Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

26. května 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Články 21 a 45 SFEU — Volný pohyb a svoboda pobytu osob, jakož i pracovníků — Daň z příjmů — Starobní důchod — Sleva na dani pro důchodce — Podmínky poskytnutí — Získání potvrzení o srážené dani vydaného vnitrostátním správním orgánem“

Ve věci C-300/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal administratif (Správní soud, Lucembursko) ze dne 16. června 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 19. června 2015, v řízení

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

proti

Directeur de l’administration des contributions directes,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení F. Biltgen, předseda senátu, A. Borg Barthet a E. Levits (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za lucemburskou vládu D. Holderer, jako zmocněnkyní,

— za Evropskou komisi W. Roelsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. února 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 45 SFEU.

* Jednací jazyk: : francouzština

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Charlesem Kohllem a Sylvie Kohll-Schlesser, důchodci s bydlištěm v Lucembursku, na jedné straně a Administration des contributions directes (Správa přímých daní) na straně druhé ve věci odmítnutí uvedené správy poskytnout Ch. Kohllovi slevu na dani za zdaňovací období 2009 až 2011.

Právní rámec

Lucemburské právo

3 Článek 96 odst. 1 novelizovaného zákona ze dne 4. prosince 1967 o daních z příjmů (*Mémorial* A 1967, s. 1228, dále jen „ZDP“) ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení stanoví:

„Za příjmy plynoucí z důchodů nebo rent jsou považovány:

1. starobní nebo pozůstalostní důchody pobírané na základě předchozího zaměstnání a jiné dávky a výhody, i nepravidelné nebo dobrovolně vyplácené, pobírané z téhož titulu;

2. splátky rent, důchodů nebo jiných pravidelných dávek a vedlejší plnění poskytovaná nezávislým penzijním fondem, který je zcela nebo zčásti financován příspěvky pojištěnců, jakož i paušální důchod za výchovu dětí a renty uvedené v článku 96a;

[...]“

4 Článek 139b ZDP, vložený do tohoto zákona čl. 1 bodem 24 zákona ze dne 19. prosince 2008 (*Mémorial* A 2008, s. 2622), stanoví:

„(1) Sleva na dani pro důchodce (SDD) se poskytuje každému daňovému poplatníkovi, jenž má příjem plynoucí z důchodů nebo rent ve smyslu čl. 96 [odst. 1 bodů] 1 a 2, k jehož zdanění je oprávněno Lucembursko, pod podmínkou, že je držitelem potvrzení o srážené dani. Sleva na dani může být poskytnuta jen jednou pro veškeré důchody a renty přiznané daňovému poplatníkovi.

(2) Sleva na dani pro důchodce činí 300 eur ročně. Měsíční částka dosahuje 25 eur. Sleva na dani pro důchodce je omezena na období, v němž má daňový poplatník příjem plynoucí z důchodů nebo rent ve smyslu [odstavce 1] a za podmínek v něm stanovených. Je poskytována důchodovým fondem nebo jiným subjektem povinným k vyplácení důchodu v průběhu zdaňovacího období, ke kterému se vztahuje, a to podle prováděcích pravidel, které stanoví velkovévodské nařízení uvedené v [odstavci] 4. Sleva na dani pro důchodce se poskytuje v případě příjmů, které nedosahují 300 eur ročně nebo 25 eur měsíčně. Sleva na dani pro důchodce může být důchodci poskytnuta a od něj získána zpět výlučně v rámci srážky daně z platů a mezd, kterou na základě potvrzení o srážené dani náležitě provedl důchodový fond nebo kterýkoli jiný subjekt povinný k vyplácení důchodu.

(3) Důchodový fond nebo subjekt povinný k vyplácení důchodu, který poskytl slevu na dani pro důchodce nebo pro rodiče samoživitele je oprávněn kompenzovat poskytnuté slevy pozitivními srážkami daně nebo případně žádat o vrácení předem vyplacených částek slev na dani v souladu s prováděcími pravidly, které stanoví velkovévodské nařízení uvedené v [odstavci] 4.

