

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 26. mája 2016 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – články 21 a 45 ZFEÚ – Voľný pohyb a pobyt osôb, ako aj pracovníkov – Daň z príjmov – Starobný dôchodok – Daňová úľava pre dôchodcov – Podmienky poskytnutia – Držba potvrdenia o zrážke dane vydaného vnútroštátnym správny orgánom“

Vo veci C-300/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal administratif (Správny súd, Luxembursko) zo 16. júna 2015 a doručený Súdnemu dvoru 19. júna 2015, ktorý súvisí s konaním

**Charles Kohll,**

**Sylvie Kohll-Schlesser**

proti

**Directeur de l'administration des contributions directes,**

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory F. Biltgen, sudcovia A. Borg Barthet a E. Levits (spravodajca),

generálna advokátka: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- luxemburská vláda, v zastúpení: D. Holderer, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. februára 2016,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 45 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú pán Charles Kohll a pani Sylvie Kohll-Schlesser, dôchodcovia s bydliskom v Luxembursku, na jednej strane a administration des contributions directes (správa priamych daní) na druhej strane a ktorý sa týka odmietnutia správy priamych daní poskytnúť pánovi Kohllovi daňovú úľavu týkajúcu sa zdaniteľných rokov 2009 až 2011.

## Právny rámec

### Luxemburské právo

3 Podľa znenia článku 96 ods. 1 loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (zmeneného a doplneného zákona zo 4. decembra 1967 o dani z príjmu) (*Mémorial A* 1967, s. 1228, ďalej len „ZDP“) v jeho znení účinnom ku dňu vzniku skutkových okolností vo veci samej:

„Za príjmy z dôchodkov alebo rent sa považujú:

1. starobné dôchodky a vdovské/sirotské dôchodky poberané na základe niekdajšieho pracovného pomeru a iné príspevky a výhody, dokonca aj nepravidelné, alebo dobrovoľné, poberané z rovnakého dôvodu;
2. splatné dôchodky, starobné dôchodky alebo iné pravidelné príspevky a doplnkové plnenia poskytované nezávislou dôchodkovou poisťovňou, vytvárané sčasti alebo v celom rozsahu z príspevkov poistencov, ako aj preddavok na vzdelávanie a renty uvedené v článku 96a;

...“

4 Podľa článku 139b ZDP, ktorý bol vložený do tohto zákona článkom 1 bodom 24 zákona z 19. decembra 2008 (*Mémorial A* 2008, s. 2622):

„1. Každému daňovníkovi, ktorý má príjem z dôchodkov alebo rent v zmysle článku 96 [ods. 1 bodov] 1 a 2, z ktorého má Luxembursko právo vyrubiť mu daň, a ktorý je súčasne držiteľom potvrdenia o zrážke dane, sa poskytuje daňová úľava pre dôchodcov (DÚD). Daňová úľava sa zohľadní iba raz vo vzťahu k všetkým dôchodkom a rentám, ktoré boli vyplatené daňovníkovi.

2. Daňová úľava pre dôchodcov je stanovená na 300 eur ročne. Mesačná suma dosahuje 25 eur. Daňová úľava pre dôchodcov je obmedzená na obdobie, keď má daňovník príjmy z dôchodkov alebo rent v zmysle a za podmienok [odseku 1]. Vypláca ju dôchodkový fond alebo akákoľvek iná inštitúcia vyplácajúca dôchodky v priebehu daňového roka, ktorého sa týka, pričom vykonávacie ustanovenia sa prijímú veľkovoľvodským nariadením uvedeným v [odseku] 4. Pri dôchodkoch, ktoré nedosahujú sumu 300 eur ročne alebo 25 eur mesačne, sa daňová úľava pre dôchodcov neposkytuje. Daňová úľava pre dôchodcov sa môže priznať a vrátiť dôchodcovi výlučne v rámci zrážky dane z platov a miezd vykonanej dôchodkovým fondom alebo akoukoľvek inou inštitúciou vyplácajúcou dôchodky na základe potvrdenia o zrážke dane.

3. Dôchodkový fond alebo iná inštitúcia vyplácajúca dôchodok, ktoré poskytli daňovú úľavu pre dôchodcov a daňovú úľavu pre osamelého rodiča, sú oprávnené započítať poskytnuté úľavy na kladné zrážky dane, alebo prípadne žiadať o vrátenie daňových úľav poskytnutých vopred, pričom vykonávacie ustanovenia sa prijímú veľkovoľvodským nariadením uvedeným v [odseku] 4.

