

Anonymizovaná verze

Překlad

C-241/20 - 1

Věc C-241/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

5. června 2020

Předkládající soud:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgique),
(Soud prvního stupně provincie Lucembursko, Belgie)

Datum předkládacího rozhodnutí:

1. dubna 2020

Žalobce:

BJ

Žalovaný:

État belge (Belgické království)

ROZSUDEK ze dne 1. dubna 2020

[OMISSIS]

Tribunal de première instance du Luxembourg (Soud prvního stupně provincie Lucembursko) [OMISSIS] vydal následující rozsudek:

Ve věci

BJ, [OMISSIS] ARLON, [OMISSIS]

žalobce, [OMISSIS]

Proti:

L'ETAT BELGE (Belgické království), [OMISSIS]

žalovanému, [OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Skutečnosti vztahující se k vnitrostátnímu řízení]

I. Skutkové okolnosti věci a skutečnosti předcházející sporu

BJ, belgický daňový rezident, vykonával během zdaňovacích období 2006, 2007, 2008, 2009 a 2010 svou výdělečnou činnost v Lucemburském velkovévodství, kde vlastní byt, který je pronajat fyzické osobě, která v pronajaté nemovitosti nevykonává žádnou výdělečnou činnost, ale užívá ji výhradně jako hlavní bydliště.

Kromě toho je BJ vlastníkem dvou nemovitostí v Belgii, a sice svého vlastního bydlení a bytu pronajatého fyzické osobě, která jej užívá výhradně jako hlavní bydliště.

Na BJ se použila, pokud jde o jeho příjmy z výdělečné činnosti, za sporná zdaňovací období Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi Belgií a Lucemburským velkovévodstvím (dále jen „CPDI-GDL“), konkrétně čl. 15.1, který stanoví, že „s výhradou ustanovení článků 16, 18, 19 a 20 jsou mzdy, platy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident smluvního státu z titulu zaměstnání, zdanitelné pouze v tomto státě, ledaže je zaměstnání vykonáváno v jiném smluvním státě. V případě výkonu pracovní činnosti v druhém smluvním státě jsou odměny pobírané za tuto práci zdanitelné v tomto druhém státě“.

Je nesporné, že BJ v Lucemburském velkovévodství splňuje podmínky pro zdanění svých příjmů z výdělečné činnosti ze zdroje v Lucembursku.

Krom toho byl v průběhu sporných zdaňovacích období na příjmy BJ z pronájmu z lucemburského zdroje použit čl. 6.1. CPDI-GDL, který stanoví, že: „*příjmy z nemovitostí se zdaňují ve smluvním státě, ve kterém se tyto nemovitosti nacházejí.*“

Článek 23.2 CPDI-GDL stanoví, že „*pokud jde o belgické rezidenty, dvojímu zdanění se 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 zohlednit takto osvobozené příjmy a majetek při stanovení sazby daně.*“

Podle článku 155 Code belge des impôts sur les revenus 1992 [belgický zákon o daních z příjmů z roku 1992] (dále jen C.I. R. 1992) se příjmy osvobozené od

daně na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění zohlední při stanovení daně, tato daň se přitom sníží poměrně podle podílu osvobozených příjmů na celkových příjmech.

Pro sporná období byla částka snížení daně za zahraniční příjmy osvobozené na základě CPDI-GDL, na které má BJ nárok na základě použití výhrady daňové progrese stanovené v čl. 155 C.I.R. 1992, vypočtena BELGICKÝM KRÁLOVSTVÍM po změně daně stanovené v souladu s čl. 130 C.I. R. 1992 při uplatnění:

- Snížení daně z částek (příjmu podléhajícího dani z příjmu fyzických osob) osvobozených od daně (čl. 131 C.I. R. 1992);
- Snížení daně z dlouhodobého spoření (pojistné placené na základě plnění individuální smlouvy o životním pojištění) (čl. 145/1 C.I. R. 1992);
- Snížení daně z titulu výdajů vynaložených za účelem úspor energie (čl. 145/24 C.I. R. 1992).

Částky těchto snížení daně nejsou sporné, stejně jako skutečnost, že BJ splňoval zákonné podmínky pro jejich získání.

