

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 15. júla 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb pracovníkov – Voľný pohyb kapitálu – Daň z príjmov – Právna úprava smerujúca k zamedzeniu dvojitého zdanenia – Príjmy dosiahnuté v inom členskom štáte než v členskom štáte bydliska – Podmienky výpočtu oslobodenia od dane v členskom štáte bydliska – Ľaštná strata úžitku z určitých daňových výhod“

Vo veci C-241/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal de première instance du Luxembourg (Súd prvého stupňa provincie Luxembourg, Belgicko) z 1. apríla 2020 a doručený Súdnemu dvoru 5. júna 2020, ktorý súvisí s konaním:

BJ

proti

État belge,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.-C. Bonichot, podpredsedníčka Súdneho dvora R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), sudcovia C. Toader, M. Safjan a N. Jääskinen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- BJ, v zastúpení: N. Lequeux, avocate,
- belgická vláda, v zastúpení: C. Pochet, P. Cottin a S. Baeyens, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: M. K. Bulterman a M. A. M. de Ree, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 45, článku 63 ods. 1 a

§ 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi BJ a État belge (Belgické kráľovstvo) vo veci straty časti daňových výhod, na ktoré by mal právo, ak by všetky svoje príjmy dosiahol v Belgicku.

Právny rámec

Belgicko-luxemburská daňová zmluva

3 § 6 zmluvy medzi Belgickým kráľovstvom a Luxemburským veľkovojvodstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a o úprave určitých otázok v oblasti dane z príjmov a z majetku, ktorá bola podpísaná 17. septembra 1970 v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej (ďalej len „belgicko-luxemburská daňová zmluva“), nazvaný „Príjmy z nehnuteľného majetku“, v odseku 1 stanovuje:

„Príjmy z nehnuteľného majetku sú zdaňované v zmluvnom štáte, v ktorom sa nachádza tento majetok.“

4 § 15 tejto zmluvy s názvom „Závislá činnosť“ v odseku 1 stanovuje:

„S výhradou ustanovení § 16, 18, 19 a 20, mzdy, platy a podobné odmeny, ktoré rezident zmluvného štátu poberá za závislú činnosť, podliehajú dani len v tomto štáte, okrem prípadu, že by bola táto činnosť vykonávaná v druhom zmluvnom štáte. Ak sa tam závislá činnosť vykonáva, odmena vyplatená z tohto titulu podlieha dani v tomto druhom štáte.“

5 § 23 uvedenej zmluvy s názvom „Ustanovenia o zamedzení dvojitého zdanenia“ v odseku 2 bode 1 stanovuje:

„Pokiaľ ide o osoby rezidentov v Belgicku, dvojité zdanenie je vylúčené takto:

1° Príjmy pochádzajúce z Luxemburska – s výnimkou príjmov uvedených v bodoch 2 a 3 – a časti majetku nachádzajúce sa v Luxembursku, ktoré sú zdaniteľné v tomto štáte na základe predchádzajúcich § 16, sú vylúčené zo zdanenia v Belgicku. Táto výnimka neobmedzuje právo Belgicka zohľadniť pri určení sadzby jeho daní takto vylúčené príjmy a časti majetku.“

6 § 24 ods. 4 písm. a) tej istej zmluvy s názvom „Nediskriminácia“ stanovuje:

„Fyzická osoba s bydliskom v Belgicku, ktorá je podľa § 7 a 14 až 19 zdaniteľná v Luxembursku vo výške viac ako 50 % jej príjmov zo zárobkovej činnosti, je na svoju žiadosť v Luxembursku zdanená, pokiaľ ide o jej zdaniteľné príjmy podľa § 6, 7 a 13 až 19 zmluvy, priemernou sadzbou dane, ktorá by sa vzhľadom na jej situáciu, rodinné výdavky a súhrn akýchkoľvek jej príjmov vo všeobecnosti, na ňu uplatňovala, keby bola rezidentom Luxemburska.“

Belgické právo

7 § 131 zákona o daniach z príjmov z roku 1992 v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „ZDP 1992“) upravuje časti príjmu oslobodené od dane.

8 Zníženia dane za dlhodobé sporenie a za výdavky vynaložené na dosiahnutie energetických úspor v obydli sú upravené § 145/1 a § 145/24 tohto zákona.

9 § 155 prvý odsek uvedeného zákona znie takto:

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

celkových príjmov.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 V zdaŕovacích obdobiach rokov 2006 až 2011 BJ, belgický daŕový rezident, vykonával v Luxembursku zárobkovú ŕinnosť ako zamestnanec.

11 BJ je okrem toho vlastníkom bytu nachádzajúceho sa v Luxembursku prenajatého na úŕely bývania fyzickej osobe a dvoch nehnuteľností nachádzajúcich sa v Belgicku.

