Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

15. července 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb pracovníků – Volný pohyb kapitálu – Daň z příjmů – Právní předpisy o zamezení dvojímu zdanění – Příjmy dosažené v jiném členském státě, než je stát bydliště – Způsob výpočtu osvobození od daně v členském státě bydliště – Ztráta části určitých daňových výhod“

Ve věci C-241/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím tribunal de première instance du Luxembourg (soud prvního stupně provincie Lucembursko, Belgie) ze dne 1. dubna 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 5. června 2020, v řízení

BJ

proti

État belge,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), místopředsedkyně Soudního dvora, C. Toader, M. Safjan a N. Jääskinen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za BJ N. Lequeux, avocate,

– za belgickou vládu C. Pochet, P. Cottinem a S. Baeyensem, jako zmocněnci,

– za nizozemskou vládu M. K. Bulterman a M. A. M. de Ree, jako zmocněnkyněmi,

– za Evropskou komisi W. Roelsem a V. Uhrem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: francouzština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 45, čl. 63 odst. 1 a čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi BJ a État belge (belgický stát) ve věci ztráty části daňových výhod, na které by měl BJ nárok, pokud by dosáhl všech svých příjmů v Belgii.

Právní rámec

Belgicko-lucemburská smlouva o zamezení dvojímu zdanění

3 Článek 6 smlouvy uzavřené mezi Belgickým královstvím a Lucemburským velkovévodstvím za účelem zamezení dvojímu zdanění a upravení některých dalších otázek v oblasti daní z příjmů a z majetku, podepsané v Lucemburku dne 17. září 1970, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „belgicko-lucemburská smlouva o zamezení dvojímu zdanění“), nadepsaný „Příjmy z nemovitých věcí“, v odstavci 1 stanoví:

„Příjmy z nemovitých věcí se zdaňují ve smluvním státě, ve kterém se tyto nemovitosti nacházejí.“

4 Článek 15 této smlouvy, nadepsaný „Závislé pracovní činnosti“, v odstavci 1 stanoví:

„S výhradou ustanovení článků 16, 18, 19 a 20 jsou mzdy, platy a jiné podobné odměny, které plynou rezidentovi smluvního státu z titulu zaměstnání, zdanitelné pouze v tomto státě, ledaže je zaměstnání vykonáváno ve druhém smluvním státě. V případě výkonu pracovní činnosti ve druhém smluvním státě jsou odměny za tuto práci zdanitelné v tomto druhém státě.“

5 Článek 23 uvedené smlouvy, nadepsaný „Ustanovení o zamezení dvojímu zdanění“, v odstavci 2 bodu 1 stanoví:

„V případě belgických rezidentů se dvojímu zdanění zamezí následujícím způsobem:

1. příjmy z Lucemburska – s výjimkou příjmů uvedených v bodech 2 a 3 – a majetek nacházející se na území Lucemburska, které jsou zdanitelné v tomto státě podle předchozích článků, jsou v Belgii osvobozeny od daně. Toto osvobození neomezuje právo Belgie, aby příjmy a majetek, které jsou tímto způsobem osvobozeny, zohlednila při stanovení svých daňových sazeb.“

6 Článek 24 téže smlouvy, nadepsaný „Zákaz diskriminace“, v odst. 4 písm. a) uvádí:

„Fyzická osoba s bydlištěm v Belgii, která v souladu s články 7 a 14 až 19 podléhá v Lucembursku dani z příjmů z více než 50 % svých příjmů z výdělečné činnosti, je na svou žádost zdaňována v Lucembursku, pokud jde o její příjmy, které jsou v něm zdanitelné na základě článků 6, 7 a 13 až 19 smlouvy, a to průměrnou daňovou sazbou, která by se na ni uplatnila, s ohledem na její situaci, rodinné vyživovací povinnosti a na jakékoli její celkové příjmy, pokud by měla bydliště v Lucembursku.“

Belgické právo

7 Článek 131 code des impôts sur le revenu de 1992 (zákon o dani z příjmů z roku 1992), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „CIR 1992“), upravuje části příjmů osvobozených od daně.

8 Snížení daně přiznaná z titulu dlouhodobého spoření a výdajů za účelem úspory energie v domácnosti jsou upraveny v článcích 145/1 a 145/24 tohoto zákoníku.