Teprve poté daňová správa přiznala snížení daně za zahraniční příjmy osvobozené od daně poměrně podle podílu zahraničních příjmů osvobozených od daně na celkových zdanitelných příjmech podle čl. 155 C.I. R. 1992.

BJ tedy napadá pořadí započtení těchto kategorií snížení, jelikož metoda výpočtu přijatá správou vede ke ztrátě části snížení založených na osobní a rodinné situaci ve srovnání s metodou, podle které by tato snížení byla uplatňována až po snížení za zahraniční příjmy osvobozené od daně uvedené v čl. 155 C.I. R. 1992.

Namísto toho, aby bylo možné využít všech snížení daně dlužné v Belgii, jsou tato snížení ztracena poměrně k zahraničním příjmům osvobozeným od daně.

Podle BJ metoda výpočtu daňového dluhu použitá správním orgánem v projednávaném případě neumožňuje, aby BJ plně využil všech daňových zvýhodnění, na která má nárok podle belgického daňového práva.

Vyplývá to ostatně z oběžníku RH.331/575.420 (AFER č. 8/2008): „*V belgickém daňovém systému jsou daňové výhody související s osobní a rodinnou situací daňového poplatníka (odpočet vyživovacích rent, započtení dorovnávací částky osvobozené od daně za vyživované děti atd.) uplatňovány jak na příjmy belgického původu, tak na příjmy zahraničního původu. Pokud nebyla dotčena rodinná nebo osobní situace zohledněna v zahraničí, část těchto výhod se ztrácí.*“

V projednávaném případě došlo ke ztrátě většiny těchto daňových zvýhodnění, neboť tato snížení pouze velmi málo snížila daň z příjmů ze zdroje v Belgii.

Poté, co správní orgán jeho stížnosti zamítl, se BJ obrátil na soud, ke kterému podal žaloby.

Soud tyto žaloby prohlásil za přípustné [OMISSIS] a věci spojil [OMISSIS].

II. Návrhy účastníků řízení

BJ navrhuje, aby soud:

Primárně

- o prohlásil návrh za přípustný a opodstatněný;
- o a v důsledku toho
 - zrušil nebo odpovídajícím způsobem snížil příspěvky, které mu byly uloženy [OMISSIS].
 - nařídil nový výpočet příspěvků, který bude striktně v souladu s požadavky CPDI-GDL [a] s unijním právem [OMISSIS];
 - uložil BELGICKÉMU KRÁLOVSTVÍ, aby mu vrátil všechny částky neoprávněně vybrané z titulu zrušených či snížených příspěvků, navýšené o úroky z prodlení;
 - uložil BELGICKÉMU KRÁLOVSTVÍ náhradu nákladů řízení [OMISSIS].

- podpůrně,

- o položil Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžné otázky:

[OMISSIS] [OMISSIS] [Otázky totožné s otázkami ve výroku]

BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ navrhuje, aby soud:

Primárně

- o [OMISSIS];

- podpůrně,

- o určil, že není namístě položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky navržené BJ;

- o prohlásil návrh za opodstatněný pouze z menší části týkající se ocenění příjmů z nemovitostí ze zdroje v Lucembursku, ve zbývající části pak za neopodstatněný;
- o uložil BJ náhradu nákladů řízení.

III. Diskuze

1. Předmět sporu,

[OMISSIS] [OMISSIS] [Vymezení období, o nichž má soud za to, že o nich má rozhodnout]

2. Porušení článku 45 SFEU

Soud ve svém rozsudku ze dne 2. května 2019, poté co se v rámci porady seznámil s rozsudkem Soudního dvora ze dne 14. března 2019 ve věci *Jacob a Lennertz* (C-174/18), nařídil opětovné projednání věci, aby účastníkům řízení umožnil kontradiktorní diskuzi o dopadu tohoto rozsudku na situaci BJ.

Ve věci, ve které byl vydán rozsudek *Jacob a Lennertz*, se předkládající soud tázal v podstatě na to, zda článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání použití daňové právní úpravy členského státu, jako je právní úprava dotčená ve věci, kterou soudu předložil BJ, konkrétně Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Belgií a Lucemburskem a článků 131 Code des impôts sur les revenus 1992 [zákon o daních z příjmů z roku 1992], 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 a 145/33 a 155 téhož zákona, které má za následek, že zbavuje manželský pár s bydlištěm v tomto státě, jehož jeden člen pobírá důchod v jiném členském státě, který je osvobozen od daně v prvním členském státě na základě dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, části daňových výhod poskytovaných tímto státěm.