12 Podľa ŕlánku 6 ods. 1 a ŕlánku 15 ods. 1 belgicko-luxemburskej daŕovej zmluvy boli príjmy BJ z nehnuteľností a príjmy zo zárobkovej ŕinnosti z luxemburského zdroja zdaniteľné v Luxembursku a boli tam zdanené podľa ŕlánku 24 ods. 4 písm. a) tejto zmluvy.

13 V súlade s ŕlánkom 23 ods. 2 bodom 1 uvedenej zmluvy a ŕlánkom 155 ZDP 1992 boli tieto príjmy, ktoré boli oslobodené od dane v Belgicku, v prvom rade zohľadnené pri urŕení dane v tomto ŕlenskom štáte. V druhom rade sa na takto urŕenú daŕ uplatnili zníženia dane na základe ŕastí oslobodených príjmov, dlhodobých úspor a výdavkov na úsporu energie v obydľí stanovené v ŕlánku 131, ŕlánku 145/1 a ŕlánku 145/24 ZDP 1992. V treťom rade bola táto daŕ podľa ŕlánku 155 ZDP 1992 znížená úmerne k podielu, ktorý predstavoval luxemburský príjem oslobodený od dane na celkových príjmov BJ.

14 BJ podal sŕažnosti na belgickú daŕovú správu, v ktorých spochybnil poradie zapoŕítania týchto dvoch kategórií daŕových úŕav, pričom tvrdil, že uplatnenie zníženia dane na príjmy oslobodené od dane podľa medzinárodných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia nie pred, ale po znížení dane v súvislosti s oslobodenými ŕasťami príjmov, dlhodobými úsporami a výdavkami na úsporu energie v obydľí, mu neumožnilo plne využiť tieto daŕové výhody a viedlo k tomu, že v pomere k jeho oslobodeným luxemburským príjmom stratil ŕasť týchto výhod, na ktoré mal nárok podľa belgickej právnej úpravy.

15 Po zamietnutí týchto sŕažností sa BJ obrátil na Tribunal de première instance du Luxembourg (Súd prvého stupňa provincie Luxembourg, Belgicko), aby získal predmetné daŕové výhody v celom rozsahu. Podľa tohto súdu bola v prejednávanej veci práve väčšina týchto daŕových výhod stratená, pretože uvedené zníženia len minimálne znížili daŕ z príjmov z belgického zdroja BJ.

16 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd v prvom rade pýta, či sa má ŕlánok 45 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej daŕovej právnej úprave, o akú ide vo veci samej. Ak by to tak bolo, chcel by následne vedieť, či niektoré charakteristiky veci samej môžu mať vplyv na tento výklad. Napokon sa tento súd tiež pýta, či vzhľadom na skutočnosť, že BJ dosahuje príjmy z prenájmu bytu, ktorý vlastní v Luxembursku, sa ŕlánky 63 a 65 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia takejto právnej úprave.

17 Za týchto okolností Tribunal de première instance du Luxembourg (Súd prvého stupňa provincie Luxembourg) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bráni ŕlánok 45 ZFEÚ právnej úprave, o ktorú ide vo veci samej, či už bola, alebo nebola prevzatá do zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, na základe ktorej daŕovník pri výpoŕte jeho dane z príjmu v štáte bydliska stráca ŕasť úžitku plynúceho z ŕastí uvedeného príjmu oslobodenej od dane a jeho ŕalšie osobné daŕové výhody (akými sú zníženie dane za dlhodobé sporenie, a to poistné zaplatené na základe individuálnej zmluvy o životnom poistení, a zníženie dane za náklady vynaložené na dosiahnutie energetických úspor) z dôvodu, že poŕas posudzovaného roka

dosiahol tiež príjem v inom členskom štáte, ktorý tam bol zdanený?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, zostáva táto odpoveď kladná, ak daňovník nezíska kvantitatívne alebo proporcionálne významnejší príjem v štáte jeho bydliska, pričom tento štát mu napriek tomu môže priznať tieto daňové výhody?

3. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku, zostáva táto odpoveď kladná, ak daňovník na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi štátom bydliska a iným štátom využíval v tomto inom štáte z príjmov zdaniteľných v tomto štáte osobné daňové výhody stanovené daňovými predpismi tohto iného štátu, ale tieto daňové zvýhodnenia nezahŕňajú určité daňové výhody, na ktoré má daňovník v zásade nárok v štáte bydliska?

4. V prípade kladnej odpovede na tretiu otázku, zostáva táto odpoveď kladná, ak daňovník napriek tomuto rozdielu získa v tomto inom štáte aspoň rovnaké zníženie dane, aké stratil vo svojom štáte bydliska?

