvedené je třeba konstatovat, že žaloba Komise je opodstatněná.
- 65 Je tudíž třeba shledat, že Belgické království tím, že ponechalo v platnosti ustanovení, podle kterých se v oblasti odhadování příjmů připadajících na nepronajaté nemovité věci nebo na nemovité věci pronajaté buď fyzickým osobám, které je nepoužívají pro profesní účely, nebo právníckým osobám, které je přenechávají k dispozici fyzickým osobám pro soukromé účely, vypočítává zdanitelný základ z katastrální hodnoty v případě věcí nacházejících se v tuzemsku a ze skutečné nájemní hodnoty v případě nemovitých věcí nacházejících se v zahraničí, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 63 SFEU a z článku 40 Dohody o EHP.

K nákladům řízení

- 66 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Belgické království nemělo ve věci úspěch, je důvodné uložit mu náhradu nákladů řízení.

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

- 1) **Belgické království tím, že ponechalo v platnosti ustanovení, podle kterých se v oblasti odhadování příjmů připadajících na nepronajaté nemovité věci nebo na nemovité věci pronajaté buď fyzickým osobám, které je nepoužívají pro profesní účely, nebo právníckým osobám, které je přenechávají k dispozici fyzickým osobám pro soukromé účely, vypočítává zdanitelný základ z katastrální hodnoty v případě věcí nacházejících se v tuzemsku a ze skutečné nájemní hodnoty v případě nemovitých věcí nacházejících se v zahraničí, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 63 SFEU a z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992.**
- 2) **Belgickému království se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.