

# Anonymizované znenie

Preklad

C-241/20 – 1

---

Vec C-241/20

## Návrh na začatie prejudiciálneho konania

**Dátum podania:**

5. jún 2020

**Vnútroštátny súd:**

Tribunal de première instance du Luxembourg

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

1. apríl 2020

**Žalobca:**

BJ

**Žalovaný:**

État belge

---

## **Rozsudok z 1. apríla 2020**

[*omissis*]

Tribunal de première instance du Luxembourg (Súd prvého stupňa provincie Luxembourg, Belgicko) [*omissis*] vydal tento rozsudok:

### **V právnej veci:**

BJ, [*omissis*] ARLON, [*omissis*]

žalobca, [*omissis*]

### **Proti :**

**ETAT BELGE (BELGICKÉ KRÁLOVSTVO)**, [*omissis*]

žalovaný, [*omissis*]

\*\*\*\*\*

[*omissis*]

\*\*\*\*\*

[*omissis*][ aspekty vnútroštátneho konania]

### **Skutkový stav a okolnosti predchádzajúce sporu**

BJ, daňový rezident Belgicka, vykonával v zdaňovacích obdobiach 2006, 2007, 2008, 2009 a 2010 svoju zárobkovú činnosť v Luxemburskom veľkovoľvodstve, kde vlastní byt prenajímaný fyzickej osobe, ktorá v prenajatom objekte nevykonáva žiadnu zárobkovú činnosť a používa ho výlučne ako hlavné bydlisko.

Okrem toho BJ vlastní dve nehnuteľnosti v Belgicku, konkrétne svoje vlastné bývanie a byt prenajímaný fyzickej osobe, ktorá ho používa výlučne ako hlavné bydlisko.

Na príjmy BJ pochádzajúce zo zárobkovej činnosti sa v sporných zdaňovacích obdobiach vzťahovala Zmluva medzi Belgickom a Luxemburským veľkovoľvodstvom o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „CPDI-GDL“), presnejšie článok 15.1, ktorý stanovuje, že „s výhradou ustanovení článkov 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.“

Je nesporné, že BJ v Luxemburskom veľkovoľvodstve spĺňa podmienky zdanenia jeho príjmov pochádzajúcich zo zárobkovej činnosti z luxemburského zdroja.

Navyše sa na príjmy BJ z prenájmu z luxemburského zdroja počas sporných zdaňovacích období vzťahoval článok 6.1. CPDI-GDL, ktorý stanovuje: „*príjmy pochádzajúce z nehnuteľného majetku sú zdaňované v zmluvnom štáte, v ktorom sa nachádza tento majetok*“.

Podľa článku 23.2 CPDI-GDL „*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 článkov, nepodliehajú dani v Belgicku. Táto výnimka neobmedzuje právo Belgicka zohľadniť pri určení sadzby svojich daní takto vyňaté príjmy a časti majetku.*“

Podľa článku 155 belgického Code des impôts sur les revenus 1992 (Zákoník o dani z príjmov z roku 1992) (ďalej len C.I.R. 1992) 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 z celkových príjmov.

Sumu zníženia dane za zahraničné príjmy oslobodené na základe CPDI-GDL, na ktorú si BJ môže nárokovať z titulu uplatnenia výhrady progresívneho zdanenia stanovenej v článku 155 C.I.R. 1992, vypočítalo BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO pre sporné zdaňovacie obdobia po tom, ako znížilo daň stanovenú podľa článku 130 C.I.R. 1992 prostredníctvom:

- zníženia dane za časti (zdaniteľného príjmu fyzických osôb) oslobodené od dane (článok 131 C.I.R. 1992),
- zníženia dane za dlhodobé sporenie (poistné zaplatené na základe individuálnej zmluvy o životnom poistení) (článok 145/1 C.I. R. 1992),
- zníženia dane za výdavky vynaložené na dosiahnutie energetických úspor (článok 145/24 C.I.R. 1992).

Sumy týchto daňových znížení nie sú sporné, a tiež ani to, že BJ spĺňa zákonné podmienky na ich získanie.

Až následne daňový úrad priznal zníženie dane za zahraničné príjmy oslobodené od dane úmerne k podielu týchto oslobodených príjmov z celkových zdaniteľných príjmov na základe článku 155 C.I.R. 1992.