5. Sú odpovede na tieto otázky totožné z hľadiska [článku 63 ods. 1 a článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ] vo vzťahu k právnej úprave, o ktorú ide vo veci samej, či už bola, alebo nebola prevzatá do zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, na základe ktorej daňovník pri výpočte jeho dane z príjmu v štáte bydliska stráca časť úžitku plynúceho z časti uvedeného príjmu oslobodenej od dane a jeho ďalšie osobné daňové výhody (akými sú zníženie dane za dlhodobé sporenie, a to poistné zaplatené na základe individuálnej zmluvy o životnom poistení, a zníženie dane za náklady vynaložené na dosiahnutie energetických úspor) z dôvodu, že počas posudzovaného roka dosiahol tiež príjem z prenájmu nehnuteľnosti, ktorú vlastní v inom členskom štáte, pričom tento príjem tam bol zdanený?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

18 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 45 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni daňovej právnej úprave členského štátu, ktorej uplatnenie má za následok, že daňovník s bydliskom v tomto členskom štáte stratí pri výpočte svojej dane z príjmu v uvedenom členskom štáte časť daňových výhod, ktoré tento členský štát poskytuje, z dôvodu, že tento daňovník poberá odmenu zo závislej činnosti v inom členskom štáte, ktorá podlieha zdaneniu v tomto štáte a je oslobodená od dane v členskom štáte bydliska na základe dvojstrannej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

19 Na úvod treba overiť, či je článok 45 ZFEÚ uplatniteľný na spor vo veci samej.

20 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry každý príslušník Európskej únie, ktorý bez ohľadu na miesto svojho bydliska a svoju štátnu príslušnosť využil právo na voľný pohyb pracovníkov a vykonával zárobkovú činnosť v inom členskom štáte než v štáte svojho bydliska, spadá do pôsobnosti článku 45 ZFEÚ (rozsudok z 22. júna 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, bod 32 a citovaná judikatúra).

21 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že žalobca vo veci samej má bydlisko v Belgicku a že počas zdaňovacích období, o ktoré ide vo veci samej, vykonával závislú zárobkovú činnosť v Luxembursku.

22 V dôsledku toho patrí situácia žalobcu vo veci samej do pôsobnosti článku 45 ZFEÚ.

23 Po tomto úvodnom spresnení treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry cieľom všetkých ustanovení Zmluvy o FEÚ upravujúcich voľný pohyb osôb je uľahčiť štátnym

príslušníkom Únie vykonávanie zárobkovej činnosti akejkoľvek povahy na území Únie, pričom tieto ustanovenia bránia prijatiu opatrení, ktoré by mohli znevýhodňovať týchto štátnych príslušníkov, keby chceli vykonávať hospodársku činnosť na území iného členského štátu (rozsudky z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 77 a citovaná judikatúra, ako aj z 22. júna 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, bod 37 a citovaná judikatúra).

24 V dôsledku toho článok 45 ZFEÚ bráni akémukoľvek vnútroštátnemu opatreniu, ktoré štátnym príslušníkom Únie zabraňuje vykonávať základnú slobodu zaručenú týmto článkom alebo ju robí pre nich menej príťažlivou (rozsudok z 10. októbra 2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, bod 41 a citovaná judikatúra).

25 Okrem toho práve členskému štátu bydliska zo zásady prislúcha, aby priznal daňovníkovi všetky daňové výhody súvisiace s jeho osobnou a rodinnou situáciou, pretože tento štát, až na určité výnimky, dokáže najlepšie posúdiť osobnú platobnú schopnosť uvedeného daňovníka vychádzajúcu zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobnej a rodinnej situácie vzhľadom na to, že sa v ňom sústreďujú jeho osobné a majetkové záujmy (rozsudok zo 14. marca 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 26, ako aj citovaná judikatúra).

26 Z toho vyplýva, že v prejednávanej veci je to Belgické kráľovstvo ako členský štát bydliska žalobcu vo veci samej, ktorému prislúcha poskytnúť mu všetky daňové výhody súvisiace s jeho osobnou a rodinnou situáciou.

27 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že daňové výhody, o ktoré ide vo veci samej, teda zníženia dane poskytnuté z titulu oslobodených častí príjmov, dlhodobých úspor a výdavkov na úsporu energie v obydľí, boli Súdnym dvorom uznané za súvisiace s osobnou a rodinnou situáciou daňovníka (rozsudok zo 14. marca 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, body 33, 40 a 41).

28 Belgická daňová právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, stanovuje, že príjmy oslobodené od dane na základe medzinárodných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia sa najskôr zahrnú do daňového základu, ktorý slúži na určenie sadzby dane uplatnenej na príjmy pochádzajúce z Belgicka, ktoré nie sú oslobodené od dane, pričom na základe tohto daňového základu sa vypočítava základná daň. Zníženia dane z dôvodu oslobodených častí príjmu, dlhodobých úspor a výdavkov vynaložených na úsporu energie v obydľí sa následne odpočítajú od základnej dane. Až po vykonaní tohto zníženia sa základná daň zníži pomerne k podielu, ktorý tvoria príjmy pochádzajúce zo zahraničia oslobodené od dane podľa medzinárodných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia na celkových príjmoch podľa článku 155 ZDP 1992.