Soudní dvůr rovněž připomněl, že podle jeho judikatury v zásadě přísluší členskému státu bydliště, aby přiznal daňovému poplatníkovi všechna daňová zvýhodnění 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 (bod 26).

Soudní dvůr dále připomněl, že členský stát bydliště by měl zamezit tomu, aby daňový poplatník ztratil část nároku na nezdanitelnou částku příjmů a jeho osobní daňové výhody z toho důvodu, že mu během posuzovaného zdaňovacího období

plynuly příjmy i v jiném členském státě, v němž byly tyto příjmy zdaněny, aniž byla zohledněna jeho osobní a rodinná situace (bod 27).

Soudní dvůr uvedl, že belgická daňová právní úprava tím, že započítává slevy na dani na základ, který zahrnuje zároveň belgické příjmy neosvobozené od daně a zahraniční příjmy osvobozené od daně, 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, jak to belgická vláda sama přiznala ve svém písemném vyjádření, že daňoví poplatníci, jako jsou manželé *Jacob a Lennertz*, ztratí část daňových výhod, které by jim byly v plném rozsahu poskytnuty, pokud by všechny jejich příjmy pocházely z Belgie a pokud by slevy na dani byly započteny do těchto příjmů nebo pokud by se na dotčené výhody použil oběžník 2008 (bod 31).

Soudní dvůr měl za to, že je na Belgickém království jakožto státu, kde mají manželé *Jacob a Lennertz* bydliště, aby jim poskytlo všechny daňové výhody související s jejich osobní a rodinnou situací, a že sleva na dani z titulu nezdanitelné částky na poplatníka je uznávána judikaturou Soudního dvora za výhodu související s osobní a rodinnou situací poplatníka (body 32 a 33 rozsudku). Zadruhé, pokud jde o otázku, zda další slevy na dani dotčené v původním řízení, a sice sleva na dani z titulu dlouhodobého spoření, plnění placených poukázkami na služby, výdajů týkajících se snižování nákladů na energie v domácnosti, výdajů na zabezpečení domácnosti proti krádeži a požáru, jakož i darů na dobročinné účely mohou být považovány za související s osobní a rodinnou situací, Soudní dvůr vysvětlil, že z rozsudku ze dne 18. července 2007, *Lakebrink a Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452) vyplývá, že členský stát bydliště musí posoudit pro účely poskytnutí případných daňových výhod osobní daňovou schopnost daňového poplatníka v celém jejím rozsahu. V tomto ohledu měl Soudní dvůr za to, že slevy na dani, jako jsou slevy dotčené v původním řízení, a sice slevy z titulu dlouhodobého spoření, plnění placených poukázkami na služby, výdajů za účelem snižování nákladů na energie v domácnosti, výdajů zabezpečení domácnosti proti krádeži a požáru, jakož i darů na dobročinné účely, jsou určeny především k podnícení poplatníka, aby uskutečnil výdaje a investice, které mají nutně dopad na jeho daňovou schopnost. V důsledku toho mohou být takové slevy na dani považovány za související s „osobní a rodinnou situací“ manželů *Jacob a Lennertz* stejně jako sleva na dani z titulu nezdanitelné částky na poplatníka. Z toho vyplývá, že manželé *Jacob a Lennertz* byli jakožto manželský pár znevýhodněni tím, že nemohli plně využít daňových výhod, na něž by měli nárok, kdyby oběma z nich plynuly veškeré jejich příjmy z Belgie (body 40 až 42 rozsudku).

Na tomto základě učinil Soudní dvůr závěr, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení tak zavádí rozdílné daňové zacházení mezi manželskými páry občanů Unie, kteří mají bydliště na území Belgického království, a to v závislosti na původu jejich příjmů, což je rozdílné zacházení, které může tyto manželské páry odrazovat od výkonu svobod zaručených Smlouvou, zejména volného pohybu pracovníků zajištěného článkem 45 SFEU.