4. Veľkovoľvodské nariadenie môže spresniť spôsob uplatňovania tohto článku.“

5 Podľa článku 143 ods. 1 ZDP:

„Každému zamestnancovi s výnimkami, ktoré stanoví veľkovoľvodské nariadenie, sa vydá potvrdenie o zrážke dane uvádzajúce údaje potrebné na uplatnenie sadzby zrážky a určené na získanie zápisu

a) osobitných ustanovení, ktoré treba dodržať pri určení zrážky, zo strany správy priamych

daní,

b) vyplatenej mzdy, vykonaných zrážok a poskytnutých daňových úľav zo strany zamestnávateľa.

...“

6 §lánok 144 ZDP uvádza:

„Ustanovenia §lánkov 136 až 143 sa analogicky uplatňujú na dôchodky a splatné dôchodky uvedené v bodoch 1 a 2 §lánku 96 [ods. 1]. Ustanovenia o úpravách sa prijímú veľkovojským nariadením.“

7 Podľa §lánku 1 ods. 1 règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 réglant les modalités d'application de l'octroi du crédit d'impôt pour pensionnés (veľkovojské nariadenie z 19. decembra 2008 o spôsoboch uplatňovania priznania daňovej úľavy pre dôchodcov) (*Mémorial A* 2008, s. 2645):

„Daňovú úľavu pre dôchodcov (DÚD) poskytne dôchodkový fond alebo iná inštitúcia vyplácajúca dôchodok svojim poberateľom dôchodkov, ktorí disponujú potvrdením o zrážke dane, na ktorom sa nachádza zápis o DÚD. Pokiaľ úľava na dani nie je zapísaná na potvrdení o zrážke dane, dôchodkový fond alebo iná inštitúcia vyplácajúca dôchodok nie je oprávnená poskytnúť daňovú úľavu.“

...“

*Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorená medzi Luxemburským veľkovojskvom a Holandským kráľovstvom*

8 Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia a predchádzaní daňovým únikom v oblasti dane z príjmu a majetku podpísaná 8. mája 1968 v Haagu medzi Luxemburským veľkovojskvom a Holandským kráľovstvom v jej znení platnom v čase vzniku skutkových okolností vo veci samej (čalej len „dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia“) vo svojom §lánku 19 uvádza, že s výhradou ustanovení §lánku 20 ods. 1 tejto dohody dôchodky a iné podobné odmeny vyplácané rezidentovi jedného zo štátov z dôvodu jeho predchádzajúceho zamestnania sú zdaniteľné iba v tomto štáte.

9 Podľa §lánku 20 ods. 1 uvedenej dohody odmeny vrátane dôchodkov vyplácané jedným zo zmluvných štátov dohody, jeho menšími územnými celkami, miestnymi samosprávami alebo inými právnickými osobami podľa verejného práva buď priamo, alebo prostredníctvom nimi zriadených fondov fyzickej osobe na základe služieb poskytnutých tomuto štátu alebo menšiemu územnému celku, samospráve alebo inej právnickej osobe podľa verejného práva pri výkone funkcií verejného charakteru sú zdaniteľné iba v uvedenom štáte.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

10 Pán Kohll a jeho manželka pani Kohll-Schlesser majú obaja luxemburské štátne občianstvo a bydlisko v Luxembursku. Pán Kohll poberá dva dôchodky z holandských zdrojov, ktoré v uvedenom poradí pochádzajú od Shell International BV a Sociale Verzekeringsbank (sociálna poisťovňa). Pani Kohll-Schlesser tiež poberá dôchodok od poslednej menovanej poisťovne.

11 Pán Kohll predložil 20. februára 2013 sťažnosť proti výmeru dane z príjmu za roky 2009 až 2011 z dôvodu, že luxemburská daňová správa mu neposkytla daňovú úľavu pre dôchodcov uvádzanú v §lánku 139b ZDP (čalej len „daňová úľava“).