29 Ako však už Súdny dvor rozhodol, uplatnenie zníženia dane na daňový základ zahŕňajúci tak príjmy pochádzajúce z Belgicka neoslobodené od dane, ako aj na príjmy pochádzajúce zo zahraničia oslobodené od dane podľa medzinárodných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, pričom až neskôr sa od dane odpočíta časť, ktorú predstavujú posledné uvedené príjmy na celkových príjmoch tvoriacich daňový základ, táto právna úprava môže spôsobiť stratu časti daňových výhod daňovníka, akým je daňovník vo veci samej, ktoré by mu inak boli v plnom rozsahu poskytnuté, ak by všetky jeho príjmy pochádzali z Belgicka a ak by sa teda zníženia dane uplatnili iba na tieto príjmy (rozsudok zo 14. marca 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 31).

30 V dôsledku toho bol žalobca vo veci samej znevýhodnený, keďže v celom rozsahu nevyužil daňové výhody, na ktoré by mal právo, ak by dosiahol celý svoj príjem v Belgicku (pozri analogicky rozsudok zo 14. marca 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 42).

31 Daťová úprava, o ktorú ide vo veci samej, tak vytvára rozdiel v daťovom zaobchádzaní medzi príslušníkmi Únie s bydliskom na území Belgického kráľovstva v závislosti od pôvodu ich príjmov, čo môže mať pre takéto osoby odradzujúci účinok v súvislosti s výkonom slobôd zaručených Zmluvou, a najmä voľného pohybu pracovníkov zaručeného článkom 45 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. marca 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 43, ako aj citovanú judikatúru).

32 Z uvedeného vyplýva, že takáto vnútroštátna právna úprava predstavuje prekážku voľného pohybu pracovníkov, ktorú v zásade tento článok zakazuje.

33 Takéto obmedzenie by bolo prípustné iba vtedy, ak by sledovalo legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou a ak by bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade však ešte treba, aby jeho uplatnenie mohlo zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nešlo nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (rozsudok zo 14. marca 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 44, ako aj citovaná judikatúra).

34 V prejednávanej veci však belgická vláda, rovnako ako vnútroštátny súd, neuvádzajú nijaké odôvodnenie, ale domnievajú sa, že prvá otázka je v podstate zhodná s otázkou položenou vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky z 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), ako aj zo 14. marca 2019, Jacob a Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), a že preto treba na ňu odpovedať kladne.

35 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 45 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni daňovej právnej úprave členského štátu, ktorej uplatnenie má za následok, že daňovník s bydliskom v tomto členskom štáte stratí pri výpočte svojej dane z príjmu v uvedenom členskom štáte časť daňových výhod, ktoré tento členský štát poskytuje, z dôvodu, že tento daňovník poberá odmenu zo závislej zárobkovej činnosti v inom členskom štáte, ktorá podlieha zdaneniu v tomto štáte a je oslobodená od dane v prvom uvedenom členskom štáte na základe dvojstrannej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

O druhej otázke

36 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či okolnosť, že dotknutý daňovník nemá významný príjem v členskom štáte bydliska, ale tento štát mu napriek tomu môže priznať predmetné daňové výhody, má vplyv na odpoveď na prvú otázku.

37 Podľa ustálenej judikatúry členský štát zamestnania môže znášať povinnosť zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu daňovníka, len ak daňovník získava svoje zdaniteľné prostriedky v celom alebo v takmer celom rozsahu z činnosti vykonávanej v tomto štáte a v štáte bydliska nemá významnejší príjem, takže tento štát mu nemôže poskytnúť výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie (rozsudok z 22. júna 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, bod 56 a citovaná judikatúra).

38 Súdny dvor spresnil, že to platí, ak sa ukáže, že dotknutá osoba nedosahovala na území členského štátu svojho bydliska žiadny príjem alebo že dosahovala také nízke príjmy, že jej tento štát nemôže priznať výhody vyplývajúce zo zohľadnenia všetkých jej príjmov a jej osobnej a rodinnej situácie (rozsudok z 9. februára 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, bod 39).

39 Rozhodujúcim kritériom je totiž na?alej práve absencia možnosti pre ?lenský štát z da?ového h?adiska zoh?adni? osobnú a rodinnú situáciu da?ovníka v prípade, že v ?om da?ovník nedosiahol dostato?né zdanite?né príjmy, kým inde možno jeho situáciu zoh?adni? z dôvodu dostato?ných príjmov (rozsudok z 9. februára 2017, X, C?283/15, EU:C:2017:102, bod 42).