(4) Velkovévodské nařízení může stanovit prováděcí pravidla k tomuto článku.“

5 Článek 143 odst. 1 ZDP stanoví:

„S výjimkou případů, které stanoví velkovévodské nařízení, bude každému zaměstnanci vystaveno potvrzení o srážené dani obsahující údaje nezbytné k uplatnění sazby srážky, do něhož

a) Administration des contributions directes zapíše zvláštní požadavky, které je třeba zohlednit při stanovení srážky;

b) zaměstnavatel zapíše vyplacené odměny, provedené srážky a poskytnuté slevy na dani.

[...]“

6 Článek 144 ZDP stanoví:

„Ustanovení článků 136 až 143 se obdobně použijí na důchody a zálohy rent uvedené v čl. 96 [odst. 1] bodech 1 a 2. Velkovévodské nařízení stanoví opatření pro obdobné použití.“

7 Článek 1 odst. 1 velkovévodského nařízení ze dne 19. prosince 2008, které upravuje prováděcí pravidla pro poskytování slevy na dani pro důchodce (*Mémorial* A 2008, p. 2645), stanoví:

„Důchodový fond nebo jakýkoli jiný subjekt povinný k vyplácení důchodu poskytne důchodcům, kteří jsou držiteli potvrzení o srážené dani, v němž je zapsána SDD, slevu na dani pro důchodce (SDD). Pokud sleva na dani není zapsána v potvrzení o srážené dani nebo pokud důchodce není držitelem potvrzení o srážené dani, není důchodový fond nebo jakýkoli jiný subjekt povinný k vyplácení důchodu oprávněn poskytnout slevu na dani.

[...]“

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Lucemburským velkovévodstvím a Nizozemským královstvím

8 Smlouva mezi Lucemburským velkovévodstvím a Nizozemským královstvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daní z příjmů a majetku, podepsaná v Haagu dne 8. května 1968, ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „smlouva o zamezení dvojímu zdanění“), v článku 19 stanoví, že aniž jsou dotčena ustanovení čl. 20 odst. 1 této smlouvy, jsou důchody a jiné podobné odměny, které jsou vypláceny rezidentovi jednoho ze států na základě předchozího zaměstnání, zdanitelné pouze v tomto státě.

9 Článek 20 odst. 1 uvedené smlouvy stanoví, že odměny, včetně důchodů, vyplácené jedním ze států, jeho správními celky, místními orgány nebo jinými právnickými osobami veřejného práva, a to buď přímo, nebo z jimi zřízených fondů, fyzické osobě z titulu služeb poskytnutých tomuto státu nebo jeho správnímu celku, místnímu orgánu nebo jiné právnické osobě veřejného práva v rámci výkonu funkcí veřejné povahy, jsou zdanitelné v tomto státě.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

10 Charles Kohll a jeho manželka Sylvie Kohll-Schlesser, oba lucemburské státní příslušnosti, mají bydliště v Lucembursku. Charles Kohll pobírá dva důchody z nizozemských zdrojů, které mu plynou od Shell International BV a Sociale Verzekeringsbank (fond sociálního zabezpečení). Sylvie Kohll-Schlesser pobírá rovněž důchod od posledně uvedeného subjektu.

11 Dne 20. února 2013 podal Ch. Kohll odvolání proti výměrům daně z příjmů za roky 2009 až 2011 z důvodu, že lucemburská daňová správa mu neposkytla slevu na dani pro důchodce upravenou v článku 139b ZDP (dále jen „sleva na dani“).