9 Článek 155 první pododstavec uvedeného zákoníku zní následovně:

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

Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 Ve zdaňovacích obdobích 2006 až 2011 vykonával BJ, belgický daňový rezident, závislou výdělečnou činnost v Lucembursku.

11 Kromě toho je BJ vlastníkem bytu nacházejícího se v Lucembursku, který je pronajat k bydlení fyzické osobě, a dvou nemovitostí nacházejících se v Belgii.

12 Podle čl. 6 odst. 1 a čl. 15 odst. 1 belgicko-lucemburské smlouvy o zamezení dvojímu zdanění byly příjmy BJ z nemovitostí a lucemburských příjmů zdanitelné v Lucembursku a byly tam zdaněny na základě čl. 24 odst. 4 písm. a) této smlouvy.

13 V souladu s čl. 23 odst. 2 bodem 1 uvedené smlouvy a článkem 155 CIR1992 byly tyto příjmy, osvobozené od daně v Belgii, zohledněny na prvním místě při stanovení daně v tomto členském státě. Na druhém místě se na takto určenou daň uplatnila snížení daně z titulu podílu osvobozených příjmů, dlouhodobého spoření a výdajů za účelem úspory energie v domácnosti, stanovená v článcích 131, 145/1 a 145/24 CIR 1992. Na třetím místě byla na základě článku 155 CIR 1992 tato daň poměrně snížena, a to podle podílu lucemburským příjmů osvobozených od daně na celkových příjmech BJ.

14 Stížnostmi podanými u belgické daňové správy BJ zpochybnil pořadí, v němž byly tyto dvě kategorie snížení daně započteny, přičemž tvrdil, že uplatnění snížení daně na příjmy osvobozené od daně na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění nikoli před, ale až po snížení daně z titulu nezdanitelné části základu daně, dlouhodobého spoření a výdajů za účelem úspory energie v domácnosti mu neumožňovalo využívat těchto daňových výhod v plném rozsahu a vedlo ke ztrátě výhody poměrně k jeho osvobozeným lucemburským příjmům z podílu na těchto daňových výhodách, na které měl podle belgických předpisů nárok.

15 Poté, co byly tyto stížnosti zamítnuty, podal BJ žalobu k tribunal de première instance du Luxembourg (soud prvního stupně provincie Lucembursko, Belgie) za účelem získání dotčených daňových výhod v plné výši. Podle uvedeného soudu došlo k pozbytí většiny těchto daňových výhod, neboť tato snížení pokrátila daň BJ z příjmů ze zdroje v Belgii pouze ve velmi malém rozsahu.

16 V tomto ohledu se předkládající soud nejprve táže, zda článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní daňové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení. Pokud by tomu tak bylo, následně si přeje předkládající soud zjistit, zda určité charakteristické rysy věci v původním řízení mohou mít vliv na tento výklad. Konečně si předkládající soud klade rovněž otázku, zda s ohledem na skutečnost, že BJ dosahuje příjmů z pronájmu bytu, který vlastní v Lucembursku, musí být články 63 a 65 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání takové právní úpravě.

17 Za těchto podmínek se tribunal de première instance du Luxembourg (soud prvního stupně provincie Lucembursko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání článek 45 SFEU takové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, ať již byla, či nikoli převzata do smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, podle níž daňový poplatník ztrácí při výpočtu daně z příjmů ve státě bydliště část nároku na nezdanitelnou částku uvedených příjmů a na jiné osobní daňové výhody (jako je sleva na dani z titulu dlouhodobého spoření, konkrétně pojistného placeného na základě plnění individuální smlouvy o životním pojištění, a sleva z titulu výdajů vynaložených za účelem úspor energie), z toho důvodu, že mu během posuzovaného zdaňovacího období plynuly příjmy i v jiném členském státě, v němž byly tyto příjmy zdaněny?

2) Je-li odpověď na první otázku kladná, zůstane kladná i tehdy, pokud daňový poplatník nedosahuje významnějšího příjmu – v absolutním vyjádření nebo poměrně – ve státě, kde má bydliště, ale tento stát je nicméně s to mu tyto daňové výhody přiznat?

3) Je-li odpověď na druhou otázku kladná, zůstane kladná i tehdy, pokud na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi státem bydliště a jiným státem daňový poplatník požíval v tomto jiném státě z příjmů zdanitelných v tomto jiném státě osobní daňové výhody upravené daňovými právními předpisy tohoto jiného státu, avšak tyto daňové výhody nezahrnují určité daňové výhody, na které má daňový poplatník v zásadě nárok ve státě bydliště?