Stanovisko BJ

BJ má za to, že rozsudek *Jacob a Lennertz* mu dává za pravdu a potvrzuje protiprávnost metody výpočtu použité BELGICKÝM KRÁLOVSTVÍM, neboť všechna snížení daně posuzovaná v tomto rozsudku jsou použitelná jak v případě, kdy se jedná o příjmy z výdělečné činnosti, tak v případě, kdy se jedná o náhradní příjmy.

BJ připomíná, že jeho hlavní výtká spočívá v tom, že snížení, na která měl údajně nárok, mu nebyla poskytnuta v plném rozsahu, na rozdíl od ostatních daňových poplatníků-rezidentů s výhradně domácími příjmy.

Nevytýká, že by mu snížení byla zcela odmítnuta, neboť belgická daňová správa mu z vlastní iniciativy poskytla všechna tato snížení v souladu s C.I.R. 1992, aniž jeho domácí příjmy považovala za „neúměrné“ nebo „nevýznamné“.

Konstatuje, že BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ nepopírá, že rozsudek SDEU ve věci manželů *Jacob a Lennertz* ze dne 14. března 2019 mu skutečně ukládá vypočítat daň tak, jak žádá BJ, ale nikoli v jeho konkrétním případě, jelikož jeho příjmy plynoucí z belgického zdroje jsou příliš nízké.

Poznamenává, že BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ vychází z rozsudku *Schumacker* ze dne 14. února 1995 (C-279/93, EU:C:1995:31), přičemž uznává, že pan *Schumacker* nepobíral žádný příjem ve státě svého bydliště. Vysvětluje, že ve věci, ve které byl vydán rozsudek *Lakebrink a Peters-Lakebrink* ze dne 18. července 2007 (C-182/06, EU:C:2007:452) tomu bylo stejně, jelikož se jednalo o záporné příjmy z nemovitostí.

BJ v projednávaném případě tvrdí, že pobírá a přiznává příjmy plynoucí z belgického zdroje, které jsou dostatečně významné na to, aby se na něj uplatnil belgický zákon jako na všechny ostatní rezidenty.

Rozsudky *Schumacker* a *Lakebrink a Peters-Lakebrink* se podle BJ týkají případů, ve kterých členský stát bydliště nebyl schopen přiznat zvýhodnění stanovená daňovým zákonem, zatímco v případě BJ by zvýhodnění mohla být matematicky přiznána, ale nebyla.

Konečně BJ vysvětluje, že judikatura týkající se významnosti příjmů ve státě bydliště se týká řízení vedených pracovníky proti státům, kde pracují, a tvrdí, že Soudní dvůr nedávno potvrdil, že se nikdy nejednalo o to, aby bylo státu bydliště umožněno zprostit se svých povinností, pokud byl „matematicky“ schopen tyto povinnosti splnit. „Určujícím kritériem je totiž kritérium nemožnosti členského státu zohlednit při zdaňování osobní a rodinnou situaci poplatníka z důvodu nedostatečných zdanitelných příjmů, kdežto jinde toto zohlednění z důvodu dostatečných příjmů možné je.“ (SDEU, X. v. *Staatssecretaris van Financiën*, 9. února 2017, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

Stanovisko BELGICKÉHO KRÁLOVSTVÍ

BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ tvrdí, že zvláštnosti sporu mezi ním a BJ mu neumožňují provést závěry rozsudku *Jacob a Lennertz*.

Podle něj totiž ve věci *Jacob a Lennertz* pan Jacob, i když byl belgickým rezidentem a pobíral příjmy z lucemburského zdroje, zdaleka nedosahoval téměř všech svých příjmů z Lucemburského velkovévodství. Ve společném daňovém přiznání za dotčené zdaňovací období totiž pan Jacob zmínil existenci dvou důchodů, a sice belgického důchodu ve výši 15.699,57 eura a lucemburského důchodu ve výši 14 330,75 eura. Tyto dva důchody byly doplněny o příjmy z nemovitostí přiznané panem Jacobem ve výši 1.181,60 eura, čímž všechny jeho příjmy činily 31.211,92 eura.

Podle BELGICKÉHO KRÁLOVSTVÍ tedy není překvapivé, že Soudní dvůr v takovém případě a s ohledem na svou dřívější judikaturu, na kterou odkazuje (SDEU, 12. prosince 2002, *de Groot*, C-385/00 ; SDEU, 12. prosince 2013, *Imfeld a Garcet*, C-303/12 a SDEU, 22. června 2017, *Bechtel*, C-20/16), měl za to, že povinnost přiznat daňovému poplatníkovi daňová zvýhodnění související s jeho osobní a rodinnou situací přísluší Belgii, zemi bydliště manželského páru *Jacob-Lennertz*.