12 Rozhodnutím z 23. septembra 2013 directeur de l'administration des contributions directes (riaditeľ správy priamych daní) zamietol sťažnosť, ktorú podal pán Kohll, po prvé v rozsahu, v akom sa týkala príjmov dosiahnutých v roku 2009, ako oneskorenú, a preto neprípustnú, a po druhé v rozsahu, v akom sa týkala príjmov dosiahnutých v priebehu rokov 2010 a 2011, s potvrdením názoru, že pán Kohll nemal nárok na daňovú úľavu, a s tým, že mu bolo uložené doplatenie dane z príjmu za tieto roky.

13 Dňa 10. decembra 2013 pán Kohll a pani Kohll-Schlesser podali na vnútroštátny súd, ktorý predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania, Tribunal administratif (Luxembourg) (Správny súd, Luxembursko) žalobu na zrušenie tohto rozhodnutia riaditeľa správy priamych daní.

14 Uvedený súd zastáva názor, že žaloba, ktorú podala pani Kohll-Schlesser, ktorá vo svojom vlastnom mene nepodala predchádzajúcu sťažnosť u riaditeľa správy priamych daní, je neprípustná, ale napriek tomu rozhodol, že žaloba, ktorú podal pán Kohll je prípustná. Pán Kohll spochybňuje najmä zlužitosť článku 139b ZDP so zásadou voľného pohybu pracovníkov, ktorú uvádza článok 45 ZFEÚ.

15 Vnútroštátny súd spresňuje, že daňová úľava sa poskytuje každému daňovníkovi, ktorý má príjem z dôchodkov alebo rent v zmysle článku 96 ods. 1 bodov 1 a 2 ZDP, pod podmienkou, že právo vyrubiť daň má Luxemburské veľkoveľkovoľvodstvo a daňovník je držiteľom potvrdenia o zrážke dane.

16 Podľa tohto súdu, hoci dôchodky, ktorých sa týka vec, ktorú prejednáva, sú zdaniteľné v Luxembursku, je naopak nesporné, že pán Kohll nie je oprávnený, aby mu bolo vydané potvrdenie o zrážke dane týkajúce sa dôchodkov, vo vzťahu ku ktorým uplatňuje právo na daňovú úľavu.

17 V tejto súvislosti vnútroštátny súd poznamenáva, že článok 139b ZDP teda môže vytvárať nepriamu diskrimináciu, keďže toto ustanovenie podriaďuje poskytnutie daňovej úľavy podmienke, aby potenciálny príjemca úľavy bol držiteľom potvrdenia o zrážke dane. Táto daňová úľava sa teda neposkytuje osobám, ktoré poberajú platy alebo dôchodky nepodliehajúce zrážkovej dani, ako sú dôchodky zo zahraničia.

18 Za týchto podmienok Tribunal administratif rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni zásada voľného pohybu pracovníkov, zakotvená najmä v článku 45 ZFEÚ, ustanoveniam článku 139b ods. 1 ZDP, keďže priznávajú nárok na daňovú úľavu, ktorú ustanovujú, iba osobám, ktoré sú držiteľmi potvrdenia o zrážke dane?“

### **O prejudiciálnej otázke**

19 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 45 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej daňovej právnej úprave, ako je daňová právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, ktorá vyhradzuje využívanie daňovej úľavy pre dôchodcov len pre daňovníkov, ktorí majú potvrdenie o zrážke dane.

#### *O dotknutej slobode*

20 Na úvod treba preskúmať, či článok 45 ZFEÚ, ktorého výklad žiada vnútroštátny súd, možno uplatňovať v situácii, ako je situácia v konaní vo veci samej, ktorá sa týka daňového zaobchádzania nemeckého štátu so starobnými dôchodkami vyplácanými rezidentovi uvedeného nemeckého štátu zo strany dlžníka so sídlom v inom nemeckom štáte.

21 Luxemburská vláda vyjadruje pochybnosti, pokiaľ ide o uplatniteľnosť tohto ustanovenia v konaní vo veci samej, a Európska komisia zastáva názor, že uvedené ustanovenie by bolo uplatniteľné, iba ak by sa pán Kohll stal luxemburským rezidentom pred jeho odchodom na dôchodok s cieľom nájsť si zamestnanie alebo sa zamestnať v tomto členskom štáte. Článok 45 ZFEÚ sa na situáciu, v akej je pán Kohll, neuplatní, pokiaľ sa pán Kohll prisťahoval do Luxemburska, keď už mal postavenie dôchodcu, a bez úmyslu vykonávať tam zárobkovú činnosť.

