

Predbežné znenie

**ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)**

z 24. októbra 2018 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb pracovníkov – Príjmy poberané v inom členskom štáte, než je členský štát bydliska – Dvojstranná dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia – Rozdelenie daňovej právomoci – Daňová právomoc členského štátu bydliska – Hraničné ukazovatele“

Vo veci C-602/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal de première instance de Liège (Súd prvého stupňa Liège, Belgicko) z 3. októbra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 19. októbra 2017, ktorý súvisí s konaním:

**Benoît Sauvage,**

**Kristel Lejeune**

proti

**État belge,**

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda druhej komory A. Arabadžiev, vykonávajúci funkciu predsedu šiestej komory, sudcovia C. G. Fernlund (spravodajca) a S. Rodin,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- B. Sauvage a K. Lejeune, v zastúpení: M. Gustin, avocat,
- belgická vláda, v zastúpení: P. Cottin, J.-C. Halleux a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- švédka vláda, v zastúpení: A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren a A. Alriksson, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: N. Gossement a C. Perrin, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

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

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú pán Benoît Sauvage a pani Kristel Lejeune na jednej strane a belgický daňový úrad na druhej strane a ktorý sa týka rozhodnutia tohto úradu zdať mzdy pochádzajúcej z luxemburských zdrojov, ktorá súvisí so zamestnaním pána Sauvagea a zodpovedá domom, počas ktorých pán Sauvage skutočne vykonával svoju závislú činnosť mimo luxemburského územia.

## **Právny rámec**

### **Belgicko–luxemburská dohoda**

3 Dohoda medzi belgickým kráľovstvom a Luxemburským veľkovojvodstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a úprave niektorých otázok v oblasti daní z príjmu a majetku a súvisiaci záverečný protokol, ktoré boli podpísané v Luxemburgu 17. septembra 1970 a zmenené dodatkom podpísaným 11. decembra 2002 v Bruseli (ďalej len „belgicko–luxemburská dohoda“), v článku 15 ods. 1 a 3 stanovuje:

„1. 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.

...

3. Bez ohľadu na odseky 1 a 2 a s výhradou uvedenou v odseku 1 sa odmeny poberané za výkon závislej činnosti na palube námornej lode, lietadla, železničného alebo cestného vozidla v medzinárodnej doprave alebo na palube lode v medzinárodnej vnútrozemskej vodnej doprave považujú za odmeny vzťahujúce sa na činnosť vykonávanú v zmluvnom štáte, v ktorom sa nachádza sídlo skutočného vedenia podniku, a podliehajú dani v tomto štáte.“

4 Článok 23 ods. 2 bod 1 tejto dohody, ktorý stanovuje, akým spôsobom sa zamedzuje dvojitému zdaneniu príjmov z luxemburského zdroja poberaných belgickými rezidentmi, znie:

„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“.

5 Podľa bodu 8 záverečného protokolu týkajúceho sa tejto dohody:

„V zmysle článku 15 ods. 1 a 2 platí, že závislá činnosť sa vykonáva v inom zmluvnom štáte vtedy, keď sa činnosť, za ktorú sa vypláca mzda, plat a podobné odmeny, v skutočnosti vykonáva v tomto druhom štáte, teda vtedy, keď je zamestnanec fyzicky prítomný v tomto druhom štáte, aby tam vykonával túto činnosť.“

## **Belgické právo**

6 Článok 3 Code des impôts sur les revenus de 1992 (Zákonník o dani z príjmov z roku 1992)

stanovuje:

„Dani z príjmov fyzických osôb podliehajú obyvateľia kráľovstva.“

7 §lánok 5 tohto zákonníka stanovuje:

„Obyvatelia kráľovstva platia daň z príjmu fyzických osôb zo všetkých zdaniteľných príjmov uvedených v tomto zákonníku, a to aj v prípade, ak by niektoré z týchto príjmov boli dosiahnuté alebo vyplatené v zahraničí.“

8 §lánok 155 uvedeného zákonníka stanovuje:

„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...“

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

9 Pán Sauvage a pani Lejeune majú bydlisko v Belgicku, kde podliehajú dani fyzických osôb z ich príjmov dosiahnutých v zahraničí. Pán Sauvage vykonáva závislú činnosť v spoločnosti so sídlom v Luxembursku. Úlohy radcu, ktoré vykonáva, ho vedú k uskutočňovaniu krátkych misií a účasť na schôdzach na území jeho zamestnávateľa mimo tohto posledného uvedeného štátu.