40 O takýto prípad však zjavne nejde vo veci samej, pretože z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že nezávisle od výšky príjmov dosiahnutých žalobcom vo veci samej v ?lenskom štáte bydliska a ich podielu na celkových príjmoch sú tieto príjmy dostato?né na to, aby tento ?lenský štát mohol tieto príjmy zdaní? a prizna? mu také výhody, ako sú zníženia dane dotknuté vo veci samej, vyplývajúce zo zoh?adnenia jeho osobnej a rodinnej situácie.

41 Hoci teda žalobca vo veci samej dostáva najvä?šiu ?as? svojich príjmov v Luxembursku, z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že v Belgicku má dostato?né príjmy na to, aby jeho osobná a rodinná situácia mohla byť zoh?adnená v tomto poslednom uvedenom ?lenskom štáte na ú?ely priznania da?ových výhod.

42 Za týchto podmienok treba na druhú otázku odpoveda? tak, že okolnos?, že dotknutý da?ovník nemá významný príjem v ?lenskom štáte bydliska, nemá vplyv na odpove? na prvú otázku, keďže tento ?lenský štát mu môže prizna? predmetné da?ové výhody.

O tretej otázke

43 Svojou tre?ou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či okolnos?, že podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi ?lenským štátom bydliska a ?lenským štátom zamestnania dotknutý da?ovník využil v rámci zdanenia príjmov získaných v druhom ?lenskom štáte da?ové výhody stanovené da?ovou právnou úpravou tohto štátu, ale že tieto da?ové výhody nezah?ajú niektoré z výhod, na ktoré má v zásade právo v prvom ?lenskom štáte, má vplyv na odpove? na prvú otázku.

44 V tejto súvislosti treba pripomenú?, že v prípade neexistencie unifika?ných alebo harmoniza?ných opatrení na úrovni Únie ?lenské štáty majú možnos? zmení? vzájomnú väzbu medzi zoh?adnením zo strany štátu bydliska celkových príjmov jeho rezidentov na jednej strane a ich celkovou osobnou a rodinnou situáciou na strane druhej, a to prostredníctvom dvojstranných alebo mnohostranných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. ?lenský štát teda môže byť zmluvne zbavený svojej povinnosti v celom rozsahu vykona? zoh?adnenie osobnej a rodinnej situácie da?ovníkov, ktorí majú bydlisko na jeho území a ?iasto?ne vykonávajú svoju hospodársku ?innos? v inom ?lenskom štáte (rozsudok z 12. decembra 2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, bod 99).

45 Štát bydliska sa tiež môže vyhnú? splneniu tejto povinnosti, pokia? konštatuje, že jeden alebo viaceré štáty zamestnania mimo akejk?vek zmluvy priznávajú v súvislosti s príjmami, ktoré zda?ujú, výhody spojené so zoh?adnením osobnej a rodinnej situácie da?ovníkov, ktorí nemajú bydlisko na území týchto štátov, ale poberajú tam zdanite?né príjmy (rozsudok z 12. decembra 2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, bod 100).

46 Mechanizmy použité s cie?om zamedzi? dvojitému zdaneniu alebo vnútroštátne da?ové systémy, ktorých dôsledkom je jeho vylú?enie alebo zmiernenie, však musia zabezpe?í? da?ovníkom dotknutých ?lenských štátov, aby ich celková osobná a rodinná situácia bola riadne zoh?adnená, bez oh?adu na to, akým spôsobom dotknuté ?lenské štáty rozdelili túto povinnos? medzi sebou, pretože inak by došlo k nerovnému zaobchádzaniu nezlu?iteľnému s ustanoveniami Zmluvy o vo?nom pohybe osôb, ktoré by vôbec nevyplývalo z rozdielov existujúcich medzi vnútroštátnymi da?ovými úpravami (rozsudky z 12. decembra 2002, de Groot, C?385/00,

EU:C:2002:750, bod 101, ako aj z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 70).

47 V prejednávanej veci však treba na jednej strane uviesť, že z ustanovení belgicko-luxemburskej daňovej zmluvy nevyplýva, že na základe tejto zmluvy je Belgické kráľovstvo zbavené svojej povinnosti vykonať v plnom rozsahu zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie daňovníkov, ktorí majú bydlisko na jeho území a čiastočne vykonávajú svoju hospodársku činnosť v Luxembursku.

48 Článok 24 ods. 4 písm. a) tejto zmluvy totiž stanovuje zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie dotknutého daňovníka výlučne na účely určenia priemernej daňovej sadzby jeho príjmov zdaniteľných v Luxembursku bez toho, aby Belgické kráľovstvo oslobodilo od tejto povinnosti.