4) Je-li odpověď na třetí otázku kladná, zůstane kladná i tehdy, jestliže i přes tento posledně uvedený rozdíl daňový poplatník takto získá v tomto jiném státě slevu na dani rovnající se přinejmenším částce, kterou ztratil ve státě svého bydliště?

5) Jsou odpovědi na otázky totožné s ohledem na [čl. 63 odst. 1 a čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU] ve vztahu k takové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení – ať již byla převzata do smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, či nikoli – podle níž daňový poplatník ztrácí při výpočtu daně z příjmů ve státě bydliště část nároku na nezdanitelnou částku z těchto příjmů a na jiné osobní daňové výhody (jako je sleva na dani z titulu dlouhodobého spoření, konkrétně pojistného placeného na základě plnění individuální smlouvy o životním pojištění, a sleva z titulu výdajů vynaložených za účelem úspor energie) z toho důvodu, že mu během posuzovaného zdaňovacího období plynuly příjmy z pronájmu nemovitosti, kterou v jiném členském státě vlastní, přičemž tyto příjmy byly v jiném členském státě zdaněny?“

K předběžným otázkám

K první otázce

18 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 45 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání daňové právní úpravě členského státu, jejíž použití má za následek, že daňový poplatník s bydlištěm v tomto členském státě ztrácí při výpočtu své daně z příjmů v uvedeném členském státě část daňových výhod poskytnutých tímto členským státem z důvodu, že má tento poplatník příjem z výkonu závislé výdělečné činnosti v jiném členském státě, zdanitelný v tomto jiném členském státě a osvobozený od daně z příjmů v členském státě bydliště na základě dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

19 Úvodem je třeba ověřit, zda je článek 45 SFEU použitelný na spor v původním řízení.

20 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že každý občan Evropské unie bez ohledu na místo bydliště a státní příslušnost, který využil práva na volný pohyb pracovníků a vykonával výdělečnou činnost v jiném členském státě než ve státě, kde má bydliště, spadá do působnosti článku 45 SFEU (rozsudek ze dne 22. června 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, bod 32 a citovaná judikatura).

21 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že žalobce v původním řízení má bydliště v Belgii a že během zdaňovacích období dotčených ve věci v původním řízení byl zaměstnán v Lucembursku.

22 Situace žalobce v původním řízení proto spadá do působnosti článku 45 SFEU.

23 Po tomto úvodním upřesnění je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že cílem všech ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se volného pohybu osob je usnadnit státním příslušníkům členských států výkon veškerých profesních činností na území Unie a brání opatřením, která by mohla tyto státní příslušníky znevýhodňovat, budou-li si přát vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (rozsudky ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 77 a citovaná judikatura, a ze dne 22. června 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, bod 37 a citovaná judikatura).

24 Článek 45 SFEU proto brání jakémukoli vnitrostátnímu opatření, které může občanům Unie bránit ve výkonu základní svobody zaručené tímto článkem nebo může tento výkon činit méně přitažlivým (rozsudek ze dne 10. října 2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, bod 41 a citovaná judikatura).

25 Kromě toho je v zásadě na členském státu bydliště, aby přiznal daňovému poplatníkovi všechny daňové výhody související s jeho osobní a rodinnou situací, neboť tento členský stát může až na výjimky nejlépe posoudit osobní daňovou schopnost uvedeného daňového poplatníka, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, jelikož v tomto státě jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy (rozsudek ze dne 14. března 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 26 a citovaná judikatura).

26 Z toho vyplývá, že v projednávané věci je na Belgickém království jakožto státu, kde má žalobce v původním řízení bydliště, aby žalobci poskytlo všechny daňové výhody související s jeho osobní a rodinnou situací.

27 V tomto ohledu je třeba připomenout, že daňové výhody dotčené ve věci v původním řízení, a sice slevy na dni z titulu nezdanitelných částek, dlouhodobého spoření a výdajů za účelem úspory energie v domácnosti, byla Soudním dvorem uznána za související s osobní a rodinnou situací poplatníka (rozsudek ze dne 14. března 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, body 33, 40 a 41).