10 Na účely zdaniteľných období zodpovedajúcich rokom 2007 až 2009 pán Sauvage priznal svoje príjmy ako príjmy zdaniteľné v Belgicku, ale zároveň priznal všetky tieto príjmy ako príjmy oslobodené od dane s výhradou progresívneho zdanenia.

11 V nadväznosti na kontrolu týkajúcu sa miesta výkonu závislej činnosti pána Sauvagea belgický daňový úrad opravil základy dane týkajúce sa týchto troch zdaniteľných období. Tento úrad konštatoval, že podľa §lánku 15 ods. 1 belgicko-luxemburskej dohody o príjmoch zo závislej činnosti, ktorú vykonával pán Sauvage v Luxembursku a ktorá zodpovedá dňom, v ktorých pán Sauvage skutočne vykonával svoju závislú činnosť mimo luxemburského územia, podlieha dani v Belgicku.

12 Pán Sauvage a pani Lejeune podali proti rozhodnutiam tohto úradu, ktoré sa ich týkali, sťažnosti. Keďže tieto sťažnosti boli týmto úradom zamietnuté, dotknuté osoby podali žalobu na Tribunal de première instance de Liège (Súd prvého stupňa Liège, Belgicko), ktorou napadli výklad §lánku 15 ods. 1 tejto dohody podaný uvedeným úradom.

13 Pán Sauvage a pani Lejeune pred týmto súdom predovšetkým tvrdia, že tento §lánok 15 ods. 1 sa má vykladať v tom zmysle, že obmedzené a príležitostné pracovné cesty nie sú prekážkou výlučnej daňovej právomoci štátu zdroja príjmu vtedy, keď sa väčšina dotknutej činnosti vykonáva v tomto štáte a úlohy vykonávané mimo uvedeného štátu spadajú do závislej činnosti vykonávanej v Luxembursku. Pán Sauvage a pani Lejeune subsidiárne poukázali na porušenie voľného pohybu pracovníkov a slobodné poskytovanie služieb zaručených Zmluvou o FEÚ.

14 Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, v podstate uvádza, že dotknutý daňový systém odrádza belgických zamestnancov rezidentov, ktorí sa nachádzajú v situáciách, v akej sa nachádza pán Sauvage, prijať zamestnanie v inom členskom štáte, než je Belgické kráľovstvo, ktoré zahŕňa služobné cesty do zahraničia. V prípade, že belgický rezident vykonáva závislú činnosť na palube dopravného prostriedku, ktorý v rámci medzinárodnej dopravy prevádzkuje podnik so sídlom svojho skutočného vedenia v Luxembursku, §lánok 15 ods. 3 belgicko-luxemburskej dohody však stanovuje, že všetky jeho príjmy súvisiace s takouto

závislou ?innos?ou sú v Belgicku oslobodené od dane, a to aj v prípade, keď sa ?innos?, z ktorej sú tieto príjmy vyplácané, skuto?ne vykonáva mimo Luxemburska.