49 Na druhej strane z daňovej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, nevyplýva nijaký vzťah medzi daňovými výhodami, ktoré poskytuje rezidentom tohto štátu a daňovými výhodami, ktoré môžu uvedení rezidenti získať v rámci zdanenia v inom členskom štáte (rozsudok z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 73), pretože čiastočná strata prvých výhod nevyplýva z priznania rovnocenných daňových výhod v Luxembursku, ale má automatickú povahu v prípade poberania príjmov oslobodených od dane na základe medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

50 Okrem toho sa zdá, že v členskom štáte zamestnania žalobcu vo veci samej je zohľadnenie jeho osobnej a rodinnej situácie len čiastočné, pretože, ako vyplýva zo samotného znenia tretej otázky, daňové výhody, ktoré žalobca využil v rámci zdanenia príjmov, ktoré získal v tomto poslednom uvedenom členskom štáte, nezahŕňajú niektoré z výhod, na ktoré má v zásade právo v členskom štáte bydliska, teda v Belgickom kráľovstve, a ktoré teda čiastočne stratil uplatnením uvedenej právnej úpravy.

51 Za týchto podmienok ani mechanizmy používané v belgicko-luxemburskej daňovej zmluve s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu, ani vnútroštátny daňový systém, o ktorý ide vo veci samej, neumožňujú belgickým daňovým rezidentom zabezpečiť, že celá ich osobná a rodinná situácia bude v členskom štáte zamestnania riadne zohľadnená.

52 Na tretiu otázku je preto potrebné odpovedať tak, že okolnosť, že podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi členským štátom bydliska a členským štátom zamestnania dotknutý daňovník využil v rámci zdanenia príjmov získaných v druhom členskom štáte daňové výhody stanovené daňovou právnou úpravou tohto štátu, nemá vplyv na odpoveď na prvú otázku, keďže ani táto zmluva, ani daňová právna úprava členského štátu bydliska nestanovujú, že sa majú zohľadniť tieto výhody, a tieto výhody nezahŕňajú niektoré z výhod, na ktoré má tento daňovník v zásade právo v členskom štáte bydliska.

O štvrtej otázke

53 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či okolnosť, že v členskom štáte zamestnania dotknutý daňovník dosiahol zníženie dane prinajmenšom vo výške rovnajúcej sa výške daňových výhod, ktoré stratil v členskom štáte bydliska, má vplyv na odpoveď na prvú otázku.

54 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že nemecký štát sa nemôže odvolávať na existenciu výhody, ktorú jednostranne priznáva iný nemecký štát, v prejednávanej veci nemecký štát, v ktorom dotknutý daňovník pracuje a poberá takmer celý svoj príjem, aby sa tak vyhol povinnostiam, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 61, ako aj citovanú judikatúru).

55 Uplatnenie daňovej právnej úpravy dotknutej vo veci samej má za následok, že daňovník, akým je BJ, ktorý má bydlisko v Belgicku a poberá tam zdaniteľné príjmy, automaticky stratí časť daňových výhod, na ktoré má v zásade právo na základe tejto právnej úpravy, keď poberá príjmy v inom nemeckom štáte, ktoré sú v Belgicku oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Nezávisle od daňového zaobchádzania vyhradeného tomuto daňovníkovi v tomto inom nemeckom štáte automatická povaha tejto straty poškodzuje voľný pohyb pracovníkov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 62).

56 Preto sa nemecký štát bydliska nemôže odvolávať na okolnosť, že osobná a rodinná situácia žalobcu vo veci samej bola v rámci zdanenia príjmov, ktoré dosiahol v Luxembursku, čiastočne zohľadnená v tomto nemeckom štáte a že z tohto dôvodu mohol získať daňovú výhodu, a to bez ohľadu na výšku tejto výhody, s cieľom vyhnúť sa povinnostiam, ktoré mu vyplývajú z článku 45 ZFEÚ.

57 Okrem toho treba pripomenúť, že v súlade s judikatúrou pripomenutou v bodoch 25, 37 a 46 tohto rozsudku prináleží nemeckému štátu bydliska a prípadne nemeckému štátu zamestnania, aby zabezpečil svojim daňovníkom, že celá ich osobná a rodinná situácia bude riadne zohľadnená.

58 Z okolností, že žalobca vo veci samej dosiahol v Luxembursku zníženie dane prinajmenšom v rovnakej výške, ako je výška daňových výhod, ktoré stratil v Belgicku, však nemožno vyvodiť, že jeho osobná a rodinná situácia bola v celom rozsahu zohľadnená, a to tým menej, že sa zdá, že zohľadnenie tejto situácie je len čiastočné, pretože toto zníženie dane nezahŕňa niektoré z daňových výhod, na ktoré má v zásade právo v Belgicku.

59 Navyše, ako bolo uvedené v bode 48 tohto rozsudku, článok 24 ods. 4 písm. a) belgicko-luxemburskej daňovej zmluvy stanovuje zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie dotknutého daňovníka výlučne na účely určenia priemernej sadzby dane z jeho príjmov zdaniteľných v Luxembursku.