12 Rozhodnutím ze dne 23. září 2013 odmítl directeur de l’administration des contributions directes (ředitel správy přímých daní) odvolání Ch. Kohlla jako opožděné, a tudíž nepřípustné v rozsahu, v němž se týkalo příjmů dosažených v roce 2009, a zamítl jej v rozsahu, v němž se týkalo příjmů dosažených v letech 2010 a 2011, přičemž potvrdil, že Ch. Kohll nemůže mít nárok na slevu na dani, a dodatečně mu vyměřil daň z příjmů za tyto roky.

13 Dne 10. prosince 2013 Ch. Kohll a S. Kohll-Schlesser podali předkládajícímu soudu, kterým je Tribunal administratif (správní soud, Lucembursko), žalobu na zrušení tohoto rozhodnutí directeur de l’administration des contributions directes.

14 Tento soud má za to, že žaloba S. Kohll-Schlesser, která nepodala vlastním jménem předchozí odvolání k directeur de l’administration des contributions directes, je nepřípustná, avšak má za to, že žaloba Ch. Hohlla je přípustná. Charles Kohll zpochybňuje zejména slučitelnost článku 139b ZDP se zásadou volného pohybu pracovníků zakotvenou v článku 45 SFEU.

15 Předkládající soud uvádí, že sleva na dani je poskytnuta každému daňovému poplatníkovi, který má příjem plynoucí z důchodů nebo rent ve smyslu čl. 96 odst. 1 bodů 1 a 2 ZDP za podmínky, že je k výběru daně oprávněno Lucemburské velkovévodství a daňový poplatník je držitelem potvrzení o srážené dani.

16 Tento soud má za to, že i když jsou důchody, o které se jedná věci, jež mu byla předložena, zdanitelné v Lucembursku, je naproti tomu nesporné, že Ch. Kohllovi nebylo vystaveno potvrzení o srážené dani pro důchody, u nichž se domáhá nároku na slevu na dani.

17 Předkládající soud v tomto ohledu uvádí, že článek 139b ZDP může tudíž vést k nepřímé diskriminaci, neboť toto ustanovení podřizuje poskytnutí slevy na dani podmínce, že potenciální oprávněný je držitelem potvrzení o srážené dani. Tato sleva na dani přitom není poskytována osobám, které pobírají mzdy nebo důchody, jež nepodléhají srážce u zdroje, na příklad v případě důchodů pocházejících ze zahraničí.

18 Za těchto podmínek se tribunal administratif rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání zásada volného pohybu pracovníků, která je zakotvena zejména v článku 45 SFEU, ustanovením čl. 139b odst. 1 ZDP v rozsahu, v němž tato ustanovení vyhrazují nárok na slevu na dani, která je v nich upravena, osobám, jež jsou držiteli potvrzení o srážené dani?“

K předběžné otázce

19 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 45 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy, o které se jedná v původním řízení, jež vyhrazují nárok na slevu na dani pro důchodce daňovým poplatníkům, kteří jsou držiteli potvrzení o srážené dani.

K dotčené svobodě

20 Úvodem je třeba posoudit, zda článek 45 SFEU, o jehož výklad předkládající soud žádá, může být uplatňován v takové situaci, o jakou se jedná v původním řízení, která se týká daňového zacházení členského státu se starobními důchody vyplácenými rezidentovi uvedeného členského státu subjektem povinným k vyplácení důchodů usazeným v jiném členském státě.

21 Lucemburská vláda má totiž pochybnosti o použitelnosti tohoto ustanovení na spor v původním řízení a Evropská komise má za to, že uvedené ustanovení by bylo použitelné jen tehdy, kdyby se Ch. Kohll stal lucemburským rezidentem před odchodem do důchodu za účelem hledání nebo vykonávání zaměstnání v tomto členském státě. Článek 45 SFEU by se totiž podle ní neměl uplatnit na situaci Ch. Kohlla, jestliže se tento usadil v Lucembursku až jako důchodce a neměl v úmyslu vykonávat zde výdělečnou činnost.