22 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že 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 28. februára 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 34 a citovaná judikatúra).

23 Pokiaľ ide v prvom rade o dôchodok, ktorý páňovi Kohllovi vypláca Shell International, je nesporné, že sa mu vypláca z dôvodu skoršieho zamestnania dotknutej osoby v členskom štáte, v danom prípade v Holandsku, ktorý nie je členským štátom, ktorého je štátnym príslušníkom a kde mal bydlisko v čase vzniku skutkových okolností.

24 Prostredníctvom vykonávania zárobkovej činnosti v inom členskom štáte pán Kohll využil právo na voľný pohyb uvedené v článku 45 ZFEÚ.

25 Súdny dvor rozhodol, že skutočnosť, že osoba už nie je viazaná pracovnoprávnym vzťahom, ju nezabavuje záruky určitých práv, ktoré sa spájajú s postavením pracovníka, a že starobný dôchodok, ktorého priznanie závisí od existencie skoršieho pracovnoprávneho vzťahu, ktorý skončil, patrí do tejto kategórie práv. Právo na dôchodok je vnútorne spojené s objektívnym postavením pracovníka (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. júna 2000, Seherer, C-302/98, EU:C:2000:322, bod 30 a citovanú judikatúru).

26 Situácia daťovníka, ako je pán Kohll, ktorý poberá dôchodok vyplácaný z dôvodu zamestnania vykonávaného v inom členskom štáte, ako je štát, ktorého je štátnym príslušníkom a kde mal bydlisko v čase vzniku skutkových okolností veci, sa odlišuje od situácie osoby, ktorá dovŕšila celú svoju pracovnú kariéru v členskom štáte, ktorého je štátnym príslušníkom, a ktorá využila svoje právo na pobyt v inom členskom štáte až po odchode do dôchodku, a ktorá sa preto nemôže dovolávať voľného pohybu zaručeného článkom 45 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, bod 16).

27 Tomuto názoru neodporuje rozsudok z 19. novembra 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), keďže v bode 21 uvedeného rozsudku Súdny dvor rozhodol, že osoba na dôchodku, ktorá sa odsťahuje z členského štátu, v ktorom strávila celú svoju profesijnú kariéru, a usadí sa v inom členskom štáte, keď jej situácia nepatrí do rámca voľného pohybu zaručeného článkom 45 ZFEÚ, sa môže odvolávať na právo voľného pohybu ako občan Únie podľa článku 21 ZFEÚ.

28 V dôsledku toho sa občan a štátny príslušník členského štátu, ako je pán Kohll, môže dovolávať článku 45 ZFEÚ v rozsahu, v akom sa týka starobného dôchodku vyplácaného z dôvodu jeho skoršieho zamestnania v členskom štáte, ktorý nie je členským štátom, ktorého je štátnym príslušníkom, ani členským štátom, kde mal bydlisko v čase vzniku skutkových okolností veci, nezávisle od otázky, či sa po tom, čo pracoval v tomto inom členskom štáte, prisťahoval do členského štátu svojho pôvodu, aby si našiel zamestnanie alebo sa zamestnal.

29 Pokiaľ ide po druhé o dôchodok, ktorý páňovi Kohllovi vypláca sociálna poisťovňa, zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že ústní konania vo veci samej sa rozchádzajú v

názore na právny základ, na ktorého podklade sa tento dôchodok dotknutej osobe poskytuje, a na právo Luxemburského veľkovojvodstva zdaťovať ho vzhľadom na článok 20 ods. 1 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

30 Vnútroštátny súd po tom, čo spresnil, že tento dôchodok sa poskytuje každej osobe s bydliskom v Holandsku nezávisle od otázky, či tam táto osoba vykonávala zamestnanie, zastáva názor, že tento dôchodok patrí pod článok 19 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, hoci toto ustanovenie sa týka dôchodkov vyplácaných z dôvodu zamestnania.

31 Vnútroštátnemu súdu prislúcha určiť právny základ, na ktorého podklade sociálna poisťovňa vypláca tento dôchodok pánovi Kohllovi, a najmä overiť, či tento dôchodok, hoci sa a priori priznáva každému holandskému rezidentovi, bol pánovi Kohllovi v danom prípade poskytnutý z dôvodu jeho zamestnania v Holandsku alebo či je suma uvedeného dôchodku podmienená postavením dotknutej osoby ako zamestnanca. V prípade, že je to tak, v konaní vo veci samej sa možno dovoľávať článku 45 ZFEÚ z rovnakých dôvodov, ako sú dôvody spresnené v bodoch 23 až 28 tohto rozsudku.