60 V dôsledku toho treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že okolnosť, že v nemeckom štáte zamestnania dotknutý daňovník dosiahol zníženie dane prinajmenšom vo výške rovnajúcej sa výške daňových výhod, ktoré stratil v nemeckom štáte bydliska, nemá vplyv na odpoveď na prvú otázku.

O piatej otázke

61 Svojou piatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 63 ods. 1 a článok 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia daňovej právnej úprave nemeckého štátu, ktorej uplatnenie má za následok, že daňovník s bydliskom v tomto nemeckom štáte stratí časť z daňových výhod poskytnutých týmto štátom z dôvodu, že tento daňovník poberá príjmy pochádzajúce z bytu, ktorého je majiteľom v inom nemeckom štáte, zdaniteľné v tomto poslednom uvedenom nemeckom štáte, ktoré sú oslobodené od dane v prvom uvedenom nemeckom štáte na základe dvojstrannej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

62 V súlade s ?lánkom 63 ods. 1 ZFEÚ sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi ?lenskými štátmi navzájom a ?lenskými štátmi a tretími krajinami.

63 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že opatrenia zakázané ?lánkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť osoby s bydliskom v jednom ?lenskom štáte od investovania do nehnuteľností v iných ?lenských štátoch (rozsudok z 12. apríla 2018, Komisia/Belgicko, C-110/17, EU:C:2018:250, bod 40 a citovaná judikatúra).

64 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že počas zdačovacích období, o ktoré ide vo veci samej, BJ získal príjmy z prenájmu bytu nachádzajúceho sa v Luxembursku na účely bývania.

65 V dôsledku toho sa teda na spor vo veci samej uplatňuje ?lánok 63 ZFEÚ.

66 V tejto súvislosti treba konštatovať, že daňová právna úprava dotknutá vo veci samej, ako bola uvedená najmä v bode 28 tohto rozsudku, sa uplatňuje na všetky príjmy oslobodené od dane na základe medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

67 Pokiaľ ide o príjmy pochádzajúce z nehnuteľností nachádzajúcich sa v Luxembursku, tie sú na základe belgicko-luxemburskej daňovej zmluvy zdaniteľné v tomto ?lenskom štáte a oslobodené od dane v Belgicku.

68 Rovnako ako v prípade príjmov dosiahnutých žalobcom vo veci samej z titulu výkonu jeho zárobkovej činnosti v Luxembursku, ak by zníženie dane zahŕalo tak príjmy pochádzajúce z Belgicka, ktoré neboli oslobodené od dane, a zároveň aj príjmy oslobodené od dane podľa medzinárodných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, a až následné odpočítanie od dane časti, ktorú tieto príjmy predstavovali, z celkovej sumy príjmov tvoriacich základ dane, uplatnenie daňovej právnej úpravy vo veci samej znevýhodňuje daňovníka vo veci samej tým, že ho zbavuje časti úžitku z daňových výhod, na ktoré by mal právo, ak by všetky jeho príjmy z prenájmu nehnuteľností pochádzali z nehnuteľností nachádzajúcich sa v Belgicku.

69 Táto právna úprava tak zavádza rozdielne zaobchádzanie medzi belgickými daňovníkmi rezidentmi podľa toho, či poberajú príjmy pochádzajúce z nehnuteľností nachádzajúcej sa v Belgicku, alebo v inom ?lenskom štáte, ktoré je spôsobilé odradiť týchto daňovníkov od investovania do nehnuteľností v iných ?lenských štátoch ako Belgické kráľovstvo.

70 Uvedená právna úprava teda predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, čo v zásade zakazuje ?lánok 63 ods. 1 ZFEÚ.

71 V súlade s ?lánkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ, ?lánkom 63 ZFEÚ nie je dotknuté právo ?lenských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňovníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál.

72 Toto ustanovenie v rozsahu, v akom predstavuje výnimku z voľného pohybu kapitálu, musí byť predmetom striktného výkladu. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od ?lenského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou (rozsudok z 11. septembra 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 26, ako aj citovaná judikatúra).

73 Výnimka upravená uvedeným ustanovením je sama obmedzená ?lánkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto ?lánku „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v ?lánku 63“ (rozsudok z 11. septembra 2014, Verest a Gerards, C-489/13,

74 Podľa ustálenej judikatúry je potrebné rozlišovať medzi rozdielnym zaobchádzaním, ktoré je podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ prípustné, a diskrimináciou, ktorú článok 65 ods. 3 ZFEÚ zakazuje. Na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava považovať za zlužiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa tento rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. apríla 2018, Komisia/Belgicko, C-110/17, EU:C:2018:250, bod 55 a citovanú judikatúru).