15 Za týchto podmienok Tribunal de première instance de Liège (Súd prvého stup?a Liège) rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je ?lánok 15 ods. 1 [belgicko?luxemburskej dohody], ktorý sa vykladá v tom zmysle, že umož?uje obmedzi? da?ovú právomoc štátu zdroja príjmu na odmeny zamestnanca s bydliskom v Belgicku, ktorý vykonáva svoje ?innosti pre luxemburského zamestnávate?a, úmerne k zodpovedajúcej ?innosti vykonávanej na území Luxemburska, že umož?uje prizna? štátu bydliska da?ovú právomoc k zostávajúcej ?asti odmien zodpovedajúcich ?innostiam vykonávaným mimo luxemburského územia, že vyžaduje trvalú a každodennú fyzickú prítomnos? zamestnanca v sídle jeho zamestnávate?a, pri?om pod?a vo?ného posúdenia súdu na základe objektívnych a overite?ných dôkazov je nesporné, že sa tam pravidelne nachádza, a že od súdov vyžaduje, aby posúdili existenciu a význam služieb vykonaných každodenne v oboch štátoch s cie?om ur?enia pomeru ?inností v oboch štátoch na 220 pracovných dní, v rozpore s ?lánkom 45 [ZFEÚ] tým, že predstavuje prekážku da?ovej povahy odrádzajúcu od cezhrani?ných ?inností, a tým, že porušuje všeobecnú zásadu právnej istoty, lebo neupravuje stabilný a chránený systém oslobodenia od dane všetkých príjmov nadobudnutých belgickým rezidentom na základe zmluvy uzavretej so zamestnávateľom, ktorého sídlo skuto?ného vedenia sa nachádza v Luxemburskom veľkove?kovo vodstve, a vystavuje ho tak riziku dvojitého zdanenia všetkých alebo ?asti jeho príjmov a systému, ktorý je nepredvídate?ný a bez akejkoľvek právnej istoty?“

### **O prejudiciálnej otázke**

16 Na úvod treba uvies?, že belgická vláda tvrdí, že Súdnemu dvoru neprináleží rozhodova? o otázkach týkajúcich sa súladu vnútroštátneho práva alebo zmluvného práva s právom Únie. Pod?a tejto vlády Súdny dvor však môže poskytnú? vnútroštátnym súdom výkladové prvky vyplývajúce z práva Únie, ktoré im umožnia vyrieši? právne problémy, o ktorých rozhodujú.

17 V tejto súvislosti je nutné spresni?, že je nesporné, že Súdny dvor nemá v rámci ?lánku 267 ZFEÚ právomoc rozhodova? o prípadnom porušení zmluvných ustanovení dvojstranných dohôd zmluvným štátom, ktoré boli uzavreté ?lenskými štátmi a ktoré slúžia na zamedzenie alebo zmiernenie negatívnych ú?inkov vyplývajúcich z koexistencie vnútroštátnych da?ových systémov. Súdny dvor nemôže ani skúma? vz?ah medzi vnútroštátnym opatrením a ustanoveniami dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, akou je dotknutá dvojstranná da?ová dohoda vo veci samej, keďže táto otázka nespadá do rámca výkladu práva Únie (rozsudok zo 16. júla 2009, Damseaux, C?128/08, EU:C:2009:471, bod 22).

18 Ak však da?ový systém, ktorý vyplýva z da?ovej dohody, ktorej cie?om je zamedzenie dvojitého zdanenia, je sú?as?ou právneho rámca uplatnite?ného v ur?itej veci a ak vnútroštátny súd predstavil tento da?ový systém v tomto zmysle, Súdny dvor ho musí zoh?adni?, aby mohol poda? výklad práva Únie, ktorý bude užito?ný pre vnútroštátny súd (rozsudok z 19. januára 2006, Bouanich, C?265/04, EU:C:2006:51, bod 51).

19 V prejednávanej veci da?ový systém, ktorý vyplýva z belgicko?luxemburskej dohody, je pritom sú?as?ou právneho rámca uplatnite?ného na vec samu a takto ho predniesol vnútroštátny súd. Preto ho treba zoh?adni? na ú?ely poskytnutia výkladu práva Únie, ktorý by bol užito?ný tomuto súdu.

20 Pokiaľ ide o da?ové zaobchádzanie, ktoré vyplýva z belgicko?luxemburskej dohody, treba uvies?, že položená otázka vychádza z predpokladu, pod?a ktorého pod?a tejto dohody oslobodenie príjmov belgického rezidenta pochádzajúcich z luxemburského zdroja, ktoré

zodpovedajú závislej ?innosti vykonávanej v Luxembursku, od belgickej dane, si vyžaduje fyzickú prítomnosť tohto rezidenta v tomto ?lenskom štáte. V prípade, keď sa ?innosť, z ktorej sa tieto príjmy vyplácajú, skutočne vykonáva mimo uvedeného štátu, zdanenie príslušných príjmov prináleží Belgickému kráľovstvu.