32 Naopak, ak by bolo potrebné konštatovať, že ani povinnosť uložená sociálnej poisťovni vyplácať dôchodok pánovi Kohllovi, ani výška tohto dôchodku nezávisia od postavenia dotknutej osoby ako zamestnanca, ale od skutočnosti, že mal bydlisko v Holandsku, bolo by možné dovoľávať sa článku 21 ZFEÚ, ktorý všeobecne stanovuje právo každého občana Únie slobodne sa pohybovať a zdržiavať sa na území členských štátov.

33 V dôsledku toho, keďže v konaní vo veci samej možno uplatňovať článok 21 ZFEÚ, ako aj článok 45 ZFEÚ, treba vyložiť obe tieto ustanovenia.

34 V tejto súvislosti okolnosť, že vnútroštátny súd v prejudiciálnej otázke odkazoval iba na článok 45 ZFEÚ, nebráni tomu, aby Súdny dvor pristúpil tiež k výkladu článku 21 ZFEÚ.

35 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž Súdny dvor môže s cieľom poskytnúť užitočnú odpoveď vnútroštátnemu súdu, ktorý mu predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania, prihliadnuť aj na ustanovenia práva Únie, na ktoré sa vnútroštátny súd vo svojich prejudiciálnych otázkach neodvolával (rozsudok z 28. februára 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 24 a citovaná judikatúra).

#### *O existencii obmedzenia*

36 Pokiaľ ide po prvé o článok 45 ZFEÚ, treba pripomenúť, že aj keď účelom ustanovení o voľnom pohybe pracovníkov je podľa ich znenia predovšetkým zabezpečiť vnútroštátne zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte, takéto ustanovenia tiež znemožňujú štátu pôvodu, aby bránil slobode svojho štátneho príslušníka prijať a vykonávať zamestnanie v inom členskom štáte (rozsudok z 28. februára 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 36 a citovaná judikatúra).

37 V danom prípade sa podľa vnútroštátneho práva daťová úľava poskytuje daňovníkom, ktorí poberajú príjmy zo starobných dôchodkov zdaniteľných v Luxembursku, ktorých výška dosahuje aspoň 300 eur ročne alebo 25 eur mesačne a ktorí sú držiteľmi potvrdenia o zrážke dane.

38 Ako to spresťuje vnútroštátny súd, príjemcovi starobného dôchodku sa vydá potvrdenie o zrážke dane, iba ak tento dôchodok, hoci je zdaniteľný v Luxembursku, nie je predmetom zrážkovej dane v tomto členskom štáte najmä z dôvodu, že platiteľ uvedeného dôchodku má sídlo v inom členskom štáte.

39 Z toho vyplýva, že daňové zvýhodnenie, ktoré predstavuje daňová úľava, sa nepriznáva daňovníkom s bydliskom v Luxembursku, ktorých dôchodky zdaniteľné v tomto členskom štáte pochádzajú z iného členského štátu.

40 Zavedením rozdielneho zaobchádzania medzi daňovníkmi s bydliskom v Luxembursku v závislosti od členského štátu, z ktorého pochádzajú starobné dôchodky zdaniteľné v Luxembursku, ktoré daňovníci poberajú, a odmietnutím výhody daňovej úľavy pre daňovníkov, ktorých vyplácať dôchodku má sídlo na území iného členského štátu, vnútroštátna právna úprava sporná v konaní vo veci samej môže odrádzať zamestnancov od vyhľadávania alebo prijatia zamestnania v inom členskom štáte než Luxemburské veľkovožvodstvo.

41 Taká právna úprava teda predstavuje obmedzenie voľného pohybu pracovníkov, ktoré je v zásade zakázané článkom 45 ZFEÚ.

42 Pokiaľ ide po druhé o článok 21 ZFEÚ, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, ktorá niektorých domácich štátnych príslušníkov znevýhodňuje len z toho dôvodu, že uplatnili svoje právo slobodne sa pohybovať a zdržiavať sa na území iného členského štátu, predstavuje obmedzenie slobôd, ktoré sú v článku 21 ods. 1 ZFEÚ priznané každému občanovi Únie (rozsudok z 26. februára 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, bod 25 a citovaná judikatúra).