22 V tomto ohledu je nutné připomenout, že každý občan Evropské unie bez ohledu na místo bydliště a státní příslušnost, který využil práva na volný pohyb pracovníků a vykonával výdělečnou činnost v jiném členském státě než státě jeho pobytu, spadá do působnosti článku 45 SFEU (rozsudek ze dne 28. února 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 34 a citovaná judikatura).

23 Pokud jde zaprvé o důchod, který společnost Shell International vyplácí Ch. Kohllovi, je nesporné, že tento důchod je vyplácen z důvodu předchozího zaměstnání, které dotyčný vykonával v jiném členském státě – v tomto případě v Nizozemsku – než je členský stát, jehož je státním příslušníkem a má v něm bydliště v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení.

24 Vzhledem k tomu, že Ch. Kohll vykonával zaměstnání v jiném členském státě, využil práva na volný pohyb upraveného v článku 45 SFEU.

25 Soudní dvůr rozhodl, že skutečnost, že osoba již není v pracovním poměru, ji nezbavuje záruky určitých práv, které jsou spojeny s postavením pracovníka, a že starobní důchod, jehož přiznání závisí na předchozí existenci pracovního poměru, jenž skončil, spadá do této kategorie práv. Nárok na důchod je totiž úzce spjat s objektivním postavením pracovníka (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. června 2000, Sehrer, C-302/98, EU:C:2000:322, bod 30 a citovaná judikatura).

26 Situace takového daňového poplatníka, jako je Ch. Kohll, kterému je vyplácen důchod z důvodu zaměstnání, jež vykonával v jiném členském státě, než je stát, jehož je státním příslušníkem a má v něm bydliště v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, se tedy liší od situace osoby, která vykonávala veškerou profesní činnost v členském státě, jehož je státním příslušníkem, a využila práva pobývat v jiném členském státě až po odchodu do starobního důchodu, takže se nemůže dovolávat volného pohybu zaručeného článkem 45 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, bod 16)

27 Tento závěr kromě toho není v rozporu s rozsudkem ze dne 19. listopadu 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), jelikož Soudní dvůr v bodě 21 uvedeného rozsudku rozhodl, že osoba, která je v důchodu a opustí členský stát, v němž strávila celý svůj pracovní život, aby se usadila v jiném členském státě, se může v případě, že se na její situaci nevztahuje volný pohyb zaručený článkem 45 SFEU, dovolávat práva na volný pohyb jakožto občan Unie na základě článku 21 SFEU.

28 Takový občan a rezident členského státu, jako je Ch. Kohll, se tudíž může dovolávat článku 45 SFEU, pokud jde o důchod vyplácený z důvodu jeho předchozího zaměstnání v členském státě, který není členským státem, jehož má státní příslušnost, ani členským státem, v němž má bydliště v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, nezávisle na tom, zda se poté, co pracoval v tomto jiném členském státě, usadil v členském státě původu za účelem hledání nebo vykonávání zaměstnání.

29 Pokud jde zadruhé o důchod, který fond sociálního zabezpečení vyplácí Ch. Kohllovi, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že účastníci původního řízení se přou o skutečnosti, na jakém právním základě je tento důchod přiznán, a právu Lucemburského velkovévodství zdanit jej vzhledem k čl. 20 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

30 Předkládající soud sice uvádí, že tento důchod je přiznán každé osobě, která měla nebo má bydliště v Nizozemsku bez ohledu na to, zda zde tato osoba vykonávala zaměstnání, má nicméně za to, že se na uvedený důchod vztahuje článek 19 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, i když toto ustanovení zmiňují důchody vyplácené z titulu zaměstnání.

31 Je na předkládajícím soudu, aby určil, na jakém právním základě vyplácí fond sociálního zabezpečení Ch. Kohllovi tento důchod, a zejména, aby ověřil, zda by tento důchod, který je *a priori* přiznán každému nizozemskému rezidentovi, byl přiznán v tomto případě Ch. Kohllovi z důvodu jeho zaměstnání v Nizozemsku, nebo také, zda je částka uvedeného důchodu podmíněna postavením dotyčného jakožto zaměstnance. V případě kladné odpovědi by mohl být článek 45 SFEU dovoláván ve sporu v původním řízení ze stejných důvodů, jaké jsou uvedeny v bodech 23 až 28 tohoto rozsudku.