21 Treba preto konštatovať, že vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má ?lánok 45 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni takému daňovému systému ?lenského štátu, ktorý vyplýva z daňovej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, o aký ide vo veci samej, ktorý podmieňuje oslobodenie príjmov rezidenta pochádzajúcich z iného ?lenského štátu a zodpovedajúcich závislej ?innosti vykonávanej v tomto poslednom uvedenom štáte od dane tým, že ?innosť, za ktorú sa vyplácajú príjmy, je skutočne vykonávaná v uvedenom ?lenskom štáte.

22 Podľa ustálenej judikatúry v prípade, že neboli na úrovni Európskej Únie prijaté zjednocujúce alebo harmonizačné opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia, je naľaj v právomoci ?lenských štátov stanoviť kritériá na zdanenie príjmov a majetku, aby tak prípadne zmluvnou cestou zamedzili dvojitému zdaneniu. V tejto súvislosti ?lenským štátom nič nebráni v tom, aby v rámci dvojstranných zmlúv s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu stanovili hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci (rozsudok z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 41 a citovaná judikatúra).

23 V tejto súvislosti nie je neprimerané, ak ?lenské štáty uplatnia ukazovatele používané v medzinárodnej daňovej praxi (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 31, a zo 16. júla 2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, bod 30, ako aj citovanú judikatúru).

24 Rozdelenie daňovej právomoci uvedenej v bode 22 tohto rozsudku však ?lenským štátom nedovoľuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou o FEÚ. Pokiaľ totiž ide o výkon daňovej právomoci, ktorá je takto rozdelená v rámci dvojstranných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, ?lenské štáty sú povinné dodržiavať pravidlá Únie, a konkrétnejšie, dodržiavať zásadu rovnosti zaobchádzania (rozsudky z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 94, ako aj z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 42, ako aj citovaná judikatúra).

25 V prejednávanej veci treba uviesť, že ?lánok 15 belgicko-luxemburskej dohody s cieľom zamedziť tomu, aby ten istý príjem zo závislej ?innosti vykonávanej v Luxembursku bol zdanený v štáte, v ktorom má zamestnanec bydlisko, a to v Belgickom kráľovstve, a zároveň v štáte zdroja tohto príjmu, teda v Luxemburskom veľkovoľvodstve, tým, že v podstate preberá obsah ustanovení vzoru daňovej dohody týkajúcej sa príjmu a majetku vypracovaného Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, stanovuje, pokiaľ ide o uvedený príjem, rozdelenie daňovej právomoci medzi týmito dvoma zmluvnými štátmi.

26 Za týchto okolností je nutné po prvé konštatovať, že zo spisu, ktorým disponuje Súdny dvor, vyplýva, že príjmy belgického rezidenta zodpovedajúce závislej ?innosti vykonávanej v Luxembursku, ak je ?innosť, za ktorú sú vyplatené tieto príjmy, skutočne vykonávaná mimo Luxemburska, nepodliehajú rozdielnemu zaobchádzaniu, než je zaobchádzanie v prípade príjmov z vnútroštátnej závislej ?innosti. Zdá sa teda, že uvádzaná nevýhoda súvisí s výberom štátov, ktoré sú stranami belgicko-luxemburskej dohody, hraničného ukazovateľa, pokiaľ ide o ich rozdelenie daňovej právomoci z hľadiska dotknutých príjmov zo závislej ?innosti, a s výhodnejším daňovým zaobchádzaním, ktorému v Luxembursku podliehajú zdaniteľné príjmy zo závislej ?innosti, a nie s menej výhodným daňovým zaobchádzaním v prípade týchto príjmov v Belgickom kráľovstve.