43 Možnosti, ktoré Zmluva otvára v oblasti pohybu občanov Únie, by totiž nemohli mať plný účinok, ak by štátneho príslušníka členského štátu mohli od ich využitia odradiť prekážky na jeho pobyt v inom členskom štáte, vytvorené právnou úpravou štátu jeho pôvodu, ktorá ho penalizuje len preto, že tieto možnosti využil (rozsudok z 26. februára 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, bod 26 a citovaná judikatúra).

44 V danom prípade, keďže daňové zvýhodnenie, ktoré predstavuje daňová úľava, bolo odmietnuté luxemburskému daňovníkovi, ktorý uplatnil svoje právo slobodne sa pohybovať a zdržiavať sa v inom členskom štáte, než je členský štát, ktorého je štátnym príslušníkom, a ktorý z dôvodu svojho pobytu v tomto inom členskom štáte poberá dôchodok vyplácaný dlžníkom so sídlom v poslednom uvedenom členskom štáte, tento luxemburský daňovník je znevýhodnený v porovnaní s daňovníkmi, ktorí neuplatnili svoje právo slobodne sa pohybovať a zdržiavať sa v inom členskom štáte. Právna úprava sporná v konaní vo veci samej, ktorá zavádza takéto rozdielne zaobchádzanie, môže odrádzať daňovníka od uplatňovania tohto práva, a preto predstavuje obmedzenie slobôd uznaných článkom 21 ZFEÚ.

#### *O existencii odôvodnenia*

45 Takéto obmedzenia sú prípustné iba vtedy, ak sa týkajú situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak sú odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu (pozri najmä rozsudok zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 26).

46 Pokiaľ ide o otázku, či sú predmetné situácie objektívne porovnateľné, treba pripomenúť, že porovnateľnosť cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22, a zo 6. septembra

2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17).

47 V tejto súvislosti luxemburská vláda uvádza, že daňová úľava bola zavedená s cieľom rozvíjať selektívnu daňovú politiku v prospech osôb, ktoré patria k najzraniteľnejším sociálnym vrstvám, aby sa im v dôsledku takej daňovej úľavy umožnilo disponovať vyšším príjmom.

48 Vzhľadom na taký cieľ daňovník rezident, ktorý poberá starobný dôchodok, ktorého zdroj je v inom členskom štáte, nie je nevyhnutne v inej situácii, ako je situácia daňovníka rezidenta poberajúceho takýto dôchodok od dlžníka so sídlom v jeho štáte bydliska, keďže obaja títo daňovníci môžu patriť k najzraniteľnejším sociálnym vrstvám.

49 Uvedené obmedzenie možno teda odôvodniť iba naliehavými dôvodmi verejného záujmu. V takomto prípade sa ešte vyžaduje, aby obmedzenie bolo spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 29 a citovaná judikatúra).

50 V tejto súvislosti luxemburská vláda uvádza, že systém daňovej úľavy je odôvodnený potrebou zachovať koherentnosť vnútroštátneho daňového režimu stanovením poskytnutia daňovej úľavy, ktorá by bola započítateľná a nahraditeľná efektívnym, spravodlivým a realizovateľným spôsobom bez toho, aby prinášala neprimerané administratívne bremeno.

51 Podľa tejto vlády na jednej strane je tento systém daňovej úľavy jediný, ktorý možno realizovať bez toho, aby prinášal neprimerané administratívne obmedzenia pre daňové orgány, dlžníkov predmetných príjmov, ako aj pre daňové subjekty. Iba vnútroštátne subjekty poverené vyplácaním dôchodkov a odvádzaním zrážkovej dane v prospech daňovej správy totiž jednak disponujú aktualizovanými informáciami umožňujúcimi poskytnúť daňovú úľavu efektívne, spravodlivo a primerane a jednak sú priamo a efektívne schopné započítať alebo nahradiť túto daňovú úľavu dotknutým daňovníkom.

52 Na druhej strane uvedený systém je potrebný s cieľom zachovať koherenciu vnútroštátneho daňového režimu v celom jeho rozsahu, pričom v luxemburskom právnom poriadku existuje spojenie medzi systémom vyberania dane, v danom prípade dane z príjmu z dôchodku v zmysle článku 96 ods. 1 bodov 1 a 2 ZDP, a daňovou úľavou.