Podle BELGICKÉHO KRÁLOVSTVÍ by tomu bylo jinak, pokud by belgický rezident, jako v projednávaném případě, dosáhl téměř všech svých příjmů z Lucemburského velkovévodství.

I když BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ nezpochybňuje, že státu bydliště v zásadě přísluší poskytnout všechny výhody spojené s osobní situací, tato povinnost by nicméně mohla být uložena státu zaměstnání, pokud daňový poplatník dosáhne téměř všech nebo všech svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané v tomto státě a nepobírá významnější příjem ve státě, kde má bydliště (SDEU, 14. února 1995, *Finanzamt Köln - Altstadt/Schumacker*, C-279/93), jak je tomu v případě sporu mezi ním a BJ.

Poznamenává, že i když pan Schumacker nepobíral žádný příjem ve státě, kde má bydliště, zatímco BJ pobírá příjem, který kvalifikuje ve svém státě bydliště jako velmi omezený¹, judikatura *Schumacker* se však podle BELGICKÉHO KRÁLOVSTVÍ uplatní také tehdy, když osoba pobírá zdanitelné příjmy ve státě, kde má bydliště, avšak tyto příjmy nejsou významné („téměř všechny“, rozsudek *Schumacker*, bod 36). V projednávaném případě však belgické příjmy BJ nebyly významné.

¹ BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ uvádí jako příklad zdaňovací období 2006, pro které BJ přiznal celkovou výši 66.369,78 eura, z čehož na příjmy z výdělečné činnosti z lucemburského zdroje ve výši 58.235,78 eura a příjmy z nemovitostí z lucemburského zdroje ve výši 6.600,00 eur se vztahovalo osvobození, zatímco částka 1.561 euro byla zdanitelná plnou sazbou v Belgii.

BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ vysvětluje, že jeho tezi potvrzuje rozsudek Soudního dvora ze dne 18. července 2007, *Lakebrink a Peters-Lakebrink* (C-182/06), který se týká německých rezidentů pracujících výlučně v Lucemburském velkovévodství, jejichž příjmy z německého zdroje byly pouze příjmy (a to záporné) vztahující se k nemovitostem.

BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ dále vysvětluje, že členské státy mohou zmírnit povinnost, která v zásadě vyplývá pro stát bydliště ze smluv o zamezení dvojímu zdanění, a to tak, že stát bydliště může být smluvně zproštěn své povinnosti plně zohlednit osobní a rodinnou situaci daňových poplatníků, kteří mají bydliště na jeho území a vykonávají částečně svou hospodářskou činnost v zahraničí (SDEU, 12. prosince 2012, *de Groot*, C-385/00, bod 99).

Stát bydliště podle názoru BELGICKÉHO KRÁLOVSTVÍ 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 zdaní, výhody související se zohledněním osobní a rodinné situace daňových poplatníků, kteří nemají bydliště na území těchto států, ale pobírají zde zdanitelné příjmy (rozsudek *de Groot*, bod 100).

BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ vysvětluje, že Soudní dvůr ve svém rozsudku *de Groot* odpověděl na předběžnou otázku tak, že čl. 48 Smlouvy o ES (nyní po změně čl. 39 ES) brání takové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která byla či nebyla převzata do smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, na základě které daňový poplatník ztrácí pro výpočet svých daní z příjmů ve státě bydliště část nároku na nezdanitelnou částku příjmů a na své osobní daňové výhody z toho důvodu, že mu během posuzovaného zdaňovacího období plynuly příjmy i v jiném členském státě, v němž byly tyto příjmy zdaněny, aniž byla zohledněna jeho osobní a rodinná situace.

BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ přitom tvrdí, že v projednávaném případě Lucemburské velkovévodství pro výpočet lucemburské daně za zdaňovací období 2006 až 2009 zohlednilo osobní situaci BJ s tím, že smlouva o zamezení dvojímu zdanění obsahuje právě zvláštní ustanovení týkající se zohlednění osobní a rodinné situace daňového poplatníka, který je rezidentem druhého státu, ve státě, kde pracuje.