BJ teda spochybňuje poradie započítania týchto kategórií znížení, keďže metóda výpočtu prijatá správnym orgánom vedie k strate časti znížení spojených s osobnou a rodinnou situáciou v porovnaní s metódou, na základe ktorej sa tieto zníženia uplatnia až po znížení dane za zahraničné príjmy oslobodené od dane, ktoré je uvedené v článku 155 C.I.R. 1992.

Namiesto využitia všetkých znížení dane splatnej v Belgicku, sa tieto zníženia strácajú pomerne k príjmom zahraničného pôvodu oslobodeným od dane.

Podľa BJ metóda výpočtu daňového dlhu použitá správnym orgánom mu v prejednávanej veci neumožňuje v plnom rozsahu využiť všetky daňové výhody, na ktoré má nárok podľa belgického daňového práva.

Uvedené navyše výslovne vyplýva z obežníka RH.331/575.420 (AFER č. 8/2008): „V belgickom daňovom systéme sa daňové výhody spojené s osobnou a rodinnou situáciou daňovníka (odpočítanie výživného, započítanie dodatočných nezdaniteľných položiek za nezaopatrené deti, atď.) uplatňujú tak na príjmy pochádzajúce z Belgicka, ako aj na príjmy pochádzajúce zo zahraničia. Ak rodinná alebo osobná situácia daňovníka nebola zohľadnená v zahraničí, časť týchto výhod sa stráca.“

V prejednávanej veci bola práve väčšina týchto daňových výhod stratená, pretože tieto zníženia len minimálne znížili daň z príjmov z belgického zdroja.

BJ sa v nadväznosti na zamietnutie jeho sťažností správnym orgánom obrátil na súd podaním žalôb.

Súd tieto žaloby vyhlásil za prípustné a [omissis] spojil veci [omissis] na spoločné konanie.

## **II. Návrhy účastníkov konania**

BJ navrhuje, aby súd:

- v prvom rade
  - o vyhlásil žalobu za prípustnú a dôvodnú,
  - o a preto
    - zrušil a/alebo primerane znížil príspevky, ktoré za seba odvodol [omissis],
    - nariadil nový výpočet týchto príspevkov, ktorý bude striktne v súlade s ustanoveniami CPDI-GDL [a] právom Únie, [omissis],
    - nariadil BELGICKÉMU KRÁĽOVSTVU, aby mu vrátil akúkoľvek neoprávnene získanú sumu v súvislosti so zrušenými alebo zníženými príspevkami spolu s úrokmi z omeškania,
    - uložil BELGICKÉMU KRÁĽOVSTVU povinnosť nahradiť trovy konania [omissis].

- subsidiárne

- o položil Súdnemu dvoru Európskej únie tieto prejudiciálne otázky:

[omissis][Otázky zhodné s otázkami vo výroku]

BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO navrhuje, aby súd:

- v prvom rade

- o [omissis].

- subsidiárne

- o konštatoval, že nie je potrebné položiť Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálne otázky, ktoré navrhuje BJ,
- o vyhlásil žalobu len za čiastočne dôvodnú, pokiaľ ide o posúdenie príjmov z nehnuteľností pochádzajúcich z luxemburského zdroja, a v zostávajúcej časti za nedôvodnú,
- o uložil BJ povinnosť nahradiť trovy konania.

### **III. Diskusia**

#### **1. Predmet sporu**

[omissis] [Vymedzenie zdaňovacích období, o ktorých súd považuje za potrebné rozhodnúť]

#### **2. Porušenie článku 45 ZFEÚ**

Vo svojom rozhodnutí z 2. mája 2019 súd po tom, čo sa v rámci rozhodovania oboznámil s rozsudkom Súdneho dvora zo 14. marca 2019 vydaným vo veci *Jacob a Lennertz* (C-174/18), nariadil opätovné otvorenie ústnej časti konania, aby mali účastníci konania možnosť vyjadriť sa kontradiktórne k vplyvu tohto rozsudku na situáciu BJ.