28 Daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení stanoví, že příjmy osvobozené od daně podle mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění jsou nejprve zahrnuty do zdanitelného základu, který slouží ke stanovení sazby použitelné na belgické příjmy, které nejsou osvobozeny od daně, přičemž základní daň se vypočítá na základě tohoto zdanitelného základu. Slevy na dani přiznané z titulu nezdanitelné částky na poplatníka, dlouhodobého spoření a výdajů za účelem úspory energie v domácnosti jsou následně odečteny od základní daně. Teprve po těchto sníženích je základní daň poměrně snížena v závislosti na podílu zahraničních příjmů osvobozených od daně podle mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění na celkových příjmech podle článku 155 CIR 1992.

29 Jak přitom rozhodl Soudní dvůr, tato právní úprava tím, že započítává slevy na dani na základ, který zahrnuje zároveň belgické příjmy neosvobozené od daně a zahraniční příjmy osvobozené od daně podle mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění, a tím, že teprve následně snižuje daň o část, kterou tyto posledně uvedené příjmy představují na celkových příjmech, které tvoří zdanitelný základ, může vést k tomu, že daňový poplatník, jako je žalobce v původním řízení, ztratí část daňových výhod, které by mu byly v plném rozsahu poskytnuty, pokud by všechny jeho příjmy pocházely z Belgie a pokud by slevy na dani byly uplatněny pouze na tyto příjmy (rozsudek ze dne 14. března 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 31).

30 V důsledku toho byl žalobce v původním řízení znevýhodněn, jelikož nemohl v plném rozsahu využít daňových výhod, na které by měl nárok, kdyby mu veškeré jeho příjmy plynuly z Belgie (obdobně viz rozsudek ze dne 14. března 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 42).

31 Právní úprava dotčená ve věci v původním řízení tak zavádí rozdílné daňové zacházení mezi občany Unie, kteří mají bydliště na území Belgického království, a to v závislosti na původu jejich příjmů, což je rozdílné zacházení, které může tyto občany odrazovat od výkonu svobod zaručených Smlouvou, zejména volného pohybu pracovníků zajištěného článkem 45 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. března 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 43 a citovaná judikatura).

32 Z toho vyplývá, že taková právní úprava představuje překážku volnému pohybu pracovníků, kterou tento článek v zásadě zakazuje.

33 Takovou překážku lze připustit pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl slučitelný se Smlouvou a je odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby její použití bylo způsobilé zaručit uskutečnění cíle, jenž sleduje, a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 14. března 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 44 a citovaná judikatura).

34 V projednávaném případě přitom belgická vláda, ostatně ani předkládající soud, neuvádí žádné odůvodnění, ale má za to, že první otázka je v zásadě totožná s otázkou položenou ve věcech, ve kterých byly vydány rozsudky ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), jakož i ze dne 14. března 2019, Jacob a Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), a že je tedy třeba na ni odpovědět kladně.

35 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání daňové právní úpravě členského státu, jejíž použití má za následek, že daňový poplatník s bydlištěm v tomto členském státě ztrácí při výpočtu své daně z příjmů v uvedeném členském státě část daňových výhod poskytnutých tímto členským státem z důvodu, že má tento poplatník příjem z výkonu závislé výdělečné činnosti v jiném členském státě, zdanitelný v tomto jiném členském státě a osvobozený od daně z příjmů v prvním členském státě na základě dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

K druhé otázce

36 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda okolnost, že dotyčný daňový poplatník nedosahuje významnějších příjmů v členském státě bydliště, avšak tento členský stát je přesto schopen přiznat mu dotčené daňové výhody, má vliv na odpověď poskytnutou na první otázku.

37 Podle ustálené judikatury platí, že povinnost zohlednit osobní a rodinnou situaci může mít členský stát, v němž je daňový poplatník zaměstnán, pouze tehdy, když daňový poplatník dosahuje všech nebo téměř všech zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané v tomto státě a neplyne mu žádný významnější příjem v členském státě bydliště, takže stát bydliště mu není s to přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (rozsudek ze dne 22. června 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, bod 56 a citovaná judikatura).

38 Soudní dvůr uvedl, že tomu tak je, když vyjde najevo, že dotyčnému poplatníkovi neplynul na území členského státu bydliště žádný příjem nebo že jeho příjmy byly tak nízké, že mu tento stát nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho celkových příjmů a jeho osobní a rodinné situace (rozsudek ze dne 9. února 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, bod 39).