32 Pokud by naopak muselo být konstatováno, že povinnost uložená fondu sociálního zabezpečení vyplácet Ch. Kohllovi důchod ani jeho výše, nezávisí na postavení dotyčného jakožto pracovníka, ale na skutečnosti, že měl bydliště v Nizozemsku, mohl by být uplatňován článek 21 SFEU, který obecně upravuje právo každého občana Unie svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států.

33 Vzhledem k tomu, že jak článek 21 SFEU, tak článek 45 SFEU mohou být použity na věc v původním řízení, je třeba vyložit obě tato ustanovení.

34 V tomto ohledu platí, že okolnost, že předkládající soud uvedl v předběžné otázce pouze článek 45 SFEU, nebrání tomu, aby Soudní dvůr vyložil také článek 21 SFEU.

35 Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž platí, že Soudní dvůr může za účelem poskytnutí užitečné odpovědi soudu, který mu položil předběžnou otázku, přihlédnout k unijním právním normám, na které vnitrostátní soud v předběžných otázkách neodkázal (rozsudek ze dne 28. února 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 24 a citovaná judikatura).

K existenci omezení

36 Pokud jde zaprvé o článek 45 SFEU, je třeba připomenout, že i když ustanovení týkající se volného pohybu pracovníků podle svého znění směřují zejména k zajištění národního zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu narušoval svobodné přijetí a výkon zaměstnání jedním z jeho státních příslušníků v jiném členském státě (rozsudek ze dne 28. února 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 36 a citovaná judikatura).

37 V projednávaném případě je sleva na dani podle vnitrostátního práva poskytována daňovým poplatníkům, kteří pobírají příjem plynoucí ze starobního důchodu zdanitelného v Lucembursku, jehož výše dosahuje nejméně 300 eur ročně nebo 25 eur měsíčně, a jsou držiteli potvrzení o srážené dani.

38 Jak přitom uvádí předkládající soud, osobě, která má nárok na starobní důchod není vystaveno potvrzení o srážené dani, pokud je tento důchod sice zdanitelný v Lucembursku, avšak není sražen u zdroje v tomto členském státě zejména z důvodu, že subjekt povinný k vyplácení uvedeného důchodu je usazen v jiném členském státě.

39 Z toho vyplývá, že daňové zvýhodnění, kterým je sleva na dani, není přiznáno daňovým poplatníkům s bydlištěm v Lucembursku, jejichž důchody zdanitelné v tomto členském státě pocházejí z jiného členského státu.

40 Vnitrostátní právní předpisy, o které se jedná v původním řízení, tím, že zavádějí rozdílné zacházení s daňovými poplatníky, kteří mají bydliště v Lucembursku, podle členského státu, z něhož pocházejí starobní důchody zdanitelné v Lucembursku, které jsou jim vypláceny a tím, že odepírají zvýhodnění ve formě slevy na dani daňovým poplatníkům, jejichž subjekt povinný k vyplácení důchodu je usazen na území jiného členského státu, mohou odradit pracovníky od toho, aby hledali nebo přijali zaměstnání v jiném členském státě než v Lucemburském velkovévodství.

41 Takové právní předpisy tedy zakládají omezení volného pohybu pracovníků, které je v zásadě zakázáno článkem 45 SFEU.

42 Pokud jde zadruhé o článek 21 SFEU, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy, které znevýhodňují některé státní příslušníky pouze proto, že využili svobody pohybu a pobytu v jiném členském státě, představují omezení svobod, které čl. 21 odst. 1 SFEU přiznává každému občanu Unie (rozsudek ze dne 26. února 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, bod 25 a citovaná judikatura).