V kontexte veci, v ktorej bol vydaný rozsudok *Jacob a Lennertz*, sa vnútroštátny súd v podstate pýtal, či sa má článok 45 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni uplatneniu daňovej právnej úpravy členského štátu, o akú ide vo veci predloženej súdu zo strany BJ, konkrétne Zmluvy medzi Belgickom a Luxemburským veľkovojsvodstvom o zamedzení dvojitého zdanenia, článku 131 Zákonníka o dani z príjmov z roku 1992 a článkov 145/1, 145/21, 145/24, 145/31, 145/33 a 155 toho istého zákonníka, ktorej účinky pripravujú manželský pár s bydliskom v tomto štáte, ktorého jeden z členov poberá v inom členskom štáte dôchodok oslobodený v prvom členskom štáte od dane na základe dvojstrannej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, o časť úžitku z daňových výhod, ktoré tento štát poskytuje.

Súdny dvor pripomína, že podľa judikatúry Súdneho dvora 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 (bod 26).

Súdny dvor ďalej pripomína, že členský štát bydliska nemôže daňovníka pripraviť o časť úžitku plynúceho zo sumy príjmu oslobodenej od dane a o jeho osobné daňové výhody z dôvodu, že tento daňovník počas posudzovaného roka poberal tiež príjem v inom členskom štáte, ktorý tam bol zdanený bez prihliadnutia na jeho osobné a rodinné pomery (bod 27).

Súdny dvor poznamenáva, že tým, že zníženia dane sa uplatnia na daňový základ zahŕňajúci tak príjmy pochádzajúce z Belgicka neoslobodené od dane, ako aj na oslobodené príjmy pochádzajúce zo zahraničia, pričom až neskôr sa od dane odpočíta časť, ktorú predstavujú posledné uvedené príjmy z celkovej sumy príjmov tvoriacich daňový základ, belgická daňová právna úprava môže, ako uviedla samotná belgická vláda vo svojich písomných pripomienkach, spôsobiť stratu časti úžitku z daňových výhod daňovníkov, akými sú manželia *Jacob a Lennertz*, ktoré by im inak boli v plnom rozsahu poskytnuté, ak by všetky ich príjmy pochádzali z Belgicka a ak by sa teda zníženia dane uplatnili iba na tieto príjmy, alebo v prípade, že by sa na sporné výhody uplatnil obežník z roku 2008 (bod 31).

Súdny dvor konštatoval, že je to Belgicko ako členský štát bydliska manželov *Jacob a Lennertz*, ktorému prislúcha poskytnúť im všetky daňové výhody súvisiace s ich osobnou a rodinnou situáciou, a že zníženia dane na základe súm oslobodených od dane sú judikatúrou Súdneho dvora uznané ako výhody spojené s osobnou a rodinnou situáciou daňovníka (body 32 a 33 rozsudku). Pokiaľ ide v druhom rade o otázku, či iné zníženia dane, o aké išlo vo veci samej, to znamená zníženia dane z dôvodu dlhodobého sporenia, zaplatených výdavkov na služby, nákladov vynaložených na dosiahnutie energetických úspor v obydlí, výdavkov na zabezpečenie obydlia proti krádeži alebo požiaru a darov, možno považovať za zníženia spojené s osobnou a rodinnou situáciou, Súdny dvor vysvetľuje, že z rozsudku z 18. júla 2007, *Lakebrink a Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452), vyplýva, že členský štát bydliska musí na účely poskytnutia prípadných daňových výhod posúdiť celkovú osobnú platobnú schopnosť daňovníka. V tejto súvislosti Súdny dvor konštatoval, že zníženia dane, o aké išlo vo veci samej, to znamená zníženia dane z dôvodu dlhodobého sporenia, zaplatených výdavkov na služby, nákladov vynaložených na dosiahnutie energetických úspor v obydlí, výdavkov na zabezpečenie obydlia proti krádeži alebo požiaru a darov, majú v podstate podnietiť daňovníka k výdavkom a investíciám, ktoré majú nevyhnutne vplyv na jeho platobnú schopnosť. V dôsledku toho je možné takéto daňové úľavy považovať za spojené s „osobnou a rodinnou situáciou“ manželov *Jacob a Lennertz*, podobne ako zníženia dane na

základe súm oslobodených od dane. Z toho vyplýva, že manželia Jacob a Lennertz boli ako manželský pár znevýhodnení, keďže nemali v plnom rozsahu úžitok z daňových výhod, na ktoré by mali nárok, ak by všetky príjmy ich obidvoch pochádzali z Belgicka (body 40 až 42 rozsudku).