39 Určujícím kritériem je tedy kritérium nemožnosti členského státu zohlednit při zdaňování osobní a rodinnou situaci poplatníka z důvodu nedostatečných zdanitelných příjmů, kdežto jinde je toto zohlednění z důvodu dostatečných příjmů možné (rozsudek ze dne 9. února 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, bod 42).

40 Tak tomu však zjevně není ve věci v původním řízení, neboť z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že bez ohledu na výši příjmů, které žalobci v původním řízení plynou v členském státě bydliště, a jejich podíl na celkových příjmech, jsou tyto příjmy dostatečné k tomu, aby byl tento členský stát schopen tyto příjmy zdanit a přiznat mu takové výhody, jako jsou slevy na dani dotčené ve věci původním řízení, vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace.

41 Přestože tedy žalobce v původním řízení dosahuje největší části svých příjmů v Lucembursku, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že mu plynou v Belgii dostatečné příjmy na to, aby jeho osobní a rodinná situace mohla být zohledněna v posledně uvedeném členském státě za účelem přiznání daňových výhod.

42 Za těchto podmínek je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že okolnost, že dotyčný poplatník nedosahuje významnějších příjmů v členském státě bydliště, nemá vliv na odpověď poskytnutou na první otázku, jelikož tento členský stát je s to přiznat mu dotčené daňové výhody.

K třetí otázce

43 Podstatou třetí předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda okolnost, že dotčený daňový poplatník na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi členským státem bydliště a členským státem zaměstnání v rámci zdanění příjmů, kterých dosáhl v druhém členském státě, požíval daňových výhod upravených daňovými právními předpisy druhého členského státu, ale že tyto daňové výhody nezahrnují určité výhody, na které má v zásadě nárok v prvním členském státě, má vliv na odpověď poskytnutou na první otázku.

44 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v případě neexistence sjednocujících nebo harmonizačních opatření na úrovni unijního práva, mají členské státy možnost upravit vztah mezi zohledněním celkových příjmů svých rezidentů a jejich celkovou osobní a rodinnou situaci členským státem bydliště prostřednictvím dvoustranných nebo vícestranných smluv o zamezení dvojímu zdanění. Členský stát bydliště tedy může být smluvně zproštěn své povinnosti plně zohlednit osobní a rodinnou situaci daňových poplatníků, kteří mají bydliště na jeho území a částečně vykonávají svou hospodářskou činnost v jiném členském státě (rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 99).

45 Stát bydliště kromě toho může rovněž upustit od splnění této povinnosti v rozsahu, v němž konstatuje, že i mimo jakoukoli smlouvu jeden nebo více států zaměstnání přiznává ve vztahu k příjmům, které daní, výhody související se zohledněním osobní a rodinné situace daňových poplatníků, kteří nemají bydliště na území těchto členských států, ale plynou jim v nich zdanitelné příjmy (rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 100).

46 Mechanismy použité za účelem zamezení dvojímu zdanění nebo vnitrostátní daňové systémy, jejichž účinkem je dvojí zdanění vyloučit nebo zmírnit, musí nicméně zajišťovat daňovým poplatníkům dotyčných členských států, aby jejich celková osobní a rodinná situace byla řádně zohledněna bez ohledu na způsob, jak si mezi sebou dotyčné členské státy tuto povinnost rozdělily, neboť jinak by došlo k nerovnému zacházení neslučitelnému s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu osob, které by nevyplývalo žádným způsobem z existujících rozdílů mezi vnitrostátními daňovými právními předpisy (rozsudky ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 101, a ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 70).

47 V projednávaném případě je přitom třeba uvést, že z ustanovení belgicko-lucemburské smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nevyplývá, že by Belgické království bylo na základě této smlouvy zproštěno své povinnosti plně zohlednit osobní a rodinnou situaci daňových poplatníků, kteří mají bydliště na jeho území a částečně vykonávají svou hospodářskou činnost v Lucembursku.

48 Článek 24 odst. 4 písm. a) této smlouvy totiž stanoví, že se zohlední osobní a rodinná situace dotyčného poplatníka pouze pro účely stanovení průměrné sazby daně z jeho příjmů zdanitelných v Lucembursku, aniž je Belgické království této povinnosti zproštěno.