Článek 24 odst. 4 CPDI totiž výslovně stanoví, že „fyzická osoba s bydlištěm v Belgii, která v souladu s články 7 a 14 až 19 podléhá v Lucembursku dani z příjmu z titulu více než 50 % svých příjmů z výdělečné činnosti, je na svou žádost zdaňována v Lucembursku, pokud jde o její příjmy, které jsou zde zdanitelné na základě článků 6, 7 a 13 až 19 smlouvy, a to průměrnou daňovou sazbou, která by se na ní uplatnila, s ohledem na její situaci, rodinné vyživovací povinnosti a na jakékoli její celkové příjmy, pokud by měla bydliště v Lucembursku“. Z lucemburských daňových výměrů z příjmů za dotčené roky vyplývá, že daň byla stanovena podle čl. 24 odst. 4 CPDI.

Lucemburské velkovévodství v důsledku toho skutečně splnilo povinnosti, které mu byly uloženy smlouvou o zamezení dvojímu zdanění.

Podle BELGICKÉHO KRÁLOVSTVÍ to odlišuje projednávanou věc od věcí, ve kterých byly vydány rozsudky *Imfeld a Garcet* a *Bechtel*, v tom smyslu, že dotčené smlouvy o zamezení dvojímu zdanění neukládaly členskému státu zaměstnání žádnou povinnost týkající se zohlednění osobní a rodinné situace daňových poplatníků s bydlištěm v jiném členském státě, který je smluvní stranou dohody.

BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ má za to, že BJ by chtěl využít všech daňových výhod spojených s jeho osobní a rodinnou situací jak v Lucembursku, tak v Belgii.

Judikatura Soudního dvora přitom toto dvojí zohlednění nevyžaduje. Důležité je zajistit daňovým poplatníkům dotčených členských států, aby byla celkově řádně zohledněna jejich osobní a rodinná situace, a to bez ohledu na způsob, jakým si dotčené členské státy tuto povinnost rozdělily.

Právě tyto úvahy vedly Cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie) v jeho rozsudku ze dne 28. února 2017, týkajícím se zdaňovacích období 2004, 2005 a 2006, k závěru, že z článků 18, 45 a 49 Smlouvy o fungování Evropské unie nevyplývá, že pokud jsou příjmy daňového poplatníka částečně zdaňovány na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ve státě, v němž má bydliště, a částečně ve státě, v němž je vykonávána závislá činnost, může se daňový poplatník vždy domáhat, aby na daň placenou ve státě bydliště byly v plné výši započteny odpočty na vyživované děti a poukázky na služby, na jaké by měl nárok, pokud by příjmy byly v plném rozsahu zdaňovány ve státě bydliště.

Konečně, BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ argumentuje tím, že v rozsudku *X. v. Nizozemsko* ze dne 9. února 2017 (C-283/15, bod 48) měl Soudní dvůr za to, že v případě, kdy osoba samostatně výdělečně činná pobírá své zdanitelné příjmy na území několika členských států, odlišných od členského státu jejího bydliště, může být tohoto sladění dosaženo pouze tím, že jí bude umožněno uplatnit nárok na odpočet „záporných příjmů“ u každého členského státu, kde vykonává činnost a který poskytuje tento druh daňového zvýhodnění, a to poměrně k části jejích příjmů dosahovaných na území každého členského státu, přičemž bude na této osobě, aby poskytla příslušným vnitrostátním orgánům veškeré informace o svých světových příjmech, které jim umožní tento podíl určit.

BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ z toho vyvozuje, že Soudní dvůr tedy implicitně připouští, že stačí, aby osobní a rodinná situace osoby byla v zásadě zohledněna v plném rozsahu, i když z důvodu rozdílu mezi daňovými systémy členských států nemohla tato osoba získat přesně všechna daňová zvýhodnění, která by mohla získat, kdyby nabyla všechny své příjmy v jediném státě.

Analýza soudu

Soudu bylo předloženo několik věcí, v nichž BJ zpochybňuje uplatnění článku 155 C.I. R. 1992 belgickou daňovou správou – osvobození od daně s výhradou daňové progresse – pokud jde o výpočet snížení daně z dlouhodobých úspor a výdajů za účelem úspory energie a o výpočet nezdanitelné částky.