27 Na jednej strane vzhľadom na to, že ?lenské štáty, ako bolo uvedené v bode 22 tohto

rozsudku, si pritom môžu sami definovať hraničné ukazovatele na účely rozdelenia svojej daňovej právomoci, samotná skutočnosť, že výber podmienok daňových právomoc štátu zdroja príjmu fyzickou prítomnosťou rezidenta vykonávajúceho závislú činnosť na území tohto štátu, nepredstavuje diskrimináciu či rozdielne zaobchádzanie, ktoré voľný pohyb pracovníkov zakazuje (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 30).

28 Na druhej strane cieľom dohody o zamedzení dvojitého zdanenia je zabrániť tomu, aby ten istý príjem bol zdanený v každej z dvoch zmluvných strán tejto dohody, a nie zabezpečiť, aby zdanenie, ktorému podlieha daňovník v zmluvnej strane, nebolo vyššie ako zdanenie, ktorému podlieha daňovník v druhej zmluvnej strane (rozsudok z 19. novembra 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, bod 44 a citovaná judikatúra). Menej výhodné daňové zaobchádzanie, ktoré vyplýva z rozdelenia daňovej právomoci medzi Belgickým kráľovstvom ako štátom bydliska daňovníka a Luxemburským veľkvovodstvom ako štátom zdroja príjmov zo závislej činnosti daňovníka a z nerovnosti existujúcej medzi daňovými systémami týchto dvoch štátov, nemožno preto považovať za diskriminačné či zakladajúce rozdielne zaobchádzanie, ktoré voľný pohyb pracovníkov zakazuje.

29 Po druhé preto ani skutočnosť, že by príjmy zo závislej činnosti vykonávanej v Luxembursku, ktoré boli vyplatené belgickému rezidentovi a ktoré zodpovedajú dom, počas ktorých činnosť, z ktorej boli vyplatené tieto príjmy, bola skutočne vykonávaná mimo Luxemburska, boli zdanené v Belgicku, nemôže znamenať, že tento rezident podlieha menej výhodnému zaobchádzaniu, než je zaobchádzanie vyhradené belgickému rezidentovi, ktorý vykonáva závislú činnosť v Belgicku, ktorý príležitostne alebo pravidelne skutočne vykonáva svoju závislú činnosť mimo tohto posledného uvedeného štátu, pretože príjmy zo závislej činnosti druhého z týchto rezidentov sú zdanené v Belgicku v plnej výške, zatiaľ čo príjmy prvého z uvedených rezidentov sú týmto štátom zdanené len vtedy, ak sa činnosť, z ktorej boli vyplatené tieto príjmy, skutočne vykonávala mimo Luxemburska.

30 Po tretie nemožno tvrdiť ani to, že belgický rezident, ktorý vykonáva v Luxembursku závislú činnosť, ktorá sa príležitostne alebo pravidelne vykonáva mimo tohto štátu, podlieha menej výhodnému zaobchádzaniu, než je zaobchádzanie vyhradené belgickému rezidentovi vykonávajúcemu závislú činnosť tiež v Luxembursku, ale pričom jeho prítomnosť v tomto poslednom uvedenom štáte je nevyhnutná, a teda v dôsledku toho vykonáva svoju závislú činnosť len na území tohto štátu. Na jedného aj na druhého sa totiž vzťahuje oslobodenie stanovené belgicko-luxemburskou dohodou a belgickou vnútroštátnou právnou úpravou, pokiaľ ide o príjmy zo závislej činnosti za dni, počas ktorých sú ich závislé činnosti skutočne vykonávané v Luxembursku.

31 Pokiaľ ide o článok 15 ods. 3 belgicko-luxemburskej dohody, ako to uviedol vnútroštátny súd, toto ustanovenie stanovuje, že príjmy belgického rezidenta pochádzajúce zo závislej činnosti vykonávanej na palube dopravného prostriedku, ktorý na účely medzinárodnej dopravy prevádzkuje podnik, ktorého skutočné vedenie má sídlo v Luxembursku, a to aj v prípade, keď sa činnosť, za ktorú sú vyplatené tieto príjmy, skutočne nevykonávala v tomto štáte, sú v Belgicku oslobodené od dane. Naproti tomu belgický rezident, ktorý sa nachádza v situácii ako pán Sauvage, podlieha zdaneniu v Belgicku v prípade, že činnosť, za ktorú sú vyplatené dotknuté príjmy, nie je skutočne vykonávaná v Luxembursku.