49 Kromě toho daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nezavádí žádnou souvislost mezi daňovými výhodami, které přiznává daňovým poplatníkům s bydlištěm v dotčeném členském státě, a daňovými výhodami, na které mohou mít nárok v rámci zdanění v jiném členském státě (rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 73), neboť částečná ztráta prvních výhod nevyplývá z využívání obdobných daňových výhod v Lucembursku, ale nastává automaticky v případě pobírání příjmů osvobozených od daně na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění.

50 Kromě toho se jeví, že v členském státě zaměstnání žalobce v původním řízení je zohlednění jeho osobní a rodinné situace pouze částečné, jelikož – jak vyplývá ze samotného znění třetí otázky – daňové výhody, kterých žalobce v původním řízení požíval v tomto členském státě v rámci zdanění příjmů, které mu plynuly v tomto posledně uvedeném členském státě, nezahrnují určité daňové výhody, na které má v zásadě nárok v členském státě bydliště, a sice v Belgickém království, a z nichž na základě uvedené právní úpravy ztrácí určitou část.

51 Za těchto podmínek mechanismus použitý v belgicko-lucemburské smlouvě o zamezení dvojímu zdanění ani vnitrostátní daňový systém dotčený ve věci v původním řízení neumožňuje, aby belgickým daňovým rezidentům bylo zajištěno, že bude řádně zohledněna celá jejich osobní a rodinná situace v členském státě zaměstnání.

52 Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že okolnost, že na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi členským státem bydliště a členským státem zaměstnání dotčený daňový poplatník v rámci zdanění příjmů, kterých dosáhl v druhém členském státě, požíval daňových výhod upravených daňovými právními předpisy tohoto druhého členského státu, nemá vliv na odpověď poskytnutou na první otázku, jelikož tato smlouva ani daňová právní úprava členského státu bydliště nestanoví, že tyto výhody budou zohledněny, a jelikož tyto daňové výhody nezahrnují určité výhody, na které má poplatník v zásadě nárok v členském státě bydliště.

Ke čtvrté otázce

53 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda má na odpověď poskytnutou na první otázku vliv okolnost, že v členském státě zaměstnání dosáhl dotyčný daňový poplatník snížení daně ve výši přinejmenším odpovídající výši daňových výhod, které ztratil v členském státě bydliště.

54 V tomto ohledu je třeba připomenout, že se členský stát nemůže dovolávat existence výhody přiznané jednostranně jiným členským státem, v projednávané věci členským státem, v němž dotyčný poplatník pracuje a kde dosahuje podstatné části svých zdanitelných příjmů, aby uvedený stát unikl povinnostem, které pro něj vyplývají ze Smlouvy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 61 a citovaná judikatura).

55 Použití daňové právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení má přitom za následek, že takový daňový poplatník, jako je BJ, který má bydliště v Belgii a dosahuje tam zdanitelných příjmů, ztrácí automaticky část daňových výhod, na které má na základě této právní úpravy v zásadě nárok, pokud dosahuje příjmů v jiném členském státě, osvobozených od daně v Belgii na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Bez ohledu na daňové zacházení vyhrazené tomuto daňovému poplatníkovi v tomto jiném členském státě je to právě automatická povaha této ztráty, která zasahuje do volného pohybu pracovníků (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 62).

56 Proto se okolnosti, že osobní a rodinná situace žalobce v původním řízení byla v rámci zdanění příjmů, kterých dosahoval v Lucembursku, částečně zohledněna v tomto členském státě, a že z tohoto důvodu tam mohl využít daňové výhody, nemůže, a to bez ohledu na výši této výhody, dovolávat členský stát bydliště, aby unikl povinnostem, které pro něj vyplývají z článku 45 SFEU.

57 Mimoto je třeba připomenout, že v souladu s judikaturou připomenutou v bodech 25, 37 a 46 tohoto rozsudku je na členském státě bydliště a případně členském státě zaměstnání, aby svým daňovým poplatníkům zajistil, že jejich osobní a rodinná situace bude řádně zohledněna.

58 Z okolnosti, že žalobce v původním řízení dosáhl v Lucembursku snížení daně ve výši přinejmenším odpovídající výši daňových výhod, které v Belgii ztratil, přitom nelze vyvozovat, že jeho osobní a rodinná situace byla zohledněna v plném rozsahu, a to tím spíše, že zohlednění této situace je pouze částečné, neboť toto snížení daně nezahrnuje určité daňové výhody, na které má v zásadě nárok v Belgii.