Jedná se o daně vyměřené BJ v Belgii, tedy státu, jehož je rezidentem, za zdaňovací období 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 a 2011.

Soud konstatuje, že procentní podíl světových příjmů přiznaných BJ v Belgii se v průběhu sporných let vyvíjel následujícím způsobem:

Zdaňovací období	Celkové zdanitelné příjmy	Příjmy ze zdrojů v Belgii (čisté)	Příjmy ze zdrojů v Lucembursku (čisté)	Procento příjmů ze zdrojů v Belgii z celkových příjmů
2007	63.633,37 eura	4.093,60 eura	59.539,77 eura	6,44 %
2008	66.413,40 eura	5.296,20 eura	61.117,20 eura	8,00 %
2009	65.281,88 eura	4.548,24 eura	60.733,64 eura	7,00 %
2010	75.893,89 eura	4.957,95 eura	70.935,94 eura	6,5 %
2011	80.599,20 eura	5.604,43 eura	74.994,77 eura	7 %

Je nepopiratelné, že podíl příjmů BJ ze zdrojů v Belgii, tedy státu bydliště, na jeho světových příjmech, je omezený, i když se v jednotlivých zdaňovacích obdobích liší.

Ve svém rozsudku *Jacob a Lennertz* ze dne 14. března 2019 Soudní dvůr odpověděl předkládajícímu soudu tak, že čl. 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání použití belgické daňové právní úpravy, která je totožná s právní úpravou, jež je předmětem projednávaného sporu, a která má za následek, že zbavuje pár s bydlištěm v tomto státě, jehož jeden člen pobírá v jiném členském státě důchod, který je osvobozen od daně v prvním členském státě na základě dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, části daňových výhod, které tento stát poskytuje.

BELGICKÉ KRÁLOVSTVÍ a BJ se neshodují v otázce, zda rozložení lucemburských příjmů a belgických příjmů BJ, v projednávaném případě okolnost, že jeho příjmy plynoucí z belgického zdroje nejsou kvantitativně nebo poměrně významné, má či nemá vliv na povinnosti, které jsou uloženy Belgii jakožto státu bydliště.

Přetrvávají tedy obtíže při výkladu čl. 45 SFEU, které odůvodňují, aby soud položil Soudnímu dvoru předběžné otázky v souladu s čl. 267 SFEU.

Soudnímu dvoru Evropské unie je třeba položit následující předběžné otázky:

[OMISSIS] [OMISSIS] [Otázky totožné s otázkami ve výroku]

IV. Náklady řízení

[OMISSIS]

Z TĚCHTO DŮVODŮ,

SOUD,

[OMISSIS]

Před rozhodnutím ve věci samé rozhodl, že je namístě položit Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžné otázky:

„1. Brání článek 45 SFEU takové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, ať již byla nebyla převzata do smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, podle níž daňový poplatník ztrácí při výpočtu daně z příjmu ve státě bydliště část nároku na nezdanitelnou částku z uvedeného příjmu a na jiná osobní daňová zvýhodnění (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 odpověď kladná, pokud daňový poplatník nepobírá významnější příjem – kvantitativně nebo poměrně – ve státě, kde má bydliště, ale tento stát mu nicméně může tato daňová zvýhodnění přiznat?

3. Je-li odpověď na druhou otázku kladná, zůstane odpověď kladná, 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 daňová zvýhodnění stanovená daňovými právními předpisy tohoto jiného státu, avšak tato daňová zvýhodnění nezahrnují určitá daňová zvýhodnění, na která má daňový poplatník v zásadě nárok ve státě bydliště?

4. Je-li odpověď na třetí otázku kladná, zůstane odpověď kladná, jestliže i přes tento posledně uvedený rozdíl tak daňový poplatník získá v tomto jiném státě částku snížení daně 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 Smlouvy o fungování Evropské unie ve vztahu k takové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která byla či nebyla převzata do smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, podle níž daňový poplatník ztrácí při výpočtu daně z příjmu ve státě bydliště část nároku na nezdanitelnou částku

z tohoto příjmu a na jiná osobní daňová zvýhodnění (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? “.

[OMISSIS]

PRACOVNÍ DOKUMENT