Súdny dvor na základe uvedeného dospel k záveru, že daňová úprava, o ktorú išlo vo veci samej, tak vytvára rozdiel v daňovom zaobchádzaní medzi manželskými párami občanov 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.

➤ *Stanovisko BJ*

BJ sa domnieva, že rozsudok *Jacob a Lennertz* odôvodňuje jeho tvrdenie a potvrdzuje protiprávnosť metódy výpočtu použitej zo strany BELGICKÉHO KRÁĽOVSTVA, pretože všetky zníženia dane posudzované v tomto rozsudku sú uplatniteľné tak v prípade príjmov zo zárobkovej činnosti, ako aj v prípade, keď ide o náhradný príjem.

BJ pripomína, že jeho hlavnou výhradou je, že na rozdiel od iných daňovníkov rezidentov s výlučne domácimi príjmami mu neboli poskytnuté všetky zníženia, na ktoré má údajne nárok.

BJ nevytýka, že mu boli tieto zníženia v celom rozsahu odopreté, pretože belgický daňový úrad mu ich iniciatívne priznal v súlade s ustanoveniami C.I.R. 1992 bez toho, aby považoval jeho domáce príjmy za „nestále“ alebo „nevýznamné“.

Konštatuje, že BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO nespochybňuje, že rozsudok Súdneho dvora zo 14. marca 2019 vo veci manželov *Jacob a Lennertz* mu skutočne ukladá povinnosť vypočítať daň tak, ako to požaduje BJ, ale nie v samotnom jeho prípade, pretože jeho príjmy pochádzajúce z belgického zdroja sú príliš nízke.

BJ poznamenáva, že BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO sa opiera o rozsudok *Schumacker* zo 14. februára 1995 (C-279/93, EU:C:1995:31), pričom uznáva, že pán Schumacker nepoberal žiadny príjem v štáte jeho bydliska. Vysvetľuje, že to isté platilo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok *Lakebrink a Peters-Lakebrink* z 18. júla 2007 (C-182/06, EU:C:2007:452), pretože išlo o záporné príjmy pochádzajúce z nehnuteľností.

BJ v prejednávanej veci tvrdí, že poberá a priznáva príjem pochádzajúci z belgického zdroja, ktorý je dostatočne významný na to, aby sa na neho uplatňovalo belgické právo rovnako ako na každého iného rezidenta.

Rozsudky *Schumacker* a *Lakebrink a Peters-Lakebrink* sa týkajú prípadov, v ktorých členský štát bydliska nemohol priznať výhody stanovené daňovými

predpismi, zatiaľ čo v prípade BJ by výhody mohli byť matematicky priznané, ale nie sú.

BJ napokon vysvetľuje, že judikatúra týkajúca sa významnejšej povahy príjmov v štáte bydliska sa týka konaní začatých pracovníkmi proti štátom ich zamestnania, a tvrdí, že Súdny dvor nedávno potvrdil, že nikdy sa nejednalo o to, aby sa štátu bydliska umožnilo oslobodiť sa od svojich povinností, ak bol „matematicky“ schopný ich splniť. „Rozhodujúcim kritériom je totiž naďalej práve absencia možnosti pre členský štát z daňového hľadiska zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu daňovníka v prípade, že v ňom daňovník nedosiahol dostatočné zdaniteľné príjmy, kým inde možno jeho situáciu zohľadniť z dôvodu dostatočných príjmov.“ (Rozsudok Súdneho dvora z 9. februára 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102).

➤ *Stanovisko BELGICKÉHO KRÁĽOVSTVA*

BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO tvrdí, že osobitosti sporu medzi ním a BJ neumožňujú prebrať ako také závery vyplývajúce z rozsudku *Jacob a Lennertz*.