59 Navíc, jak bylo uvedeno v bodě 48 tohoto rozsudku, čl. 24 odst. 4 písm. a) belgicko-lucemburské smlouvy o zamezení dvojímu zdanění stanoví, že se zohlední osobní a rodinná situace dotyčného poplatníka pouze pro účely stanovení průměrné daňové sazby jeho zdanitelných příjmů v Lucembursku.

60 V důsledku toho je třeba na čtvrtou otázku odpovědět tak, že okolnost, že v členském státě zaměstnání získal dotyčný daňový poplatník snížení daně ve výši přinejmenším odpovídající výši daňových výhod, které ztratil v členském státě bydliště, nemá vliv na odpověď poskytnutou na první otázku.

K páté otázce

61 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 63 odst. 1 a čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové právní úpravě členského státu, jejíž použití vede k tomu, že poplatník s bydlištěm v tomto členském státě ztrácí část daňových výhod poskytnutých tímto členským státem z důvodu, že tento poplatník dosahuje příjmů z jím vlastněného bytu v jiném členském státě, zdanitelných v tomto jiném členském státě a osvobozených od daně v prvně uvedeném členském státě na základě dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

62 Podle čl. 63 odst. 1 SFEU jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

63 V tomto ohledu je třeba připomenout, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU jako omezení pohybu kapitálu jsou také opatření, která mohou odradit osoby s bydlištěm v jednom členském státě od investování do nemovitostí v jiných členských státech (rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Komise v. Belgie, C-110/17, EU:C:2018:250, bod 40 a citovaná judikatura).

64 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že BJ ve zdaňovacích obdobích dotčených ve věci v původním řízení plynuly příjmy pocházející z pronájmu bytu určeného k bydlení nacházejícího se v Lucembursku.

65 Článek 63 SFEU je tudíž použitelný na spor v původním řízení.

66 V tomto rámci je třeba konstatovat, že daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, jak byla popsána zejména v bodě 28 tohoto rozsudku, se použije na všechny příjmy osvobozené od daně na základě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

67 Příjmy pocházející z nemovitostí nacházejících se v Lucembursku jsou na základě belgicko-lucemburské smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v tomto členském státě zdanitelné a v Belgii jsou od daně osvobozeny.

68 Nicméně stejně jako u příjmů, které žalobci v původním řízení plynuly z výkonu jeho výdělečné činnosti v Lucembursku, započtením snížení daně na základ zahrnující zároveň příjmy belgického původu, které nejsou osvobozeny od daně, a příjmy osvobozené od daně na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění, a tím, že se teprve následně snižuje daň o část, kterou tyto posledně uvedené příjmy představují na celkových příjmech, které tvoří zdanitelný základ, použití daňové právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení vede rovněž ke znevýhodnění žalobce v původním řízení, jelikož zmíněná úprava jej ve svém důsledku zbavuje části daňových výhod, na které byl měl nárok, pokud by všechny jeho příjmy z nemovitostí pocházely z nemovitých věcí nacházejících se v Belgii.

69 Tato právní úprava tak zavádí rozdílné zacházení s daňovými poplatníky, kteří jsou belgickými rezidenty, podle toho, zda jim plynou příjmy z nemovitosti nacházející se v Belgii, nebo v jiném členském státě, což je může odradit od investování do nemovitostí v jiných členských státech než v Belgickém království.

70 Uvedená právní úprava tudíž představuje omezení volného pohybu kapitálu, které čl. 63 odst. 1 SFEU v zásadě zakazuje.

71 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.

72 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 (rozsudek ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 26 a citovaná judikatura).

73 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 prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63“ (rozsudek ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 27 a citovaná judikatura).

74 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 vnitrostátní daňové právní předpisy mohly být považovány za slučitelné s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je nezbytné, aby se toto rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Komise v. Belgie, C-110/17, EU:C:2018:250, bod 55 a citovaná judikatura).

75 V projednávaném případě je třeba uvést, že na základě ustanovení článku 6 ve spojení s čl. 23 odst. 2 bodem 1 belgicko-lucemburské smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, jakož i článku 155 CIR 1992 stanovilo Belgické království ve vztahu k belgickým daňovým rezidentům metodu osvobození od daně s „výhradou progresivity“, jejíž použití, pokud jsou příjmy pocházející z nemovitostí nacházejících se v Lucembursku zdaněny v tomto členském státě a osvobozeny od daně v Belgii, se tyto příjmy zohledňují pro účely stanovení sazby daně použitelné na příjmy zdanitelné v Belgii.