32 V tejto súvislosti treba konštatovať, že skutočnosť, že boli vybrané rozdielne hraničné ukazovatele podľa toho, či závislú činnosť charakterizuje, alebo necharakterizuje vysoká mobilita na medzinárodnej úrovni, nemožno považovať za diskriminačnú či zakladajúcu rozdielne zaobchádzanie, ktoré voľný pohyb pracovníkov zakazuje. Na jednej strane totiž, ako vyplýva z bodu 22 tohto rozsudku, tento výber prislúcha dotknutým členským štátom v prípade neexistencie

zjednocujúceho alebo harmonizačného opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia na úrovni Únie, pričom je navyše v súlade s medzinárodnou praxou v daňovej oblasti. Na druhej strane rezident vykonávajúci závislú činnosť, ktorá je charakteristická vysokou mobilitou na medzinárodnej úrovni, sa v každom prípade z dôvodu samotnej povahy tejto činnosti nenachádza v situácii objektívne porovnateľnej so situáciou rezidenta, ktorý sa nachádza v situácii ako pán Sauvage.

33 Napokon samotná skutočnosť, že je právo na daňovú výhodu podmienené tým, že daňovník predloží dôkazy, že požadované podmienky na priznanie tohto práva sú splnené, alebo existencia určitej pochybnosti od začiatku zdaňovacieho obdobia, pokiaľ ide o určenie daňovej záťaže, nemôžu same osebe predstavovať prekážku v zmysle práva Únie.

34 Po prvé zásada daňovej autonómie členských štátov totiž spočíva v tom, že tieto štáty stanovujú požadované dôkazy, ako aj vecné a formálne náležitosti, ktoré musia byť splnené na priznanie daňovej výhody (pozri v tomto zmysle rozsudky z 30. júna 2011, Meilicke a i., C-262/09, EU:C:2011:438, bod 37, ako aj z 9. októbra 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, bod 47).

35 Daňové orgány členských štátov majú teda právo požadovať od daňovníka dôkazy, ktoré považujú za potrebné na účely správneho uplatnenia dane a na posúdenie toho, či sú splnené podmienky priznania daňovej výhody stanovenej dotknutým daňovým systémom, a v dôsledku toho, či sa má, alebo nemá daňová výhoda poskytnúť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 30. júna 2011, Meilicke a i., C-262/09, EU:C:2011:438, bod 45, ako aj z 9. októbra 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, bod 52).

36 Po druhé vzhľadom na to, že daňový výsledok za zdaňovacie obdobie možno v zásade určiť len na konci daného daňového roka, skutočnosť, že nebolo možné s určitou vymedziť konečnú daňovú záťaž za zdaňovacieho obdobia na začiatku tohto obdobia, je vlastná daňovým systémom.

37 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že článok 45 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takému daňovému systému členského štátu, ktorý vyplýva z daňovej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, o aký ide vo veci samej, ktorý podmieňuje oslobodenie príjmov rezidenta pochádzajúcich z iného členského štátu a súvisiacich so závislou činnosťou vykonávanou v tomto poslednom uvedenom štáte od dane tým, že činnosť, za ktorú sa vyplácajú príjmy, je skutočne vykonávaná v uvedenom štáte.

## O trovách

38 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (šiesta komora) rozhodol takto:

**Článok 45 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takému daňovému systému členského štátu, ktorý vyplýva z daňovej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, o aký ide vo veci samej, ktorý podmieňuje oslobodenie príjmov rezidenta pochádzajúcich z iného členského štátu a súvisiacich so závislou činnosťou vykonávanou v tomto poslednom uvedenom štáte od dane tým, že činnosť, za ktorú sa vyplácajú príjmy, je skutočne vykonávaná v uvedenom štáte.**

Podpisy

\* Jazyk konania: francúzština.