43 Možnosti, které Smlouva skýtá v oblasti svobody pohybu občanů Unie, by totiž nemohly mít plný účinek, kdyby státního příslušníka členského státu mohly od jejich využití odradit překážky jeho pobytu v jiném členském státě z důvodu právní úpravy jeho státu původu, která jej penalizuje jen proto, že těchto možností využil (rozsudek ze dne 26. února 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, bod 26 a citovaná judikatura).

44 Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě je daňové zvýhodnění, kterým je sleva na dani, odepřeno lucemburskému daňovému poplatníkovi, který využil svobody pohybovat se a pobývat v jiném členském státě, než je členský stát, jehož je státním příslušníkem, a kterému je z důvodu tohoto pobytu v tomto jiném členském státě vyplácen důchod subjektem povinným k jeho vyplácení, jenž je usazen v posledně uvedeném státě, je tento lucemburský daňový poplatník znevýhodněn ve srovnání s daňovými poplatníky, kteří nevyužili svobody pohybovat se a pobývat v jiném členském státě. Právní předpisy, o které se jedná v původním řízení a které vedou k takovému zacházení, mohou odradit daňového poplatníka od toho, aby využil této svobody, a jsou tedy omezením svobod přiznaných článkem 21 SFEU.

K existenci odůvodnění

45 Taková omezení lze připustit pouze tehdy, jestliže se týkají situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo jsou odůvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu (viz zejména rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 26).

46 Pokud jde o otázku, zda jsou dotčené situace objektivně srovnatelné, je třeba připomenout, že srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací se musí zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22 a ze dne 6. září 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17).

47 Lucemburská vláda v tomto ohledu tvrdí, že sleva na dani byla zavedena s cílem provádět selektivní daňovou politiku ve prospěch osob patřících k nejvíce znevýhodněným sociálním vrstvám tím, že je jim umožněno, aby na základě takového daňového zvýhodnění měly vyšší disponibilní příjem.

48 S ohledem na takový cíl však platí, že daňový poplatník-rezident, který pobírá starobní důchod ze zdroje v jiném členském státě, se nutně nenachází v jiné situaci, než daňový poplatník-rezident, který pobírá takový důchod od povinného subjektu usazeného ve státě bydliště, jelikož oba tito daňoví poplatníci mohou patřit k nejvíce znevýhodněným sociálním vrstvám.

49 Odůvodnění omezení může být tudíž založeno pouze na naléhavých důvodech obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění cíle, jenž sleduje, a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 29 a citovaná judikatura).

50 V tomto ohledu lucemburská vláda tvrdí, že systém slevy na dani je odůvodněn nutností zachovat soudržnost vnitrostátního daňového systému, jelikož upravuje slevu na dani, která může být účinně, spravedlivě a proveditelným způsobem poskytnuta a získána zpět, aniž to mimo jiné vede k nepřiměřené administrativní zátěži.

51 Podle této vlády je tento systém slevy na dani jediným schůdným řešením, které s sebou nenese nepřiměřenou administrativní zátěž pro orgány veřejné správy, subjekty povinné k vyplácení dotčených příjmů, jakož i občany. Má za to, že aktualizované informace umožňující účinně, spravedlivě a vhodně přiznat slevu na dani mají totiž jen vnitrostátní subjekty pověřené vyplácením důchodů a hrazením sražené daně do státního rozpočtu, které mohou rovněž bezprostředně a účinně poskytnout tuto slevu na dani dotčeným poplatníkům nebo získat její částku zpět.

52 Kromě toho je podle lucemburské vlády uvedený systém nezbytný k zachování soudržnosti celého vnitrostátního daňového systému a v lucemburských právních předpisech existuje souvislost mezi systémem výběru daně, v tomto případě srážkou daně z příjmů z důchodů ve smyslu čl. 96 odst. 1 bodů 1 a 2 a ZDP, a slevou na dani.