76 Tato metoda umožňuje zajistit, že příjmy daňového poplatníka, které jsou v členském státě bydliště osvobozeny od daně, mohou být tímto posledně uvedeným členským státem přesto zohledněny pro účely použití pravidla progresivity při výpočtu výše daně z ostatních příjmů daňového poplatníka (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 30 a citovaná judikatura).

77 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že cílem takovéto právní úpravy je vyhnout se tomu, aby v členském státě bydliště byly zdanitelné příjmy daňového poplatníka, vlastníka nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, zatíženy nižší sazbou daně, než jaká platí pro příjmy daňových poplatníků, kteří jsou vlastníky srovnatelných nemovitostí v členském státě bydliště (rozsudek ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 31).

78 Ve světle tohoto cíle je situace daňových poplatníků, kteří nabyli nemovitou věc v členském státě bydliště, srovnatelná se situací daňových poplatníků, kteří takovouto nemovitost nabyli v jiném členském státě (rozsudek ze dne 11. září 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 32).

79 Kromě toho belgická vláda, ostatně stejně jako předkládající soud, neuvedla žádný naléhavý důvod obecného zájmu, který by mohl odůvodnit rozdílné zacházení s těmito dvěma kategoriemi daňových poplatníků zavedené právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení.

80 Za těchto podmínek nelze takovou vnitrostátní daňovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, považovat za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, zejména s čl. 63 odst. 1 a čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU.

81 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na pátou otázku odpovědět tak, že čl. 63 odst. 1 a čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové právní úpravě členského státu, jejíž použití vede k tomu, že poplatník s bydlištěm v tomto členském státě ztrácí část daňových výhod poskytnutých tímto členským státem z důvodu, že tento poplatník dosahuje příjmů z jím vlastněného bytu v jiném členském státě, zdanitelných v tomto jiném členském státě a osvobozených od daně v prvně uvedeném členském státě na základě dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

K nákladům řízení

82 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 (první senát) rozhodl takto:

1) **Článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání daňové právní úpravě členského státu, jejíž použití má za následek, že daňový poplatník s bydlištěm v tomto členském státě ztrácí při výpočtu jeho daně z příjmů v uvedeném členském státě část daňových výhod poskytnutých tímto členským státem z důvodu, že má tento poplatník příjem z výkonu závislé výdělečné činnosti v jiném členském státě, zdanitelný v tomto jiném členském státě a osvobozený od daně v prvním členském státě na základě dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.**

2) **Okolnost, že dotyčný poplatník nedosahuje významnějších příjmů v členském státě bydliště, nemá vliv na odpověď poskytnutou na první předběžnou otázku, jelikož tento členský stát je s to přiznat mu dotčené daňové výhody.**

3) **Okolnost, že na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi členským státem bydliště a členským státem zaměstnání dotčený daňový poplatník v rámci zdanění příjmů, kterých dosáhl v druhém členském státě, požíval daňových výhod upravených daňovými právními předpisy tohoto druhého členského státu, nemá vliv na odpověď poskytnutou na první předběžnou otázku, jelikož tato smlouva ani daňová právní úprava členského státu bydliště nestanoví, že tyto výhody budou zohledněny, a jelikož tyto daňové výhody nezahrnují určité výhody, na které má poplatník v zásadě nárok v členském státě bydliště.**

4) **Okolnost, že v členském státě zaměstnání získal dotyčný daňový poplatník snížení daně ve výši přinejmenším odpovídající výši daňových výhod, které ztratil v členském státě bydliště, nemá vliv na odpověď poskytnutou na první předběžnou otázku.**

5) **Článek 63 odst. 1 a čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové právní úpravě členského státu, jejíž použití vede k tomu, že poplatník s bydlištěm v tomto členském státě ztrácí část daňových výhod poskytnutých tímto členským státem z důvodu, že tento poplatník dosahuje příjmů z jím vlastněného bytu v jiném členském státě, zdanitelných v tomto jiném členském státě a osvobozených od daně v prvně uvedeném členském státě na základě dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.**

Podpisy.