75 V prejednávanej veci treba na jednej strane uviesť, že podľa ustanovení článku 6 v spojení s článkom 23 ods. 2 bodom 1 belgicko-luxemburskej daňovej zmluvy, ako aj článkom 155 ZDP 1992 Belgické kráľovstvo stanovilo vo vzťahu k belgickým daňovým rezidentom metódu oslobodenia od dane s „výhradou progresívneho zdanenia“, podľa ktorej, ak sú príjmy z nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Luxembursku zdaniteľné v tomto členskom štáte a oslobodené od dane v Belgicku, tieto príjmy sa zohľadnia na účely stanovenia sadzby dane uplatnenej na príjmy zdaniteľné v Belgicku.

76 Táto metóda umožňuje zabezpečiť, že príjmy daňovníka, ktoré sú oslobodené od dane v členskom štáte bydliska, môžu byť napriek tomu zohľadnené týmto posledným uvedeným členským štátom na účely uplatnenia pravidla progresívneho zdanenia pri výpočte výšky dane zo zvyšnej časti príjmov daňovníka (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. septembra 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 30, ako aj citovanú judikatúru).

77 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že cieľom takejto právnej úpravy je vyhnúť sa tomu, aby v členskom štáte bydliska boli zdaniteľné príjmy daňovníka, vlastníka nehnuteľnosti, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte, postihnuté nižšou sadzbou dane, než je tá, ktorá je uplatniteľná na príjmy daňovníkov, vlastníkov porovnateľných nehnuteľností v členskom štáte bydliska (rozsudok z 11. septembra 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 31).

78 Vzhľadom na tento cieľ je situácia daňovníkov, ktorí nadobudli nehnuteľný majetok v Belgicku, porovnateľná so situáciou daňovníkov, ktorí nadobudli takýto majetok v inom členskom štáte (rozsudok z 11. septembra 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, bod 32).

79 Na druhej strane belgická vláda, rovnako ako vnútroštátny súd, neuviedli nijaký naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý by mohol odôvodniť rozdielne zaobchádzanie medzi týmito dvoma kategóriami daňovníkov stanovené právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej.

80 Za týchto podmienok nemožno vnútroštátnu daňovú právnu úpravu, o ktorú ide vo veci samej, považovať za zlužiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, najmä s článkom 63 ods. 1 a článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ.

81 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na piatu otázku odpovedať tak, že článok 63 ods. 1 a článok 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia daňovej právnej úprave členského štátu, ktorej uplatnenie má za následok, že daňovník s bydliskom v tomto členskom štáte stratí časť z daňových výhod poskytnutých týmto štátom z dôvodu, že tento daňovník poberá príjmy pochádzajúce z bytu, ktorého je majiteľom v inom členskom štáte, zdaniteľné v tomto poslednom uvedenom členskom štáte a oslobodené od dane v prvom uvedenom členskom štáte na základe dvojstrannej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

O trovách

82 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo

veci samej incidenčny charakter a bolo zaťaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

1. Článok 45 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni daňovej právnej úprave členského štátu, ktorej uplatnenie má za následok, že daňovník s bydliskom v tomto členskom štáte stratí pri výpočte svojej dane z príjmu v uvedenom členskom štáte časť daňových výhod, ktoré tento členský štát poskytuje, z dôvodu, že tento daňovník poberá odmenu zo závislej zárobkovej činnosti v inom členskom štáte, ktorá podlieha zdaneniu v tomto štáte a je oslobodená od dane v prvom uvedenom členskom štáte na základe dvojstrannej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.
2. Okolnosť, že dotknutý daňovník nemá významný príjem v členskom štáte bydliska, nemá vplyv na odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku, keďže tento členský štát mu môže priznať predmetné daňové výhody.
3. Okolnosť, že podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi členským štátom bydliska a členským štátom zamestnania dotknutý daňovník využil v rámci zdanenia príjmov získaných v druhom členskom štáte daňové výhody stanovené daňovou právnou úpravou tohto štátu, nemá vplyv na odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku, keďže ani táto zmluva, ani daňová právna úprava členského štátu bydliska nestanovujú, že sa majú zohľadniť tieto výhody, a tieto výhody nezahŕňajú niektoré z výhod, na ktoré má tento daňovník v zásade právo v členskom štáte bydliska.
4. Okolnosť, že v členskom štáte zamestnania dotknutý daňovník dosiahol zníženie dane prinajmenšom vo výške rovnajúcej sa výške daňových výhod, ktoré stratil v členskom štáte bydliska, nemá vplyv na odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku.
5. Článok 63 ods. 1 a článok 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia daňovej právnej úprave členského štátu, ktorej uplatnenie má za následok, že daňovník s bydliskom v tomto členskom štáte stratí časť z daňových výhod poskytnutých týmto štátom z dôvodu, že tento daňovník poberá príjmy pochádzajúce z bytu, ktorého je majiteľom v inom členskom štáte, zdaniteľné v tomto poslednom uvedenom členskom štáte a oslobodené od dane v prvom uvedenom členskom štáte na základe dvojstrannej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.