Podľa neho totiž vo veci *Jacob a Lennertz* pán Jacob, hoci mal bydlisko v Belgicku a poberal príjmy z luxemburského zdroja, ani zďaleka nezískal takmer všetky svoje príjmy z Luxemburského veľkovoľvodstva. V spoločnom daňovom priznaní za dotknuté zdaňovacie obdobie totiž pán Jacob uviedol existenciu dvoch dôchodkov, a to dôchodku pochádzajúceho z Belgicka vo výške 15 699,57 eura a druhého dôchodku pochádzajúceho z Luxemburska vo výške 14 330,75 eura. Tieto dva dôchodky boli doplnené príjmami z nehnuteľností, ktoré pán Jacob priznal vo výške 1 181,60 eura, čím súhrn všetkých jeho príjmov dosiahol výšku 31 211,92 eura.

Podľa BELGICKÉHO KRÁĽOVSTVA teda nie je prekvapujúce, že Súdny dvor v danom prípade a vzhľadom na skoršiu judikatúru, na ktorú odkazuje (rozsudky Súdneho dvora z 12. decembra 2002, *de Groot*, C-385/00; z 12. decembra 2013, *Imfeld a Garcet*, C-303/12, a z 22. júna 2017, *Bechtel*, C-20/16), dospel k záveru, že práve Belgicku, krajine bydliska manželského páru *Jacob-Lennertz*, prináleží priznať daňovníkovi daňové výhody súvisiace s jeho osobnou a rodinnou situáciou.

Podľa BELGICKÉHO KRÁĽOVSTVA inak by to bolo v prípade, keď, ako v prejednávanej veci, belgický rezident získal takmer všetky svoje príjmy z Luxemburského veľkovoľvodstva.

Hoci BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO nespochybňuje, že v zásade prináleží štátu bydliska poskytnúť všetky výhody spojené s osobnou situáciou, túto povinnosť môže znášať štát zamestnania, ak daňovník získava svoje zdaniteľné príjmy v celom alebo v takmer celom rozsahu z činnosti vykonávanej v tomto štáte a v štáte bydliska nemá významnejší príjem (rozsudok Súdneho dvora zo 14. februára 1995, *Schumacker*, C- 279/93), čo je prípad sporu medzi ním a BJ.



Ďalej poznamenáva, že hoci je pravda, že pán Schumacker nemal žiadny príjem v štáte svojho bydliska<sup>1</sup>, zatiaľ čo BJ v štáte svojho bydliska získal príjem označený za veľmi nízky, judikatúra *Schumacker* by sa však podľa BELGICKÉHO KRÁĽOVSTVA uplatňovala aj vtedy, keď osoba dosiahne zdaniteľné príjmy v štáte svojho bydliska, ale tieto príjmy nie sú významnejšie („takmer všetky“ rozsudok *Schumacker*, bod 36). V prejednávanej veci belgické príjmy BJ neboli významnejšie.

BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO vysvetľuje, že potvrdenie svojej tézy nachádza v rozsudku Súdneho dvora z 18. júla 2007, *Lakebrink a Peters-Lakebrink* (C-182/06), ktorý sa týkal nemeckých rezidentov pracujúcich výlučne v Luxemburskom veľkovevodstve, ktorých príjmom z nemeckého zdroja bol len (záporný) príjem týkajúci sa nehnuteľností.

BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO ďalej vysvetľuje, že členské štáty môžu pozmeniť povinnosť, ktorá je v zásade uložená štátu bydliska v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, tak, že štát bydliska môže byť zmluvne zbavený svojej povinnosti v celom rozsahu zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu daňovníkov, ktorí majú bydlisko na jeho území a čiastočne vykonávajú svoju hospodársku činnosť v zahraničí (rozsudok Súdneho dvora z 12. decembra 2002, *de Groot*, C-385/00, bod 99).

Štát bydliska sa tiež môže vyhnúť splneniu tejto povinnosti, pokiaľ konštatuje, že jeden alebo viaceré štáty zamestnania mimo akejkoľvek zmluvy priznávajú v súvislosti s príjmami, ktoré zdaňujú, výhody spojené so zohľadnením osobnej a rodinnej situácie daňovníkov, ktorí nemajú bydlisko na území týchto štátov, ale poberajú tam zdaniteľné príjmy (rozsudok *de Groot*, bod 100).

BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO vysvetľuje, že Súdny dvor vo svojom rozsudku *de Groot* odpovedal na prejudiciálnu otázku tak, že článok 48 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 39 ES) bráni právnej úprave, o akú išlo 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 zo sumy uvedeného príjmu oslobodenej od dane a jeho osobné daňové výhody z dôvodu, že počas posudzovaného roka poberal tiež príjem v inom členskom štáte, ktorý tam bol zdanený bez prihliadnutia na jeho osobné a rodinné pomery.

BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO však tvrdí, že v prejednávanej veci Luxemburské veľkovevodstvo pri výpočte luxemburskej dane za zdaňovacie obdobia 2006 až 2009 zohľadnilo osobnú situáciu BJ vzhľadom na to, že CPDI-GDL obsahuje

<sup>1</sup> BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO uvádza príklad zdaňovacieho obdobia 2006, za ktorý BJ priznal celkovú sumu 66 396,78 eura, ktorú tvorili príjmy zo zárobkovej činnosti pochádzajúce z luxemburského zdroja vo výške 58 235,78 eura a príjmy z nehnuteľností pochádzajúce z luxemburského zdroja vo výške 6 600 eur, ktoré mali byť oslobodené od dane, spolu so sumou 1 561 eur zdaniteľnou plnou sadzbou v Belgicku.

práve osobitné ustanovenie týkajúce sa zohľadnenia, v štáte zamestnania, osobnej a rodinnej situácie daňovníka s bydliskom v inom štáte.

Článok 24 bod 4 CPDI-GDL totiž výslovne stanovuje, že „fyzická osoba s bydliskom v Belgicku, ktorá je podľa článkov 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 článkov 6, 7 a 13 až 19 CPDI-GDL, priemernou sadzbou dane, ktorá by sa vzhľadom na jej situáciu, rodinné výdavky a súhrn vo všeobecnosti akýchkoľvek jej príjmov, na ňu uplatňovala, keby bola rezidentom Luxemburska“. Z luxemburských daňových výmerov o dani z príjmov za dotknuté roky vyplýva, že zdanenie bolo stanovené podľa článku 24 ods. 4 CPDI-GDL.

Luxemburské veľkovojsvodstvo si v dôsledku toho skutočne splnilo povinnosti, ktoré mu ukladá CPDI-GDL.

Podľa BELGICKÉHO KRÁĽOVSTVA uvedené odlišuje prejednávanú vec od vecí, v ktorých boli vydané rozsudky *Imfeld a Garcet a Bechtel*, v tom zmysle, že predmetné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia neukladali členskému štátu zamestnania žiadnu povinnosť týkajúcu sa zohľadnenia osobnej a rodinnej situácie daňovníkov s bydliskom v inom členskom štáte, ktorý je stranou príslušnej zmluvy.

BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO sa domnieva, že BJ by chcel získať všetky daňové výhody spojené s jeho osobnou a rodinnou situáciou tak v Luxembursku, ako aj v Belgicku.

Judikatúra Súdneho dvora však takéto dvojité zohľadnenie nevyžaduje. Dôležitá je potreba zaručiť daňovníkom dotknutých členských štátov, že v konečnom dôsledku bude celá ich osobná a rodinná situácia náležite zohľadnená, a to bez ohľadu na spôsob, akým si príslušné členské štáty rozdelia túto povinnosť.

Práve tieto úvahy viedli Cour d'appel de Liège (Odvolací súd Liège, Belgicko) k tomu, že vo svojom rozsudku z 28. februára 2017 týkajúcom sa zdaňovacích období 2004, 2005 a 2006 dospel k záveru, že z článkov 18, 45 a 49 Zmluvy o fungovaní Európskej únie nevyplýva, že ak sú príjmy daňovníka na základe zmluvy o dvojítom zdanení čiastočne zdanené v štáte, ktorého je rezidentom, a čiastočne v štáte výkonu závislej činnosti, daňovník si môže naďalej uplatňovať nárok započítať v plnej výške na daň štátu bydliska odpočty dane za starostlivosť o dieťa a poukážky na služby, na ktoré by si mohol nárokovať v prípade, že by došlo k zdaneniu v celom rozsahu v štáte bydliska.

BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO sa napokon odvoláva na skutočnosť, že v rozsudku z 9. februára 2017 vo veci X (C-283/15, bod 48) Súdny dvor konštatoval, že v prípade, v akom samostatne zárobkovo činná osoba dosahuje svoje zdaniteľné príjmy na území viacerých iných členských štátov než členského štátu jej bydliska, možno tento súlad dosiahnuť iba tým, že sa jej umožní uplatniť svoje právo na odpočet „záporných príjmov“ v každom z členských štátov zamestnania

poskytujúcich tento druh daňovej výhody, s prihliadnutím na pomer jej príjmov dosiahnutých na území každého členského štátu a uložením povinnosti poskytnúť príslušným vnútroštátnym daňovým orgánom všetky informácie o svojich celosvetových príjmoch, ktoré im umožňujú stanoviť túto percentuálnu časť.

BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO z toho vyvodzuje, že Súdny dvor implicitne pripúšťa, že stačí, aby bola osobná a rodinná situácia osoby v zásade zohľadnená v plnom rozsahu, aj keď z dôvodu rozdielov medzi daňovými systémami členských štátov táto osoba nemohla získať presne všetky daňové výhody, ktoré by mohla získať, ak by všetky svoje príjmy dosiahla v jednom štáte.

➤ *Analýza súdu*

Súd rozhoduje vo viacerých veciach, v ktorých BJ spochybňuje uplatnenie článku 155 C.I. R. 1992 – oslobodenie od dane s výhradou progresívneho zdanenia – belgickým daňovým úradom, pokiaľ ide o výpočet zníženia dane za dlhodobé sporenie, za náklady vynaložené na dosiahnutie energetických úspor a za časť oslobodení od dane.

V týchto veciach ide o zdanenie stanovené voči BJ v Belgicku, teda štáte, ktorého je rezidentom, za zdaňovacie obdobia 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 a 2011.

Súd konštatuje, že percento celosvetových príjmov, ktoré BJ priznal v Belgicku, sa v priebehu sporných rokov menilo takto:

| Zdaňovacie obdobie | Celkové zdaniteľné príjmy | Príjmy pochádzajúce z Belgicka (čisté) | Príjmy pochádzajúce z Luxemburska (čisté) | Percentuálny podiel belgických príjmov z celkových príjmov |
|--------------------|---------------------------|--|---|--|
| 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 nesporné, že podiel príjmov z belgického zdroja – štátu bydliska BJ – na jeho celosvetových príjmoch, je obmedzený, hoci sa v priebehu jednotlivých období menil.

Súdny dvor vo svojom rozsudku *Jacob a Lennertz* zo 14. marca 2019 odpovedal vnútroštátnemu súdu, že článok 45 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni uplatneniu belgickej daňovej úpravy totožnej s právnou úpravou, ktorá je predmetom tohto sporu, pripravujúcej svojimi účinkami manželský pár s bydliskom v tomto členskom štáte, ktorého jeden z členov poberá v inom členskom štáte dôchodok oslobodený v prvom členskom štáte od dane na základe

dvojstrannej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, o časť úžitku z daňových výhod, ktoré tento štát poskytuje.

BELGICKÉ KRÁĽOVSTVO a BJ sa nezhodujú v tom, či otázka rozdelenia jeho príjmov pochádzajúcich z Luxemburska a jeho belgických príjmov, v tomto prípade za okolnosti, že jeho príjmy z belgického zdroja nie sú kvantitatívne alebo proporcionálne významnejšie, má alebo nemá vplyv na povinnosti, ktoré znáša Belgicko ako štát bydliska.

Pretrvávajú teda ťažkosti pri výklade článku 45 ZFEÚ, ktoré odôvodňujú, aby súd položil Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky podľa článku 267 ZFEÚ.

Súdnemu dvoru Únie treba položiť tieto prejudiciálne otázky:

[omissis] [Otázky zhodné s otázkami vo výroku]

#### **IV. Trovy konania**

[omissis]

#### **Z TÝCHTO DÔVODOV,**

#### **SÚD**

[omissis]

Pred rozhodnutím vo veci samej treba položiť Súdnemu dvoru Európskej únie tieto prejudiciálne otázky:

1. *Bráni článok 45 ZFEÚ právnej úprave, o akú 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 zo sumy 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 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) Zmluvy o fungovaní Európskej únie vo vzťahu k právnej úprave, o akú 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 zo sumy 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?*

[omissis]

PRACOVNÝ DOKUMENT