53 Pokud jde zaprvé o úvahy administrativní povahy a praxi, na kterou lucemburská vláda odkazuje, je třeba připomenout, že Soudní dvůr již skutečně rozhodl, že nelze členským státům upírat možnost naplňovat legitimní cíle zavedením pravidel, která jsou příslušnými orgány snadno používána a kontrolována (rozsudek ze dne 24. února 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, bod 33 a citovaná judikatura).

54 Je však třeba uvést, že ve věci v původním řízení je zpochybňován nikoli systém založený na srážce u zdroje, nebo vhodnost a praktičnost vystavování potvrzení o srážené dani, nýbrž úplné odepření přiznat daňové zvýhodnění v případě, že dotčený daňový poplatník nemůže předložit takové potvrzení, i když splňuje další podmínky k tomu, aby mohl mít nárok na uvedené zvýhodnění.

55 Nelze přitom *a priori* vyloučit, že daňový poplatník by mohl předložit relevantní doklady umožňující daňovým orgánům členského státu zdanění jasně a přesně ověřit povahu a existenci starobních důchodů pocházejících z jiného členského státu (obdobně viz rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 53)

56 Nic totiž nebrání dotčeným daňovým orgánům v tom, aby požadovaly od tohoto daňového poplatníka důkazy, které považují za nezbytné k posouzení, zda jsou splněny podmínky pro přiznání uvedeného zvýhodnění upravené dotčenými právními předpisy, a v důsledku toho, zda je, či není třeba přiznat požadované zvýhodnění (obdobně viz rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 54).

57 Lucemburská vláda v tomto ohledu neposkytla žádné informace o důvodech, které by bránily opřít se o informace předložené daňovým poplatníkem, jenž se domáhá nároku na slevu na dani.

58 Jak dále uvedl generální advokát v bodě 68 svého stanoviska, lucemburská vláda se sice dovolává údajné administrativní zátěže a její nepřiměřenosti, neuvádí však jejich přesnou povahu.

59 V každém případě je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že praktické obtíže nemohou samy o sobě odůvodnit porušení některé ze základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudek ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, bod 60 a citovaná judikatura).

60 Zadruhé nutnost zachovat soudržnost daňového systému může sice odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou, aby však mohl argument založený na takovémto odůvodnění obstát, požaduje Soudní dvůr splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží, přičemž bezprostřední povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, body 54 a 55, jakož i citovaná judikatura).

61 V projednávaném případě se přitom lucemburská vláda nedovolává bezprostřední souvislosti mezi slevou na dani a určitou daňovou zátěží, jelikož důchody pocházející z jiného členského státu jsou stejně jako důchody z lucemburského zdroje zdanitelné v Lucembursku, nýbrž se opírá o souvislost mezi slevou na dani a metodou výběru daně, a sice srážkou u zdroje, která se použije jen u důchodů vyplácených subjektem usazeným v Lucembursku. Daňové zvýhodnění, o které se jedná v původním řízení, není tudíž kompenzováno určitou daňovou zátěží ve smyslu judikatury citované v předchozím bodě tohoto rozsudku.

62 Je tudíž třeba konstatovat, že omezení vyplývající z použití vnitrostátních daňových právních předpisů, o které se jedná v původním řízení, jež jsou v zásadě zakázána články 21 a 45 SFEU, nemohou být odůvodněna skutečnostmi tvrzenými lucemburskou vládou.

63 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že články 21 a 45 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy, o které se jedná v původním řízení, jež vyhrazují nárok na slevu na dani pro důchodce daňovým poplatníkům, kteří jsou držiteli potvrzení o srážené dani.

K nákladům řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Články 21 a 45 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy, o které se jedná v původním řízení, jež vyhrazují nárok na slevu na dani pro důchodce daňovým poplatníkům, kteří jsou držiteli potvrzení o srážené dani.

Podpisy.