53 Pokiaľ ide po prvé o administratívne a praktické úvahy, na ktoré odkazuje luxemburská vláda, treba pripomenúť, že Súdny dvor už skutočne rozhodol, že členským štátom nemožno odňať možnosť dosiahnutia legitímnych cieľov zavedením predpisov, ktoré sú ťažko spravované a kontrolované príslušnými orgánmi (rozsudok z 24. februára 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, bod 33 a citovaná judikatúra).

54 Treba však poznamenať, že to, čo sa spochybňuje v konaní vo veci samej, nie je systém založený na zrážkovej dani ani primeraná a praktická povaha potvrdenia o zrážke dane, ale absolútne odmietnutie poskytnúť daňovú výhodu, ak dotknutý daňovník nie je schopný predložiť takéto potvrdenie, hoci spĺňa ostatné podmienky na využitie uvedenej výhody.

55 *A priori* nemožno vylúčiť, že by daňovník mohol predložiť relevantné dôkazy, ktoré by daňovým orgánom členského štátu zdanenia umožňovali jasne a presne overiť realnosť a povahu príjmov z dôchodku pochádzajúceho z iného členského štátu (pozri analogicky rozsudok z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 53).

56 Dotknutým daňovým orgánom totiž nič nebráni v tom, aby vyžadovali od daňovníka dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či sú splnené podmienky poskytnutia uvedenej výhody stanovené predmetnou právnou úpravou a či v dôsledku toho treba priznať požadovanú



výhodu, alebo nie (pozri analogicky rozsudok z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 54).

57 V tejto súvislosti luxemburská vláda nepredložila údaje o dôvodoch, ktoré bránili vychádzať z informácií predložených daňovníkom, ktorý žiada o priznanie daňovej úľavy.

58 Okrem toho, ako uviedol generálny advokát v bode 68 svojich návrhov, luxemburská vláda, hoci poukazuje na údajné administratívne dôsledky a ich neprimeranú povahu, zostáva neurčitá, pokiaľ ide o ich presnú povahu.

59 V každom prípade treba pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že praktické ťažkosti nemôžu samy osebe odôvodniť zásah do základnej slobody zaručenej Zmluvou (rozsudok z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman/Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, bod 60 a citovaná judikatúra).

60 Po druhé, hoci potreba zachovať koherentnosť daňového režimu môže odôvodňovať obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou, na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo byť úspešné, Súdny dvor vyžaduje priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, keďže priamy charakter tohto vzťahu musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman/Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, body 54 a 55, ako aj citovanú judikatúru).

61 V prejednávanej veci sa luxemburská vláda nedovoľáva existencie priameho vzťahu medzi daňovou úľavou a stanoveným daňovým odvodom, keďže dôchodky pochádzajúce z iného členského štátu sú podobne ako dôchodky z luxemburského zdroja zdaniteľné v Luxembursku, ale vychádza z existencie vzťahu medzi daňovou úľavou a technikou zdanenia, a to zrážkou dane, uplatňovanou iba na dôchodky, ktorých dlžník má sídlo v Luxembursku. Daňová výhoda, ktorej sa týka konanie vo veci samej, teda nie je kompenzovaná stanoveným odvodom v zmysle judikatúry citovanej v predchádzajúcom bode tohto rozsudku.

62 V dôsledku toho treba konštatovať, že obmedzenia vyplývajúce z uplatnenia vnútroštátnej právnej úpravy spornej vo veci samej, ktoré sú v zásade zakázané článkami 21 a 45 ZFEÚ, nemôžu byť odôvodnené dôvodmi, ktoré uvádza luxemburská vláda.

63 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že články 21 a 45 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej daňovej právnej úprave, ako je daňová právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, ktorá vyhradzuje využívanie daňovej úľavy pre dôchodcov len pre daňovníkov, ktorí majú potvrdenie o zrážke dane.

## **O trovách**

64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté 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 (desiata komora) rozhodol takto:

**Články 21 a 45 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej daňovej právnej úprave, ako je daňová právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, ktorá vyhradzuje využívanie daňovej úľavy pre dôchodcov len pre daňovníkov, ktorí majú potvrdenie o zrážke dane.**

Podpisy

\* Jazyk konania: francúzština.